



KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket

MOTPART OCH KLAGANDE

Oscar Gustafsson, 19950404-0636

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Linköpings dom den 14 oktober 2021 i mål nr 7547-21, 7549-21, 7550-21, 7551-21, 7552-21, 7554-21, 7555-21, 7556-21, 7557-21 och 7558-21, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning; beskattningsår 2015–2017

Mervärdesskatt; redovisningsperiod 2015–2017

Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag; redovisningsperiod 2015–2017

Skönsbeskattning

Efterbeskattning; beskattningsår 2015

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten upphäver förvaltningsrättens dom i de delar som rör inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag och visar målen åter till förvaltningsrätten för ny prövning. Kammarrätten fastställer förvaltningsrättens domslut i den del som rör mervärdesskatt.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar i första hand att kammarrätten ska upphäva förvaltningsrättens dom, utom såvitt avser inkomstbeskattning för 2018, och fastställa Skatteverkets beslut. Skatteverket yrkar i andra hand att inkomsterna ska beskattas i inkomstslaget tjänst. Skatteverket anför bland annat följande. Vid inkomstbeskattningen kan det förutsättas att brottslig verksamhet syftar till att ge ett ekonomiskt utbyte och att det i många fall faktiskt genereras ett ekonomiskt överskott. Ett potentiellt förverkande av utbytet innebär inte per automatik att verksamheten inte kan gå med vinst. HP-hjälpen har bedrivits yrkesmässigt och självständigt och har därför utgjort näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening. Att hovrätten inte har kunnat bortse från möjligheten att Oscar Gustafsson kan ha varit anställd förändrar inte Skatteverkets bedömning. Mervärdesskattemässigt medför neutralitetsprincipen att beskattning ska ske om de utförda tjänsterna konkurrerar med lagliga alternativ. Undantag kan endast ske om det är uteslutet att en tjänst konkurrerar med en tjänst i en laglig sektor. En skillnad i behandlingen av två tjänster som är identiska eller jämförbara och som tillgodoser samma behov för konsumenterna innebär ett åsidosättande av neutralitetsprincipen. Frågan om två tjänster är jämförbara ska huvudsakligen besvaras utifrån genomsnittskonsumentens synvinkel. När det gäller ersättning för ombudskostnader har Skatteverket beviljat sådan ersättning med 1 500 kr av totalt yrkade 16 478 kr. Den resterande delen av ersättningsyrkandet har överlämnats till förvaltningsrätten för prövning. Förvaltningsrätten har inte prövat ersättningsyrkandet. För det fall att kammarrätten skulle fastställa förvaltningsrättens dom vitsordar Skatteverket fullt bifall till yrkandet om ersättning i förvaltningsrätten.

Oscar Gustafsson anser att överklagandet ska avslås och yrkar för egen del att han ska tillerkännas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 8 594 kr. Han anför bland annat följande. Han har frikänts från alla skattebrott kopplade till detta ärende. Brottmålsdomen har vunnit laga kraft.

Det saknas därför anledning för de allmänna förvaltningsdomstolarna att befatta sig med målen. Undanröjande bör ske av princip. Det saknas förutsättningar för kammarrätten att pröva Skatteverkets andrahandsyrkande eftersom det har framställts efter det att tiden för överklagande har gått ut. Förvaltningsrätten har avgjort målen utan att bereda honom tillfälle att precisera ett framställt ersättningsyrkande. Han har haft rätt till begärd ersättning eftersom överklagandet har bifallits. Skatteverket har brustit i kommunikationen. Det är tydligt att Skatteverkets beslut saknar laga verkan.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Den huvudsakliga frågan i målen är om beskattning kan ske av brottslig verksamhet.

Praxis om inkomstbeskattning av brottslig verksamhet är inte entydig. I rättsfallet RÅ 1991 ref. 6 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att brottslig verksamhet inte kan konstituera någon förvärvskälla. Målet gällde emellertid lagstiftning som numera är upphävd och i senare avgöranden har domstolen ansett att även brottslig verksamhet kan hänföras till ett inkomstslag och att inkomster från sådan verksamhet kan beskattas. I rättsfallet HFD 2011 ref. 80 konstaterade Högsta förvaltningsdomstolen att inkomst från brottslig verksamhet inte är undantagen från beskattning enligt bestämmelserna i 8 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Målet gällde en verksamhet som uteslutande grundade sig på brott och som inte hade kunnat bedrivas i lagliga former. Enligt kammarrättens mening kan rättsfallet uppfattas som ett uttryck för principen att brottslig verksamhet ska bedömas på samma sätt som laglig verksamhet när det gäller frågor om skatteplikt och avgränsning av inkomstslag m.m. Kammarrätten ser inte heller i övrigt några principiella hinder mot beskattning i förevarande mål.

Av det sagda följer att förvaltningsrätten inte borde ha upphävt Skatteverkets beslut redan på den grunden att HP-hjälpen var olaglig.

Förvaltningsrätten har även upphävt Skatteverkets beslut om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag på den grunden att ersättning som utgetts har varit hänförlig till en olaglig verksamhet. Något stöd för att ersättning skulle vara undantagen redan av detta skäl finns inte. Förvaltningsrätten borde därför inte heller ha upphävt Skatteverkets beslut om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag på den grunden.

Nästa fråga är om verksamheten ska undantas från mervärdesbeskattning. EU-domstolen har uttalat att neutralitetsprincipen ska förstås på så sätt att olagliga tjänster ska mervärdesbeskattas, om det inte kan uteslutas att det kan förekomma konkurrens med lagliga alternativ (C-283/95, Fischer, p. 21). Beträffande värderingen av konkurrensen har EU-domstolen även uttalat att det som ska prövas är om berörda tjänster är identiska eller jämförbara ur konsumentens synvinkel. Två tjänster ska anses jämförbara när de har liknande egenskaper och fyller samma behov och när de skillnader som finns inte har något avgörande inflytande på genomsnittskonsumentens beslut att välja den ena eller den andra tjänsten (C-259/10, Rank Group, p. 36 och 44).

Skatteverket har framfört att HP-hjälpen har konkurrerat med lagliga studiehjälpstjänster. Kammarrätten konstaterar att tjänsterna naturligtvis kan sägas ha haft det gemensamt att de har gett förutsättningar för förbättrade resultat på högskoleprovet. Det har dock funnits betydande skillnader i tjänsteinnehåll, krav på egna insatser hos köparen, pris, faktiska och rättsliga möjligheter att göra fel i tjänsten gällande m.m. Det är visserligen tänkbart att någon eller några enstaka individer kan ha gjort en jämförelse av alternativen. Det kan dock svårligen antas ha gällt genomsnittskonsumenten. Kammarrätten anser tvärtom att det får ses som uteslutet att genomsnittskonsumenten skulle ha övervägt en tjänst av det andra slaget framför det egna huvudalternativet. Mot den bakgrunden kommer

kammarrätten till samma slut som förvaltningsrätten har gjort ifråga om mervärdesskatt.

Sammanfattningsvis finner kammarrätten att förvaltningsrättens dom ska upphävas i de delar den rör inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och skatteavdrag. Vid sådant förhållande ska det ske en prövning av de närmare förutsättningarna för inkomstbeskattning m.m., däri inbegripet frågor om inkomstslag och belopp. Även de formella invändningar som Oscar Gustafsson har riktat mot Skatteverkets beslut ska prövas, liksom yrkandet om ersättning i förvaltningsrätten. Det är inte lämpligt att det sker i kammarrätten som första instans. Förvaltningsrättens mål nr 7547-21, 7549-21, 7550-21, 7551-21, 7556-21, 7557-21, 7558-21 och ska därför visas åter för ny prövning.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Monica Dahlbom
kammarrättspresident
ordförande, skiljaktig
mening

Roger Gavelin
kammarrättsråd
referent

Erik Hannus
kammarrättsråd

Monica Dahlboms skiljaktiga mening

Inkomstbeskattning

Den huvudsakliga frågan i målet är om beskattning kan ske av brottslig verksamhet.

Inledningsvis kan konstateras att inkomst från brottslig verksamhet inte är undantagen från beskattning enligt bestämmelserna i 8 kap. IL. För att

en sådan inkomst ska beskattas krävs dock även att den kan anses hänförlig till något av inkomstlagen i IL. Frågan blir då om den är undantagen från beskattning enligt dessa bestämmelser eller enligt praxis och vilken betydelse såväl äldre som nyare avgöranden har för bedömning av frågan.

Lagtexten rörande inkomstlagen utesluter inte att beskattning av brottslig verksamhet kan ske. Fråga är då om praxis på området gör det. Praxis är enligt min mening inte helt entydig.

I äldre praxis har inkomster från brottslig verksamhet inte ansetts vara skattepliktiga eftersom sådan verksamhet inte har ansetts vara någon förvärvskälla. I situationer när den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet har inkomsterna dock ansetts kunna vara skattepliktiga. I detta sammanhang kan särskilt nämnas Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 1991 ref. 6, som gällde inkomstlaget rörelse enligt den då gällande kommunalskattelagen (1928:370). Av praxis följer vidare att den omständigheten att en näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för den, inte får till följd att verksamheten inte är skattepliktigt (RÅ 2005 ref. 14). De nu nämnda avgörandena torde kunna sammanfattas så att verksamhet som har ingått som ett led i en laglig verksamhet, eller som hade kunnat bedrivas på laglig väg, kan bli föremål för beskattning, medan inkomster från ren brottslig verksamhet inte kan beskattas.

I ett senare avgörande, HFD 2011 ref. 80, har Högsta förvaltningsdomstolen dels konstaterat att inkomst av brottslig verksamhet inte är skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. IL, dels bedömt att inkomster som en person hade fått för att upprätta osanna fakturor skulle beskattas. Det var visserligen fråga om olaglig verksamhet

men den hade en direkt anknytning till sådan verksamhet som normalt är föremål för beskattning.

