

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
5486-09 och 5487-09

meddelad i Stockholm den 21 december 2010

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: Advokat Marianne Eriksson  
Advokatfirman Nordia KB  
Box 70389  
107 24 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 16 juni 2009 i mål nr 5382-08 och 5383-08,  
se bilaga

## **SAKEN**

Skattetillägg m.m.

---

## **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning av allmänna medel för kostnader med  
50 000 kr.

Dok.Id 98735

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Wallingatan 2

**Telefon**  
08-561 676 00  
**E-post:** regeringsratten@dom.se

**Telefax**  
08-561 678 20

**Expeditionstid**  
måndag – fredag  
08:00-12:00  
13:00-16:30

**BAKGRUND**

Enligt en dom av Stockholms tingsrätt den 9 oktober 2007 underlät AA att i sina självdeklarationer för taxeringsåren 2005 och 2006 redovisa ersättningar om sammanlagt cirka tre miljoner kr som han fått som garant vid nyemissioner i mindre aktieföretag. Tingsrätten fann att han gjort sig skyldig till skattebrott och grovt skattebrott enligt skattebrottslagen (1971:69) och bestämde påföljden till fängelse åtta månader. Härfter beslutade Skatteverket vid omprövning den 19 december 2007 att ta ut skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på de oredovisade ersättningarna. Grund för befrielse från skattetilläggen, som bestämdes till sammanlagt 309 780 kr, ansågs inte ha kommit fram. Sedan AA överklagat tingsrättens dom fann Svea hovrätt i en dom den 9 maj 2008 att båda gärningarna skulle anses som skattebrott av normalgraden och ändrade påföljden till villkorlig dom med samhällstjänst 175 timmar. Om fängelse i stället valts som påföljd skulle fängelse sex månader ha dömts ut. Efter hovrättens avgörande prövades skattetilläggen av Länsrätten i Stockholms län och genom det nu överklagade avgörandet av Kammarrätten i Stockholm. Någon befrielse från skattetilläggen medgavs inte.

**YRKANDEN M.M.**

AA yrkar att skattetilläggen ska undanröjas alternativt att han ska befrias helt eller delvis från dem. Han yrkar också ersättning för sina kostnader i länsrätten, kammarrätten och Regeringsrätten med sammanlagt 141 516 kr, varav 109 641 kr avser kostnader i Regeringsrätten. Han anför bl.a. följande. Det strider mot Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning att med samma omständigheter som grund både döma till ansvar för brott och påföra skattetillägg. Tilläggen ska därför undanröjas. När en skattskyldig även fällt till ansvar för

brott enligt skattebrottslagen aktualiseras enligt 5 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324), TL, frågan om befrielse från skattetillägg. Den påföljd som dömts ut i hans fall, villkorlig dom och 175 timmars samhällstjänst, motsvarar sex månaders fängelse. Villkorlig dom döms bara ut när påföljden inte anses kunna stanna vid böter. Kombinerad med samhällstjänst är villkorlig dom en kännbar påföljd som är att jämföra med fängelse. Enligt förarbetena till bestämmelsen i TL kan redan böter medföra befrielse från skattetillägg. Det torde därför ligga i sakens natur att befrielse måste aktualiseras även vid det mer kännbara straffet villkorlig dom. Hovrätten har vid sin straffmätning inte beaktat att han också påförts skattetillägg varför det åligger Regeringsrätten att vid prövningen av dessa fullt ut beakta den ådömda påföljden. Skattetilläggen överstiger 300 000 kr. Med hänsyn även till att det inte varit fråga om något systematiskt undanhållande, att hans motiv inte varit att berika sig genom att undandra skatt och att det varit fråga om en händelse av engångskaraktär avseende en tidigare helt ostraffad person måste vid en sammanvägning påföljdsbördan anses oproportionerligt tung.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Frågan om en skattskyldig kan påföras skattetillägg och dömas till ansvar enligt skattebrottslagen avseende en och samma oriktiga uppgift har nyligen prövats av både Regeringsrätten och Högsta domstolen. Domstolarna fann att det inte förelåg något hinder mot dubbla sanktioner. Det framstår som helt uteslutet att den påföljd för brott som AA ådömts kan betraktas som ett ytterst kännbart straff. Därmed saknas förutsättningar för hel befrielse från skatte-tilläggen. Fråga uppkommer då om det kan anses föreligga tillräckliga skäl för att medge delvis befrielse. Villkorlig dom utgör inte i sig ett sådant kännbart straff som bör kunna motivera delvis befrielse. Här har också dömts till samhällstjänst i 175 timmar. Övervägande skäl talar emot att villkorlig dom med samhällstjänst är att anse som ett sådant kännbart straff som avses i förarbetena. Bedömningen blir därför den att den sammantagna påföljden inte är oproportionerligt tung i

