



HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
2149–2151-24
2711–2716-24

meddelad i Stockholm den 11 juni 2025

KLAGANDE OCH MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART OCH KLAGANDE

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 8 mars 2024 i mål nr 4243–4251-21

SAKEN

Mervärdesskatt, inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och ansvar för ej avdragen skatt

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen upphäver kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden i de delar som avser mervärdesskatt samt visar målen i de delarna åter till förvaltningsrätten för ny prövning.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår AAs överklagande.

BAKGRUND

1. AA har varit delaktig i en verksamhet som har bestått i att mot betalning tillhandahålla provskrivare rätt svar vid högskoleprovet. Tillhandahållandet har skett i realtid med hjälp av teknisk utrustning. AA har dömts till straffrättsligt ansvar för sin medverkan i verksamheten, som har bedrivits under namnet HP-hjälpen. Han har dömts till fängelse för bl.a. medhjälp till osann försäkran, grovt brott.
2. Skatteverket beslutade i december 2018 att skönsmässigt påföra AA inkomst- och mervärdesskatt avseende verksamheten i HP-hjälpen under åren 2015–2017. Inkomstbeskattningen skulle enligt beslutet ske i inkomstslaget näringsverksamhet. Skatteverket beslutade även att påföra honom arbetsgivaravgifter och att ålägga honom ansvar för ej avdragen skatt, med anledning av betalningar som hade gjorts till andra personer som varit delaktiga i verksamheten.
3. AA överklagade till Förvaltningsrätten i Linköping. Han framförde ett flertal formella invändningar mot Skatteverkets beslut, bl.a. att Skatteverkets utredning var bristfällig. I sak framförde han principiella invändningar mot att beskatta brottslig verksamhet. Han hade också ett antal andra invändningar mot att beskattning skulle ske.
4. Förvaltningsrätten, som inte prövade de formella invändningarna, upphävde Skatteverkets beslut i dess helhet. I fråga om inkomstbeskattningen anförde förvaltningsrätten att det i detta fall inte fanns skäl att frånga den enligt rättspraxis gällande huvudregeln att brottslig verksamhet inte är skattepliktig samt att Skatteverket således inte hade haft fog för att beskatta AA i inkomstslaget näringsverksamhet. Förvaltningsrätten fann vidare, som en konsekvens av domstolens inställning i fråga om inkomstbeskattningen, att Skatteverket inte heller hade haft fog för att påföra AA arbetsgivaravgifter eller att göra honom ansvarig för ej avdragen skatt.
5. När det gäller frågan huruvida den bedrivna verksamheten medförde skattskyldighet för mervärdesskatt gjorde förvaltningsrätten – med hänvisning till praxis från EU-domstolen – en jämförelse mellan den av AA bedrivna verksamheten och förekommande lagliga verksamheter som levererar tjänster som syftar till att förbättra kundernas möjligheter att nå ett högre resultat på högskoleprovet. Förvaltningsrätten gjorde bedömningen att verksamheterna var av så olika karaktär att de inte kunde anses konkurrera med varandra och att den av AA bedrivna verksamheten därför inte medförde skattskyldighet för mervärdesskatt.

6. Skatteverket överklagade till Kammarrätten i Jönköping. Kammarrätten upphävde förvaltningsrättens dom i de delar som avsåg inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och ansvar för ej avdragen skatt samt visade målen åter till förvaltningsrätten för ny prövning i dessa delar. Kammarrätten fastställde förvaltningsrättens domslut i den del det avsåg mervärdesskatt.
7. I fråga om inkomstbeskattningen anförde kammarrätten följande. Rättsfallet HFD 2011 ref. 80 kan uppfattas som ett uttryck för principen att brottslig verksamhet ska bedömas på samma sätt som laglig verksamhet när det gäller frågor om skatteplikt och avgränsning av inkomstslag. Det finns inte heller i övrigt några principiella hinder mot beskattning i förevarande mål.

