

Målnummer:	3819-09	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2010-06-10		
Rubrik:	Kapitalvinst vid avyttring av aktier i ett bolag har med stöd av skatteflyktlagen beskattats hos den som arbetat i bolaget när aktierna sålts av ett annat bolag vars aktier var tillgångar i en av den anställde ägd utländsk kapitalförsäkring. Inkomsttaxering 2000.		
Lagrum:	2 § och 3 § lagen (1995:575) mot skatteflykt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1998 ref. 19• RÅ 2004 ref. 27		

REFERAT

Skatteverket beslutade den 22 oktober 2004 att eftertaxera G.H. enligt 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324), TL, på så sätt att, avseende taxeringsår 2000, G.H:s inkomst av tjänst bestämdes till 4 110 800 kr och hans inkomst av kapital till 7 669 457 kr. Vidare beslutades att påföra G.H. skattetillägg enligt 5 kap. 1 § samma lag med 40 procent på ett underlag av 3 640 000 kr i inkomstslaget tjänst och 40 procent på ett underlag av 7 669 457 kr i inkomstslaget kapital. Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande. - Uppgifter har framkommit vid Skatteverkets utredning som påverkar G.H:s taxering och som inte har framgått av insänd självdeklaration. I den typ av arrangemang om vilket här är fråga ingår en kapitalförsäkring i Quaestus Life International Ltd, som tecknas av en svensk företagare. Kapitalförsäkringen investerar på företagarens uppdrag i två bolag av olika typ, båda med hemvist i Luxemburg. Av bolagen är det ena ett s.k. 1929 års holdingbolag och det andra är ett s.k. Soparfi. Endast det sistnämnda av dessa är, till del, underkastat en beskattning som anses likartad den som gäller för svenska aktiebolag. Företrädare för holding- och Soparfi-bolag är utländska personer som endast har rollen av formella företrädare, vilka förvaltar bolagen för någon annans räkning. Holdingbolaget är vanligen indelat i flera aktiekategorier, A, B, C och så vidare, normalt en för varje företagare, och de olika aktiekategorierna i holdingbolaget har separata bankkonton. I det svenska aktiebolaget, i detta fall Finansstyrning G.H. AB (Finansstyrning AB), verkar den svenska företagaren/försäkringsinnehavaren som vinstgenerator. Vinster upparbetas i det svenska aktiebolaget, vars andelar avyttras före räkenskapsårets utgång. Likviden för andelarna tillfaller därmed formellt de utländska bolagen och därmed indirekt "vinstgeneratorns" försäkring. De ovan beskrivna Luxemburgska bolagen är s.k. nominee-bolag, dvs. det finns officiellt registrerade innehavare av bolagen som dock endast förvaltar aktierna för någon annans räkning. Detta för att de verkliga ägarna inte ska framgå av några register eller på annat officiellt sätt vara möjliga att identifiera. Att det förhållandet - att det inte ska gå att identifiera de verkliga ägarna till de utländska bolagen samt att de utländska bolagen praktiskt taget inte, i vart fall avseende utdelning och reavinst, träffas av någon beskattning i de länder de är registrerade - har varit en grundförutsättning i skattearrangemanget är uppenbart. - Skatteverket redovisade härefter utförligt vad som vid företagen utredning framkommit av betydelse för G.H:s taxering 2000.

G.H. överklagade Skatteverkets beslut hos länsrätten och yrkade att taxering skulle ske i enlighet med avlämnad självdeklaration. Han begärde även ersättning för kostnader i målet.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och yrkade att lagen (1995:575)

mot skatteflykt (skatteflyktslagen) skulle prövas mot G.H:s åtgärder.

Parterna utvecklade sin talan i ett flertal inlagor i målet.

