

**KLAGANDE**

Gunnar Walstam, 550507-0093

Ombud: Björn Mårtenson och Carl Jonas Agrén
Svalner Skatt & Transaktion
Smålandsgatan 16
111 46 Stockholm

MOTPART

Skatteverket

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten i Stockholms dom den 29 november 2013
i mål nr 22260-11, se bilaga A

SAKEN

Inkomsttaxering 2006
Eftertaxering
Skattetillägg
Ersättning för kostnader

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

1. Kammarrätten avslår överklagandet.
2. Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten.

BAKGRUND

Gunnar Walstam har varit med om att kommersialisera en uppfinning gällande ett ytmaterial som används inom sjukvården. Produkten kallas för Bactiguard. Bolaget Ad Tech Holdings Ltd (Ad Tech) registrerades 1989 på Jersey. Detta bolag agerade som ett royaltybolag och ägde patenten till Bactiguard. Bolaget har ägts till 50 procent vardera av Marita Investments Ltd (Marita) registrerat på Brittiska Jungfruöarna, och Medtech Investors Ltd (Medtech) registrerat på Jersey. Skatteverket anger i det överklagade omprövningsbeslutet att Marita ägs av Gunnar Walstam genom en kapitalförsäkring.

I juni 2005 gjorde Ad Tech genom en serie av transaktioner en överlåtelse av inkråm inklusive patent och licensrättigheter till Bactiguard AB. Den nu aktuella delen av köpeskillingen uppgick till 58 600 000 dollar. Banktransfereringar uppgående till 436 620 000 kr genomfördes.

Skatteverket påförde Gunnar Walstam överskott av passiv näringsverksamhet med 215 000 000 kr (50 procent av 430 000 000 kr) avseende hans andel av Ad Techs resultat vid försäljningen. Skatteverket påförde även skattetillägg. I beslutet angavs att Gunnar Walstam skulle anses som delägare i Ad Tech, som var en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster, ett så kallat CFC-bolag enligt 39 a kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Skatteverket angav i beslutet att Gunnar Walstam i sin inkomstdeklaration inte hade redovisat relevanta omständigheter rörande sin utländska kapitalförsäkring samt sitt indirekta innehav av andelar i Ad Tech.

Gunnar Walstam överklagade Skatteverkets beslut och yrkade ersättning för ombudskostnader. Förvaltningsrätten avslog överklagandet och ersättningsyrkandet, se bilaga A.

YRKANDEN M.M.

Gunnar Walstam yrkar i första hand att förvaltningsrättens dom och Skatteverkets beslut ska undanröjas pga. att Skatteverkets beslut inte tillkommit i laga ordning. I andra hand yrkar han att han ska beskattas endast för den del av köpeskillingen som betalades till Marita och som därefter indirekt tillföll honom, dvs. 11 981 468 kr, och inte till någon del för den del av köpeskillingen som utgjordes av aktier i Bactiguard AB. I tredje hand yrkar han att han ska beskattas för ovanstående 11 981 468 kr samt, vad gäller den del av köpeskillingen som utgjordes av aktier, endast för den del som indirekt tillföll honom, dvs. 90 571 071 kr. Gunnar Walstam yrkar även att påfört skattetillägg ska undanröjas. Han yrkar vidare ersättning för sina kostnader i förvaltningsrätten (190 360 kr exklusive mervärdesskatt) samt för kostnader i kammarrätten (94 500 kr exklusive mervärdesskatt).

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. Vad gäller yrkandet om ersättning för kostnader anser Skatteverket att ersättning inte ska medges. Skatteverket anför i denna del att de av Gunnar Walstam genomförda transaktionerna har varit av sådan karaktär att de kunnat ifrågasättas och därför lett till domstolsprocess. Skatteverket anser därför att rätt till ersättning inte bör föreligga även om överklagandet skulle bifallas helt eller delvis. Om ersättning ändå skulle beviljas anser Skatteverket att skälig ersättning för ombudskostnader kan beräknas till sammanlagt 30 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Kammarrätten har den 23 september 2015 hållit muntlig förhandling i målet.

VAD PARTERNA ANFÖR

Gunnar Walstam

Partsinsyn och kommunicering

Skatteverket anger i sin granskningspromemoria att man hämtat in information genom revision hos Metacot Production AB, genom tredjemansrevision hos Bactiguard AB och Bactiguard Holding AB, genom bankföreläggande till ospecificerade banker, genom ospecificerad informationsinhämtning via IBIS, genom handräckning till USA avseende C R Bard Inc samt genom handräckning till Nederländerna avseende Adhesive Technology (International) Licensing BV och Vicico BV (Vicico). Det material och de uppgifter som Skatteverket härigenom har hämtat in har inte kommunicerats med honom. Han har inte heller, trots uttrycklig begäran om partsinsyn i april 2014 och i april 2015, fått ta del av de inhämtade uppgifterna.

Skatteverket har hänvisat till ”Technology License Agreement”, ett avtal som varken bilagts granskningspromemorian eller på annat sätt kommunicerats inför det överklagade beslutet. Avtalet har inte heller överlämnats till hans ombud i samband med begäran om partsinsyn.

Skatteverket har i granskningspromemorian även angett att han skulle ha förvärvat aktier i Prevnitech AB av Vicico den 30 maj 2005. Det framgår inte vad Skatteverket stödjer denna uppfattning på. Först den 28 augusti 2014 tillsändes ombudet ett dokument angående informationsutbyte om Vicico och Metacot Production AB, som Skatteverket hämtat in från Nederländerna i februari 2008. Det överklagade beslutet fattades i september 2011.

Någon överlåtelsehandling eller liknande beträffande Ad Techs inkråmsöverlåtelse till Bactiguard AB har inte bilagts promemorian eller på annat sätt kommunicerats inför det överklagade beslutet. Inte heller har någon sådan handling överlämnats till ombudet i samband med begäran om partsinsyn. Inte förrän den 28 augusti 2014 har ombudet fått ta del av avtalet ”Business Transfer Agreement”. Skatteverkets invändningar att han är part i avtalet och att händelseförloppet ska ha vitsordats av hans tidigare ombud, förändrar inte det faktum att det förelåg en allvarlig brist i kommunikationshänseende då beslutet fattades. Vad gäller hans tidigare ombuds vitsordanden står han inte bakom dessa. Han blev inte tillfrågad. Det tidigare ombudet hade inte heller full dokumentation.

Vidare har Skatteverket i granskningspromemorian påstått att Bactiguard Holding AB den 22 december 2006 ingått ett avtal benämnt ”Share Purchase Agreement”. Något sådant avtal har varken bilagts promemorian eller på annat sätt kommunicerats inför det överklagade beslutet eller överlämnats till ombudet i samband med begäran om partsinsyn i april 2014. Först den 28 augusti 2014 tillsändes ombudet avtalet. Att han inte fick avtalet inför beslutet utgör en allvarlig brist i kommunikationshänseende.

Ett avtal benämnt ”Escrow and Pledge Agreement” har inte heller bilagts promemorian eller kommunicerats inför det överklagade beslutet eller överlämnats till ombudet i samband med begäran om partsinsyn. Den 28 augusti 2014 tillsändes ombudet en sida ur vad som påstås vara detta avtal. Denna sida saknar såväl påskrift som datering. Även detta utgör en brist i kommunikations- och partsinsynshänseende.

Skatteverket har både 2007 och 2008 begärt handräckning från USA avseende C R Bard Inc. Den erhållna dokumentationen har inte kommunicerats och det faktum att han ännu inte har fått del av underlaget innebär att han har förvägrats sin rätt till partsinsyn.

Mot ovanstående bakgrund har hans rätt till försvar enligt artikel 6.3 i Europakonventionen åsidosatts. En förutsättning för att kunna försvara sig är att ha tillgång till de handlingar som motparten har. I praxis har det ofta anförts att handlingar har saknat betydelse. Europadomstolen har inte hållit med (se t.ex. Nideröst-Huber v. Schweiz, dom den 18 februari 1997, appl. nr 18990/91 och Ziegler v. Schweiz, dom den 21 februari 2002, appl. nr 33499/96). Det är parten som avgör om handlingarna har relevans, det kan inte myndigheten göra. Beslut får inte tas om skattetillägg, vilket är ett straff, om rätten till full partsinsyn inte tillgodosetts. Det är alltså ett brott mot rätten till försvar om det brister i insyn i de handlingar som finns. Beslutet ska undanröjas oberoende av om något nytt beskattningsbeslut inte kan fattas pga. att tidsfrister har löpt ut.

I ärendet föreligger bristande partsinsyn beträffande bl.a. handlingar som Skatteverket har hämtat in från Nederländerna och USA. I USA pågår dessutom ett beskattningsförfarande mot en annan delägare i Ad Tech, Astrid Deeth. Den amerikanska skattemyndigheten, IRS, har vänt sig till Gunnar Walstam för att höra honom angående detta. Det kan vara så att Astrid Deeth har beskattats för belopp som även Gunnar Walstam har beskattats för.

Gunnar Walstam var part i den aktuella transaktionen men han har inte skrivit på alla däri ingående avtal, utan har anlitat ombud. Han har inte haft tillgång till alla handlingar som Skatteverket åberopar. Även om han skulle ha haft det har han haft rätt till partsinsyn.

Verkan av de angivna bristerna är att Skatteverkets beslut inte är fattat i laga ordning och därför ska undanröjas.

Verksamhetsavyttring och verklig innebörd

Transaktionerna bör bedömas som en verksamhetsavyttring enligt 38 kap. IL. Han ska därför inte till någon del beskattas för den del av köpeskillingen som utgjordes av aktier. Syftet med de genomförda transaktionerna var att flytta en verksamhet som bedrevs utomlands till Sverige.

