



Länsstyrelsen i Jämtlands län
831 86 Östersund

Datum 2004-10-05
Dnr 344-2004-1089

Befarade fel i Länsstyrelsens i Jämtlands län underlag för arbetsgivaravgifter

1. Sammanfattning

Riksrevisionen gör vid behov fördjupade granskningar vid befarade skattefel och lämnar över underlag och rekommendationer till berörd förvaltningsmyndighet samt till Skatteverket för att underlätta deras arbete.

I samband med dåvarande Riksrevisionsverkets granskning av Länsstyrelsens i Jämtlands län årsredovisning framkom uppgifter vilka medfört att Riksrevisionen beslutat söka klarlägga förhållanden rörande utbetalningar av konsultarvode till en f.d. anställd vid Länsstyrelsen i Jämtlands län (Lst Z).

Enligt vår bedömning finns risk för att Lst Z inte har redovisat ett korrekt underlag för arbetsgivaravgifter. Under år 2000 samt under åren 2002 till och med 2004 har utbetalningar till en f. d. anställds bolag gjorts med sammanlagt ca. 530 tkr. Beloppet är inte stort i förhållande till Lst Z:s omslutning. Vi menar dock att allmänheten skall kunna utgå från att myndigheters redovisning av skatt skall vara korrekt. Vi anser att det är särskilt angeläget att hanteringen av arbetsgivaravgifter avseende personer som ingått i myndighetens ledning behandlas på ett korrekt sätt.

Enligt vår bedömning finns behov av klarläggande av huruvida utbetalningar vilka skett som konsultarvoden egentligen borde betraktas som inkomst av tjänst och därmed ingå i myndighetens underlag för arbetsgivaravgifter.

Riksrevisionen önskar information senast 2004-12-06 angående vilka åtgärder Lst Z vidtagit eller kommer att vidta med anledning av våra iakttagelser i denna rapport.



2. Genomförandet

Vi har vid granskningen tagit del av en revisionsrapport daterad 2003-05-14 från Riksrevisionsverket (RRV), Lst Z:s svar på RRV:s rapport, beslut från SPV, beslut från Lst Z avseende projekt, fakturor från konsultbolaget, underlag för arvodesutbetalningar, dokument rörande upphandling av konsulttjänst samt en granskningsrapport upprättad 2003-11-27 av extern revisionsbyrå på uppdrag av Lst Z. Vi har även genomfört en intervju med nuvarande länsrådet vid Lst Z. Länsrådet har även beretts tillfälle att faktagranska utkast till revisionsrapport.

3. Konsultarvoden till anställd

En person, nedan kallad X, har varit anställd vid Lst Z sedan mitten på 1980-talet. Han har under sin anställning vid Lst Z bl.a. varit länsråd. Den 18 mars 1999 lät X registrera ett aktiebolag. I bolaget har X ett bestämmande inflytande genom att han ensam tecknar bolagets firma och är enda ordinarie ledamot av styrelsen samt Vd.

Dåvarande landshövding träffade en uppgörelse med X vilken innebar att han, efter regeringsbeslut, fick rätt att erhålla pension trots att han inte uppnått 65 års ålder. X erhöll s. k. chefs pension med 65% i samband med att han uppnådde 60 års ålder. Tanken var att X skulle fortsätta arbeta 35% av en heltidstjänst och att X:s sammanlagda inkomst därmed skulle förbli i stort sett oförändrad. I det anställningsavtal som slöts 1999-07-01 mellan X och Lst Z angavs att tjänsten avsåg endast 35% arbetsinsats. Enligt nuvarande länsrådet, kom X i praktiken att arbeta drygt halvtid.

Enligt förordning (1995:1038) om statliga chefs pensioner m.m. skall pensionsutbetalningar reduceras om mottagaren har inkomst av anställning eller annat förvärvsarbete överstigande ett visst belopp. Lst Z rapporterade under tiden 1999-2001 X:s inkomster till SPV. Dessa inkomster översteg de fribelopp som anges i ovan nämnda förordning vilket medförde att X erhöll en anmodan från SPV om återbetalning av för mycket erhållen förordnandepension avseende år 2001. Enligt uppgift från Lst Z meddelade då X till Lst Z att han inte gick med på att fortsätta arbeta för Lst Z under sådana förhållanden. I syfte att lösa detta problem fick X istället utföra sina arbetsuppgifter som konsult från och med december 2001 för att pensionen inte skulle behöva reduceras. Då ersättning för det arbete vilket X utfört utbetalades till X:s aktiebolag (nedan kallat bolaget) medförde detta att förordnandepensionen inte behövde reduceras eftersom utbetalningarna inte kom att avse tjänsteinkomster för X.

