

**En person har dömts för trolöshet mot huvudman med anledning av uttag av medel ur aktiebolag där han själv haft ägarintressen. Han har samtidigt dömts att betala skadestånd till bolagens konkursbon. Mot bakgrund av det inflytande han haft i bolagen har han beskattats i inkomstslaget tjänst för uttagen men bara till den del värdet av dem överstigit de ådömda skadestånden. Inkomsttaxering 2005–2008.**

Lagrum:

10 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229); 5 kap. 1 § § taxeringslagen (1990:324)

Celox AB ägde under 2004–2007 aktierna i Kjärby AB och Edsgrängs Förvaltning AB. U.J. var styrelseordförande i Celox AB och Kjärby AB samt först styrelseordförande och därefter verkställande direktör i Edsgrängs Förvaltning AB. Han ägde under större delen av den aktuella perioden 25 procent av aktierna i Celox AB. Hans syster hade samma ägarandel och resterande aktier i bolaget ägdes av deras respektive barn. De tre koncernbolagen försattes sedermera i konkurs.

Enligt vad som framkom vid revision hade U.J. under de aktuella åren, med användande av osanna underlag, tagit ut – i huvudsak direkt eller genom ett helägt bolag – sammanlagt närmare 29 milj. kr från de tre bolagen i form av likvida medel och aktier. Merparten av dessa tillgångar hade överförts till en idrottsförening.

Skatteverket beslutade den 4 november 2009 vid omprövning enligt 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324), TL, att genom eftertaxering höja U.J:s inkomst av tjänst vid 2005–2007 års taxeringar med 5 988 508 kr, 4 955 137 kr respektive 8 843 825 kr. Vidare höjdes hans inkomst av tjänst vid 2008 års taxering med 9 106 500 kr. U.J. påfördes också skattetillägg med 40 procent vid samtliga taxeringar. Som skäl för beslutet anfördes bl.a. att U.J. tillsammans med en omyndig dotter ägt flest aktier, att han genom aktieinnehav liksom sin formella ställning i koncernbolagen och sin verksamhet där som förvaltare av värdepapper var att betrakta som huvudaktieägare och företagsledare samt att de ifrågasvarande uttagen ur bolagen kommit honom till godo och använts för hans privata intresse, till största delen för att gynna en idrottsförening. Enligt Skatteverket var det fråga om oredovisad lön (inkomst av tjänst).

U.J. överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att beslutet skulle undanröjas samt att han skulle beskattas i enlighet med inlämnade deklARATIONER avseende taxeringsåren 2005–2008. Vidare yrkade han ersättning för ombudskostnader hos Skatteverket och hos förvaltningsrätten med sammanlagt 31 250 kr.

Skatteverket vidhöll vid obligatorisk omprövning sitt tidigare beslut.

*Förvaltningsrätten i Stockholm (2010-05-21, ordförande Ståhlberg)*  
yttrade: Invändning om lites pendens – numera res judicata – U.J. har

