



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
6107–6109-23

meddelad i Stockholm den 10 mars 2025

KLAGANDE

Maskinförsäljningsbolaget L. Åkerblom & Co AB, 556517-6707

Ombud: Advokat Carl Jonas Agrén
XR LEGAL ADVOKAT AB
Västra Trädgårdsgatan 6 A
111 53 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 28 juli 2023 i mål nr 25–34-22

SAKEN

Arbetsgivaravgifter och skattetillägg

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet och upphäver underinstansernas avgöranden i de delar som avser arbetsgivaravgifter och skattetillägg hänförligt till avgifterna.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer vad kammarrätten beslutat om sekretess.

BAKGRUND

1. Maskinförsäljningsbolaget L. Åkerblom & Co AB är ett fåmansföretag som är leverantör av utrustning till träindustrin. AA var huvudaktieägare och styrelseordförande i bolaget.
2. Skatteverket gjorde revision hos bolaget. Vid revisionen framkom följande. WP Glulam AB hade under maj och juni 2016 överfört sammanlagt 1 530 000 kr till bolaget. Bolaget hade bokfört 1 235 000 kr av dessa som intäkter. Vidare hade bolaget under maj–november 2016 betalat utgifter som var hänförliga till WP Glulams verksamhet med sammanlagt cirka 1 310 000 kr och bokfört dessa som kostnader i bolagets egen verksamhet. Vissa betalningar hade bokförts med underlag i form av fakturor som manipulerats för att framstå som hänförliga till bolagets verksamhet. För övriga betalningar saknades fakturaunderlag i bokföringen.
3. Bolaget lämnade följande förklaring till vad som kommit fram vid revisionen. Överföringen från WP Glulam var en förskottsbetalning avseende maskinutrustning. Sedan överföringen hade gjorts uppgav WP Glulam att det behövde användas en del av beloppet för att betala andra utgifter, vilket bolaget gick med på. WP Glulam skickade därför fakturor till bolaget som bolaget betalade. Eftersom fakturorna var ställda till bolaget bokfördes dessa som kostnader i bolaget.
4. Skatteverket beslutade genom efterbeskattning att medge bolaget avdrag för de kostnadsförda utgifterna som lön och att påföra bolaget ytterligare arbetsgivaravgifter samt skattetillägg. Skatteverket ansåg att bolaget hade uteslutit medel ur verksamheten genom att kostnadsföra ett annat bolags utgifter och att AA kunnat disponera dessa medel. Medlen skulle därför anses ha tillkommit honom som lön med följd att bolaget skulle påföras arbetsgivaravgifter.

5. Bolaget överklagade till Förvaltningsrätten i Linköping som avslog överklagandet. Domstolen fann att bolaget hade lämnat oriktig uppgift genom att dra av utgifter som inte hörde till bolaget. Genom att dra av utgifterna hade medel uteslutits från redovisningen. Dessa medel fick med tillämpning av rättsfallet RÅ80 1:56 anses uttagna ur bolaget av huvudaktieägaren som lön. Det fanns därför grund för att påföra arbetsgivaravgifter och skattetillägg.
6. Bolaget överklagade till Kammarrätten i Jönköping som avslog överklagandet med i huvudsak samma motivering som förvaltningsrätten.

YRKANDEN M.M.

7. *Maskinförsäljningsbolaget L. Åkerblom & Co AB* yrkar att det inte ska påföras arbetsgivaravgifter och skattetillägg hänförligt till avgifterna.
8. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen

9. Av rättsfallet RÅ80 1:56 följer att det finns en presumtion om att medel som har betalats till ett fåmansföretag, men som obehörigen har uteslutits från bokföringen i företaget, har stått till huvudaktieägarens förfogande och ska beskattas hos ägaren. Huvudfrågan i Högsta förvaltningsdomstolen är nu om, och i så fall under vilka förutsättningar, en motsvarande presumtion ska tillämpas vid utbetalningar från ett sådant företag.

