

# Sammanfattning

## F-skattsedelns rättsverkningar



JUNI 2010

PROFESSOR CHRISTER SILFVERBERG, STOCKHOLMS UNIVERSITET  
DOCENT ROGER PERSSON ÖSTERMAN, ERNST & YOUNG

Enligt F-skattereglerna är en uppdragsgivare varken skyldig att göra skatteavdrag eller betala arbetsgivaravgifter på ersättning för arbete om uppdragstagaren har en F-skattsedel. Om ett uppenbart anställningsförhållande föreligger är dock uppdragsgivaren skyldig att anmäla det till Skatteverket. Annars riskerar uppdragsgivaren att bli solidariskt ansvarig med uppdragstagaren om denne inte betalar skatt och socialavgifter på mottagen ersättning. Denna undantagsregel har införts för att förhindra missbruk av F-skattsedel.

I rättstillämpningen har fråga uppkommit om det – vid sidan av regeln om solidariskt ansvar när anmälnings-skyldigheten inte fullgjorts – är möjligt att helt bortse från ett företags innehav av F-skattsedel. Skatteverket har i flera fall tillämpat ett sådant synsätt. Verket har då ansett att uppdragstagarens F-skattsedel endast använts i ett upplägg där fakturor som denne utfärdat varit osanna, eftersom arbetet inte utförts av uppdragstagarens personal utan av personal som uppdragsgivaren själv anlitat. Till följd härav har Skatteverket ansett att uppdragsgivaren varit skyldig att göra skatteavdrag och betala arbetsgivaravgifter på den ersättning som utbetalts för arbetet. I flera fall har Skatteverkets beslut fastställts efter överklagande till länsrätt och kammarrätt.

Det är denna rättstillämpning som är upprinnelsen till projektet om F-skattsedelns rättsverkningar. Avsikten har varit att studera hur förvaltningsdomstolarna – och Skatteverket – behandlar frågor kring bevisningen i processer där rättsverkningarna av ett innehav av F-skattsedel åsidosatts. Projektet består av tre delar. I den första delen har F-skattsedelns rättsverkningar studerats med utgångspunkt i regelsystemet och rättspraxis från Regeringsrätten. I den andra delen av projektet har undersökts hur länsrätter och kammarrätter i praktiken förhåller sig till bevisprövningen i mål där Skatteverket angripit problemet med missbruk av F-skattsedel genom att bortse från skattsedeln. I den avslutande tredje delen ges några synpunkter på åtgärder som kan övervägas för att justera regelsystemet så att missbruk försvåras.

I undersökningens *första del* konstateras bl.a. att F-skattesystemets utformning bör ses mot bakgrund av de brister och den rättsosäkerhet som rådde när F-skattereformen övervägdes. Målsättningen när det nya systemet utformades var att det skulle bli klart, enkelt och förutsebart. Den lösning som valdes för att uppnå målet var att ansvaret för att bedöma vem som var företagare lades över på Skatteverket. Verket fick i uppgift att efter ansökan av en företagare göra en schablonmässig bedömning av dennes verksamhet och genom ett registreringsförfarande ge ett slags förhandsbesked om att företagaren själv ska betala sin preliminära skatt och sina socialavgifter. Ett närmast oeftergivligt krav ansågs vara att uppdragsgivaren ska kunna förlita sig på den skattsedel som en uppdragstagare tilldelats av Skatteverket.

F-skattesystemet har i stort sett fungerat väl. Inom flera branscher är innehav av F-skattsedel ofta en nödvändighet för att kunna få arbetsuppdrag. Även om systemet, särskilt i kombination med reglerna om uthyrning av arbetskraft, i viss mån har kunnat utnyttjas för skatteundandragande, har lagstiftaren ansett att det inte funnits tillräckliga skäl att belasta systemet med några nya kontrollmöjligheter. Tvärtom har de ändringar som gjorts sedan reglerna introducerades varit inriktade på att genomföra ytterligare lättnader i förutsättningarna för att få F-skatt. Det är tydligt att den politiska ambitionen, att underlätta för personer att starta företag och att få F-skattsedel, har överskuggat problemet med skatteundandragande.