förhållande till AAs underlåtelse att redovisa ersättningarna. Det framstår då inte som oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. Vad gäller ersättningsyrkandet bör skälig ersättning kunna bestämmas till sammanlagt 45 000 kr.

### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

#### *Förbudet mot dubbelbestraffning*

Regeringsrätten har i RÅ 2009 ref. 94 funnit att det svenska förfarandet där såväl skattetillägg som påföljd för skattebrott kan åläggas en enskild avseende samma oriktiga uppgift vid taxeringen inte strider mot Europakonventionens förbud mot dubbelbestraffning. Högsta domstolen har i NJA 2010 s. 168 I och II kommit till samma slutsats. Förbudet enligt konventionen medför således inte att de nu aktuella skattetilläggen ska undanröjas.

#### *Befrielse från skattetillägg*

Enligt 5 kap. 14 § TL ska den skattskyldige helt eller delvis befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut tillägget med fullt belopp. Om den skattskyldige delvis befrias från skattetillägget, ska det sättas ned till hälften eller en fjärdedel (första stycket). Vid bedömningen av om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp ska det särskilt beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällts till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (tredje stycket 3).

Av förarbetena framgår att bestämmelsen i 5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL främst tar sikte på prövningar som ska göras när den allmänna domstolens avgörande enligt skattebrottslagen har meddelats innan det fattats något beslut om skattetillägg (prop. 2002/03:106 s. 244). Frågan om dubbla påföljder har då inte varit aktuell hos den allmänna domstolen.

När Skatteverket fattade sitt beslut att ta ut skattetillägg av AA förelåg en sådan situation som avsågs i förarbetena. Förutsättningarna för förvaltningsdomstolarnas senare bedömningar av skattetilläggen ändrades emellertid genom hovrättens avgörande. Vid straffmätningen hade hovrätten att beakta skattetilläggen inom ramen för en tillämpning av bestämmelsen i 29 kap. 5 § första stycket 8 brottsbalken som ger allmän domstol möjlighet att döma till ett lägre straff än vad brottets straffvärde motiverar. Praxis innebär att t.ex. skattetillägg i princip alltid beaktas vid påföljdsbestämningen, och det utan att det särskilt anges i domen (RÅ 2009 ref. 94).

Att en allmän domstol vid sin straffmätning vägt in beslut om skattetillägg innebär inte att man vid en senare prövning kan avstå från att bedöma om det finns grund för befrielse enligt den nämnda bestämmelsen i TL. En allmän bedömning av rimligheten av den sammantagna påföljdsbördan måste göras.

På grund av sin underlåtenhet att redovisa skattepliktiga ersättningar om sammanlagt cirka tre miljoner kr har AA dömts för två fall av skattebrott av normalgraden till villkorlig dom och 175 timmars samhällstjänst. Dessutom har skattetillägg om knappt 310 000 kr tagits ut. Regeringsrätten finner att denna sammantagna påföljd inte kan anses drabba AA alltför hårt i förhållande till vad han gjort sig skyldig till. Förutsättningar för befrielse från skattetilläggen med stöd av 5 kap. 14 § tredje stycket 3 TL föreligger därför inte. Annat skäl för befrielse har inte heller kommit fram. Överklagandet ska alltså avslås.

#### *Ersättning för kostnader*

Med hänsyn till att målen gäller en fråga av betydelse för rättstillämpningen bör AA beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för

kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i länsrätten, kammarrätten och Regeringsrätten. Ersättningen bör skäligen bestämmas till totalt 50 000 kr.

Gustaf Sandström

Karin Almgren

Nils Dexe

Lennart Hamberg

Anita Saldén Enérus

Lena Björner  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd. I

Föredraget 2010-11-16