YRKANDEN M.M.

8. *Skatteverket* yrkar att myndighetens beslut, i den del det gäller mervärdesskatt, ska fastställas, dock med hänsyn tagen till de nedsättningar av beloppen som Skatteverket tillstyrkte i kammarrätten till följd av lagakraftvunna beslut om förverkanden.
9. AA yrkar att förvaltningsrättens dom ska fastställas. I andra hand yrkar han att Högsta förvaltningsdomstolen ska förklara att inkomster från den aktuella verksamheten inte är skattepliktiga i inkomstslaget näringsverksamhet.
10. Parterna bestrider varandras ändringsyrkanden. Skatteverket gör vidare gällande att om kriterierna för näringsverksamhet inte anses uppfyllda så ska inkomsterna beskattas i inkomstslaget tjänst.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET**Frågan i Högsta förvaltningsdomstolen**

11. Frågan gäller förutsättningarna för att brottslig verksamhet ska inkomst- och mervärdesbeskattas.

Rättslig reglering m.m.*Inkomstskatt*

12. Enligt 13 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) räknas till inkomstslaget näringsverksamhet inkomster och utgifter på grund av näringsverksamhet. Med näringsverksamhet avses, enligt samma stycke, förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.
13. I 10 kap. 1 § första stycket anges att till inkomstslaget tjänst räknas inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Med tjänst avses, enligt andra stycket, anställ-

ning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Arbetsgivaravgifter och ansvar för ej avdragen skatt

14. Enligt 2 kap. 1 § första stycket socialavgiftslagen (2000:980) ska den som utger avgiftspliktig ersättning betala arbetsgivaravgifter. Av 10 § framgår att löner och andra ersättningar för arbete är avgiftspliktiga.
15. Enligt 10 kap. 2 § första stycket skatteförfarandelagen (2011:1244) ska den som betalar ut ersättning för arbete göra skatteavdrag. Av 59 kap. 2 § framgår 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.

Mervärdesskatt

16. Den 1 juli 2023 trädde mervärdesskattelagen (2023:200) i kraft. Av övergångsbestämmelserna till den lagen följer dock att det är den tidigare mervärdesskattelagen (1994:200) som är tillämplig på förhållandena i målen.
17. Enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 i 1994 års lag ska mervärdesskatt betalas vid sådan omsättning inom landet av tjänster som är skattepliktig och görs av en beskattningsbar person i denna egenskap. Motsvarande bestämmelse finns i 3 kap. 1 § 3 i 2023 års lag och i artikel 2.1 c i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Inkomstskatt, arbetsgivaravgifter och ansvar för ej avdragen skatt

18. Det finns ingen författningsbestämmelse som utesluter att inkomster från brottslig verksamhet är skattepliktiga.
19. Den i målen aktuella verksamheten har i sin helhet bestått i att mot betalning hjälpa personer att fuska vid högskoleprovet. I rättsfallet RÅ 1991 ref. 6 fann Högsta förvaltningsdomstolen att en verksamhet som i sin helhet byggde på brott inte utgjorde inkomstskattepliktig verksamhet. Verksamheten i fråga bestod i försäljning av förskingrad olja och inkomsterna skulle vara att hänföra till det tidigare inkomstslaget rörelse, vilket avsåg förvärvsverksamhet som bedrevs yrkesmässigt, dvs. utmärktes av självständighet, viss regelbundenhet och varaktighet samt, i regel, av vinstsyfte.
20. Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i rättsfallet följande. När det gäller en verksamhet som helt och hållet bygger på brott bör beaktas att utbyte av brott enligt brottsbalken ska förverkas om det inte är uppenbart oskäligt. Normalt kan således, objektivt sett, verksamhet som uteslutande grundas på brott enligt brottsbalken inte anses leda till vinst.