Transaktionsstrukturen har inte varit betingad av skatteskal.

Verksamhetsavyttringen skedde enligt en på förhand bestämd transaktionskedja, vilken resulterade i att verksamheten avyttrades mot ett vederlag bestående av andelar i förvärvande bolag, Bactiguard AB. Till detta kom också en i sammanhanget mindre andel kontant ersättning.

Förvaltningsrätten har inte prövat vad som är den sammantagna innebörden av de aktuella rättshandlingarna. De aktuella avtalen återspeglar verkligheten men den sammantagna innebörden är att rättshandlingarna kan klassificeras som en verksamhetsavyttring eftersom det skett en överlåtelse av en verksamhetsgren och ersättning har utgått i form av aktier. Begreppet verksamhetsavyttring i 38 kap. IL är inte ett civilrättsligt begrepp som beskriver en viss sorts överlåtelse, utan en skatterättslig klassificering. Om de villkor som uppställs i 38 kap. IL är uppfyllda vid en bedömning av de sammantagna transaktionerna bör transaktionerna skatterättsligt bedömas som att det skett en verksamhetsavyttring.

De ingående rättshandlingarna har förutsatt varandra och varit avhängiga varandra. Om man betraktar leden i transaktionskedjan isolerade, framstår det som osannolikt att de kunnat ingå i ett ”normalt” agerande. Det är dock ostridigt att avgörande rättigheter och förpliktelser har uppkommit mellan Bactiguard-koncernen och Vicico. Det finns därför förutsättningar att tillämpa doktrinen om verklig innebörd. Följden av en sådan tillämpning blir att verksamheten i Ad Tech ska anses ha avyttrats mot andelar i Bactiguard AB.

Resultat och ägande i Ad Tech

Det är inte känt vilket resultat som Ad Tech redovisade efter avdrag för kostnader. Det skönmässiga kostnadsavdraget på 1,5 procent som Skatteverket har gjort innebär inte i sig att det är styrkt att resterande belopp skulle utgöra Ad Techs resultat. Skatteverket har inte presterat några uppgifter om hur det förhöll sig med ägandet per den 31 december 2005, vilket är det avgörande datumet. Skatteverket har inte heller visat att han har haft en kapitalandel uppgående till 50 procent som gav rätt till 50 procent av ett överskott. Den dokumentation som Skatteverket har gett in angående ägandet i Ad Tech per den 1 januari 2005 visar att detta inte till någon del, vare sig direkt eller indirekt, var kopplat till honom.

Fördelning av köpeskillning

Skatteverkets beslut medför taxeringsändringar som utgår från antagandet att hans inkomst ska höjas med 215 000 000 kr. Detta antagande är i sin tur baserat på antagandet att vederlaget vid verksamhetsavyttringen tillkommit honom i motsvarande mån. Det saknas grund för dessa antaganden. De är felaktiga eftersom 180 000 000 kr ska undantas från beskattning såsom verksamhetsavyttring, men också eftersom han inte har haft någon rätt till beloppet på det sätt Skatteverket gjort gällande, vilket utvecklas nedan. Det belopp som överstiger 180 000 000 kr är endast 21 981 468 kr. Av detta belopp har 10 000 000 kr tillfallit andra än honom.

Den dokumentation han har gett in under processen i förvaltningsrätten visar att köpeskillningen fördelades enligt följande:

- 11 981 468 kr kontant till Marita
- 5 000 000 kr kontant till Helas Holding NV (Helas)
- 5 000 000 kr kontant till Texfeld Corporation NV (Texfeld)
- 180 000 000 kr genom skuldebrev till Vicico

Resterande del av det påstådda beloppet om 215 000 000 kr saknar han kännedom om. Ett rimligt antagande är att denna del tillfallit den dominerande ägaren och finansiären Astrid Deeth. Hon ägde elva tolfedelar av Ad Tech genom Guardian Trust den 1 januari 2005. Av Ekobrottsmyndighetens förhör med Billy Södervall framgår att hon var huvudägare och den som bestämde. Det var således inte aktuellt med en hälftindelning av resultatet i Ad Tech.

Utöver den kontanta delen har Skatteverket beslutat att beskatta honom för den del av transaktionen som utgör en verksamhetsöverlåtelse. I brist på underlag har Skatteverket skönsmässigt fördelat också hela detta belopp till honom. Han kan under inga omständigheter beskattas för hela detta belopp.

Vicico ägdes till 50 procent av hans företag Edmiro Corporation NV (Edmiro) samt till 25 procent vardera av Helas och Texfeld. Han saknar helt intressen i Helas och Texfeld. Vid Vicicos avyttring av preferensaktier i Bactiguard AB under 2006 delades försäljningslikviden enligt följande:

- 45 285 535 kr kontant till Helas
- 45 285 535 kr kontant till Texfeld
- 90 571 071 kr kontant till Edmiro

Därmed kan det slås fast att han omöjligen kan anses ha fått mer än 102 552 539 kr (90 571 071 + 11 981 468) från verksamhetsöverlåelsen.

Ägarförhållanden i Marita

Förvaltningsrätten anser att uppgifterna om att det funnits ytterligare två bolag med ägarintressen i Marita är alltför vaga för att läggas till grund för beskattningen. Det bestrids att så skulle vara fallet. Han har kommit in med de nya uppgifterna i sitt yttrande till förvaltningsrätten den 6 juli 2012 och har tydligt angett de övriga bolag som har haft ägarintressen i Marita. Vidare har han tydligt angett vilken andel av aktuella betalningar som dessa

bolag erhållit. Han har till och med specificerat de belopp som har tillfallit bolagen och beloppsmässigt bestämt sina yrkanden i enlighet med dessa belopp. Han har visserligen inte företett en aktiebok eller kopior av de värdepapper som bolagen innehaft som entydigt visar ägandeförhållandena i Marita. Han har under lång tid försökt få fram sådana handlingar utan att lyckas.

Han har tidigare bekräftat att han har ägt Marita genom sin kapitalförsäkring. Han har först långt senare avslöjat att det funnits andra ägarintressen i bolaget. Förvaltningsrätten anser att det är svårbegripligt att dessa uppgifter kommit i ett så sent skede. Det saknar dock relevans att han kommit in sent med dessa uppgifter. Hans uppgifter är den enda information som finns rörande ägandet i Marita. Skatteverket har inte kunnat göra mycket sannolikt hur ägandeförhållandena sett ut utan har vid flera tillfällen konstaterat att det saknas information om ägarförhållandena.

Vidare har han förklarat varför han kommit in med uppgifterna vid den aktuella tidpunkten. Han har inte tidigare velat lämna uppgifterna om Helas och Texfelds ägande på grund av de negativa konsekvenser som detta skulle kunna medföra för dessa bolag och deras ägare. Han har inte längre någon affärsrelation med dessa bolag eller deras ägare och har därför valt att nu lämna uppgifterna för att han själv inte ska beskattas för deras andelar.

Hälsorelaterade skäl låg bakom att det fanns ytterligare ägarintressen. Utan dessa ägarintressen skulle det inte ha varit möjligt att fortsätta driva verksamheten och genomföra de aktuella transaktionerna. Han var helt enkelt i för dåligt skick för att ensam driva verksamheten vidare och genomföra transaktionerna. Han har även ställt ut en fullmakt, som har getts in i målet, i syfte att transaktionerna skulle kunna genomföras.

Till yttrandet i förvaltningsrätten den 6 juli 2012 har han bifogat flera underlag som visar att Helas och Texfeld mottagit andelar av den kontanta

köpeskillingen som betalats till Marita. Skatteverket har inte ifrågasatt att detta skulle ha skett, och förvaltningsrätten kommenterar inte detta mer än att påstå att uppgifterna om det externa ägandet varit vaga. Underlagen som visar hur betalningarna skett är allt annat än vaga. Eftersom det inte finns något annat skäl till att bolagen fått del av köpeskillingen än att de har ett ägarintresse, ger underlagen stöd för att dessa bolag har en ägarandel i Marita.

Som ytterligare stöd för sina påståenden har han kommit in med uppgifter om ägandet i Vicico som speglar ägandet i Marita. Vicico ägs till 25 procent vardera av Helas och Texfeld, medan 50 procent ägs av hans bolag Edmiro. Skatteverket har inte kommit in med några uppgifter som motsäger dessa uppgifter. Att han inte har kontrollerat dessa bolag bekräftas av det trustbolag som skött driften av Vicico. Med hänsyn till detta kan han i vart fall inte beskattas för den del av köpeskillingen som inte tillfallit honom.

Skattetillägg

Den allmänna uppfattningen vid tidpunkten för transaktionerna var att upplägg med kapitalförsäkringar var accepterat. Det fanns stöd för den uppfattningen i tidigare praxis (RÅ 1994 not. 19 och 20). Detta gällde ända fram till Högsta förvaltningsdomstolens (HFD) avgörande RÅ 2008 ref. 54, vilket meddelades efter att de nu aktuella transaktionerna ägt rum. Det har därför inte funnits skäl att lämna några ytterligare upplysningar om transaktioner utförda genom kapitalförsäkringen. Den kan även noteras att han i samband med en tidigare skatterevision avseende kontokortstransaktioner lämnade uppgifter om sin kapitalförsäkring, vilket innebär att Skatteverket redan hade information om försäkringen. I vart fall måste detta betraktas som en svår rättslig fråga, vilket gör att det finns skäl för befrielse (RÅ 1989 ref. 32).

