

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
1019-1022-08

meddelad i Stockholm den 28 november 2008

KLAGANDE

AA

MOTPART

Skatteverket
171 94 Solna

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrättens i Stockholm dom den 19 december 2007 i mål nr 895-06, 897-06, 898-06 och 900-06 (bilaga)

SAKEN

Inkomsttaxering 1999 och eftertaxering för 2000, 2002 och 2003 för inkomst samt skattetillägg m.m.

YRKANDEN M.M.

AA yrkar att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, ska förordna att den ersättning han har erhållit i samband med försäljning av aktier i BIAB-bolagen ska beskattas i inkomstslaget kapital samt att påförda skattetillägg ska undanröjas alternativt efterges. Han yrkar också ersättning för kostnader med totalt 138 563 kr inklusive mervärdesskatt.

Till stöd för sin talan anför han bl.a. följande. BIAB-bolagen har fyllt en reell affärsmässig funktion. I juridiskt hänseende är det BIAB-bolagen som enligt avtal med finansbolagen utfört förmedlingstjänster åt finansbolagen och som fått ersättning för detta i form av förmedlingsprovision. Denna ersättning har redovisats och beskattats i BIAB-bolagen. Enligt rättspraxis finns inget hinder mot att lägga in verksamhet som bygger på aktieägarnas personliga arbetsinsatser i ett aktiebolag. Att beskatta aktieförsäljning som lön kan inte utan lagstöd ske vid sidan av 3:12-systemet. I detta fall är rättshandlingarnas egentliga innebörd inte någon annan än vad som följer av formen för de rättshandlingar som har vidtagits. Till skillnad från när det gäller aktieutdelning i ett bolag har man vid aktieförsäljning att göra med en extern köpare. En utomstående köpare kan komma att betala olika pris per aktie vid förvärv av aktier i ett och samma aktieslag vid ett och samma tillfälle eftersom avtalsfrihet råder vid transaktioner mellan säljare och en utomstående köpare. Om säljarna sinsemellan, t.ex. genom ett aktieägaravtal, kommer överens om att ta ut skilda priser för olika aktier vid försäljning av bolaget och en köpare accepterar att betala det sammanlagda pris för aktierna som följer av denna överenskommelse, gäller självklart att respektive aktieägare vid taxeringen ska beskattas i kapitalvinstsystemet för den ersättning som erhålls. – Med den utgångspunkt som kammarrätten har haft, dvs. att betalningarna från finansbolagen utgjort inkomst som bilhandlaren fått och styrt till BIAB-bolagen, borde beloppen med tillämpning av kontantprincipen ha blivit skattepliktiga vid tidigare taxeringsår än vad som följer av Skatteverkets beslut.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet. Verket tillstyrker att ersättning för biträdeskostnader i Regeringsrätten medges med 15 000 kr inklusive mervärdesskatt. Till stöd för sin talan åberopar verket vad som tidigare anförts i målen och tillägger bl.a. följande. Det är bilhandelsföretaget som har förmedlat finansieringstjänsten. Intäkten är således ett utflöde av bilhandelsföretagets löpande intäkter. Inkomsten ska därför beskattas i inkomstslaget tjänst. BIAB-bolagens verksamhet har bestått i att uppbära provisionsintäkterna i stället för bilhandelsföretaget. AA har vare sig disponerat eller kunnat disponera över bilhandelsföretagets provisionsintäkter förrän han, efter den tidpunkt då aktien i BIAB-bolaget avyttrats, faktiskt erhöll beloppet. Det är först vid den tidpunkten AA ska beskattas för beloppet.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av handlingarna i målen framgår bl.a. följande. AA var under de aktuella åren ägare av, styrelseledamot och företagsledare i bilhandelsföretagen GB & JEF AB och AB Ava MC. Han var också delägare i Fritidshandelns Inköps AB (BIAB Fritid), Bilhandelns Försäljning AB (BIAB Försäljning) och Bilhandelns Inköps AB (BIAB Inköp). BIAB-bolagen ägdes av ett stort antal bilhandlare. I BIAB-sfären ingick även ett administrationsbolag, Bilhandelns Administration AB (BIAB Administration). Verksamheten i AAs bilhandels-företag bestod, förutom av bilförsäljning m.m., av att förmedla olika finansieringslösningar. Förmedlingen av dessa tjänster utfördes på villkor som fastställts i avtal som slutits mellan BIAB-bolagen, som agerade som ombud för bilhandelsföretagen, och finansbolagen GE Capital Bilfinans AB och BMW Financial Services Scandinavia AB. Enligt avtalen skulle finansbolagen utge ersättning för förmedlingstjänsterna till BIAB Administration. BIAB Administration förde därefter, efter avdrag för administrationskostnader, över pengarna till BIAB Fritid, BIAB Försäljning respektive BIAB Inköp.

