

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS DOM

Mål nr
3573-18

meddelad i Stockholm den 14 november 2019

KLAGANDE

AA

Ombud: Advokat Johan Bojs och advokat Hans Näsbrandt
Lindskog Malmström Advokatbyrå
Box 27707
115 91 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 17 april 2018 i mål nr 4880-17

SAKEN

Inkomstskatt m.m.

HÖGSTA FÖRVALTNINGSDOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med upphävande av förvaltningsrättens och kammarrättens domar samt med ändring av Skatteverkets beslut, att utdelningen från och kapitalvinsten vid försäljningen av aktierna i VåKro AB ska beskattas enbart i inkomstslaget kapital.

Dok.Id 205534

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

DOM

Mål nr
3573-18

Högsta förvaltningsdomstolen beviljar AA ersättning för kostnader med 113 000 kr.

BAKGRUND

1. I den reglering som gäller för Skatteverkets handläggning av skatteärenden finns bestämmelser om myndighetens s.k. kommunikationsskyldighet. Den innebär bl.a. att när Skatteverket har fått uppgifter av någon annan än den som ärendet gäller så får ärendet som huvudregel inte avgöras utan att denne har underrättats om uppgifterna och fått tillfälle att yttra sig över dem. Undantag från skyldigheten gäller bl.a. om en uppgift saknar betydelse eller om det av annan anledning är uppenbart obehövt att den enskilde underrättas och får tillfälle att yttra sig.
2. AA var, parallellt med sin anställning som studierektor hos Stockholms läns landsting, delägare i fåmansföretaget VåKro AB. Bolaget drev en vårdcentral. I sin deklaration för inkomståret 2013 tog hon upp inkomster i form av utdelning från och försäljning av andelar i fåmansföretaget. Sådana inkomster beskattas som utgångspunkt i inkomstslaget kapital men ska – om andelarna är s.k. kvalificerade andelar – delvis tas upp i inkomstslaget tjänst. En andel är kvalificerad bl.a. om andelsägaren under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren har varit verksam i betydande omfattning i företaget. AA redovisade inte andelarna som kvalificerade andelar i deklarationen.
3. Skatteverket inledde en utredning av om AAs engagemang i bolaget var av sådant slag att andelarna skulle anses vara kvalificerade. Samtidigt utreddes en annan delägare i bolaget. Uppgifter som lämnades av den delägaren dokumenterades i en tjänsteanteckning som tillfördes även AAs ärende. Uppgifterna avsåg att AA hade varit styrelseordförande i bolaget, att hon varit ansvarig för utbildning och rekrytering av underläkare, att bolaget hade fakturerats för det arbete som hon utfört och att delägaren ansåg att AAs insatser hade varit betydelsefulla för bolaget.

DOM

Mål nr
3573-18

4. I en skrivelse till AA ställde Skatteverket vissa frågor med utgångspunkt i de lämnade uppgifterna, dock utan att ange varifrån uppgifterna kom. I sitt svar till Skatteverket bekräftade AA uppgiften om styrelseuppdraget och kompletterade den med viss ny information.
5. Skatteverket, som under den fortsatta skriftväxlingen inte kommunicerade tjänsteanteckningen eller att upplysningar hade hämtats in från en annan delägare, beslutade senare att beskattning skulle ske utifrån att andelarna var kvalificerade. Beslutet motiverades med att det arbete som AA hade utfört i egenskap av styrelseordförande i bolaget hade varit av sådan karaktär och omfattning att andelarna fick anses vara kvalificerade. AA hade getts möjlighet att yttra sig över ett övervägande till beslutet, men hennes invändningar medförde ingen ändring av Skatteverkets bedömning.
6. AA överklagade beslutet till Förvaltningsrätten i Stockholm. Under processen i förvaltningsrätten fick hon reda på att uppgifter om hennes förhållanden hade lämnats till Skatteverket av den andra delägaren. Hon yrkade då att beslutet skulle undanröjas eftersom det hade grundats på uppgifter som hon inte fått möjlighet att bemöta och att det därmed inte hade tillkommit i laga ordning.
7. Förvaltningsrätten ansåg att någon uppenbar felaktighet i kommunikationen inte hade skett och att den i vart fall inte framstod som så felaktig att ärendet borde återförvisas för ny prövning. I sak avslog förvaltningsrätten AAs överklagande med hänvisning till att de uppgifter som hade kommit fram var tillräckliga för att det skulle framstå som sannolikt att hon varit verksam i betydande omfattning i bolaget.
8. Även Kammarrätten i Stockholm ansåg att det inte hade kommit fram något sådant handlägningsfel i ärendet som medförde att det fanns skäl att återförvisa målet. I sak instämde kammarrätten i förvaltningsrättens bedömning att AA hade varit verksam i betydande omfattning i bolaget och att andelarna i det därför var kvalificerade.

