

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3850-06

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 438-03
(bilaga)

SAKEN

Eftertaxering för 1995 för inkomst 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. Han anför bl.a. följande. Samtliga upprättade handlingar och avtal ska

Dok.Id 46904

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

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 P.G.J Försäkringsbrooker KB:s (kommanditbolaget) överskott till sin försäkring. Det är Safe Assurance Ltd (Safe) som genom sitt ägande av kommanditbolaget har kommit i åtnjutande av kommanditbolagets överskott. Den ekonomiska effekten av att kommanditbolaget ägs av en utländsk kapitalförsäkring som ägs av honom är att vinsten i kommanditbolaget tillfaller den utländska 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 Safe 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 82 489 kr. Enligt 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, får rätten inte gå utöver det som yrkas i målet. Kammarrättens beslut innebär att 1995 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 förvisning 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 kon-

struktionen med ägandet av kommanditbolaget har inte varit att Safe skulle bedriva 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 affärsmässigt 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 åberopat 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 reduktion 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 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 1 183 000 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 innehar sedan slutet av år 1993 en kapitalförsäkring med nr 93.860.035-001 i Safe med säte i Isle of Man. Genom ett den 14 februari 1994 undertecknat avtal mellan Per Julin Consulting AB och Safe bildades kommanditbolaget P.G.J Försäkringsbrooker KB med aktiebolaget som komplementär med en ägarandel på fem procent och med Safe som kommanditdelägare med en ägarandel på 95 procent. Safe skulle enligt avtalet tillskjuta ett insatskapital om 50 000 kr medan Per Julin Consulting AB inte skulle tillskjuta något kapital. Vinstdelning i kommanditbolaget skulle ske så att kommanditdelägarna skulle erhålla proportionell andel av vinst i förhållande till insatskapital medan en eventuell förlust skulle bäras av komplementären ensam. Komplementären skulle vidare mot skäligt arvode ombesörja kommanditbolagets löpande bokföring, upprätta bokslut och ansvara för övrig administration i detta bolag. I kommanditbolaget bedrevs under år 1994 försäkringsmäklarverksamhet genom AA. Han uppbar under verksamhetsåret ca 160 000 kr i lön från AA Consulting AB men fick ingen ersättning för sin verksamhet i kommanditbolaget. Under verksamhetsåret omsatte kommanditbolaget 1 325 744 kr med en vinst på 1 325 405 kr. – Kommanditbolagets första verifikation är dagtecknad den 3 mars 1994 och avser inbetalning av andelskapitalet om 50 000 kr. Nästa verifikation, daterad den 18 april samma år, är ett uttag av 49 500 kr, avseende ett lån till AA. Under året lånade AA vid ytterligare två tillfällen sammanlagt 285 000 kr från kommanditbolaget. AAs skuld till kommanditbolaget uppgick därefter till 334 500 kr och angavs till detta belopp i en den 28 november 1994 upprättad revers mellan kommanditbolaget som långgivare och AA som låntagare. Fordran enligt reversen överläts samma dag av kommanditbolaget till Safe utan att något vederlag synes ha utgått. Såväl reversen som överlåtelsen av denna till Safe har undertecknats av AA som företrädare för kommanditbolaget och som låntagare.

Regeringsrätten noterar beträffande bildandet av kommanditbolaget och verksamheten i detta följande. I handlingarna finns inte någon uppgift som belyser frågan om Safes 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 Isle of Man registrerade Safe ingått avtal om att som kommanditdelägare delta i en nystartad näringsverksamhet i försäkringsmäklarbranschen i Sverige. Den kapitalinsats som enligt avtal skulle tillföras kommanditbolaget har

lånats av AA innan någon egentlig verksamhet synes ha påbörjats i kommanditbolaget. Safe har således i praktiken inte bidragit med något rörelsekapital i kommanditbolaget eller på något annat sätt bidragit till verksamheten i detta. Någon förklaring till den omständigheten att Safe likväl ska ha rätt till 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 Safes 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 Safes medverkan.

Safes kommanditbolagsandelar såldes den 28 november 1994 till Ekman & Holmström KB för en köpeskillning om 1 183 000 kr. Enligt köpeavtalet tillträdde köparen andelarna samma dag. Av avtalet framgår bl.a. att köpeskillningen om 1 183 000 kr består av dels ett kontant belopp om 848 500 kr, dels "ett av ägaren gjort andelsägaruttag om 334 500 SEK". Vad gäller den kontanta delen av köpeskillningen framgår följande av utredningen. Enligt en den 1 december 1994 dagtecknad och av Östgöta Enskilda Bank utfärdad handling betecknad "Avi om insättning" framgår att banken på uppdrag av "Försäkringsbrooker KB" överfört 1 040 439, 97 kr till ett Ekman & Holmström KB tillhörigt konto i banken. Samma dag har banken utfärdat en handling benämnd "Betaling till utlandet" av vilken framgår att banken på instruktion av Ekman & Holmström KB överfört 848 500 kr till Safe, varvid angetts att betalningen "avser plan 860.035", dvs. den av AA i Safe ägda kapitalförsäkringen. Den återstående delen av köpeskillningen uppges Ekman & Holmström KB ha erlagt genom det "andelägaruttag" som direkt kan knytas till de av AA från kommanditbolaget lånade medlen.

Att Ekman & Holmström KB skulle ha köpt andelarna i kommanditbolaget för 1 183 000 kr samtidigt som kassan i bolaget på uppdrag av "Försäkringsbrooker KB" via Ekman & Holmström KB till större delen överfördes till AAs kapitalförsäkring framstår som uteslutet. Till detta kommer att den del av köpeskillningen som avser ett andelsägaruttag om 334 500 kr inte kan ha utgetts av Ekman & Holmström KB. 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 1 december 1994, dvs. under det aktuella beskattningsåret.

.Regeringsrätten finner att förutsättningarna för eftertaxering är uppfyllda. Den kapitalinsats om 50 000 kr som enligt avtalet skulle tillskjutas av Safe kan emellertid inte tas till beskattning hos AA. Han ska därför beskattas för 1 133 000 kr.

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 82 000 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 1 133 000 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