



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPART

S [REDACTED] A [REDACTED], [REDACTED]

Ombud: [REDACTED]

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Göteborgs dom den 21 december 2017 i mål nr 2989-17, 2991-17, 2993-17, 2994-17 och 2996-17, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering m.m.
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår Skatteverkets överklagande i den del det avser beskattning av utbetalningar från D [REDACTED] foundation och E [REDACTED] foundation samt avdrag för förvaltningskostnader och avräkning av utländsk skatt.

Kammarrätten bifaller Skatteverkets överklagande i fråga om ersättning för kostnader och upphäver förvaltningsrättens dom i den delen.

Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att förvaltningsrättens dom upphävs i sin helhet och att Skatteverkets omprövningsbeslut den 16 december 2016 fastställs.

Skatteverket anser att ersättning för ombudskostnader inte ska beviljas oavsett utgång i målen. Skatteverket anför följande.

Kärnan i bildandet av en utländsk foundation är de rättigheter och förpliktelser som stiftaren och förvaltaren har kommit överens om, dvs. det som framgår av stadgarna. Utgångspunkten är därför stiftelsehandlingarna (stadgar och by-laws) som har ett mycket högt bevisvärde.

S [REDACTED] A [REDACTED] har först i samband med sin begäran om omprövning och efterföljande process valt att visa upp handlingar och åberopa muntliga uppgifter som står i strid med stiftelsehandlingarna. En del av handlingarna har ingåtts mellan S [REDACTED] A [REDACTED] och medlem i stiftelserådet, dvs. inte med stiftelserna. Dessa dokument saknar rättsverkan mot stiftelserna. Stiftelsehandlingarnas innebörd kan inte förändras av senare upprättade handlingar som upprättats i strid med och utan stöd i stiftelsehandlingarna i syfte att uppnå en förmånligare beskattning.

När det gäller fiduciary agreements är varken Docman foundation (Docman) eller Ellipse foundation (Ellipse) avtalspart. Avtalen har inte rättslig verkan gentemot stiftelserna. Att fiduciary agreements skulle stå över stiftelsehandlingarna är felaktigt. Stiftelserådet är det högsta organet för respektive stiftelse och utbetalningar kan bara ske efter beslut av stiftelseråden. För Docman kan stadgarna bara ändras av stiftelserådet. För Ellipse kan bara stiftelserådet och stiftaren Repsa [REDACTED] S.A (Repsa) ändra stadgarna. Det är bara stiftelseråden som kan besluta om upplösning av stiftelserna. Förvaltningsrättens slutsats att S [REDACTED] A [REDACTED] har kunnat entlediga styrelsen står i direkt strid med stiftelsehandlingarna.

S [REDACTED] A [REDACTED] har i form A-intyg angetts vara beneficial owner. Han anför att "Reglement" ska användas för att definiera denna term. Av "Reglement" framgår dock inte att beneficial owner skulle ha tillskjutit kapital. Utifrån I [REDACTED] J.M. S [REDACTED] s vittnesuppgifter kan slutsatsen dras

att det faktum att S [REDACTED] A [REDACTED] angetts vara beneficial owner inte innebär något annat än att han är förmånstagare. Dokumenten avser förhållandet mellan advokatfirman och respektive foundation och inte förhållandet mellan banken och stiftelserna.

S [REDACTED] A [REDACTED] påstår att han har gett en advokatfirma i uppdrag att bilda stiftelserna och att advokatfirman i sin tur har gett i uppdrag till Notara [REDACTED] (Notara) och Repsa att bilda stiftelserna för hans räkning. Parterna har inte upprättat uppdragsavtal/fullmakter som visar detta, vilket hade haft ett väsentligt högre bevisvärde än de inlämnade intygen och vittnesmålet. Vittnet I [REDACTED] J.M. S [REDACTED] har uppgett att det varit fråga om färdigbildade lagerstiftelser. Därmed saknas den grundläggande viljeförklaringen från S [REDACTED] A [REDACTED] som är en förutsättning för att han ska kunna anses som stiftare. S [REDACTED] A [REDACTED] har inte heller gett in några handlingar som visar att han skulle ha tillskjutit det övriga stiftelsekapitalet. För Ellipse visar handlingarna att det övriga stiftelsekapitalet (exklusive det ursprungliga) har tillförts av Docman, vilket även har bekräftats av I [REDACTED] J.M. S [REDACTED]. S [REDACTED] A [REDACTED] har därmed inte tillskjutit något kapital till Ellipse.

Fiduciary agreements respektive form A-intyg visar varken att S [REDACTED] A [REDACTED] skulle ha gett någon annan i uppdrag att bilda stiftelserna eller att han tillskjutit de ursprungliga stiftelsekapitalen, dvs. de visar inte att han skulle vara stiftare.

Det finns inte några handlingar som stödjer det av S [REDACTED] A [REDACTED] påstådda händelseförloppet t.ex. kontoutdrag, uppdragsavtal eller liknande. Docmans och Ellipses bokföring är inte tillgänglig för Skatteverket utan bara för S [REDACTED] A [REDACTED] och det borde vara enkelt för honom att, för att visa att de ursprungliga stiftelsekapitalen inte har betalats in, ge in kontoutdrag och bokföringen.

Enligt stiftelsehandlingarna har S [REDACTED] A [REDACTED] vidare ingen dispositionsrätt till stiftelsernas tillgångar. Övriga handlingar kan inte ge en sådan rätt, särskilt inte handlingar som inte har någon rättslig verkan gentemot stiftelserna.

S [REDACTED] A [REDACTED] anser att överklagandet ska avslås och yrkar att han beviljas ytterligare ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och ersättning för kostnader i kammarrätten. Han anför följande.

Han har med stöd av dokumentation och vittnesförhör visat att det är han som personligen grundat stiftelserna Docman och Ellipse, att han själv tillskjutit allt kapital till stiftelserna och att han varit ensam förmånstagare. Under dessa förutsättningar är stiftelserna inte jämförbara med svenska familjestiftelser och någon beskattning för periodiska understöd kan då inte komma ifråga.

Det är de faktiska omständigheterna som ska ligga till grund för bedömningen om stiftelserna är jämförbara med svenska familjestiftelser och inte de formella stiftelsehandlingarna.