DOM

Mål nr
3573-18

YRKANDEN M.M.

9. AA yrkar att Skatteverkets beslut ska undanröjas samt att ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten, kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen ska beviljas med sammanlagt 113 000 kr inklusive mervärdesskatt. Hon anför följande.
10. Det framgår tydligt att de uppgifter som den andra delägaren har lämnat har legat till grund för Skatteverkets bedömning. Kommunikationsskyldigheten kan inte anses vara uppfylld genom att Skatteverket förmedlar påståenden och frågor till den skattskyldige utan att informera om att dessa baseras på uppgifter från tredje man. Då hon inte har blivit underrättad om utredningsmaterialet och fått yttra sig över det har beslutet inte tillkommit i laga ordning och ska undanröjas. I sak vidhåller hon att hennes andelar i bolaget inte ska anses vara kvalificerade.
11. *Skatteverket* anser att överklagandet ska avslås och medger att AA vid bifall till hennes talan beviljas ersättning för kostnader med 62 500 kr inklusive mervärdesskatt.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Frågan i målet

12. Huvudfrågan i målet gäller innebörden av Skatteverkets kommunikations-skyldighet.

Rättslig reglering

13. Av 40 kap. 2 § skatteförfarandelagen (2011:1244) framgår att ett ärende inte får avgöras till nackdel för den som ärendet gäller utan att denne har fått tillfälle att yttra sig i ärendet. Om det är uppenbart obehövt, behöver den som ärendet gäller inte få tillfälle att yttra sig.
14. I 3 § första stycket anges att om ett ärende har tillförts uppgifter av någon annan än den som ärendet gäller, får det inte avgöras utan att den som ärendet gäller har underrättats om uppgifterna och fått tillfälle att yttra sig över dem. Undantag från detta krav på kommunikering kan enligt andra stycket göras bl.a. om uppgiften saknar betydelse eller om det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att den som ärendet gäller underrättas och får tillfälle att yttra sig.
15. Av 57 kap. 4 § första stycket 1 inkomstskattelagen (1999:1229) framgår att en andel i ett fåmansföretag är kvalificerad om andelsägaren eller någon närstående under beskattningsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren varit verksam i betydande omfattning i företaget.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning*Allmänt om Skatteverkets kommunikationsskyldighet*

16. Det är en för alla ärendeslag allmän förvaltningsrättslig princip att ett ärende som utgångspunkt inte får avgöras innan den som är part har informerats om allt material av betydelse för beslutet och fått tillfälle att yttra sig över materialet. Av rättspraxis följer att denna kommunikationsskyldighet i regel ska iaktas även inför ett delbeslut eller annat beslut under handläggningen som har stor praktisk eller ekonomisk betydelse för den enskilde (se RÅ 1991 ref. 109). Principen kommer till uttryck i 25 § förvaltningslagen (2017:900).