Skatteverket har i sitt överklagande gjort gällande att avgörandet från 1991 (RÅ 1991 ref. 6) har spelat ut sin roll och inte ger stöd för att den aktuella verksamheten inte skulle utgöra skattepliktig näringsverksamhet. Vidare anför Skatteverket att avgörandet från 2011 (2011 ref. 80) visar att det inte finns något hinder mot att beskatta inkomst från ekonomisk brottslighet oavsett i vilket inkomstslag beskattning ska ske. Utifrån detta har Skatteverket argumenterat för att verksamheten uppfyller kraven på näringsverksamhet och i andra hand i inkomstslaget tjänst.

Jag anser att äldre rättsfall fortfarande har betydelse och att avgörandet från 2011 eller andra nyare rättsfall inte har ändrat detta förhållande. Den verksamhet som de nu aktuella målen gäller har inte utgjort ett led i en legal verksamhet eller kunnat bedrivas på laglig väg. Mot den bakgrunden anser jag att Oscar Gustafssons intäkter från verksamheten inte kan beskattas, vare sig i inkomstslaget näringsverksamhet eller i inkomstslaget tjänst.

Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag

När det gäller frågan om arbetsgivaravgifter och skatteavdrag anser jag att även de ersättningar som har betalats till andra personer utgör inkomster från den brottsliga verksamheten och att dessa ersättningar därför inte kan inkomstbeskattas hos mottagarna. Enligt 2 kap. 10 § socialavgiftslagen (2000:980) är löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar avgiftspliktiga, liksom annat som utges med anledning av ett avtal om arbete. Även om det inte uttryckligen anges i bestämmelsen får det anses förutsättas att det är fråga om skattepliktiga ersättningar. De i målen aktuella ersättningarna är således inte avgiftspliktiga enligt

socialavgiftslagen och några skatteavdrag skulle inte heller ha gjorts när de betalades ut.

Mervärdeskatt

I fråga om mervärdeskatt gör jag samma bedömning som majoriteten.

Ersättning för kostnader

Oscar Gustafsson har begärt ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten med 8 594 kr. Skatteverket har medgett att sådan ersättning ges Oscar Gustafsson för det fall att kammarrätten inte bifaller Skatteverkets överklagan. Mot denna bakgrund bifaller jag Oscar Gustafsson yrkande.

Sammanfattning

Jag avslår Skatteverkets överklagande och bifaller Oscar Gustafsson yrkande om ersättning för sina ombudskostnader i förvaltningsrätten.

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I LINKÖPING****DOM**
2021-10-14
Meddelad i LinköpingMål nr
7547-21, 7549-21,
7550-21, 7551-21,
7552-21, 7554-21,
7555-21, 7556-21
7557-21, 7558-21**KLAGANDE**

Oscar Gustafsson, 19950404-0636

Ombud: Victor Gustafsson

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 17 december 2018 (bilaga 1)

SAKENInkomst- och mervärdesbeskattning m.m.; beskattningsåren 2015-2017
Arbetsgivaravgifter och avdragen skatt**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Förvaltningsrätten avvisar överklagandet i den del det avser beskattningsår 2018.

Förvaltningsrätten upphäver det överklagade beslutet daterat den 17 december 2018.

BAKGRUND

Skatteverket beslutade den 17 december 2018 att Oscar Gustafsson skulle betala bl.a. ytterligare inkomst- och mervärdesskatt på grund oredovisade inkomster för beskattningsåren 2015 - 2017. Skatteverket beslutade härvid även att påföra honom arbetsgivaravgifter och avdragen skatt att betala. Skatteverkets motivering och de beslutade beloppen framgår av bilaga 1.

Oscar Gustafsson överklagar besluten och yrkar i första hand att de ska undanröjas och att han inte ska påföras någon inkomst- och mervärdesskatt m.m. för beskattningsåren 2015 – 2018. Han yrkar vidare bl.a. att förvaltningsrätten ska inhämta förhandsavgörande från EU-domstolen.

Skatteverket medger Oscar Gustafssons yrkanden om avsättning till periodiseringsfond men vidhåller i övrigt det överklagade beslutet.

VAD PARTERNA BL.A ANFÖRT

Oscar Gustafsson

Den olagliga och brottsliga verksamheten som har bedrivits är inte mervärdesskattepliktig. Verksamheten är vidare inte inkomstskattepliktig, särskilt inte i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattning kan inte ske eftersom all vinning har förverkats. Skatteverket har inte redovisat på vilka grunder de kommit fram till att verksamheten konkurrerat med lagliga verksamheter. Norrköpings tingsrätt har i dom slagit fast att verksamheten i form av att tillhandahålla fuskutrustning för det svenska högskoleprovet som sådan har varit olaglig, att den olagliga verksamheten inte utgjort ett led i en laglig verksamhet och att det inte har varit möjligt att genom tillstånd bedriva verksamheten lagligt.

Det finns stöd i praxis för att inkomstskatteplikt i vissa fall kan föreligga för olaglig verksamhet som ingår som ett led i en legal och skattepliktig verksamhet. Det finns även stöd för att inkomstskatteplikt i vissa fall kan föreligga för verksamhet som är olaglig till följd av att erforderliga tillstånd saknas. Som tingsrätten kommit fram till är ingen av dessa situationer fallet i målet. Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2011 ref. 80 ger inget stöd för att olaglig verksamhet skulle kunna konstituera en egen skatterättslig inkomstkälla i inkomstslaget näringsverksamhet.

Han har vidare en rad processuella invändningar. Skatteverket har bl.a. brustit i utredning, dokumentation, processföring och kommunikation samt använt sig av otillåten bevisning. Han ifrågasätter därutöver Skatteverkets bedömning av intäkternas omfattning m.m.

Skatteverket

Personer som tillsammans bedriver verksamhet utan att någon associationsform föreligger beskattas var och en för enskild näringsverksamhet. Inkomstskattelagen hindrar inte beskattning av inkomster från brottslig verksamhet. Även om en inkomst inte är undantagen enligt bestämmelserna i inkomstskattelagen så krävs, för att inkomsten ska vara skattepliktig, att den kan hänföras till ett inkomstslag. I praxis har det klargjorts att det inte finns något hinder mot att beskatta inkomst från ekonomiskt brottslighet oavsett vilket inkomstslag beskattning ska ske (jfr HFD 2011 ref. 80 och HFD 2014 ref. 63).

Det får av praxis anses framgå att om ett lagakraftvunnet förverkandebeslut innefattar en skyldighet för skattebetalaren att till staten utge ett värde motsvarande tidigare beskattade inkomster, ska en korrigerande av beskattningen ske (se bl.a. HFD 2014 ref 63). Oscar Gustafsson har överklagat tingsrättens dom och det finns alltså inget lagakraftvunnet beslut där belopp har förklarats förverkat.

EU-domstolen har slagit fast att mervärdesskatt med hänsyn till skatteneutralitetsprincipen normalt ska betalas när varor eller tjänster som olagligen saluförs konkurrerar med liknande produkter eller tjänster som omsätts lagligen (C-3/97 Goodwin och Unstead, C283/95 Fischer och C-111/92 Lange). Den sålda tjänsten har syftat till att deltagare vid högskoleprovet ska få ett resultat som överstiger vad provskrivaren normalt presterar. Enligt Skatteverket finns det lagliga verksamheter som

också säljer tjänster i syfte att hjälpa en provskrivare att få ett önskat resultat på högskoleprovet. De metoder som verksamheterna använder för att sälja de lagliga respektive olagliga tjänsterna är visserligen olika men syftet med tjänsterna är samma. Det föreligger därmed en konkurrenssituation.

Skatteverket har inte brutit i sin kommunikationsskyldighet eller använt sig av otillåten bevisning.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Mervärdesskatt

Skatteverket har genom det överklagade beslutet bedömt att den verksamhet Oscar Gustafsson bedrivit tillsammans med andra är mervärdesskattepliktig samt har av denna anledning påfört honom utgående mervärdesskatt att betala om totalt 965 800 kr.

I målet är ostridigt att den verksamhet som Oscar Gustafsson m.fl. bedrivit är olaglig till sin natur. Av rättspraxis från EU-domstolen framgår att det enligt principen om skatteneutralitet inte är möjligt att allmänt göra åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner. Detta betyder att den omständigheten att en gärning utgör brott inte som sådan medför ett undantag från beskattning, utan att ett sådant undantag endast kan komma i fråga i speciella situationer då all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av vissa varors eller tjänsters särdrag (se bl.a. EU-domstolens dom den 29 juni 2000 i mål C-455/98, Kaupo Salumets m.fl.).

Förvaltningsrätten har mot denna bakgrund att ta ställning till om den aktuella verksamheten konkurrerar med lagliga alternativ. Skatteverket har i detta avseende gjort gällande att det förekommer lagliga verksamheter

som levererar en tjänst vilken syftar till att förbättra kundernas möjligheter att nå ett högre resultat. Även om kundernas målsättning med att anlita såväl de olagliga som de lagliga tjänsterna är att likställa med varandra så är verksamheterna, enligt förvaltningsrättens mening, av så olika karaktär att de inte kan anses konkurrera med varandra i faktiskt mening.

Förvaltningsrätten har vid denna bedömning särskilt beaktat att de legala tjänster som erbjuds på marknaden kräver en betydande egen arbetsinsats från kunderna, inte utlovar ett visst resultat samt bygger på att förbättra kundens egna möjligheter att nå en god prestationsnivå. Mot denna bakgrund anser inte förvaltningsrätten att den verksamhet som Oscar Gustafsson m.fl. bedrivit medför skattskyldighet för mervärdesskatt.

Inkomstbeskattning

Oscar Gustafsson har överklagat Skatteverkets beslut den 17 december 2018. Det aktuella beslutet omfattar inte beskattningsår 2018 varför målet avvisas i denna del.

Skatteverket har beskattat Oscar Gustafsson för intäkter i den bedrivna verksamheten i inkomstslaget näringsverksamhet.