21. I rättsfallet tillämpades en lagstiftning som är upphävd sedan länge. Det måste därför undersökas om det uttalande som Högsta förvaltningsdomstolen gjorde i rättsfallet fortfarande är giltigt.
22. När det gäller beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet enligt inkomstskattelagen finns det – på samma sätt som enligt den äldre regleringen – ett krav på vinstsyfte för att inkomsterna från en verksamhet som bedrivs av en fysisk person ska kunna beskattas.
23. Vidare kan konstateras att syftet med förverkandereglererna fortfarande är att brottslighetens förtjänster ska neutraliseras (jfr prop. 2023/24:144 s. 238).
24. Med hänvisning till det anförda finner Högsta förvaltningsdomstolen att vad som uttalas i rättsfallet fortfarande gäller i fråga om förutsättningarna för beskattning av fysiska personer i inkomstslaget näringsverksamhet.
25. Däremot ger rättsfallet inte längre någon ledning i fråga om vad som gäller för beskattning av inkomster från brottslig verksamhet i inkomstslaget tjänst. Avgränsningen av det inkomstslaget har förändrats, bl.a. på så sätt att även en varaktig verksamhet utan vinstsyfte numera kan beskattas i det inkomstslaget.
26. Det finns också ett avgörande från Högsta förvaltningsdomstolen som specifikt tar sikte på beskattning av inkomster från brottslig verksamhet i inkomstslaget tjänst. I rättsfallet, HFD 2011 ref. 80, hade en person dömts till fängelse för att bl.a. ha upprättat osanna fakturor åt några bolag. Inkomsten från verksamheten beskattades som inkomst av tjänst. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterade att eftersom inkomsten inte var undantagen från beskattning enligt någon bestämmelse i inkomstskattelagen var den skattepliktig. Det förhållandet att det var fråga om inkomster från brottslig verksamhet uteslöt alltså inte beskattning.
27. Sådan verksamhet som det är fråga om i de nu aktuella målen kriminaliserades den 31 augusti 2016 (jfr föreskrifter [UHRFS 2016:4] om ändring i Universitets- och högskolerådets föreskrifter [UHRFS 2015:3] om högskoleprovet). Från och med den dagen kan en provdeltagare som fuskar göra sig skyldig till osann försäkran enligt 15 kap. 10 § brottsbalken och den som hjälper personen i fråga att fuska, eller uttryckt annorlunda främjar gärningen, kan göra sig skyldig till medhjälp till osann försäkran. Utbytet av brottet ska enligt brottsbalken förklaras förverkat om det inte är uppenbart oskäligt.
28. Skatteverkets beslut gäller beskattningsåren 2015–2017. För den tid då verksamheten har varit kriminaliserad finner Högsta förvaltningsdomstolen, mot bakgrund av det ovan anförda, att det inte kan anses ha funnits något vinstsyfte med verksamheten och att inkomsterna därför inte har utgjort inkomst av näringsverksamhet. Vid denna bedömning saknar det betydelse att inkomsterna från verksamheten kan ha varit högre än värdet av det som har

förverkats av allmän domstol. Det kan därmed konstateras att det saknas förutsättningar för beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet av inkomster från verksamheten för tiden från och med den 31 augusti 2016.

29. Enligt Skatteverket ska emellertid inkomsterna från verksamheten under alla förhållanden beskattas i inkomstslaget tjänst.
30. Av punkt 26 framgår att det förhållandet att det är fråga om inkomster från brottslig verksamhet inte utesluter beskattning i inkomstslaget tjänst. AA har dock framställt andra invändningar mot en beskattning i det inkomstslaget. Dessa invändningar bör inte prövas av Högsta förvaltningsdomstolen som första domstolsinstans. Detsamma gäller de formella invändningar som AA har haft mot Skatteverkets beslut samt frågan om beskattning för tid då verksamheten inte har varit kriminaliserad.
31. Som kammarrätten har funnit ska målen därför visas åter till förvaltningsrätten för ny prövning av frågorna om inkomstskatt, påförande av arbetsgivaravgifter och ansvar för ej avdragen skatt.