Av Regeringsrättens praxis (RÅ 2007 ref. 61 I och II) bekräftas F-skattsedelns starka rättsverkningar. Det är endast när avtalet mellan uppdragsgivaren och uppdragstagaren inte motsvarar vad parterna kommit överens om som Regeringsrätten ansett att avtalet kan åsidosättas. Det ska alltså närmast vara fråga om skenavtal. I projektets första del diskuteras därför också de bevisfrågor som aktualiseras när Skatteverket anser att innehavet av F-skattsedel inte ska tillmätas någon rättslig betydelse på grund av att avtalet om att utföra arbete är av skenkaraktär och utfärdade fakturor därmed osanna.

En slutsats är att det inte är någon lämplig väg att lätta på beviskraven för skenavtal för att på så sätt fånga upp att vissa företag med F-skattsedel inte fullgör sina skyldigheter. Med hänsyn till F-skattesystemets konstruktion, i förening med det förhållandet att påstående om att parterna ingått ett skenavtal innefattar ett påstående om att en brottslig gärning begåtts, argumenteras i stället för att beviskravet i den ordinarie processen bör skärpas och placeras på samma nivå som vid eftertaxering och vid påförande av skattetillägg. När det gäller bevisvärderingen framhålls att denna inte bör grundas på ett helhetsintryck av den samlade bevisningen, utan bevisvärdet av varje enskilt bevis och invändning bör först bedömas på ett systematiskt sätt. Domstolens bevisprövning bör redovisas öppet i domskälen.

Den *andra delen* av projektet innehåller en undersökning av hur domstolarna i praktiken arbetar med bevisprövning i mål som gäller bortseende från F-skattsedel. Studien omfattar 31 domar från länsrätter och 13 domar från kammarrätter. Även om de domar som ingår i studien naturligtvis är olika med avseende på konkreta fakta är det i stort sett samma påstådda händelseförlopp som prövats. Skatteverket har i målen påstått att uppdragsgivaren i samråd med uppdragstagaren mottagit osanna fakturor och att betalning för dessa osanna fakturor i själva verket avsett betalning till fysiska personer som uppdragsgivaren avlönat svart. Det är således ett ostridigt förhållande att arbete utförts. Det är också ostridigt att uppdragstagaren innehaft en F-skattsedel. Gemensamt för domarna är vidare att uppdragsgivaren är ett företag vars skötsamhet i övrigt inte ifrågasatts.

Flera intressanta observationer framkommer i denna undersökning. En slutsats är att domstolarna inte visar tillräcklig omsorg i själva domskrivningen. Många domar är svåra att följa. Det är således många gånger svårt att förstå utgångarna i domarna. Förhållandet gäller främst länsrätterna men även i kammarrätterna finns exempel på dessa brister. En annan slutsats är att det är påfallande hur olika domstolarna hanterat de studerade domarna med avseende på domskälens utformning, angivet bevisstema, vem som ålagts bevisbördan, den erforderliga nivån på bevisstyrkan, angiven bevisvärderingsmetod samt slutligen vilka bevis som uppfattas vara nödvändiga för att det påstådda händelseförloppet ska anses visat.

Det studerade materialet visar sammanfattningsvis att det förhållningssätt till bevisfrågorna som kommit till uttryck i flertalet av domarna inte är förenligt med grundläggande krav på rättssäkerhet. Intrycket är att domstolarna kommit att lätta på beviskraven.

I projektets avslutande *tredje del* ges några synpunkter på åtgärder som kan övervägas både för att slå vakt om F-skattesystemets grunder och för att motverka missbruk av F-skattsedlar. För att säkerställa att domstolarna ägnar mer omsorg åt bevisprövningen för att kvalitetssäkra den finns det anledning att utveckla metoder för en strukturerad bevisprövning i skatteprocessen. I det sammanhanget kan övervägas att införa en motsvarighet till Justitiekanslerns förslag om att förbättra redovisningen av bevisprövningen i brottmål.

En viktig åtgärd för att försvåra användningen av F-skattsedeln i kriminell verksamhet bör vara att överväga insatser för att underlätta och förbättra uppföljningen av företag som tilldelats F-skattsedel. En väg kan vara att tidsbegränsa giltigheten av en F-skattsedel när det inte är klarlagt att en seriös verksamhet redan bedrivs. För att motverka att s.k. målvakter sätts in i bolagsstyrelser bör vidare uppgifter i näringslivsregistret utnyttjas på ett bättre sätt.

Det är angeläget att med bibehållande av F-skattesystemets grunder justera reglerna så att missbruk försvåras. Lösningen ligger däremot inte i att lätta på beviskraven i rättstillämpningen. Det skulle föra oss tillbaka där vi var innan F-skattesystemet introducerades med de brister i rättssäkerheten som reglerna då innehöll.