Enligt praxis gäller som huvudregel att brottslig verksamhet inte är skattepliktig. Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan det däremot förekomma anledning att beakta intäkter därav som skattepliktiga (jfr. RÅ 1991 ref. 6). Av rättspraxis framgår även bl.a. att en verksamhet som i sig kan vara laglig, men som i det specifika fallet bedrivs olagligt, kan vara skattepliktig (jfr bl.a. RÅ 2005 ref. 14).

I det aktuella fallet rör det sig, som ovan konstaterats, av en olaglig verksamhet som till sin karaktär inte kan omvandlas till en laglig sådan genom exempelvis erforderliga tillstånd el. dyl. Mot denna bakgrund har

Skatteverket inte haft fog för sitt beslut att beskatta Oscar Gustafsson i inkomstslaget näringsverksamhet för de intäkter som verksamheten kan ha genererat.

Arbetsgivaravgifter och avdragen skatt

Skatteverket har vidare påfört Oscar Gustafsson arbetsgivaravgifter samt gjort honom ansvarig för ej avdragen skatt hänförlig till betalningar till andra individer som utgjort del av den olagliga verksamheten. Det har inte framkommit annat än att dessa individer insett, eller bort insett, att den ersättning de erhöll för sina insatser var hänförliga till en olaglig verksamhet.

Så som ovan konstaterats bedömer förvaltningsrätten inte att Oscar Gustafsson m.fl. bedrivit en skattepliktig näringsverksamhet. Den del av den olagliga verksamhetens överskott som överlåtits till andra personer för sin del i denna kan, mot redogjort bakgrund, inte heller anses utgöra socialavgiftspliktig lön el. dyl. som föranleder grund för avdragen preliminärskatt.

Sammanfattning

Förvaltningsrätten finner sammanfattningsvis att det inte föreligger förutsättningar att påföra Oscar Gustafsson utgående mervärdesskatt hänförlig till den brottsliga verksamheten eller att beskatta honom i inkomstslaget näringsverksamhet för det överskott som verksamheten genererat. Oscar Gustafsson ska vidare inte påföras arbetsgivaravgifter att betala eller göras ansvarig för ej avdragen preliminärskatt. Överklagandet ska därmed bifallas och det överklagade beslutet undanröjas i sin helhet.

Mot bakgrund av utgången i målet föranleder Oscar Gustafssons övriga yrkanden någon vidare åtgärd.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (FR-13).

Tomas Fredén

Rådman

I avgörandet har även nämndemännen Lena Berglert, Pär Svenningsson och Birgitta Larsson deltagit. Föredragande har varit Christian Hedenstierna.

**Beslut**

1(20)

Datum
2018-12-17

Sandra Ekenhamn, 010-576 83 18

Oscar Gustafsson
Gruvfogdevägen 10
617 90 SKÄRBLACKAFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I LINKÖPINGINKOM: 2021-10-04
MÅLNR: 7547-21
AKTBIL: 23

Beslutet gäller: Oscar Gustafsson

Personnummer: 950404-0636

Beslutsid: 18TD53203, MV1, MV2, MV3, AG1, AG2, AG3,
724974 och 724975.

Beslut

Skatteverket beslutar att dina skatter och avgifter m.m. ska ändras enligt följande.
Skatteverket beslutar om ansvar när skatteavdrag inte gjorts.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2015

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning/sänkning (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	227 572
Summa ändring:	227 572

Efter ändringen blir ditt överskott av näringsverksamhet 227 572 kr. Den fastställda och beskattningsbara förvärvsinkomsten samt den fastställda pensionsgrundande inkomsten framgår av bifogat beslut från omräkning av slutlig skatt (se bilaga 1).

Beslutet är en omprövning av tidigare beslut om årlig beskattning.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2016

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning/sänkning (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	1 045 745
Summa ändring:	1 045 745

Efter ändringen blir ditt överskott av näringsverksamhet 1 045 745 kr. Den fastställda och beskattningsbara förvärvsinkomsten samt den fastställda pensionsgrundande inkomsten framgår av bifogat beslut från omräkning av slutlig skatt (se bilaga 2).

Beslutet är en omprövning av tidigare beslut om årlig beskattning.

Inkomstskatt för beskattningsåret 2017

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning/sänkning (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	1 731 156
Summa ändring:	1 731 156

Efter ändringen blir ditt överskott av näringsverksamhet 1 731 156 kr. Den fastställda och beskattningsbara förvärvsinkomsten samt den fastställda pensionsgrundande inkomsten framgår av bifogat beslut från omräkning av slutlig skatt (se bilaga 3).

Beslutet är en omprövning av tidigare beslut om årlig beskattning.

Mervärdesskatt (moms) för 2015

Beskattningsfråga	Utgående moms höjning/ sänkning (-), kr	Ingående moms höjning / sänkning (-), kr	Moms att betala/ få tillbaka (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	90 000	12 500	77 500
Summa ändring:			77 500

Hur mycket skatt du ska betala per redovisningsperiod ser du i sammanställning 1 (bilaga 4).

Mervärdesskatt (moms) för 2016

Beskattningsfråga	Utgående moms höjning/ sänkning (-), kr	Ingående moms höjning / sänkning (-), kr	Moms att betala/ få tillbaka (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	390 000	15 700	374 300
Summa ändring:			374 300

Hur mycket skatt du ska betala per redovisningsperiod ser du i sammanställning 2 (bilaga 5).

Mervärdesskatt (moms) för 2017

Beskattningsfråga	Utgående moms höjning/ sänkning (-), kr	Ingående moms höjning / sänkning (-), kr	Moms att betala/ få tillbaka (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	527 532	13 532	514 000
Summa ändring:			514 000

Hur mycket skatt du ska betala per redovisningsperiod ser du i sammanställning 3 (bilaga 6).

Arbetsgivaravgifter för 2015

Beskattningsfråga	Avgiftsunderlag höjning/sänkning (-), kr	Avgift höjning/ sänkning (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	5 000	1 571
Summa ändring:	5 000	1 571

Hur mycket avgifter du ska betala per redovisningsperiod ser du i sammanställning 4 (bilaga 7).

Arbetsgivaravgifter för 2016

Beskattningsfråga	Avgiftsunderlag höjning/sänkning (-), kr	Avgift höjning/ sänkning (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	136 000	42 731
Summa ändring:	136 000	42 731

Hur mycket avgifter du ska betala per redovisningsperiod ser du i sammanställning 5 (bilaga 8).

Arbetsgivaravgifter för 2017

Beskattningsfråga	Avgiftsunderlag höjning/sänkning (-), kr	Avgift höjning/ sänkning (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	73 333	23 041
Summa ändring:	73 333	23 041

Hur mycket avgifter du ska betala per redovisningsperiod ser du i sammanställning 6 (bilaga 9).

Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts för 2016

Beskattningsfråga	Underlag skatteavdrag, kr	Ej gjorda skatteavdrag, kr
Oredovisad näringsverksamhet	90 000	27 000
Summa ändring:	90 000	27 000

Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts för 2017

Beskattningsfråga	Underlag skatteavdrag, kr	Ej gjorda skatteavdrag, kr
Oredovisad näringsverksamhet	66 666	20 000
Summa ändring:	66 666	20 000

Summering av belopp att betala

Avser	Belopp att betala/få tillbaka (-), kr	Ränta, kr ¹⁾	Totalt belopp att betala/få tillbaka (-), kr	Sista betalningsdag
Inkomstskatt	2 414 466	44 193	2 458 659	2019-01-17 970 538 kr 2019-03-12 1 488 121 kr
Moms	965 800	22 617	988 417	2019-01-17
Arbetsgivaravgifter	67 343	1 429	68 772	2019-01-17
Inte gjorda skatteavdrag	47 000	2)	47 000	2019-01-17
Summa:	3 494 609	68 239	3 562 848	

¹⁾ Beräknad kostnadsränta att betala om betalning finns på skattekontot den sista betalningsdagen.

²⁾ Kostnadsränta beräknas först efter sista betalningsdagen.

Motivering

Skatteverket har den 15 oktober 2018 redovisat ett förslag till beslut. Du har inte lämnat några synpunkter. Skatteverket beslutar därmed i enlighet med förslaget.

1 Oredovisad näringsverksamhet

1.1 Beskrivning

1.1.1 Tillvägagångssätt

Skatteverket har tagit del av relevanta uppgifter för beskattningen som EBM har lämnat och redogör för dessa nedan. Uppgifterna visar att du tillsammans med din bror Victor Gustafsson och Lucas Kjellin Gardebrand har varit delaktig i en verksamhet som har bedrivit försäljning av rätta svar till provuppgifter på högskoleprovet. Verksamheten har bedrivits under namnet HP-hjälpen och har varit att i realtid under pågående högskoleprov meddela rätta svar till provskrivare (kunder). Svaren har överförts till kunderna med hjälp av avancerad teknisk utrustning. Kunderna har betalat för att delta i upplägget.

Verksamheten har haft en öppen hemsida med en mailadress där intressenter har kunnat kontakta HP-hjälpen. För att köpa tjänsten har kunden fått skicka en bild på sig själv tillsammans med sitt pass. Kunder som valt att vara anonyma har fått betala hela summan direkt till HP-hjälpen. I annat fall har kunderna betalat ett förskott. Dessa betalningar har skickats till en postbox alternativt lämnats i en förvaringsbox. Därefter har den tekniska utrustningen skickats tillsammans med instruktioner till kunden. Kunderna har erbjudits att prova utrustningen vid ett antal tillfällen innan provet. Vid provtillfället har samtliga rätta svar lämnats ut via en sambandscentral. Varje kund har fått information om hur många felaktiga svar de ska fylla i för att få beställt resultat. Efter provet har kunden antingen skickat en bild på sitt resultat eller lämnat över sina inloggningsuppgifter för åtkomst till provresultat till HP-hjälpen så att de har kunnat se vilket resultat kunden har fått. Efter provet har utrustningen returnerats och resterande del av betalningen har skickats via förvaringsbox. Personerna bakom HP-hjälpen har hela tiden varit anonyma ut mot kunderna. Enda kontaktmöjligheterna har varit via mail, Whatsapp och vid vissa tillfällen sms.