Mervärdesskatt

32. Varken i mervärdesskattelagen eller mervärdesskattedirektivet finns något undantag från skatteplikt för olaglig verksamhet. Av fast praxis från EU-domstolen framgår vidare att principen om skatteneutralitet utgör hinder för en generell åtskillnad mellan olagliga och lagliga transaktioner vad gäller uppbörd av mervärdesskatt (se t.ex. The Rank Group, C-259/10 och C-260/10, EU:C:2011:719, punkt 45, och där angiven rättspraxis). Undantag från beskattning kan endast 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 (Salumets m.fl., C-455/98, EU:C:2000:352, punkt 19). EU-domstolen har endast gjort undantag för förfälskade sedlar och narkotika.
33. Som framgår av punkt 27 ovan blev tillhandahållande av hjälp att fuska på högskoleprovet kriminaliserat den 31 augusti 2016. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening har denna tjänst inte ett sådant särdrag att all konkurrens med en laglig ekonomisk sektor är utesluten.
34. Högsta förvaltningsdomstolen finner därför att det saknas förutsättningar för att undanta verksamheten från mervärdesskatteplikt med hänvisning till verksamhetens olagliga karaktär. Kammarrättens och förvaltningsrättens avgöranden ska därmed upphävas i de delar de avser mervärdesskatt och målen i dessa

HÖGSTA
FÖRVALTNINGSDOMSTOLEN

DOM

Mål nr
2149–2151-24
2711–2716-24

delar visas åter till förvaltningsrätten för prövning av AAs övriga invändningar mot Skatteverkets beslut.

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

Föredragande har varit justitiesekreteraren Emelie Liljeberg.

SKILJAKTIG

Justitierådet Leif Gäverth är skiljaktig när det gäller beskattning som avser tid efter att den aktuella verksamheten kriminaliserades och anser, i den delen, att Skatteverkets överklagande ska avslås och AAs överklagande bifallas samt anför följande.

1. Av fast rättspraxis följer att om varor eller tjänster tillhandahålls i strid mot särskilda bestämmelser eller i avsaknad av nödvändiga tillstånd och tillhandahållandet sker genom en i övrigt tillåten verksamhet, är inkomsten härav som regel skattepliktig.
2. Exempel på där varor sålts i en befintlig rörelse i strid mot vissa bestämmelser, eller utan nödvändiga tillstånd, och beskattning har skett är RÅ 1947 not. Fi 1008 och RÅ 1949 not. Fi 1113. Beskattning har även skett när en näringsidkare inom ramen för sin rörelse har upprättat falska fakturor för en kunds räkning och fällt till ansvar för osant intygande och medhjälp till skattebedrägeri, RÅ 1988 ref. 69. I RÅ 2005 ref. 14 hade Högsta förvaltningsdomstolen att ta ställning till om det fanns förutsättningar för att beskatta taxiverksamhet som bedrivits utan nödvändiga tillstånd. Domstolen fann att verksamheten uppfyllde kriterierna för näringsverksamhet och att det förhållandet att tillstånd saknades inte medförde att inkomsterna var skattefria.
3. På motsvarande sätt har beskattning skett i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet när aktier i strid mot valutabestämmelser har förts ut ur landet och avyttrats, RÅ 1965 not. Fi 2053 och RÅ 1968 not. Fi 209.
4. Innebörden av den rättspraxis som under lång tid har varit gällande framgår av vad Högsta förvaltningsdomstolen uttalade i RÅ 1991 ref. 6. I målet var det fråga om en person som från sin arbetsgivare hade stulit olja som han i sin tur hade sålt vidare, dock utan att bedriva någon verksamhet i vilken försäljning av olja kunde ingå som en del. Han hade av underinstanserna beskattats för vinsten som inkomst av rörelse. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde beskattningen och uttalade att brottslig verksamhet som sådan inte kan konstituera någon förvärvskälla. Vidare uttalade domstolen att om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga.
5. I RÅ 1992 not. 327, där en person som jobbade ideellt åt en förening hade förskingrat medel från denna, och i RÅ 1987 not. 184, där en anställd hade förskingrat medel från sin arbetsgivare, blev de förskingrade beloppen beskattade i inkomstslaget tjänst av underinstanserna. Högsta förvaltningsdomstolen fann emellertid, i likhet med i RÅ 1991 ref. 6, att beskattning inte skulle ske eftersom de förskingrade beloppen inte ansågs skattepliktiga.

