

# REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr  
54-05

meddelad i Stockholm den 8 december 2008

## **KLAGANDE**

AA

Ombud: Advokaten Carl Ekberg  
Wistrand Advokatbyrå  
Box 4149  
203 12 Malmö

## **MOTPART**

Skatteverket  
171 94 Solna

## **ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE**

Kammarrättens i Göteborg dom den 15 november 2004 i mål nr 4245-03  
(bilaga)

## **SAKEN**

Inkomsttaxering 1999

---

## **YRKANDEN M.M.**

AA yrkar i första hand att Regeringsrätten undanröjer kammarrättens beslut att beskatta honom för en försäljningsintäkt om 65 100 000 kr för avyttringen av hans aktier i Trebolit och i andra hand att målet

Dok.Id 58113

---

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

återförvisas till kammarrätten för ny behandling. Han anför bl.a. följande. I oktober 2003 meddelade Kammarrätten i Göteborg dom i ett annat mål där omständigheterna var liknande. Även detta mål gällde inkomsttaxering 1999. I båda fallen hade de skattskyldiga till underpris avyttrat aktier i sina svenska bolag till av dem del- respektive helägda belgiska företag som därefter sålde aktierna vidare med betydande vinst till utomstående svenska köpare. Kammarrätten fann i båda målen att den civilrättsliga innebörden av de företagna transaktionerna stämde överens med transaktionernas yttre form. Vid 1999 års taxering fanns det varken någon direkt tillämplig bestämmelse i skatteförfattningarna eller något prejudikat som kammarrätten kunde åberopa för att beskatta någon av de skattskyldiga personligen. Kammarrätten prövade därför om genomsyn kunde komma i fråga. I det andra målet fann kammarrätten inte skäl att tillämpa genomsyn men i det nu aktuella målet blev utgången den motsatta. Det avgörande för den bedömningen var enligt domskälen om vinster vid framtida avyttringar av aktierna i det belgiska företaget skulle komma att beskattas i Sverige. I det nu aktuella målet ansåg kammarrätten att avsikten redan från början varit att det övervärde som tillfördes det belgiska företaget inte skulle beskattas i Sverige. Avsikten var alltså att helt undgå svensk beskattning. Kammarrättens bedömning i det andra målet kan inte ha grundats på någon annan omständighet än antagandet att säljaren skulle vara fortsatt bosatt i Sverige. Det innebär att den skattskyldiges eventuella avsikt att bosätta sig utomlands blir avgörande när kammarrätten prövar om det vid underprisöverlåtelsen ska medges uppskov med beskattning eller inte. AAs uttalade avsikt att i framtiden någon gång bosätta sig i Belgien får avgörande betydelse för utgången i hans mål. De skattskyldigas bosättning har inte beaktats i RÅ 2002 not 210 eller i något annat mål. Om den skattskyldiges avsikter med transaktionerna tillmäts avgörande betydelse för skattskyldigheten på detta sätt blir den förutsebarhet som är en viktig del av rättsäkerheten starkt begränsad. Det helt avgörande skälet för Lojabs förvärv och vidareförsäljning av Trebolitaktierna var att AA ville binda det kapital aktierna representerade i ett bolag som skulle bli hans framtida investeringsredskap. Det viktigaste skälet för optionsavtalet var att Trebolit skulle lämna en större utdelning till ägarna innan aktierna överläts till Lojab. AAs personliga garanti till Trelleborg i fråga om två specifika punkter var inte en ersättning för de garantier som Lojab lämnade i överlåtelseavtalet utan en komplettering. Trelleborg riktade sina garantianspråk mot Lojab, Bertil Ljungh och Siri Ljungh. – Samtliga förpliktelser enligt optionsavtalet och överlåtelseavtalet fullgjordes. Det faktiska slutresultatet, ur affärsmässig och ekonomisk synvinkel, av de

rättshandlingar som företogs överensstämmer med den civilrättsliga innebörden. Eftersom rättshandlingarnas verkliga innebörd i alla delar motsvarade vad parterna åtagit sig i avtalen finns det inte något utrymme för att omtolka den civilrättsliga innebörden av dessa. – AAs etablering av Lojab och överlåtelsen av Trebolitaktierna till detta bolag var ekonomiskt och affärsmässigt motiverade. Det finns inte något moment av skatteflykt i de rättshandlingar som han eller Lojab företog. Belgiska skattemyndigheter har beslutat att beskatta Lojab för vinsten vid avyttringen av Trebolitaktierna. Det skattemålet är inte slutligt avgjort. – En rättstillämpning som innebär att den omständighet som utlöser beskattning i Sverige är den skattskyldiges avsikt att bosätta sig i en annan EG-stat strider mot EG-rätten. De rättsregler om fria kapitalrörelser och fri etableringsrätt som låg till grund för EG-domstolens avgörande i mål C-436/00 gäller givetvis även överlåtelser som ägt rum år 1998 och tidigare. Dessa rättsregler äger därför tillämpning i båda målen. Det är uppenbart att kammarrätten beslutat dom i målet utan att tillämpa gällande EG-rätt.

