

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
3819-09 och 3820-09

meddelad i Stockholm den 10 juni 2010

KLAGANDE

AA

Ombud: BB
Grant Thornton Sweden AB
Box 7623
103 94 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Stockholms dom den 2 april 2009 i mål nr 1758-06 och 1760-06,
se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2000 samt skattetillägg m.m.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning av allmänna medel med 80 000 kr för
kostnader.

Dok.Id 92182

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

AA överklagar kammarrättens dom och yrkar att han ska bli beskattad i enlighet med ingiven inkomstdeklaration. Han yrkar vidare att skattetillägget ska undanröjas alternativt att det efterges eller att han helt eller delvis befrias från skattetillägget. Han yrkar även ersättning för kostnader i målet.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet.

AA anför bl.a. följande.

Det är inte möjligt att beskatta honom med stöd av rättshandlingarnas verkliga innebörd. Varken omständigheterna eller utredningen i övrigt ger stöd för att rättshandlingarna, bedömda var för sig eller i ett sammanhang, har någon annan innebörd än vad parterna kommit överens om. Det är Manica SA som företagit rättshandlingen varför köpeskillingen uppburits av detta bolag och även blivit kvar där. Att beskatta honom för transaktioner som utförts i Manica SA, som han endast indirekt äger, är felaktigt och strider mot rådande regler om rättssäkerhet. Han har inte personligen tagit del av köpeskillingen och den har inte heller förts över till hans kapitalförsäkring. Värdet som fanns i Finansstyrning AA AB (Finansstyrning AB) vid försäljningen hade dessutom inte skapats bara av honom utan tillsammans med ett flertal anställda.

Beskattning med stöd av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är inte heller möjlig. Det har inte uppstått någon skattefördel för honom eftersom han inte kommit i åtnjutande av försäljningslikviden avseende aktierna i Finansstyrning AB. Något övervägande skäl att uppnå en väsentlig skatteförmån har inte funnits. Skälet till förfarandet var att Manica SA med de medel som tillförts skulle inleda ett försök till etablering av försäkringsverksamhet inom EU.

Att inte beskatta honom strider vidare inte mot 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, de s.k. 3:12-reglerna. Den dag då vinstmedel tas ut från Manica SA föreligger skatteplikt för honom. Intill dess existerar ingen rättslig grund för beskattning av honom. De företagna transaktionerna framstår inte heller

som en omväg i förhållande till en situation där han själv ägt aktierna och sedan avyttrat dem. Något krav på att man måste äga aktier som privatperson finns inte utan det är en laglig rättighet att förlägga sitt ägande indirekt via ett svenskt eller utländskt bolag.

Att beskatta honom i enlighet med underinstansernas beslut strider vidare mot EU-rätten i form av artikel 43 EG avseende den fria etableringsrätten, artikel 56 EG om kapitalets fria rörlighet och artikel 12 EG avseende förbud mot diskriminering på grund av nationalitet.

Det saknas vidare grund för eftertaxering och påförande av skattetillegg eftersom någon oriktig uppgift inte har lämnats. Det föreligger i vart fall grund för befrielse från skattetillegget eftersom den skatterättsliga frågan är svårbedömd, vilket bekräftas av att ärendet fått olika utgång i underinstanserna.

Skatteverket anför bl.a. följande.

I första hand ska den överklagande domen inte ändras. Såvitt framgår av utredningen har Finansstyrning AB bedrivits på samma sätt och med samma ekonomiska befogenheter och bestämmanderätt för AA som när verksamheten bedrevs i bolag som ägdes direkt av honom. En företagare som själv äger sitt företag kan välja att ta ut egna upparbetade vinster i bolaget som lön, utdelning eller som kapitalvinst vid en avyttring. Är aktierna kvalificerade enligt 3:12-reglerna, kan en del av utdelningen eller kapitalvinsten komma att beskattas i tjänst. Syftet med dessa regler är att utdelning och kapitalvinster som överstiger normal kapitalavkastning i fåmansföretag ska beskattas mer likformigt med löneinkomster. En sådan beskattning kan enligt verkets uppfattning även aktualiseras i ett fall som det nu aktuella när en företagare, genom sitt bestämmande inflytande i företaget, väljer att låta det egna upparbetade värdet komma sin kapitalförsäkring till del i stället för att ta ut motsvarande belopp som lön från företaget. Beskattning ska därför ske som om AA själv ägt bolaget och därmed förfogat över och realiserat värdet i Finansstyrning AB.

I andra hand ska skatteflyktslagen tillämpas. Genom att de värden som AA upparbetat i Finansstyrning AB skattefritt överförts till den förvaltning som sker inom ramen för hans försäkringsavtal med Quaestus Life International Ltd (Quaestus Life) får en väsentlig skatteförmån anses ha uppkommit för honom. Av utredningen framgår att AA har haft inflytande över rättshandlingarna och att han även varit styrelseledamot och firmatecknare i Finansstyrning AB.

