

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
6757–6759-17

meddelad i Stockholm den 7 februari 2019

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

Ombud: Advokat Per Wiker  
Beati Mites Advokatbyrå AB  
Rosenmalmsvägen 67  
134 62 Ingarö

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 26 september 2017 i mål nr 5006–5008-16

## **SAKEN**

Inkomstskatt m.m.

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen meddelar prövningstillstånd.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår Skatteverkets överklagande och undanröjer underinstansernas avgöranden.

---

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

**Telefon**  
08-561 676 00

**E-post:**  
hogstaförvaltningsdomstolen@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00–16:30

**BAKGRUND**

1. Måleri Aktiebolag L Åkerlund (bolaget) bedriver måleriverksamhet. Under perioden 1 september 2012–31 december 2013 kostnadsförde bolaget ett nittiototal fakturor från Tektra Konsult AB (Tektra) på sammanlagt drygt 4 000 000 kronor avseende inhyrda målare.
2. Skatteverket gjorde revision hos bolaget. Revisionen var begränsad och avsåg kontroll av de fakturor som Tektra ställt ut samt utmynnade i att bolaget vägrades avdrag för inhyrd personal och i stället medgavs avdrag med samma belopp för löner. Anledningen var att Skatteverket ansåg att fakturorna från Tektra var osanna i den meningen att den personal som utfört de arbeten som fakturorna avsåg inte hade tillhandahållits av Tektra utan var anställd av bolaget. Av beloppet ansågs drygt 1 800 000 kronor ha betalats till bolagets företrädare, AA, och Skatteverket höjde därför hans inkomst av tjänst för beskattningsåren 2012 och 2013 med sammanlagt drygt 1 800 000 kronor samt påförde honom skattetillägg enligt reglerna om skönsbeskattning. Bolaget påfördes ytterligare arbetsgivaravgifter och även bolaget påfördes skattetillägg enligt reglerna om skönsbeskattning.
3. AA överklagade till förvaltningsrätten som ansåg att det inte var fråga om skönsbeskattning och därför undanröjde skattetilläggen.
4. Såväl Skatteverket som AA överklagade till kammarrätten. Skatteverket yrkade att AA skulle påföras skattetillägg, i första hand enligt bestämmelserna om skönsbeskattning. AA vidhöll att han inte skulle beskattas för något uttag ur bolaget. Om han skulle anses ha gjort ett uttag yrkade han att det skulle betraktas som utdelning på s.k. kvalificerade andelar och inte som lön.

# DOM

Mål nr  
6757–6759-17

5. Kammarrätten biföll Skatteverkets överklagande och påförde skattetillägg. Vidare biföll kammarrätten AAs yrkande att det belopp som ansågs ha kommit honom till godo skulle betraktas som utdelning.
6. Skatteverkets beslut avseende bolaget överklagades också till förvaltningsrätten och därefter vidare till kammarrätten. Efter överklagande av Skatteverket beslutade Högsta förvaltningsdomstolen den 10 april 2018 att meddela prövningstillstånd i de målen (mål nr 6760–6763-17).

## **YRKANDEN M.M.**

7. *Skatteverket* yrkar att AAs uttag ska behandlas som lön och inte som utdelning samt anför bl.a. följande. Den valfrihet som i princip tillkommer en delägare i ett fåmansbolag att tillgodogöra sig bolagets resultat som lön eller som utdelning gäller inte en i bolaget aktiv delägare om uttaget möjliggjorts genom bokföring av osanna fakturor.

## **SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**

8. Högsta förvaltningsdomstolen finner att det finns skäl att meddela prövningstillstånd och företar målen till omedelbart avgörande.

## **Vad målen gäller**

9. Den tvistiga frågan i processen avser de skatte- och avgiftsmässiga konsekvenserna av bolagets mellanhavanden med Tektra. Underinstanserna har ansett att fakturorna från Tektra är osanna i den meningen att de inte avsett ersättning för arbeten som utförts av personal som Tektra tillhandahållit bolaget utan i stället av personal som ska anses ha varit anställd av bolaget (jfr HFD 2012 ref. 69 I-III). En följd av detta synsätt är att bolaget har vägrats avdrag på grundval av fakturorna och i stället medgetts avdrag för lönekostnader med samma belopp.