Skatteverket bestrider bifall till överklagandet och anför i huvudsak följande. Skatteverket har i beslutet bortsett från den i transaktionerna valda formen och beskattat avyttringen utifrån rättshandlingarnas verkliga innebörd. AA är vid en samlad bedömning den verkliga ägaren av aktierna vid uppgörelsen med Trelleborg. Han är den som sålt aktierna i Trebolit och som har gett garantier till Trelleborg. Trelleborg har accepterat AAs önskemål att genomföra försäljningen med Lojab som mellanled. Transaktionerna med Lojab har inte inneburit några ekonomiska risker för AA eller för Trelleborg. Innebörden av optionsavtalet kan ses som ett löfte att tillskjuta mellanskillnaden mellan marknadspriset och 3 706 250 kr som tillskott till det utländska bolaget. Optionsavtalet har inte inneburit någon självständig rätt att förvärva aktierna eftersom de i princip redan är sålda. Inte heller i övrigt har Lojab förfogat över aktierna på ett sådant sätt som man normalt förknippar med äganderätt. Lojab har inte tagit några ekonomiska risker i transaktionskedjan utan bör anses som ett osjälvständigt ombud, förmedlare eller mellanhand. Det har inte visats att det belgiska beskattningsbeslutet vunnit laga kraft och att Lojab betalat skatt i Belgien. Det är inte aktuellt att tillämpa EG-rätten i ärendet.

**SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

För beskattningsåret 1998, som målet avser, fanns inga särskilda skatteregler om underprisöverlåtelser till hel- eller delägda bolag. I praxis godtogs emellertid sådana underprisöverlåtelser.

Med verkan fr.o.m. år 1999 infördes regler om beskattning av underprisöverlåtelser i 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Enligt dessa regler skulle en överlåtelse av aktier utan ersättning till ett svenskt aktiebolag i vilket överlåtaren ägde en andel behandlas som om aktierna avyttrats mot en ersättning som motsvarade omkostnadsbeloppet. Detsamma skulle gälla om ersättning utgått men understigit såväl marknadsvärdet som omkostnadsbeloppet. En underprisöverlåtelse till en utländsk juridisk person som överlåtaren ägde andel i skulle däremot behandlas som om avyttringen skett mot en ersättning som motsvarade marknadsvärdet.

I mål nr 7009-1999 (RÅ 2002 not 210) inhämtade Regeringsrätten EG-domstolens förhandsavgörande i frågan om de svenska reglerna i 3 § 1 h mom. SIL stred mot Romfördragets regler om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital. EG-domstolen konstaterade att reglerna om etableringsfrihet hindrar nationell lagstiftning enligt vilken den som till underpris överlåter aktier till en utländsk juridisk person utestängs från en möjlighet till uppskov med beskattningen av övervärdet på aktierna som tillkommer den som på motsvarande villkor överlåter aktier till ett svenskt bolag (mål C-436/00).

Frågan i detta mål är om de av AA till Lojab överlåtna aktierna ska anses ha avyttrats för den ersättning som han avtalat med Lojab eller för det avsevärt högre belopp för vilket Lojab därefter överlät aktierna till Trelleborg.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Allmänt gäller att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning avtalen åsatts (jfr RÅ 1998 ref. 19). En sådan bedömning kan avse inte bara en enstaka rättshandling utan också den sammantagna innebörden av flera rättshandlingar. Av det sagda följer också att avtal som ingåtts för skens skull inte ska läggas till grund för beskattningen.

Skatteverkets beskattningsbeslut utgår ifrån att den verkliga innebörden av de transaktioner som är under bedömning i målet är att AA personligen sålt aktierna till Trelleborg. De skäl som har anförts till stöd för den bedömningen är väsentligen att AA har garanterat att Lojab ska överlåta aktierna till Trelleborg, att transaktionen med Lojab inte inneburit några ekonomiska risker för honom eller för Trelleborg samt att Lojab inte förfogat över aktierna på ett sådant sätt som är förknippat med äganderätt.

Regeringsrätten finner inte att de åberopade omständigheterna eller utredningen i övrigt i målet ger stöd för bedömningen att rättshandlingarnas egentliga innebörd är att AA sålt sina aktier till Trelleborg. Inte heller kan den omständigheten att beskattningen av övervärdet eventuellt inte kommer att äga rum i Sverige och att detta kan ha varit den väsentliga avsikten med transaktionerna tillmätas betydelse vid bedömningen av rättshandlingarnas egentliga innebörd. På grund av detta och då det inte föreligger någon annan grund för att beskatta AA för Lojabs försäljning av aktierna ska överklagandet bifallas.

### **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att AA inte ska beskattas för Lojab BVBA:s försäljning av aktierna i Trebolit AB till Trelleborg Holding AB.

Susanne Billum  
Skiljaktig mening,  
se bilaga

Lennart Hamberg

Carl Gustav Fernlund

Annika Brickman

Margit Knutsson

Hanna Werth  
Föredragande regeringsrätts-  
sekreterare