Det huvudsakliga syftet med upplägg av ifrågavarande slag är att kringgå det andra ledet i den dubbelbeskattning som sker vid utdelning eller försäljning av ett fåmansföretag enligt 3:12-reglerna. De bestämmelser som därmed kringgått syftar till att kapitalvinster i allmänhet ska beskattas samt att kapitalvinst vid avyttring av fåmansföretag till viss del ska beskattas med en högre skattesats i inkomstslaget tjänst. Eftersom förfarandet med ifrågavarande bolagskonstruktion bortsett från skatteförmånen framstår som en omväg i förhållande till situationen att AA direkt skulle ha ägt och sedan avyttrat aktierna, ska taxering ske som om han hade valt det förfarandet.

Någon diskriminering i förhållande till EU-rätten kan inte anses föreligga eftersom samma bedömning under samma förhållanden skulle ha gjorts för det fall Quaestus Life som ett led i förvaltningen av försäkringstagarnas kapital hade ersatt Manica SA med ett svenskt bolag.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. AA tecknade 1997 en kapitalförsäkring för 100 000 kr vilken utfärdats av ett försäkringsbolag baserat på Bermuda, Quaestus Life. I mars 1998 förvärvade Quaestus Life aktier av en viss kategori i Scand Trust Holding SA (Scand Trust SA) som i sin tur förvärvade aktierna i Manica SA. Både Scand Trust SA och Manica SA hade säte i Luxemburg. I oktober 1998 bildades Finansstyrning AB med Manica SA som ägare. AA arbetade och var ensam styrelseledamot och firmatecknare i Finansstyrning AB. Verksamheten bestod av försäkringsmäkleri där rörelsen och kundstocken hade överlåtits från tidigare bolag med samma namn. I

Mål nr
3819-09 och 3820-09

Finansstyrning AB fanns även ett tidigare upparbetat kapital hänförligt till försäkringsmäklarverksamhet. I november 1999 sålde Manica SA aktierna i Finansstyrning AB för drygt 11,5 miljoner kr till en extern part, AT Holding AB. Hela köpeskillingen från försäljningen uppbars av Manica SA som i enlighet med de skatteregler som gällde i Luxemburg inte beskattades för kapitalvinsten. Strax före aktieförsäljningen hade försäkringsmäklarverksamheten i Finansstyrning AB överlåtits till ett svenskt bolag som var helägt av AA.

Frågan i målen är om AA kan inkomstbeskattas för den vinst som uppkom vid avyttringen av aktierna i Finansstyrning AB.

Verklig innebörd

Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2004 ref. 27). En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar.

Kammarrättens beskattningsbeslut utgår från att den verkliga innebörden av de transaktioner som är under bedömning är att AA ensam skulle förfoga över resultatet i Finansstyrning AB. De skäl som kammarrätten anfört till stöd för denna bedömning är i huvudsak att AA haft ett sådant inflytande över transaktionerna att han hela tiden haft den reella kontrollen över Finansstyrning AB och de medel som upparbetats där, att han genom bolagskonstruktionen destinerat försäljningslikviden från försäljningen av bolaget till Manica SA samt att det kan uteslutas att huvudsyftet med transaktionerna varit annat än att överföra värdet av de i Finansstyrning AB genererade medlen till AAs kapitalförsäkring.

Enligt Regeringsrättens mening talar omständigheterna i hög grad för att den faktiska situationen är den som kammarrätten lagt till grund för sitt avgörande. För att beskattning ska kunna ske på sätt kammarrätten gjort krävs dock att den slutsatsen kan dras att rättshandlingarnas verkliga innebörd varit någon annan än den uppgivna. Regeringsrätten finner att varken de av kammarrätten åberopade omständigheterna eller utredningen i övrigt ger tillräckligt stöd för slutsatsen att

Mål nr
3819-09 och 3820-09

rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än den handlingarna formellt ger uttryck för. Någon beskattning av AA kan därför inte ske med hänvisning till rättshandlingarnas verkliga innebörd.

Skatteflyktslagen

Enligt 2 § skatteflyktslagen ska vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Den skatteförmån som Skatteverket hävdar att AA åtnjutit avser möjligheten för honom att med hjälp av kapitalförsäkringen ta ut den kapitalvinst som uppkom vid avyttringen av aktierna i Finansstyrning AB utan beskattningskonsekvenser och att därmed undgå att kapitalvinsten beskattades hos honom genom 3:12-reglerna.

Regeringsrätten konstaterar inledningsvis att försäkringsmomentet uppgår till en procent av det investerade kapitalet på 100 000 kr samt att investeringar i onoterade företag värderas endast till förvärvskostnaden. Försäkringen saknar således i stort sett försäkringsmässigt värde. Detta gäller även i ett fall som det nu aktuella, där betydligt större värden än förvärvskostnaden för aktierna i Scand Trust SA är knutna till försäkringen. Av försäkringsvillkoren framgår vidare att försäkringstagaren har möjlighet att förfoga över det verkliga värdet i försäkringen, t.ex. genom återköp.

