

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3831-06

meddelad i Stockholm den 27 juni 2008

KLAGANDE

AA

Ombud:

Advokaten Lennart de Verdier
Gärde Wesslau Advokatbyrå
Box 5208
102 45 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrättens i Stockholm dom den 3 april 2006 i mål nr 153-03
(bilaga)

SAKEN

Inkomsttaxering 1998 och skattetillägg, m.m.

YRKANDEN M.M.

AA yrkar i första hand att han ska taxeras i enlighet med avgiven deklARATION och i andra hand att kammarrättens beslut avseende bestämmande av inkomstslag ändras till att avse inkomst av tjänst. Han yrkar vidare att skattetillägget undanröjs eller efterges. Han yrkar också ersättning för kostnader med 13 560 kr inklusive mervärdesskatt, varav 3 000 kr avser kostnader för vilka ersättning yrkades i kammarrätten.

Dok.Id 46993

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Birger Jarls torg 5

Expeditionstid
09:00-12:00
13:00-15:00

Telefon
08-617 62 00
Telefax
08-617 62 58

Han anför bl.a. följande. Samtliga upprättade handlingar och avtal ska tillämpas enligt sitt innehåll. Det finns inga civilrättsligt ogiltiga handlingar eller bulvanförhållanden. Det finns ingen skattebestämmelse som medger att en värdeökning på en kapitalförsäkring ska beskattas hos ägaren. Det saknas således rättslig grund för att beskatta honom för värdeökningen. Om resultatet hade varit negativt hade han inte på motsvarande sätt fått göra avdrag för värdeminskningen. Den omständigheten att han uppnår skattemässiga fördelar är inte ett skäl för beskattning. Han har inte låtit överföra Björn Albrektsson Media Consult i Lidingö KB:s (kommanditbolaget) överskott till sin försäkring. Det är Premier Life Ltd (Premier Life) som genom sitt ägande av Scand Trust Holding S.A. (Scand Trust), som i sin tur ägde kommanditbolaget, som har kommit i åtnjutande av kommanditbolagets överskott. Den ekonomiska effekten av att kommanditbolaget ägs av ett utländskt bolag som i sin tur ägs av en utländsk kapitalförsäkring som ägs av honom är att vinsten i kommanditbolaget tillfaller kapitalförsäkringen, vilket enligt nuvarande lagstiftning innebär att vinsten vid utbetalning är skattefri.

— Kammarrättens påstående att han personligen varit delägare i kommanditbolaget är felaktigt. Det var Scand Trust som ägde kommanditbolaget. Det finns inga handlingar som visar att han var ägare.

– Kammarrätten har ändrat inkomstslaget från inkomst av tjänst till inkomst av näringsverksamhet, utan att någon av parterna har framställt yrkande om detta. Resultatet har blivit en tillkommande skatt om 29 090 kr. Enligt 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, får rätten inte gå utöver det som yrkas i målet. Kammarrättens beslut innebär att 1998 års taxering har blivit till det sämre för honom. Rättsfallet RÅ 1987 ref. 120 är i princip identiskt med det nu aktuella målet vilket leder till slutsatsen att kammarrättens beslut bör undanröjas. Det saknar betydelse att skatteprocessen numera är en sakprocess. – Påståendet om att han skulle ha varit ägare till kommanditbolaget är obestyrkt och det föreligger inte någon oriktig uppgift. Han har vidtagit transaktionen i full förvissning om att den skattemässigt var godtagbar. De skattefrågor som är aktuella i målet är mycket ovanliga och det kan knappast begäras att han skulle kunna ha insikt i dessa frågor. Det föreligger därför förutsättningar för eftergift av skattetillägget på grund av skattefrågans svårighetsgrad. Även domstolarnas synnerligen långa handläggningstid innebär att det föreligger förutsättningar för eftergift.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Det är AA som utövar samtliga befogenheter över inblandade parter och disponerar över hela förloppet. Det är han som tillgodoförs ersättningen