anfört att Skatteverket, enligt 4 kap. 8 § TL, varit förhindrad att fatta det överklagade beslutet eftersom detta grundar sig på samma händelseförlopp som ligger till grund för länsrättens dom den 16 september 2009 i mål nr 4599-09 vilken överklagats till kammarrätten. Förvaltningsrätten noterar att kammarrätten avslutat målet genom dom den 27 januari 2010 i mål nr 7218-09 varför det numera är fråga om invändning om res judicata. – Förvaltningsrätten konstaterar att det beslut som tidigare prövats av länsrätten och kammarrätten baserats på en uppdiiktad version av händelseförloppet. I förevarande mål ligger det verkliga händelseförloppet till grund för prövningen. Saken i målen är därmed inte densamma och verket har varit oförhindrat att fatta det överklagade beslutet. Det saknas således skäl att med stöd av 4 kap. 8 § TL upphäva det överklagade beslutet. – Inkomsttaxering 2005–2008 – Det är ostridigt i målet att U.J. tillgodogjort sig medel ur de aktuella bolagen med det sammanlagda beloppet 19 827 470 kr för taxeringsåren 2005–2007 samt beloppet 9 106 500 kr för taxeringsåret 2008. Frågan i målen är om U.J. vid eftertaxering respektive omprövning kan påföras inkomster för taxeringsåren 2005–2008 med ovanstående belopp. – Huvudaktieägare samt företagsledare – Av Skatteverkets granskningspromemoria den 15 oktober 2009 framgår att U.J. innehar den enskilt största aktieposten i koncernen varför han, oavsett rösträtt, är huvudaktieägare. Beträffande frågan om vem som varit företagsledare i bolagen har U.J. anfört att hans mor har haft denna position för tiden före november 2005 samt att, för tiden efter november 2005, någon annan kan ha varit företagsledare. Av verkets utredning framkommer dock att det i ägarkretsen endast är U.J. som har haft ansvaret för, och varit aktiv i, förvaltningen av bolagen i koncernen. Enligt de uppgifter U.J. lämnat i förhör med Skattebrottsenheten den 26 maj 2009 övertog han ansvaret för förvaltningen i bolagen 1996 efter faderns död. Mot denna bakgrund samt med beaktande av vad som framkommit i målen i övrigt finner förvaltningsrätten det utrett att U.J. har haft en företagsledande position i bolagen i koncernen under de i målen aktuella perioderna. Det som U.J. anfört i målet om moderns position i bolagen medför ingen annan bedömning. – Skattskyldighet vid brottslig verksamhet – U.J. har vidare anfört att de brott han har begått har riktats mot bolaget och inte mot staten samt att inkomster från brottslig verksamhet inte är skattepliktiga, eftersom brottslig verksamhet inte kan konstituera en förvärvskälla. Det är ostridigt i målen att han genom uttag i bolagen tillgodogjort sig de aktuella beloppen och använt dem för privata ändamål. Att en företagsledare tillika huvudaktieägare i ett fåmansbolag, vars syfte är att aktivt förvalta värdepapper, handlar med värdepapper eller gör uttag ur bolaget är i sig inte att anse som en brottslig verksamhet. Däremot ska transaktionerna redovisas och uttag ska som regel beskattas antingen som lön eller som utdelning. Mot denna bakgrund finner förvaltningsrätten att de gjorda uttagen, oaktat brottsrubricering, ingått som ett led i en i övrigt legal verksamhet och att de därför ska omfattas av skattskyldighet, jfr RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 2005 ref. 14. Något skäl att på denna grund upphäva Skatteverkets beslut finns därför inte. – Oredovisad lön – inkomst av tjänst – Enligt vedertagen praxis gäller att huvudaktieägare i ett fåmansföretag beskattas personligen för medel som obehörigen uteslutits från bokföring hos bolaget, förutsatt att medlen inte under

beskattningsåret använts för att betala kostnader för bolaget. Denna praxis bygger på tankegången att det är huvudaktieägaren tillika företagsledaren själv som bestämmer vilka intäkter som ska tas upp i bolagets räkenskaper och vilka som eventuellt kan uteslutas. Undanhållna medel anses stå till huvudaktieägarens förfogande och det är denne som bestämmer hur de undanhållna medlen ska användas, jfr RÅ80 1:56. Mot bakgrund av vad som redan har konstaterats ovan beträffande U.J:s position i koncernen, finner förvaltningsrätten att U.J., i egenskap av den som haft störst inflytande och bestämmanderätt över förvaltningen i bolagen, ska beskattas för uttagen såsom inkomst av tjänst. Genom att inte redovisa dessa inkomster i sina deklarationer har han lämnat sådan oriktig uppgift till ledning för taxering som medför grund för eftertaxering samt omprövning. Skatteverket har därmed haft fog för sitt beslut i denna del. – Skattetillägg – Genom att inte redovisa sina inkomster fullt ut för taxeringsåren 2005–2008 har U.J. lämnat en oriktig uppgift och därmed finns grund att påföra skattetillägg. Frågan är därmed om det finns skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägget. Befrielse från skattetillägg kan medges om felet framstår som ursäktligt eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. – U.J. har anfört att eftersom han sannolikt kommer fällas till ansvar för skattebrott och ådömas ett kännbart fängelsestraff är det oskäligt att påföra honom skattetillägg om ca 11 500 000 kr avseende samma oriktiga uppgifter som kommer ligga till grund för domen i målet om bl.a. skattebrott. Vidare anför han att det påförda skattetillägget vid en fällande dom avseende skattebrott också kommer innebära ett brott mot Europakonventionen vilken föreskriver ett förbud mot dubbelbestraffning. – Såvitt framgår av utredningen i målet har U.J. ännu inte fällts till ansvar för brott i allmän domstol. Något skäl för att på denna grund sätta ned skattetillägget finns därför inte. Det ankommer i stället på den allmänna domstolen att vid en fällande dom beakta skattetilläggets storlek vid bedömningen av påföljden, se prop. 2002/03:106 s. 244. Beträffande frågan om förbudet mot dubbelbestraffning enligt Europakonventionen kan även här nämnas att frågan om huruvida U.J. gjort sig skyldig till brott ännu inte har avgjorts av allmän domstol. – Mot bakgrund av ovanstående samt med beaktande av övriga omständigheter i målen finner förvaltningsrätten att det inte har framkommit omständigheter som utgör skäl för hel eller delvis befrielse från skattetillägg. Överklagandet ska därmed avslås i sin helhet. – Ersättning för kostnader i målen – Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. ska en skattskyldig som i ett ärende eller mål har haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden, om ärendet eller målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för att utge ersättning. Vidare ska enligt 7 § samma lag en framställning om ersättning för kostnader göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Detta innebär att förvaltningsrätten i detta mål endast kan beakta kostnader uppkomna efter det nu överklagade beslutet. – U.J. har inte till någon del vunnit bifall för sin talan i något av målen. Mot denna bakgrund samt eftersom