Han har lämnat en ingående redogörelse om sitt hälsotillstånd och även lämnat dokumentation som visar att det fanns ett tidsmässigt samband mellan ohälsan och den aktuella deklARATIONEN. Till följd av sitt hälsotillstånd var han inte kapabel att upprätta en självdeklARATION. Han hade hjälp med detta av PricewaterhouseCoopers och har endast undertecknat den på egen hand. Att deklARATIONEN lämnats in och att den i övrigt inte ifrågasatts kan inte medföra att hans hälsotillstånd inte kan beaktas vid bedömningen av om det föreligger skäl för befrielse från skattetillägg. Om han hade varit vid god hälsa hade han haft möjlighet att själv ta ställning till innehållet i deklARATIONEN. Det har därför funnits ett samband mellan de påstådda bristerna och hans hälsotillstånd, även om deklARATIONEN lämnats in i tid och i övrigt inte innehållit några brister.

Skatteverket

Partsinsyn och kommunikering

De handlingar och dokument som har betydelse för den aktuella beskattningsfrågan har tillförts ärendet. Innan beslutet fattades kommunicerades vilka grunder som låg till grund för beslutet. Den aktuella beskattningsfrågan gäller Ad Techs inkråmsöverlåtelse i juni 2005 till Bactiguard AB. Det avtal som ligger till grund för denna överlåtelse utgörs av "Business Transfer Agreement" daterat den 17 maj 2005. Avtalet bilades inte granskningspromemorian eftersom Gunnar Walstam var part i avtalet. Han har också skrivit under avtalet. Detta visar att uppgiften om avtalet inte är ny för honom. Därutöver kan konstateras att han inte tidigare har ifrågasatt saksomständigheterna utan har vitsordat händelseförloppet som sådant, vilket också visar att han haft kännedom om överlåtelsen. Även om det skulle föreligga en kommunikationsbrist i detta avseende kan den inte anses utgöra en sådan brist som medför att beslutet saknar laga verkan.

Vad gäller övriga efterfrågade handlingar avser dessa det efterföljande förloppet som i och för sig är av intresse i målet men inte har någon betydelse för den aktuella beskattningsfrågan. Med hänsyn till detta har en eventuell kommunikationsbrist i detta avseende inte någon betydelse för beslutets laglighet. Den omständigheten att uppgiften om avtalet som benämns ”Technology License Agreement” inte har kunnat återfinnas föranleder ingen annan bedömning, eftersom uppgiften endast omnämns som bakgrund till själva sakfrågan.

Verksamhetsavyttring och verklig innebörd

Det är ostridigt att reglerna i 38 kap. IL inte är direkt tillämpliga på det förfarande som genomförts. Det föreligger inte heller förutsättningar för att med stöd av praxis avseende rättshandlingarnas verkliga innebörd hävda att en skattefri verksamhetsavyttring har skett i enlighet med de villkor som uppställs i 38 kap. IL. Det är svårt se att den verkliga innebörden skulle vara någon annan än vad handlingarna utvisar. De krav som finns i 38 kap. IL kan inte kringgås med stöd av praxis avseende verklig innebörd. Exempelvis ska hela köpeskillingen utgöras av andelar för att reglerna ska vara tillämpliga. Överlåtelsen har inte skett mot vederlag av andelar i det köpande bolaget, vilket krävs. Köparen ska även ta över säljande bolags skattemässiga värden. I detta fall fanns inga eller väldigt låga skattemässiga värden i Ad Tech. Det var fråga om egenproducerade immateriella rättigheter vilka inte omfattas av reglerna om inventarier i 18 kap. IL. Av Bactiguard AB:s årsredovisning framgår att inventarier redovisats efter förvärvet. Detta talar för att köpande bolag inte har ansett att 38 kap. IL ska tillämpas. Det är en förutsättning att båda parter är överens för att reglerna om verksamhetsavyttring ska tillämpas.

Resultat och ägande i Ad Tech

Skatteverket har skönsmässigt uppskattat att Ad Techs resultat vid den aktuella transaktionen uppgick till 430 miljoner kr. Gunnar Walstam har invänt att resultatet inte är känt. Skatteverket har dock gett honom möjlighet att ge in resultat- och balansräkningar, något som han varit skyldig att göra i samband med att deklARATIONEN lämnades. Det har Gunnar Walstam inte gjort. Den löpande intäkten i Ad Tech har över huvud taget inte beaktats. I CFC-sammanhang saknar det betydelse vad Gunnar Walstam har fått eftersom det är resultatet i CFC-bolaget som har betydelse.

När det gäller ägandet av Ad Tech finns det uppgifter per den 1 januari för åren 2005–2008. Den 1 januari 2005 var det de bildande bolagen som stod som ägare. Den 1 januari 2006 stod Marita som ägare med sex tolfte delar. Den 1 januari var en helgdag. Med all sannolikhet har den registreringen därför gjorts under 2005.

Fördelning av köpeskillning och ägarförhållanden i Marita

Gunnar Walstam har invänt att han beskattats för andras andelar av köpeskillningen. Han har i förvaltningsrätten korrigerat sina sedan tidigare lämnade uppgifter om ägandet i Marita. Redan 2008 vitsordade Gunnar Walstam han ägde 100 procent av Marita genom sin kapitalförsäkring. Han har således i ett mycket sent skede under processens gång lämnat nya uppgifter om sitt ägande. Någon skriftlig dokumentation till stöd för dessa uppgifter har inte presenterats. Inte heller har han lämnat någon begriplig förklaring till att de nya uppgifterna lämnats så långt i efterhand.

Av utredningen framgår att Gunnar Walstam tillsammans med Astrid Deeth har grundat verksamheten gällande ytskiktet Bactiguard. Det är också

Gunnar Walstam som har lett verksamheten från att vara ett forskningsprojekt till ett internationellt framgångsrikt koncept. I samband med lanseringen av Bactiguard etablerades ett antal bolag som kontrollerades av Gunnar Walstam och Astrid Deeth. Vid tidpunkten för inkråmsöverlåtelsen ägdes Ad Tech till 50 procent var av Marita och Medtech. Det senare företaget kontrollerades av Astrid Deeth. Av köpeskillingen vid överlåtelsen har över 120 miljoner kr destinerats till Medtech. Det finns sålunda omständigheter som starkt talar för att resultatet av verksamheten i Ad Tech delats upp mellan grundarna av verksamheten, dvs. Gunnar Walstams och Astrid Deeths företag. Mot denna bakgrund får det anses ankomma på Gunnar Walstam att visa att det i stället är på det sätt han numera gör gällande.

Av utredningen framgår att cirka 22 miljoner kr har betalats kontant till Marita i juni 2005. De fem miljoner kr som Marita betalat vardera till två andra bolag kan avse något annat än den nu aktuella transaktionen och behöver inte innebära att bolagen var delägare i Marita.

Av överlåtelseavtalet den 22 december 2006, enligt vilket Bactiguard Holding AB förvärvade bl.a. preferensaktierna i Bactiguard AB från Vicico, framgår att Vicico ägde 3 898 vanliga aktier och 180 preferensaktier i Bactiguard AB. Bactiguard Holding AB betalade cirka 378 miljoner kr till Vicico, varav cirka 208 miljoner kr var hänförliga till preferensaktierna. Vicico har därmed haft pengar till att betala sina delägare och ändå reglera låneförhållandet mellan sig och Marita. Det framgår av Vicicos årsredovisning att skulden till Marita reglerades 2007. Detta talar för att Marita har fått hela beloppet om 180 miljoner kr. Det finns inget underlag som visar att det skulle finnas något samband mellan ägarskapet i Vicico och Marita. Betalningarna från Vicico till ägarbolagen är således inte nödvändigtvis hänförliga till preferensaktierna. Det finns inte heller fullständiga kontouppgifter. Samtliga transaktioner som har skett redovisas inte.

Skattetillägg

Gunnar Walstam hävdar att det inte har funnits någon skyldighet för honom att i sin inkomstdeklaration lämna uppgifter om sitt indirekta ägande. Av 3 kap. 9 b § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter framgår att den som någon gång under beskattningsåret har haft andelar i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster i sådan omfattning eller på ett sådant sätt som anges i 39 a kap. 2 § IL, ska lämna en rad uppgifter om sitt innehav. Bland annat ska den som ägt andelar vid beskattningsårets utgång lämna resultat- och balansräkning för den juridiska personen. Dessa ska vara upprättade i enlighet med bokföringslagen (1999:1078). Av 39 a kap. 2 § IL framgår att med delägare avses även indirekt innehav. Gunnar Walstam har därmed haft en skyldighet att lämna uppgifter om sitt indirekta innehav i sin inkomstdeklaration för taxeringsår 2006.

Gunnar Walstam har anfört att han i samband med en tidigare skatterevision avseende kontokortstransaktioner lämnade uppgifter om sin kapitalförsäkring. Skatteverket kan konstatera att någon uppgift om innehav av kapitalförsäkring inte har lämnats i den nu aktuella inkomstdeklarationen. Den omständigheten att Gunnar Walstam lämnat uppgifter om sin kapitalförsäkring i en annan utredning hos Skatteverket innebär inte att förutsättningar för eftertaxering och skattetillägg inte föreligger i det nu aktuella fallet. Övriga relevanta omständigheter kring bland annat ägandet av kapitalförsäkringen och sambandet mellan denna och det indirekta innehavet av andelar i Ad Tech har kommit fram först genom den nu aktuella utredningen.

Vad gäller frågan om befrielse från skattetillägg är det inte visat att Gunnar Walstams hälsotillstånd varit sådant att det varit den direkta orsaken till att han inte redovisat samtliga relevanta omständigheter i samband med inkråmsöverlåtelsen, eller att det på annat sätt skulle vara ursäktligt.

Den skattemässiga bedömningen av kapitalförsäkringar har länge varit ifrågasatt. Gunnar Walstam har därför i sin inkomstdeklaration haft informationsplikt om sin kapitalförsäkring. Han har inte deklarerat så som han borde ha gjort, t.ex. när det gäller att ge in balans- och resultaträkning avseende Ad Tech.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Partsinsyn och kommunicering

Gunnar Walstam anför att Skatteverket dels inte har tillgodosett hans rätt till partsinsyn, dels har brustit i sin kommunikationsskyldighet. Han anför även att Skatteverkets handläggning strider mot artikel 6.3 i Europakonventionen.

Partsinsyn

En part har enligt 16 § förvaltningslagen (1986:223), FL, rätt att ta del av det som tillförts ärendet, om detta avser myndighetsutövning mot någon enskild. Rätten att ta del av uppgifter gäller med de begränsningar som följer av 10 kap. 3 § offentlighets- och sekretesslagen (2009:400).

För att bestämmelsen om partsinsyn ska kunna tillämpas krävs att den enskilde aktivt begär att få del av det som har tillförts ärendet. Det har inte kommit fram att Gunnar Walstam gjort någon begäran om partsinsyn innan Skatteverket fattade sitt beslut den 9 september 2011. Vad Gunnar Walstam anför angående att han med stöd av reglerna om partsinsyn har begärt att få del av handlingar *efter* att Skatteverket fattat sitt beslut, medför därför inte att Skatteverkets beslut inte kommit till i laga ordning. Vad gäller handläggningen i förvaltningsrätten och kammarrätten har domstolarna inte haft tillgång till andra uppgifter och handlingar än Gunnar Walstam, varför någon bristande partsinsyn inte förelegat under denna del av processen.

Kommunicering och Europakonventionen

Frågan i denna del är om Skatteverket har uppfyllt sin kommunikationsskyldighet innan beslutet den 9 september 2011 fattades.

Enligt 3 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324), TL, ska den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig innan hans ärende avgörs, om det inte är onödigt. I fråga om den skattskyldiges rätt att få del av uppgifter som har tillförts ärendet genom någon annan än honom själv och att få tillfälle att yttra sig över dem gäller bestämmelserna i 17 § FL.

Enligt 17 § FL får ett ärende inte avgöras utan att den som är part har underrättats om en uppgift som har tillförts ärendet genom någon annan än honom eller henne själv och han eller hon har fått tillfälle att yttra sig över den, om ärendet avser myndighetsutövning mot någon enskild.

Myndigheten får dock avgöra ärendet utan att så har skett, bl.a. om avgörandet inte går parten emot, om uppgiften saknar betydelse eller om åtgärderna av någon annan anledning är uppenbart obehövliga. I andra stycket anges att det är myndigheten som bestämmer om underrättelsen ska ske muntligt, genom vanligt brev, genom delgivning eller på något annat sätt.

Bestämmelserna om kommunikationsskyldighet i TL är mer långtgående än de som följer av 17 § FL på så sätt att den skattskyldige ska ges tillfälle att yttra sig innan ärendet avgörs. Detta brukar gå till så att den skattskyldige ges tillfälle att yttra sig över en eventuell revisions- eller granskningspromemoria och Skatteverkets övervägande till beslut. Den skattskyldige ska härigenom få möjlighet att bemöta Skatteverkets beslutsmotivering och i förekommande fall komma in med kompletterande uppgifter.

Gunnar Walstam anför även att Skatteverkets handläggning strider mot artikel 6.3 i Europakonventionen. Nämda konvention gäller som svensk lag, se lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna. Enligt Europadomstolens praxis är artikel 6 inte tillämplig på rena skatteprocesser (se t.ex. Ferrazzini v. Italien, dom den 12 juli 2001, appl. nr 44759/98). När det däremot gäller skattetillegg, som anses utgöra en brottspåföljd i Europakonventionens mening, faller förfarandet för uttag av skattetillegg in under tillämpningen av artikel 6 (se RÅ 2000 ref. 66 I). De rättssäkerhetsgarantier som anges i artikeln måste därför beaktas, liksom Europadomstolens praxis på området.

Kammarrättens bedömning

Bestämmelsen i 17 § FL innebär att den berörda parten ska underrättas om en uppgift som har tillförts ärendet och ges tillfälle att yttra sig över den, såvida någon av undantagssituationerna i lagrummet inte är aktuella. Kammarrätten kan inte se annat än att det av Skatteverkets granskningspromemoria tydligt framgår vilka uppgifter som haft avgörande betydelse för promemorians beskattningsförslag. Det framgår även varifrån dessa uppgifter är hämtade. Frågan är därför om Skatteverket även varit skyldigt att kommunicera alla handlingar som dessa uppgifter hämtats ur.

Kammarrätten i Stockholm har i ett antal avgöranden (se t.ex. dom den 30 april 2015 i mål nr 7613--7618-13) bedömt att Skatteverket inte uppfyllt sin kommunikationsskyldighet när visst material inte tillställts ett bolag, alternativt inte översänts i sitt ursprungliga sammanhang. Kammarrätten ansåg att rättssäkerhetsskäl talar för en försiktig bedömning när det gäller den krets av uppgifter som inte behöver kommuniceras på grund av att parten redan anses ha kännedom om dessa. Kammarrätten ansåg i det fallet att bolaget inte hade en tillräckligt god möjlighet att ta till vara sina intressen. I förvaltningsrättens underliggande avgörande anges att det

utifrån revisionspromemorian inte gått att härleda från vilka handlingar uppgifterna var hämtade.

Enligt kammarrättens mening skiljer sig det refererade fallet från det här aktuella. Som nämnts framgår det tydligt av Skatteverkets granskningspromemoria vilka uppgifter som Skatteverket ansåg ha avgörande betydelse för beskattningsförslaget och varifrån dessa uppgifter var hämtade. Vidare har Gunnar Walstam i yttrande över granskningspromemorian bekräftat att händelseförloppet kring de aktuella transaktionerna gått till på det sätt som Skatteverket angett. I det yttrandet och i överklagandet till förvaltningsrätten har Gunnar Walstam huvudsakligen argumenterat rättsligt kring frågorna om det skett en verksamhetsavyttring och om förutsättningarna för påförande av och befrielse från skattetillägg. Sakomständigheterna har alltså varit ostridiga.

Det avtal som är centralt för beskattningsfrågan är det s.k. ”Business Transfer Agreement”. Relevanta uppgifter ur detta avtal har återgetts i granskningspromemorian. Avtalet har i och för sig inte kommunicerats med Gunnar Walstam innan det överklagade beslutet fattades genom att översändas i sin helhet. Emellertid har Gunnar Walstam själv skrivit under avtalet och måste därmed rimligen ha haft god kännedom om innehållet. Kammarrätten kan även konstatera att Skatteverket under processen i kammarrätten har skickat avtalet till Gunnar Walstams ombud. Det sagda leder till slutsatsen att det inte finns skäl för att anse att Skatteverkets beslut inte tillkommit i laga ordning på grund av att avtalet inte bifogades granskningspromemorian.

Gunnar Walstam uppger vidare att vissa andra handlingar inte har kommunicerats med honom. Som nämnts har han till en början bekräftat att händelseförloppet kring de aktuella transaktionerna gått till på det sätt som Skatteverket angett i sin granskningspromemoria. Han har under Skatteverkets utredning inte till någon del ifrågasatt de faktiska

omständigheterna. Detta gäller således även vissa för bedömningen centrala frågor, t.ex. hur stor del av köpeskillingen som tillföll Marita och detta bolags ägarförhållanden. Inte förrän efter att processen i förvaltningsrätten pågått en tid, har han tagit tillbaka tidigare vitsordanden.

Mot bakgrund av att alla sakomständigheter var ostridiga under Skatteverkets handläggning och vid tidpunkten för Skatteverkets beslut, anser kammarrätten att Skatteverket inte kan anses ha brutit mot kommunikationsskyldigheten i 17 § FL genom att inte bifoga samtliga handlingar till granskningspromemorian.

Vad gäller frågan om Skatteverket brutit mot kommunikationsskyldigheten enligt Europadomstolens praxis avseende Europakonventionen kan påpekas att denna skyldighet, i likhet med vad som gäller enligt FL, inte är undantagslös. Exempel på när underlåten kommunikation inte har ansetts strida mot artikel 6 är när en part tidigare haft tillgång till de aktuella handlingarna (se t.ex. Bendenoun v. Frankrike, dom den 24 februari 1994, appl. nr 12547/86 och Mialhe v. Frankrike (nr 2), dom den 26 september 1996, appl. nr 18978/91).

Kammarrätten anser att de skäl som kammarrätten anfört för att Skatteverkets beslut tillkommit i laga ordning enligt FL och TL även leder till slutsatsen att Gunnar Walstams rättigheter inte kränkts enligt art. 6.3 i Europakonventionen.

Sammanfattningsvis anser kammarrätten att Gunnar Walstam har getts möjlighet att ta till vara sina intressen under Skatteverkets handläggning av ärendet. Skatteverkets beslut ska därför inte undanröjas på grund av brister i kommunikationsskyldigheten.

Beviskrav och bevisbörda vid eftertaxering och skattetillägg

Vid eftertaxering och påförande av skattetillägg, som det är fråga om i målet, har Skatteverket bevisbördan för de omständigheter som medför att en oriktig uppgift föreligger. En uppgift ska anses oriktig om det klart framgår att en uppgift som den skattskyldige har lämnat är felaktig eller att den skattskyldige har utelämnat en uppgift till ledning för taxeringen som han varit skyldig att lämna (se 4 kap. 16 § och 5 kap. 1 § TL). I praxis har detta tolkats som att Skatteverket ska göra det mycket sannolikt att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Dock kan det, även i mål om eftertaxering och skattetillägg, åligga den skattskyldige att komma med trovärdiga invändningar mot de förhållanden som Skatteverket gör gällande. Om Skatteverket kan presentera en omfattande bevisning, eller i avsaknad av konkreta bevis kan visa på omständigheter som starkt talar för att ett visst förhållande är för handen, ankommer det på den skattskyldige att komma med trovärdiga invändningar mot de förhållanden som Skatteverket gör gällande. Om Skatteverket genom sin utredning visat att ett visst förhållande är för handen och det saknas godtagbara invändningar från den skattskyldige har Skatteverket nått upp till det höga beviskrav som ställs i mål om eftertaxering och skattetillägg. I vissa fall måste det även ankomma på den part som har lättast att ta fram bevisning om ett visst förhållande att också göra det för att partens påståenden ska godtas.

Verksamhetsavyttring och verklig innebörd

Gunnar Walstam anser att den aktuella transaktionen innebär att det har skett en verksamhetsavyttring och att beskattning därför inte ska ske till den del ersättningen utgjordes av aktier, nämligen 180 miljoner kr.

Reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL innebär att ett företag kan avyttra sina tillgångar till ett annat företag utan att detta medför några omedelbara beskattningskonsekvenser. Vid en verksamhetsavyttring inträder det köpande företaget i det säljande företags skattemässiga

situation. För att avyttringen inte ska medföra beskattning krävs bl.a. att det säljande företaget avyttrar samtliga tillgångar till det köpande företaget och att ersättningen lämnas i form av andelar i det köpande företaget (2 §). Vidare krävs att både säljare och köpare begär att reglerna ska tillämpas (5 §).

Kammarrätten bedömer att ovanstående krav inte är uppfyllda eftersom hela ersättningen till Ad Tech inte har lämnats i form av andelar och det inte framgår att köparen begärt att reglerna om verksamhetsavyttringar ska tillämpas. Redan av dessa skäl kan de i målet aktuella transaktionerna inte anses utgöra en verksamhetsavyttring. Kammarrätten delar vidare förvaltningsrättens bedömning att det inte heller är möjligt att med stöd av praxis om rättshandlingars verkliga innebörd klassificera transaktionerna som en sådan verksamhetsavyttring som avses i 38 kap. IL. Detta leder till slutsatsen att de 180 miljoner kr av ersättningen som utgjordes av aktier inte ska undantas från beskattning pga. att det skulle ha skett en verksamhetsavyttring.

Resultat och ägande i Ad Tech

Skatteverket har utifrån villkoren i "Business Transfer Agreement", där det anges att den nu aktuella delen av köpeskillingen uppgår till 58 600 000 dollar, skönmässigt uppskattat att Ad Techs resultat vid transaktionen uppgick till 430 miljoner kr. Hälften av detta belopp har påförts Gunnar Walstam. Skatteverket har uppgett att det har genomförts transfereringar som uppgått till 436 620 000 kr. Skatteverket har vid uppskattningen av resultatet beaktat att det har förekommit kostnader i Ad Tech. Skatteverket har vidare uppgett att Gunnar Walstam har getts möjlighet och även varit skyldig att ge in resultat- och balansräkning i Ad Tech, vilket han inte har gjort. Vidare anser Skatteverket att Marita med all sannolikhet ägde hälften av andelarna i Ad Tech den 31 december 2005.

Gunnar Walstam invänder mot detta och uppger att det inte är känt vilket resultat Ad Tech redovisade efter avdrag för kostnader och att Skatteverket inte har presterat några uppgifter om hur det förhöll sig med ägandet per den 31 december 2005.

Kammarrätten konstaterar att Gunnar Walstam tidigare inte har ifrågasatt vare sig Skatteverkets resultatberäkning eller verkets uppgifter om ägandet i Ad Tech. Vad gäller ägandeförhållandena i Ad Tech framgår av bilaga 13 a till granskningspromemorian att Marita ägde hälften av andelarna den 1 januari 2006. Mot denna bakgrund anser kammarrätten, i brist på underlag som visar annat, att utredningen med de beviskrav som gäller för eftertaxering och påförande av skattetillägg ger tillräckligt stöd dels för att resultatet i Ad Tech ska beräknas till 430 miljoner kr, dels för att Marita ägde hälften av andelarna i Ad Tech den 31 december 2005.

Fördelning av köpeskillning och ägarförhållanden i Marita

Slutsatsen av de bedömningar som har gjorts under föregående avsnitt är att Gunnar Walstam ska beskattas för halva resultatet i Ad Tech, såvida utredningen inte visar att det funnits andra ägarintressen i Marita som motiverar en annan fördelning.

Gunnar Walstam anför att den kontanta del av köpeskillningen som överstiger 180 miljoner kr är 21 981 468 kr och att tio miljoner kr av detta belopp har tillfallit bolagen Helas och Texfeld, vilka bolag han inte står bakom. Han anför att han inte med säkerhet vet till vem resterande del av beloppet upp till 215 miljoner kr har tillfallit. Vidare uppger han att när det gäller beloppet 180 miljoner kr, har endast hälften av detta tillkommit hans bolag Edmiro, medan den andra halvan har tillfallit Helas och Texfeld.

Gunnar Walstam gör vidare gällande att han inte var ensam ägare till Marita. Till styrkande av detta påstående åberopar han det ovan sagda,

nämligen att Helas och Texfeld ska ha tagit emot sammanlagt tio miljoner kr av den kontanta betalning som gjordes till Marita i juni 2005 samt sammanlagt ca 90 miljoner kr av försäljningslikviden om ca 180 miljoner kr vid Vicicos avyttring av preferensaktier i Bactiguard AB under 2006. Gunnar Walstam anför att ägandet i Vicico speglar ägandet i Marita.

Skatteverket anför å sin sida att Gunnar Walstam redan år 2008 vitsordade att han ägde 100 procent av Marita genom sin kapitalförsäkring. Skatteverket anför även att han i ett mycket sent skede under processens gång lämnat nya uppgifter om sitt ägande. Skatteverket anför vidare att Maritas betalning av fem miljoner kr vardera till Helas och Texfeld kan avse något annat än den nu aktuella transaktionen, och att dessa betalningar inte behöver innebära att bolagen var delägare i Marita. När det gäller Vicicos försäljning av bl.a. preferensaktier till Bactiguard Holding AB uppger Skatteverket att Vicico erhöll 378 miljoner kr, och att Vicico därmed haft möjlighet att betala ca 90 miljoner kr till sina delägare Helas och Texfeld och ändå reglera sin skuld till Marita. Skatteverket anser att betalningarna från Vicico till ägarbolagen inte nödvändigtvis är hänförliga till preferensaktierna.

Kammarrättens bedömning

Den 14 januari 2008 uppgav Gunnar Walstam genom sitt tidigare ombud följande till Skatteverket:

Hälften av den köpeskilling om 58.600.000 USD avseende licensrättigheter som såldes till Bactiguard AB har från Ad Tech Holding Ltd betalats till Marita Investment Ltd. Marita Investment Ltd ägde 50 procent av Ad Tech Holding Ltd. Marita Investment Ltd ägdes av Gunnar Walstams kapitalförsäkring hos Credit Suisse and Pensions, nr xxxx.

När Gunnar Walstam överklagade Skatteverkets beslut yrkade han att han inte skulle beskattas för den del av vederlaget som han ansåg utgjordes av

aktier, dvs. 180 miljoner kr, eftersom överlåtelsen till denna del skulle anses vara en verksamhetsavyttring. Däremot godtog han beskattning på skillnaden mellan 215 miljoner kr och 180 miljoner kr. Under handläggningen i förvaltningsrätten kom han att ändra sina tidigare lämnade uppgifter genom att hävda att det fanns fler delägare i Marita. Gunnar Walstam har genom att beskriva betalningar till bolagen Helas och Texfeld, försökt styrka detta påstående.

Som nämnts tidigare kan det, även i mål om eftertaxering och skattetillägg, uppkomma situationer när det är den part som har lättast att ta fram bevisning om ett visst förhållande som också måste göra detta för att dennes påståenden ska godtas. I det här fallet har Skatteverket pekat på omständigheter som med styrka talar för att Gunnar Walstam genom sin kapitalförsäkring ägt Marita som ägt hälften av andelarna i Ad Tech. Gunnar Walstam, som borde kunna visa hur ägandet fördelat sig, har till en början vitsordat Skatteverkets uppgifter. Mot denna bakgrund anser kammarrätten att det är han som ska visa att ägandeförhållandena sett ut på ett annat sätt än han tidigare gjort gällande för att ett sådant påstående ska kunna godtas.

När det gäller Helas och Texfeld har det inte klargjorts vilka personer som ligger bakom dessa bolag. Gunnar Walstam har numera namngett två personer som påstås vara personerna bakom dessa bolag. Han har även gett in ett intyg från ett företag som varit ”managing director” i Vicico. I intyget anges att enligt företagets uppgifter var Gunnar Walstam inte ”the ultimate beneficial owner” av Helas och Texfeld. Det är dock först i ett mycket sent skede av kammarrättens handläggning som Gunnar Walstam har lämnat dessa uppgifter. Det är också oklart vilka uppgifter som företaget haft tillgång till. Kammarrätten noterar vidare att en av de namngivna personerna har haft fullmakt att företräda Gunnar Walstam när det gäller att slutföra i målet aktuella transaktioner. Kammarrätten anser att Gunnar Walstams numera lämnade uppgifter inte, mot bakgrund av övrig utredning

i målet, gör att det går att dra slutsatsen att de omnämnda personerna verkligen är de som ligger bakom bolagen, och att Gunnar Walstam inte har haft något intresse i dessa bolag. Detta har dock ingen avgörande betydelse i målet.

Beträffande Vicico är det ostridigt att Gunnar Walstam ägde samtliga andelar i bolaget fram till den 12 maj 2005 då aktierna överläts till tre bolag på Curaçao, nämligen Edmiro, Helas och Texfeld. När det gäller den del av transaktionen som avser 180 miljoner kr, fick Ad Tech i samband med den aktuella transaktionen en fordran på Bactiguard AB. Denna fordran överläts därefter till Marita, som samma dag överlät den vidare till Vicico. Fordran reglerades genom att 180 preferensaktier emitterades att tecknas av Vicico. Senare kom Bactiguard Holding AB att köpa aktierna av Vicico.

Kammarrätten anser i likhet med Skatteverket att endast det faktum att det gjorts betalningar till Helas och Texfeld med fem miljoner kr vardera, inte ger tillräckligt stöd att det föreligger ett delägarskap i Marita. Kammarrätten anser vidare att de uppgifter som har lämnats angående Vicicos betalningar till sina ägarbolag inte heller ger tillräckligt stöd för att ägarskapet i Marita sett ut på ett annat sätt än vad Gunnar Walstam under lång tid gjort gällande.

Sammantaget är det inte klarlagt att Helas och Texfeld haft ägarintresse i Marita. Mot bakgrund av att övrig utredning entydigt pekar på att det är Gunnar Walstam som genom sin kapitalförsäkring ägt Marita den 31 december 2005 anser kammarrätten att det är mycket sannolikt att det ligger till på detta sätt. Det är därför inte av avgörande betydelse vem som ligger bakom Helas och Texfeld. Det sagda innebär att det är Gunnar Walstam som ska beskattas för resultatet i Ad Tech till den del det belöper på Maritas andel, nämligen 215 miljoner kr.

Skattetillägg och eftertaxering

Oriktig uppgift

Gunnar Walstam har i sin inkomstdeklaration inte redovisat uppgifter om sin utländska kapitalförsäkring och om sitt indirekta innehav i Ad Tech. Han har inte heller gett in Ad Techs resultat- och balansräkning. Gunnar Walstam uppger att den allmänna uppfattningen vid tidpunkten för transaktionerna var att upplägg med kapitalförsäkringar var accepterat och att detta gällde ända fram till HFD:s avgörande i RÅ 2008 ref. 54, vilket meddelades efter att de nu aktuella transaktionerna hade ägt rum. Han anser därför att det inte funnits skäl att lämna några ytterligare upplysningar om transaktioner utförda genom kapitalförsäkring. Som utvecklas nedan under rubriken Befrielse från skattetillägg, anser kammarrätten att rättsläget vid deklarationstidpunkten var oklart. En oriktig uppgift kan dock anses ha lämnats även om rättsläget klarlagts först senare (jfr RÅ 2006 ref. 25).

Kammarrätten anser att Gunnar Walstam genom underlåtenheten att lämna uppgifter om sin utländska kapitalförsäkring och om sitt indirekta innehav i Ad Tech har lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Förutsättningar för eftertaxering och påförande av skattetillägg föreligger därmed. Den omständigheten att han kan ha omnämnt sin kapitalförsäkring i ett annat skatteärende saknar i detta sammanhang betydelse.

Befrielse från skattetillägg

Gunnar Walstam åberopar sitt hälsotillstånd som grund för befrielse från skattetillägg. För att befrielse ska kunna ske på denna grund brukar krävas att den skattskyldige varit allvarligt sjuk vid tidpunkten för deklarationen och att det finns ett direkt orsakssamband mellan sjukdomen och bristerna i deklarationen. Kammarrätten anser att de medicinska underlag som Gunnar Walstam har gett in inte visar att hans hälsotillstånd varit sådant att han inte

haft möjlighet att fullgöra sin deklarationsskyldighet på ett korrekt sätt. Skäl för befrielse från skattetillägg föreligger därför inte på denna grund.

Som nämnts anför Gunnar Walstam att den allmänna uppfattningen vid tidpunkten för transaktionerna var att upplägg med kapitalförsäkringar var accepterat och att detta gällde ända fram till HFD:s avgörande i RÅ 2008 ref. 54, och att det därför inte fanns skäl att lämna några ytterligare upplysningar om transaktioner utförda av kapitalförsäkringen. Han anser även att den aktuella beskattningsfrågan måste betraktas som en svår rättslig fråga och att skäl för befrielse föreligger på denna grund. Skatteverket invänder att den skattemässiga bedömningen av kapitalförsäkringar länge varit ifrågasatt och att Gunnar Walstam därför i sin inkomstdeklaration haft informationsplikt om sin kapitalförsäkring.

Avgörandet i det rättsfall som Gunnar Walstam har åberopat, RÅ 2008 ref. 54, meddelades den 30 juni 2008, vilket förvisso ligger efter deklARATIONSTIDPUNKTEN i det nu aktuella målet. Kammarrätten konstaterar dock att frågan om den skattemässiga bedömningen av kapitalförsäkringar sedan länge har varit omdiskuterad. Det är vidare mycket sannolikt att Gunnar Walstam eller hans rådgivare varit medvetna om denna oklarhet. Kammarrätten anser därför att Gunnar Walstam haft en skyldighet att i sin deklARATION upplysa om sin utländska kapitalförsäkring och sitt indirekta innehav i Ad Tech även om rättsläget avseende kapitalförsäkringen kan anses ha varit en svår skatterättslig fråga. Skäl för befrielse föreligger därför inte heller på denna grund.

Den fråga som kammarrätten här efter har att ta ställning till är om skattetillägget är att anse som oskäligt genom att inte stå i rimlig proportion till underlåtenheten att lämna korrekta uppgifter i deklARATIONEN.

Enligt HFD:s praxis medför enbart skattetilläggets storlek inte en tillämpning av den nu aktuella eftergiftsgrunden (jfr RÅ 1995 ref. 5).

I RÅ 2000 ref. 66 I uttalade HFD att skattetilläggslagstiftningen i sig innefattar en rimlig proportionalitetsavvägning och att den också ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet.

Kammarrätten kan konstatera att skattetillägget uppgår till ett mycket högt belopp, nästan 48 miljoner kr. Detta gäller i synnerhet för en privatperson. Å andra sidan kan det konstateras att de aktuella transaktionerna medfört en beskattning på omkring 120 miljoner kr. En beskattning som hade uteblivit om den oriktiga uppgiften inte hade upptäckts. Enligt kammarrättens mening har det inte kommit fram några omständigheter när det gäller orsakerna till att den oriktiga uppgiften lämnades, som talar för att skattetillägget ska sättas ned. Kammarrätten anser vid en samlad bedömning att omständigheterna inte är sådana att avgiften inte står i rimlig proportion till underlåtenheten. Skäl för befrielse föreligger därmed inte heller på denna grund. Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för ombudskostnader

Gunnar Walstam har inte vunnit bifall till sin talan och då det inte heller i övrigt finns förutsättningar att bevilja ersättning ska yrkandet om ersättning för ombudskostnader i förvaltningsrätten och kammarrätten avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Jerry Eriksson
lagman
ordförande

Kaj Håkansson
kammarrättsråd
referent

Ann-Britt Bäck
tf. assessor

Mårten Olsson
föredragande



FÖRVALTNINGSRÄTTEN
I STOCKHOLM
Skatteavdelningen
Enhet 4

DOM
2013-11-29
Meddelad i
Stockholm

Mål nr
22260-11

KLAGANDE

Gunnar Walstam, 550507-0093

Ombud: Advokat Sven-Åke Bergkvist och jur.kand. Fredrik Berndt
Mannheimer Swartling Advokatbyrå AB
Box 1711
111 87 Stockholm

MOTPART

Skatteverket
106 61 Stockholm

(410 617337-11/5472)

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skatteverkets beslut 2011-09-09, se bilaga 1

SAKEN

Inkomsttaxering 2006
Eftertaxering och skattetillägg
Ersättning för kostnader

FÖRVALTNINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Förvaltningsrätten avslår överklagandet.

Förvaltningsrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader.

Dok.Id 366347

| Postadress | Besöksadress | Telefon | Telefax | Expeditionstid |
|------------------|------------------|---|---------------|--------------------------------|
| 115 76 Stockholm | Tegeluddsvägen 1 | 08-561 680 00 E-post: forvaltningsrattenistockholm@dom.se | 08-561 680 01 | måndag – fredag 09:00-15:00 |

BAKGRUND, YRKANDEN M.M.

Skatteverket beslutade den 9 september 2011 att genom eftertaxering påföra Gunnar Walstam oredovisat överskott av passiv näringsverksamhet med 215 000 000 kr avseende andel i Ad Tech Holdings Limited (Ad Tech Ltd) samt skattetillägg med 40 procent av den skatt som utgår på nämnda underlag. Skälen för beslutet framgår av bilaga 1 (beslutets bilagor har här utelämnats).

Gunnar Walstam yrkar i *första hand* att han endast ska beskattas för inkomst av passiv näringsverksamhet motsvarande den del av köpeskillingen som utbetalades till Marita Investment Ltd (Marita Ltd) och som därefter indirekt tillföll honom, dvs. 11 981 468 kr, samt att han inte till någon del ska beskattas för den del av köpeskillingen som utgjordes av aktier. I *andra hand* yrkar han att han ska beskattas för den del av köpeskillingen som utbetalades till Marita Ltd (11 981 468 kr) samt, vad gäller den del av köpeskillingen som utgjordes av aktier, endast för den del som sedan indirekt tillföll honom (90 571 071 kr), således totalt 102 552 539 kr. Vidare yrkar han att skattetillägget ska undanröjas och att han ska beviljas ersättning för kostnader i förvaltningsrätten.

Han anför bl.a. följande till stöd för sin talan.

Efter samtliga steg i transaktionen har han, genom sitt bolag ViCiCo B.V, erhållit aktier i utbyte mot tillgångarna i Ad Tech Ltd. Den verkliga innebörden av transaktionerna är därför att en verksamhetsavyttring enligt 38 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har skett. Skatteverket åberopar ofta den rättspraxis som anger att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Denna praxis ska naturligtvis även tillämpas till den skattskyldiges fördel. Han ska således inte beskattas till den del han erhållit aktier som vederlag,

vilket är fallet beträffande de 180 000 000 kr som initialt erhöles genom en revers. För det fall beskattning ska ske av denna del av köpeskillingen ska han endast beskattas för den del som slutligen, indirekt, tillfallit honom, dvs. 90 571 071 kr.

I övrigt har Marita Ltd endast mottagit en kontant betalning om 21 981 468 kr. Av detta belopp har 10 000 000 kr därefter gått till de två utomstående bolag som också haft ägarintressen i Marita Ltd. Han har själv således inte erhållit mer än 11 981 468 kr av de 21 981 468 kr. Han har på grund av affärsrelationer till de två utomstående bolagen inte velat lämna dessa uppgifter tidigare men väljer nu, eftersom förhållandena har förändrats, att lämna dem. Skatteverket har tidigare konstaterat att det inte är möjligt att erhålla uppgifter om ägandet i Marita Ltd, varför beskattningen baserats på uppgifter från honom själv. Beskattningen bör nu därför justeras i enlighet med de nya uppgifterna.

Han har inte lämnat någon oriktig uppgift. Enligt den gängse uppfattningen på marknaden vid den aktuella tidpunkten kunde en kapitalförsäkring som den ifrågavarande inte ifrågasättas. Sådana kapitalförsäkringar var etablerade produkter. Skäl saknades därför att deklarerat den aktuella överlåtelser. Rättsfallet RÅ 2008 ref. 54 förändrade rättsläget vad gäller bedömningen av kapitalförsäkringar. Det är först efter att rättsfallet meddelades som det har funnits skäl att redovisa transaktioner av tillgångar som ägts genom dylika kapitalförsäkringar. Hans kapitalförsäkring är dessutom av en annan typ än den som var föremål för Regeringsrättens bedömning i RÅ 2008 ref. 54.

Det får i vart fall anses ursäktligt att han inte lämnat uppgifterna. Den 2 maj 2006 tvingades han söka vård på grund av ett akut sjukdomstillstånd. Han saknade därför möjlighet att själv deklarerat för taxeringsåret 2006. Det får således anses ursäktligt att han inte lämnade uppgifterna. Vid

bedömningen av om en felaktighet eller underlåtenhet framstår som ursäktlig ska även beaktas om denna berott på att den skattskyldige felbedömt en rättsregel. Rättsläget fram till Regeringsrättens dom den 30 juni 2008 i RÅ 2008 ref. 54 var ett annat än vad det sedan blev. Kammarrätten gjorde en annan bedömning än Regeringsrätten, varför frågan måste anses vara svårbedömd.

Det skulle även vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eftersom detta är synnerligen högt. Förhållandet att den svenska skattebasen utvidgats genom överlåtelsen innebär också att det vore oskäligt att ta ut skattetillägg eftersom det är tydligt att underlåtenheten att lämna uppgifter inte beror på svenska skatteskal.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och till yrkandet om ersättning för kostnader. Verket anför bl.a. följande till stöd för sin talan.

Av utredningen framgår att Ad Tech Ltd sålt samtliga tillgångar till Bactiguard AB och att Ad Tech Ltd som köpeskilling erhållit bl.a. en fordran om 180 000 000 kr på Bactiguard AB i form av en revers. Ad Tech Ltd har därefter, samma dag, överlåtit fordran till Marita Ltd som i sin tur överlåtit den till ViCiCo B.V. Bactiguard AB har därefter reglerat skulden till ViCiCo B.V. genom att emittera preferensaktier enligt bolagsstämmoprotokoll daterat samma dag som övriga genomförda transaktioner. För att beskattning ska kunna ske på det sätt som Gunnar Walstam angett torde krävas att de avtal som genomförts inte återspeglar den verkliga innebörden av företagna rättshandlingar. Skatteverket kan dock inte se annat än att avtalen återger vad som verkligen har skett, dvs. att Ad Tech Ltd sålt samtliga tillgångar till Bactiguard AB och därmed delvis fått en fordran på Bactiguard AB. Denna fordran har visserligen överlåtit samma dag för att slutligen hamna hos ViCiCo B.V. som fått sin fordran reglerad genom preferensaktier i Bactiguard AB. Detta innebär

dock inte att det finns skäl att med hänvisning till rättshandlingarnas verkliga innebörd hävda att en verksamhetsavyttring skett i enlighet med 38 kap. IL.

Gunnar Walstam har under utredningens gång hela tiden hävdats att han själv ägt samtliga andelar i Marita Ltd via sin kapitalförsäkring. Först nu inkommer han med uppgifter om att ägandet i Marita Ltd sett annorlunda ut. Några dokument till stöd för hur ägandet sett ut i Marita Ltd under aktuell period har inte presenterats. Inte heller har han lämnat någon godtagbar förklaring till de ändrade uppgifterna. Det finns i denna del inte skäl att frånga den bedömning som gjorts i det överklagade beslutet.

Vad gäller skattetillägget kan följande anföras. Aktuella kapitalförsäkringar har tidigt varit skattemässigt ifrågasatta. Med beaktande härav samt det faktum att Gunnar Walstam underlåtit att upplysa om kapitalförsäkringen och övriga för nu aktuell fråga relevanta omständigheter i sin deklaration har han lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för påförande av skattetillägg. Det har inte framkommit att Gunnar Walstams hälsotillstånd varit sådant att det varit den direkta orsaken till att han underlåtit att redovisa samtliga relevanta omständigheter i deklarationen. Även med beaktande av att rättsläget får anses ha varit osäkert vid deklarationstidpunkten har det funnits mer än ett skäl att upplysa om kapitalförsäkringen och övriga omständigheter av betydelse för nu aktuell fråga. Det finns därför inte skäl för befrielse från skattetillägg.

SKÄLEN FÖR AVGÖRANDET

Inkomst av passiv näringsverksamhet

I målet får anses ostridigt att Gunnar Walstam genom vad han benämnt som sin ”kapitalförsäkring” och vidare genom bolaget Marita Ltd innehaft eller kontrollerat så stor del av andelarna i Ad Tech Ltd att han ska anses som delägare i en utländsk juridisk person med lågbeskattade inkomster i 39 a kap. IL:s mening. Gunnar Walstam är enligt 39 a kap. 13 § IL därför skattskyldig för en så stor andel av överskottet av de lågbeskattade inkomsterna som svarar mot hans beräknade andel av kapitalet i Ad Tech Ltd. Förvaltningsrätten gör följande bedömning avseende hans andel av kapitalet.

Gunnar Walstam angav tidigt i ärendet hos Skatteverket att hans kapitalförsäkring ägt andelarna i Marita Ltd. Han har därefter inte angett något annat och inte heller invänt när Skatteverket beräknat hans kapitalandel utifrån att han genom ”kapitalförsäkringen” ägt samtliga andelar i detta bolag. Först i ett mycket sent skede i förvaltningsrätten har han uppgett att även två andra bolag haft ägarintressen i Marita Ltd. Han har emellertid inte specificerat hur stort detta ägarintresse skulle vara. Som skäl till varför han först nu lämnat dessa uppgifter har han hänvisat till att affärsrelationerna mellan honom och de två bolagen förändrats.

Förvaltningsrätten konstaterar att det i målet förvisso är fråga om eftertaxering, varför Skatteverket har att göra de påstådda förhållandena mycket sannolika. Rätten finner emellertid att de nu lämnade uppgifterna om att det funnits ytterligare två bolag med ägarintressen i Marita Ltd är alltför vaga för att läggas till grund för beskattningen av Gunnar Walstam. Detta mot bakgrund av att han själv under i princip hela ärendets och målets handläggning vidhållit att hans kapitalförsäkring ägt samtliga andelar i Marita Ltd samt mot bakgrund av att det skäl han angett för

varför han inte tidigare angett nämnda förhållande framstår som svårbegripligt. Inte heller har han specificerat hur stort det utomstående ägarintresset skulle vara. Vid sådant förhållande finner förvaltningsrätten det mycket sannolikt att Gunnar Walstam, genom sin ”kapitalförsäkring”, ägt samtliga andelar i Marita Ltd.

Vidare får det i målet anses ostridigt att Marita Ltd i sin tur ägt 50 procent av andelarna i Ad Tech Ltd vid den relevanta tidpunkten. Gunnar Walstams beräknade andel av kapitalet i Ad Tech Ltd uppgår därför till 50 procent. Han ska uttryckligen enligt lagtexten således beskattas för 50 procent av överskottet av de lågbeskattade inkomsterna i detta bolag. Gunnar Walstams invändning att hela inkomsten i fråga inte tillfallit honom personligen påverkar inte denna bedömning. Vad gäller Gunnar Walstams invändning att viss del av den aktuella inkomsten i Ad Tech Ltd skulle vara skattefri gör förvaltningsrätten följande bedömning.

Den i målet aktuella inkomsten utgörs av den köpeskilling som utgick vid inkrämsöverlåtelsen mellan Ad Tech Ltd och Bactiguard AB år 2005. Köpeskillingen erlades till viss del genom att en fordran uppstod på Bactiguard AB. Fordran gavs formen av en av en revers, vilken sedan överläts vidare i flera led. Slutligen överläts den till ViCiCo B.V, vilket bolag ägdes av Gunnar Walstam. Bactiguard AB:s skuld reglerades därefter genom att detta bolag emitterade aktier till ViCiCo B.V. Gunnar Walstam har därvid anfört att förvaltningsrätten i denna del ska tillämpa principen om verklig innebörd på så sätt att reglerna om verksamhetsavyttringar i 38 kap. IL blir tillämpliga. Den verkliga innebörden av transaktionerna skulle då vara att han själv – genom sitt ägande i ViCiCo B.V. – erhållit andelar i utbyte mot tillgångarna i Ad Tech Ltd. Förvaltningsrätten konstaterar att parterna i målet får anses vara överens om att reglerna i 38 kap. IL inte är direkt tillämpliga i förevarande fall. Allmänt gäller emellertid att beskattning ska ske på grundval av

rättshandlingars verkliga innebörd. En sådan bedömning kan avse inte bara en enskild rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. Förvaltningsrätten kan dock, i likhet med Skatteverket, inte finna annat än att avtalen återger vad som verkligen har skett, dvs. att Ad Tech Ltd överlätit sitt inkrån till Bactiguard AB och att viss del av köpeskillingen för detta utgått i form av en revers på så sätt att Ad Tech Ltd fått en fordran på Bactiguard AB. Att Bactiguard AB:s skuld därefter slutligen reglerats genom att detta bolag emitterat aktier till ett av Gunnar Walstam ägt bolag innebär inte att det finns skäl att anse att en skattefri verksamhetsavyttring i 38 kap. IL:s mening skett.

Mot denna bakgrund finner förvaltningsrätten inte anledning att ifrågasätta Skatteverkets beräkning av Gunnar Walstams inkomst av passiv näringsverksamhet till 215 000 000 kr.

Eftertaxering och skattetillägg

Gunnar Walstam har inte redovisat några uppgifter om vad han benämnt som sin utländska ”kapitalförsäkring” eller om sitt indirekta innehav av andelar i Ad Tech Ltd i inkomstdeklarationen. Han har anfört att kapitalförsäkringar vid den aktuella tidpunkten var etablerade produkter som inte kunde ifrågasättas samt att dom i RÅ 2008 ref. 54 meddelades först 2008, varför det saknats skäl att redovisa transaktionerna i fråga. Vidare att hans kapitalförsäkring är av en annan typ än den som bedömdes i 2008 års fall. Förvaltningsrätten konstaterar att kapitalförsäkringar sedan länge varit svårbedömda och att Gunnar Walstam av detta skäl bort redovisa innehavet i sin inkomstdeklaration. Vidare att Gunnar Walstam, utöver att lämna uppgifter om sin ”kapitalförsäkring”, även bort lämna uppgifter i den omfattning att Skatteverket haft möjlighet att bedöma hans indirekta innehav av andelar i Ad Tech Ltd. Han har enligt förvaltningsrättens mening därför lämnat oriktig uppgift till ledning för

taxeringen, vilket medfört att taxeringsbeslut blivit felaktigt.

Förvaltningsrätten finner det inte uppenbart oskäligt att eftertaxera. Grund för eftertaxering föreligger därför. Detsamma gäller påförande av skattetillägg.

Vad gäller frågan om befrielse från påfört skattetillägg gör förvaltningsrätten följande bedömning. Hel eller delvis befrielse från påfört skattetillägg kan medges om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig eller om det annars skulle vara oskäligt att ta ut skattetillägget med fullt belopp. Vid bedömningen av om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig ska det särskilt beaktas om denna kan antas ha berott på den skattskyldiges ålder, hälsa eller liknande förhållanden. Vidare om den kan antas ha berott på att den skattskyldige har felbedömt en skatteregel eller betydelsen av de faktiska förhållandena. Vid bedömningen av om det annars skulle vara oskäligt att ta ut fullt skattetillägg ska det särskilt beaktas om detta inte står i rimlig proportion till felaktigheten eller underlåtenheten.

Gunnar Walstam har bl.a. anfört att han den 2 maj 2006, dvs. vid tiden för lämnandet av den här aktuella inkomstdeklarationen, tvingades söka vård på grund av ett akut sjukdomstillstånd och att han därför saknade möjlighet att själv deklarerera för taxeringsåret 2006. Förvaltningsrätten konstaterar emellertid att han ändå, såvitt framgår, inkommit med deklarationen i tid samt att den i övriga delar inte synes ha ifrågasatts av Skatteverket. Det förhållandet att Gunnar Walstam underlåtit att lämna här aktuella uppgifter kan enligt förvaltningsrättens bedömning därför inte ha berott på hans sviktande hälsa vid deklarationstidpunkten.

Gunnar Walstam har även anfört att det förhållandet att han underlåtit att lämna uppgifterna i deklarationen berott på att han felbedömt en skatteregel eftersom frågan om hans kapitalförsäkring varit skattepliktig

eller inte varit svårbedömd. Förvaltningsrätten konstaterar att frågan förvisso får anses ha varit svårbedömd men att detta måste ha stått klart för Gunnar Walstam och att det därför inte kan anses ursäktligt att han inte lämnade uppgifterna.

Gunnar Walstam har slutligen anfört att det är oskäligt att ta ut fullt skattetillägg eftersom detta är synnerligen högt och eftersom den svenska skattebasen utvidgats genom transaktionerna. Förvaltningsrätten finner att skattetillägget inte kan anses så högt att det inte står i rimlig proportion till underlåtenheten att lämna här aktuella uppgifter. Det kan enligt förvaltningsrättens mening därför inte anses oskäligt att ta ut fullt skattetillägg. Det förhållandet att den svenska skattebasen utvidgats genom här aktuella transaktioner påverkar inte denna bedömning. Det föreligger således inte skäl för befrielse från påfört skattetillägg.

Överklagandet ska därför avslås.

Ersättning för kostnader

Av 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. framgår att en skattskyldig som i ett mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt ska beviljas ersättning för kostnaderna om den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet, målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller det finns synnerliga skäl för ersättning.

Gunnar Walstam har inte vunnit bifall till sina yrkanden i målet. Målet avser inte heller fråga som är av betydelse för rättstillämpningen och det finns inga synnerliga skäl för ersättning. Yrkandet om ersättning för kostnader ska därför avslås.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Detta avgörande kan överklagas. Information om hur man överklagar finns i bilaga 2 (DV 3104 A).

Linnéa Westman
Förvaltningsrättsfiskal

Nämndemännen Olle Almquist, Inga-Lill Larsson och Gun Sandquist har också deltagit i avgörandet.

Förvaltningsrättsnotarien Marcus Westman har föredragit målet.



HUR MAN ÖVERKLAGAR

Om Ni vill överklaga förvaltningsrättens dom/beslut ska Ni skriva till Kammarrätten i Stockholm.

Skrivelsen ska dock skickas eller lämnas till förvaltningsrätten. Tala om varför Ni anser att domen/beslutet ska ändras och vilken ändring Ni vill ha. Sänd även med sådant som Ni anser ha betydelse och som Ni inte tidigare gett in.

- För att kammarrätten ska kunna ta upp Ert överklagande måste Er skrivelse ha kommit in till förvaltningsrätten **inom två månader** från den dag då Ni fick del av domen/beslutet. För offentlig part räknas dock tvåmånaderstiden från den dag då domen/beslutet meddelades. (Angående beräkningen av tiden för överklagande, se nedan.)
- Tala om vilken dom eller vilket beslut Ni överklagar genom att anteckna förvaltningsrättens namn och målnummer.
- Uppge person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Adress och telefonnummer till Er arbetsplats ska också anges samt eventuell annan adress där Ni kan nås för delgivning. Har Ni redan tidigare lämnat dessa uppgifter i målet – och om de fortfarande är aktuella – behöver Ni inte uppges igen.

- Om Ni anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges.
- Om någon person- eller adressuppgift ändras, ska Ni utan dröjsmål anmäla ändringen till kammarrätten.

Adressen till förvaltningsrätten framgår av förvaltningsrättens dom/beslut.

Behöver Ni fler upplysningar om hur man överklagar kan Ni vända Er till förvaltningsrätten.

Sista dagen för överklagande är i regel den dag som genom sitt tal i månaden motsvarar den dag Ni fick del av domen/beslutet. Om Ni fick del av förvaltningsrättens dom/beslut t.ex. den 30 juni måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 augusti. Om Ni fick del av domen/beslutet en dag med ett tal i månaden som inte finns i slutmånaden löper besvärstiden ut på slutmånadens sista dag. Om Ni fick del av domen/beslutet t.ex. den 31 juli måste besvärshandlingen ha kommit in senast den 30 september.

Om sista dagen för överklagande infaller på lördag, söndag eller helgdag, midsommarafton, julafton eller nyårsafton räcker det att besvärshandlingen kommer in nästa vardag.

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande ska skriva till Högsta förvaltningsdomstolen. Skrivelsen ställs alltså till Högsta förvaltningsdomstolen *men ska skickas eller lämnas till kammarrätten*.

Överklagandet ska ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande ska kunna tas upp i Högsta förvaltningsdomstolen krävs att *prövningstillstånd* meddelas. Högsta förvaltningsdomstolen lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas eller om det finns synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att det finns grund för resning eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Högsta förvaltningsdomstolen varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande ska ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande ska innehålla följande uppgifter;

1. den klagandes namn, person-/organisationsnummer, postadress, e-postadress och telefonnummer till bostaden och mobiltelefon. Dessutom ska adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nå för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om klaganden anlitar ombud, ska ombudets namn, postadress, e-postadress, telefonnummer till arbetsplatsen och mobiltelefonnummer anges. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Högsta förvaltningsdomstolen
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen för detta
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.