

Målnummer:	665-04	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2007-06-14		
Rubrik:	Frågor om rättsverkningar av F-skattsedel (I och II).		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 5 kap. 5 §, 7 § och 12 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483)• 2 kap. 5 § socialavgiftslagen (2000:980)• 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen (1981:681) om socialavgifter• 3 kap. 2 a § andra stycket 1 lagen (1962:381) om allmän försäkring• 40 a § uppbördslagen (1953:272)• 16 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1984 1:101• RÅ 1993 ref. 55• RÅ 1993 ref. 104• RÅ 1998 ref. 19• RÅ 2003 ref. 93• RÅ 2004 ref. 27		

REFERAT

I.

Å.S. var anställd i Cejn AB (Cejn) från april 1997 till och med oktober 1998 som underhållstekniker och reparatör av maskiner. Den 1 november 1998 slutade Å.S. sin anställning hos Cejn. - Från den 1 november 1998 har Å.S., genom två kommanditbolag, i vilka han inte var delägare, ACAB i Skaraborg kommanditbolag (ACAB) och Industriservice i Skövde kommanditbolag (Industriservice), anlitats av Cejn AB som konsult för underhåll och reparation av maskiner. - C.S., som är syster till Å.S., var komplementär i ACAB och P-O.J. var kommanditdelägare. Den 1 augusti 1997 befullmäktade C.S. genom en generalfullmakt Å.S. att företräda bolaget i alla förehavanden bolaget kunde komma att bli inblandat i och att teckna bolagets firma. - Den 26 oktober 1998 tecknade Cejn ett samarbetsavtal med ACAB. Avtalet gällde från och med den 1 november 1998. I avtalet angavs att ACAB tillhandahöll Å.S. som en "oberoende underhållstekniker med sitt specialistkunnande inom området reparation och underhåll av maskiner". - Vidare gällde enligt avtalet att konstruktionsidéer som framtagits av Å.S. automatiskt skulle tillfalla Cejn och att Å.S. förband sig att inte driva med Cejn konkurrerande verksamhet. Genom avtalet reglerades också formerna för Å.S:s verksamhet hos Cejn. Där angavs bl.a. att Å.S. förband sig att arbeta hos Cejn fem arbetsdagar per vecka, att timkostnaden för år 1998 och år 1999 var 164 kr per arbetad timme, samt att Å.S. skulle följa Cejns rutiner vad avsåg tidsredovisning. - ACAB har fakturerat Cejn en gång per månad från november 1998 till och med augusti 2000. Av fakturorna framgår att ACAB endast har fakturerat arbetad tid. - Industriservice bildades i november 2000 av Å.S:s sambo R.H. som komplementär och O.M.S., född 1908, som kommanditdelägare. Cejns avtal med Industriservice var så gott som identiskt med avtalet med ACAB. Industriservice fakturerade Cejn för utfört arbete från september 2000, dvs. innan Industriservice var registrerat eller hade F-skattsedel.

Efter revision i Cejn beslöt Skattemyndigheten i Göteborg i ett omprövningsbeslut den 25 juni 2002 bl.a. att betrakta Å.S. som anställd hos Cejn. Cejn påfördes ytterligare arbetsgivaravgifter och vägrades avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till ersättningarna till Å.S. samt medgavs

avdrag för motsvarande belopp som lönekostnad vid inkomsttaxeringarna 1999-2001. Cejn påfördes också skattetillägg i de delar som avsåg arbetsgivaravgifter och mervärdesskatt.

Cejn överklagade skattemyndighetens beslut samt yrkade att påförda arbetsgivaravgifter skulle undanröjas, att avdrag för ingående mervärdesskatt skulle medges och att skattetilläggen skulle undanröjas såvitt avsåg de aktuella ersättningarna. Cejn yrkade också ersättning för kostnader i målen.

Skatteverket ansåg att överklagandet skulle lämnas utan bifall.