Enligt de uppgifter som framkommit har det utifrån sett ut som om X varit anställd av Lst Z. X har attesterat ett bidrag till en enskild organisation från Lst Z och även utfört representation för Lst Z. X har hela tiden haft tillgång till lokaler hos Lst Z och innehaft en e-postadress hos Lst Z.



4. Sakomständigheter

4.1 Händelseförloppet avseende avtal och beslut

4.1.1 Sammanfattning av förhållandena under perioden

1999-07-01 – 2003-04-30.

Från 1999-07-01 då X erhöll chefspension har ett skriftligt anställningsavtal funnits. Detta upphörde att gälla 2001-06-30. Lst Z har under tiden 1999 - 2003 bedrivit tre projekt för internationell samordning. X har under tiden 1999-07-01 till 2001-11-31 varit anställd i två av dessa projekt. Under den senare delen av det andra projektet övergick X till att utföra arbetet som konsult. X arbetade som projektledare i det tredje projektet som enligt projektbeslutet daterat 2002-08-26 pågick under perioden 2002-07-01 – 2003-04-30 med X angiven som projektledare. Projektledaruppdraget för detta projektet upphandlades och X bolag erhöll uppdraget med X som projektledare.

4.1.2 Avtal om timanställning 1999-07-01 – 2001-06-30

I samband med att X fick rätt till pension beslutade Lst Z att timanställa honom under perioden 1999-07-01 till 2001-06-30 i en omfattning uppgående till 56 tim/månad. X arbetade under denna period som projektledare med internationell samordning inom Lst Z:s stab. Denna ersättning avseende 56 tim/månad har, med undantag av en utbetalning om 37 tkr till bolaget, behandlats som lön till X och därmed enligt uppgift från Lst Z ingått i underlaget för myndighetens arbetsgivaravgifter. Utbetalningen om 37 tkr var, enligt uppgift från nuvarande länsrådet, ett misstag från Lst Z:s sida.

4.1.3 Projektbeslut avseende 2001-04-01 – 2002-03-31

Lst Z fattade den 19 april 2001 beslut om att bevilja medel till projektet ”Internationellt samarbete i Jämtlands län” under perioden 2001-04-01 – 2002-03-31. I beslutstexten anges att X skall vara projektledare. Enligt nuvarande länsråd omfattar beslutet endast att Lst Z har godkänt projektmedel, beslutet omfattar inte vem som skall vara projektledare. Att det står med i beslutet har, enligt länsrådet, ingen arbetsrättslig verkan. Inget anställningsförhållande har sin grund i beslutet. I beslutet budgeterades lönekostnader med 250 tkr vilket uppgavs utgöra ersättning för 35% tjänstgöringsgrad. Något annat beslut vilket visar att X utsetts till projektledare för det aktuella projektet har inte företetts av Lst Z.

Fram till och med december 2001 har ersättningen utbetalats som lön till X. Däremot har utbetalningar avseende detta projektbeslut under perioden februari 2002 till och med juli 2002 gjorts till bolaget. Dessa har behandlats som konsultarvode vilket inneburit att utbetalningarna inte ingått i Lst Z:s underlag för arbetsgivaravgifter. Se avsnitt om utbetalningar till bolaget nedan.



4.1.4 Projektbeslut avseende 2002-07-01 – 2003-04-30

Den 26 augusti 2002 fattade Lst Z beslut om att bevilja medel till projektet "Internationellt samarbete i Jämtlands län" för perioden 2002-07-01 – 2003-04-30. På motsvarande sätt som i föregående projektbeslut noterades i beslutet att X skulle vara projektledare. I beslutet budgeteras inte för lönekostnader som i tidigare beslut. I stället budgeteras för konsultersättning med 300 tkr. Det i beslutet beskrivna projektet är i stort sett identiskt med beskrivning i föregående projektbeslut. Utbetalningar avseende detta projektbeslut har enbart gjorts till bolaget. Detta har inneburit att utbetalningarna inte har ingått i Lst Z:s underlag för arbetsgivaravgifter.

