



KLAGANDE OCH MOTPART

Lucas Kjellin Gardebrand, 19970310-0819

MOTPART OCH KLAGANDE

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Malmös dom den 12 december 2022 i mål nr 2408-19 och 2410–2412-19, se bilaga A

SAKEN

Inkomstbeskattning

Arbetsgivaravgifter

Mervärdesskatt

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår Lucas Kjellin Gardebrands överklagande.

Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande på så sätt att mervärdesskatt att betala bestäms till 256 500 kr.

YRKANDEN M.M.

Lucas Kjellin Gardebrand yrkar att Skatteverkets beslut ska upphävas i sin helhet och motsätter sig ändring av förvaltningsrättens dom i de delar han vunnit bifall till sin talan. Han yrkar alternativt att beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst och att det beskattade beloppet ska sättas ner. Han anför följande.

Mål nr 1054-23
2566-23
2568-23
2569-23

Bedömningen att beskattning ska ske i inkomstslaget näringsverksamhet är felaktig. Det är skillnad på brottslig och olaglig verksamhet. Arbetet har utförts under former som gör att han ska betraktas som anställd och inte som näringsidkare. Det finns ingen laglig verksamhet som erbjuder fusk på högskoleprovet. Att det finns verksamheter som för en mindre summa erbjuder studiehjälp för att förbättra sitt resultat på högskoleprovet är inte konkurrerande verksamhet. Eftersom det inte finns någon av samhället erkänd möjlighet att få betalt kan skatteplikt i inkomstslaget näringsverksamhet redan av den anledningen inte uppstå. Det finns inte ens en fordran eftersom tjänsten inte kan nyttjas utan att bryta mot ett offentlighetsrättsligt förbud. Eftersom han erhållit ersättning för sin prestation ska beskattning ske i inkomstslaget tjänst. Skatteverket gör endast gällande beskattning i näringsverksamhet, och därför kan någon inkomstbeskattning inte ske alls.

Han delar förvaltningsrättens bedömning att verksamheten inte är mervärdesskattepliktig. Olagliga varor och tjänster faller utanför mervärdesskattedirektivets tillämpningsområde, om det inte finns en laglig marknad för produkttypen. Någon laglig marknad för produkttypen ”fusk på högskoleprovet” finns inte.

Det beräknade genomsnittspriset är inte korrekt. Även det beräknade antalet kunder är fel uppskattat.

Lucas Kjellin Gradebrand åberopar skriftlig bevisning.

Skatteverket yrkar att kammarrätten ändrar förvaltningsrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut avseende mervärdesskatt samt att Lucas Kjellin Gardebrands överklagande ska avslås. Skatteverket anför följande.

Mål nr 1054-23
2566-23
2568-23
2569-23

Det finns andra lagliga tjänster som syftar till att åstadkomma samma effekt som fusk-tjänsten. All konkurrens med laglig ekonomisk sektor är därför inte utesluten. Verksamheten har varit mervärdesskattepliktig.

De prisuppgifter som Skatteverket har utgått från är hämtade från HP-hjälpens hemsida. Hovrätten har inte funnit skäl att ifrågasätta Skatteverkets beräkningar.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Inkomstbeskattning och arbetsgivaravgifter

Beskattningen är numera justerad med hänsyn till det förverkade beloppet. Det har inte kommit fram att det riktats skadeståndsskyldighet mot Lucas Kjellin Gardebrand med anledning av den olagliga verksamheten.

Inkomst av brottslig verksamhet är inte skattefri enligt 8 kap. inkomstskattelagen (1991:1229). Fråga är därmed om verksamheten uppfyller de s.k. näringskriterierna eller om inkomsterna är att hänföra till inkomstslaget tjänst.

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. I begreppet yrkesmässigt ligger att det ska finnas ett vinstsyfte och att verksamheten ska ha bedrivits varaktigt.

Utredningen visar att verksamheten i HP-hjälpen har bedrivits såväl yrkesmässigt som självständigt. Den har pågått under en följd av år, åtminstone från år 2016 fram till den 14 april 2018. Lucas Kjellin Gardebrand har varit verksam i rörelsen under denna tid, även om han enligt egna uppgifter kom att ta en mer aktiv del under slutfasen av verksamheten,

särskilt under år 2017. Verksamheten har haft många kunder och genererat betydande intäkter. Den har också haft en bestämd organisation, personal samt använt avancerad teknisk utrustning.

Lucas Kjellin Gardebrand menar att hans ställning närmast haft karaktären av en anställning. Utredningen i målen visar att Lucas Kjellin Gardebrand, efter att vissa kostnader räknats av, i huvudsak delat resultatet med de andra två huvudmännen. Drygt 1,6 miljoner kr påträffades som ostridigt endast är att hänföra till hans andel av överskottet från verksamheten. Hos Lucas Kjellin Gardebrand har även påträffats räkenskaper och andra för verksamheten kritiska uppgifter. Detta talar med viss styrka för att han haft en central ställning vid sidan av de båda andra huvudmännen. Enligt kammarrättens mening visar inte utredningen att hans ställning varit att jämställa med en anställd. Resultat från verksamheten ska därför beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Lucas Kjellin Gardebrand har i kammarrätten gjort gällande att beskattningen ska justeras ner och åberopat viss skriftlig utredning, bl.a. kundlistor för ”vt 2017”, ”ht 2017” och ”vt 2018”. Uppgifterna i de nämnda kundlistorna är hämtade från Lucas Kjellin Gardebrands dator.

I någon mån kan uppgifterna i listorna sägas tala för Lucas Kjellin Gardebrands inställning att antalet kunder och vad de betalat avviker från vad Skatteverket uppskattat. Det är dock oklart om de åberopade kundlistorna innehåller fullständiga uppgifter över samtliga kunder ens vad gäller de perioder de avser. Skatteverkets beräkning bygger på flera källor, t.ex. uppgifter lämnade vid förhör, kundlistor och marknadsföringen. Vid förhören har lämnats uppgifter om ett visst antal telefoner som sedan ringt upp ett antal kunder för att förmedla svaren. Genom uppgifterna kan antalet kunder uppskattas. Det uppskattade genomsnittresultatet baseras på

Mål nr 1054-23
2566-23
2568-23
2569-23

beställda resultat enligt kundlistorna och det genomsnittliga priset, 80 000 kr, bygger på annonserade priser.

Kammarrätten finner inte anledning att ifrågasätta vare sig de lämnade uppgifterna eller Skatteverkets uppskattning. Inte heller vad Lucas Kjellin Gardebrand i övrigt anfört utgör skäl att ändra förvaltningsrättens dom.

Arbetsgivaravgifterna ska beräknas i enlighet med Skatteverkets beslut.

Mervärdesskatt

Som redovisats av förvaltningsrätten ska frågan om skatteplikt till mervärdesskatt gällande de aktuella tjänsterna avgöras med utgångspunkt i EU-domstolens uttalanden. Det finns inte anledning att generellt undanta inkomster som kommer från brottslig verksamhet från skatteplikt. Undantag kan endast komma i fråga i speciella situationer då all konkurrens mellan laglig ekonomisk sektor och olaglig sektor är utesluten på grund av vissa tjänsters särdrag (Kaupo Salumets m.fl., C-455/98, EU:C:2000:352, p. 19). Utrymmet att betrakta olagliga tjänster undantagna från skatteplikt är därmed mycket begränsat.

Det har helt klart funnits andra tjänster som syftar till att åstadkomma den effekt som kunderna till HP-hjälpen efterfrågat, dvs. ett resultat på provet som skapar möjlighet att antas på ett önskat program. Konkurrens mellan laglig och olaglig sektor är därmed inte utesluten. Kammarrätten anser därför att verksamheten är mervärdesskattepliktig.

Av det förverkade beloppet om 1 287 500 kr, som är att hänföra till år 2017, ska 257 500 kr minska mervärdesskatt att betala. Mervärdesskatt att betala kan därmed beräknas till 256 500 kr (514 000–257 500).

Mål nr 1054-23
2566-23
2568-23
2569-23

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

Lars Dahlström

Eveline Nilsson

Henric Dunnington
referent



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I MALMÖ
Avdelning 2

DOM
2022-12-12
Meddelad i Malmö

Mål nr
2408-19, 2410—2412-19

KLAGANDE

Lucas Kjellin Gardebrand, 19970310-0819

Ombud: Advokat Hans Sundberg
Advokatfirman Sundberg & Savic HB

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut den 20 december 2018, bilaga 1

SAKEN

Inkomstskatt, mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och ej avdragen skatt
Beskattningsår 2016 och 2017
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader hos
Skatteverket.

Förvaltningsrätten sätter ner Lucas Kjellin Gardebrands inkomst av närings-
verksamhet för beskattningsår 2017 till 504 095 kr och undanröjer
Skatteverkets beslut i den del det avser mervärdesskatt.

Förvaltningsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Lucas Kjellin Gardebrand medges ersättning för kostnader i målen med 4 688
kr.

BAKGRUND

Lucas Kjellin Gardebrand har under åren 2016 – 2017 varit delaktig i en verksamhet benämnd HP-hjälpen, vilken gått ut på att tillhandahålla en tjänst som möjliggjort fusk vid högskoleprovet.

Genom det överklagade beslutet har Skatteverket beskattat Lucas Kjellin Gardebrand för hans inkomster på grund av den bedrivna verksamheten. För beskattningsår 2016 har beskattning skett såsom för inkomst av tjänst och för beskattningsår 2017 såsom för inkomst av näringsverksamhet. Därutöver har Skatteverket även påfört Lucas Kjellin Gardebrand mervärdesskatt, arbetsgivaravgifter och avdragen skatt att betala för beskattningsår 2017. Skälen för beslutet och de beloppsmässiga konsekvenserna framgår av **bilaga 1**.