Länsrätten i Vänersborg (2003-04-11, ordförande Thorson) yttrade: Frågan i målen är om de konsultarvoden som bolaget betalat till ACAB och Industriservice rätteligen skall anses utgöra lön till Å.S. för arbete som denne utfört åt bolaget och inte som intäkter i näringsverksamhet i ACAB respektive Industriservice. Inledningsvis kan konstateras att bolaget enligt uppgift tidigare har hyrt in personal under förhållanden och med avtalskonstruktioner som motsvarar de under vilka Å.S. genom ACAB och Industriservice har anlitats. Å.S. har visserligen haft en kompetens som varit särskilt betydelsefull för bolaget men bolaget hade dock enligt vad som uppgivits vid den muntliga förhandlingen godtagit att ACAB och Industriservice satt någon annan i Å.S:s ställe förutsatt att ersättaren haft motsvarande kompetens. Å.S. har av bolaget medgivits att, och även kunnat, utföra vissa arbetsuppgifter på annan plats än i bolagets lokaler. Ovannämnda omständigheter är sådana som i och för sig talar mot att ett anställningsförhållande mellan Å.S. och bolaget förelegat. Emellertid talar följande omständigheter likväl för att ett fortsatt anställningsförhållande förelegat. Å.S. har omedelbart efter att han sagt upp sig från bolaget och anställts hos ACAB och senare Industriservice, hos bolaget i allt väsentligt löpande utfört samma arbetsuppgifter som han tidigare utfört som anställd i bolaget. Avtalen efterfrågar Å.S:s tjänster och arbetsvillkoren är typiskt sådana som kännetecknar anställning. ACAB:s och Industriservices tjänster har endast riktat sig mot bolaget och man har inte haft någon annan uppdragsgivare. Vidare har, efter det att bolaget slutat att anlita ACAB och Industriservice, Å.S. för en kortare tid återanställts hos bolaget. Mot bakgrund av att en av Industriservices företrädare, R.H., vid den tidpunkt då samarbetsavtalet mellan bolaget och Industriservice slöts varit styrelseledamot i Industriservice kan antas att det förelegat viss intressegemenskap mellan bolaget och Industriservice. Dessutom har skattemyndigheten noterat att varken ACAB eller Industriservice bedrivit någon egentlig verksamhet över huvud taget och att några skatter och sociala avgifter inte redovisats. Mot bakgrund härav och vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i målen kan inte anses framgå annat än att Å.S. varit att betrakta som fortsatt anställd hos bolaget och att detta för bolaget måste ha framstått som uppenbart. Skattemyndigheten har därför haft fog för sitt beslut att påföra bolaget arbetsgivaravgifter och att vägra bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt. - Oaktat Å.S. varit att betrakta som fortsatt anställd hos bolaget har bolaget gjort avdrag för konsultarvoden och ingående mervärdesskatt för desamma samt underlåtit att redovisa arbetsgivaravgifter. Härigenom har bolaget lämnat oriktiga uppgifter till ledning för taxeringen. Fråga har varit om betydande belopp. Det föreligger därför skäl för efterbeskattning. - Av skäl som ovan anförts för att efterbeskatta bolaget är beslutet att påföra bolaget skattetillägg lagligen grundat. De omständigheter som förelegat beträffande Å.S:s, ACAB:s och Industriservices förhållande till bolaget kan inte anses medföra att fråga varit om en svår skatterättslig fråga och att det därför finns skäl att efterge skattetillägget. Inte heller vad bolaget i övrigt anfört utgör skäl för att på annan grund undanröja eller efterge skattetillägget.

Bolaget har inte vunnit bifall till sina yrkanden. Inte heller har målen avsett fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Synnerliga skäl för ersättning har inte förekommit. Vid sådant förhållande skall bolaget inte tillerkännas någon ersättning för kostnaderna i målen.

Länsrätten avslog överklagandena och yrkandet om ersättning för kostnaderna i målen.

Cejn överklagade domen och vidhöll de yrkanden som bolaget framställt i länsrätten samt yrkade ersättning för sina kostnader i kammarrätten.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (2003-11-25, Dyhre, Öhvall, referent, Dahlin) yttrade: Även med beaktande av vad bolaget har anfört i kammarrätten instämmer kammarrätten i länsrättens bedömning och ändrar därför inte den överklagade domen.

Med denna utgång i sakfrågan och då det inte heller eljest föreligger skäl att medge bolaget ersättning för kostnader avslår kammarrätten yrkandet i denna del.

Cejn fullföljde sin talan och yrkade ersättning för sina kostnader i målen.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2007-06-14, Nordborg, Kindlund, Hamberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Systemet med F-skatt infördes den 1 april 1993 för att komma till rätta med svårigheten för företag och enskilda som anlidade någon för att utföra arbete att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Avsikten med reformen var att innehav av F-skattsedel i princip skulle vara avgörande för den bedömningen. Den som betalade ut ersättning för arbete skulle alltså kunna förlita sig på skattsedeln.

Enligt 5 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483) skall skatteavdrag inte göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. I 2 kap. 5 § socialavgiftslagen (2000:980) finns motsvarande bestämmelser i fråga om betalning av arbetsgivaravgifter för ersättning som betalats ut fr.o.m. den 1 januari 2001. För ersättningar som betalats ut dessförinnan fanns bestämmelser av samma innebörd i 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen (1981:681) om socialavgifter jämförd med 3 kap. 2 a § andra stycket 1 lagen (1962:381) om allmän försäkring.

Den fråga som i första hand aktualiseras i målen är om det, trots de rättsverkningar som följer av ett innehav av en F-skattsedel, finns förutsättningar för att helt eller delvis åsidosätta avtalen mellan Cejn och kommanditbolagen och i stället anse att Å.S. är den egentlige mottagaren av de utbetalda beloppen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Påförande av skatter och avgifter skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts (jfr t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19). För att ett avtal skall kunna frångås vid beskattningen skall det stå klart att det inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om. Skenavtal skall inte läggas till grund för beslut om skatter och avgifter.

I samarbetsavtalet mellan Cejn och ACAB beskrivs det tilltänkta uppdraget mellan bolagen endast på så sätt att Å.S. genom ACAB fungerar såsom oberoende underhållstekniker med sitt specialistkunnande inom området reparation och underhåll av maskiner. Det framgår således inte av avtalet vilka uppgifter som ingår i uppdraget utan det får i stället i praktiken anses tillkomma Cejn att specifikt ange vilka arbetsuppgifter Å.S. skall utföra. Av avtalet framgår vidare att Å.S. har förbundit sig att ej bedriva med Cejn

konkurrerande verksamhet, att konstruktionsidéer som framtagits av honom automatiskt tillfaller Cejn, att Å.S. förbinder sig att arbeta hos Cejn heltid fem arbetsdagar per vecka, att han därvid skall följa de rutiner som Cejn tillämpar för tidsredovisning samt att han efter varje månad skall begära en utskrift av stämplade timmar som skall bifogas faktura. Det framgår inte av avtalet eller annan utredning i målet om de åtaganden som Å.S. enligt avtalet anges ha gjort gäller gentemot någon annan än Cejn. Vidare gäller enligt avtalet att resor och utbildning som behövs i tjänsten bekostas av Cejn. Samtliga nu nämnda villkor ger enligt Regeringsrättens uppfattning närmast vid handen att Å.S:s ställning gentemot Cejn har karaktär av anställning hos detta bolag.