Vid tillslag mot verksamheten den 14 april 2018 har teknisk utrustning som användes för att förmedla de rätta provsvaren till provskrivarna tagits i beslag. Den tekniska utrustningen har bland annat bestått av specialanpassade mobiltelefoner och små hörnäckor. Vissa av provskrivarna har konfronterats vid provtillfället och det har då visat sig att de haft utrustning på sig för att kunna ta emot de rätta svaren.

Vid tillslaget var Victor provledare vid högskoleprovet. Som provledare har han på morgonen samma dag som högskoleprovet skulle genomföras fått del av frågorna. Victor har sedan kommunicerat ut frågorna till personer som har haft som uppgift att besvara frågorna och lösa proven. Provlösarna har meddelat svaren till verksamhetens sambandscentral. Sambandscentralen fanns i en lägenhet i Norrköping som Victor äger. Från sambandscentralen har du genom teknisk utrustning meddelat kunderna som köpt

tjänsten de rätta svaren. På plats i sambandscentralen fanns ytterligare två personer, Alexander Zahari och din pappa Lennart Gustafsson. Deras uppgift har varit att ringa upp telefonerna som kunderna har utrustats med samt att se till att inga samtal mellan sambandscentralens och kundernas telefoner bryts. Kunderna har fyllt i de rätta svaren utifrån det önskade resultat som de har betalat för.

Vid tillslag hemma hos dig har det funnits teknisk utrustning för verksamhetens bruk. Det har bland annat funnits mobiltelefoner märkta med olika bokstavs- och sifferkombinationer, elektronisk utrustning så som mobilladdare, sändare, batterier och utrustning för lödning och elektronisk mätning. Det har även funnits förpackningsmaterial så som redlinepåsar och kartonger märkta med olika typ av innehåll till exempel mobiltelefon, sändare, ask med hörsnäckor, laddare med kabel. Du har i förhör sagt att du har varit delaktig i tekniken. Du har jobbat med telefonerna men har inte haft kontakt med kunder. Arbetet med telefonerna har du gjort hemma hos dig och telefonerna har även paketerats i lådor hemma hos dig. I paketen har bland annat hörlurar följt med. Av ytterligare förhör med dig framgår att den utrustning som du har tillverkat har du lämnat i boxar eller skickat med brev. Under 2017 har du hämtat förskott som kommit via postgång. Du har haft en postbox i Stockholm som har använts till att ta emot förskottbetalningar. Från postboxen i Stockholm har du haft eftersändning till Lennarts postbox i Norrköping. Angående Lennarts postbox har du uppgivit att du har fått paket returnerade dit samt att förskottet som HP-hjälpens kunder betalar skickas dit. Under 2017 har Victor också haft en postbox i Stockholm med eftersändning till sig. Victor har i förhör uppgivit att han har fått kontanter skickat till sig för diverse utlägg på kreditkort. Enligt uppgifter i förhör har Victor haft ytterligare en postbox med eftersändning till Lennarts postbox. Syftet med den var att ha en returadress för Postnord så att inga paket skulle hamna på villovägar.

Enligt uppgifter från förhör med Alexander är han av uppfattningen att det är Victor och du som står bakom HP-hjälpen och att det alltid har varit så. Enligt Alexander har Victor och du sagt att det finns andra personer inblandade men Alexander vet inte vilka det är. Enligt Alexanders uppfattning är Victor den centrala punkten i verksamheten, den som hade idén från början och den som frågade om Alexander ville hjälpa till att ha koll på telefonerna. Enligt uppgifter som Victor har lämnat i inledande förhör vet han inte vem som driver HP-hjälpen men hans uppfattning är att det är många personer som är involverade.

EBM har 180720 gjort tillslag mot Lucas Kjellin Gardebrand. Enligt uppgifter som framkommit i förhör, både med Lucas Kjellin Gardebrand och med andra personer, har Lucas kommit i kontakt med HP-hjälpens verksamhet under 2016. Lucas har i förhör berättat att hans uppgift i verksamheten under hösten 2016 var att lösa mattedelen på högskoleprovet. För detta ska han ha fått ersättning med 20 000 kr. Under 2017 har Lucas haft ytterligare uppgifter i verksamheten. Hans uppgifter har då varit att lösa mattedelen av högskoleprovet, hantera verksamhetens mail, hämta paket med utrustning i förvaringsboxar eller flytta utrustning mellan ställen och hämta försändelser med pengar i post- eller förvaringsboxar. Det finns även uppgifter i förhör om att personer mot betalning har hjälpt Lucas att hämta utrustning och/eller pengar på olika platser.

Vid tillslaget har det påträffats USB-stickor tillhörande Lucas Kjellin Gardebrand. På dessa finns det exceldokument med kalkylblad som rör verksamheten och som Lucas har

upprättat. Kalkylbladen innehåller bland annat vissa bokföringsuppgifter och listor över kunder för höstterminen 2017 och vårterminen 2018. Det har även påträffats en hårddisk som tillhör Lucas Kjellin Gardebrand. På hårddisken finns bland annat ett exceldokument som innehåller en lista över kunder i verksamheten för vårterminen 2017.

Vid förhör med Lucas vän Agnes Lithberg har hon berättat att hon flera gånger per provtillfälle har hjälpt till att transportera saker och pengar kopplat till HP-hjälpen. Detta har skett under hösten 2016 samt under våren och hösten 2017. Agnes har uppgivit att hon har fått betalt av Lucas i form av kontanter, minst 2 000 kr per tillfälle. Hon har hela tiden fått pengar för att utföra uppdragen. Hennes första uppdrag var att åka från Lund till Malmö för att hämta förskottsbetalningar. Hon har även varit i Norrköping, Malmö, Göteborg och Stockholm. Allt hon har hämtat har legat i förvaringsboxar på tågstationer. Agnes har vidare berättat att det oftast var diskreta paket med kontanter, 5 000 kr, som hon har hämtat. Hon ville helst inte hämta mer än två paket per gång men i Stockholm kunde det vara fem eller sex förvaringsfack med pengar. Hon har även berättat om ett tillfälle efter provet på våren 2017 då hon hämtade en stor summa pengar i Stockholm och en stor summa pengar i Göteborg. Efteråt har Lucas berättat att det var sammanlagt 1 070 000 kr som hon hämtat. Agnes har då känt att det var en för stor risk hon tog och att hon känt sig utnyttjad. Efter det ville hon inte längre vara med. Sista gången hon gjorde ett uppdrag åt HP-hjälpen var på nyårsafton 2017. Hon hämtade då cirka 250 000 kr i Göteborg.

Förhör visar att kommunikation inom HP-hjälpen delvis har skett via chatten KIK där olika personer har olika alias. Av förhör har det även framkommit att Victor står bakom aliaset Ching, att du står bakom aliaset Alk och Alkis Beer samt att Lucas står bakom aliaset Okänd och Okänd Svensson.

1.1.2 Omfattning

Alexander har i förhör uppgivit att verksamheten har varit pågående åtminstone sedan provtillfället våren 2015. Enligt uppgifter på HP-hjälpens hemsida (171005) har verksamheten bedrivits under sex år. Under åren 2015-2017 har det varit möjligt att delta i högskoleprovet två gånger per år, en gång på våren och en gång på hösten, totalt sex gånger. Enligt uppgifter från Linköpings universitet har Victor arbetat som provledare vid samtliga högskoleprov från och med våren 2015 till och med våren 2018. Victor har i förhör uppgivit att det måste ha varit efter mars 2015 som han kom i kontakt med de som ägnade sig åt denna typ av verksamhet.

Enligt uppgifter som har framkommit vid förhör med Alexander var det vid provtillfället på hösten 2015 cirka fem telefoner på plats i sambandscentralen. Dessa telefoner ringde upp cirka 15 telefonnummer. Enligt samma förhör var det vid provtillfället våren 2016 fler telefoner än hösten 2015. Vidare var det vid provtillfället hösten 2016 fler telefoner än våren 2016 men färre än vid det senaste provtillfället, våren 2018. Enligt uppgifter som framkommit vid förhör med Lennart var det vid provtillfället på våren 2017 max 15 telefoner med en till fyra uppkopplingar per telefon. Vid provtillfället hösten 2017 var det cirka 21 stycken telefoner med en till fyra uppkopplingar per telefon. Vid tillslaget vid provtillfället våren 2018 fanns det 21 telefoner och varje telefon hade ringt upp mellan ett och fyra telefonnummer.

I den dator som fanns och användes på sambandscentralen hittades två listor med namn på kunder och önskat resultat för var och en. Listorna visar att antalet kunder var 62 stycken vid provtillfället hösten 2017 varav två anonyma och 74 stycken vid provtillfället våren 2018 varav sju anonyma. Du har i förhör uppgivit avseende listan för 2018 att det inte är någon lista över kunder. Det kan vara kunder också men den är specificerad som en lista för leveransadresser. Kunder kan ha lämnat andra personers namn och adress för att kunna vara anonyma vid köp av utrustning.

Även på de USB-stickor som påträffades hos Lucas Kjellin Gardebrand hittades listor med namnuppgifter på kunder. Enligt namnen på flikarna i filen avser listorna kunder för höstterminen 2017 och vårterminen 2018. Listorna innehåller 67 kunder för höstterminen 2017 varav två anonyma och 73 kunder för vårterminen 2018 varav sju anonyma. Av listorna framgår även bland annat önskat resultat, pris och förskott. Förskotten uppgår enligt listorna till 2 000 kr per person för höstterminen 2017 samt i de flesta fall till 4 000 kr per person för vårterminen 2018.