YRKANDEN OCH GRUNDER

Lucas Kjellin Gardebrand yrkar i första hand att Skatteverkets beslut ska upphävas. I andra hand yrkar han att beskattning för inkomstår 2017 ska ske i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet samt att det förverkade beloppet ska avräknas mot den skatteskuld som uppkommit för honom. Vidare yrkar han ersättning för kostnader hos Skatteverket och i förvaltningsrätten. Till grund för sin talan anför han i huvudsak följande.

Enligt praxis gäller att inkomster från olaglig verksamhet, som inte kan vara laglig, inte kan beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Endast om verksamheten kan bedrivas lagligt, t.ex. genom införskaffande av erforderligt myndighetstillstånd eller om verksamheten bedrivs som ett led i en annars legal verksamhet kan beskattning ske såsom för näringsverksamhet. Verksamheten i HP-hjälpen har varit olaglig, det har inte varit möjligt att bedriva den lagligt och den har inte bedrivits som ett led i en legal verksamhet. Beskattning kan

därför inte ske i inkomstslaget näringsverksamhet. När det gäller mervärdesskatten är det en förutsättning att varorna eller tjänsterna har sådana särdrag att all konkurrens med lagliga motsvarigheter är utesluten för att mervärdesskatt inte ska tas ut. Fusk är per definition olagligt. Fusk har helt unika egenskaper och det finns inga lagliga motsvarigheter till fusk. Omsättning av fusk är således inte mervärdesskattepliktigt. Förvaltningsrätten i Linköping har också prövat frågan om skattskyldighet för HP-hjälpen avseende två av hans medåtalade och domstolen har då konstaterat att verksamheten inte kunde beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet och att den inte var mervärdesskattepliktig.

Hovrätten har dessutom frikänt honom från grovt bokföringsbrott då han inte bedrivit en yrkesmässig och självständig verksamhet. Om han hade bedrivit en näringsverksamhet, så som Skatteverket hävdar, skulle det även ha förelegat bokföringsplikt. Det går inte att utifrån ett lägre beviskrav landa i en annan bedömning av begreppet näringsidkare. Under år 2017 har hans enda arbetsuppgift varit att ta emot och skicka mail enligt de mallar och instruktioner som han fått. De övriga gånger han varit behjälplig har han inte fått någon ersättning för det. Fram till mötet i Älmhult vintern 2017 kände han inte till mer om verksamheten än att den drevs av en man vid namn Ching som hade ett antal medhjälpare samt att de skulle ha varit verksamma ett antal år. Den information han fick om ersättning var att han skulle få hälften av den del som blev över när Ching fått sin del, betalat sina medhjälpare och alla utgifter. Det finns inget som tyder på att han skulle ha haft ansvar över varken inköp, marknadsföring, utrustning, personal eller ekonomiska bitar. Hans stora ersättning förklaras av att hans arvode var rörligt. Intresset för tjänsten ökade explosionsartat efter den dokumentär som SVT publicerade om verksamheten, något de inte räknat med när hans arvode bestämdes.

Skatteverket har i sitt beslut även grovt underskattat verksamhetens utgifter och grovt överskattat dess intäkter. Skatteverket har räknat med att verksamheten

under 2017 haft 97 betalande kunder och att de betalat i snitt 80 000 kr var. Utifrån Universitets- och högskolerådets samt Ekobrottsmyndighetens dokument går det dock att utläsa att så många omöjligt kan ha använt tjänsten. Det framgår också tydligt i dokumenten att den faktiska genomsnittskostnaden varit mindre än 80 000 kr. Det är också flera gånger visat att långt ifrån alla som skrivit in sig utfört och betalat tjänsten. Tittar man på de faktiska betalningsströmmarna så går det att utläsa att han erhållit 450 000 kr under andra perioden av 2017. När det gäller verksamhetens kostnader har Skatteverket gjort tvärtom, de har endast inkluderat vad som kunnat styrkas till hundra procent trots att det funnits långt fler utgifter i de dokument som presenterats av Ekobrottsmyndigheten.

Enligt hovrätten ska han ses som en arbetstagare och han borde ha deklarerat en inkomst av tjänst om 1 287 500 kr. Den undandragna skatten på denna inkomst beräknades av hovrätten till 550 000 kr. Genom den lagakraftvunna domen har 1 642 500 kr förverkats och då beskattning i inkomstslaget tjänst sker enligt kontantprincipen tar beloppen ut varandra och det finns därmed inga inkomster kvar att beskatta.

SKATTEVERKET'S INSTÄLLNING I FÖRVALTNINGSRÄTTEN

Vid obligatorisk omprövning har Skatteverket vidhållit sitt beslut. I senare yttrande yrkar Skatteverket att beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst för det fall att det inte kan anses vara fråga om näringsverksamhet. Vidare tillstyrker Skatteverket att det lagakraftvunna förverkandet sätter ner beskattningen.

Skatteverket tillägger bl.a. följande.

Skatteverket anser att avgörandet i RÅ 1991 ref. 6 är överspelat med hänsyn till nyare praxis. Högsta förvaltningsdomstolen ansåg i målet att brottslig verksamhet som sådan inte kan konstituera någon förvärvskälla. Begreppet

förvärvskälla tillämpas inte längre. En förutsättning för att en verksamhet ska anses utgöra näringsverksamhet är att den bedrivs med vinstsyfte. Att brottslig verksamhet syftar till att ge den verksamma ett ekonomiskt utbyte kan förutsättas. Det står även klart att brottslig verksamhet i många fall genererar ett ekonomiskt överskott. Det bör därmed finnas ett ”objektivt vinstsyfte” även med brottslig verksamhet. Frågan är om ett potentiellt förverkande av utbytet av brottslig verksamhet innebär att den brottsliga verksamheten som sådan med automatik inte kan gå med vinst (eg. att objektivt vinstsyfte inte föreligger). Skatteverket menar att så inte är fallet. Det är klarlagt i praxis att en bedömning i förvaltningsdomstol inte binder en allmän domstol och vice versa och till detta kommer även att det är olika beviskrav för fastställande av skatt och för lagföring på grund av brottslig gärning. Utan en fällande dom i brottmålet kan något förverkande inte komma ifråga och det finns inte heller något som garanterar att ett eventuellt förverkande i en brottmålsprocess motsvarar hela det överskott som fastställs i beskattningen. Högsta förvaltningsdomstolen inleder också sina domskäl i HFD 2011 ref. 80 med att konstatera att utbytet från den olagliga verksamheten inte förverkats och att det inte heller riktats skadeståndsanspråk mot personen ifråga. Om en illegal verksamhet aldrig skulle kunna vara skattepliktig framstår dessa uttalanden som överflödiga.

När det gäller mervärdesskatten är en skillnad i behandling i mervärdesskatt-hänseende mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är jämförbara eller identiska, och som tillgodoser samma behov hos konsumenten, i sig tillräckligt för att principen om skatteneutralitet ska anses ha åsidosatts. För att ett sådant åsidosättande ska kunna konstateras krävs det inte att det dessutom fastställs att det föreligger en faktisk konkurrens mellan de berörda tjänsterna eller att nämnda skillnad i behandling har medfört en snedvridning av konkurrensen. Skatteverket uppfattar domen från Förvaltningsrätten i Linköping som att förvaltningsrätten anser att kundernas mål med efterfrågade tjänster kan likställas med lagliga tjänster som finns att tillgå. Skatteverket

anser att skatteneutralitetsprincipen då innebär att beskattning ska ske av den aktuella verksamheten.

Vidare ska den bevisvärdering som hovrätten gjorde i brottmålet med avseende på Lucas Kjellin Gardebrands delaktighet i verksamheten inte påverka den skattemässiga bedömningen. Detta med hänsyn till de skilda beviskrav som föreligger i brottmål och skattemål. Av både tingsrättens och hovrättens domar framgår att Lucas Kjellin Gardebrand haft en central roll för verksamheten. Arbetsuppgifterna har fördelats mellan honom, Oscar och Victor och var och ens arbetsinsats har varit nödvändig. De har tillsammans beslutat om vad som ska hända i verksamheten, de har haft ett gemensamt ekonomiskt intresse och de har fördelat överskottet mellan sig enligt en bestämd fördelningsmodell. Det är således sannolikt att de tre har bedrivit näringsverksamheten tillsammans.

Vad avser det skönsmässigt uppskattade beloppet så har all betalning från kunder skett kontant och utan att redovisas och det går därmed inte att utläsa några faktiska betalningsströmmar i verksamheten. Det finns inte heller några exakta uppgifter om hur många som köpt tjänsterna vid varje provtillfälle. Skatteverket har därför gjort en skönsmässig uppskattning av intäkterna i verksamheten baserat på de uppgifter som funnits tillhanda.

Det förverkade beloppet om 1 642 500 kr bör påverka beskattningen för 2017 till den del beloppet är hänförligt till beskattningsåret 2017 och det är överskottet av näringsverksamheten före avdrag för egenavgifter som ska minskas med förverkandet. Hovrätten har funnit att 1 287 500 kr av de nedgrävda och förverkade medlen intjänats av Lucas Kjellin Gardebrand under 2017. Av beloppet bör 80 procent sätta ned överskottet av näringsverksamhet före egenavgifter och 20 procent bör anses vara mervärdesskatt som minskar mervärdesskatt att betala. Om förvaltningsrätten skulle finna att Lucas Kjellin Gardebrand ska beskattas i inkomstslaget tjänst är Skatteverkets inställning att inkomsten kan uppskattas till det belopp som hovrätten kommit fram till, dvs.