frågan inte heller är av betydelse för rättstillämpningen finns inte skäl att utge ersättning. I målen finns inte heller synnerliga skäl för att utge ersättning. Framställningen ska därför avslås i sin helhet. – Förvaltningsrätten avslår överklagandet och framställningen.

U.J. vidhöll i överklagande hos kammarrätten sin hos förvaltningsrätten förda talan. Han yrkade ersättning för kostnader för ombud hos kammarrätten.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning för kostnader.

I målen upplystes att U.J. med anledning av uttag från bolagen under 2005–2007 om sammanlagt 18 553 600 kr dömts av allmän domstol till fängelse i två år för grov trolöshet mot huvudman. Han hade vidare dömts att betala skadestånd med samma belopp till bolagens konkursbon samt meddelats näringsförbud under fem år.

*Kammarrätten i Stockholm (2012-06-29, Eke, referent, Pålsson)* yttrade: Skatteförfarandelagen (2011:1244) trädde i kraft den 1 januari 2012 och ersatte bl.a. taxeringslagen (1990:324), TL och lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Av punkterna 15 och 16 i övergångsbestämmelserna till skatteförfarandelagen följer dock att de upphävda lagarna alltjämt ska tillämpas i nu aktuella mål. – Kammarrätten gör följande bedömning. – Det är ostridigt att U.J. ur bolagen tillgodogjort sig totalt 28 933 970 kr privat i form av uttagna medel och aktier i huvudsak genom upprättande av osanna underlag. Av handlingarna i målen framgår att U.J. har dömts av allmän domstol för trolöshet mot huvudman, grovt brott, för en del av de i förevarande mål aktuella uttagen (totalt 18 553 600 kr) och ålagts att utge motsvarande belopp till bolagens konkursbon i skadestånd. Huvudfrågan i målen är om det finns grund att, såsom Skatteverket gjort gällande, beskatta honom för uttagen om 28 933 970 kr i inkomstslaget tjänst. – Även om U.J. varit den som innehaft den enskilt största aktieposten i koncernen och i den meningen kan sägas vara huvudaktieägare är det inte självklart att det är i den meningen begreppet huvudaktieägare använts i RÅ80 1:56. Oavsett hur begreppet huvudaktieägare använts i det målet så är det tankegången bakom den princip som uttalas i avgörandet som är av intresse, nämligen att det är den i ett fåmansbolag som bestämmer vilka intäkter som ska tas upp och vilka som eventuellt ska uteslutas som presumeras ha förfogat över medel som obehörigen uteslutits ur bokföringen och därför ska beskattas för dem. Denna presumtion kan motbevisas. I förevarande fall är det dock ostridigt att det är U.J. som har tillgodogjort sig de i målen aktuella uttagen. Någon anledning att tillämpa den presumtion som framgår av RÅ80 1:56 finns därför enligt kammarrättens mening inte i förevarande fall. – Inkomst av brottslig verksamhet är inte skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. IL. Även om en inkomst inte är undantagen enligt bestämmelserna i 8 kap. IL så krävs, för att inkomsten ska vara skattepliktig, att den kan hänföras till ett inkomstslag. Att även brottslig verksamhet kan vara hänförlig till ett

inkomstslag framgår bl.a. av HFD 2011 ref. 80. Det är också förutsatt av lagstiftaren. Av 5 kap. 14 § TL framgår nämligen att det vid bedömningen av om befrielse från särskild avgift ska ske särskilt ska beaktas om felaktigheten eller underlåtenheten även har medfört att den skattskyldige fällt till ansvar för brott enligt skattebrottslagen (1971:69).