På den hårddisk som påträffades hos Lucas Kjellin Gardebrand hittades ytterligare ett exceldokument med en lista med namnuppgifter på kunder. Listan avser troligtvis kunder för vårterminen 2017. Listan innehåller totalt 77 kunder varav sju anonyma. Av listan framgår bland annat önskat resultat, pris och förskott. Förskotten uppgår enligt listan till 5 000 kr per person.

Enligt uppgift från UHR (Universitets- och högskolerådet) har 51 st av kunderna på listan för vårterminen 2017 skrivit högskoleprovet och fått ett resultat. Fyra av de som skrev fick ett resultat som var lägre än 1,0 vilket också var lägre än beställt resultat. Enligt uppgift från UHR har 49 personer från listorna för höstterminen 2017 skrivit högskoleprovet och fått ett resultat. Åtta av de som skrev fick ett resultat som var lägre än 1,0 vilket också var lägre än beställt resultat. Uppgifter i listor i excelfiler och uppgifter från UHR avser endast våren och hösten 2017 samt våren 2018. Liknande uppgifter för tidigare år har inte funnits. Sammanfattningsvis har antalet kunder ökat successivt från cirka 15 stycken på hösten 2015 till drygt 70 stycken våren 2018. Enligt uppgift på HP-hjälpens hemsida har de under sina verksamma år hjälpt hundratals personer in på sina drömprogram.

På HP-hjälpens hemsida har det funnits prislistor som visar vad olika resultat på högskoleprovet kostar vid olika provtillfällen. I SVT's program Dold gjordes en reportageserie om högskoleprovfsusk. I del tre i serien visas ett brev från HP-hjälpen där det bland annat finns en prislista. Programmet publicerades första gången i december 2016. Prislistorna för olika resultat på högskoleprovet har sett ut enligt följande:

Resultat	SVT Dold 2016	Hösten 2017	Våren 2018	Hösten 2018
Under 1,60		69 000 kr	69 000 kr	79 000 kr
1,60	59 000 kr	79 000 kr	79 000 kr	89 000 kr
1,70	69 000 kr	89 000 kr	89 000 kr	99 000 kr
1,80	79 000 kr	99 000 kr	99 000 kr	109 000 kr
1,85	89 000 kr	109 000 kr	109 000 kr	119 000 kr
1,90	99 000 kr	130 000 kr	130 000 kr	140 000 kr
1,95		150 000 kr	150 000 kr	160 000 kr
2,00		170 000 kr	170 000 kr	180 000 kr

Förhör har hållits med kunder som har köpt HP-hjälpens tjänster för provtillfället våren 2018. Enligt uppgifter från dessa förhör har priset varierat mellan 30 000 kr och 90 000 kr för resultat mellan 1,3 och 1,8. Flera av kunderna har i förhör uppgivit att de betalat ett förskott på mellan 2 000 kr och 5 000 kr för att få utrustningen skickad till sig. Förskottet har betalats kontant och postats till en boxadress i Stockholm.

I tredje delen av SVT's program Dold gjordes en intervju med en maskerad person som beskrevs vara personen som ligger bakom HP-hjälpen, en av topparna i nätverket. Programmet publicerades första gången i december 2016. Av intervjun framgår att HP-hjälpen har hjälpt över 50 personer vid det senaste provet och att de har tjänat över 2 miljoner kronor per prov. Victor har i förhör uppgivit att det är han som blir intervjuad. Enligt uppgifter från Victor gjordes en överenskommelse mellan honom och HP-hjälpen om att det var han som skulle bli intervjuad av SVT Dold. Victor har i förhör uppgivit att han inför programmet har fått frågor och svar från HP-hjälpen och att det var de svaren som lämnades i intervjun.

EBM har hämtat in uppgifter som visar att det har funnits kostnader i verksamheten i form av inköp av utrustning så som mobiltelefoner, batterier och powerbanks samt inköp av en bärbar dator. Uppgifterna visar att det under 2017 funnits kostnader med cirka 126 000 kr och under 2016 med drygt 15 000 kr. Inköpen har gjorts av Victor och av dig. (Se bilaga 10.) Det har även funnits kostnader för marknadsföring på Facebook. Betalningar till Facebook har uppgått till cirka 72 000 kr under 2016 och 37 000 kr under 2017 och har gjorts med kort kopplat till Victors konto i Swedbank (se bilaga 11).

Alexander som har arbetat vid provtillfällena med att se till att uppkopplingen mellan telefonerna har fungerat har fått viss ersättning för sitt arbete. Alexander har i förhör lämnat uppgift om att han har fått 10 000 kr hösten 2015, 35 000 kr våren 2016 samt 25 000 kr hösten 2016. All ersättning till Alexander har betalats kontant. Under 2017 har Alexander inte arbetat i verksamheten.

Enligt uppgifter från förhör finns det personer som har löst proven och meddelat de rätta svaren till sambandscentralen. Det finns inga uppgifter om vilka dessa personer har varit. Det finns heller inga tydliga uppgifter om hur många de har varit eller vilken ersättning de har fått. Vid provtillfället hösten 2015 har Alexander i förhör sagt att svaren hade köpts in från någon annan som också levererade svar. Enligt uppgifter från förhör med Lucas har han löst mattedelen på provet från och med hösten 2016. För hösten 2016 ska han ha fått

20 000 kr i ersättning. Du har i förhör uppskattat att det är tre eller fyra personer som löser proven. Enligt uppgifter som Lucas har lämnat i förhör ska personer med alias "Lillen", "Geniet" och "J" vara provlösare. Ett alias, "Geniet", har återfunnits i ett exceldokument med bokföringsuppgifter för vad som kan antas vara provet hösten 2017. Enligt uppgifter i dokumentet uppgår lön till "Geniet" till 107 000 kr. Av dokumentet framgår inte lön till någon ytterligare provskrivare. I ett liknande exceldokument med bokföringsuppgifter uppgår lön till "Geniet" till 40 000 kr samt lön till "J" till 25 000 kr.

Agnes har i förhör uppgivit att hon har agerat som springare åt HP-hjälpen under 2016 och 2017. Hon tror att hon under hösten 2016 har fått cirka 12 000 kr. När det gäller 2017 har hon inte uppgivit hur mycket pengar hon har fått.

I exceldokument som hittats på Lucas USB-sticka och på Lucas hårddisk finns uppgifter om fördelning av verksamhetens intäkter. Fördelning har enligt dokumenten gjorts mellan "Chings del", "Alks del" och "Min del". I ett av dokumenten finns uppgift om "Beräknad lön de tre musketörerna".

1.1.3 Bankuppgifter och tillgångar m.m.

Skatteverket har fått ta del av kontoutdrag som EBM har hämtat in från banker. Du har under åren 2015-2017 haft fyra bankkonton i Swedbank och fem bankkonton i Ica Banken. Av kontoutdragen framgår att insättningar och uttag har gjorts med stora belopp under de aktuella åren. EBM's utredning visar att du bland annat har haft följande tillgångar:

- 2 210 000 kr i kontanter i din bostad
- 550 000 kr på bankkonton som du disponerar

Victor har under åren 2015-2017 haft bankkonton i Swedbank och Ica Banken. Av kontoutdragen framgår att insättningar och uttag gjorts med stora belopp. EBM's utredning visar att Victor bland annat har haft 484 000 kr i kontanter i bostaden, en obelånad bostadsrätt som har köpts för 2 400 000 kr samt en obelånad bil som har köpts för 175 000 kr.

Vid husrannsakan kopplad till Lucas Kjellin Gardebrand har EBM beslagtagit kontanter till ett värde av 1 642 500 kr. Lucas har i förhör uppgivit att dessa kontanter är hans del av verksamheten HP-hjälpen samt att ingen annan har anspråk på de pengarna.

1.1.4 Uppgifter från förhör

Du har i inledande förhör berättat att du vid senaste provtillfället, våren 2018, skulle leverera realtidssvar till högskoleprovet och sköta utrustning. Ni var tre personer som skulle göra det, Lennart, Alexander och du. Du har berättat att ni levererar svar under provens gång men har inte kunnat svara på hur ni får del av frågorna eller hur ni löser frågorna. Svaren har kunnat levereras antingen genom att en person pratar i en mikrofon eller att text skrivs i dator som ropar ut. Svaren levereras sedan ut med ett telefonsamtal. Du har vidare sagt att din roll är blandad, främst att se till att tekniken fungerar. Du har uppgivit att du känner till HP-hjälpen och att det är en väldigt liten del som du är delaktig i, att du är teknikproffset. Du har inte varit delaktig i att lösa svaren och vet inte vem som gör det. Svaren till proven har kommit upp på ett dokument i verksamhetens dator via en länk, likaså frågorna. Du har även sagt att

du inte har tagit några övergripande beslut eller verksamhetsbeslut. Du har sett det som en hobbyverksamhet. Du har gjort vissa delar och har fått ersättning för att täcka utgifter. Ersättningen har bara varit i kontanter.

Du har i förhör svarat att det självklart finns fler inblandade i HP-hjälpen och att du inte ser dig själv, Victor eller Lennart som huvudmän. Du kan vara en del av en teknikfunktion men att HP-hjälpen hade klarat sig utan din funktion.

Du har i förhör berättat att du har tagit emot HP-hjälpens förskottsbetalningar från kunder via Lennarts postbox. Du har meddelat HP-hjälpen via chatt att pengarna mottagits samt noterat det i dator. Du har därefter haft pengarna tills du har fått vidare instruktioner. En del av pengarna har du fått behålla för dina utlägg. Du har i samma förhör berättat om provdagen. Du har uppgivit att kommunikationen har skett via två chattar i datorn. I den ena chatten har det kommit minst två kopior av ett prov. Provet har därmed troligen kommit från två olika ställen och från två olika personer vad du känner till. I den andra chatten har det funnits en okänd person som är den huvudkontakt som du har haft kontakt med och som du kallar centrumet. Utifrån hur du har tolkat chatten har det funnits tre till fyra personer som löser svaren. Svaren har kommit in i ett exceldokument av något slag som du har kunnat se men inte kunnat arbeta i.