Val av projektledare föregicks av en förenklad upphandling. I anbudsunderlaget angavs att den upphandlade konsultinsatsen bestod i att vara samordnare för den internationella verksamheten avseende projekt för internationellt samarbete i Jämtlands län. Enligt Lst Z:s anbudsfrågan var sista anbudsdag 2002-08-30.

Som nämnts ovan finns angivet i beslutet att X skall vara projektledare. Beslutet är daterat 2002-08-26 vilket var fyra dagar före anbudstiden för upphandling av konsulttjänsten gick ut. Enligt nuvarande länsrådet ingick inte uppgiften om projektledare i beslutet. Uppgiften har funnits med för att projektledare måste anges när beslut fattas om projektmedel. Uppgiften i projektbeslutet från 2002-08-26 om att X skulle vara projektledare bekräftades, enligt nuvarande länsrådet, i det avtal som upprättades med bolaget efter upphandlingen.

I upphandlingen beskrivs uppdraget som samordning av internationell verksamhet vid Lst Z. I RRV:s rapport anges att Lst Z:s dokumentation och slutrapport avseende den internationella verksamheten för perioden 1 april 2001 till 31 juli 2002 har sådana brister att det inte går att verifiera vilka aktiviteter som har genomförts. I Lst Z:s svar med beskrivning av vilka åtgärder som avses vidtas med anledning av revisionsrapporten, nämns angående projekten för internationell samordning, att verksamheten haft en otydlig struktur med diffusa mål.

Nuvarande länsrådet har i detta avseende uppgivit i huvudsak följande. Under den tid X var formellt anställd vid Lst Z bestod hans arbetsuppgifter av att samordna den internationella verksamheten vid Lst Z. Arbetet påbörjades 1997 i samband med EU-inträdet. Enligt uppgift från nuvarande länsrådet var arbetsuppgifterna i hög grad desamma då utbetalningarna gjordes till bolaget. Skillnaden i arbetsuppgifterna berodde på externa faktorer, som t.ex. att man påbörjat samarbete med nya länder.



4.2 Utbetalningar till bolaget

X:s tillsvidareanställning upphörde 2001-06-30. Något nytt skriftligt anställningsavtal ingicks inte. X fortsatte emellertid med sina arbetsuppgifter och utbetalningar vilka gjordes fram till december 2001 behandlades som lön av Lst Z. Från och med februari 2002 gjordes utbetalningarna till bolaget.

Reseersättningar och utlägg hanterades i arvodesystemet fram till och med augusti 2002. Detta betyder bl.a. att skattepliktig del av traktamenten utbetalade under denna period har kommit med på lämnade kontrolluppgifter för X. Dessa utbetalningar har fram till augusti 2002 inte gjorts till bolaget utan till X personligen.

Enligt en förteckning från Lst Z har följande utbetalningar avseende utfört arbete gjorts till bolaget. Utöver nedanstående har Lst Z även från september 2002 till bolaget betalt kostnadsersättningar och traktamenten vilka specificerats på fakturor.

Period	Belopp (Kr)
December 2000	37 000
Februari 2002	39 650
April 2002	44 525
Juli 2002	53 419
November 2002	98 813
Februari 2003	96 688
Juni 2003	74 906
Oktober 2003	52 062
Januari 2004	33 469
Summa	530 532

4.3 Fel betalningsmottagare

Det finns omständigheter som tyder på att arbetet har utförts under sådana former att X kan anses som anställd hos Lst Z under den tid då utbetalningar gjorts till bolaget. Om så är fallet kan Skatteverket komma att göra s. k. skattemässig genomsyn och utbetalningarna från Lst Z till bolaget kan därmed komma att betraktas som inkomst av tjänst för X. Bolaget ses då inte som rätt betalningsmottagare. Detta medför också att arbetsgivaravgifter skall erläggas av Lst Z avseende dessa utbetalningar.

För december 2000 samt perioden 2002-02-01 – 2004-01-30 föreligger således risk att betalad konsultersättning felaktigt tagits upp som intäkt i bolaget i stället för att beskattas som inkomst av tjänst hos X.



4.4 Genomsyn

När det gäller att avgöra om en person skall beskattas för en viss inkomst har domstolarna i vissa fall då ett uppenbart anställningsförhållande ansetts föreligga bortsett från bolagskonstruktioner och i stället sett igenom konstruktionen. Med genomsyn menas alltså i detta fall att man bortser från den juridiska personen som avtalspart och betalningsmottagare och i stället anser att det är den fysiska person som utfört själva arbetet som ska beskattas för inkomsten i fråga.