Vidare har bolagets företrädare, AA, beskattats för uttag ur bolaget; ett uttag som Skatteverket anser utgör lön till honom medan kammarrätten anser att det ska behandlas som utdelning. AA har också påförts skattetillägg.

10. AA har inte fullföljt sin talan utan det är bara Skatteverket som har överklagat till Högsta förvaltningsdomstolen. Den fråga som verket vill få prövad är om det uttag som AA anses ha gjort ska behandlas som lön till honom eller som utdelning på kvalificerade andelar.

### **Högsta förvaltningsdomstolens bedömning**

11. Den fråga som Högsta förvaltningsdomstolen först har att ta ställning till är om det över huvud taget har gjorts något uttag av AA. Först om så är fallet uppkommer frågan om beloppet i fråga ska behandlas som lön eller som utdelning.
12. Högsta förvaltningsdomstolen har i dom denna dag i mål nr 6760–6763-17 funnit att utredningen i de målen inte ger stöd för att de arbeten som fakturorna avser inte skulle ha utförts av personal som Tektra tillhandahållit bolaget och att det därmed inte finns något fog för slutsatsen att fakturorna är osanna. Det betyder att det inte finns grund för att beskatta AA för vare sig lön eller utdelning från bolaget. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.
13. Eftersom AA inte har överklagat kammarrättens avgörande är utgångspunkten att prövningsramen i Högsta förvaltningsdomstolen begränsas av Skatteverkets yrkande här. Av 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) framgår emellertid att domstolen får besluta till det bättre för enskild om det föreligger särskilda skäl och det kan ske utan men för motstående enskilt intresse (reformatio in melius).
14. Denna möjlighet är avsedd som en garanti för den enskildes rättsskydd och vad som åsyftas är fall då rätten finner det uppenbart att den enskilde blivit för strängt bedömd i den underliggande instansen. Även i mål som kommit under rättens

prövning på talan av allmän part bör rätten kunna besluta till det bättre för den enskilde i förhållande till vad som gäller enligt det överklagade beslutet. Bestämmelsen har dock undantagskaraktär och det bör inte komma i fråga att rätten vid misstanke om att något är fel eller någon felbedömning har förekommit som inte omfattas av parts yrkande, tar initiativ till ytterligare utredning i målet (se prop. 1971:30 s. 580 f. och HFD 2012 ref. 36).

15. Som framgått ovan (punkt 12) anser Högsta förvaltningsdomstolen att det inte finns grund för att beskatta AA för vare sig lön eller utdelning från bolaget. Det krävs ingen ytterligare utredning för att kunna konstatera att det är uppenbart att AA därmed blivit för strängt bedömd i underinstanserna. Mot denna bakgrund anser domstolen att det föreligger särskilda skäl att med stöd av 29 § förvaltningsprocesslagen besluta till det bättre för AA och att underinstansernas avgöranden ska undanröjas.

---

---

---

---

---

I avgörandet har deltagit justitieråden Helena Jäderblom, Margit Knutsson, Inga-Lill Askersjö (skiljaktig), Mahmut Baran och Helena Rosén Andersson.

Föredragande har varit justitiesekreterarna Camilla Mundt och Jenny Björstrand.

# DOM

Mål nr  
6757–6759-17

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 18 maj 2018 i mål nr 7225-15, 7229-15  
och 7231-15

Skatteverkets beslut den 19 december 2014

## SKILJAKTIG MENING

Justitierådet Inga-Lill Askersjö är skiljaktig och anser att prövningstillstånd inte borde ha meddelats samt anför följande.

1. Det är fråga om ett mål där endast Skatteverket har överklagat och där jag, liksom majoriteten, anser att verket inte bör vinna framgång med sin talan. Ett nekat prövningstillstånd leder till samma resultat i den del av målet som Skatteverket har överklagat. Den enda del av målet som skulle kunna motivera ett prövningstillstånd är den del där prövningen gäller tillämpningen av reformatio in melius i mål om osanna fakturor, eftersom den frågan har betydelse för rättstillämpningen. Den frågan har emellertid redan prövats av Högsta förvaltningsdomstolen i mål nr 6760–6763-17 och ingen av parterna har begärt att frågan ska prövas i nu aktuellt mål. Mot den bakgrunden saknas det skäl att meddela prövningstillstånd.
2. Överröstad i denna del är jag i övrigt ense med majoriteten.