från försäljningen och denna vinst emanerar från den näringsverksamhet som bedrevs av kommanditbolaget genom hans arbete under beskattningsåret. Avsikten med kommanditbolagsavtalet och konstruktionen med ägandet av kommanditbolaget har inte varit att Premier Life skulle driva näringsverksamhet. Det har i stället varit fråga om att försöka föra vinsten i kommanditbolaget till utlandet under förespegling att fråga är om värdetillväxt på placeringar som gjorts i en kapitalförsäkring. Något affärsmissigt skäl som grund för konstruktionen finns inte utan den är enbart skattemotiverad. Den verkliga innebörden av de rättshandlingar AA medverkat i är att han fått ersättning, dvs. lön, för utfört arbete. Förutsättningar föreligger därför att beskatta honom för det belopp som tillförts hans kapitalförsäkring som tjänsteinkomst. – Kammarrätten utgår från samma händelseförlopp och sakomständigheter som ligger till grund för länsrättens dom och Skatteverkets omprövningsbeslut. I rättsfallet RÅ 1987 ref. 120 var taxeringsprocessen enligt den då gällande taxeringslagen en beloppsprocess. I den numera gällande taxeringslagen (1990:324), TL, har processen övergått till en process om sakfrågan, vilket måste innebära att återoppat rättsfall inte längre är tillämpligt. Vid domar som medför ändring av det överklagade beslutet ska Skatteverket företa ”beslut om taxeringsåtgärder” enligt 4 kap. 23 § TL. Vid denna följdändring uppkommer ofta sidoeffekter såsom ändring av egenavgifter, ändring av skattetilläggsbelopp och reducering av skattereduktionsbelopp, utan att detta varit avsett eller förutsatt i domen som enbart behandlar den materiella sakfrågan. Dessa följdändringar innebär inte, trots att de ingår i begreppet ”taxeringen”, att domstolen företagit ändringar som skett till den skattskyldiges nackdel. – AA har aktivt deltagit i konstruktionen av det formella ägandet av kommanditbolaget. Vidare framgår att han har haft kontakt med en skattekonsult, vilket torde innebära att han även erhållit skatterådgivning. De aktuella transaktionerna har företagits för att undvika beskattning och AA får anses ha varit klar över transaktionernas verkningar. Någon svår skatterättslig fråga kan därmed inte anses föreligga. Det framstår inte heller som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Inte heller handläggningstidens längd utgör skäl för befrielse från avgiften. – För det fall Regeringsrätten finner att förutsättningar för ersättning för kostnader föreligger, har verket inget att erinra mot beloppets storlek, dock ska ersättning avseende processen i kammarrätten inte inkluderas.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Den första fråga som Regeringsrätten har att besvara är om AA har uppburit en förvärvsinkomst om 624 362 kr. Om så är fallet uppkommer frågan om beskattning ska ske för denna som inkomst av tjänst eller inkomst av näringsverksamhet.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. AA ägde sedan år 1995 en kapitalförsäkring i försäkringsbolaget Premier Life. Premier Life ägde 0,9 procent av aktierna i det i Luxemburg hemmahörande bolaget Scand Trust. Den 1 januari 1997 bildades Björn Albrektsson Media Consult i Lidingö KB med det av AA ägda Vision Waves Lidingö AB som komplementär med en andel på tio procent i kommanditbolaget och Scand Trust som kommanditdelägare med en andel på nittio procent. Enligt bolagsavtalet skulle resultatet i kommanditbolaget vid vinst fördelas efter andelstalen medan en förlust helt skulle belasta Scand Trust. I bolagsavtalet anges emellertid också att kommanditdelägaren Scand Trust inte svarar för kommanditbolagets förpliktelser med mer än sin insats. Av utredningen framgår vidare att Scand Trust inte gjorde någon kapitalinsats eller annan insats i kommanditbolaget. AA ansvarade för förvaltningen av kommanditbolaget genom komplementären och var själv verksam i kommanditbolaget. Han uppbar under verksamhetsåret ca 158 000 kr i lön från Vision Waves i Lidingö AB men fick ingen ersättning för sin verksamhet i kommanditbolaget. Under verksamhetsåret omsatte kommanditbolaget 1 845 000 kr med en vinst på 780 453 kr. Kommanditbolaget såldes enligt köpeavtal den 10 december 1997 till Proagera Förvaltning KB (Proagera) för en köpeskillning om 624 362 kr. Säljare var Scand Trust som överlät samtliga andelar i kommanditbolaget till köparen. Enligt en av köparen företedd "Promissory note" har Proagera den 19 december 1997 erhållit ett räntefritt lån från Scand Trust på 624 362 kr, dvs. ett belopp motsvarande köpeskillningen för andelarna i kommanditbolaget. Lånet löpte fram till förfallodagen den 31 mars 1998. Någon ytterligare upplysning om detta lån har, trots anmodan därom från skatteförvaltningen, inte lämnats av Proagera.