Han har med vittnesförhör visat att någon inbetalning av 30 000 CHF avseende det ursprungliga stiftelsekapitalet aldrig har skett och inte heller varit erforderlig. Skatteverket har inte kunnat visa att denna tillgångspost funnits bland stiftelsernas bokförda tillgångar. Att det stiftelsekapital som tillfördes Ellipse fördes över från Docman får anses naturligt med tanke på att Ellipse ersatte Docman till följd av Docmans byte av säte. Det handlar på sätt och vis om samma stiftelse. Enligt hans uppfattning är Docman transparent, vilket innebär att stiftelsens tillgångar aldrig avskilts från honom. Han får därför anses ha tillskjutit kapitalet även till Ellipse.

Advokaten I [REDACTED] J.M. S [REDACTED] är en utomstående person som har lämnat uppgifter under ed vid förhandlingen i förvaltningsrätten, dvs. under

straffansvar. Han lyder dessutom under advokatetiska regler som gäller i Schweiz. Det finns således ingen anledning för honom att lämna osanna uppgifter. Notara har i intyg bekräftat de uppgifter som I [REDACTED] J.M. S [REDACTED] lämnade i förhöret. Av intygen framgår att S [REDACTED] A [REDACTED] är stiftare, att Notara inte har betalat in stiftelsekapitalet och att detta i stället har tagits från tillgångar som S [REDACTED] A [REDACTED] tillskjutit. Han har genom fiduciary agreements ett bestämmande inflytande över stiftelserna. Genom dessa avtal styr han stiftelseråden och därmed indirekt stiftelserna.

Stiftelsebildning i flertalet utländska jurisdiktioner sker i regel på tre olika, men juridiskt likvärdiga sätt. Grundaren kan själv upprätta stiftelseurkund, uppdra åt någon annan att upprätta stiftelsen för dennes räkning, eller förvärva en i princip färdig stiftelse. Det är aldrig fråga om att advokaten eller den som tillhandahåller en färdig stiftelse skulle betraktas som stiftare. Det är grundaren som de facto tillskjuter kapitalet och anses som stiftare. Av den bevisning han har lagt fram framgår att det är han som har lämnat viljeförklaring avseende stiftelsens ändamål och tillskjutit dess kapital, så som krävs av en stiftare.

De handlingar och den bevisning som han gett in är endast en bekräftelse på vad som bestämdes när stiftelserna bildades. Det är ingen förändring i efterhand utan beskriver den verkliga innebörden.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

S [REDACTED] A [REDACTED] har under 2010–2014 fått utbetalningar från Docman respektive Ellipse. Frågan är om han ska beskattas för utbetalningarna som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst. Avgörande för den bedömningen är om Docman och Ellipse ska anses motsvara svenska familjestiftelser.

Vid bedömningen av om en utländsk företeelse är sådan att den kan anses motsvara en svensk sådan ska i det enskilda fallet avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen. Det centrala för att en svensk stiftelse ska bildas är att den egendom som ska förvaltas varaktigt avskiljs från stiftarens rådighet och tas om hand av någon som har åtagit sig att förvalta den. Vid en bedömning av om en utländsk stiftelse kan anses motsvara en svensk stiftelse är det därför avgörande om den utländska stiftelsen kan anses utgöras av en självständig förmögenhetsmassa eller om dess stiftare eller destinatärer har en sådan rådighet över stiftelsens egendomsmassa att den snarare är att jämföras med en privat förmögenhet under särskild förvaltning (jfr prop. 1993/94:9 s. 105 ff.)

Av utredningen framgår att Docman respektive Ellipse har bildats och registrerats som stiftelser i Liechtenstein respektive i Panama. S [REDACTED] A [REDACTED] har begärt genomsyn av stiftelserna och hänvisat till att han är såväl stiftare som förmånstagare till stiftelserna och att han fritt har kunnat disponera över stiftelsernas medel. S [REDACTED] A [REDACTED] har i tidigare instanser åberopat intyg och vittnesmål avgivna av M [REDACTED] F [REDACTED] och I [REDACTED] J.M. S [REDACTED], form A-intyg samt fiduciary agreement. I kammarrätten har han även åberopat intyg utfärdat av Notara i februari 2019. I intyget uppges att S [REDACTED] A [REDACTED] är stiftare till Notara, att Notara inte har betalat in stiftelsekapitalet och att detta i stället har tagits från tillgångar som S [REDACTED] A [REDACTED] har tillskjutit.

Kammarrätten konstaterar att S [REDACTED] A [REDACTED] inte förekommer i stiftelsehandlingarna. De som formellt anges som stiftare är Notara för Docman och Repsa för Ellipse. Enligt stiftelsehandlingarna har S [REDACTED] A [REDACTED] inte tillerkänts någon förfoganderätt till stiftelsens tillgångar. Det högsta beslutande organet i stiftelsen, som ska ta hand om bl.a. förvaltningen, är stiftelserådet. Stiftelserådet har ensamt beslutanderätten

för utbetalningar. Av stiftelsehandlingarna framgår att båda stiftelserna är oåterkalleliga och att stiftarna inte har möjlighet att upplösa stiftelserna.

Om stiftelserna ska jämföras med en svensk familjestiftelse beror dock inte enbart på innehållet i stiftelsehandlingarna utan det ska även beaktas om stiftaren, förmånstagarna och förvaltaren faktiskt agerat i enlighet med innehållet i dessa handlingar.

Den bevisning som S ■■■■■ A ■■■■■ har åberopat ger stöd för att han gav i uppdrag åt Notara och Repsa att bilda Docman respektive Ellipse. Det finns inget som tyder på att det är någon annan än S ■■■■■ A ■■■■■ som har tillskjutit medel. Det har inte heller kommit fram någon förklaring till varför Notara respektive Repsa skulle vilja berika S ■■■■■ A ■■■■■ genom att tillskjuta medel till stiftelser med honom som förmånstagare. Den bevisning som S ■■■■■ A ■■■■■ har åberopat talar även starkt för att det är han som i praktiken har kunnat bestämma när och med vilka belopp han ville ta ut medel samt hur kvarvarande medel skulle förvaltas och placeras. Bevisningen ger stöd för att styrelsens beslut enbart var en formalitet utförd enligt de instruktioner som S ■■■■■ A ■■■■■ gav. Mot denna bakgrund anser kammarrätten att det är mycket som talar för att det i praktiken är S ■■■■■ A ■■■■■ som har bildat stiftelserna och har kunnat bestämma över förvaltning och utbetalningar. Skatteverket har därför inte gjort sannolikt att Docman respektive Ellipse är att jämföras med svenska familjestiftelser.