Ersättningen mellan Cejn och ACAB anges i avtalet så att timkostnaden för åren 1998 och 1999 uppgår till 164 kr per arbetad timme medan timkostnaden för arbete utöver normal arbetstid skall följa verkstadsavtalet. Någon ytterligare bestämmelse finns inte i avtalet beträffande ersättningen, bortsett från hur betalningen skall ske från Cejn. Vad gäller ersättningen för övertidsarbete är det dock tydligt att denna, eftersom den skall följa verkstadsavtalet, bestämts utan tillägg för arbetsgivaravgifter och andra liknande avgifter av kollektivavtalskaraktär samt att något vinstpåslag inte gjorts. I denna del framstår avtalet mellan bolagen som orealistiskt och utformat med den bakomliggande tanken att Å.S. egentligen är anställd i Cejn.

Vid en samlad bedömning finner Regeringsrätten att avtalet mellan Cejn och ACAB inte kan anses innebära att Å.S:s ställning i förhållande till Cejn har förändrats på något avgörande sätt jämfört med vad som gällde före den 1 november 1998. Avtalet kan således inte ges den innebörden att Å.S. därefter skall anses verksam genom ACAB. I stället måste situationen bedömas så att Å.S:s anställning hos Cejn alltså bestod med i stort sett endast den förändringen att ersättningen för arbetet fortsättningsvis skulle betalas till ACAB. Någon ändring därvidlag inträdde inte när betalningen från Cejn senare kom att överföras till Industriservice. Vid sådant förhållande saknar de av ACAB och Industriservice företedda F-skattsedlarna betydelse i den mening som avses i 5 kap. 5 § skattebetalningslagen, 2 kap. 5 § socialavgiftslagen och 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen om socialavgifter jämförd med 3 kap. 2 a § andra stycket 1 lagen om allmän försäkring. Överklagandet skall därför avslås.

Målen avser fråga som har betydelse för rättstillämpningen. Cejn är därmed berättigat till ersättning för sina kostnader enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Ersättning bör beviljas med skäliga 40 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar Cejn AB ersättning av allmänna medel med 40 000 kr för kostnader i målen.

Regeringsråden Almgren och Brickman var skiljaktiga och anförde följande. Systemet med F-skatt infördes den 1 april 1993 för att komma till rätta med svårigheten för företag och enskilda som anlidade någon för att utföra arbete att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Avsikten med reformen var att innehav av F-skattsedel i princip skulle vara avgörande för den bedömningen. Den som betalade ut ersättning för arbete skulle alltså kunna förlita sig på skattsedeln.

Enligt 5 kap. 5 § skattebetalningslagen, SBL, skall skatteavdrag inte göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut. I 2 kap. 5 § socialavgiftslagen finns motsvarande bestämmelser i fråga om betalning av arbetsgivaravgifter för ersättning som betalats ut fr.o.m. den 1 januari 2001. För ersättningar som betalats ut dessförinnan fanns bestämmelser av samma innebörd i 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen om socialavgifter och 3 kap. 2 a § tredje stycket 1 lagen om allmän försäkring.

På grund av risken för missbruk ansågs det emellertid inte möjligt att fullt ut tillämpa principen att utbetalaren skulle kunna befria sig från ansvar för källskatt och arbetsgivaravgifter genom att hänvisa till att betalningsmottagaren åberopat att han har F-skattsedel. Särskilda bestämmelser om anmälningsskyldighet och solidariskt ansvar infördes därför i 40 a § uppbördslagen (1953:272) och i 16 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Motsvarande bestämmelser finns nu i 5 kap. 7 § och 12 kap. 3 § SBL. Enligt 5 kap. 7 §, i den i målen aktuella lydelsen, skall den som utger ersättning för arbete skriftligen anmäla till skattemyndigheten om mottagaren åberopar en F-skattsedel trots att det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört det är att anse som anställd hos utbetalaren. Om någon som i sin näringsverksamhet betalar ut ersättning för arbete till någon som har eller åberopar en F-skattsedel inte har gjort en sådan anmälan trots att han varit skyldig att göra det, får skattemyndigheten enligt 12 kap. 3 § jämfört med 1 kap. 4 § 1 besluta att också utbetalaren är skyldig att betala skatt och arbetsgivaravgifter för ersättningen.

Skatteverkets inställning i målen, som har godtagits av länsrätten och kammarrätten, är att avgifter och skatt skall påföras Cejn med bortseende från avtalen mellan detta bolag och kommanditbolagen eftersom dessa avtal är upprättade för skens skull. Underinstanserna har ansett att Å.S. har varit anställd hos Cejn och att ersättningarna rätteligen skall anses utgöra lön till honom för detta arbete och inte intäkter i näringsverksamhet hos kommanditbolagen. Cejn har därför påförts arbetsgivaravgifter för ersättningarna och vägrats avdrag för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dessa.