– Till inkomstslaget tjänst räknas enligt 10 kap. 1 § första stycket IL inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstslaget näringsverksamhet eller kapital. Enligt andra stycket avses med tjänst anställning, uppdrag eller annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur. Definitionen i 10 kap. 1 § IL fick sin utformning genom 1990 års skattereform. 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).

– Fråga i förevarande mål är närmast om den inkomst U.J. fått genom att han tillgodogjort sig de i målen aktuella uttagen är att anse som en inkomst på grund av inkomstgivande verksamhet i IL:s mening, dvs. en ersättning som han anses ha tillgodogjort sig på grund av egen prestation. – Från rättspraxis gällande beskattning av brottslig verksamhet kan bl.a. följande rättsfall noteras. – Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1987 not. 184 funnit att belopp som en anställd tillägnat sig genom förskingring inte utgjorde skattepliktig inkomst. Vidare har Högsta förvaltningsdomstolen i RÅ 1992 not. 327 funnit att det belopp som en person, som arbetat i en idrottsförening på ideell grund, förskingrat från föreningen inte utgjorde skattepliktig intäkt för honom. Av notisen kan inte utläsas annat än att avgörandet baserats på tidigare rättspraxis, RÅ 1987 not. 184 och RÅ 1991 ref. 6. I HFD 2011 ref. 80 uttalade Högsta förvaltningsdomstolen bl.a. att den i målet aktuella verksamheten får anses ha bedrivits under sådana former att inkomst av den ska hänföras till tjänst. I det målet hade den skattskyldige av allmän domstol dömts för medhjälp till grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott som bl.a. bestått i att han upprättat osanna fakturor åt några bolag och för det arbetet fått viss ersättning. – I förevarande fall synes förhållandena möjligen närmast jämförbara med förhållandena i de rättsfall där medel åtkommit genom förskingring, RÅ 1987 not. 184 och RÅ 1992 not. 327. Till skillnad från vad som kan utläsas av de rättsfallen är det dock i förevarande mål fråga om en person som haft ett ekonomiskt intresse och ett stort inflytande i den koncern de bolag från vilka uttagen gjorts ingick i. U.J. har nämligen, såsom förvaltningsrätten funnit och som kammarrätten instämmer i, genom eget och närståendes aktieinnehav och genom sin ställning i bolagen under de i målen aktuella taxeringsåren haft en företagsledande position i de bolag från vilka han gjort uttagen. – Av RÅ80 1:56 får, utöver vad som angetts tidigare, också anses följa att i de fall det är klarlagt vem med företagsledande position och ägarintresse som tillgodogjort sig medel som obehörigen uteslutits ur bokföringen i ett fåmansföretag utgör medlen lön eller utdelning för