Ersättning för kostnader

S ■■■■■ A ■■■■■ vinner målen. Hans talan har dock till stor del gått ut på att motbevisa att de stiftelsehandlingar, som han själv varit med om att upprätta, inte återspeglar den verkliga innebörden. Han har alltså genom sitt agerande orsakat processen. Kammarrätten anser därför att han inte har rätt till ersättning för kostnader, vare sig i förvaltningsrätten eller i kammarrätten.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

[REDACTED]

[REDACTED]

referent

[REDACTED]

[REDACTED]

**FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I GÖTEBORG**

Avd. 1

DOM
2017-12-21
Meddelad i GöteborgMål nr
2989-17
2991-17
2993–2994-17
2996-17**KLAGANDE**S [REDACTED] A [REDACTED], [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]Ombud: [REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]
[REDACTED]**MOTPART**Skatteverket
106 61 Stockholm**ÖVERKLAGADE BESLUT**

Skatteverkets beslut den 16 december 2016, diariendr 410 439006-16, 450 319997-15/5471, 410 439011-16/5472, 450 320014-15/5471, 82- 37939970, 82-37939970 och 82-38672812

SAKENInkomsttaxering 2011- 2013
Inkomstbeskattning 2013 – 2014
Eftertaxering/-beskattning
Ersättning för kostnader**FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Med bifall till överklagandet upphäver förvaltningsrätten det överklagade beslutet och beslutar att S [REDACTED] A [REDACTED] ska beskattas för utbetalningar från Ellipse foundation i inkomstslaget kapital samt medges avdrag för förvaltningskostnader och avräkning av skatt med av S [REDACTED] A [REDACTED] s yrkade belopp. Beloppen framgår av bilaga 1 till denna dom.

Dok.Id 497736

Postadress
Box 53197
400 15 Göteborg**Besöksadress**
Sten Sturegatan 14**Telefon**
031 - 732 70 00
E-post: forvaltningsrattenigoteborg@dom.se
www.forvaltningsrattenigoteborg.domstol.se**Telefax**
031 - 711 78 59**Expeditionstid**
måndag–fredag
08:00–16:00

Förvaltningsrätten avvisar yrkandet om ersättning i den del det avser ersättning för kostnader i ärende hos Skatteverket.

Förvaltningsrätten beviljar S [REDACTED] A [REDACTED] ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med 150 000 kr.

Det ankommer på Skatteverket att vidta de åtgärder som denna dom föranleder.

BAKGRUND

S■■■■ A■■■■ yrkade genom begäran om omprövning daterad den 29 maj och kompletterad den 21 december 2015, att beskattas för tidigare oredovisade inkomster från stiftelsen Ellipse foundation i Panama i inkomstslaget kapital, samt medges avdrag för förvaltningskostnader och avräkning för betalad utländsk skatt. Yrkade belopp framgår av bilaga 1. Enligt begäran om omprövning var S■■■■ A■■■■ att se som direkt ägare till tillgångarna i Ellipse foundation och dess bolag Patek Inc och Star Calibur Inc, varför avkastningen skulle beskattas i kapital och enligt CFC-reglerna för de utländska bolagen. Någon skattepliktig inkomst av näringsverksamhet uppkom inte eftersom Patek Inc och Star Calibur Inc redovisade underskott eller beskattades med mer än 14,5 %. Stiftelsen uppstod ursprungligen som Docman Foundation i Lichtenstein, men flyttades under år 2010 till Panama och bytte då namn till Ellipse foundation.

Skatteverket avslog S■■■■ A■■■■s begäran om omprövning och beslutade i stället att beskatta S■■■■ A■■■■ för utbetalningar från Ellipse foundation enligt nedan som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst, eftersom såväl Ellipse som Docman foundation ansågs motsvara en svensk familjestiftelse.

Beskattningsår	Utbetalning kr
2010	2 125 612
2011	963 946
2012	1 038 288
2013	1 305 547
2014	825 449

Besluten avseende taxeringsåren 2011 – 2013 samt beskattningsåret 2013 fattades genom eftertaxering respektive efterbeskattning. Besluten motiverades bl.a. enligt följande. Docman Foundation bildades i Lichtenstein år 1998 och Ellipse foundation i Panama år 2010 med S■■■■ A■■■■ som ensam förmånstagare. Den ursprungliga stiftelseförmögenheten, cirka 250 000 kr i Docman foundation och cirka 80 000 kr i Ellipse foundation, var mot bakgrund av stiftelsernas ändamålsbeskrivningar i sig, och också med hänsyn till stiftelseförmögenhetens förmåga att växa, inte så låga att ändamålet inte kunde fullgöras under flera års tid. Enligt stiftelsernas bildningshandlingar var S■■■■ A■■■■ inte stiftare och han saknade dispositionsrätt till stiftelsernas tillgångar. Rättshandlingarnas innebörd var inte någon annan än den de visade. Eftersom S■■■■ A■■■■ inte redovisat utbetalningarna från de utländska stiftelserna har han lämnat oriktiga uppgifter vilka medfört att beskattningen blev felaktig. Det fanns därför grund för eftertaxering/-beskattning.

YRKANDEN M.M.

S■■■■ A■■■■ yrkar att Skatteverkets beslut upphävs och att han beskattas för avkastningen från Ellipse foundation och medges avdrag för förvaltningskostnader och avräkning enligt hans ingivna begäran om omprövning. Han yrkar också ersättning för kostnader för ombud hos Skatteverket och i förvaltningsrätten med 421 200 kr avseende 70,1 timmar samt för expertutlåtande med 38 125 kr, och anför bl.a. följande.