Påförande av skatter och avgifter skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts (jfr t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19). Skenavtal skall inte läggas till grund för beslut om skatt eller avgifter. För att ett avtal inte skall beaktas krävs emellertid att det visas att det inte motsvarar vad parterna egentligen har kommit överens om. Det är således inte tillräckligt att avtalsparterna haft syftet att uppnå förmånliga skatte- eller avgiftseffekter eller, som i detta fall, att den ena lämnat otillräcklig information eller försummat sin deklarationsskyldighet och sina skatte- och avgiftsbetalningar.

Vid tillkomsten av F-skattereglerna var lagstiftaren medveten om att reglerna kunde komma att missbrukas, t.ex. genom att en F-skattsedelsinnehavare sköts in som mellanman mellan utbetalaren och betalningsmottagaren (prop. 1991/92:112 s. 107 f.) De särskilda reglerna om anmälningsskyldighet och om solidariskt ansvar vid underlåten anmälan infördes just för att komma till rätta med möjligheterna till missbruk genom ett mellanliggande bolag. Dessa regler inskränker i väsentlig mån utrymmet för att med åsidosättande av föreliggande avtal och skattsedelsinnehav påföra uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter på utbetalade belopp.

Cejn har obesträtt uppgivit att bolaget kontrollerat att kommanditbolagen haft F-skattsedel och varit registrerade till mervärdesskatt samt att Å.S. inte varit delägare eller firmatecknare i något av dem. Vidare har Cejn betalat av kommanditbolagen fakturerade belopp till på fakturorna angivna bankgirokonton som tillhör kommanditbolagen.

De omständigheter som Skatteverket har åberopat till stöd för uppfattningen att avtalen har tillkommit för skens skull är i huvudsak Å.S:s ekonomiska problem, hans inflytande i kommanditbolagen genom närstående delägare, oklarheter i fråga om dessa bolags verksamhet och brister i deras redovisning och skattebetalning. Det har inte framkommit att Cejn haft någon kännedom om dessa förhållanden och det är inte heller på annat sätt visat att det finns skäl att fränkänna avtalen mellan Cejn och kommanditbolagen de rättsverkningar som följer av deras utformning. På den av Skatteverket anförda

grunden kan Cejn därför inte påföras arbetsgivaravgifter på ersättningarna till kommanditbolagen. Förutsättningarna för att tillämpa reglerna i 5 kap. 7 § och 12 kap. 3 § SBL har inte har prövats av underinstanserna och kan därför inte nu prövas av Regeringsrätten.

Vid denna bedömning såvitt gäller avtalen kan det inte heller anses ha framkommit tillräckliga skäl för att vägra Cejn avdrag för ingående mervärdesskatt på de aktuella ersättningarna.

På grund av det anförda finner vi att Cejn AB inte skall påföras arbetsgivaravgifter för ersättningarna till kommanditbolagen och att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på dessa ersättningar.

II.

Mellan Tre Byggare Holding AB (senare namnändrat till PEAB AB) och Crebi Konsult AB (Crebi) ingicks i december 1993 ett konsultavtal. Av avtalet framgick att Crebi ställde B.C. till förfogande som verkställande direktör med ansvar enligt aktiebolagslagen i det av holdingbolaget nybildade dotterbolaget PEAB Entreprenad Mellersta AB (senare namnändrat till PEAB Mellersta AB), PEAB. Uppgiften var att organisera det nya bolaget, leda och driva det och medverka vid tillsättandet av ny verkställande direktör. Crebis konsultarvode, 100 000 kr per månad exklusive mervärdesskatt, skulle faktureras månadsvis i efterskott. Resekostnader samt andra verifierade och godkända utgifter för uppdraget skulle faktureras i efterskott. Crebi skulle ansvara för arbetsgivaravgifter och inbetalning av preliminärskatt. Avtalet gällde i första hand i sex månader med början den 1 januari 1994 och förlängdes tre månader åt gången om det inte sades upp, dock längst till utgången av år 1995. - Crebi, som bildades i april 1993, skulle enligt bolagsbevis bedriva konsult-, förvaltnings- och förmedlingsverksamhet inom byggbranschen samt därmed förenlig verksamhet. Ägare var makarna I.C. och B.C. Crebi hade F-skattsedel. B.C. hade en bakgrund inom BPA, senast som regionchef för BPA Bygg AB, Mellersta Regionen och vice VD i BPA Bygg AB. PEAB AB förvärvade i augusti 1993 delar av BPA-koncernen. B.C. sades i februari 1993 upp från BPA Bygg med omedelbar verkan. Från juni 1993, då han uppnått 60 års ålder, uppbar han av BPA utfäst pension. - PEAB betalade under perioden januari 1994 - december 1995 i enlighet med avtalet konsultarvoden till Crebi och gjorde avdrag för ingående mervärdesskatt på fakturerade belopp.

Skattemyndigheten i Örebro menade att B.C. personligen skulle anses ha erhållit de ifrågavarande beloppen och påförde därför genom beslut den 11 november 1999 PEAB arbetsgivaravgifter och vägrade avdrag för den debiterade mervärdesskatten. Avgiftstillägg och skattetillägg påfördes. Skattemyndigheten motiverade sitt beslut med att ersättningar som uppbärs av en VD normalt utgör lön som skall beskattas personligen hos VD:n. B.C. hade dessutom under lång tid haft ledande positioner inom BPA. Det saknade betydelse att det bolag som placerats mellan uppdragsgivaren och den arbetspresterande innehade F-skattsedel. I de fall en viss ersättning skall beskattas direkt hos den som utfört arbetet och inte hans bolag är det den fysiska personen som är rätt betalningsmottagare.

I överklagande yrkade Peab Sverige AB, vari PEAB infusionerats, att ersättningar som utbetalats till Crebi inte skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter samt att avdrag skulle medges för ingående moms som belöper på utbetalda ersättningar. Vidare yrkade bolaget att skatte- och avgiftstilläggen skulle undanröjas eller efterges. För det fall länsrätten fann att avgiftstillägg skulle tas ut yrkade bolaget att nedsättning skulle ske med hänvisning till att rättelse har kunnat göras med ledning av normalt tillgängligt kontrollmaterial.

Skattemyndigheten vidhöll vid omprövning med anledning av överklagandet det överklagade beslutet.

Länsrätten i Örebro län (2003-05-26, ordförande Karlsson) yttrade bl.a. I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att - med verkan även i beskattningshänseende - i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser av den som är bolagets ägare. Föreligger emellertid omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är uppdragstagaren personligen och inte aktiebolaget som driver verksamheten, kan det bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra personen i fråga de inkomster som härrör från verksamheten. Frågan om beskattning skall ske hos bolaget eller hos dess ägare personligen får avgöras på grundval av en helhetsbedömning av samtliga omständigheter. Härvid tillmäts bl.a. den självständighet med vilken uppdraget utförts stor betydelse. Vidare beaktas hur många uppdragsgivare som förekommit. Av stor betydelse är många gånger också om uppdragstagaren tidigare har varit anställd hos uppdragsgivaren. Detta gäller i synnerhet om det bara finns en uppdragsgivare. Vidare beaktas om förhållandena är sådana att det kan antas att det huvudsakliga syftet med att hänföra uppdraget till verksamheten i det egna bolaget har varit att uppnå förmåner vid beskattningen. - Befattningen som VD är reglerad i 8 kap. aktiebolagslagen och ingår i ett aktiebolags ordinarie ledningsorganisation. Av bestämmelserna framgår att befattningen som VD skall innehas av en fysisk person och att det är fråga om ett personligt uppdrag. Mot bakgrund av bestämmelserna i aktiebolagslagen bör befattningen som VD i ett aktiebolag normalt anses vara av personlig natur och hänföras till tjänst enligt 31 § kommunalskattelagen. Sådana uppdragsarvoden utgör därvid intäkt av tjänst för den som utövar verksamheten (jfr RÅ 1993 ref. 104). - Emellertid kan uppdrag som VD i särskilda fall innehas av en person som för begränsad tid har knutits till bolaget som ett led i ett särskilt avgränsat uppdrag avseende t.ex. omstrukturering av företagets verksamhet och ägarförhållanden, nedläggande av en del av verksamheten etc. I dessa fall kan uppdraget under vissa förutsättningar anses hänförligt till näringsverksamhet, utövad av det konsultföretag som har ställt den verkställande direktören till förfogande. Ersättningen till den verkställande direktören utgör då intäkt av näringsverksamhet för konsultföretaget (jfr RÅ 1993 ref. 55). - Med hänsyn till den osäkerhet som rådde inom bygg- och anläggningsmarknaden vid den aktuella tiden förefaller det inte minst av kostnadsskäl ha varit väl motiverat från moderbolagets sida att lägga ut uppstarten och organiserandet av det nybildade bolaget PEAB jämte det därav följande tillfälliga VD-skapet som ett konsultuppdrag. För det fall det nya bolaget hade visat sig bli ett misslyckande och verksamheten därför skulle ha fått avvecklas, torde kostnaderna med anledning av konsultuppdraget ha blivit lägre än vad de skulle ha blivit om en permanent VD hade rekryterats redan från början. Här kan anmärkas att länsrätten i målen avseende B.C.:s taxeringar funnit utrett att man inom moderbolaget var mycket osäkra på om satsningen skulle kunna bli en framgång. Vidare har uppdraget varit tidsbestämt till att omfatta längst två år för det fall avtalet i enlighet med villkoren för uppsägning inte sades upp dessförinnan och uppdraget har också slutförts inom den sålunda avtalade längsta giltighetstiden. Det har inte framkommit skäl för antagandet att någondera parten haft för avsikt att förhållandena skulle komma att bestå under längre tid. - Det anförda får emellertid ställas mot det förhållandet att uppdraget sådant det till sitt innehåll har preciserats i avtalet inte har innefattat arbetsuppgifter som - fränsett uppgiften att finna en ny permanent VD - har avvikit från vad som utgör normala arbetsuppgifter för en VD i ett nystartat företag. Det har heller inte framkommit att uppdraget skulle utföras med en högre grad av självständighet än vad som gäller för en VD i ett traditionellt anställningsförhållande. Det nu anförda - sett mot bakgrund av vad Regeringsrätten har uttalat i rättsfallen RÅ 1993 ref. 55 och 104 - har länsrätten i målen avseende B.C.:s taxeringar funnit motivera att uppdraget som VD i PEAB inte betraktas som ett särskilt avgränsat konsultuppdrag för Crebi utan i stället får ses som ett uppdrag av personlig art för B.C. Ersättningen för uppdraget har därmed hänförts till inkomst av tjänst för honom. Skäl för annan bedömning i förevarande mål föreligger inte. - Här kan anmärkas att Regeringsrätten i RÅ 1993 ref. 55 även har beaktat om syftet i

det fallet kunde antas ha varit att uppnå förmåner vid beskattningen. I rättsfallet bedömde Regeringsrätten att det var fråga om ett konsultuppdrag som ett bolag utfört åt ett annat bolag. Vad Regeringsrätten har uttalat skall enligt länsrättens bedömning inte uppfattas som att det krävs att det huvudsakliga syftet med förfarandet har varit att uppnå förmåner vid beskattningen för att arvodet skall kunna hänföras till inkomstslaget tjänst. Rättsfallet får i stället förstås på så sätt att utgången i det målet eventuellt kunde ha blivit den motsatta om det huvudsakliga syftet med förfarandet hade varit att uppnå skatteförmåner. - Då fråga således är om ett anställningsförhållande skall bolaget rätteligen påföras arbetsgivaravgifter med anledning av de utbetalda arvoden. Vidare skall bolaget rätteligen inte medges avdrag för ingående moms på arvoden eftersom moms inte utgår på lön. - Vad härefter avser de förhållandena att ersättningen har bestämts till 125 000 kr per månad med beaktande av att avsikten varit att PEAB inte skulle svara för arbetsgivaravgifter med anledning av uppdraget samt att 25 000 kr härav har avsetts utgöra moms, bedömer länsrätten att bruttobeloppet skall ligga till grund för arbetsgivaravgifterna med hänsyn till att moms inte utgår på lön, all utbetalning av beloppet faktiskt har skett med anledning av uppdraget samt att någon återbetalning inte har skett och återbetalningsskyldighet inte heller har fastställts. Härvid instämmer länsrätten i skattemyndighetens bedömning att det i förevarande fall saknar betydelse att Crebi har haft F-skattsedel. - PEAB har inte redovisat ifrågavarande ersättningar som underlag för arbetsgivaravgifter i uppbördsdeklarationerna. Vidare har bolaget vid momsredovisningen tillgodofört sig avdrag för ingående moms i angivet hänseende. Bolaget har inte i övrigt upplyst om de förhållanden som är relevanta för bedömningen av om anställning skall anses föreligga. Skattemyndigheten har därmed inte getts möjlighet att på grundval av lämnade uppgifter bedöma de skattemässiga konsekvenserna av förfarandet. PEAB har härigenom lämnat sådana oriktiga uppgifter som förutsätts för efterprövning av arbetsgivaravgifter resp. efterbeskattning för moms. Det är fråga om betydande belopp och omständigheterna är inte sådana att beslutet om efterprövning och efterbeskattning framstår som uppenbart oskäligt för något av åren. - Förutsättningar för efterprövning av arbetsgivaravgifter föreligger med avseende på ett underlag om 1 500 000 kr för utgiftsåret 1994 och om 1 425 000 kr för utgiftsåret 1995. Vidare föreligger förutsättningar för att genom efterbeskattning vägra bolaget avdrag för ingående moms om 300 000 kr vad avser redovisningsperioden november-december 1994 och om 285 000 kr vad avser redovisningsperioden november-december 1995. - De omständigheter som länsrätten i det tidigare anförda har lagt till grund för bedömningen att förutsättningar för efterprövning och efterbeskattning föreligger innebär även att det finns grund för avgifts- och skattetillägg i angivet hänseende. - Vad bolaget i övrigt har åberopat som stöd för sin talan utgör inte skäl för eftergift. Det har inte i övrigt framkommit någon omständighet som motiverar att eftergift ges och det framstår inte som uppenbart oskäligt att avgifts- och skattetillägg tas ut med avseende på arvoden för VD-uppdraget. - Länsrätten avslår överklagandena.

Peab Sverige AB överklagade länsrättens dom och yrkade att den ersättning som PEAB utbetalat till Crebi inte skulle ingå PEAB:s underlag för arbetsgivaravgifter samt att PEAB skulle medges avdrag för ingående mervärdesskatt som belöpte på den utbetalda ersättningen. Vidare yrkade Peab Sverige AB att påförda skattetillägg och avgiftstillägg skulle undanröjas eller i andra hand efterges.

Skatteverket bestred bl.a. bifall till överklagandena.

Kammarrätten i Jönköping (2004-11-15, Alkman, Lihuvudh, Berg, referent) yttrade bl.a. Kammarrätten har genom dom denna dag i mål nr 2749--2753-03 och 2852-03 fastställt länsrättens dom i mål nr 308--313-00 avseende bl.a. eftertaxering för inkomst för 1994-1997 och inkomsttaxeringar 1998-1999 för B.C. Kammarrätten finner i enlighet härmed inte skäl att i förevarande mål göra annan bedömning än länsrätten. Överklagandena skall således avslås. -

Kammarrätten avslår överklagandena.