Länsrätten i Stockholms län (2006-02-24, ordförande Kristiansson) yttrade: Finansstyrning AB (bolaget) bildades den 14 oktober 1998 och ägdes den 26 januari 1999 av Manica SA, ett bolag med hemvist i Luxemburg. Manica SA ägs av Scand Trust Holding SA, även det med hemvist i Luxemburg. Sistnämnda bolag av typen 1929 års holdingbolag ägs av det utländska bolaget Quaestus Life Insurance Ltd i vilket G.H. i december 1996 tecknat en kapitalförsäkring. I slutet av november 1999 såldes bolaget till AT Holding AB för 11 510 000 kr. - Som en huvudregel gäller att realisationsvinst vid avyttring av aktier ska tas upp till beskattning som inkomst av kapital. - Vid 2000 års taxering gällde enligt 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, att om det uppkommer en realisationsvinst vid avyttring av aktier i fåmansbolag, ska hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst, varvid som intäkt av tjänst högst ska tas ut ett belopp som för den skattskyldige och honom närstående under beskattningsåret eller de tio föregående beskattningsåren uppgår till 100 basbelopp för avyttringsåret. - Aktierna i bolaget har avyttrats av Manica SA, vilket indirekt ägs av G.H:s kapitalförsäkring. De obesktade vinstmedel som uppkommit genom avyttringen av aktierna i bolaget har tillförts Manica SA. Det är i målet ostridigt att aktierna i bolaget inte vid något tillfälle formellt har ägts av G.H., vilket medför att han inte direkt kan beskattas för realisationsvinsten. Fråga är då om de rättshandlingar som företagits har haft en annan egentlig innebörd än den uppgivna och om beskattning ska ske utifrån detta förhållande, alternativt om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. - Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. I detta ligger också att s.k. skenavtal inte ska läggas till grund för beskattningen. - I målet får anses ostridigt att syftet med att låta ett bolag med hemvist i Luxemburg avyttra aktierna i bolaget har varit att undgå beskattningskonsekvenser i Sverige. Likviden för de försålda aktierna har uppburits av Manica SA i egenskap av ursprunglig ägare till aktierna. Annat har inte gjorts gällande och framgår inte heller av utredningen i målet. - Utredningen i målet utvisar inte att rättshandlingarnas egentliga innebörd varit annan än den ovan angivna (jfr RÅ 2004 ref. 27). Någon beskattning kan således inte ske på denna grund. - Fråga är då om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. Vid taxeringen ska 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 kringgåtts genom förfarandet (2 § skatteflyktslagen).

Om 2 § tillämpas ska taxeringsbeslut fattas som om rättshandlingen inte hade företagits. Framstår förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet, ska taxeringsbeslutet i stället fattas som om den skattskyldige hade valt det förfarandet (3 § samma lag). - Tillgångarna i bolaget synes uteslutande vara hänförliga till det arbete G.H. nedlagt i bolaget. Genom Manica SA:s avyttring av aktierna i bolaget har de upparbetade värdena realiserats i Manica SA. Genom att försäljningen av Manica SA:s aktier i bolaget