DOM

Mål nr
3573-18

17. I skatteärenden ställs högre krav på att en part ska få yttra sig än vad som är fallet inom andra ärendeslag. Den skattskyldige ska inte bara underrättas om och få yttra sig över de uppgifter som tillförts ärendet av någon annan (40 kap. 3 § skatteförfarandelagen) utan ska innan ärendet avgörs också få yttra sig över Skatteverkets argumentation, dvs. över de skäl som myndigheten överväger att grunda sitt beslut på (40 kap. 2 § och prop. 2010/11:165 s. 866).
18. De båda bestämmelserna är kopplade till varandra på så sätt att möjligheten att bemöta Skatteverkets argumentation förutsätter att den skattskyldige har tillgång till relevant underlag för denna. Det finns inget som hindrar att Skatteverket fullgör sina skyldigheter enligt de två paragraferna vid ett och samma tillfälle (prop. 2010/11:165 s. 867).
19. Syftet med regleringen är att öka både effektiviteten och rättssäkerheten vid handläggningen av skatteärenden. Genom att den skattskyldige ges möjlighet att yttra sig kan Skatteverkets underlag komma att kompletteras – något som i sin tur bidrar till materiellt riktiga beslut – och onödiga omprövningar kan undvikas (prop. 2010/11:165 s. 411).
20. Utgångspunkten är således att alla uppgifter som någon annan än den skattskyldige tillför ärendet ska kommuniceras med denne. Undantag görs emellertid bl.a. för uppgifter som saknar betydelse eller som det av någon annan anledning är uppenbart obehövt att kommunicera. Att en uppgift saknar betydelse är snarast ett förtydligande av när kommunikation är uppenbart obehövt (prop. 2010/11:165 s. 867 jämförd med prop. 1985/86:80 s. 67).
21. En uppgift är givetvis uppenbart obehövt att kommunicera om den utifrån den i ärendet tillämpliga lagstiftningen saknar relevans. Även uppgifter som avser sådana faktiska förhållanden som den skattskyldige kan förutsättas känna till och knappast kan ha synpunkter på får i allmänhet anses vara uppenbart obehövt att kommunicera. Om en uppgift som redan har kommunicerats med den

DOM

Mål nr
3573-18

skattskyldige förekommer även i annat material som Skatteverket får in kan det vidare ofta anses vara uppenbart obehövt att återigen kommunicera uppgiften.

22. Det står Skatteverket fritt att under handläggningen bestämma vid vilken tidpunkt en uppgift ska kommuniceras. Lagstiftningen kräver endast att kommunikation sker innan ärendet ska avgöras.
23. Lagstiftningen lämnar även öppet hur kommunikation ska ske. En uppgift kan kommuniceras exempelvis genom att en kopia av den handling där den finns översänds till den skattskyldige eller på så sätt att den tas in i en av Skatteverket gjord sammanställning av uppgifter som den skattskyldige får ta del av. Kommunikation kan också ske genom att uppgiften ingår i ett förslag till beslut. Det är myndigheten som avgör vad som är lämpligt i det enskilda fallet utifrån materialets art och omfattning samt med hänsyn till syftet med kommunikationsskyldigheten.

Domstolsprövning av om kommunikationsskyldigheten har uppfyllts

24. Av rättspraxis följer att om Skatteverket har brustit i sin kommunikationsskyldighet så har beslutet inte tillkommit i laga ordning och ska undanröjas (se RÅ 1995 ref. 27 och där anförda rättsfall samt RÅ 2008 ref. 37). Det har således inte ansetts möjligt att läka en sådan brist under en efterföljande domstolsprocess. Denna stränga syn på konsekvensen av brister i kommunikationen är en följd av de högt ställda kraven på rättssäkerhet och förutsebarhet vid handläggningen av skatteärenden.
25. Domstolsprövningen av om ett beslut ska undanröjas på grund av brister i kommunikationen måste ta sin utgångspunkt i om den aktuella uppgiften kan anses ha legat till grund för beslutet. Att en uppgift har legat till grund för ett beslut innebär att den direkt eller indirekt har inverkat på Skatteverkets bedömning. Prövningen av om så är fallet får normalt sett göras utifrån beslutets motivering, där de rättsliga och sakliga förhållanden som har lagts till grund för

DOM

Mål nr
3573-18

avgörandet kan jämföras med de uppgifter som den enskilde har fått tillfälle att yttra sig över. Det förhållandet att en uppgift har haft betydelse under ett visst skede av handläggningen innebär alltså inte nödvändigtvis att den fortfarande var relevant för beslutsfattandet när ärendet avgjordes.

Har Skatteverket brutit i sin kommunikationsskyldighet?