Docman och Ellipse foundation bildades av honom som stiftare med medel som han personligen tillskjutit, han var ensam förmånstagare och han har haft sådan dispositionsrätt över tillgångarna i stiftelserna att dessa inte kan anses förvaltade på diskretionär basis av stiftelseförvaltarna. Någon giltig stiftelsebildning har således inte skett och gjorda dispositioner är endast

förvaltningsuppdrag avseende hans tillgångar. Stiftelserna var vidare förenade med en ursprunglig brist eftersom det tillskjutna kapitalet inte varit tillräckligt för att stiftelserna varaktigt skulle kunna uppfylla sina syften. Docman foundation ersattes år 2010 av Ellipse foundation p.g.a. ökade kostnader för bokföring i Lichtenstein. Samtliga avtal, villkor etc. kopierades i oförändrat skick och lydelse från Docman foundation till Ellipse foundation.

Stiftare och tillskjutna medel

Att det av stiftelsernas bildningshandlingar inte framgår att han är stiftare motsäger inte att stiftelserna bildats på hans uppdrag. Det är i de länder i vilka stiftelserna skulle ha domicil vanligt förekommande att företag anlitas för att ta fram formalia vid stiftelsebildningar. Att han inte personligen upprättat handlingarna förtar inte det faktum att han är stiftare. Stiftelsebildning kan ske genom muntlig fullmakt. Han lämnade ett muntligt uppdrag till M■■■■ F■■■■ och L■■■■ J.M. S■■■■ på advokatfirman Bratschi, Wiederkehr & Buob AG i Zürich att ombesörja att Docman foundation och senare Ellipse foundation etablerades för hans räkning. Det muntliga befullmäktigandet och att han personligen tillskjutit stiftelsekapitalet styrks av intyg från M■■■■ F■■■■ och L■■■■ J.M. S■■■■. Intyget är upprättat av två till honom icke närstående personer, dessutom ledamöter av det schweiziska advokatsamfundet, och ska tillmätas ett högre bevisvärde än stiftelsehandlingarna. Att uppdraget funnits framgå också av att det vidtagits åtgärder i enlighet med uppdraget genom att M■■■■ F■■■■ i direkt anslutning till bildandet av Docman foundation den 26 mars 1998 trädde in i styrelsen och den 8 april 1998 bekräftade villkoren för uppdraget i ”Fiduciary Agreement”. Motsvarande skedde för Ellipse foundation, bildat den 14 april 2010, genom L■■■■ J.M. S■■■■ som företrädare för Crescent Administration Inc., den 30 april 2010.

Också handlingarna "Fiduciary Agreement" och Form A-intygen styrker hans äganderätt till de tillskjutna medlen. "Fiduciary Agreement" visar att han ingått uppdragsavtal angående kapitalförvaltning och att ansvariga för stiftelserna måste följa de instruktioner han lämnade. Det är uteslutet att han skulle ombetts utfärda dessa handlingar om han inte var den verkliga ägaren till tillgångarna.

Bifogade "Kundenblatt" och "Formular zur Feststellung" utgör Form A-intyg för *Docman foundation*. När *Docman foundation* bildades fanns inga krav på Form A-intyg, utan sådant upprättades först i slutet av år 2001 när reglerna om sådant intyg mellan bank och ägare infördes med syfte att motverka penningtvätt. Form A-intyg avseende *Ellipse foundation* är daterat den 22 april 2010. I kontinentala foundations/stiftelser skiljer man mellan den formella och den verkliga äganderätten, "beneficial owner". Vad uttrycket "beneficial owner" innebär enligt schwesisk rätt framgår av art 2 f i Reglement der Selbstregulierungsorganisation des Schweizerischen Anwaltsverbandes und des Schweizerischen Notarenverbands (Regler för den självreglerande organisationen för den schweiziska advokatföreningen och den schweiziska notarietföreningen, FR:n översättning.). S██████████ A██████████ är angiven som "beneficial owner" i Form A vilket innebär att han "factually or legally can dispose of the assets the financial intermediary is entrusted with" och i denna egenskap kunnat tillföra kapitalet till stiftelsen. Hade stiftelsen varit den verkliga ägaren av tillgångarna skulle stiftelsen ha uppgetts som "beneficial owner". Form A-intyget ska bedömas efter sin verkliga innebörd och inte tolkas mot bakgrund av reglerna om penningtvätt.

Ursprunglig brist

Det vid stiftelsebildningen tillförda kapitalet var inte tillräckligt för att det med fog skulle kunna antas att förutsättningar förelegat för att den avsedda självständiga förmögenheten skulle komma att bli bestående under en tids-

rymd om minst fem år. Uppfattningen grundar sig dels på att stadgarna inte hindrar att såväl avkastning som kapital ianspråkats för fullgörande av stiftelseändamålet, och dels på att stiftelsens förvaltning är förenad med så betydande årliga kostnader att det ursprungligen insatta kapitalet relativt omgående skulle förbrukas. Vid bedömningen av varaktighetskravet får löften om ytterligare tillskott inte medräknas.

Eftertaxering/-beskattning

Han har i ansökan om omprövning, en s.k. självrättelse, öppet redovisat att han etablerat två stiftelser och att han varit förmånstagare till dessa. Han har vidare erbjudit Skatteverket att få ta del av alla bankunderlag. Av dessa framgår vilka utbetalningar som skett till honom inkomståren 2010 - 2014. Den lämnade informationen är så tydlig att Skatteverkets utredningsskyldighet initierats.