i det närmaste undgår beskattning får det anses klarlagt att förfarandet medför en väsentlig skatteförmån för den reella ägaren av aktierna, dvs. G.H., via sin kapitalförsäkring och dess indirekta aktieinnehav i Manica SA. G.H. har haft påtaglig möjlighet till inflytande på genomförandet av rättshandlingarna och har även varit styrelseledamot i bolaget. Transaktionerna som företagits med Manica SA som uppgiven ägare kan enligt länsrättens mening inte anses ha haft någon affärsmässig mening, utan de bakomliggande skatteeffekterna synes utgöra det huvudsakliga skälet för förfarandet. De bestämmelser som har kringgåtts genom förfarandet syftar till att kapitalvinster i allmänhet ska beskattas samt att realisationsvinst vid avyttring av aktier i fåmansbolag under vissa omständigheter till del ska beskattas med en högre skattesats som intäkt av tjänst. En taxering på grundval av förfarandet får anses strida mot lagstiftningens syfte. Mot bakgrund av det anförda finner länsrätten att skatteflyktslagen är tillämplig på det i målet ifrågakomna förfarandet. - Då förfarandet med ifrågavarande bolagskonstruktion bortsett från skatteförmånen framstår som en omväg i förhållande till situationen att G.H. direkt skulle ha ägt och sedermera avyttrat aktierna i bolaget ska taxering ske som om G.H. hade valt det förfarandet. - Skatteverket har i sitt beslut tillämpat de särskilda regler som gäller vid avyttring av aktier i fåmansbolag (de s.k. 3:12-reglerna). G.H. har inte ifrågasatt Skatteverkets beräkningar av den realisationsvinst som enligt det överklagade beslutet anses belöpa på honom och inte heller fördelningen mellan inkomstslagen tjänst och kapital. Det har enligt länsrättens mening inte framkommit något skäl mot att tillämpa 3:12-reglerna och inte heller något skäl att ifrågasätta storleken av realisationsvinsten. - Beskattning av G.H. ska således ske i enlighet med det överklagade beslutet. - Skattetillägg och ersättning för kostnader - G.H:s underlåtenhet att i deklarationen för taxeringsåret 2000 redovisa ifrågavarande inkomst från försäljningen av aktierna i bolaget eller i vart fall uppmärksamma Skatteverket på att han haft en kapitalförsäkring som indirekt ökat i värde till följd av avyttringen medför att oriktig uppgift har lämnats och att således skattetillägg ska påföras honom. Någon omständighet som utgör skäl för befrielse från påfört skattetillägg har inte framkommit. - G.H. har inte vunnit bifall till sina yrkanden. Med hänsyn härtill och då inte heller någon av de andra förutsättningarna för ersättning föreligger har han inte rätt till ersättning för kostnader i målet. - Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

G.H. överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att han skulle taxeras i enlighet med avlämnad inkomstdeklaration. Han yrkade vidare ersättning för kostnader vid handläggningen hos Skatteverket, i länsrätten och i kammarrätten. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Han ställer sig frågande till varför han personligen ska beskattas när Manica SA har gjort en vinst. Av inlämnade handlingar framgår med tydlighet att köpeskillingen avseende försäljningen av aktierna i Finansstyrning AB förts till Manica SA:s bankkonto och kvarblivit där. Syftet har varit att skapa ett inom Europa verksamt försäkringsmäkleri. När det konstaterades att detta inte var möjligt på rimliga villkor startades i stället en kapitalförvaltningsverksamhet i Manica SA. Han är inte den enda person som skapat det värde som är i fråga. Det fanns ett flertal anställda. De juridiska dokumenten överensstämmer i hans fall med vad som faktiskt har genomförts. Skatteverket har inte bevisat att den verkliga innebörden skulle vara någon annan. Det är inte möjligt att företa s.k. genomsyn. Skatteflyktslagen är inte heller tillämplig på förfarandet. Han ger in och åberopar resultat- och balansräkning avseende Manica SA för räkenskapsåret 2005/2006, inkomstdeklaration avseende samma räkenskapsår och ett intyg utfärdat av S.W.B., styrelseledamot i Manica SA, daterat den 6 februari 2009, vari bl.a. anges att bolaget erhållit köpeskillingen för Finansstyrning AB om 11 510 000 kr, att medlen fortfarande utgör en tillgång i bolaget, att G.H. varken är eller har varit styrelseledamot eller fått fullmakt att agera för bolagets räkning, att han inte är eller har varit aktieägare i Scand Trust Holding SA eller Manica SA och att han aldrig erhållit utdelning från dessa bolag.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet. Skatteverket yrkade i första hand

att beskattning skulle ske på grundval av rättshandlingarnas verkliga innebörd och i andra hand att länsrättens tillämpning av skatteflyktlagen skulle bestå. Skatteverket anförde bl.a. följande. G.H. äger via sin kapitalförsäkring både Scand Trust Holding SA och Manica SA. Den omständigheten att det i Manica SA:s räkenskaper finns tillgångar innebär inte på något sätt att G.H. inte har tillgodogjorts pengarna. Skatteverket kan inte se rörelserna på bankkontot och det är omöjligt för Skatteverket att begära kontoutdrag från en bank i Luxemburg. Den omständigheten att pengarna förts till Manica SA har medfört att G.H. har disponerat över pengarna och att hans kapitalförsäkring har ökat i värde med samma belopp, vilket enligt praxis medför att han har tillgodogjorts försäljningslikviden. Det är G.H. i egenskap av verksam företagsledare och verklig ägare som har bidragit med sina kunskaper och som fattat de beslut som har bidragit till vinstgenereringen i bolaget.