6. I de fall inkomsten av den otillåtna verksamheten har beskattats har som regel avdrag medgetts med belopp som förklarats förverkade.
7. Majoriteten lyfter bl.a. fram rättsfallet HFD 2011 ref. 80 som stöd för att inkomster av brottslig verksamhet numera kan beskattas i inkomstslaget tjänst (se punkterna 26 och 30 ovan). I målet var det fråga om en person som genom olika bolag hade ställt ut osanna fakturor till ett aktiebolag som bedrev byggverksamhet. Fakturorna kostnadsfördes i det mottagande bolaget i syfte att frigöra medel till att betala svarta löner. Han dömdes för medhjälp till grovt bokföringsbrott och medhjälp till grovt skattebrott. För sin medverkan erhöll han viss ersättning som han beskattades för som inkomst av tjänst.
8. Enligt min mening går avgörandet i HFD 2011 ref. 80 att inordna under de principer som uttalades av Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1991 ref. 6. På motsvarande sätt som i RÅ 1988 ref. 69 var det fråga om att inom ramen för en legal verksamhet upprätta falska fakturor i syfte att undgå skatt och avgifter.
9. Majoriteten lyfter vidare fram det förhållandet att Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1991 ref. 6 uttalade att förverkandebestämmelserna i brottsbalken normalt leder till att brottslig verksamhet objektivt sett inte kan anses leda till vinst. Detta förhållande skulle då utgöra grund för att beskattning inte bör komma i fråga i inkomstslaget näringsverksamhet (se punkterna 20 och 24 ovan). Däremot drar majoriteten slutsatsen att rättsfallet inte längre kan åberopas till stöd för att beskattning inte ska kunna ske i inkomstslaget tjänst, eftersom det saknas krav på vinstsyfte för beskattning i det inkomstslaget (se punkt 25).
10. Häremot kan invändas att beskattning i så fall inte heller bör kunna ske i inkomstslaget tjänst om det finns grund för förverkande, eftersom tjänst definieras som anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur (10 kap. 1 § andra stycket inkomstskattelagen). Ett förverkande torde objektivt sett leda till att den illegala verksamheten inte kan anses vara ”inkomstgivande”.
11. Högsta förvaltningsdomstolens ovan refererade uttalande i RÅ 1991 ref. 6 är således alltså relevant när fråga är om beskattning av brottslig verksamhet. Det förhållandet att inkomstslaget tjänst genomgick en viss begränsad utvidgning i samband med 1990 års skattereform, främst genom att s.k. hobbyinkomster blev skattepliktiga (prop. 1989/90:110 s. 305 ff.), föranleder ingen annan bedömning.

12. Min slutsats är således att AA inte är skattskyldig för inkomstskatt för tid efter att den aktuella verksamheten kriminaliserades den 31 augusti 2016 (se ovan punkt 27), men att skattskyldighet föreligger för tid dessförinnan. På motsvarande sätt ska frågan om arbetsgivaravgifter och ansvar för ej avdragen skatt bedömas.
13. När det gäller frågan om den bedrivna verksamheten är mervärdesskattepliktig gör jag samma bedömning som förvaltningsrätten och kammarrätten för tid efter den 31 augusti 2016. Det har inte framkommit att det har funnits, eller skulle kunna ha funnits, någon legal verksamhet som hade kunnat konkurrera med den verksamhet som bedrivits under beteckningen HP-hjälpen.