Enligt vår bedömning är de omständigheter som talar för att ett *uppdragsförhållande* föreligger, dvs. att utbetalningarna skall betraktas som konsultarvoden, i det här fallet följande:

* Enligt uppgift i RRV:s revisionsrapport hade bolaget fler uppdragsgivare vilket är en indikation på självständigt driven verksamhet. Självständighet är ett av de kriterier som skall vara för handen för att näringsverksamhet skall anses föreligga i skatterättslig mening.

* Bolaget har ställt ut fakturor.

* En upphandling av tjänsten har gjorts.

* Avtal finns mellan bolaget och Lst Z.

* Det finns uppgifter om att bolaget är registrerat för f-skatt.

Omständigheter som talar för ett *anställningsförhållande*, dvs. att utbetalningarna till bolaget skall betraktas som lön, är enligt vår bedömning följande:

* Bolaget bildades i mars 1999 dvs. ca. 3 månader före pensionsuppgörelsen började gälla.

* Fakturering har skett från bolaget i december 2000 då anställningsavtal mellan X och Lst Z var gällande. Enligt fakturan avsåg den ersättning för tiden 1999-07-01 – 2000-06-30.

* De arbetsuppgifter som X utfört bedöms vara de samma oavsett om utbetalningarna till X utgått i form av lön eller konsultarvode.

* Lst Z har tillhandahållit lokaler.



- * X är personligen utsedd att vara projektledare vilket innebär att han inte har kunnat överlåta detta på någon annan.
- * Enligt RRV:s rapport har X fattat beslut om och attesterat bidrag i Lst Z:s namn utan att något formellt anställningsförhållande föreläggat.
- * Av RRV:s rapport framgår också att X i egenskap av konsult tillåtit attesteras Länsstyrelsens kostnader i diverse projekt.
- * X har utfört representation på Lst Z:s bekostnad.
- * Till och med augusti 2002 har traktamenten och utlägg vid resor redovisats till Lst Z som sedan gjort utbetalningar till X personligen.
- * Kostnader för X:s resor har i vissa fall fakturerats direkt till Lst Z .

Vid en sammantagen bedömning av de ovan redovisade omständigheterna anser vi att det finns risk för att sådana omständigheter föreligger att det kan finnas anledning att låta Skatteverket pröva om en genomsyn skall göras. Av ovanstående får man intrycket att X genom sitt agerande representerar Lst Z utåt. Lst Z synes ha godtagit detta genom att ingen har reagerat på de kostnader som uppstått i samband med representation eller bidragsbeslut vilka attesterats av X. Motivet till att betala konsultarvoden i stället för lön bedöms ha varit att parterna sökt undgå att få utbetalningarna behandlade som tjänsteinkomster vilka då kunnat reducera X:s pension.

Konsekvensen av s.k. genomsyn skulle bli att de utbetalningar som gjorts till bolaget istället skattemässigt kan komma att betraktas som tjänsteinkomster för X personligen. Lst Z blir då ansvarig för erläggande av arbetsgivaravgifter belöpande på de utbetalningar som gjorts till bolaget.



Rekommendation

Riksrevisionen rekommenderar Lst Z att fortsättningsvis inte ingå denna typ av överenskommelser vilka medför risk för oklarheter om vem som är rätt betalningsmottagare. Riksrevisionen anser att detta är en principiellt viktig fråga att få utredd. Vi rekommenderar därför också att Lst Z överväger att be Skatteverket utreda frågan om myndighetens skattedeklarationer kan ha blivit felaktiga p.g.a. utbetalningar till bolaget under åren 2000, 2002, 2003 och 2004.

Revisionschef och ansvarig för fördjupad granskning vid befarade oegentligheter Göran Hyltander och ansvarig revisor för Lst Z Ove Lundberg har beslutat i detta ärende. Revisionsdirektör Johan van Eijsbergen har varit föredragande. Revisionschef Anders Hjerstrand har deltagit i den slutliga handläggningen.

Göran Hyltander

Ove Lundberg

Johan van Eijsbergen

Kopia för kännedom:

Finansdepartementet, länsstyrelseenheten

Skatteverket, HK, att. Björne Sjökvist