

<b>Målnummer:</b>	7262-09	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	2011-06-21		
<b>Rubrik:</b>	En person har dömts för att bl.a. ha upprättat osanna fakturor åt några bolag. Hans inkomst av verksamheten har beskattats som tjänsteinkomst. Inkomsttaxering 2007.		
<b>Lagrum:</b>	10 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1987 not. 184</li><li>• RÅ 1988 ref. 69</li><li>• RÅ 1991 ref. 6</li><li>• RÅ 1992 not. 327</li><li>• RÅ 2005 ref. 14</li></ul>		

---

**REFERAT**

Skatteverket beslutade den 6 november 2007 att genom prövning skönsmässigt höja N.H:s inkomst av tjänst med 300 000 kr och att påföra honom skattetillägg med 40 procent av skatten på detta belopp. Bakgrunden till Skatteverkets beslut var i korthet följande: N.H. hade enligt dom av Stockholms tingsrätt den 29 juni 2007 dömts till fängelse två år och åtta månader för medhjälp till grovt bokföringsbrott och för medhjälp till grovt skattebrott. N.H. hade bl.a. utfärdat osanna fakturor åt tre s.k. skrivarbolag vars verksamhet endast bestått i att utfärda oriktiga fakturor samt ta emot fakturabetalning från de tre fakturaköpande bolagen och sedan via kontantuttag återbetala huvuddelen av beloppen i kontanter. Av fakturabeloppen hade två respektive tre procent behållits av N.H. och två styrelseledamöter i bolagen. Skatteverket uppskattade att N.H. hade erhållit minst 300 000 kr för sitt arbete.

N.H. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade att det belopp med vilket Skatteverket skönsmässigt höjt hans inkomst av tjänst skulle sättas ner. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Han har hos tingsrätten erkänt att han fått lön om 100 000 - 150 000 kr. Det arbete han utförde bestod endast i enklare arbetsuppgifter som kan jämföras med enkelt sekreterarbete. Skatteverket har gjort en felaktig bedömning som grundar sig på tingsrättens dom.

Skatteverket yttrade bl.a. följande. N.H. har inte bara utfärdat de oriktiga fakturorna på uppdrag av annan utan han har även varit den som tillsammans med andra styrt verksamheten i bolagen Monihoff AB, Jonihoff AB och Södermalms Allkonsult AB. Verksamheten i bolagen har utgjorts av fakturaskrivning och penninghämtning. Skatteverket kan inte finna det troligt att N.H. skulle ha nöjt sig med en så låg ersättning som han hävdar, med beaktande av hans inblandning och det risktagande som hans medverkan innebar. Det måste ha stått klart för honom att han medverkade i en oseriös verksamhet. Arbetet som N.H. utfört har bl.a. bestått i att skriva fakturor. Han har själv beskrivit arbetet som enklare sekreterarbete. Att utföra ett sådant arbete utgör inte brottslig verksamhet i sig. Skatteverket hänvisar härvid till RÅ 2005 ref. 14.

Länsrätten i Stockholms län (2009-02-10, ordförande Jansson) yttrade: Som framgår av det överklagade beslutet dömde Stockholms tingsrätt den 29 juni 2007 N.H. för medhjälp till grovt bokföringsbrott och medhjälp till grovt

skattebrott. N.H. överklagade domen till Svea hovrätt som genom dom den 10 oktober 2008 fastställde tingsrättens dom. Hovrätten delade därvid, på de skäl som tingsrätten anfört, den slutsats som tingsrätten kommit fram till beträffande den verksamhet som bedrivits i Jonihoff AB, Monihoff AB och Södermalms Allkonsult AB samt beträffande N.H:s roll i denna verksamhet. Hovrätten uttalade vidare att N.H. således har varit fullt införstådd med det brottsliga upplägget och att de fakturor han skrivit har varit osanna. N.H. överklagade sedan Svea hovrätts dom till Högsta domstolen som den 16 december 2008 beslutade att inte bevilja prövningstillstånd. - Som framgår av det överklagade beslutet fann tingsrätten att N.H. inte bara utfärdat de osanna fakturorna på uppdrag av annan utan även att han är den som tillsammans med andra styrt verksamheten, som utgjorts av fakturaskrivning och penninghämtning, i de aktuella bolagen. Tingsrätten fann det vidare klarlagt att bolagens verksamhet endast har bestått i att utfärda oriktiga fakturor samt ta emot fakturabetalning och sedan via kontantuttag återbetala huvuddelen av beloppen. - I det överklagade beslutet konstaterar Skatteverket att två respektive tre procent av fakturabeloppen behållits av N.H. och två andra personer, vilket av allt att döma utgjort ersättning för fakturaskrivning och det arbete som i övrigt förekommit, exempelvis likviditetsåterbetalning. Det är denna ersättning som N.H. beskattats för som lön. - Länsrätten konstaterar inledningsvis att den ersättning som N.H. erhållit och som Skatteverket beskattat som lön utgör ersättning för att skriva ut osanna fakturor och det arbete som i övrigt förekommit i bolagen, exempelvis likviditetsåterbetalning, vilket enligt hovrättens lagakraftvunna dom i sig utgör brottslig verksamhet. Enligt rättspraxis konstituerar brottslig verksamhet som sådan inte någon förvärvskälla (se RÅ 1987 not. 184, RÅ 1991 ref. 6 och RÅ 1992 not. 327). Om den brottsliga verksamheten ingår som ett led i en legal verksamhet kan däremot anledning förekomma att beakta intäkter därav som skattepliktiga (se t.ex. RÅ 1988 ref. 69 och RÅ 1949 Fi. 209). - Skatteverket har hänvisat till RÅ 2005 ref. 14 där en taxichaufför hade bedrivit brottslig verksamhet endast på så sätt att han inte haft tillstånd att bedriva taxirörelse. Regeringsrätten konstaterade därvid att det förhållandet att en viss näringsverksamhet är otillåten på grund av att näringsidkaren saknar det tillstånd som krävs för att bedriva den lagenligt och att han därigenom gör sig skyldig till en brottslig handling inte i sig kan få till konsekvens att inkomsten av verksamheten inte är skattepliktig. - Av utredningen i målet framgår att de bolag för vilka N.H. skrivit ut fakturor endast varit fakturaskrivande bolag och inte bedrivit någon laglig verksamhet. Den brottsliga verksamhet som N.H. utövat i bolagen har således inte ingått som ett led i en legal verksamhet. Länsrätten finner inte heller att omständigheterna i förevarande mål är jämförliga med dem som förelåg i RÅ 2005 ref. 14. - Den ersättning som N.H. fått för att utöva den aktuella brottsliga verksamheten är således inte skattepliktig och det överklagade beslutet skall därför upphävas. - Länsrätten upphäver det överklagade beslutet.