Regeringsrätten noterar beträffande bildandet av kommanditbolaget och verksamheten i detta följande. I handlingarna finns inte någon uppgift som belyser frågan om Scand Trusts deltagande i bolagsbildningen och den till AA knutna konsultverksamheten. Det finns således inte någon omständighet som kastar ljus över vad som föranlett att det i Luxemburg

registrerade Scand Trust ingått avtal om att som kommanditdelägare delta i en nystartad näringsverksamhet i mediebranschen i Sverige. Scand Trust har inte heller gjort någon kapitalinsats i kommanditbolaget eller på något annat sätt bidragit till verksamheten i detta. Någon förklaring till den omständigheten att Scand Trust likväl ska ha rätt till 90 procent av överskotten av kommanditbolagets näringsverksamhet föreligger heller inte. Sammanfattningsvis kan ingen annan slutsats dras beträffande bildandet av kommanditbolaget än att detta skett helt på initiativ av AA och endast med Scand Trusts passiva medverkan. Även beträffande den i kommanditbolaget bedrivna verksamheten ger utredningen inte anledning till annan slutsats än att den inte till någon del skett med Scand Trusts medverkan.

Vad gäller försäljningen av kommanditbolagsandelarna antecknar Regeringsrätten följande. Andelarna i kommanditbolaget såldes den 10 december 1997 av Scand Trust till Proagera för en köpeskillning om 624 362 kr. Det är därvid att märka att samtliga andelar såldes av Scand Trust, alltså även den del därav som ägdes av komplementären Vision Waves i Lidingö AB. AA har i yttrande till skattemyndigheten angett att komplementärens andel i kommanditbolaget överläts till köparen Proagera utan vederlag och som förklaring till detta förhållande uppgett följande. ”I handelsbolagsavtalet fanns det inte reglerat hur resultatet av försäljning skulle fördelas vid avyttring. Vid samtal med företrädare för Scand Trust Holding så avstod de från att ställa krav i det fall jag drev verksamheten vidare”.

Av utredningen framgår vidare följande. Den 19 december 1997, dvs. nio dagar efter försäljningen av andelarna i kommanditbolaget har ett till ”Petter Krantz, Marathon” ställt telefaxmeddelande undertecknats av AA med bl.a. följande innehåll. ”Bilägger kopia på kvitton avseende överföring av kassan i Björn Albrektsson Mediakonsult KB om 780 447 SEK till Proagera Förvaltning enl överenskommelse per telefon idag. Med denna framförhållning utgår jag ifrån att jag skall kunna låna hem mina ca 624 350 SEK i slutet av januari enligt ö k”. I Regeringsrätten anför AA att kommanditbolaget såldes den 10 december 1997 varvid Scand Trust uppbar köpeskillningen om 624 362 kr samt att resultatet i kommanditbolaget genom Premier Lifes ägande av Scand Trust tillgodofördes AAs kapitalförsäkring.