Det kan vidare konstateras att hela det upparbetade värdet hos det sålda bolaget kommit ett till AAs kapitalförsäkring knutet bolag till godo, att AA varit verksam i det sålda bolaget samt utgjort dess styrelse och enda firmatecknare samt att Manica SA inte synes haft någon annan funktion än en rent formell ägandefunktion i bolaget.

AA har uppgett att skälet till att Finansstyrning AB såldes via det till kapitalförsäkringen knutna bolaget Manica SA var att han skulle inleda en etablering av försäkringsverksamhet inom EU. Det finns emellertid inget stöd i utredningen för att så skulle vara fallet. Förvärven av aktierna i Scand Trust SA och Manica SA framstår enligt Regeringsrättens mening som praktiskt taget meningslösa, om man bortser från den skatteförmån som förfarandet leder till och som innebär att kapitalvinsten vid försäljningen av aktierna i Finansstyrning AB helt undgår beskattning. Skatteförmånen, som är av väsentlig storlek och som i sin helhet är knuten till innehavet av försäkringen, måste därför anses ha varit det övervägande skälet till de företagna transaktionerna.

Att AA direkt och/eller indirekt medverkat i förfarandet framgår av omständigheterna i målet och har inte heller förnekats av honom. Det förhållandet att AA inte personligen lyft köpeskillingen saknar betydelse för bedömningen liksom den omständigheten att köpeskillingen fortfarande kan ligga kvar i Manica SA. Rekvisiten i punkterna 1–3 i 2 § skatteflyktslagen är därför uppfyllda.

AA har genom att förlägga ägandet av Finansstyrning AB inom ramen för en kapitalförsäkring skapat möjlighet att ta ut den upparbetade vinsten i Finansstyrning AB skattefritt. Kapitalvinst eller utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag skulle vid den aktuella taxeringen ha beskattats i enlighet med 3:12-reglerna. Förfarandet har inneburit ett kringgående av dessa regler. Att beskattning enligt 3:12-reglerna i förevarande situation uteblir måste därför anses strida mot lagstiftningens syfte. Även det återstående rekvisitet i skatteflyktslagen är därför uppfyllt.

Mål nr
3819-09 och 3820-09

Samtliga rekvisit för tillämpning av skatteflyktslagen är således uppfyllda. Då gäller enligt 3 § skatteflyktslagen att taxeringsbeslut ska fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Beskattningen bör således ske med bortseende från AAs kapitalförsäkring. Med hänsyn till den bedömning som ovan gjorts beträffande de till AAs kapitalförsäkring knutna bolagen finner Regeringsrätten att det finns anledning att bortse även från investeringarna i dessa bolag. Detta innebär att beskattningen ska ske som om AA själv ägt och sålt aktierna i Finansstyrning AB, dvs. i enlighet med 3:12-reglerna.

EU-rätten

AA hävdar att en beskattning av honom strider mot EU-rätten i form av artikel 43 EG avseende den fria etableringsrätten, artikel 56 EG om kapitalets fria rörlighet och artikel 12 EG avseende förbud mot diskriminering på grund av nationalitet.

Hinder mot beskattning på grund av att denna skulle komma i konflikt med någon av nämnda friheter respektive förbud föreligger dock först om det kan konstateras att gränsöverskridande transaktioner särbehandlas jämfört med rent inhemska transaktioner. Regeringsrätten finner emellertid att bedömningen skulle bli densamma, om något av eller båda de luxemburgska bolagen skulle ha ersatts av svenska bolag. Det kan tilläggas att det inte hade varit möjligt att förena en svensk kapitalförsäkring med tillgångar av det slag som knutits till den utländska försäkringen. Någon negativ särbehandling av de företagna gränsöverskridande transaktionerna kan därför inte anses ha uppkommit. En beskattning av AA enligt skatteflyktslagen strider därmed inte mot EU-rätten.

Skattetillägg

AA har i en bilaga till sin självdeklaration under rubriken bankmedel, ränta och tillgång endast uppgett ”Quaestus” som tillgång med ett värde på 89 458 kr. Uppgifterna är substanslösa och kan inte ligga till grund för taxeringen. Genom att i sin självdeklaration inte redovisa relevant information för en riktig bedömning av aktuella transaktioner har AA lämnat oriktig uppgift. Det finns därför grund för påförande av skattetillägg. Det förhållandet att taxeringen skett med stöd av

skatteflyktslagen, dvs. på en annan rättslig grund än den som Skatteverket har tillämpat, föranleder ingen annan bedömning. Skäl för befrielse från skattetillägget har inte kommit fram.

Ersättning för kostnader

AA har yrkat ersättning för sina kostnader i målen enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Målen avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. AA får anses berättigad till ersättning för skäligen kostnader för biträde i målet. Ersättningen bör bestämmas till 80 000 kr.

Sten Heckscher

Marianne Eliason

Nils Dexe

Peter Kindlund

Anita Saldén Enérus

Lena Björner
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I

Föredraget 2010-05-06