26. AA anser att Skatteverkets beslut ska undanröjas eftersom myndigheten inte har kommunicerat att uppgifter har hämtats in från en annan delägare i det aktuella bolaget.
27. Skatteverkets beslut grundar sig på att myndigheten anser att AA har varit verksam i betydande omfattning i bolaget. I beslutet motiveras denna slutsats enligt följande.
28. AA var styrelseordförande och firmatecknare i bolaget, som saknade verkställande direktör. Av bolagets årsredovisningar framgår att bolaget stått inför förhållandevis omfattande organisatoriska utmaningar under åren som föregick försäljningen av bolaget. Ansvaret för arbetet med detta får anses ha legat hos styrelsen. Bolagets omsättning ökade kontinuerligt under den aktuella perioden och den värdestegring som den ökade omsättningen innebar får anses förutsätta aktiv verksamhet av styrelsen i betydande omfattning. Till skillnad från övriga styrelseledamöter fick AA inte lön från bolaget utan i stället fakturerade landstinget, där hon var anställd, bolaget motsvarande 20 procent av hennes lön. Mot bakgrund av hennes arbetsuppgifter hos landstinget och att en femtedel av arbetet där utfördes åt bolaget får hon anses ha deltagit aktivt i det löpande dagliga arbetet på vårdcentralen i mer än ringa omfattning. Sammanfattningsvis innebar karaktären på och omfattningen av hennes arbete som styrelseordförande, samt att hon deltagit aktivt i det löpande arbetet på vårdcentralen med arbetsuppgifter som varit av betydelse för bolagets resultat, att hennes andelar i bolaget var kvalificerade.

29. Högsta förvaltningsdomstolen konstaterar att vissa av de omständigheter som Skatteverket har lagt till grund för beslutet överensstämmer med de uppgifter som den andra delägaren lämnade till Skatteverket. Av utredningen i målet framgår emellertid att Skatteverket fått kännedom om dessa omständigheter även på annat sätt, bl.a. genom skriftväxlingen med AA. Att uppgifter lämnades av den andra delägaren har i beslutet inte getts någon självständig betydelse i jämförelse med det material som har kommunicerats med AA, och som hon fått bemöta, eller de uppgifter som hon själv har lämnat till myndigheten. Även om uppgifterna varit av betydelse för utredningen initialt, kan de alltså inte anses direkt eller indirekt ha lagts till grund för Skatteverkets slutliga ställningstagande. Det förhållandet att Skatteverket under processen i förvaltningsrätten har hänvisat till uppgifterna från delägaren inverkar inte på den bedömningen.

30. Skatteverket har således inte brutit i sin kommunikationsskyldighet.

Frågan om kvalificerade andelar

31. Skatteverkets och domstolarnas bedömning att AA har varit verksam i betydande omfattning i bolaget grundas framför allt på att bolaget saknade verkställande direktör och att hon därför i egenskap av styrelseordförande sannolikt fått ta ett större ansvar för verksamheten i bolaget, samt att landstingets fakturering för styrelsearbetet talar för att detta arbete även tidsmässigt har varit relativt omfattande.

32. Mot detta har AA invänt att bolaget har haft en verksamhetschef som har lett den löpande verksamheten och att hon själv endast har utfört sedvanligt styrelsearbete. Hon har också uppgett att det belopp som landstinget har fakturerat var en kompensation för att hon under arbetstid gavs möjlighet att delta i styrelsearbetet och att beloppet inte var relaterat till den tid som hon lade ned på styrelseuppdraget.

DOM

Mål nr
3573-18

33. Med beaktande av de förklaringar som AA har lämnat framstår det enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening som oklart om hon varit verksam i bolaget på ett sådant sätt att hennes andelar ska anses vara kvalificerade. Skatteverket har därmed inte gjort sannolikt att AA har varit verksam i betydande omfattning i bolaget. Hennes andelar ska därför inte anses vara kvalificerade.

Ersättning för kostnader

34. AA har fått bifall till sitt överklagande och målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Hon har därför rätt till skälig ersättning för sina kostnader i målet. Det yrkade beloppet är skäligt.

I avgörandet har deltagit justitieråden Henrik Jermsten, Kristina Ståhl, Anita Saldén Enérus, Thomas Bull och Ulrik von Essen.

Föredragande har varit justitiesekreteraren Jenny Björstrand.