Skatteverket överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att N.H. skulle beskattas för tjänsteinkomst om 300 000 kr samt påföras skattetillägg. Till stöd för sitt överklagande anförde Skatteverket bl.a. följande. Av praxis framgår att brottslig verksamhet av visst slag inte kan konstituera en förvärvskälla. En falsk faktura som ställts ut och som betalats av mottagaren medför dock inte att intäkten är undantagen från skatteplikt om den brottsliga verksamheten ingår i en i övrigt legal förvärvskälla. I förevarande fall har tre aktiebolag upprättat falska fakturor och med anledning därav uppburit inkomster. Enligt Skatteverkets uppfattning är inkomsterna inte uttryckligen undantagna från skatteplikt. Det saknar betydelse huruvida inkomsterna kan hänföras till en förvärvskälla i den mening som avses i 13 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Då bolagsinkomsterna inte är undantagna från beskattning finns även grund för att skönsmässigt beskatta N.H. för en tjänsteinkomst om 300 000 kr samt påföra honom skattetillägg. Lönebeloppets storlek, som således kommit N.H. tillgodo, har beräknats utifrån uppgifter som framkommit under brottmålsförhandlingen i tingsrätten.

N.H. bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2009-09-23, Lindeblad, Lokrantz, Kignell, referent) yttrade: Vad Skatteverket anfört i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder inte någon annan bedömning än den som länsrätten gjort. Överklagandet ska därför avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att N.H. skulle beskattas för 300 000 kr i tjänsteinkomst och påföras skattetillägg i enlighet med verkets tidigare beslut. Skatteverket anförde bl.a. följande. N.H. har utfört ett arbete och fått ersättning för det i form av provision. Provisionen har inte förverkats. Han bör därför beskattas för de provisionsersättningar han fått för sin medverkan genom de fakturautställande bolagen. Beskattning ska ske i inkomstslaget tjänst. Skattetillägget gäller inte den gärning han bestraffats för.

N.H. bestred överklagandet och anförde bl.a. följande. Han är endast dömd för medhjälp och har inte varit företrädare för något bolag. Det är orimligt att han blir dubbelt bestraffad och att hela processen tagit så lång tid. Den summa som Skatteverket menar att han ska upptaxeras med är inte skälig.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-06-21, Melin, Sandström, Almgren, Hamberg, Jäderblom) yttrade: Skälen för avgörandet.

N.H. har dömts till fängelse för medhjälp till grovt bokföringsbrott och grovt skattebrott som bl.a. bestått i att han upprättat osanna fakturor åt några bolag. Utbytet av den olagliga verksamheten har inte förverkats och inte heller har något skadeståndsanspråk riktats mot honom.

Skatteverket beräknade att N.H. fått minst 300 000 kr för det arbete han utfört. Hans inkomst av tjänst höjdes med detta belopp. Länsrätten och kammarrätten fann däremot att inkomsten av den olagliga verksamheten inte var skattepliktig. Frågan är om den bedömningen är riktig.

Först kan konstateras att inkomst av brottslig verksamhet inte är skattefri enligt bestämmelserna i 8 kap. IL.

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 och annan inkomstgivande verksamhet av varaktig eller tillfällig natur.

Den i målet aktuella verksamheten får anses ha bedrivits under sådana former att inkomst av den ska hänföras till tjänst. Inkomsten är inte undantagen från beskattning enligt 11 kap. IL. Det har inte framkommit skäl att beräkna inkomsten till lägre belopp än 300 000 kr.

N.H. har inte tagit upp inkomsten i sin självdeklaration och grund för att påföra skattetillägg föreligger därför. Fängelsepåföljden har inte samband med hans underlåtenhet att redovisa inkomsten av den olagliga verksamheten och utgör därför inte skäl för befrielse från skattetillägg. Något annat skäl för befrielse finns inte.

Av det anförda följer att överklagandet ska bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen bifaller överklagandet, upphäver kammarrättens och länsrättens domar samt fastställer Skatteverkets omprövningsbeslut den 6 november 2007.

Föredraget 2011-05-18, föredragande Hanson, målnummer 7262-09

---

**Sökord:** Inkomst av tjänst; Skattetillägg

**Litteratur:** Prop. 1989/90 del 1 s. 305 ff., 650; prop. 2004/05:135 s. 100 ff.; Melz, Skattenytt, 1998 s. 210 ff.

---