Kammarrätten höll muntlig förhandling i målen.

Kammarrätten i Stockholm (2009-04-02, Sundlöf, Engquist, Wännström, referent) yttrade: Frågan i målen är om G.H. ska beskattas för intäkten från avyttringen av Finansstyrning AB. - Finansstyrning AB registrerades hos Patent- och registreringsverket den 3 november 1998. Ägare var Manica SA med säte i Luxemburg. G.H. var styrelseledamot i Finansstyrning AB fram till dess att bolaget den 29 november 1999 såldes till AT Holding AB. I bolaget bedrev han mäklarer verksamhet inom försäkringsbranschen. Rörelsen och kundstocken hade överlåtits till Finansstyrning AB från ett bolag som G.H. tidigare varit verksam i. Finansstyrning AB överlät, före försäljningen av bolaget till AT Holding AB, sin försäkringsmäklarrörelse till Solencium AB, ett bolag helägt av G.H. - Av utredningen i målen framgår att hela köpeskillingen från försäljningen av Finansstyrning AB har satts in på Manica SA:s bankkonto i Luxemburg. G.H. har uppgett att köpeskillingen kvarblivit i Manica SA och som stöd för detta åberopat vissa handlingar. Då det inte finns några konkreta uppgifter i utredningen som motsäger G.H:s uppgifter utgår kammarrätten från att den försäljningslikvid som Manica SA erhållit kvarstannat i bolaget. - Manica SA ägs av en viss aktiekategori i Scand Trust Holding SA, som i sin tur ägs av försäkringsbolaget Questus Life International Ltd, Bermuda (Questus Life) i vilket G.H. tecknat en kapitalförsäkring. Försäkringen har ett tillgodohavande i form av s.k. units i aktuell aktiekategori i Scand Trust Holding SA och innehar även rätten till en eventuell värdestegring av aktierna. - Enligt vad som framgår av utredningen har Manica SA inte bedrivit någon egen verksamhet eller på något sätt medverkat till verksamheten i Finansstyrning AB. Vad G.H. i kammarrätten har anfört om att syftet med strukturen med Manica SA som ägare av Finansstyrning AB var att skapa ett inom Europa verksamt försäkringsmäklari vinner inte stöd av vad som i övrigt framkommit i målen. Utredningen talar i stället entydigt för att varken Manica SA, Scand Trust Holding SA eller Questus Life haft något eget affärsmässigt intresse i Finansstyrning AB:s verksamhet eller i avyttringen av bolaget. - Kammarrätten finner att vad som framkommit i målen visar att G.H. haft ett sådant inflytande över Finansstyrning AB, händelseförloppen och transaktionerna att han hela tiden haft den reella kontrollen över bolaget samt de medel som upparbetats i detta. Han har genom bolagskonstruktionen destinerat försäljningslikviden från försäljningen av Finansstyrning AB till Manica SA. Kammarrätten anser, mot bakgrund av vad som förekommit i målen, att det kan uteslutas att huvudsyftet med transaktionerna varit ett annat än att överföra värdet av de i Finansstyrning AB genererade medlen till G.H:s kapitalförsäkring. Den verkliga innebörden av transaktionerna har inte varit annan än att G.H. ensam skulle förfoga över resultatet i Finansstyrning AB. Detta förfogande får anses ha skett vid försäljningstidpunkten den 29 november 1999. G.H. ska därför beskattas för det ifrågavarande beloppet. - Vad gäller tillämpningen av de särskilda regler som gäller vid avyttring av aktier i fåmansbolag gör kammarrätten i denna del ingen annan bedömning än underinstanserna. - G.H. har lämnat oriktig uppgift genom att inte lämna tillräckliga uppgifter i sin deklaration. Grund för eftertaxering föreligger därför. Vad gäller frågan om skattetillägg gör kammarrätten ingen annan bedömning än underinstanserna. - Vid denna

utgång saknas skäl att ta ställning till frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig. - Förutsättningar att bevilja ersättning för kostnader föreligger inte. - Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

