

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
1555-1556-08

meddelad i Stockholm den 28 november 2008

## **KLAGANDE**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **MOTPART**

AA

Ombud: BB

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Göteborg dom den 20 december 2007 i mål nr 4844-07 och 4845-08 (bilaga)

## **SAKEN**

Eftertaxering för 2004 för inkomst, inkomsttaxering 2005 samt skattetillägg

---

## **YRKANDEN M.M.**

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten undanröjer kammarrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut. Skatteverket anför bl.a. följande. När AAs bilhandelsföretag vid en bilförsäljning förmedlade en

Dok.Id 63141

---

Postadress  
Box 2293  
103 17 Stockholm

Besöksadress  
Birger Jarls torg 5

Expeditionstid  
09:00-12:00  
13:00-15:00

Telefon  
08-561 676 00  
Telefax  
08-561 678 20

finansieringslösning från ett externt finansbolag var det berättigat till provision. Genom ett skatteplaneringsupplägg betalade finansbolaget inte provisionen till bilhandelsföretaget utan till ett annat bolag, som uppträdde som ombud för bilhandelsföretaget. Slutligen fördes provisionsintäkterna till ett bolag, som fungerade som ett uppsamlingsorgan, vari AA ägde en aktie. Viss expeditjonskostnad skulle reducera beloppet. Denna rutin hade bestämts i aktieägaravtal. Allt var i förväg bestämt i ett upplägg som rörde ett stort antal bilhandelsföretag. Samma villkor skulle tillämpas vid provisioner för samtliga deltagande bilhandelsföretag. Aktieägarna i sista ledet, desamma som ägarna till respektive bilhandelsföretag, fick inte sälja sin aktie externt före visst datum och hade vidare ställt ut en option för optionsinnehavaren att förvärva samtliga aktier. Värdet på aktien skulle bestämmas med utgångspunkt i vad aktieägarens bolag tillfört bolaget i provisionsintäkter. Det uppkom alltså individuella värden på aktierna. Genom aktielikviden vid den formella aktieförsäljningen tillgodogjorde sig AA och de övriga bilhandlarna sina respektive bilhandelsföretags provisionsintäkter. Oredovisade intäkter i ett fåmansföretag utgör enligt praxis inkomst av tjänst för företagsledaren. – Kammarrätten har i det överklagade beslutet noterat att vad AA erhåller är betalning för aktien från dess köpare. Detta saknar dock betydelse. Aktieköparen köper ett skalbolag, dvs. en kassa. Det rör sig endast om ett utbyte av pengar mot pengar och påverkar inte frågan om rätt inkomstslag för AA. – I fråga om när inkomsten ska anses vara tillgänglig för lyftning anser Skatteverket följande. Det bolag som vänder sig till finansbolaget och begär utbetalning av provisionen gör detta som ombud för bilhandelsbolaget och inte som ombud för AA personligen. AA har i och för sig godkänt aktieägaravtalet. Han har dock inte vid någon tidpunkt kunnat begära att få medel utbetalade till sig själv eller på annat sätt disponera över dem personligen förrän efter den formella aktieförsäljningen. Skattelagstiftningen vilar traditionsmässigt på skatteförmågeprincipen. Någon förmåga att betala skatt på inkomsten har inte förelegat förrän AA faktiskt erhåller beloppet.

AA bestrider att köpeskillingen för aktieförsäljningen tas upp som inkomst av tjänst och vidhåller att bolagskonstruktionen byggde helt på affärsmässiga grunder.

**SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Av handlingarna i målen framgår bl.a. följande. AA var under de aktuella åren ägare av och verksam i Bilpunkten i Borås AB. Han var också delägare i Bilhandelns Marknads AB (BIAB Marknad). BIAB Marknad ägdes av ett stort antal bilhandlare. I BIAB-sfären ingick även ett administrationsbolag, Bilhandelns Administration AB (BIAB Administration). Verksamheten i AAs bilhandelsföretag 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 Marknad.

Av aktieägaravtal för BIAB Marknad 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 Marknad före den 1 oktober 2003. Samtliga aktieägare i BIAB Marknad skulle vidare ställa ut en option som gav optionsinnehavaren rätt att förvärva samtliga aktier i BIAB Marknad. Optionen skulle gälla under tiden den 1 oktober 2003 – den 30 juni 2004. Priset skulle motsvara aktiens verkliga värde. Värdet på en aktieägars aktier skulle bestämmas med utgångspunkt i vad aktieägaren tillfört BIAB Marknad 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 Marknad i ersättning, jämte på ersättningen belöpande avkastning. BIAB Marknads totala värde skulle sedan fördelas på den aktiepost som envar aktieägare ägde i förhållande till vad han enligt sammanställningarna för respektive år tillfört BIAB Marknad.

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

I november 2003 avyttrades BIAB Marknad. Köpeskillingen för aktierna i bolaget utbetalades till de olika bilhandlarna via BIAB Administration.

Av utbetalningslistor framgår att AA under år 2003 fick utbetalningar på 173 121 kr och under år 2004 på 19 029 kr. Genom en postväxel daterad den 30 december 2004 mottog han ytterligare ett belopp på 18 651 kr.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

En första fråga i målen är om den ersättning AA har erhållit till följd av försäljning av aktierna i BIAB Marknad ska beskattas i inkomstslaget kapital eller anses utgöra ersättning för tjänster utförda i AAs fåmansföretag och därför beskattas som inkomst av 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 Bilpunkten i Borås AB. Provisionsinkomsterna från de båda finansbolagen skulle alltså rätteligen ha tillkommit det av AA ägda bolaget. Så har emellertid inte skett, utan provisionsinkomsterna har i stället genom olika avtal överförts till BIAB-bolagen. Genom detta förfarande och med stöd av aktieägar-avtal har provisionsinkomsterna slutligen tillgodoförts AA. Innebörden av avtalen är således att provisionsinkomsterna förts över till AA från det av honom ägda bolaget.

Mot denna bakgrund och med hänsyn till att AA varit verksam i detta 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 Marknad 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 aktieägaravtalet. Utredningen visar inte annat än att AA har kunnat förfoga över medlen först när aktierna i BIAB Marknad sålts och ersättning för denna försäljning betalats ut till honom.

Beskattning ska därför ske hos AA för de beskattningsår då denna utbetalning skett.

AA har i sina självdeklarationer inte redovisat utbetalda ersättningar. Det finns därför grund för såväl eftertaxering (taxeringsår 2004) som för påförande av skattetillägg (taxeringsåren 2004 och 2005). Något skäl för eftergift av skattetilläggen har inte kommit fram.

Skatteverkets överklagande ska därför bifallas.

### **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att AA vid taxeringen 2004 ska beskattas för 173 121 kr i inkomstslaget tjänst samt påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på ett underlag om 173 121 kr samt att han vid taxeringen 2005 ska beskattas för 37 679 kr i inkomstslaget tjänst samt påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på ett underlag om 37 679 kr.

Sten Heckscher

Eskil Nord

Carina Stävberg

Peter Kindlund

Carl Gustav Fernlund

Ulrika Lundström  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare

Avd. I  
Föredraget 2008-11-05