Rättslig reglering m.m.

10. Enligt 2 kap. 1 § första stycket socialavgiftslagen (2000:980) ska den som utger avgiftspliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter. Av 10 § framgår att löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktiga.
11. Bestämmelser om skattetillägg och efterbeskattning finns i 49 och 66 kap. skatteförfarandelagen (2011:1244). Bestämmelserna är tillämpliga på arbetsgivaravgifter (2 kap. 2 § 5).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Presumtionen i rättsfallet RÅ80 1:56*

12. Av rättsfallet RÅ80 1:56 följer att det enligt vedertagen praxis gäller som allmän regel att huvudaktieägaren i ett fåmansföretag beskattas personligen för medel som obehörigen har uteslutits från företagets bokföring. Medlen betraktas som uttagna av huvudaktieägaren. I rättsfallet konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att denna praxis bygger på antagandet att de undanhållna medlen har stått till huvudaktieägarens förfogande och att ett sådant antagande i de allra flesta fall torde kunna göras utan att det läggs fram någon särskild utredning om det.
13. Av rättsfallet framgår alltså att det finns en presumtion för att medel som har betalats till ett fåmansföretag men som obehörigen har uteslutits från bokföringen därigenom har kommit att stå till huvudaktieägarens förfogande och därmed också är uttagna av ägaren, vilket i sin tur medför att de ska beskattas hos ägaren. Enligt rättsfallet bygger presumtionen på tankegången att det är huvudaktieägaren som själv bestämmer vilka intäkter som ska tas upp i

räkenskaperna och vilka som eventuellt ska uteslutas. Undanhållna medel anses stå till ägarens förfogande och det är ägaren som bestämmer hur dessa ska användas.

14. Vidare framgår av rättsfallet att en beskattning enligt presumtionen inte ska ske när de undanhållna medlen har använts för att betala företagets utgifter. Det samma gäller om medlen obehörigen har frånhänts företaget utan huvudaktieägarens vetskap och därmed rent faktiskt inte har stått till ägarens förfogande. I rättsfallet hade ägaren gjort gällande att han inte känt till att medel hade undanhållits och att han inte heller hade förfogat över dem. Högsta förvaltningsdomstolen fann att utredningen i målet gav stöd för ägarens uppgifter och att det därför inte fanns grund för att beskatta honom för de medel som hade uteslutits från företagets bokföring.

Ska en motsvarande presumtion som den i rättsfallet tillämpas vid utbetalningar från ett fåmansföretag?

15. Rättsfallet RÅ80 1:56 gäller alltså situationen att medel som har betalats till ett fåmansföretag har undanhållits genom att de inte har tagits upp i företagets redovisning. De skäl som motiverar att det då ska presumeras att huvudaktieägaren har tagit ut medlen och därmed ska beskattas för dem är emellertid giltiga även i andra situationer när medel obehörigen har frånhänts ett sådant företag. Presumtionen i rättsfallet bygger på tanken att huvudaktieägaren i ett fåmansföretag har kontroll över företagets medel. Den kontrollen får anses gälla både medel som betalas in till företaget och medel som betalas ut från detta. Om företagsmedel betalas ut utan att det av redovisningen går att sluta sig till vad utbetalningen avser och till vem den har gjorts, finns det därmed anledning att presumera att medlen har tagits ut av huvudaktieägaren.

