

# HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr  
5781–5784-12

meddelad i Stockholm den 26 juni 2014

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: Advokat Gunnar Johansson och jur. kand. Christofer Morales  
Advokatfirma DLA Nordic KB  
Box 7315  
103 90 Stockholm

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrätten i Stockholms dom den 29 juni 2012 i mål nr 4830–4833-10,  
se bilaga (här borttagen)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering samt skattetillägg m.m.

---

## **HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE**

Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet delvis och förklarar att  
höjningen av AAs 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.

Dok.Id 149219

**Postadress**  
Box 2293  
103 17 Stockholm

**Besöksadress**  
Birger Jarls torg 13

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

**Telefax**  
08-561 678 20

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

Mål nr  
5781–5784-12

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

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

## **BAKGRUND**

Celox AB ägde under 2004–2007 aktierna i Kjärby AB och Edsgrängs Förvaltning AB. AA 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. Resterande aktier i bolaget ägdes av hans och systemens barn. De tre koncernbolagen försattes sedermera i konkurs.

Enligt vad som framkom vid revision hade AA 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 att genom eftertaxering höja AAs 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. AA påfördes också skattetillägg vid samtliga taxeringar.

Som skäl för beslutet anfördes bl.a. att AA 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 ifrågavarande uttagen ur bolagen kommit honom till godo och använts för hans privata intresse,

Mål nr  
5781–5784-12

till största delen för att gynna en idrottsförening. Enligt Skatteverket var det fråga om oredovisad lön (inkomst av tjänst).

Även Förvaltningsrätten i Stockholm fann att AA skulle beskattas för oredovisad lön och att han skulle påföras skattetillägg. I det nu överklagade avgörandet avslog Kammarrätten i Stockholm hans överklagande.

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

#### **YRKANDEN M.M.**

AA yrkar att han ska beskattas i enlighet med ingivna inkomstdeklarationer avseende 2005–2008 års taxeringar. I andra hand yrkar han, som han slutligt bestämt sin talan, att underlagen för beskattning ska sättas ned med skadeståndsbeloppen (sammanlagt 18 553 600 kr) eller att – i vart fall – beskattningsunderlaget vid 2005 års taxering ska sättas ned med 1 400 000 kr, motsvarande vad som förts direkt från Edsgrängs Förvaltning AB till idrottsföreningen. AA yrkar även att påförda skattetillägg ska undanröjas i sin helhet eller åtminstone såvitt gäller de uttag som omfattas av domen i brottmålet. Han yrkar också ersättning för kostnader hos Skatteverket, förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 1 035 625 kr.

AA anför 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

Mål nr  
5781–5784-12

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 åtkommits 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* bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande.

AA 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 AAs 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 AA 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

Mål nr  
5781–5784-12

reglerna om företrädaransvar sätts ur spel. Det kan inte heller bortses från att AA 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 ouplösligt 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.

## SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

### *Vad målen gäller*

Målen gäller om och i vilken utsträckning AA 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 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, räknas till inkomstlaget tjänst inkomster och utgifter på grund av tjänst till den del de inte ska räknas till inkomstlaget 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 AA även haft centrala positioner i bolagen samt varit den som väsentligen skött förvaltningen av dessa. Han får

Mål nr  
5781–5784-12

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?*

AA 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 AA 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 AA lämnat oriktig uppgift vid de aktuella taxeringarna. Det finns därför grund för skattetillägg.

AA 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 AA 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 AAs 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.

Mål nr  
5781–5784-12

AA 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.

\_\_\_\_\_  
  
\_\_\_\_\_

I avgörandet har deltagit justitieråden Mats Melin, Gustaf Sandström, Erik Nymansson och Elisabeth Rynning.

Målen har föredragits av justitiesekreteraren Maria Sundberg.