denne – förutsatt att medlen inte under beskattningsåret använts för att bestrida kostnader för bolaget. Motsvarande gäller, enligt fast kammarrättspraxis, för medel som har frigjorts genom falsk eller osann fakturering. – I förevarande fall har uttagen i huvudsak gjorts med oriktiga underlag för att ge sken av verkliga affärshändelser. Det finns, såsom Skatteverket anfört, inte skäl att betrakta denna situation på annat sätt än situationen när medel frigjorts genom falsk eller osann fakturering. – Eftersom det får anses klarlagt att det är U.J. som har tillgodogjort sig de i målen aktuella beloppen utgör uttagen, mot bakgrund av hans företagsledande position i bolagen i koncernen och hans ägarintresse, lön eller utdelning för honom. – Till skillnad från en anställd som inte är företagsledare i ett fåmansföretag och som därför inte själv kan välja att tillgodogöra sig medel från företaget på annat sätt än genom brottslig verksamhet har U.J. haft ett sådant inflytande i bolagen i koncernen att han har haft möjlighet att bestämma över om uttag ska göras eller ej och om detta ska ske på ett sätt som är brottsligt eller ej. Det finns därför skäl att anse de uttag U.J. gjort som hänförliga till hans prestation i bolagen – om det inte framkommer att uttagen är hänförliga till något av inkomstlagen näringsverksamhet eller kapital, vilket inte framkommit i förevarande fall. Det förhållandet att U.J. valt att göra uttagen i huvudsak med hjälp av osanna underlag och dömts för trolöshet mot huvudman avseende en del av uttagen kan således enligt kammarrättens mening inte medföra att de inkomster han tillgodogjort sig genom uttagen inte är hänförliga till hans prestation i bolagen. Inkomsten av uttagen är därför hänförliga till inkomstlaget tjänst. Inkomsten är inte undantagen från beskattning enligt bestämmelserna i 11 kap. IL. – U.J. har genom underlåtenheten att redovisa gjorda uttag de aktuella taxeringsåren i sina självdeklarationer lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen, varför det finns grund för såväl eftertaxering (taxeringsåren 2005–2007) samt påförande av skattetillägg. Bedömningen avseende ansvar för brott avser andra omständigheter än underlåtenheten att redovisa gjorda uttag och de skattemässiga konsekvenserna av denna underlåtenhet. Påförande av skattetillägg i U.J:s fall ska därför inte underlåtas på grund av förbudet mot dubbelbestraffning (jfr bl.a. RÅ 2002 ref. 79 och HFD 2011 ref. 80). – Befrielse från skattetillägg kan enligt 5 kap. 14 § TL medges helt eller delvis om den oriktiga uppgiften framstår som ursäktlig eller om det skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp. – I förevarande fall har inte framkommit skäl att anse underlåtenheten som ursäktlig. Vad gäller frågan om det kan anses oskäligt att ta ut skattetillägg med fullt belopp konstaterar kammarrätten att det brott som U.J. har fällts till ansvar för, liksom skadeståndet som han förpliktats betala, inte utgör sådana omständigheter som enligt vad som anges i 5 kap. 14 § TL särskilt ska beaktas vid denna bedömning. Det har inte heller i övrigt framkommit skäl att helt eller delvis befria U.J. från skattetillägg. Överklagandet ska därför avslås i denna del. – U.J. har inte vunnit bifall till sitt överklagande i kammarrätten. Andra skäl för att medge ersättning för kostnader har inte framkommit. Överklagandet ska därför avslås även i denna del, liksom yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten. – Kammarrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader hos kammarrätten.

Kammarrättsrådet *Bjernelius Lundahl*, ordförande, var skiljaktig i fråga om motiveringen avseende frågan om inkomsttaxering och anförde följande. I målen är klarlagt att U.J. haft en företagsledande position i bolagen i koncernen samt att han har tillgodogjort sig de aktuella beloppen för privat bruk. När uttag har gjorts av företagsledare i fåmansbolag som i förevarande fall ska, enligt fast praxis, beskattning ske i inkomstslaget tjänst. – Den omständigheten att företagsledaren sökt dölja uttagen med hjälp av osanna underlag och, till följd av uttagen, sedermera dömts till ansvar för brott saknar härvid betydelse. Situationen i förevarande fall kan enligt min mening inte jämföras med förhållandena i de återopade rättsfallen RÅ 1987 not. 184, RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327 (jfr även HFD 2011 ref. 80).