1 287 500 kr. Eftersom samma summa av förverkandet får anses hänförligt till 2017 blir det för det fallet inte någon inkomst att beskatta.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Utgångspunkter för prövningen

Lucas Kjellin Gardebrand har dömts för medhjälp till osann försäkrans, grovt brott, och grovt skattebrott avseende den verksamhet som bedrivits under namnet HP-hjälpen. Frågan i målen är om Lucas Kjellin Gardebrand ska beskattas för de medel som han erhållit från verksamheten och hur denna beskattning i så fall ska ske.

De överklagade beslutet avser beskattningsåren 2016 och 2017 och beslutet är fattat inom ramen för det ordinarie förfarandet. Vidare utgör Skatteverkets beslut avseende i vart fall beskattningsår 2017 ett beslut om skönsbeskattning. Skönsbeskattning får ske om skatten eller underlaget för skatten inte kan beräknas tillförlitligt på grund av brister i eller bristfälligt underlag för deklARATIONEN och innebär att skatten eller underlaget för skatten ska bestämmas till vad som framstår som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Det är Skatteverket som har bevisbördan, både för att det finns skäl för skönsbeskattning och för att det skönsmässigt uppskattade beloppet är skäligt. Då det är fråga om ordinarie beskattning uppgår beviskravet till sannolikt.

Första frågan att ta ställning till är emellertid om de inkomster som Lucas Kjellin Gardebrand har erhållit från den brottsliga verksamheten överhuvudtaget är skattepliktiga. Förvaltningsrätten kommer härvid först att ta ställning till skatteplikten avseende inkomstskatt och därefter avseende mervärdesskatt.

Skatteplikt avseende inkomstskatt

Inkomst av brottslig verksamhet är inte skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och det finns inte heller något undantag för sådana inkomster varken i lagens 11 kap, som avser inkomstlaget tjänst, eller i 15 kap. som avser inkomstlaget näringsverksamhet.

Enligt tidigare praxis har brottslig verksamhet som sådan inte ansetts konstituera någon förvärvskälla. Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet har det däremot kunnat förekomma anledning att beakta intäkter därav som skattepliktiga (RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not 327). I RÅ 1991 ref. 6 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen att det vid verksamhet som helt och hållet bygger på brott bör beaktas att utbyte av brott enligt brottsbalken ska förklaras förverkat, om det inte är uppenbart oskäligt. Normalt kan således, objektivt sett, verksamhet som uteslutande grundas på brott enligt brottsbalken inte anses leda till vinst enligt domstolen.

Av RÅ 2005 ref. 14 framgår emellertid att en verksamhet som är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt inte medför att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig.

Högsta förvaltningsdomstolen har i HFD 2011 ref. 80 även prövat frågan om beskattning av en person som dömts för medhjälp till grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott, vilket bl.a. bestått i att personen upprättat osanna fakturor åt några bolag. Domstolen konstaterade att verksamheten bedrivits under sådana former att inkomst av den ska hänföras till inkomstlaget tjänst, att inkomsten inte var skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. inkomstskattelagen och inte heller undantagen från beskattning enligt 11 kap. samma lag. Inkomsten skulle således beskattas.

I HFD 2014 ref. 63 hade Högsta förvaltningsdomstolen att bedöma beskattningen av en person som dömts för grov trolöshet mot huvudman med anledning av uttag som skett från aktiebolag där personen själv haft ägarintressen. Domstolen ansåg att beskattning av uttagen skulle ske i inkomstslaget tjänst. Personen i målet hade dock även dömts att betala skadestånd till bolagens konkursbon och domstolen uttalade att det i praxis har tagits hänsyn till vad den skattskyldige förpliktats att utge till staten ”i ersättning och vederlag” och till belopp som tidigare beskattats men efter dom förklarats förverkat. I det aktuella målet medförde detta att beskattning bara skulle ske till den del uttagen översteg de ådömda skadestånden.

Även Högsta domstolen har prövat frågan om beskattning av brottslig verksamhet. NJA 2021 s. 99 gällde skatteplikt för försäljning av det läkemedelsklassade preparatet melanotan. Försäljning av ämnet förutsatte särskilt godkännande, registrering eller tillstånd. Då ingen av dessa förutsättningar var uppfyllda avseende melanotan var preparatet straffbart att sälja. Högsta domstolen konstaterade att verksamheten skedde yrkesmässigt och självständigt och att den därför utgjorde näringsverksamhet i inkomstskattelagens mening. Det förhållande att verksamheten var olaglig påverkade i detta fall inte skyldigheten att betala inkomstskatt för den.

Göta hovrätt har i domen avseende Lucas Kjellin Gardebrand funnit att den verksamhet som bedrivits under namnet HP-hjälpen utgör en näringsverksamhet och att denna näringsverksamhet är skattepliktig till inkomstskatt. Hovrätten har vid sin bedömning beaktat att det finns lagliga verksamheter som tillhandahåller hjälp för att provskrivare ska få ett bra resultat på högskoleprovet och att HP-hjälpens verksamhet varit ägnad att påverka efterfrågan på lagligt tillhandahållna tjänster.

Därutöver har Förvaltningsrätten i Linköping i två domar avseende medåtalade till Lucas Kjellin Gardebrand prövat skatteplikten för HP-hjälpens verksamhet.

När det gällde inkomstskatten ansåg förvaltningsrätten att det var fråga om en olaglig verksamhet som till sin karaktär inte kan omvandlas till en laglig verksamhet genom exempelvis erforderliga tillstånd el. dyl. och att verksamheten därför inte var skattepliktig.

Förvaltningsrättens bedömning

Som angetts ovan finns det inte något undantag i inkomstskattelagen för inkomster från brottslig verksamhet och förvaltningsrätten anser att Högsta förvaltningsdomstolens domar i målen HFD 2011 ref. 80 och HFD 2014 ref. 63 visar på att även inkomster från rent brottslig verksamhet kan vara skattepliktiga. Vidare kan tilläggas att begreppet förvärvskälla inte längre tillämpas (jfr RÅ 1991 ref. 6).

Enligt förvaltningsrättens bedömning finns det generellt sett inte skäl för att göra olika bedömningar när det gäller skatteplikt för brottslig verksamhet som är att hänföra till inkomstslaget näringsverksamhet jämfört med verksamhet som kan hänföras till inkomstslaget tjänst. För att beskattning ska kunna ske i inkomstslaget näringsverksamhet krävs emellertid att näringskriterierna är uppfyllda.

När det gäller bedömningen av om ett vinstsyfte förelegat anser förvaltningsrätten att det objektivt sett bör kunna föreligga ett sådant även när det gäller brottslig verksamhet. Det kan förutsättas att brottslig verksamhet av den typ som nu är aktuell syftar till att ge ett ekonomiskt utbyte och även att sådan verksamhet i många fall faktiskt genererar ett ekonomiskt överskott. Dessa medel förverkas inte alltid och syftet med verksamheten torde aldrig vara att medlen ska förverkas. Vidare gäller, såsom Skatteverket har framhållit, olika beviskrav i brottmålsprocessen och skatteprocessen, vilket innebär att det som bedöms utgöra en brottslig verksamhet i skatteprocessen inte nödvändigtvis behöver leda till ett förverkande i en brottmålsprocess och det finns inte heller

något som garanterar att ett eventuellt förverkande i brottmålsprocessen motsvarar hela det överskott som fastställs i beskattningen.

För det fall att inkomst av brottslig verksamhet inte skulle kunna utgöra näringsverksamhet på grund av bristande vinstsyfte torde i många fall även inkomsten istället falla in under inkomst av tjänst. Definitionen av inkomstslaget tjänst fick sin utformning genom 1990 års skattereform och ett av huvudsyftena med reformen var att skapa en neutral beskattning av arbetsinkomster så att alla typer av ersättningar för arbetsinsatser beskattas på ett likformigt sätt utan undantag och undervärdering (prop. 1989/90:110 del 1 s. 304 f.). Avsikten var att inkomstslaget tjänst i än högre grad än vad som redan var fallet skulle fungera som en allmän uppsamlingsplats för vissa inkomster. I inkomstslaget tjänst skulle beskattning ske av alla ersättningar som någon får på grund av egen prestation eller verksamhet och som inte ska hänföras till inkomst av kapital eller näringsverksamhet (a. prop. s. 308). Förvaltningsrätten anser att det saknas tillräckliga skäl för att generellt utesluta brottslig verksamhet endast från inkomstslaget näringsverksamhet, särskilt med beaktande av att den brottsliga verksamheten kan bedrivas som en affärsverksamhet och med det uppenbara syftet att göra vinst, t.ex. genom att under flera år generera betydande intäkter genom att till ett flertal kunder sälja varor eller tjänster som man gjort reklam för till en bred potentiell kundkrets i ambitionen att varje år öka omsättningen och kunna sälja den professionellt uppbyggda och genomförda tjänsten eller varan till än fler kunder (jfr hovrättsdomen avseende HP-hjälpens verksamhet).

Förvaltningsrätten tolkar mot denna bakgrund den nyare praxis som finns från Högsta förvaltningsdomstolen som att det inte finns något generellt hinder mot att beskatta brottslig verksamhet och detta oavsett om inkomsten är att hänföra till inkomstslaget tjänst eller inkomstslaget näringsverksamhet (jfr även Kammarrätten i Göteborgs dom den 22 mars 2016 i mål 6667-14 m.fl. där brottslig verksamhet bestående av förmedling av hyreskontrakt avseende

bostadslägenheter mot en ersättning som vida översteg vad som kunde erhållas vid laglig förmedling ansågs skattepliktig såsom inkomst av näringsverksamhet). Vidare anser förvaltningsrätten att det inte heller i det nu aktuella målen har framkommit något som kan anses medföra att den verksamhet som har bedrivits under namnet HP-hjälpen inte skulle vara skattepliktig till inkomstskatt. Frågan om i vilket inkomstslag som beskattning ska ske kommer att behandlas nedan under avsnittet avseende beskattningsår 2017.

Skatteplikt avseende mervärdesskatt

Det finns i mervärdesskattelagen inte något undantag från skatteplikt för olaglig verksamhet. Av rättspraxis från EU-domstolen framgår också 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 *Kaupo Salumets m.fl.*, C-455/98, EU:C:2000:352).

I EU-domstolens domar *Einberger*, 294/82, EU:C:1984:81, *W.J.R Mol*, 269/86, EU:C:1988:359, *Happy Family*, 289/86, EU:C:1988:360 och *Witzemann*, C-343/89, EU:C:1990:445 bedömdes olaglig försäljning av narkotika respektive falska sedlar inte vara föremål för mervärdesskatt. Däremot ansågs i det ovan nämnda målet *Kaupo Salumets* att olovlig införsel av etylalkohol omfattades av tillämpningsområdet för mervärdesskatt då det inte rörde sig om en vara vars saluföring är förbjuden på grund av dess beskaffenhet eller särdrag samt att det inte är uteslutet att insmugglad alkohol konkurrerar med alkohol som är föremål för laglig handel. Motsvarande bedömning gjordes även i *Goodwin and Unstead*, C-3/97, EU:C:1998:263 avseende förfälskade parfymer, i *Fischer*, C-283/95, EU:C:1998:276 gällande anordnande av olaglig spelverksamhet, i

Lange, C-111/92, EU:C:1993:345 avseende olaglig export av datasystem och i Coffeeshop 'Siberië', C-158/98, EU:C:1999:334 gällande uthyrning av bord för narkotikaförsäljning.

Frågan blir således om de tjänster som HP-hjälpen har tillhandahållit konkurrerar med någon laglig sektor eller om en sådan konkurrens är utesluten på grund av tjänsternas särdrag och beskaffenhet.

Högsta domstolen ansåg i det ovan nämnda målet NJA 2021 s. 99 att den omständigheten att melanotan var otillåtet att sälja, och möjligen även kommer att förbli så pga. de hälsorisker som en användning av ämnet bedömts vara förenat med, inte skulle tillmätas någon avgörande betydelse vid bedömningen. I stället konstaterade domstolen att det på den legala marknaden finns andra varor och tjänster som syftar till att åstadkomma samma slag av effekter som melanotan är avsett att ge och att all konkurrens med en laglig ekonomisk sektor således inte var utesluten. Slutsatsen blev därmed att verksamheten var mervärdesskattepliktig.

På motsvarande sätt fann hovrätten i domen mot bl.a. Lucas Kjellin Gardebrand att HP-hjälpens sätt att bidra till höga resultat på högskoleprovet är ägnat att påverka efterfrågan på lagligt tillhandahållna tjänster. Hovrätten ansåg därmed att verksamheten var skattepliktig även till mervärdesskatt.

Förvaltningsrätten i Linköping fann däremot i ovan nämnda domar avseende HP-hjälpens verksamhet att även om det fanns lagliga alternativ för att förbättra kundernas resultat på högskoleprovet så är dessa verksamheter och HP-hjälpens verksamhet av så olika karaktär att de inte kan anses konkurrera med varandra i faktiskt mening. Vid denna bedömning beaktade förvaltningsrätten särskilt att de legala tjänster som erbjuds på marknaden kräver en betydande egen arbetsinsats från kunderna, att de inte utlovar ett visst resultat samt att de bygger på att förbättra kundens egna möjligheter att nå en god

prestationsnivå. Förvaltningsrätten ansåg därför inte att den aktuella verksamheten medfört skattskyldighet för mervärdesskatt.

Skatteverket har i de aktuella målen invänt att en skillnad i behandling i mervärdesskattelhänseende mellan två tjänster som ur konsumentens synvinkel är jämförbara eller identiska och som tillgodoser samma behov hos konsumenten i sig är tillräcklig för att principen om skatteneutralitet ska anses ha åsidosatts. Frågan om två tjänster är jämförbara ska huvudsakligen besvaras med utgångspunkt från genomsnittskonsumentens synvinkel (se Rank Group, C-259/10, EU:C:2011:719).

Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att både de lagliga och olagliga tjänsterna tillgodoser samma behov hos konsumenten. Dock anser förvaltningsrätten, i likhet med förvaltningsrätten i Linköping, att de båda tjänsterna inte kan anses identiska eller jämförbara ur konsumentens synvinkel då de lagliga tjänster som erbjuds på marknaden kräver en betydande egen arbetsinsats från kunderna och trots detta inte utlovar ett visst resultat, vilket inte är fallet avseende de olagliga tjänsterna. Förvaltningsrätten anser därför inte att de olagliga och lagliga transaktionerna är av samma beskaffenhet utan att all konkurrens mellan en laglig ekonomisk sektor och en olaglig sektor är utesluten på grund av de tillhandahållna tjänsternas särdrag. Transaktionerna är således inte mervärdesskattepliktiga och Skatteverkets beslut ska därmed undanröjas i den del det avser mervärdesskatt.

Inkomstskatt för beskattningsår 2016

För beskattningsår 2016 har Lucas Kjellin Gardebrand påförts tjänsteinkomster om 20 000 kr. Han har själv uppgett i förhör att han under detta år fått 20 000 kr som ersättning från HP-hjälpen för att lösa mattedelen på högskoleprovet hösten 2016. Förvaltningsrätten delar Skatteverkets bedömning att ersättningen

är jämställd med lön och därför faller in under definitionen av inkomst av tjänst.

Det har inte framkommit något i målen som tyder på att del av de förverkade medlen är hänförliga till dessa inkomster, varför förverkandet inte påverkar beskattningen för detta år. Skatteverkets beslut avseende inkomstskatt ska således stå kvar i den del det avser beskattningsår 2016.

Inkomstskatt för beskattningsår 2017

För beskattningsår 2017 har beskattning av Lucas Kjellin Gardebrand skett i inkomstslaget näringsverksamhet. Förvaltningsrätten kommer först att ta ställning till i vilket inkomstslag beskattning ska ske för att därefter avgöra vilket belopp Lucas Kjellin Gardebrand ska beskattas för.

Tjänst eller näringsverksamhet?

Med näringsverksamhet avses enligt 13 kap. 1 § inkomstskattelagen förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. Med förvärvsverksamhet menas att verksamheten ska bedrivas i syfte att ge ekonomiskt utbyte. Till inkomstslaget tjänst räknas, enligt 10 kap. 1 § samma lag, inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Lucas Kjellin Gardebrand har invänt att han inte har bedrivit någon näringsverksamhet utan att han varit att bedöma såsom anställd i verksamheten och hovrätten har i den lagakraftvunna brottmålsdomen inte ansett det styrkt att Lucas Kjellin Gardebrand uppfyller kraven för att ses som en självständig näringsidkare. Förvaltningsrätten delar emellertid Skatteverkets bedömning att hovrättens bevisvärdering inte påverkar den skattemässiga bedömningen. I

hovrätten har åklagaren haft att nå upp till beviskravet ställt utom rimligt tvivel medan Skatteverket vid den skatterättsliga bedömningen endast har att göra det sannolikt att Lucas Kjellin Gardebrand har bedrivit näringsverksamhet.

Förvaltningsrätten har således att utgå från den utredning som finns i de nu aktuella målen för att avgöra om Skatteverket har nått upp till beviskravet sannolikt.

Båda parterna har i denna del i stor utsträckning hänvisat till vad som framgår av brottmålsdomarna och Lucas Kjellin Gardebrand i viss mån även till uppgifter som framkommit under förhandlingarna i brottmålet. Något underlag för vad som framkommit vid förhandlingarna har dock inte lämnats in till förvaltningsrätten och även i övrigt har det bara i mycket liten utsträckning lämnats in underlag till stöd för vilken roll Lucas Kjellin Gardebrand haft i den bedrivna verksamheten.

Det framgår emellertid av utredningen att Lucas Kjellin Gardebrand haft viktiga och centrala uppgifter inom verksamheten. Vidare anser förvaltningsrätten att både fördelningsmodellen, vilken inneburit att Lucas Kjellin Gardebrand haft rätt till en andel av verksamhetens resultat, och den omständigheten att Lucas Kjellin Gardebrand upprättat en svart bokföring för verksamheten talar för att han haft en mer omfattande roll än vad som är brukligt för en anställd. Har han visserligen uppgett att den svarta bokföringen endast varit för att han skulle kunna ha kontroll på sin egen andel av verksamhetens resultat, men den omständigheten att även bokföringen grävts ned tillsammans med pengarna talar för att den utgjort mer än enbart hans egen privata andelsberäkning. Vidare förefaller det märkligt att han skulle ha erhållit en provisionsbaserad andel av vinsten när hans arbetsinsats, utifrån vad han själv uppgett om denna, inte kunnat påverka utfallet av verksamheten och utifrån att övriga som endast hjälpt till i verksamheten erhållit fasta ersättningar. Förvaltningsrätten anser mot bakgrund av det anförda att det är

sannolikt att Lucas Kjellin Gardebrands delaktighet i verksamheten varit sådan att han ska beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Skattepliktigt belopp

När det gäller frågan om vilket belopp som Lucas Kjellin Gardebrand ska beskattas för kan det först noteras att hela de belopp som betalats till HP-hjälpen utgör intäkter i verksamheten då förvaltningsrätten enligt ovan bedömt att verksamheten inte är skattepliktig för mervärdesskatt. Mot denna bakgrund och med beaktande av vad som i övrigt har framkommit i utredningen anser förvaltningsrätten inte att det finns skäl för att uppskatta Lucas Kjellin Gardebrands inkomst av näringsverksamhet till ett lägre belopp än det som Skatteverket har beskattat honom för.