16. Om ett fåmansföretag betalar ut medel utan att utbetalningen tas upp i företagets redovisning bör det således – på motsvarande sätt som enligt rättsfallet gäller för betalningar till företaget som inte redovisas – kunna presumeras att huvudaktieägaren har tagit ut medlen. Detsamma bör gälla om utbetalningen visserligen tas upp i redovisningen men det saknas bokföringsunderlag till stöd för utbetalningen, t.ex. i form av en faktura. Men även i det fallet att det finns ett bokföringsunderlag, men detta inte återspeglar verkliga förhållanden när det gäller vad utbetalningen avser eller till vem den har gjorts, finns anledning att presumera att medlen har tagits ut av huvudaktieägaren. Inte heller då ger ju redovisningen en korrekt bild av dessa förhållanden, och på motsvarande sätt som när det gäller betalningar till företaget får huvudaktieägaren som utgångspunkt anses bestämma såväl vilka utbetalningar som företaget ska göra som hur dessa ska redovisas.
17. Liksom i den situation som omfattas av 1980 års rättsfall är det Skatteverket som ska visa att de förhållanden som utlöser en tillämpning av presumptionen – dvs. att medel har betalats ut utan att det av redovisningen går att sluta sig till vad utbetalningen avser och till vem den har gjorts – föreligger. I likhet med vad som gäller enligt rättsfallet ska presumptionen vidare inte upprätthållas när det av utredningen i övrigt framgår att de utbetalda medlen har använts för att betala företagets utgifter eller rent faktiskt inte har stått till ägarens förfogande.

Bedömningen i detta fall

18. Av utredningen framgår att bolaget har gjort utbetalningar där det har saknats fakturaunderlag i bokföringen eller där fakturorna har manipulerats för att framstå som hänförliga till bolagets verksamhet trots att så inte har varit fallet. Det finns därför skäl att presumera att AA har förfogat över de utbetalda medlen och att de därmed ska anses vara uttagna av honom.

19. Frågan är då om det har kommit fram omständigheter som medför att presumptionen inte ska upprätthållas.
20. Bolaget har förklarat att WP Glulam på grund av uppkomna likviditetsproblem önskade att disponera en del av det förskott som företaget hade lämnat och att bolaget gick med på att använda förskotterade medel till att betala utgifter i WP Glulams verksamhet. Bolaget har vidare anfört att mottagarna av de aktuella utbetalningarna – som är olika företag med affärsförbindelser med WP Glulam – saknar kopplingar till AA och att denne inte har förfogat över de utbetalda medlen.
21. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att det är ostridigt att WP Glulam har betalat ett förskott till bolaget. Annat har vidare inte kommit fram än att de aktuella utbetalningarna från bolaget har gjorts till betalningsmottagare som WP Glulam har anvisat. Den förklaring som bolaget har lämnat, dvs. att utbetalningarna avser delvis återbetalning av WP Glulams förskottsbetalning som skett genom att bolaget har förmedlat betalningar för WP Glulams räkning, framstår mot den bakgrunden som rimlig. Såvitt framgår av handlingarna finns det inte heller några kopplingar mellan betalningsmottagarna och AA eller något av honom ägt företag. Det har inte heller i övrigt kommit fram någon omständighet som tyder på att AA har fått del av de medel som har betalats ut.
22. Det får därmed anses framgå av utredningen att de utbetalda medlen rent faktiskt inte har stått till AAs förfogande. Det finns därför inte grund för att genom efterbeskattning påföra bolaget arbetsgivaravgifter eller därtill hänförligt skattetillegg.

23. Överklagandet ska alltså bifallas.

I avgörandet har deltagit justitieråden Kristina Ståhl, Per Classon,
Leif Gäverth, Mats Anderson (skiljaktig) och Magnus Medin.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Emil Alfredsson och
Daniel Brohall.

SKILJAKTIG

Justitierådet Mats Anderson är skiljaktig beträffande motiveringen och anser att domen efter punkt 14 borde ha utformats på följande sätt.

Ska en motsvarande presumtion som den i rättsfallet tillämpas vid utbetalningar från ett fåmansföretag?