Peab Sverige AB yrkade att den ersättning som PEAB betalat till Crebi inte till någon del skulle utgöra underlag för arbetsgivaravgifter och att bolaget skulle medges avdrag för ingående mervärdesskatt belöpande på ersättningarna.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2007-06-14, Nordborg, Almgren, Kindlund, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Systemet med F-skatt infördes den 1 april 1993 för att komma till rätta med svårigheten för företag och enskilda som anlidade någon för att utföra arbete att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Någon skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter finns inte om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut (39 § 1 mom. tredje stycket uppbördslagen [1953:272] och 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen [1981:691] om socialavgifter).

Av förarbetena till F-skattsedelsreformen framgår att en uppdragsgivare skall kunna förlita sig på den tilldelade skattsedeln. Undantag bör kunna göras endast när det är uppenbart att ett arbetsgivar-/arbetstagarförhållande föreligger enligt både skatterättslig och socialförsäkringsrättslig praxis. För att kunna stävja missbruk av F-skattsedeln i anställningsförhållanden, t.ex. på så sätt att en F-skattsedelsinnehavare uppträder som mellanman, infördes därför särskilda bestämmelser om anmälningsskyldighet och solidariskt ansvar i 40 a § uppbördslagen och 16 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (prop. 1991/92:112 s. 107 ff.).

Enligt 40 a § uppbördslagen skall den som betalar ut ersättning för arbete - om det är uppenbart att arbetet har utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd - skriftligen anmäla förhållandet till skattemyndigheten, om den som tar emot ersättningen åberopar en F-skattsedel. Av 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare framgår att den som försummat sin anmälningsskyldighet får - om arbetet har utförts av en annan person än F-skattsedelsinnehavaren - åläggas betalningsskyldighet för de arbetsgivaravgifter och den dröjsmålsavgift som F-skattsedelsinnehavaren skall betala på ersättningen till den som har utfört arbetet. Bestämmelser med i princip motsvarande innehåll finns nu i 5 kap. 7 § samt 12 kap. 3 och 4 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Av punkt 5 a övergångsbestämmelserna till denna lag följer att äldre bestämmelser skall tillämpas i detta mål.

PEAB har i enlighet med det konsultavtal som i december 1993 ingicks mellan Tre Byggare Holding AB och Crebi till Crebi betalat ersättning för det arbete som B.C. utfört som VD i PEAB. Underinstanserna har funnit att uppdraget som VD är av sådan personlig art att fråga är om ett anställningsförhållande och att ersättningen skall beskattas som inkomst av tjänst hos B.C. (jfr RÅ 1993 ref. 104 och RÅ 1993 ref. 55). PEAB har därför påförts arbetsgivaravgifter på konsultarvodena och vägrats avdrag för ingående mervärdesskatt. Det förhållandet att Crebi innehaft F-skattsedel har ansetts sakna betydelse.

Frågan i målen är om det, med åsidosättande - helt eller delvis - av konsultavtalet och det förhållandet att Crebi haft F-skattsedel, finns förutsättningar att anse att B.C. är rätt mottagare av de belopp PEAB utbetalat till Crebi.

Beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts (se t.ex. RÅ 2004 ref. 27 och RÅ 1998 ref. 19). Även om frågan i praxis oftast gäller om ett tillvägagångssätt speglar en transaktions verkliga innebörd gäller denna princip också i t.ex. frågor som rör vilka personer som är kontrahenter i ett visst förfarande. Skenavtal skall inte läggas till grund för beskattningen.

Enligt Skatteverkets mening har F-skattesystemet inte inneburit någon förändring i tidigare praxis att en VD, inte hans bolag, skall beskattas för sin VD-lön som inkomst av tjänst och att utbetalaren skall erlägga arbetsgivaravgifter på beloppet. B.C. skall därför enligt verket anses vara rätt mottagare av ersättningen och PEAB till följd därav skyldig att erlägga arbetsgivaravgifter.

Vid tillkomsten av F-skattereglerna var lagstiftaren medveten om att reglerna kunde komma att missbrukas, t.ex. genom att en F-skattsedelsinnehavare sköts in som mellanman mellan utbetalaren och betalningsmottagaren. De särskilda reglerna om anmälningskyldighet i 40 a § uppbördslagen och om solidariskt ansvar för socialavgifterna i 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare vid underlåten anmälan infördes just för att komma till rätta med möjligheterna till missbruk genom ett mellanliggande bolag. Dessa regler inskränker enligt Regeringsrättens mening i väsentlig mån utrymmet för att med åsidosättande av föreliggande avtal och skattsedelsinnehav påföra uppdragsgivaren arbetsgivaravgifter på utbetalade belopp.

Omständigheterna i målen är enligt Regeringsrättens mening inte sådana att förutsättningar finns att påföra PEAB arbetsgivaravgifter på konsultarvodena och att vägra avdrag för ingående mervärdesskatt på beloppen. Den korrektion som lagstiftningen erbjuder i situationer av förevarande slag är i stället det solidariska ansvar för arbetsgivaravgifter som kan uppkomma enligt reglerna i 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare. Det förhållandet att B.C. av Crebi endast har erhållit bilförmån på vilken Crebi har betalat arbetsgivaravgifter och att någon ersättning för vilken PEAB skulle kunna bli solidariskt ansvarig därför inte finns föranleder inte annan bedömning. Vid denna utgång kan det i målen inte heller anses ha framkommit tillräckliga skäl för att vägra PEAB avdrag för ingående mervärdesskatt. Överklagandet skall således bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar med ändring av kammarrättens dom att PEAB inte skall påföras arbetsgivaravgifter på konsultarvodena till Crebi och att bolaget har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till arvodena.