G.H. överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade att han skulle bli beskattad i enlighet med ingiven inkomstdeklaration. Han yrkade vidare att skattetillägget skulle undanröjas, alternativt att det skulle efterges eller att han helt eller delvis befriades från skattetillägget. Han yrkade även ersättning för kostnader i målet. G.H. anförde 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 AB vid försäljningen hade dessutom inte skapats bara av honom utan tillsammans med ett flertal anställda. - Beskattning med stöd av skatteflyktslagen är inte heller möjlig. Det har inte uppstått någon skattefordel 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. SIL, 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 skattetillägg eftersom någon oriktig uppgift inte har lämnats. Det föreligger i vart fall grund för befrielse från skattetillägget eftersom den skatterättsliga frågan är svårbedömd, vilket bekräftas av att ärendet fått olika utgång i underinstanserna.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde 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 G.H. 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 G.H. själv ägt bolaget och därmed förfogat över och realiserat värdet i Finansstyrning AB. - I andra hand ska skatteflyktslagen tillämpas. Genom att de värden som G.H. upparbetat i Finansstyrning AB skattefritt överförts till den förvaltning som sker inom ramen för hans försäkringsavtal med Quaestus Life får en väsentlig

skatteförmån anses ha uppkommit för honom. Av utredningen framgår att G.H. 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 G.H. 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.

Regeringsrätten (2010-06-10, Heckscher, Eliason, Dexe, Kindlund, Saldén Enérus) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. G.H. 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 som i sin tur förvärvade aktierna i Manica SA. Både Scand Trust Holding SA och Manica SA hade säte i Luxemburg. I oktober 1998 bildades Finansstyrning AB med Manica SA som ägare. G.H. arbetade och var ensam styrelseledamot och firmatecknare i Finansstyrning AB. Verksamheten bestod av försäkringsmäkleri där rörelsen och kundstocken hade överlåtit från tidigare bolag med samma namn. I 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 överlåtit till ett svenskt bolag som var helägt av G.H.

Frågan i målen är om G.H. 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 G.H. ensam skulle förfoga över resultatet i Finansstyrning AB. De skäl som kammarrätten anfört till stöd för denna bedömning är i huvudsak att G.H. 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 G.H:s 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 rättshandlingarnas verkliga innebörd är en annan än den handlingarna formellt ger uttryck för. Någon beskattning av G.H. 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 kringgåtts genom förfarandet.

Den skatteförmån som Skatteverket hävdar att G.H. åtnjutit avser möjligheten för honom att med hjälp av kapitalförsäkringen ta ut den kapitalvinst som uppkom vid avyttringen av aktierna i Finansstyrning AB utan beskattningsekvenser 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 Holding 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 G.H:s kapitalförsäkring knutet bolag till godo, att G.H. 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.

G.H. 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 Holding 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 G.H. direkt och/eller indirekt medverkat i förfarandet framgår av omständigheterna i målet och har inte heller förnekats av honom. Det förhållandet att G.H. 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.

G.H. 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 utblir måste därför anses strida mot lagstiftningens syfte. Även det återstående rekvisitet i skatteflyktslagen är därför uppfyllt.

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 G.H:s kapitalförsäkring. Med hänsyn till den bedömning som ovan gjorts beträffande de till G.H:s 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 G.H. själv ägt och sålt aktierna i Finansstyrning AB, dvs. i enlighet med 3:12-reglerna.

EU-rätten

G.H. 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 G.H. enligt skatteflyktslagen strider därmed inte mot EU-rätten.

Skattetillägg

G.H. 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 G.H. 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

G.H. 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. G.H. får anses berättigad till ersättning för skäligen kostnader för biträde i målet. Ersättningen bör bestämmas till 80 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

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

Föredraget 2010-05-06, föredragande Björner, målnummer 3819-09 och 3820-09

Sökord: Inkomst av kapital; Skatteflykt; EG-rätt/EU-rätt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Litteratur:
