

**Målnummer:** 3850-06                      **Avdelning:** 1

**Avgörandedatum:** 2008-06-27

**Rubrik:** Inkomst vid avyttring av andelar i ett kommanditbolag har beskattats som inkomst av tjänst hos den som arbetat i bolaget trots att andelarna har varit knutna till en av den anställda ägd kapitalförsäkring hos kommanditdelägaren - ett försäkringsföretag i Isle of Man - och avyttrats av försäkringsföretaget under beskattningsåret. Även fråga om kammarrätten ägt ändra inkomstslag utan yrkande om detta. Eftertaxering för inkomst för 1995.

**Lagrum:** 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291)

**Rättsfall:**

- RÅ 1987 ref. 120
- RÅ 2004 ref. 27
- RÅ 2007 ref. 61 I

---

## REFERAT

P.J. arbetade som försäkringsmäklare i P.G.J Försäkringsbrooker KB (kommanditbolaget). Bolaget redovisade för perioden mars-december 1994 en nettovinst om 1 325 405 kr. I sin självdeklaration för 1995 års taxering redovisade P.J. inte någon lön från kommanditbolaget. Andelarna i kommanditbolaget ägdes till 95 procent av det utländska försäkringsbolaget Safe Assurance Limited, (Safe), som den 28 november 1994 sålde andelarna för 1 183 000 kr, varefter kommanditbolagets verksamhet upphörde. - Skattemyndigheten, numera Skatteverket, beslutade genom eftertaxering att P.J. skulle beskattas för köpeskillingen som om han tagit ut lön från kommanditbolaget och påförde honom intäkt av tjänst avseende förtäckt utdelning med 1 183 000 kr. Vidare påförde skattemyndigheten honom skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på samma underlag. Som skäl för beslutet anförde skattemyndigheten bl.a. följande. När andelarna i bolaget såldes stod försäkringsföretaget Safe formellt som säljare av lotten. P.J. innehar en kapitalförsäkring hos Safe. Av utredningen framgår att värdetillväxten, dvs. skillnaden mellan Safes anskaffningspris och försäljningspris för andelarna, tillfaller P.J. i egenskap av försäkringstagare genom att hans försäkring gottskrivs beloppet. Dessa inkomster är enligt försäkringsvillkoren omedelbart tillgängliga för lyftning. Under verksamhetsåret har dessutom 334 500 kr tagits ut ur kommanditbolaget av P. J. och bokförts såsom uttag av kommanditdelägaren. Av det ovan sagda följer att de prestationer som P.J. utfört i kommanditbolaget har utförts i syfte att han skulle förvärva inkomsterna. Safe agerar för hans räkning, och transaktionerna med det bolaget förtar inte att det är P.J. som har förmågan att konsumera inkomsten ifråga, dvs. resultatet av verksamheten i kommanditbolaget. Den som utför en prestation som ger honom rätt att lyfta en inkomst blir i enlighet med kommunalskattelagens allmänna principer för inkomsternas beräkning skattskyldig för inkomsten. P. J. kan alltså inte med stöd av 19 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, - att belopp som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring är skattefritt - tillgodogöra sig resultatet av verksamheten i kommanditbolaget, i vilken han var vinstgenererande, utan beskattning.

P.J. överklagade beslutet hos länsrätten och yrkade i första hand att skattemyndighetens beslut skulle upphävas och i andra hand att skattetillägget skulle undanröjas alternativt efterges. Till stöd för sin talan anförde P.J. bl.a. följande. Beskattning av ersättning från P.G.J Försäkringsbrooker KB. Han har

inte fått någon lön från kommanditbolaget. Det finns inte några bestämmelser som tvingar den som utför arbete i ett handelsbolag att ta ut lön eller annan ersättning för arbetet. Det finns inte någon bestämmelse som hindrar ett utländskt bolag som Safe att vara bolagsman i bolaget. I förevarande fall har han indirekt genom sin försäkring njutit frukterna av sitt arbete genom att hans försäkringskapital har ökat i värde. Han har dock inte kunnat förfoga över försäkringskapitalet och inte heller över kommanditbolagets vinst. Detta följer av det försäkringsavtal som ingicks mellan honom och Safe. Fördelningen av realisationsvinsten vid avyttringen av kommanditbolagsandelarna har följt ett civilrättsligt bindande avtal. - Eftertaxering och skattetillägg. Det finns inte grund för att eftertaxera honom och för att påföra honom skattetillägg. Han har inte någon skyldighet att i sin privata deklARATION lämna uppgifter om verksamheten i ett kommanditbolag i vilket han inte varit anställd och från vilket han inte erhållit lön eller annan ersättning. Han har därför inte lämnat oriktig uppgift. För det fall grund för att påföra skattetillägg befinns föreliggande yrkas att skattetillägget jämkas till skäligt belopp. Vidare finns grund för att befria honom från påfört skattetillägg eftersom skattefrågan är mycket komplicerad och det är ursäktligt att inte redovisa löneinkomst från bolaget.

Skattemyndigheten beslutade vid omprövning att inte ändra sitt tidigare beslut.

Länsrätten i Stockholms län (2002-11-29, ordförande Christiernsson) yttrade: Beskattningen av P.J:s arbete i bolaget. I målet föreligger en granskningspromemoria daterad den 10 mars 1999 avseende P.J. för perioden den 14 februari - den 31 december 1994. Av promemorian i målet framgår bl.a. följande. P.J. tecknade under år 1994 en kapitalförsäkring i Safe. Bolaget ägdes under år 1994 av P.J. Consulting AB, komplementär, och av Safe, kommanditdelägare. Verksamheten i bolaget bedrevs av P.J. utan medverkan av Safe. P.J. gjorde under året uttag från bolagets bankkonto om sammanlagt 334 500 kr. Bolaget såldes för 1 243 000 kr. Härav skulle Safe erhålla 1 183 000 kr, varav 848 500 kr betalades kontant och resterande del av Safes köpeskillning utgjorde andelsägaruttag. Enligt lånerevers har bolagets fordran för gjorda uttag övertagits av Safe. Köparen överförde därefter till Safe 848 500 kr vilka angavs gälla P.J:s försäkring i Safe (plan 860.035). Han deklarerade inte någon inkomst från bolaget 1995. Han hade en nyckelroll i bolaget utan att ha formell anställning där. - Länsrätten gör följande bedömning. - Värdestegringen på bolagets andelar under år 1994 är såvitt framkommit i målet ett resultat av P.J:s personliga arbetsinsatser i bolaget utan inblandning av Safe. Köpeskillningen från försäljningen av bolaget har under år 1994 överförts till bl.a. P.J:s försäkring i Safe som därigenom har ökat i värde. Det förhållandet att Safe i avtal angetts som mottagare av köpeskillningen från bolagsförsäljningen skall enligt länsrättens mening bortses från vid bedömningen av frågan om P.J. skall anses ha uppburit skattepliktiga intäkter för sitt arbete för bolaget. Anledningen härtill är att det framstår som högst omotiverat och inte affärsmässigt att köpeskillningen för de sålda andelarna i bolaget utan motprestation överförts till hans försäkring i Safe, som därigenom har ökat i värde. Länsrätten delar skattemyndighetens uppfattning att P.J., genom att på det sätt som angetts överföra köpeskillningen från bolagsförsäljningen till sin försäkring i Safe, skall anses ha erhållit betalning för utfört arbete för bolaget. P.J. har kringgått reglerna om beskattning av inkomst av tjänst. Han ägde inte bolaget. Betalningen skall även om han inte formellt var anställd i bolaget under 1994 hänföras till intäkt av tjänst med 1 183 000 kr. - P.J:s underlåtenhet att redovisa intäkten 1 183 000 kr utgör grund för att med stöd av 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324), TL, på sätt skattemyndigheten har beslutat eftertaxera honom för 1 183 000 kr under inkomst av tjänst taxeringsåret 1995. - Skattetillägget. P.J:s underlåtenhet att i deklARATIONEN för taxeringsåret 1995 redovisa ifrågavarande inkomst från bolaget eller åtminstone i deklARATIONEN göra skattemyndigheten uppmärksam på att han haft en försäkring som har ökat i värde till följd av hans arbete i bolaget är enligt 5 kap. 1 § TL oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg. Enligt 5 kap. 6 § TL kan den skattskyldige befrias från särskild avgift om det bl.a. framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda

avgiften. Bestämmelsen avses innebära att skattetillägget kan efterges om påföljden inte står i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tillägget (prop. 1991/92:43 s. 88). Det skattetillägg som påförts P.J. uppgår till en viss procentsats av den skattelättnad som den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna uppgift skulle ha medfört och kan därför inte anses uppenbart oskäligt. Någon omständighet som utgör skäl för befrielse från skattetillägget enligt 5 kap. 6 § TL har inte framkommit. Skattetillägget skall därför kvarstå oförändrat. - Domslut. Länsrätten avslår överklagandet. -

P.J. överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och vidhöll sin talan. Han yrkade ersättning för kostnader i kammarrätten med 3 000 kr. Utöver vad som tidigare anförts i målet anförde han i fråga om påfört skattetillägg bl.a. följande. Han var själv inte upphovsman till förfarandet utan förslaget kom i stället från en försäkringsmäklare som yrkesmässigt sålde försäkringar i Safe. Skattekonsekvenserna diskuterades, varvid han fick information om att förfarandet inte medförde några skattekonsekvenser. Han hade gett in och åberopat ett prospekt från Safe samt ett utlåtande från skattekon.sulterna Peters & Co Skattekon.sulter AB, i vilket författarna angett att sannolikheten för att skattedomstolarna skulle frångå ingångna avtal och tillämpa genomsyn är liten. - Skatteverket bestred bifall till överklagandet och ersättningsyrkandet.

Kammarrätten i Stockholm (2006-04-03, Gäverth, Schön-Engqvist, Fallenius, referent) yttrade: Eftertaxering. Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. P.J. tecknade under år 1993 en kapitalförsäkring i Safe. Den 14 februari 1994 bildades P.G.J Försäkringsbrooker KB, med det av P.J. ägda P.J. Consulting AB som komplementär och Safe som kommanditdelägare. Ansvarig för verksamheten i kommanditbolaget och firmatecknare, i egenskap av företrädare för P.J. Consulting AB var P.J. Safe har inte bidragit med annan finansiering av kommanditbolagets verksamhet än sitt insatskapital om 50 000 kr. Vid försäljningen av kommanditbolaget den 28 november 1994 uppbar Safe 1 183 000 kr av den totala köpeskillingen 1 243 000 kr. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning dessa åsatts. En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammansatta innebörden av flera rättshandlingar. - Utredningen i målet talar entydigt för att Safe inte haft något eget affärsmässigt intresse vare sig i kommanditbolagets verksamhet eller i avyttringen av andelen i detsamma. Av omständigheterna får anses framgå att den köpeskillning Safe erhållit kommit P.J:s kapitalförsäkring till godo. Det får vidare anses klarlagt att syftet med avyttringen av andelen i kommanditbolaget enbart varit att överföra medel, som genererats i kommanditbolaget till följd av verksamhet som i huvudsak baserats på P.J:s eget arbete, till dennes kapitalförsäkring i Safe. - Kammarrätten finner, med hänsyn till de faktiska förhållandena, att den verkliga innebörden av ägarförhållandena i kommanditbolaget varit att P.J. personligen i stället för Safe varit delägare. Intäkten från avyttringen av andelen har uppburits av P.J. genom att den kommit hans kapitalförsäkring till godo och skall därför beskattas hos honom. - Enligt 1 § första stycket lagen (1992:1643) om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall gäller nämnda lag om en andel i ett handelsbolag bl.a. genom köp har överlåtits från en fysisk person till annan än fysisk person bosatt i Sverige eller svenskt dödsbo. Enligt andra stycket i nämnt lagrum gäller lagen om verksamheten i handelsbolaget för överlåtaren avsett aktiv näringsverksamhet under det räkenskapsår då överlåtelsen skedde. Enligt 2 § i nämnda lag skall överlåtaren ta upp ett belopp motsvarande realisationsvinst på grund av överlåtelsen som inkomst av aktiv näringsverksamhet från handelsbolaget. - Skattemyndigheten och länsrätten har beskattat P.J. i inkomstslaget tjänst för den aktuella inkomsten. Kammarrätten har ovan funnit att P.J. personligen bedrivit verksamhet i kommanditbolaget och i realiteten varit ägare av detta. På grund härav samt då andelen i kommanditbolaget överlåtits till en juridisk person och inkomsten får anses ha åtnjutits vid tidpunkten för avyttringen skall

han, enligt bestämmelserna i 2 § lagen om särskilda regler för beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall, ta upp ett belopp motsvarande realisationsvinsten på grund av överlåtelsen som inkomst av aktiv näringsverksamhet från kommanditbolaget. Genom att inte redovisa intäkten i sin deklaration och inte heller i deklarationen lämna upplysning om att kapitalförsäkringen ökat i värde med anledning av avyttringen av andelen i kommanditbolaget har P.J. lämnat en oriktig uppgift. Grund för eftertaxering har därför förelegat. - Av utredningen i målet framgår att P.J. haft en anskaffningskostnad om 50 000 kr för sin andel i kommanditbolaget. Utredningen ger inte stöd för att det förekommit tillskott eller uttag som skall beaktas vid bestämmande av realisationsvinsten vid avyttring av andelen. P.J. skall följaktligen beskattas för Safes andel av vederlaget vid avyttringen av kommanditbolaget minskad med anskaffningskostnaden, (1 183 000 - 50 000 =) 1 133 000 kr, som inkomst av aktiv näringsverksamhet, före avdrag för egenavgifter. - Skattetillägg. Kammarrätten har ovan funnit att P.J. har lämnat en oriktig uppgift. Grund för påförande av skattetillägg har därför förelegat. Något skäl för eftergift av skattetillägget har inte framkommit. - Skattetillägget skall med hänsyn till vad som ovan anförts beräknas på det underlag som framkommer vid en beskattning för inkomst av aktiv näringsverksamhet. - Ersättning för kostnader. Förutsättningar att bevilja P.J. ersättning för kostnader i länsrätten eller kammarrätten föreligger inte. - Domslut. Med ändring av underinstansernas avgöranden förordnar kammarrätten att P.J. skall beskattas för avyttring av andel i P.G.J. Försäkringsbrooker KB som inkomst av aktiv näringsverksamhet med 1 133 000 kr, före avdrag för egenavgifter. Skattetillägget skall därvid sättas ned i motsvarande mån.

Kammarrätten avslår överklagandet i övrigt. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i kammarrätten.

P.J. överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade i första hand att han skulle taxeras i enlighet med avgiven deklaration och i andra hand att kammarrättens beslut avseende bestämmande av inkomstslag skulle ändras till att avse inkomst av tjänst. Han yrkade vidare att skattetillägget skulle undanröjas eller efterges. Han yrkade också ersättning för kostnader med 13 560 kr inklusive mervärdesskatt, varav 3 000 kr avsåg kostnader för vilka ersättning yrkades i kammarrätten. Han anförde 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 P.G.J. Försäkringsbrooker KB:s överskott till sin försäkring. Det är 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 bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Det är P.J. 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 Safe skulle bedriva näringsverksamhet. Det har i stället varit fråga om att försöka föra vinsten i kommanditbolaget till utlandet under förespeglning att fråga är om värdetillväxt på placeringar som gjorts i en kapitalförsäkring. Något affärsässigt skäl som grund för konstruktionen finns inte utan den är enbart skattemotiverad. Den verkliga innebörden av de rättshandlingar P.J. 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 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 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. - P.J. 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 P.J. 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.

Regeringsrätten (2008-06-27, Eliason, Stävberg, Kindlund, Fernlund, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Den första fråga som Regeringsrätten har att besvara är om P.J. 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. P.J. 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 P.J. 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 P.J. 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 P.J. Han uppbar under verksamhetsåret ca 160 000 kr i lön från P.J. 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 P.J. Under året lånade P.J. vid ytterligare två tillfällen sammanlagt 285 000 kr från kommanditbolaget. P.J:s 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 P.J. som låntagare. Fordran enligt reversen överläts samma dag av kommanditbolaget till Safe utan att något vederlag synes ha utgått. Såväl reversen som överlåtelserna av denna till Safe har undertecknats av P.J. 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 P.J. 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 P.J. 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 P.J. 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 köpeskilling om 1 183 000 kr. Enligt köpeavtalet tillträdde köparen andelarna samma dag. Av avtalet framgår bl.a. att köpeskillingen 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 köpeskillingen 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 "Betalning 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 P.J. i Safe ägda kapitalförsäkringen. Den återstående delen av köpeskillingen uppges Ekman & Holmström KB ha erlagt genom det "andelägaruttag" som direkt kan knytas till de av P.J. 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 P.J:s kapitalförsäkring framstår som uteslutet. Till detta kommer att den del av köpeskillingen 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 P.J. 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 P.J. Han ska därför beskattas för 1 133 000 kr.

Skattemyndigheten har i sitt omprövningsbeslut beskattat P.J. i inkomstslaget tjänst. I länsrätten, liksom i kammarrätten, har myndigheten vidhållit sin inställning medan P.J. 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 P.J. 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 P.J:s 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. P.J:s andrahandsyrkande ska därför bifallas.

P.J. 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.

P.J. 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. P.J. 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 P.J. anses berättigad till ersättning med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom i denna del, att P.J. 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 P.J. ersättning av allmänna medel med 10 560 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2008-01-23, föredragande Lundberg, målnummer 3850-06

---

**Sökord:** Inkomst av tjänst; Förvaltningsprocess övriga frågor; Taxeringsprocess; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

**Litteratur:**

---