Regeringsrådet Hamberg var skiljaktig och anförde följande. I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att - med verkan även i beskattningshänseende - i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Vid beskattningen har emellertid i vissa fall bortsetts från aktiebolaget, varvid ägaren av detta direkt påförts de inkomster som härrört från verksamheten. Bl.a. har arvode som utgått för arbete som verkställande direktör eller som styrelseledamot i aktiebolag vanligen ansetts tillkomma befattningshavaren personligen, oavsett att arvodet utbetalats till ett av denne kontrollerat bolag. Skäl härför har främst ansetts vara uppdragens speciella karaktär, såsom detta kommer till uttryck i den aktiebolagsrättsliga regleringen. Under dessa omständigheter har således ersättningar som utbetalats till verkställande direktörens eller styrelsemedlemmens bolag beskattats direkt som inkomst av tjänst hos vederbörande person. Det har också inneburit att utbetalaren ansetts skyldig att göra skatteavdrag och att betala arbetsgivaravgifter. Eventuellt som mervärdesskatt betecknat belopp som lagts på vid fakturering från den verkställande direktörens eller styrelsemedlemmens bolag torde inte ha ansetts vara avdragsgillt inom mervärdesskattesystemet. (Se t.ex. RÅ84 1:101 samt RÅ 1993 ref. 55 och 104.)

Denna praxis skulle vid tillämpning på det aktuella målet innebära att de belopp PEAB utbetalat till B.C:s bolag Crebi för dennes uppdrag som verkställande direktör skall anses utgöra betalningar som tillkommit B.C. personligen. Frågan är emellertid, särskilt när det gäller arbetsgivaravgifter, om det härvid gör någon skillnad att Crebi innehar och åberopar en F-skattsedel.

Systemet med F-skatt infördes den 1 april 1993 för att komma till rätta med svårigheten för företag och enskilda som anlidade någon för att utföra arbete att avgöra om det förelåg skyldighet att verkställa skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den utbetalda ersättningen. Avsikten var bl.a. att den som för ett arbete anlitar en juridisk person som har en F-skattesedel varken skall vara skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på ersättningen för arbetet (prop. 1991/1992: 112 s. 94). De regler som infördes stadgar att någon skyldighet att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter inte finns om den som tar emot ersättningen har en F-skattesedel antingen när ersättningen för arbetet bestäms eller när den betalas ut (39 § 1 mom. tredje stycket uppbördslagen och 2 kap. 4 § första stycket 11 lagen om socialavgifter). Bestämmelser med i princip motsvarande innehåll finns nu i 5 kap. 7 § skattebetalningslagen. Av punkt 5 a övergångsbestämmelserna till denna lag följer att äldre bestämmelser skall tillämpas i detta mål.

Om den som anlitas för ett uppdrag och som tar emot ersättning för detta innehar en F-skattesedel avses skattsedeln således medföra vissa rättsverkningar, bl.a. i arbetsgivaravgiftssammanhang. Vid tillämpningen måste emellertid avgöras vem som i ett visst fall kan anses ha anlitats och vem som kan anses ha tagit emot ersättningen. Det är därvid t.ex. uppenbart att det förhållandet att en ersättning förmedlas via eller direkt placeras hos ett betalningsinstitut, som innehar F-skattesedel, inte medför att utbetalarens skyldigheter enligt uppbördslagen påverkas. Allmänt bör arbetsgivarens skyldigheter inte påverkas av att en anställd låter någon som innehar F-skattesedel ta emot ersättningen för hans eller hennes räkning, om omständigheterna inte är sådana att F-skattesedelsinnehavaren kan anses ha varit anlita av arbetsgivaren. (Jfr a. prop. s. 172.)

Fråga är då om det förhållandet att B.C:s VD-arvoden utbetalats till Crebi i stället för till honom personligen skall anses innebära att det är Crebi som anlitats för VD-uppdraget och att det är Crebi som i uppbördslagens mening tagit emot ersättningen. Även om det därvid får beaktas att det upprättats ett avtal där Crebi angivits som avtalspart och som formulerats så att det är Crebi som ställer B.C. till förfogande kan det, med hänsyn till den praxis som utvecklats när det gäller synen på uppdrag av detta slag, inte anses att det är Crebi som anlitats för uppdraget. Crebi kan då inte heller för egen räkning anses ha tagit emot ersättningen i den mening som anges i uppbördslagen, oavsett hur utbetalningen faktiskt verkstälts. Crebis F-skattesedel saknar därmed betydelse för PEAB:s skyldighet att erlagga arbetsgivaravgifter. Den del av ersättningarna som i fakturor betecknats som mervärdesskatt är inte avdragsgill som ingående mervärdesskatt hos PEAB.

Överklagandet skall avslås.

Föredraget 2007-02-21, föredragande H. Dunnington, målnummer 665-672-04 och 748-751-05

Sökord: Uppbörd; Arbetsgivaravgifter; Mervärdesskatt

Litteratur: Prop. 1991/92:112 s. 82 f., 107, 109, 172, 177, 182 f.; Bækkevold och Karlsson, Svensk Skattetidning 2004 s. 287-289