U.J. överklagade kammarrättens dom och yrkade i första hand att han skulle beskattas i enlighet med ingivna inkomstdeklarationer avseende 2005–2008 års taxeringar. I andra hand yrkade han att underlagen för beskattning skulle sättas ned med skadeståndsbeloppen (sammanlagt 18 553 600 kr) eller att – i vart fall – beskattningsunderlaget vid 2005 års taxering skulle sättas ned med 1 400 000 kr, motsvarande vad som förts direkt från Edsgrängs Förvaltning AB till idrottsföreningen. U.J. yrkade även att påförda skattetillägg skulle undanröjas i sin helhet eller åtminstone såvitt gällde de uttag som omfattades av domen i brottmålet. Han yrkade också ersättning för kostnader hos Skatteverket, förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 1 035 625 kr. U.J. anförde bl.a. följande. Genom att självständigt besluta om och verkställa utbetalningarna från de tre bolagen har han överskridit sin befogenhet som styrelseledamot och sin behörighet och befogenhet som verkställande direktör. Eftersom de aktuella utbetalningarna har gjorts dels till honom och dels till ett av honom helägt aktiebolag har han varit jävig och därmed också på den grunden överskridit sin befogenhet. Besluten om utbetalningar och verkställandet av dem är därför ogiltiga. Den utbetalning om 1 400 000 kr som gjorts direkt till idrottsföreningen kan inte leda till att han beskattas. Det finns vidare en kvarstående latent skadeståndsskyldighet i förhållande till de aktuella bolagen, en skadeståndsskyldighet som ännu inte gjorts gällande på grund av hans ekonomiska situation. För att det ska vara fråga om ersättning för utförd arbetsprestation ska det finnas en legitim utbetalare och mottagare vilket inte är fallet här. Det brott han begått har riktats mot bolagen och är inte ett brott som vidtagits inom verksamheten i bolagen. En jämförelse kan göras med de rättsfall där medel åtkommit genom förskingring (RÅ 1987 not. 184 och RÅ 1992 not. 327). Om det anses att han ska beskattas och att oriktig uppgift har lämnats, bör han medges hel eller delvis befrielse från skattetillägg eftersom det rör sig om en mycket svår rättsfråga. Principen om *ne bis in idem* hindrar också att skattetillägg påförs eftersom det händelseförlopp som ligger till grund för brottmålsdomen och kammarrättens avgörande är detsamma.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. U.J. har haft en företagsledande position i bolagen. Genom sitt inflytande i bolagen har han kunnat bestämma om uttagen ska göras eller inte och om detta ska ske på ett sätt som är brottsligt eller inte. Mot denna bakgrund är uttagen hänförliga till U.J:s prestation i bolagen. Han ska beskattas för lön i inkomstslaget tjänst för de medel han tagit ut ur bolagen och använt för egna ändamål (jfr RÅ80 1:56). Den omständigheten att U.J. dömts att betala skadestånd utgör inte i sig bärande skäl att bedöma uttagen som skattefria. I brottmålet har han underkastat sig ansvar för grov trolöshet mot huvudman och medgett jämkat skadeståndsansvar. Skattefrihet för företagsledares oredovisade uttag från eget bolag innebär en ändring av tidigare praxis och medför att företagsledaren erhåller ett oåterkalleligt skattemässigt utbyte av brottet, att bolagen inte påförs arbetsgivaravgifter och att reglerna om företrädaransvar sätts ur spel. Det kan inte heller bortses från att U.J. är skadeståndsskyldig mot sig själv och sina närstående. Det överförda beloppet om 1 400 000 kr har intäktsredovisats av idrottsföreningen och kommit den till godo. Även detta uttag ska skattemässigt betraktas som oredovisad lön. De konkreta fakta som ligger till grund för brottet trolöshet mot huvudman är inte oupplösligt förbundna till tid och rum med de fakta som ligger till grund för skattetillägget. Det är därför inte fråga om dubbelbestraffning. Dessutom har skattetillägg tagits ut innan åtal väckts. Det har inte framkommit att det föreligger skäl för befrielse från skattetillägg.

*Högsta förvaltningsdomstolen (2014-06-26, Melin, Sandström, Nymansson, Rynning) yttrade:*

*Skälen för avgörandet*

Vad målen gäller

Målen gäller om och i vilken utsträckning U.J. ska beskattas och träffas av skattetillägg med anledning av uttag som gjorts från de tre koncernbolagen och som lett till att han dömts för grov trolöshet mot huvudman och till att betala skadestånd till bolagens konkursbon.

Finns det grund för beskattning?

Enligt 10 kap. 1 § IL räknas till inkomstslaget tjänst 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 anställning, uppdrag och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Vid sidan av sitt ägarinflytande i koncernen har U.J. även haft centrala positioner i bolagen samt varit den som väsentligen skött förvaltningen av dessa. Han får därmed förutsättas ha haft möjlighet att påverka storleken av den egna ersättningen och på vad sätt ersättning ska ges (jfr RÅ80 1:56 såvitt gäller huvudaktieägare).



I likhet med kammarrätten finner Högsta förvaltningsdomstolen att det finns grund för att vid 2005–2008 års taxeringar beskatta honom för uttagen såsom för lön eller motsvarande. Detta gäller även i fråga om det belopp som överförts direkt från Edsgrängs Förvaltning AB till idrottsföreningen.