Skatteverket ändrar vid obligatorisk omprövning inte tidigare beslut och tillägger bl.a. följande. Begäran om omprövning fråntar inte Skatteverket möjligheten att eftertaxera och efterbeskatta. S██████ A██████ har ostriktigt lämnat oriktig uppgift genom att utelämna uppgifter i inkomstdeklarationerna om utbetalade medel från de utländska stiftelserna. För att en utländsk stiftelse ska kunna jämföras med en svensk stiftelse krävs att de svenska civilrättsliga kraven för en stiftelsebildning i stort är uppfyllda. Prövningen bör i princip göras för varje beskattningsår. Skatteverket utgår i första hand ifrån de bildningshandlingar som finns tillgängliga. Enligt Docman foundations stadgar är Notara Anstalt stiftare. Enligt Ellipse foundations stadgar är Repsa Representation S.A. stiftare. För Docman foundation framgår det av bolagsordningen daterad den 26 mars 1998 att grundaren Notara Anstalt tillskjutit stiftelsekapitalet. Detsamma gäller för Ellipse foundation enligt dokument daterat den 21 april 2010 med rubriken ”Translation” bifogat stadgarna. Den som vill bilda en stiftelse under sin livstid

kan använda sig av ombud. Även om det inte finns något krav på att det ska finnas en skriftlig fullmakt hade en sådan, eller ett skriftligt uppdragsavtal, tillmätts ett högre bevisvärde än ett intyg om en muntlig fullmakt. M■■■■ F■■■■ och L■■■■ J.M. S■■■■ intyg är vidare inte upprättat av stiftelsernas stiftare utan av en tredje part. Intyget ger i och för sig stöd för att S■■■■ A■■■■ gett M■■■■ F■■■■ och L■■■■ J.M. S■■■■ i uppdrag att bilda stiftelserna, men visar inte att S■■■■ A■■■■ tillskjutit det ursprungliga stiftelsekapitalet. Inte heller av ”Fiduciary Agreement” framgår att det är S■■■■ A■■■■ som tillskjutit det ursprungliga stiftelsekapitalet, utan enbart att S■■■■ A■■■■ gett M■■■■ F■■■■ och L■■■■ J.M. S■■■■ i uppdrag att agera som medlem av stiftelsernas styrelse. Dokumenten ”Kundenblatt”, ”Formular zur Feststellung” samt Form A anger S■■■■ A■■■■ som ”beneficial owner” till stiftelsernas tillgångar med bakgrund av regler om penningtvätt. Uttrycket ”beneficial owner” kan ha många olika betydelser i utländsk rätt. Även om utdraget ur Reglementet används för att tolka innehållet i lämnade handlingar, visar inte handlingarna att det är S■■■■ A■■■■ som tillskjutit det ursprungliga stiftelsekapitalet. S■■■■ A■■■■ har fortfarande inte frambringat någon handling som t.ex. kontoutdrag där överföringarna av de ursprungliga stiftelsekapitalen framgår. Utifrån innehållet i stadgarna låg den formella beslutanderätten om utbetalningar hos respektive styrelse. S■■■■ A■■■■ kunde därmed inte disponera stiftelsernas medel med någon form av äganderätt. De handlingar S■■■■ A■■■■ lämnat in kan inte utvidga hans dispositionsrätt till stiftelsens tillgångar. Någon ursprunglig brist kan inte anses föreligga. Ändamålen med stiftelserna talar för att egendomen ska ligga under en självständig förvaltning. Ändamålen är inte tidsbegränsade och stiftelseförordnandena innehåller ingen bestämmelse om att egendomen ska förbrukas under en kortare tid. De faktiska omständigheterna, Docman foundation har funnit sedan år 1998 och härefter Ellipse foundation sedan år 2010, visar dessutom att det varit möjligt att tillgodose ändamålet. Skatteverket bedö-

mer att förmögenheten har ökat genom goda investeringar av kapitalet utan senare tillskott.

För det fall att förvaltningsrätten anser att Ellipse foundation ska bortses ifrån medger Skatteverket att S■■■■ A■■■■ beskattas i enlighet med hans yrkande. Vad gäller S■■■■ A■■■■s yrkande om ersättning ska överklagandet avslås varför ersättning inte kan komma ifråga. Målet gäller inte en fråga av betydelse för rättstillämpningen. Synnerliga skäl för ersättning föreligger inte. För det fall ersättning ska utgå vitsordar Skatteverket en ersättning på 20 000 kr för nedlagt arbete under processen i förvaltningsrätten.

Förvaltningsrätten har hållit muntlig förhandling varvid parterna lagt till bl.a. följande.

S■■■■ A■■■■: I slutet av 1990-talet frigjordes pengar i form av en likvidationslikvid vilka sattes in på hans privata bankkonto. Han beställde muntligen av advokatbyrån ett ”paket” innehållande förvaltning av hälften av likvidationslikviden genom en stiftelse med underliggande bolag. Förfarandet var på advokatbyråns rekommendation. Han betalade för hela ”paketet” och kapital tillfördes inte av någon annan. Advokatbyrån köpte för hans räkning en färdig stiftelse med stiftare och insatt kapital. Överföringen av hans medel till stiftelsen skedde som en engångsinbetalning. Advokaterna i styrelsen agerade enligt hans begäran. Via en förvaltare styrde han hanteringen av kapitalet vilket sedan formellt verifierades av advokaten. Vid uttag kontaktade han förvaltaren som i sin tur underrättade advokaten som formellt godkände utbetalningen. Var han inte nöjd med styrelsen kunde han enligt §6 i ”Fiduciary Agreement” säga upp ledamoten med omedelbar verkan. Han ifrågasätter om Skatteverkets andrahandsyrkande framställts i rätt tid.

Skatteverket: Skatteverket utgår vid bedömningen från bildningshandlingarna i det enskilda fallet. Enligt stiftelsehandlingar och stadgar är det mycket sannolikt att S ■■■■■ A ■■■■■ inte är stiftare, och S ■■■■■ A ■■■■■ har heller inte visat att annat gäller. När det gäller transaktioner i utlandet ställs det höga krav på skattebetalaren att dokumentera dessa. Transaktionskedjan mellan S ■■■■■ A ■■■■■ och angiven stiftare via advokatbyrån saknas. Form A är daterade efter bildandet och av hänvisade ”Reglemente” framgår inte att ”beneficial owner” är den som tillskjutit kapital.

Vid förhandlingen har, på S ■■■■■ A ■■■■■s begäran, vittnesförhör hållits med ■■■■■ J.M. S ■■■■■ vilken uppgav bl.a. följande. Han är verksam som advokat i Holland och Schweiz. Han har arbetat på advokatbyrån sedan år 2002 och inom segmentet för privatkunder, vilket han numera är chef över. År 2008 blev han delägare. När han började på byrån var S ■■■■■ A ■■■■■ redan en klient till byrån och delägaren Martin Forster. Han arbetade tillsammans med Martin Forster och blev väl insatt i S ■■■■■ A ■■■■■s angelägenheter vilka han övertog. Martin Forster är nu pensionerad och inte längre delägare men arbetar som konsult till byrån. Advokatbyrån accepterar bara klienter som legitimerar sig och besöker dem personligen, och enbart om det förslag klienten redovisar kan godtas av byrån. Härefter ingås som regel en skriftlig överenskommelse – Mandate agreement – med klienten, vilken dock också kan vara muntlig. För ett uppdrag som S ■■■■■ A ■■■■■s agerar man som en finansiell mellanhand och står under uppsikt av en advokatorganisation. Byrån måste kunna kontrollera vem som äger medlen och var de kommer ifrån så att det inte handlar om terrorism, vapenhandel eller penningtvätt. I S ■■■■■ A ■■■■■s fall kom pengarna som sattes in i Docman foundation från ett privat bankkonto i Geneve. Handlingarna från banken i Geneve verifierade det S ■■■■■ A ■■■■■ uppgav. Advokatbyrån upprättade Docman foundation och ”Fiduciary Agreement” samt

öppnade för stiftelsens räkning ett bankkonto i samma bank där S [REDACTED] A [REDACTED] hade sitt eget. Docman foundation var en standardstiftelse likt väldigt många andra, typ ett lagerbolag, med standardhandlingar och med ett standardkapital om 30 000 schweizerfranc vilket aldrig betalades in av någon. Pengarna till Docman foundation fördes över i en klumpsumma som en intern transaktion inom samma bank. Advokatbyråns utlägg och arvode fakturerades sedan Docman foundation. Det är inget tvivel om att S [REDACTED] A [REDACTED] är stiftelsens grundare och att pengarna som tillfördes kom från honom. Hade han inte varit ensam förmånstagare hade Formulär A-intygen varit tvungna att ändras. Stiftelsen anlidade, efter S [REDACTED] A [REDACTED]s godkännande, en extern förvaltare. I praktiken resonerade S [REDACTED] A [REDACTED] med förvaltaren om utbetalningar. Förvaltaren meddelade sedan styrelsen som formellt verkställde uppdraget. Styrelsen sa aldrig nej. Om S [REDACTED] A [REDACTED] var missnöjd med styrelsen kunde han enligt ”Fiduciary Agreement” när som helst sparka ut den. ”Fiduciary Agreement” stod över stiftelsernas bildningshandlingar och angav att allt var på S [REDACTED] A [REDACTED] uppdrag. S [REDACTED] A [REDACTED] kunde när som helst upplösa strukturen genom att instruera styrelsen att likvidera. Pengarna återgick i så fall till S [REDACTED] A [REDACTED]. Att stiftelsen år 2010 flyttade till Panama berodde på att Liechtenstein började kräva bokföring för stiftelser. Kostnaden för bokföring var onödig eftersom stiftelsen bara innehöll en aktieportfölj.

SKÅLEN FÖR FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Formellt hinder att pröva beskattningen enligt S [REDACTED] A [REDACTED] begäran om omprövning?

S [REDACTED] A [REDACTED] anser att det nu föreligger hinder att pröva Skatteverkets i andra hand framställda yrkande, dvs. att de aktuella stiftelserna inte är

familjestiftelser och att beskattning av inkomsterna ska ske i inkomstslaget kapital, då yrkandet inte inkommit i rätt tid.

Skatteverkets andrahandsyrkande är i enlighet med den begäran om omprövning som S■■■■ A■■■■ själv lämnat in. Skatteverkets beslut har alltså redan från början haft att ta ställning till de frågeställningar och omständigheter som begäran om omprövning föranleder. Något nytt yrkande är det således inte, i sakligt hänseende, frågan om. Innebörden av yrkandet är att om de aktuella stiftelserna inte ska betraktas som Skatteverket anser så ska överklagandet bifallas i enlighet med vad S■■■■ A■■■■ yrkat i sin begäran om omprövning. Någon rättidsprövning aktualiseras inte och hinder föreligger inte att pröva yrkandet.

Inledning beskattningsfrågan

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att bevisbördan ligger på Skatteverket ifråga om intäkter och på den skattskyldige beträffande avdrag. Då det för beskattningsåret 2014 är fråga om beslut inom det ordinära beskattningsförfarandet och omständigheterna ska göras sannolika. Besluten avseende beskattningsåren 2010 – 2012 är fattade genom eftertaxering, och beslutet avseende beskattningsåret 2013 genom efterbeskattning. Vid eftertaxering/-beskattning är det en förutsättning att den uppgiftsskyldige lämnat en oriktig uppgift. En uppgift ska anses vara oriktig om det klart framgår att den är felaktig. Skatteverket har bevisbördan för att den uppgiftsskyldige har lämnat en oriktig uppgift och beviskraven är dessutom högre än vad som gäller vid det ordinarie förfarandet och kan uttryckas som ”mycket sannolikt”.

Inkomstbeskattning

Tillämpliga bestämmelser m.m.

Periodiska understöd räknas som inkomster i inkomstslaget tjänst (10 kap. 1 och 2 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL).

Som periodiskt understöd behandlas varje utbetalning eller förmån från stiftelser vars stadgar föreskriver att stiftelsens inkomster för all framtid eller viss tid ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer (10 kap. 6 § IL).

De termer och uttryck som används i IL omfattar också motsvarande utländska företeelser om det inte anges eller framgår av sammanhanget att bara svenska företeelser avses (2 kap. 2 § första stycket).

Vid bedömningen av om en utländsk företeelse är sådan att den kan anses motsvara en viss svensk sådan ska i det enskilda fallet avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen. Med stiftelse avses utländska juridiska personer som enligt det aktuella landets lagstiftning motsvarar vad som enligt svensk lagstiftning är en stiftelse. Detta oavsett hur den juridiska personen benämns i utlandet. Det krävs inte absolut identitet utan det får i de enskilda fallen avgöras om likheterna är så stora att den utländska företeelsen kan anses motsvara den svenska termen (prop. 1999/00:2 Del 2 s. 22).

En stiftelse bildas genom att egendom enligt förordnande av en eller flera stiftare avskiljs för att varaktigt förvaltas som en självständig förmögenhet för ett bestämt ändamål. Stiftelsens egendom skall anses vara avskild när den har tagits om hand av någon som har åtagit sig att förvalta den i enlighet med stiftelseförordnandet (1 kap. 2 § stiftelselagen (1994:1220), förkortad SL).

Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar (RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27). I detta ligger också att s.k. skenavtal inte ska läggas till grund för beskattningen. Det saknar dock nämnvärd betydelse vid bedömningen av rättshandlingars egentliga innebörd att de bakomliggande motiven varit att uppnå vissa skattemässiga konsekvenser (RÅ 2004 ref. 27). För att beskattning ska kunna ske krävs att den slutsatsen kan dras att rättshandlingens verkliga innebörd varit någon annan än den uppgivna (RÅ 2010 ref. 51).

Förvaltningsrättens bedömning

S■■■■ A■■■■ är obegränsat skattskyldig i Sverige för all inkomst som förvärvats i Sverige eller i utlandet. I målet är ostridigt att S■■■■ A■■■■ ■■■■ under aktuella beskattningsår har erhållit utbetalningar från Ellipse foundation. Frågan är om S■■■■ A■■■■ ska beskattas för utbetalningarna som periodiskt understöd i inkomstslaget tjänst. Avgörande för beskattning i inkomstslaget tjänst är att Ellipse foundation anses motsvara en svensk familjestiftelse genom att de grundläggande förutsättningarna för en giltig stiftelsebildning enligt SL är uppfyllda. En familjestiftelse är en stiftelse där det av stadgarna framgår att stiftelsens inkomster ska betalas ut till en viss familj, vissa familjer eller till bestämda personer.

Av förarbeten till SL framgår bl.a. följande. En stiftelse bildas genom att stiftaren förordnar att han för ett bestämt ändamål vill skapa en varaktigt bestående, självständig och från stiftaren avskild förmögenhet av egendom som han i enlighet med förordnandet tillskjuter själv. För stiftelsebildning

krävs alltså att stiftaren har företagit två rättshandlingar: ett förordnande innehållande den grundläggande viljeförklaringen från hans sida och en i enlighet med förordnandet åtföljande förmögenhetsdisposition. Ett stiftelseförordnande är ogiltigt, om ändamålet är behäftat med s.k. ursprunglig brist. Detta är bl.a. fallet om det inte är möjligt att kunna tillgodose ändamålet med stiftelsen med den löpande avkastningen på den anslagna egendomen. Av kravet på varaktighet följer vidare att ändamålet inte får vara av övergående eller tillfällig natur. Bedömningen av om varaktighetsrekvisitet är uppfyllt bör ske med utgångspunkt i den egendom som avskilts för stiftelsen, utan hänsynstagande till eventuella utfästelser i förordnandet om ytterligare tillskott. Om syftet med förordnandet är att främja stiftaren i ekonomiskt avseende får förordnandet inte avsedd rättsverkan vad gäller ändamålet. Ett stiftelseförordnande som innebär att stiftaren för egen del ska åtnjuta den löpande avkastningen på den egendom som stiftarens förmögenhetsdisposition omfattar blir rättsligt sett att betrakta som ett uppdragsförhållande mellan stiftaren och egendomens mottagare. Stiftelsens egendom ska förvaltas av en styrelse eller en förvaltare. Egendomen anses vara avskild när den har tagits i besittning av den som har åtagit sig att förvalta den med verkan mot stiftarens borgenärer (prop. 1993/94: 9 s. 41-42, 44-45, 52 och 105-108).

S■■■■ A■■■■ har för Docman Foundation kommit in med bolagsordning, stadgar samt bistadgar, och för Ellipse foundation med stadgar samt bistadgar. Av dessa handlingar framgår bl.a. följande.

Docman foundation bildades i Liechtenstein den 26 mars 1998 av angiven stiftaren Notara Anstalt och med ett stiftelsekapital om 30 000 schweizerfranc. Stiftelsens syfte var förvaltning och bruk av stiftelsens tillgångar för fördelning till bestämda förmånstagare, och stiftelsens verksamhet var inte tidsmässigt begränsad (§3-4 i stadgar). Styrelsen utgjorde ensam högsta or-

gan för stiftelsen och utsågs första gången av stiftaren (§8). Styrelsen bestod vid bildandet av tre personer bl.a. Martin Forster. Styrelsen förvaltade stiftelsekapitalet och beslutade om dess brukande i enlighet med lagar och stadgar (§8). Styrelsen utsåg förmånstagare och fastställde villkoren och omfånget av förmånen i detalj. Potentiella mottagare hade varken talerätt eller rätt till tillgångar, intäkter och information (§6). Styrelsen var befogad att ändra stadgar och anta bistadgar med samma juridiska effekt som stadgarna samt att omvandla stiftelsen till annan juridisk person eller upplösa den (§16-18). Av bistadgar antagna av styrelsen den 19 oktober 2006 framgår att S■■■■ A■■■■ primärt var ensam förmånstagare och att utbetalningar skulle ske efter hans förfrågan.

Ellipse foundation bildades, på uppdrag av tredje part, i Panama den 23 april 2010 av angiven stiftare Repsa Representaciones S.A, och med ett stiftelsekapital om 10 000 USA dollar. Enligt handlingar daterade den 28 juni 2010 överlät Docman Foundation ägda andelar i Patek Inc. och Star Calibur Inc till Ellipse foundation. Ellipse foundation var oåterkallelig och evig (p2 och p9 i stadgarna), och med syfte att förvalta och dela ut stiftelsens tillgångar i enlighet med stadgar och lagstiftning (p3). Stiftelserådet utgjorde stiftelsens högsta organ och utsågs första gången av stiftaren, vilken också fortlöpande kunde av- och tillsätta medlemmar (p5). Vid bildandet bestod stiftelserådet av Crescent Administration INC. Styrelsen var befogad att ändra stadgar (p6). Potentiella mottagare var varken stiftelsens ägare eller fordringsägare och saknade rättigheter utöver vad som framgick av stadgarna(p7). Upplösning av stiftelsen beslutas av rådet (p12). Av bistadgar antagna av rådet den 25 juni 2010 framgår att S■■■■ A■■■■ primärt var ensam förmånstagare och att utbetalning skulle ske efter hans förfrågan.