I förhör har du på fråga om pengar som du har haft hemma svarat att en del av dem är från förskott som du har tagit emot för provet våren 2018. Resterande är stora delar av försäljning av kryptovalutor. Du har som mest tagit emot 198 000 kr i förskottsbetalningar.

I förhör har du berättat att du fick uppdraget att hjälpa till med den tekniska utrustningen i samband med att du flyttade hemifrån i januari 2017. Innan dess har du också varit delaktig men inte med någon utrustning eller teknik utan med uppgifter som vid senaste tillfället, liknande uppgifter som Alexander gjorde, inga förberedande uppgifter.

Enligt uppgifter i förhör fanns det kanske drygt en och en halv miljon kronor i ett kassaskåp hemma hos dig. Du har förklarat att det dels är pengar från den här verksamheten, pengar från innan 2017 men även ersättning till dig för 2017. Det är även vinst som du har gjort på kryptovalutan. Du har i samma förhör sagt att ersättningen till dig för varje provtillfälle 2017 var cirka 400 000 kr så uppskattningsvis cirka 800 000 kr i ersättning till dig 2017. I senare förhör har du uppgivit att beloppen för ersättning inte stämmer. Du har istället uppgivit att du arbetar gratis, att du inte känt något behov av att få betalt och att du inte fått någon ersättning överhuvudtaget någon gång. Pengarna som hittats hemma hos dig är till stor del från kryptovaluta och en del är HP-hjälpens pengar.

Avseende Lucas Kjellin Gardebrand har du i förhör sagt att du inte vet något mer om honom än att hans namn fanns i datorn. Du vet inte vem det är och du har inte träffat honom.

Avseende utrustning har du i förhör sagt att du började göra utrustningar våren 2017 och att det inte var alls många då. Antalet utrustningar som du gjort har successivt ökat under hösten 2017 och våren 2018. För proven 2016 har du inte gjort någon utrustning alls. Allt du har gjort i HP-hjälpen har enligt dina uppgifter gått via Okänd så som redovisning av

förskott, kommunikation gällande uppdrag och kommunikation gällande utrustningarna. Din tolkning är att Okänd är en central person inom HP-hjälpen.

1.1.5 Deklarationshistorik

Du har sedan beskattningsåret 2014 haft följande beskattningsbara förvärvsinkomst samt överskott av kapital.

Beskattningsår	Beskattningsbar förvärvsinkomst	Överskott/underskott av kapital
2014	24 800 kr	0 kr
2015	263 100 kr	0 kr
2016	183 800 kr	0 kr
2017	257 500 kr	+ 233 kr

Du har haft din huvudsakliga deklarerade inkomst från Terminal Service Sweden AB (559001-3123) under åren 2016 och 2017. Bolaget företräds av din far Lennart Gustafsson. Du har under åren 2016 och 2017 även haft betydande inkomster från Försäkringskassan. Avseende åren 2014 och 2015 har du haft inkomster bland annat från Lennart Gustafssons enskilda näringsverksamhet.

Du har inte haft F-skatt och har inte varit registrerad för mervärdesskatt eller arbetsgivaravgifter under beskattningsåren 2015-2017.

1.2 Lagar m.m.

Till inkomstslaget näringsverksamhet räknas enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), förkortad IL, inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedriv yrkesmässigt och självständigt. Enligt 15 kap. 1 § IL ska ersättningar för varor, tjänster och inventarier, avkastning av tillgångar, kapitalvinster samt alla andra inkomster i näringsverksamheten tas upp som intäkt. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster ska dras av som kostnad enligt 16 kap. 1 § IL.

En fysisk person som har avgiftspliktig inkomst ska enligt 3 kap. 1 § socialavgiftslagen (2000:980), förkortad SAL, betala egenavgifter. Överskott av näringsverksamhet är avgiftspliktig om den som har inkomsten har arbetat i verksamheten i inte oväsentlig omfattning (3 kap. 3 § SAL).

Enligt 16 kap. 29 § IL ska debiterade och beräknade egenavgifter dras av till den del de avser näringsverksamheten.

Av 3 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), förkortad ML, framgår att det finns en generell skatteplikt för omsättning av varor och tjänster om omsättningen inte särskilt har undantagits från skatteplikt enligt samma lag.

Av 7 kap. 1 § ML framgår att skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av samma lag.

Av 2 kap. 1 § SAL framgår att det är den som utger avgiftspliktig ersättning som ska betala arbetsgivaravgifter. Löner, arvoden, förmåner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktig ersättning (2 kap. 10 § SAL).

Av 10 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad SFL, framgår att den som betalar ut ersättning för arbete ska göra skatteavdrag samt att skatteavdrag ska göras vid varje tillfälle då utbetalning sker. Skatteavdrag ska göras från kontant ersättning för arbete (10 kap. 3 § SAL).

Av 57 kap. 1 § SFL framgår att om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklarationen, ska skatten eller underlaget för skatten bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (skönsbeskattning).

Enligt 59 kap. 2 § SFL får Skatteverket besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av. Om den skatt som skulle ha dragits av inte kan beräknas tillförlitligt, får skatten uppskattas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet (59 kap. 4 § SFL).

1.3 Skatteverkets bedömning

Enligt Skatteverkets bedömning har du tillsammans med din bror Victor Gustafsson sedan åtminstone hösten 2015 bedrivit näringsverksamhet som sammanfattningsvis har varit att i realtid tillhandahålla de rätta svaren vid högskoleprovet. Under 2016 har Lucas Kjellin Gardebrand kommit in i verksamheten med uppgift att lösa mattedelen av högskoleprovet. Under 2017 har Lucas fått ytterligare uppgifter i verksamheten och Skatteverket gör bedömningen att du, Victor och Lucas under 2017 har drivit verksamheten tillsammans. Verksamheten har varit omfattande både avseende antalet kunder och omsättning. Detta stöds av vad som framkommit om dina, Victors och Lucas tillgångar som inte kan förklaras av era respektive deklarerade inkomster. Verksamheten har haft en uppbyggd organisation med avlönad personal. Teknisk utrustning har införskaffats och tillverkats för att kunna genomföra de sålda tjänsterna. Tjänsterna har marknadsförts på en öppen hemsida.

Med näringsverksamhet avses enligt IL förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Den verksamheten som du, Victor och Lucas har bedrivit har varit omfattande och omsättningen har varit hög. Enligt Skatteverkets bedömning har verksamheten också varit kostnadseffektiv och prissättningen mot kunderna har genererat en hög vinst. Det är därmed uppenbart att verksamheten har haft ett vinstsyfte. Det är därmed en förvärvsverksamhet i enlighet med definitionen i IL.

Kravet på yrkesmässighet innebär att verksamheten ska bedrivas regelbundet, varaktigt och med viss omfattning. Enligt Skatteverkets bedömning har verksamheten varit pågående sedan åtminstone hösten 2015. Enligt HP-hjälpens hemsida har verksamheten pågått i sex år. Det är därför enligt Skatteverkets bedömning klart att verksamheten har bedrivits regelbundet och varaktigt. Verksamheten har åtminstone haft 15 kunder vid provtillfället hösten 2015 och 70 kunder våren 2018. Verksamheten har ökat i omfattning över åren och har genererat en hög omsättning. Verksamheten har även marknadsförts på hemsida, haft avlönad personal samt köpt in och tillverkat teknisk utrustning för att kunna sälja sina

tjänster. Skatteverket anser därför att det är uppenbart att verksamheten har bedrivits yrkesmässigt.

Kravet på självständighet är en avgränsning mot inkomstslaget tjänst. Av utredningen framgår det att du och Victor har förfogat över verksamheten och har kunnat utveckla den efter eget tycke under åren 2015 och 2016. År 2017 har du, Victor och Lucas gemensamt förfogat över verksamheten. Enligt Skatteverkets bedömning framstår det som klart att verksamheten har bedrivits självständigt enligt de krav som ställs i IL.

Skatteverket gör bedömningen att den näringsverksamhet som ni gemensamt har bedrivit uppfyller kraven som finns i mervärdesskattelagen för att verksamheten ska vara skattepliktig. Skattesatsen uppgår till 25 procent i enlighet med huvudregeln.

I praxis har undantag från skattskyldighet eller bokföringsskyldighet ansetts föreligga endast när det har varit fråga om sådana varor eller tjänster som överhuvudtaget inte kan vara en del av det ekonomiska kretsloppet och där konkurrens mellan en laglig och en olaglig sektor är utesluten. Enligt Skatteverkets bedömning är det endast de grävsta typerna av kriminalitet som ska vara undantagna från beskattning, till exempel försäljning av narkotika. Enligt Skatteverkets bedömning har HP-hjälpens verksamhet konkurrerat med lagliga verksamheter och har således varit en del av det ekonomiska kretsloppet. Verksamheten är därmed skattepliktig och bokföringspliktig.

I utredningen finns inga exakta uppgifter om hur många kunder som köpt era tjänster vid varje provtillfälle. Av förhör framgår att ni vid provtillfället hösten 2015 hade cirka fem telefoner som ringde upp cirka 15 telefoner/kunder samt att antalet telefoner/kunder har ökat successivt för varje provtillfälle. Av förhör framgår även att ni vid provtillfället våren 2017 hade cirka 15 telefoner med en till fyra uppkopplingar per telefon och vid provtillfället hösten 2017 21 telefoner med en till fyra uppkopplingar per telefon. Skatteverket gör bedömningen att det i snitt varit tre uppkopplingar per telefon. I programmet SVT Dold framkom i intervjun med Victor att HP-hjälpen under det senaste provet hjälpte över 50 kunder. Programmet sändes i december 2016 vilket borde innebära att det var provet på hösten 2016 som avsågs i intervjun.