Av aktieägaravtalet för BIAB Försäljning framgår bl.a. följande. Ingen aktieutdelning skulle utgå för de tre första verksamhetsåren. Aktieägarna hade inte rätt att till någon utanför kretsen av aktieägare överlåta sina aktier i BIAB Försäljning före den 1 juli 2001. Samtliga aktieägare i BIAB Försäljning skulle vidare ställa ut en option som gav optionsinnehavaren rätt att förvärva samtliga aktier i BIAB Försäljning. Optionen skulle gälla under tiden den 1 juli 2001 – den 30 juni 2002. Priset skulle motsvara aktiens verkliga värde. Värdet på en aktieägars aktier skulle bestämmas med utgångspunkt i vad aktieägaren tillfört BIAB Försäljning i ersättning för överlåtna kontrakt i förhållande till vad samtliga aktieägare sammantaget tillfört i ersättning för överlåtna kontrakt. För varje räkenskapsår skulle upprättas en sammanställning som visade vad varje ägare tillfört BIAB Försäljning i ersättning, jämte på ersättningen belöpande avkastning. BIAB Försäljnings totala värde skulle sedan fördelas på den aktiepost som envar aktieägare ägde i förhållande till vad han enligt sammanställningarna för respektive år tillfört BIAB Försäljning. Aktieägaravtalen för BIAB Inköp och BIAB Fritid är i nämnda avseenden i allt väsentligt utformade på motsvarande sätt.

Vinsten vid försäljningen av aktierna i BIAB-bolagen har således fördelats mellan aktieägarna i proportion till utförda förmedlingstjänster, och utfallet har därmed blivit olika för aktier av samma slag.

I slutet av 1998 avyttrades BIAB Fritid för 6 255 647 kr och i december 2001 avyttrades BIAB Försäljning och BIAB Inköp för sammanlagt 54 148 000 kr. Köpeskillingen för aktierna i BIAB Fritid utbetalades till de olika bilhandlarna via Team Trading Sweden AB medan utbetalning av köpeskillingen för aktierna i BIAB Försäljning och BIAB Inköp ombesörjdes via BIAB Administration. Av utbetalningslistor framgår att AA i januari 1999 fick en utbetalning på 358 758 kr, i december 2001 två utbetalningar på vardera 92 667 kr och 41 941 kr samt i mars 2002 två utbetalningar på vardera 23 167 kr och 10 485 kr.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

En första fråga i målen är om den ersättning AA har fått till följd av försäljning av aktierna i BIAB Fritid, BIAB Försäljning och BIAB Inköp ska beskattas i inkomstslaget kapital eller anses utgöra ersättning för tjänster utförda i AAs fåmansföretag och därför beskattas i inkomstslaget tjänst hos honom. I det senare fallet uppkommer också frågan om rätt beskattningstidpunkt.

Utredningen i målen visar att förmedlingstjänsterna utförts inom ramen för den verksamhet som bedrivits i bilhandelsföretagen (GB & JEF AB och AB Ava MC). Provisionsinkomsterna från de båda finansbolagen skulle därför rätteligen ha tillkommit de av AA ägda bolagen. Så har emellertid inte skett, utan provisionsinkomsterna har i stället genom olika avtal överförts till BIAB-bolagen. Genom detta förfarande och med stöd av aktieägaravtal har provisionsinkomsterna slutligen tillgodoförts AA. Innebörden av avtalen är således att provisionsinkomsterna förts över till AA från de av honom ägda bolagen.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till att AA varit verksam i dessa bolag ska inkomsten beskattas hos honom som inkomst av tjänst. Den omständigheten att inkomsten genom det använda förfarandet formellt har tillkommit AA via försäljning av aktier i BIAB-bolagen saknar betydelse för denna bedömning.

Nästa fråga är då vid vilken tidpunkt inkomsten ska beskattas. Som tidigare konstaterats har förmedlingsverksamheten bedrivits i AAs bolag, men provisionerna från denna verksamhet har förts över till BIAB-bolagen. Detta har skett som ett led i det förfarande som AAs bolag, i samverkan med ett stort antal andra bilhandelsbolag, genomfört i syfte att slutligen kunna sälja aktierna i BIAB-bolagen till en extern köpare. Det är således AAs bolag och inte AA personligen som har disponerat över provisionerna i detta skede. Inte heller när medlen kommit BIAB-bolagen till godo har AA kunnat disponera över medlen till följd av de villkor som intagits i aktieägaravtalen. Utredningen visar inte annat än att AA har kunnat förfoga över medlen först när aktierna i BIAB-bolagen sålts och ersättning för denna försäljning betalats ut till honom. Som underinstanserna funnit ska beskattning därför ske hos AA för de beskattningsår då denna utbetalning skett.

AA har i sina självdeklarationer redovisat utbetalda ersättningar, efter avdrag för omkostnadsbelopp, i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget tjänst men inte lämnat upplysningar om de verkliga förhållandena avseende inkomsterna. Han har därmed lämnat oriktig uppgift, varför det finns grund såväl för eftertaxering som för påförande av skattetillägg vid taxeringarna 2000, 2002 och 2003. Något skäl för eftergift av skattetilläggen har inte kommit fram.

AA har yrkat ersättning för sina kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 138 563 kr inklusive mervärdesskatt. Målen avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. AA får anses berättigad till ersättning med skäliga 40 000 kr.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar AA ersättning av allmänna medel med 40 000 kr för kostnader.

Sten Heckscher

Eskil Nord

Carina Stävberg

Peter Kindlund

Carl Gustav Fernlund

Ulrika Lundström
Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. I
Föredraget 2008-11-05