15. Vid inkomstbeskattningen gäller den grundläggande principen att det är det allmänna – normalt Skatteverket – som har bevisbördan för intäkter medan den skattskyldige har bevisbördan för kostnader. Kan Skatteverket inte visa att den skattskyldige har haft en skattepliktig intäkt ska beskattning inte ske; kan den skattskyldige inte med tillräcklig grad av styrka visa att han eller hon har haft en avdragsgill kostnad, nekas avdrag vid beskattningen.
16. Från denna grundläggande ordning finns vissa undantag. Den presumtion som framgår av RÅ80 1:56 är ett exempel på ett sådant undantag, ett annat är bilförmån. Gemensamt för dessa presumtioner är att de inträder då det styrkts att en viss situation är för handen. I det förra fallet är utgångspunkten att det konstaterats att ett fåmansföretag har haft en intäkt som har undanhållits bolagets bokföring. I det senare har det konstaterats att den skattskyldige har en viss förmån – tillgång till ett fordon. Motsvarande gäller förmån av fritidshus eller båt.
17. Det kan uppfattas som nära till hands liggande att tillämpa en presumtion som skulle kunna sägas motsvara den som framgår av det omnämnda rättsfallet på utgiftssidan.
18. De situationer på utgiftssidan som närmast motsvarar den situation som rättsfallet tar sikte på är att huvudaktieägaren genom manipulationer i utgiftsredovisningen sett till att medel frigjorts ur bolaget för att ställas till hans eller

hennes förfogande. Typiskt sett handlar det om situationer då huvudaktieägaren låtit bolaget betala hans eller hennes personliga levnadskostnader eller då denne tillgodogjort sig medel från bolaget genom att kostnadsföra fakturor som inte motsvaras av några varor eller tjänster som kommit bolaget till del. När det klarlagts att en sådan situation föreligger är det rimligt att neka bolaget avdrag för den påhittade utgiften och utdelningsbeskatta huvudaktieägaren eller alternativt att behandla utgiften som en lönekostnad för bolaget och en däremot svarande inkomst av tjänst för huvudaktieägaren.

19. Från detta är det emellertid ett långt steg till att som utgångspunkt och grundat på en presumtion – ett antagande – beskatta huvudaktieägaren enbart på den grunden att en utbetalning från bolaget grundar sig på ett bristfälligt underlag. Till skillnad från vad som gäller den presumtion som följer av 1980 års rättsfall och som alltså inträder då det klarlagts att ett visst förhållande föreligger – att medel uteslutits ur ett bolags intäktsredovisning – skulle en presumtion på utgiftssidan inträda utan att det på motsvarande sätt klarlagts att ett visst förhållande föreligger utan redan på den grunden att det finns vissa brister i bolagets utgiftsredovisning.
20. En tillämpning av en här antydd presumtion på utgiftssidan är ett väsentligt avsteg från den här inledningsvis noterade principen om bevisbördans placering. För att frångå denna inom skatterätten grundläggande princip och tillämpa en sådan presumtion, som innebär en bevislättning för det allmänna till nackdel för de skattskyldiga, bör det dels krävas ett tungt vägande allmänt intresse, dels en möjlighet att utforma en sådan presumtionsregel tillräckligt precist för att tillfredsställa grundläggande krav på förutsebarhet i tillämpningen. Då ingen av dessa förutsättningar synes föreligga, bör en sådan presumtion inte tillämpas på utgiftssidan.

Bedömningen i detta fall

21. Av utredningen framgår att bolaget har gjort utbetalningar där det har saknats fakturaunderlag i bokföringen eller där fakturorna har manipulerats för att framstå som hänförliga till bolagets verksamhet trots att så inte har varit fallet.
22. Såvitt framgår av handlingarna finns det emellertid inte några kopplingar mellan betalningsmottagarna och AA eller något av honom ägt företag. Det har inte heller i övrigt kommit fram någon omständighet som tyder på att AA har fått del av de medel som har betalats ut.
23. Det finns därför inte grund för att genom efterbeskattning påföra bolaget arbetsgivaravgifter eller därtill hänförligt skattetillägg.
24. Överklagandet ska alltså bifallas.