Enligt den kundlista som hittats i exceldokument på Lucas hårddisk uppgick antalet kunder till 77 st våren 2017. Enligt de kundlistor som hittats i verksamhetens dator uppgick antalet kunder hösten 2017 till 62 st och våren 2018 till 74 st. Enligt de kundlistor som hittats i exceldokument på Lucas USB-sticka uppgick antalet kunder till 67 st på hösten 2017 och 73 st på våren 2018. På samtliga kundlistor finns uppgifter om kunder som varit anonyma. Enligt uppgift på HP-hjälpens hemsida har de kunder som har valt att vara anonyma fått betala fullt pris för sitt resultat före provet. Uppgifter från UHR visar att det inte är alla kunder enligt listorna som har skrivit provet och fått ett resultat. Våren 2017 har 51 st av kunderna skrivit högskoleprovet. Fyra av dem fick lägre resultat än 1,0 vilket också var lägre än beställt resultat. Antalet anonyma kunder uppgick våren 2017 till sju st. Hösten 2017 har 49 st av kunderna skrivit högskoleprovet. Åtta av dem fick lägre resultat än 1,0 vilket också var lägre än beställt resultat. Antalet anonyma kunder uppgick hösten 2017 till två st. Uppgifterna från UHR visar också att vissa kunder har fått ett högre resultat än de betalat för.

Enligt Skatteverkets bedömning har både de kunder som skrivit högskoleprovet och de anonyma kunderna betalat fullt pris för sina resultat. Vissa av kunderna har fått ett högre resultat än beställt och andra har fått ett lägre resultat än beställt. Skatteverket har valt att beräkna antalet kunder för 2017 till de som fått ett högre resultat än 1,0 samt de kunder som varit anonyma och därmed betalt fullt pris i förskott. Uppgifter från förhör visar att antalet kunder har ökat successivt över tiden. Skatteverket gör en försiktig bedömning och beräknar därför antalet kunder som har betalat fullt pris enligt följande:

Provtillfälle	Antal kunder
Höst 2015	15 st
Vår 2016	25 st
Höst 2016	35 st
Vår 2017	54 st (47+7)
Höst 2017	43 st (41+2)
Totalt	172 st

De kunder som finns på listorna för vårterminen och höstterminen 2017 men som inte har skrivit provet ska enligt kundlistor och uppgifter från förhör ändå ha betalat förskottet. Skatteverket beräknar antalet kunder som endast har betalat förskottet till 23 st våren 2017 och 19 st hösten 2017.

De kundlistor som funnits visar önskat resultat per kund för provtillfällena på våren och hösten 2017 samt våren 2018. För provtillfällena hösten 2015 samt våren och hösten 2016 finns ingen uppgift om vilka resultat som kunderna har köpt. Det finns heller inte prisuppgifter för samtliga provtillfällen. De prisuppgifter som funnits på HP-hjälpens hemsida under hösten 2017 har avsett provtillfällena hösten 2017 samt våren och hösten 2018. Prislistan som visades i SVT's program Dold kan antas gälla för provtillfället våren eller hösten 2016 då programmet sändes i december 2016. Enligt Skatteverkets bedömning är det ett rimligt antagande att de flesta kunderna har efterfrågat och köpt ett högt resultat på högskoleprovet för att få möjligheten att klara intagning på attraktiva utbildningar. Det är också rimligt att anta att priset för verksamhetens tjänster har höjts i takt med en ökad efterfrågan samt den uppmärksamhet som tjänsterna har fått i media. Enligt uppgifterna på kundlistorna var beställt resultat i snitt 1,71 för våren 2017, 1,68 för hösten 2017 och 1,66 för våren 2018. Skatteverket gör bedömningen att dessa snittresultat är tillämpliga även för åren 2015 och 2016. Enligt prislistan på hemsidan var priset för resultatet 1,6 79 000 kr och för resultatet 1,7 89 000 kr både för hösten 2017 och våren 2018. Enligt prislista för 2016 var priset 59 000 kr respektive 69 000 kr.

Tillgängliga uppgifter om priser tyder på att priserna för de olika resultaten har ökat successivt över tiden. Skatteverket uppskattar därför ett genomsnittligt pris som en kund har betalat per år till 60 000 kr år 2015, 65 000 kr år 2016 och 80 000 kr år 2017. Förskotten har enligt tillgängliga uppgifter uppgått till 5 000 kr för våren 2017 och 2 000 kr för hösten 2017. Omsättningen i verksamheten kan därmed beräknas enligt följande. Skatteverket anser att mervärdesskatt ingår i dessa belopp:

2015:	900 000 kr	(15 x 60 000 kr)
2016:	3 900 000 kr	(60 x 65 000 kr)
2017:	7 760 000 kr	(97 x 80 000 kr)
2017:	153 000 kr	(23 x 5 000 kr + 19 x 2 000 kr)
<u>Totalt:</u>	<u>12 713 000 kr</u>	

Det är enligt Skatteverkets bedömning uppenbart att det i den bedrivna näringsverksamheten har funnits kostnader. EBM har begärt in underlag för inköp som gjorts av Victor och dig. Dessa underlag visar att det har funnits kostnader i form av inköp för teknisk utrustning. Under 2017 har kostnader på cirka 126 000 kr inkl moms identifierats. Med utgångspunkt i att verksamheten har ökat över åren uppskattar Skatteverket motsvarande kostnad för 2016 till 65 000 kr inkl moms och för 2015 till 20 000 kr inkl moms. Det har även funnits kostnader för marknadsföring på Facebook med 72 000 kr under 2016 och 37 000 kr under 2017. För hösten 2015 finns uppgifter från förhör med Alexander om att svaren har köpts in från annan aktör. Skatteverket uppskattar den kostnaden till 100 000 kr inklusive moms.

Enligt Skatteverkets bedömning är det rimligt att anta att det även funnits andra kostnader, till exempel för hyra av postboxar och förvaringsboxar, hemsida, porto och resor med mera. Det är även, enligt Skatteverkets bedömning, uppenbart att näringsverksamheten har varit kostnadseffektiv och att större delen av omsättningen har genererat vinst. Det faktum att både du, Victor och Lucas har en stor mängd kontanter och stora tillgångar på bankkonton samt att Victor har både en obelånad bostadsrätt och bil stärker ytterligare Skatteverkets uppfattning att den bedrivna näringsverksamheten har varit vinstgivande. Skatteverket gör en skälig uppskattning av ytterligare kostnader med 40 000 kr för år 2017, 20 000 kr för år 2016 och 5 000 kr för år 2015, samtliga belopp inklusive moms. Viss del av kostnaderna har troligtvis en lägre momssats men då det inte finns några uppgifter som visar det väljer Skatteverket att beräkna all ingående moms med 25%.

Den ersättning som Alexander har fått för sitt arbete är enligt Skatteverkets bedömning oredovisad lön och ska därmed ingå i underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter. Ersättning till Alexander har enligt uppgifter i förhör uppgått till 10 000 kr år 2015 och 60 000 kr år 2016. Under år 2016 har Lucas fått ersättning med 20 000 kr för att ha löst mattedelen på höstens högskoleprov. När det gäller ersättning till Agnes så har Skatteverket uppskattat beloppen till 12 000 kr för 2016 och 20 000 kr för 2017. Även denna ersättning är enligt Skatteverkets bedömning oredovisad lön som ska ingå i underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter. I exceldokument med bokföringsuppgifter framgår att lön har betalats till "Geniet" och till "J". "Geniet" är enligt uppgift från förhör en av personerna som löst proven. Utöver Lucas, "Geniet" och "J" finns det inga uppgifter om vilka eller hur många personer som har löst proven eller vilken ersättning de har fått. Du har i förhör uppskattat att det varit cirka tre till fyra personer som har löst proven. Skatteverket uppskattar att ersättning till okända personer som löst proven samt andra okända personer som utfört uppgifter för verksamheten har varit 200 000 kr för år 2017. För år 2016 uppskattar Skatteverket ersättningen till 180 000 kr. Ersättningen till okända är enligt Skatteverkets

bedömning oredovisad lön som ska ingå i underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Sammanfattningsvis uppskattar Skatteverket verksamhetens kostnader inklusive ingående moms enligt följande:

	2015	2016	2017
Inköp teknisk utrustning	20 000 kr	65 000 kr	126 000 kr
Marknadsföring Facebook	-	72 000 kr	37 000 kr
Inköp provsvar	100 000 kr	-	-
Övriga kostnader	5 000 kr	20 000 kr	40 000 kr
Summa	125 000 kr	157 000 kr	203 000 kr

Ersättning som betalats till Alexander, till Lucas, till Agnes och till okända är enligt Skatteverkets bedömning lön som ni ska betala arbetsgivaravgifter för. För okända mottagare av ersättning ska ni även betala ej avdragen skatt. Skatteverket beräknar ej avdragen skatt till 30% av utbetalt belopp. Skatteverket uppskattar oredovisad lön enligt följande:

	2015	2016	2017
Oredovisad lön Alexander	10 000 kr	60 000 kr	-
Oredovisad lön Lucas	-	20 000 kr	-
Oredovisad lön Agnes	-	12 000 kr	20 000 kr
Oredovisad lön okända	-	180 000 kr	200 000 kr
Summa	10 000 kr	272 000 kr	220 000 kr

I utredningen har inget annat framkommit än att du och din bror Victor Gustafsson har drivit den aktuella näringsverksamheten tillsammans och i lika stor utsträckning under åren 2015 och 2016. Din andel av oredovisade intäkter, kostnader och löner för dessa år är därmed 50%. År 2017 visar utredningen att du, Victor och Lucas har drivit näringsverksamheten tillsammans och i lika stor utsträckning. Din andel av oredovisade intäkter, kostnader och löner för år 2017 är därmed en tredjedel.