Å ena sidan hävdas således att den köpeskilling om 624 362 kr som Proagera skulle ha betalat för andelarna i kommanditbolaget via Scand Trust och Premier Life har tillgodoförts AAs kapitalförsäkring. Å andra sidan framgår att kassan i det överlåtna kommanditbolaget – vilken utgjorde bolagets enda tillgång – av AA överförts till Proagera under påstående att det till största delen rörde sig om hans pengar. I ett den 24 november 1999 daterat brev från Premier Life till AA bekräftar försäkringsbolaget att det dittills inte hade gjorts någon utbetalning från försäkringen sedan avtalet ingicks under år 1995 samt att de enda transaktioner som varit hänförliga till försäkringsavtalet avsett investeringar och avgifter. Av detta brev framgår således att de medel som AA anger som sina inte har kommit honom tillhanda via hans försäkring. De måste i stället antas ha tillgodoförts honom från bolagets kassa. I målet föreligger således uppenbart motstridiga uppgifter. Att Proagera skulle ha köpt andelarna i kommanditbolaget för 624 362 kr samtidigt som AA tog ut kassan i bolaget under påstående om att det rörde sig om hans pengar och därmed i princip gjorde bolaget värdelöst framstår som uteslutet. Det nu anförda kan i förening med vad som ovan antecknats om bildande, drift och resultatfördelning i kommanditbolaget enligt Regeringsrättens uppfattning inte leda till annan slutsats än att den verkliga innebörden av avtalen inte varit annan än att AA ensam skulle förfoga över resultatet i kommanditbolaget. Detta förfogande får anses ha skett den 19 december 1997, dvs. under det aktuella beskattningsåret. AA ska därför beskattas för det ifrågavarande beloppet.

Skattemyndigheten har i sitt omprövningsbeslut beskattat AA i inkomstslaget tjänst. I länsrätten, liksom i kammarrätten, har myndigheten vidhållit sin inställning medan AA yrkat att beskattning inte ska ske för beloppet i fråga. Kammarrätten har således utan yrkande av part förordnat att beskattning för beloppet ska ske som inkomst av aktiv näringsverksamhet. Efter avdrag för beräknade egenavgifter har debiteringen av såväl inkomstskatt som skattetillägg sänkts. Emellertid har egenavgifter påförts AA med ett så högt belopp att den totala effekten för hans del blivit att skatt och avgifter påförts med ett ca 28 000 kr högre belopp än det som följde av länsrättens dom.

Enligt 29 § FPL får rättens avgörande inte gå utöver vad som yrkas i målet. Även om det inte stått helt klart för kammarrätten vilka beskattningskonsekvenser som skulle komma att följa av beslutet får detta med hänsyn till det faktiska skatte- och avgiftsutfallet anses vara till AAs nackdel. Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att den

ändring kammarrätten företagit genom att hänföra inkomsten till inkomstslaget näringsverksamhet inte är förenlig med bestämmelsen i 29 § FPL. Kammarrätten har därför inte ägt ändra länsrättens dom på det sätt som skett. AAs andrahandsyrkande ska därför bifallas.

AA har i sin självdeklaration inte redovisat de verkliga förhållandena avseende inkomsten i kommanditbolaget. Det finns därför grund för påförande av skattetillägg. Något skäl för eftergift av skattetillägget har inte framkommit.

AA har yrkat ersättning för sina ombudskostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 13 560 kr, varav 3 000 kr avser kostnader som har uppkommit under processen i kammarrätten. AA har emellertid inte i rätt tid överklagat kammarrättens avgörande avseende kostnadsersättningen. Hans yrkande om sådan ersättning ska därför avvisas. Vad gäller ersättning för kostnader i Regeringsrätten får AA anses berättigad till ersättning med yrkat belopp.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom i denna del, att AA ska beskattas för 624 362 kr i inkomstslaget tjänst.

Regeringsrätten avvisar yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

Regeringsrätten avslår överklagandet i övrigt.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning av allmänna medel med 10 560 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Marianne Eliason

Carina Stävberg

Peter Kindlund

Carl Gustav Fernlund

Olle Stenman

Karl Lundberg
Föredragande regerings-
rättssekreterare

Avd. I
Föredraget 2008-01-23