I och med att uppgift om uttagen inte lämnats vid 2005–2007 års taxeringar föreligger oriktig uppgift vid dessa taxeringar. Eftertaxering kan därför ske.

Påverkas beskattningen av en skyldighet att betala skadestånd?

U.J. har av allmän domstol dömts att betala sammanlagt 18 553 600 kr i skadestånd till bolagens konkursbon avseende uttag från bolagen under 2005–2007. Beloppet avser uttag som omfattats av åtalet och de fällande domarna samt även, såvitt framgår, av Skatteverkets beslut.

Frågan är om och i så fall hur en skyldighet att betala skadestånd ska beaktas vid beskattningen.

Högsta förvaltningsdomstolen har i RÅ 1991 ref. 6 uttalat att det inte synes föreligga något skäl att minska en för brott fälld persons förmåga att betala skadestånd till följd av brottet genom att kräva beskattning av det orättmätigt förvärvade. I praxis har hänsyn tagits till vad den skattskyldige förpliktats att utge till staten ”i ersättning och vederlag” (RÅ 1949 Fi 1113) och till belopp som tidigare beskattats men efter dom förklarats förverkat (RÅ 1984 Ba 42).

Mot denna bakgrund finner Högsta förvaltningsdomstolen att de skadestånd som U.J. dömts att betala ska beaktas vid 2006–2008 års taxeringar. Den av Skatteverket beslutade höjningen av inkomsten av tjänst ska därför begränsas till 2 880 137 kr, 416 225 kr respektive 1 055 500 kr. Det finns inte anledning att i detta sammanhang beakta eventuella framtida skadeståndsanspråk.

Skattetillägg

Genom att utelämna uppgifter om uttagen har U.J. lämnat oriktig uppgift vid de aktuella taxeringarna. Det finns därför grund för skattetillägg.

U.J. har gjort gällande att det strider mot rätten att inte bli lagförd eller straffad två gånger för samma brott (*ne bis in idem*) att påföra honom skattetillägg när han dömts för grov trolöshet mot huvudman avseende samma uttag. I och med att ådömda skadestånd, vilka motsvarar de uttag han åtalats för, beaktas vid inkomstbeskattningen ligger inte dessa uttag till grund för skattetillägg. Det uppkommer således ingen sådan situation att ställning måste tas till frågan om dubbelbestraffning.

Det finns inte skäl att helt eller delvis befria U.J. från skattetillägg.

Ersättning för kostnader

Enligt 7 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. ska en framställning om ersättning göras hos den myndighet eller domstol där kostnaderna uppkommit och ska ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. Om den skattskyldige inte har kommit in i tid med en framställning om ersättning får en senare inkommen framställning enligt 9 § prövas endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag.

Förvaltningsrätten har prövat U.J:s rätt till ersättning för kostnader som hänför sig till tiden efter Skatteverkets beslut den 4 november 2009. Till den del framställningen hos Högsta förvaltningsdomstolen avser tidigare kostnader har yrkandet framställts för sent och kan prövas endast under förutsättning att förseningen beror på något ursäktligt misstag. Eftersom det inte kommit fram att förseningen beror på något sådant misstag ska yrkandet i denna del avvisas.

U.J. har fått delvis bifall till sitt överklagande. Målen avser också fråga av betydelse för rättstillämpningen. Det finns därmed förutsättningar att bevilja honom ersättning för kostnader. Ersättningen bör bestämmas till skäliga 80 000 kr för processen i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen.

#### *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet delvis och förklarar att höjningen av U.J:s inkomst av tjänst vid 2006–2008 års taxeringar ska begränsas till 2 880 137 kr, 416 225 kr respektive 1 055 500 kr.

Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet avseende skattetillägg till den del dessa grundas på kvarstående höjningsbelopp.

Högsta förvaltningsdomstolen avvisar U.J:s framställning om ersättning för kostnader till den del dessa hänför sig till tiden före den 4 november 2009.

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar U.J. ersättning för kostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 80 000 kr.

Mål nr 5781–5784-12, föredragande Maria Sundberg

*Rättsfall:* RÅ80 1:56

*Litteratur:* Melz, Skattenytt 1998 s. 210 ff.