1.4 Belopp

1.4.1 Inkomstskatt

Beskattningsår 2015

Din del av oredovisade intäkter beräknas till 360 000 kr $((900\ 000 \times 0,8)/2)$. Din del av kostnader beräknas till 50 000 kr $((125\ 000 \times 0,8)/2)$. Överskott av näringsverksamhet beräknas enligt följande:

Oredovisade intäkter	360 000 kr	
Kostnader	-50 000 kr	
Lönekostnader	-5 000 kr	(10 000/2)
Arbetsgivaravgifter	-1 571 kr	(5 000 x 31,42%)
Överskott före avdrag för egenavgifter	303 429 kr	
Schablonavdrag egenavgifter	-75 857 kr	(303 429 x 25%)
Överskott	227 572 kr	

Beskattningsår 2016

Din del av oredovisade intäkter beräknas till 1 560 000 kr $((3\,900\,000 \times 0,8)/2)$. Kostnader beräknas till 62 800 kr $((157\,000 \times 0,8)/2)$. Överskott av näringsverksamhet beräknas enligt följande:

Oredovisade intäkter	1 560 000 kr	
Kostnader	-62 800 kr	
Lönekostnader	-136 000 kr	(272 000/2)
Arbetsgivaravgifter	-42 731 kr	(136 000 x 31,42%)
Egenavgifter 2015	+75 857 kr	
Överskott före avdrag för egenavgifter	1 394 326 kr	
Schablonavdrag egenavgifter	-348 581 kr	(1 394 326 x 25%)
Överskott	1 045 745 kr	

Beskattningsår 2017

Din del av oredovisade intäkter beräknas till 2 110 133 kr $((7\,913\,000 \times 0,8)/3)$. Din del av kostnader beräknas till 54 133 kr $((203\,000 \times 0,8)/3)$. Överskott av näringsverksamhet beräknas enligt följande:

Oredovisade intäkter	2 110 133 kr	
Kostnader	-54 133 kr	
Lönekostnader	-73 333 kr	(220 000/3)
Arbetsgivaravgifter	-23 041 kr	(73 333 x 31,42%)
Egenavgifter 2016	+348 581 kr	
Överskott före avdrag för egenavgifter	2 308 207 kr	
Schablonavdrag egenavgifter	-577 051 kr	(2 308 207 x 25%)
Överskott	1 731 156 kr	

1.4.2 Mervärdesskatt

Beskattningsår 2015

Din del av oredovisad momspliktig omsättning beräknas till 360 000 kr $((900\ 000 \times 0,8)/2)$ och oredovisad utgående moms till 90 000 kr $(360\ 000 \times 25\%)$. Din andel av oredovisad ingående moms beräknas till 12 500 kr $((125\ 000 \times 0,2)/2)$. Skatteverket beräknar moms att betala till 77 500 kr.

Beskattningsår 2016

Din del av oredovisad momspliktig omsättning beräknas till 1 560 000 kr $((3\ 900\ 000 \times 0,8)/2)$ och oredovisad utgående moms till 390 000 kr $(1\ 560\ 000 \times 25\%)$. Din andel av oredovisad ingående moms beräknas till 15 700 kr $((157\ 000 \times 0,2)/2)$. Skatteverket beräknar moms att betala till 374 300 kr.

Beskattningsår 2017

Din del av oredovisad momspliktig omsättning beräknas till 2 110 133 kr $((7\ 913\ 000 \times 0,8)/3)$ och oredovisad utgående moms till 527 533 kr $(2\ 110\ 133 \text{ kr} \times 25\%)$. Din andel av oredovisad ingående moms beräknas till 13 533 kr $((203\ 000 \times 0,2)/3)$. Skatteverket beräknar moms att betala till 514 000 kr.

Skatteverket har inte kunnat utreda när intäkter eller kostnader i verksamheten har betalats. Oredovisad momspliktig omsättning, oredovisad utgående moms, oredovisad ingående moms samt moms att betala fördelas därför lika över redovisningsperioderna för åren 2015-2017, se sammanställning 1-3.

1.4.3 Arbetsgivaravgifter och ej avdragen skatt

Beskattningsår 2015

Din del av underlag för arbetsgivaravgifter ska beräknas till 5 000 kr $(10\ 000/2)$. Arbetsgivaravgifterna beräknas till 1 571 kr $(5\ 000 \times 31,42\%)$.

Beskattningsår 2016

Din del av underlag för arbetsgivaravgifter ska beräknas till 136 000 kr $(272\ 000/2)$. Arbetsgivaravgifterna beräknas till 42 731 kr $(136\ 000 \times 31,42\%)$. Din del av ej avdragen skatt beräknas till 27 000 kr $((180\ 000/2) \times 30\%)$.

Beskattningsår 2017

Din del av underlag för arbetsgivaravgifter ska beräknas till 73 333 kr $(220\ 000/3)$. Arbetsgivaravgifterna beräknas till 23 041 kr $(73\ 333 \times 31,42\%)$. Din del av ej avdragen skatt beräknas till 20 000 kr $((200\ 000/3) \times 30\%)$.

Skatteverket har inte kunnat utreda när lönerna har betalats ut. Arbetsgivaravgifter hänförs därför till den sista perioden, det vill säga december, för respektive år (se sammanställning 4-6).

2 Efterbeskattning

2.1 Beskrivning

Utredningen avser beskattningsåren 2015-2017 för både inkomstskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt. Du har inte redovisat den bedrivna näringsverksamheten i skattedeclaration eller inkomstdeklaration för något av dessa beskattningsår. Skatteverket fattar beslut om omprövning till din nackdel avseende beskattningsåren 2015-2017.

2.2 Lagar m.m.

Enligt huvudregeln i 66 kap. 21 § SFL ska ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller meddelas inom två år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut. I 66 kap. 27 § SFL finns bestämmelser om omprövning till nackdel efter tvåårsfristen. Där framgår att ett beslut om omprövning till nackdel för den som beslutet gäller av ett beslut om skatt får meddelas inom sex år från utgången av det kalenderår då beskattningsåret gått ut (*efterbeskattning*) om ett beslut har blivit felaktigt eller inte fattats på grund av att den uppgiftsskyldige under förfarandet har lämnat oriktig uppgift till ledning för egen beskattning. Enligt 66 kap. 28 § SFL får efterbeskattning inte beslutas om det är uppenbart oskäligt eller om den avser ett obetydligt belopp.

2.3 Skatteverkets bedömning

Tvåårsfristen har gått ut för beslut om omprövning till nackdel för dig när det gäller beskattningsår 2015. Skatteverket anser att du har lämnat oriktig uppgift genom att du inte har redovisat den bedrivna näringsverksamheten i skattedeclarationer eller inkomstdeklaration. De oriktiga uppgifterna har medfört att besluten om skatt har blivit felaktiga. Skatteverket anser inte att efterbeskattning är uppenbart oskäligt och den avser inte ett obetydligt belopp. Samtliga förutsättningar för efterbeskattning är således uppfyllda.

Hur du begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga 12.

Beslutet har fattats av Sandra Ekenhamn efter att ha förankrats hos en särskilt kvalificerad beslutsfattare enligt Skatteverkets arbetsordning.



Hur man överklagar

FR-13

Vill du att beslutet ska ändras i någon del kan du överklaga. Här får du veta hur det går till.

Överklaga skriftligt inom 2 månader

Tiden räknas oftast från den dag som du fick del av det skriftliga beslutet. I vissa fall räknas tiden i stället från beslutets datum. Det gäller om beslutet avkunnades vid en muntlig förhandling, eller om rätten vid förhandlingen gav besked om datum för beslutet.

För en part som företräder det allmänna (till exempel myndigheter) räknas tiden alltid från den dag domstolen meddelade beslutet.

Observera att överklagandet måste ha kommit in till domstolen när tiden går ut.

Vilken dag går tiden ut?

Oftast är sista dagen för överklagande exakt 2 månader från det datum som tiden börjar räknas.

Exempel: Du fick del av beslutet den 21 december
→ tiden går ut den 21 februari.

Om samma datum inte finns i slutmånaden går tiden i stället ut på slutmånadens sista dag.

Exempel: Du fick del av beslutet den 31 december
→ tiden går ut den 28 februari.

Är sista dagen en lördag, söndag eller helgdag, mid-sommarafton, julafton eller nyårsafton, räcker det att överklagandet kommer in nästa vardag.

Överklaga efter att motparten överklagat

Om ena parten har överklagat i rätt tid, har den andra parten också rätt att överklaga även om tiden har gått ut. Det kallas att anslutningsöverklaga.

För enskild part går tiden för att anslutningsöverklaga ut 3 månader från beslutets datum.

För part som företräder det allmänna räknas 3 månader från det att den enskilda parten fick del av beslutet.

Ett anslutningsöverklagande upphör att gälla om det första överklagandet dras tillbaka eller av något annat skäl inte går vidare.

Så här gör du

1. Skriv förvaltningsrättens namn och målnummer.
2. Förklara varför du tycker att beslutet ska ändras och vilken ändring du vill ha.
3. Tala om vilka bevis du vill hänvisa till. Förklara vad du vill visa med varje bevis. Skicka med skriftliga bevis som inte redan finns i målet.
4. Lämna namn och personnummer eller organisationsnummer. Lämna också aktuella och fullständiga uppgifter om var domstolen kan nå dig: postadresser, e-postadresser och telefonnummer.

Om du har ett ombud, lämna också ombudets kontaktuppgifter.

5. Skicka eller lämna in överklagandet till förvaltningsrätten. Du hittar adressen i beslutet.

Vad händer sedan?

- Förvaltningsrätten kontrollerar att överklagandet kommit in i rätt tid. Har det kommit in för sent avvisar domstolen överklagandet. Det innebär att beslutet gäller.

Om överklagandet kommit in i tid, skickar förvaltningsrätten överklagandet och alla handlingar i målet vidare till kammarrätten.

Har du tidigare fått brev genom förenklad delgivning kan även kammarrätten skicka brev på detta sätt.

Vill du veta mer?

Ta kontakt med förvaltningsrätten om du har frågor. Adress och telefonnummer finns på första sidan i beslutet. Mer information finns på www.domstol.se.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten.*

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter:

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.