S■■■■ A■■■■ åberopar intyg och vittnesmål avgivna av M■■■■ F■■■■ och L■■■■ J.M S■■■■, form A-intyg och motsvarande samt uppdrags-

avtal "Fiduciary Agreement" till stöd för att det är han som är uppdragsgivare och den som tillskjutit det ursprungliga stiftelsekapitalet samt oinskränkt kunnat förfoga över stiftelsernas medel .

Enligt *intyg av M [REDACTED] F [REDACTED] och I [REDACTED] J.M S [REDACTED]* har S [REDACTED] A [REDACTED] ensam gett dem i uppdrag att upprätta stiftelserna och tillskjutit det kapital som tillförts stiftelserna alltsedan bildandet. Enligt "*Fiduciary Agreement*" har överenskommelse ingåtts mellan S [REDACTED] A [REDACTED] och respektive motpart M [REDACTED] F [REDACTED] den 8 april 1998 och I [REDACTED] J.M S [REDACTED] för Crescent Administration INC den 30 april 2010, att agera som styrelseledamot. Enligt respektive överenskommelse åtog sig M [REDACTED] F [REDACTED] och I [REDACTED] J.M S [REDACTED] att utöva funktionen enligt de instruktioner S [REDACTED] A [REDACTED] gav, och uppdraget kunde när som helst sägas upp av S [REDACTED] A [REDACTED]. I *form A-intygen* avseende stiftelsekapitalet är S [REDACTED] A [REDACTED] angiven som "beneficial owner". "Beneficial owner" definieras enligt åberopat reglemente som den person vilken har den faktiska och juridiska förfoganderätten över till finansförmedlaren anförtrodda tillgångar. Av intygen framgår också att respektive stiftelse agerade för tredje person.

Fråga är om Skatteverket med i bevishänseende tillräcklig styrka förmått visa att Ellipse foundation är att jämställa med en stiftelse enligt svensk lagstiftning. Vid bildandet av en svensk stiftelse är det centralt att den egendom som ska förvaltas utgörs av en självständig förmögenhetsmassa och att den tas om hand av någon som har åtagit sig att förvalta egendomen. Om förmånstagaren kan disponera över de medel som uppges ingå i en stiftelse är medlen inte avskilda på det sätt som krävs för att en stiftelse ska anses ha bildats.

S [REDACTED] A [REDACTED] var ostridigt ensam förmånstagare till respektive stiftelses tillgångar. Enligt stadgarna var han i denna egenskap varken ägare eller

fordringsägare till stiftelsens egendom och utbetalningar till honom förut-satte beslut av styrelsen. Enbart utifrån stadgarnas ordalydelse har egendo-men formellt varit helt avskild från S■■■■ A■■■■. Handlingarna i öv-rigt samt I■■■■ J.M S■■■■ vittnesmål, vilket inte finns skäl att be-tvivla, talar dock för att S■■■■ A■■■■ i praktiken kunnat bestämma när och med vilket belopp han ville ta ut medel, samt hur kvarstående medel skulle förvaltas och placeras, och att styrelsens beslut enbart var en formali-tet utförd enligt de instruktioner S■■■■ A■■■■ gav. S■■■■ A■■■■ har kunnat entlediga styrelsen om de inte följde hans instruktioner. Ge-nom att S■■■■ A■■■■ således i praktiken synes haft full förfogandrätt över respektive stiftelses tillgångar har Skatteverket inte förmått göra det sannolikt att varken Docman eller Ellipse foundation är att jämställa med en svensk familjestiftelse.

S■■■■ A■■■■s överklagande ska därför vid denna bedömning bifallas på så sätt att avkastningen från Ellipse foundation beskattas i inkomstlaget kapital med av S■■■■ A■■■■ redovisade belopp. S■■■■ A■■■■ ska också medges avdrag för kostnader i inkomstlaget kapital samt avräk-ning av skatt i enlighet med S■■■■ A■■■■s yrkanden.

Frågan om förutsättningarna för eftertaxering/-beskattning är uppfyllda ak-tualiseras endast vid beslut till nackdel för den skattskyldige på initiativ av Skatteverket. I förevarande mål har S■■■■ A■■■■ vunnit fullt bifall till de yrkanden han på eget initiativ framställt i överklagandet till förvaltnings-rätten. Frågan om eftertaxering/-beskattning förfaller därmed.

Ersättning för kostnader

Tillämpliga bestämmelser

Skattskyldig som haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som han eller hon skäligen behövt för att ta tillvara sin rätt, har rätt till ersättning om yrkandena bifalls helt eller delvis, om ärendet eller målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning (43 kap. 1 § skatteförfarandelagen (2011:1244), SFL).

En ansökan om ersättning för kostnader ska göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Ansökan ska ha kommit in till myndigheten innan ärendet eller målet avgörs (43 kap. 6 § SFL)

Förvaltningsrättens bedömning

Kostnader i ärende hos Skatteverket

En ansökan om ersättning för kostnader ska göras hos den myndighet där kostnaderna har uppkommit. Yrkandet om ersättning i den del som avser kostnader i ärendet hos Skatteverket kan inte prövas av förvaltningsrätten. Yrkandet ska därför avvisas i denna del.

Kostnader i mål hos förvaltningsrätten

S■■■■ A■■■■ har vunnit bifall till sin talan och får mot bakgrund av frågans art skäligen anses ha haft behov av ombud för att tillvarata sin rätt. S■■■■ A■■■■s ersättningsanspråk avser dels kostnader för ombudets arbete och dels kostnader för utlåtande från O■■ St■■■ och H■■■■ I■■■ med 38 125 kronor. Ombudets timdebitering om cirka 6 000 kr (421 200/70,1) framstår som oskäligt hög (jfr RÅ 2001 ref. 10), och nyttan av expertutlåtandena för att tillvara S■■■■ A■■■■s rätt kan ifrågasättas. Vid en samlad bedömning av skriftväxlingens innehåll och omfattning framstår det som rimligt att bevilja ersättning för kostnader i förvaltningsrätten med skäliga 150 000 kr.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 2 (DV 3105 B)

[REDACTED]

Rådman

I avgörandet har även nämndemännen [REDACTED]

[REDACTED] deltagit.

Föredragande i målet har varit föredragande juristen [REDACTED]

[REDACTED].