Frågan är dock vilken betydelse det har för Lucas Kjellin Gardebrands beskattning att ett belopp om 1 642 500 kr förverkats enligt den numera lagakraftvunna hovrättsdomen.

Av 36 kap. 17 § brottsbalken framgår att förverkat belopp tillfaller staten. Vad gäller den lydelse av 13 a § skattebrottslagen (1971:69) som Lucas Kjellin Gardebrand har hänvisat till – och som innebär att förverkat belopp i vissa fall ska överföras till personens skattekonto – konstaterar förvaltningsrätten att denna inte utgör gällande rätt utan enbart är ett förslag som ännu inte lett till någon ändrad lagstiftning.

Av praxis framgår att förverkat belopp ska beaktas vid beskattningen såtillvida att det skattepliktiga beloppet ska sättas ned med det belopp som förklarats förverkat (se HFD 2014 ref. 63). Såsom Skatteverket har anfört framgår det av hovrättsdomen att 1 287 500 kr av det förverkade beloppet har tjänats in av Lucas Kjellin Gardebrand under år 2017 och att 355 000 kr inte hänför sig till detta år. Förvaltningsrätten anser därför att de skattepliktiga intäkterna i

verksamheten ska sättas ned med 1 287 500 kr, vilket ger att verksamhetens överskott före avdrag för egenavgifter uppgår till 672 126 kr (1 959 626 kr – 1 287 500 kr) och att det skattepliktiga överskottet av näringsverksamhet uppgår till 504 095 kr.

Arbetsgivaravgifter och skatteavdrag

Det har i dessa delar inte framkommit något skäl för att göra någon annan bedömning är den som Skatteverket har gjort.

Ersättning för kostnader

Lucas Kjellin Gardebrand har begärt ersättning för kostnader avseende handläggningen hos Skatteverket och i förvaltningsrätten. En ansökan om ersättning ska enligt 43 kap. 6 § skatteförfarandelagen (2011:1244) göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit och ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs. Något yrkande om ersättning har inte gjorts hos Skatteverket och något sådant beslut har därmed inte fattats av Skatteverket. Yrkandet om ersättning för kostnader hos Skatteverket ska därför avvisas.

När det gäller ersättning för kostnader avseende handläggningen i förvaltningsrätten kan sådan ersättning medges för skäliga kostnader om sökandens yrkanden i målen bifalls helt eller delvis, om målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 § skatteförfarandelagen). Enligt 43 kap. 5 § samma lag får ersättningen minskas om den sökandes yrkanden bifalls bara delvis, såvida inte övriga yrkanden bara är av ringa betydelse.

Av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande HFD 2019 ref. 16 framgår att vid bedömningen av om yrkad ersättning är skälig måste kostnaderna ställas i

relation till det hjälpbehov som den enskilde har haft. Därvid bör, förutom skattefrågans svårighetsgrad, även sådana omständigheter som utredningens omfattning och det omtvistade skattebeloppets storlek beaktas. När det gäller kostnader för ombud måste skälighetsbedömningen vidare ta sikte både på antalet nedlagda timmar och på timkostnaden.

Lucas Kjellin Gardebrand har vunnit delvis bifall till sin talan genom att verksamheten inte bedömts vara skattepliktig till mervärdesskatt samt genom att den skattepliktiga inkomsten satts ned med hänsyn till det belopp som förklarats förverkat. När det gäller frågan om förverkande har Skatteverket redan tidigt i processen tillstyrkt detta yrkande under förutsättning att det finns en lagkraftvunnen dom avseende förverkandet. Förvaltningsrätten anser inte att Lucas Kjellin Gardebrand kan anses ha varit i behov av ett ombud för att ta tillvara sin rätt i denna del. Däremot anser förvaltningsrätten att frågan om verksamheten varit skattepliktig till mervärdesskatt är sådan att det varit skäligt att Lucas Kjellin Gardebrand anlitat ombud för att ta tillvara sin rätt.

Lucas Kjellin Gardebrand har begärt ersättning med sammanlagt 37 500 kr, vilket avser 12 timmars arbete. Av inlämnat kostnadsanspråk framgår inte vilka åtgärder som vidtagits eller hur stor del av kostnaderna som avser respektive frågeställning. En sammantagen skälighetsbedömning av hela det utförda arbetet måste därför göras vid bedömningen av ersättningen.

Förvaltningsrätten anser att den timkostnad som debiterats av ombudet ligger på en sådan nivå som innebär att expertkompetens anlitas, vilket emellertid också innebär att antalet nedlagda timmar borde bli färre jämfört med om ett mindre erfaret ombud anlitas. Frågan om verksamheten har varit mervärdesskattepliktig har dessutom endast behandlats av ombudet i ett yttrande och i mycket begränsad omfattning. Förvaltningsrätten bedömer att skälig ersättning i denna del uppgår till 4 688 kr, vilket avser en och en halv timmes arbete.

Vidare anser förvaltningsrätten inte att övriga frågor i målen är av sådan art att de kan anses ha betydelse för rättstillämpningen och det finns inte heller synnerliga skäl för att medge ersättning i dessa delar. Någon ytterligare ersättning ska därför inte utgå.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 2 (FR-13)

Anna-Maria Persson

I avgörandet har även nämndemännen Robert Burén, Torsten Gunnarsson och Orvar Jansson deltagit. Rätten är enig.

Sara Lindblom har föredragit målen.

**Beslut**

1(19)

Datum
2018-12-20

Linda Lundh, 010-576 83 37

Lucas Kjellin Gardebrand
C/O Tini Kjellin
Persikogatan 11
241 36 EslövFÖRVALTNINGSRÄTTEN
I MALMÖINKOM: 2019-02-28
MÅLNR: 2408-19
AKTBIL: 29

Beslutet gäller: Lucas Kjellin Gardebrand

Personnummer: 970310-0819

Beslutsid: 18TD53673, MV1, AG1, 724984

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 2016

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning/sänkning (-), kr
Oredovisad lön	20 000 kr
Summa ändring:	20 000 kr

Efter ändringen blir din inkomst av tjänst 68 951 kr. Den fastställda och beskattningsbara förvärsinkomsten 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 2017

Beskattningsfråga	Underlag för skatt höjning/sänkning (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	1 469 720 kr
Summa ändring:	+1 469 720 kr

Efter ändringen blir ditt överskott av näringsverksamhet 1 468 910 kr. Den fastställda och beskattningsbara förvärsinkomsten 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.

Mervärdesskatt (moms) för 2017

Beskattningsfråga	Utgående moms höjning/ sänkning (-), kr	Ingående moms höjning / sänkning (-), kr	Moms att betala/ få tillbaka (-), kr
Oredovisad näringsverksamhet	527 533 kr	13 533kr	514 000 kr
Summa ändring:			514 000 kr

Helårsredovisning i enlighet med sammanställning 1. (bilaga 3)

Arbetsgivaravgifter för 2017

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

Avgifter att betala hänförs till redovisningsperiod december 2017.

Ansvar när skatteavdrag inte har gjorts för 2017

Beskattningsfråga	Underlag skatteavdrag, kr	Ej gjorda skatteavdrag, kr
Ej avdragen skatt	66 666 kr	20 000 kr
Summa ändring:		20 000 kr

Summering av belopp att betala

Avser	Belopp att betala/ få tillbaka (-), kr	Skattetillägg, kr	Ränta, kr ¹⁾	Totalt belopp att betala/få tillbaka (-), kr	Sista betalningsdag
Inkomstskatt	1 130 586		13 654	1 144 240	2019-01-28
Moms	514 000		4 381	518 381	2019-01-17
Arbetsgivaravgifter	23 041		289	23 330	2019-01-17
Ej avdragen skatt	20 000			20 000	2019-01-17
Summa:	1 687 627		18 324	1 705 951	

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

Motivering

Skatteverket har den 15 oktober 2018 redovisat ett förslag till beslut. Du har lämnat synpunkter på avsnitt 1. Dessa bemöts löpande i beslutstexten.

Dina synpunkter har inte påverkat Skatteverkets bedömning.

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 bröderna Victor Gustafsson och Oscar Gustafsson har varit delaktig i en verksamhet som består av 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 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 förvaringsbox. Därefter har den tekniska utrustningen skickats tillsammans med instruktioner till kunden. Kunderna har erbjudits att prova utrustningen vid ett antal testtillfällen 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 alternativt lämnat över sina inloggningsuppgifter för åtkomst till provresultatet 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 beslagtogs teknisk utrustning som användes för att förmedla de rätta provsvaren till kunderna. Den tekniska utrustningen har bland annat bestått av specialanpassade mobiltelefoner och små hörsnäckor. Vissa av kunderna 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 sedan Oscar genom teknisk utrustning meddelat provskrivarna som köpt tjänsten de rätta svaren. På plats i sambandscentralen fanns ytterligare två personer, Alexander Zahari och Lennart Gustafsson (pappa till Oscar och Victor). 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 Oscar har man funnit 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. Oscar har i förhör sagt att han har varit delaktig i tekniken. Han har jobbat med telefonerna men inte haft kontakt med kunder. Arbetet med telefonerna har han gjort hemma hos sig och telefonerna har även paketerats i lådor hemma hos honom. I paketen har bland annat hörlurar följt med. Av ytterligare förhör med Oscar framgår att den utrustning som han har tillverkat har han lämnat i boxar eller skickat med brev. Under 2017 har Oscar hämtat förskott som kommit via postgång. Oscar har haft en postbox i Stockholm som har använts till att ta emot förskottsbetalningar. Från postboxen i Stockholm har han haft eftersändning till Lennarts postbox i Norrköping. Angående Lennarts postbox har Oscar uppgivit att han har fått paket returnerade dit samt att förskottet som HP-hjälpens kunder betalar skickas dit. Under 2017 har också Victor haft en postbox i Stockholm med eftersändning till sig. Han har fått kontanter skickat till sig för diverse utlägg på kreditkortet. Enligt uppgifter i förhör har han 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 Oscar som står bakom HP-hjälpen och att det alltid har varit så. Enligt Alexander har Victor och Oscar 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 lämnat i inledande förhör så vet han inte vem som driver HP-hjälpen men hans uppfattning är att det är många personer som är involverade.

Den 20 juli 2018 gjorde EBM tillslag mot dig. Enligt uppgifter som framkommit i förhör, både med dig och med andra personer, har du kommit i kontakt med verksamheten under 2016. Din uppgift i verksamheten under hösten 2016 var att lösa mattedelen av högskoleprovet. För detta ska du fått ersättning med 20 000 kr. Under 2017 har du haft ytterligare uppgifter och en mer aktiv roll i verksamheten. Dina 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 om att personer mot betalning har hjälpt dig att hämta utrustning och/eller pengar på olika platser.

Vid tillslaget har det påträffats USB-stickor tillhörande dig. På dessa finns det exceldokument med kalkylblad som rör verksamheten och som du 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 dig. På hårddisken finns bland annat ett exceldokument som innehåller en lista över kunder i verksamheten för vårterminen 2017.

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

Vid förhör med Agnes Lithberg som är en vän till dig, så berättar hon att hon lärt känna dig under sommaren 2016. Hon säger att hon flera gånger per provtillfälle hjälpt till att transportera saker och pengar kopplat till HP-hjälpen. Detta har skett under hösten 2016, våren 2017 och hösten 2017. Agnes uppger att hon har fått betalt av dig i form av kontanter och att det rör sig om minst 2 000 kr per tillfällen. Hon har hela tiden fått pengar för att utföra uppdragen. Du betalade också hyra och mat under en tid när ni bodde i samma lägenhet enligt Agnes.

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 säger att det oftast var diskreta paket med kontanter, 5 000 kr, som hon hämtade. Hon ville helst inte hämta mer än två paket per gång, men att det i Stockholm kunde vara 5-6 förvaringsfack med pengar. Hon berättar om ett tillfälle efter provet våren 2017. Hon hämtade då en stor summa pengar i Stockholm och en stor summa pengar i Göteborg. När hon sedan träffade dig så berättade du att det var sammanlagt 1 070 000 kr som hon hämtat in. Agnes kände att det var en för stor risk hon tog och hon kände 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 ca 250 000 kr i Göteborg.

Agnes säger att du har en eller två medhjälpare. Hon säger att det är personer i Norrköping eller i en ort bredvid. Det är den personen som plockar ihop utrustningen.

Agnes berättar också att du har sagt att du gräver ner pengar runt omkring Lund.

1.1.2 Omfattning

Alexander uppger 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 under den aktuella perioden. 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 vara 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 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. Några provskrivare har enligt listorna varit anonyma. Listorna visar att antalet kunder var 62 stycken vid provtillfället hösten 2017 och 74 stycken vid provtillfället våren 2018. Oscar 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 anonym vid köp av utrustning.

Även på de USB-stickor som påträffades hos dig hittades listor med namnuppgifter på kunder. Några kunder har enligt listorna varit anonyma. 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 listan för höstterminen 2017 till 2 000 kr per person samt i de flesta fall till 4 000 kr per person för vårterminen 2018.

På den hårddisk som påträffades hos dig hittades också ett exceldokument med en lista med namnuppgifter på kunder. Några kunder har valt att vara anonyma. Listan avser troligtvis kunder för vårterminen 2017. Listan innehåller totalt 77 kunder varav sju är markerade som 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 provskrivare 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. 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 hade hjälpt över 50 personer vid det senaste provet, att de tjänat över 2 miljoner kronor per prov. Victor har i förhör uppgett att det är han som blir intervjuad. Enligt Victor så gjordes en överenskommelse mellan honom och HP-hjälpen om att det var han som skulle bli intervjuad av SVT Dold. Han har i förhör uppgivit att han inför programmet fick 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, powerbanks samt inköp av en bärbar dator. Uppgifterna visar att det under 2017 funnits kostnader på ca 126 000 kr och under 2016 med drygt 15 000 kr. Dessa inköp har gjorts av Oscar och av Victor. Se bilaga 4. Det har även funnits kostnader för marknadsföring på Facebook. Betalningar till Facebook har uppgått till ca 72 000 kr under 2016 och ca 37 000 kr under 2017 och har gjorts med kort kopplat till Victors konto i Swedbank. Se bilaga 5.

Alexander som har arbetat vid provtillfällena med att se till att uppkopplingen mellan telefonerna har fungerat har fått viss ersättning för sitt arbete. Enligt uppgifter från förhör med Alexander har han 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 en konkurrent. Enligt uppgifter från dig i förhör så har du löst mattedelen på provet från och med hösten 2016. För hösten 2016 ska du ha fått 20 000 kr i ersättning. Oscar har i förhör uppskattat att det är 3-4 personer som löser proven. Du har i förhör lämnat uppgift om att personer med alias "Lillen", "Geniet" och "J" ska 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 (men med färre uppgifter totalt sett) uppgår lön till "Geniet" till 40 000 kr samt lön till "J" till 25 000 kr.

Agnes uppger att hon agerat som springare åt HP-hjälpen under 2016 och 2017. Hon tror att hon under hösten 2016 fått ca 12 000 kr. När det gäller 2017 har hon inte uppgett hur mycket pengar som hon har fått, enbart att det rör sig om minst 2 000 kr per gång.

I exceldokument som hittats på USB-sticka och på din hårddisk finns uppgifter om fördelning av verksamhetens inkomster. Fördelning enligt dokumenten har 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 en inkomstutredning gällande dig som EBM har gjort. Denna tillsammans med uppgifter som finns hos Skatteverket kopplat till dina kontrolluppgifter och deklARATIONER visar på vilka inkomster du har haft de senaste åren.

År 2016 hade du enligt kontrolluppgift inkomster på sammanlagt 48 951 kr och år 2017 på 25 727 kr. Studiestödet från CSN uppgår till 55 698 kr år 2016 och till 99 938 kr år 2017.

Du har uppgett att du under 2017 har sålt bitcoin för stora summor. Det har under 2017 satts in 149 552 kr på ditt bankkonto från Kraken.com som är en marknadsplats för virtuella valutor.

Din flickvän Emma, har i förhör berättat att du har grävt ner pengar som vakuumpförpackats. Dessa ska ha grävts ner på tomten till hennes föräldrars fritidshus. Vid husrannsakan dagen efter förhöret fann polisen två väskor nedgrävda på utpekade ställe. EBM har beslagtagit dessa kontanter till ett värde av 1 642 500 kr. Du har själv i förhör uppgivit att dessa kontanter är din del av verksamheten HP-hjälpen. Ingen annan har anspråk på de pengarna.

Victor har under åren 2015-2017 haft bankkonton i Swedbank och Ica Banken. Av kontoutdragen framgår att insättningar och uttag gjorts med stora belopp under de aktuella åren. EBMs utredning visar bland annat att Victor har haft tillgångar i form av 484 000 kr i

kontanter i bostaden, en bostadsrätt som har köpts för 2 400 000 kr samt att han har köpt en bil för 175 000 kr. Både bostadsrätten och bilen är obelånade.

Oscar har under åren 2015-2017 haft bankkonton i Swedbank och Ica Banken. Av kontoutdragen framgår att insättningar och uttag har gjorts med stora belopp. EBMs utredning visar att Oscar bland annat har haft 2 210 000 kr i kontanter i sin bostad samt 550 000 kr på bankkonton som han disponerar.

1.1.4 Uppgifter från förhör

Du har i förhör uppgivit att du kommit i kontakt med HP-hjälpen efter att du under sista året i gymnasiet skulle göra ett arbete inriktat mot fusk vid högskoleprovet. Du har berättat att du kommit in i verksamheten under 2016. Din uppgift under provtillfället hösten 2016 var att lösa mattedelen. För detta ska du ha fått 20 000 kr. Under 2017 fick du mer ansvar då Victor ville dra sig tillbaka lite. Din uppfattning är att det är Victor och Oscar Gustafsson som har startat verksamheten.

Du har i förhör berättat om dina uppgifter i verksamheten under 2017. Du har då haft till uppgift att lösa mattedelen på proven samt att ta hand om mailen och sköta hämtning och lämning av pengar och utrustning. Ersättningen har varit i form av kontanter som du eller någon av dig ordnad springare har hämtat i olika postboxar eller förvaringsboxar

Du har i förhör svarat att du upplever Victor som den person som är mer drivande men att även Oscar är en huvudman i HP-Hjälpen. Du berättar i förhöret att Victor har berättat att han har startat HP-hjälpen för 6 år sedan med sin bror Oscar. Från början gjorde Victor det mesta, han hjälpte även till med utrustningen. Annars är utrustningen Oscars område. Victor fixar bilderna till provet. Oscar har fixat med all utrustning och förmedlat svaren till kunderna. Han kan också ha fixat provskrivare. Du motsätter dig att du själv ska ha varit någon huvudman i verksamheten.

Du säger också att du har träffat Victor och Oscar en gång i Älmhult över en lunch. Dom skrev till dig att de visste vem du var och att de ville träffa dig. Du ska ha blivit orolig eftersom du inte visste vilka dom var.

Du har uppgivit att Oscar har använt sig av alias Alk och Alkis Beer på chatten KIK när ni har kommunicerat. Victor har använt alias Ching och Ching Chong. Själv har du använt alias okänd, okänd svensson och fifflaren. Alias Geniet uppger du ska vara en provskrivare som hjälpte till med svenskadelen och mattedelen. Alias J ska vara en provskrivare som hjälpte till med mattedelen.

På fråga om de filer som har påträffats på USB-sticka hemma hos dig säger du att du har redigerat dom men att du inte vet vem som har upprättat dom från början. Det måste ha varit från Ching eller Alk säger du. Du har redigerat dokumenten och fyllt i vissa uppgifter. Uppgifterna kommer ibland från dig och ibland från Oscar eller Victor.

När du i förhör konfronteras med att din flickvän Emma har uppgett att du har grävt ner två väskor med pengar vid hennes föräldrars fritidshus så medger du att det stämmer. Det ska

vara två väskor med samma sorts innehåll. Det ska vara 600 000 kr i vardera väskan och i ena väskan även ett USB. Väskorna grävdes ned vid två olika tillfällen. En på hösten 2017 och en på våren 2018. Väskan som är nedgrävd hösten 2017 avser alla dina intäkter fram till det datumet. Väskan som är nedgrävd på våren 2018 kan även innehålla pengar som avser tiden före hösten 2017.

På fråga varifrån innehållet i väskorna kommer svarade du att det är HP-hjälpens pengar. Agnes har samlat in en del och Ching och Alk har också samlat in pengar från kunderna. Agnes har hämtat och lämnat den del som du ska ha till dig.

Du medger att din vän Agnes har varit delaktig i verksamheten och att hon har fått ersättning för det från dig.

Du uppger i förhör 20180829 att du inte har deklarerat dina inkomster från HP-hjälpen då du inte visste hur du skulle deklarerat dom. Du säger vidare att 20 000 kr – 30 000 kr kan komma från hösten 2016 och att ca 1 – 1,2 miljoner kan komma från 2017. Din uppfattning var att du skulle få 25-30 % av förtjänsten från provtillfällena 2017. Det blev så att du Oscar och Victor fick ungefär en tredjedel var.

1.1.5 Deklarationshistorik

Du har sedan beskattningsåret 2015 haft följande beskattningsbara förvärvsinkomst samt överskott av kapital.

Beskattningsår	Beskattningsbar förvärvsinkomst	Överskott av kapital
2016	29 100 kr	779 kr
2017	6 700 kr	1 676 992 kr

Du har varit registrerad för FA-skatt under perioden 15-08-26 tom 18-05-17. Du har också varit registrerad för mervärdesskatt under perioden 15-09-12 tom 2018-05-17. Du har själv valt att avregistrera dig då verksamhet inte längre bedrivs. Den tidigare verksamhetens inriktning var design inom främst industri och produktdesign.

1.2 Dina synpunkter

Du har den 19 oktober 2018, den 5 november 2018 samt den 12 december 2018 kommit in med synpunkter på Skatteverkets förslag till beslut. Du uppger i huvudsak följande:

Tidpunkt för beslut

Du har i dina senaste synpunkter ställt dig frågande till att Skatteverket inte inväntar resultatet av rättegången i tingsrätten då vår utredning består av material från EBM.

Du skriver vidare att du har förstått att bestridandefristen är tre veckor. Då anser du att det är rimligt att Skatteverket inte fattar beslut i frågan tidigare än att ett eventuellt bestridande kan grunda sig i uppgifter som kommer från tingsrättsdomen.

Din roll i verksamheten

Du framför att du inte kan anses ha bedrivit denna verksamhet tillsammans med Victor och Oscar utan att du istället har haft ett anställningsförhållande. Som grund för detta framför du följande. Du har tagit över Alexanders arbetsuppgifter och han har ansetts vara anställd. Din enda avtalade uppgift under 2017 var att ta emot och skicka mail och det är det som du har fått betalt för. Att hämta och lämna pengar och utrustning var inte din uppgift. De gånger du har hjälpt till med detta har du inte fått någon ersättning. Den enda anledningen till att Agnes har hjälpt till var att hon tycker om att resa och därför gjorde det i ditt ställe. Du skriver vidare att du inte har fått ersättning för att lösa provet under 2017 då det fanns tillräckligt med skrivare som var bättre. Victor ansvarade för HP-hjälpen, provbilderna, ”personalen” och lokalen. Oscar ansvarade för tillverkning av delar, montering av utrustning och förmedlande av svar till kunderna och de två tillsammans ansvarade för samtliga inköp, utskick av brev och utrustning och mottagande av förskott. Du undrar hur ditt uppdrag att skicka och ta emot mejl kan motsvara 1/3 av förfogandet.

Det enda du visste om verksamheten var att den drevs av alias ”Ching” och ett antal medhjälpare. Din ersättning skulle vara hälften av det som blev kvar när ”Ching” tagit sin del och betalat sina medhjälpare och utgifter. Du skulle sammanställa de inkomna mailen i listor samt svara på mail enligt mallar och instruktioner från ”Ching”. Den insikt du har fått i verksamheten har varit strikt begränsad till den information du har fått av honom. Skatteverket har i förslag till beslut gjort bedömningen att verksamheten har en uppbyggd organisation med avlönad personal, införskaffat och tillverkat utrustning och marknadsfört sig på olika hemsidor. Du skriver att alla dessa delar har skötts av Victor och Oscar och att det finns tydligt dokumenterat i förundersökningen, spaningsuppgifter och förhör. Att du som 19 åring skulle komma in i en väldigt sluten mångårig verksamhet och bedömas driva den tillsammans med Victor och Oscar ställer du dig mycket konfunderad till.

Gällande att du fått så stor ersättning beror det på att intresset för verksamheten ökat explosionsartat efter att SVT sänt sin dokumentär. Det innebär enligt dig inte att du har haft någon förfogande rätt eller större ansvar över verksamheten. Du hänvisar även till chattloggar som du menar styrker att du inte får göra något utan Victor och Oscars godkännande.

Beräkningar

Du anser dels att Skatteverket har uppskattat att fler personer har betalat för tjänsterna än vad som är fallet. Endast de som faktiskt har skrivit önskat resultat bör enligt dig anses ha betalat.

Du tycker dessutom att Skatteverket har använt en felaktig prislista. Du anser istället att genomsnittskostnaden skulle ha beräknats utifrån kundlistan.

Vidare skriver du att det framgår av de mejlmallar som skickats ut att förskottet betalas tillbaka i utbyte mot utrustningen oavsett om kunden deltar eller ej. Den delen anser du alltså inte ska ingå i beräkningen.

Du skriver också att du har fått reda på att Victor betalar en annan verksamhet 450 000 kr per prov för att få en extra kopia av provet. Du hänvisar till att det styrks av förhör med Victor, Oscar och Lennart. Det ska också framgå av dokument BG755-2. Detta anser du ska tas med som en kostnad i verksamheten.

1.3 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.

Enligt 7 kap. 1 § ML ska skatt enligt denna lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

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 57 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), förkortad 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).

Av 59 kap. 2 § SFL framgår det att Skatteverket får besluta att den som har betalat ut ersättning utan att göra skatteavdrag med rätt belopp ska betala det belopp som skulle ha dragits av.

I 59 kap. 4 § SFL framgår det vidare att 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.

1.4 Skatteverkets bedömning

Skatteverkets beslut baseras på en skatterättslig bedömning och Skatteverket finner inte skäl att avvakta dom från tingsrätten.

Vad gäller tiden för att begära omprövning eller överklaga Skatteverkets beslut så ska en skrivelse om detta ha kommit in till Skatteverket senast det sjätte året efter utgången av det kalenderår då beskattningsåret har gått ut.

Enligt Skatteverkets bedömning har bröderna Victor Gustafsson och Oscar Gustafsson sedan åtminstone 2015 bedrivit näringsverksamhet som sammanfattningsvis har varit att i realtid tillhandahålla de rätta svaren vid högskoleproven. Skatteverkets bedömning är att din roll i verksamheten under 2017 varit så betydande att du anses driva denna verksamhet tillsammans med bröderna. Verksamheten har varit omfattande både avseende antalet kunder och omsättning. Detta stöds även av vad som framkommit om dina, Victors och Oscars 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 Oscar 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 klart 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. EBM:s utredning visar att verksamheten har varit pågående sedan åtminstone 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 mycket hög omsättning. Verksamheten har även marknadsfört sig 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, Victor och Oscar har förfogat över verksamheten och har kunnat utveckla den efter eget tycke. Enligt Skatteverkets bedömning framstår det som klart att verksamheten har bedrivits självständigt enligt de krav som ställs i IL.

Skatteverket anser att en sammantagen bild över de uppgifter som har framkommit i ärendet visar att du haft en betydande roll i verksamheten under 2017. Du har själv i förhör berättat att du fick större ansvar under 2017. Du har uppgett att dina uppgifter i verksamheten under 2017 var att lösa mattedelen på proven samt att ta hand om mailen och sköta hämtning och lämning av pengar och utrustning. Ersättningen har varit i form av kontanter som du eller någon av dig ordnad springare har hämtat i olika postboxar eller förvaringsboxar. Du har också sagt att du fick ett större ansvar då Victor ville trappa ner under 2017. I förhör 30 juli 2018 säger du att du är säker på att du var med och löste mattedelen båden våren och hösten 2017. Du har också i förhör 21 juli 2018 uppgett att de som är huvudansvariga för HP-hjälpen bör vara de tre som står på dokumentet under bokföringen. Okänd och två till, du var då osäker men det var alias. Du har sedan själv uppgett att alias Okänd är du själv.

I den excelfil med bokföringsuppgifter som återfanns på ett USB-minne hos dig förefaller du ha betalat flera av de ersättningar som Skatteverket anser ha utgjort löner. Du är också den som har upprättat kundlistor, upprättat diverse dokument innehållande bokföringsuppgifter, ansvarat för jourtelefon m.m. Allt detta tillsammans med den stora ersättning du har fått gör att Skatteverket kvarstår i sin uppfattning att du tillsammans med Victor och Oscar bedöms vara ansvarig för verksamheten 2017.

De arbetsuppgifter du har skött har varit långt fler än vad gäller i Alexander fall. Alexander har dessutom endast fått ca 5-10 % av den ersättning du har fått. Skatteverket anser inte att era situationer är jämförbara.

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

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 din 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 din 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. Det fanns dessutom 7 st. anonyma skrivare på listan för våren 2017. 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. Det fanns dessutom 2 st. anonyma på listan för hösten 2017. Uppgifterna från UHR visar också att vissa kunder 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 resultat högre än 1,0 samt de som har valt att vara anonyma. Uppgifter från förhör visar att antalet kunder har ökat successivt över tiden. Skatteverket har gjort 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 förhör ändå ha betalat förskottet. Skatteverket beräknar antalet kunder som endast har betalat förskott 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 1,69 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.

Skatteverket uppskattar ett genomsnittligt pris som en kund har betalat till 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:

2017:	7 760 000 kr (97 x 80 000 kr)
2017:	153 000 kr (23 x 5 000kr + 19 x 2 000 kr)
Totalt	7 913 000 kr

Det är enligt Skatteverkets bedömning uppenbart att det i den bedrivna näringsverksamheten har funnits kostnader. EBM har tagit in underlag för inköp som har gjorts av Victor och Oscar. Dessa underlag visar att det funnits kostnader i form av inköp för teknisk utrustning. Under 2017 har kostnader på cirka 126 000 kr (inkl. moms) identifierats. Under 2017 har det även funnits kostnader för marknadsföring på Facebook med totalt cirka 37 000 kr.

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 Oscar har en stor mängd kontanter, stora tillgångar på bankkonton samt andra tillgångar gör att Skatteverkets uppfattning är att den bedrivna näringsverksamheten har varit vinstgivande. Skatteverket gör en skälig uppskattning av ytterligare kostnader med 40 000 kr för år 2017 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%.

När det gäller ersättning till Agnes så har Skatteverket beräknat beloppen till 20 000 kr för 2017. Denna ersättning är enligt Skatteverkets bedömning oredovisad lön som ska ingå i underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter. I exceldokument med bokföringsuppgifter för provet hösten 2017 framgår lön till "Geniet" och "J". "Geniet" är enligt uppgift från förhör en av personerna som löst proven. Utöver dig, "Geniet" och "J" finns det inga uppgifter om vilka eller hur många personer som har löst proven eller vilken ersättning de har fått. Oscar 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 personer som utfört uppgifter i verksamheten har varit 200 000 kr för år 2017. Ersättningen är enligt Skatteverkets bedömning oredovisad lön som ska ingå i underlag för beräkning av arbetsgivaravgifter och avdragen skatt.

Sammanfattningsvis uppskattar Skatteverket verksamhetens kostnader för inklusive ingående moms enligt följande:

	2017
Inköp teknisk utrustning	126 000 kr
Marknadsföring Facebook	37 000 kr
Övriga kostnader	40 000 kr
Summa	203 000 kr

Ersättning som betalats till Agnes och till okända provskrivare och springare 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 underlaget.

Skatteverket uppskattar oredovisad lön enligt följande:

	2017
Oredovisad lön okända provskrivare m.fl.	200 000 kr
Oredovisad lön Agnes	20 000 kr
Summa	220 000 kr

Du har kommit in med synpunkter på Skatteverkets beräkningar. Då ingen bokföring har upprättats för verksamheten och alla betalningar har hållits utanför banksystemet gör det att Skatteverket inte kunnat följa verksamhetens verkliga förlopp. När den som är skyldig att deklarerar inte har gjort det ska Skatteverket bestämma skatten eller underlaget för skatten till vad som framstår som skäligt (skönsbeskattning). Det belopp som Skatteverket ska bestämma ska framstå som skäligt med hänsyn till uppgifterna i ärendet. Syftet med en skönsbeskattning är att försöka uppnå det från materiell synpunkt riktigast möjliga beskattningsresultatet.

Hur många som de facto har betalat för sitt resultat går inte att med exakthet säga utifrån de underlag som finns i ärendet. De uppgifter Skatteverket har haft att ta med i beaktande är dels de kundlistor som har återfunnits i datorer och på usb stickor. Dels olika uppgifter i förhör avseende hur många telefoner och uppkopplade samtal det har varit vid olika provtillfällen. Det går inte att avgöra om listorna är kompletta och inte heller hur många som har köpt provet under rätt namn. Det har framkommit i förhör att kunderna kan ha köpt ett resultat i ett namn men sedan är det någon annan som har skrivit provet. I de fallen kommer det inte att stämma med UHRs uppgifter om skrivna resultat.

När det gäller genomsnittspriset så har Skatteverket baserat det på de prislistor som funnits på verksamhetens hemsida och den prislista som framkom i SVT's dokumentär. Då det handlar om en skönsmässig beräkning och det inte med exakthet går att veta vilket som är det korrekta priset så anser Skatteverket att den grunden för beräkningen är skälig.

Skatteverket har inte funnit några underlag som visar att de kostnader för extra prov på 450 000 kr/prov som du anser ska tas upp i verksamheten har funnits. I förhör med några av de andra inblandade har det nämnts tillgång till ytterligare prov, men då har inga kostnader för dessa nämnts. Vid något tillfälle har beloppet 450 000 kr nämnts i förhör men inte i samband med köp av extra prov utan i utpressningssammanhang. Du hänvisar även till att det framgår i de bokföringsuppgifter som återfunnits i dokument BG755-2. Där finns en rad med en betalning till ängeln på 450 000 kr, det framgår inte att det skulle röra ersättning för extra prov.

Du har vidare framfört att förskotten betalas tillbaka i utbyte mot utrustningen. Det är inget som har framgått i förhör. Det framgår i stället i BG 384-1 (innehållande information som skickats ut till de som köpt tjänsten) ”Om utrustning inte lämnas tillbaka så ska du betala 5 000 kr extra”. Skatteverket vidhåller att intäkter i form av förskott ska räknas med i inkomsterna för verksamheten.

Med beaktande av att det är en skönsmässig beräkning av verksamhetens resultat anser Skatteverket att den beräkning som redogjorts för ovan är skälig.

I utredningen har inget annat framkommit än att du, Victor och Oscar Gustafsson har drivit den aktuella näringsverksamheten tillsammans och i lika stor utsträckning under 2017. Din andel av oredovisade intäkter, kostnader och löner är därmed en tredjedel.

1.5 Belopp

1.5.1 Oredovisad lön

Beskattningsår 2016

Som beskrivits under tidigare avsnitt så har du i förhör uppgett att du har fått 20 000 kr i ersättning från HP-hjälpen för att lösa mattedelen på högskoleprovet hösten 2016. Den ersättningen är jämställd med lön och ska beskattas i inkomstslaget tjänst.

1.5.2 Inkomstskatt

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	+0 kr	
Överskott före avdrag för egenavgifter	1 959 626 kr	
Egenavgifter	-489 906 kr	(1 959 626 x 25%)
Överskott	1 469 720 kr	

1.5.3 Mervärdesskatt

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.

Du har varit momsregistrerad med redovisning på helår och Skatteverket väljer att inte ändra detta.

1.5.4 Arbetsgivaravgifter och ej avdragen skatt

Beskattningsår 2017

Underlag för arbetsgivaravgifter ska beräknas till 220 000 kr. Din del av underlaget är 73 333 kr ($220\,000/3$). Arbetsgivaravgifterna beräknas till 23 041 kr ($73\,333 \times 31,42\%$).

Din del av underlaget för ej avdragen skatt beräknas till 66 666 kr ($200\,000/3$). Den ej avdragna skatten uppgår då till 20 000 kr ($66\,666 \times 0,3$).

Hur du begär omprövning eller överklagar framgår av bilaga.

Beslutet har fattats av Linda Lundh 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.