

Målnummer:	3385-99	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2002-12-20		
Rubrik:	Fördelningen av resultat i handelsbolag har frångåtts vid taxeringen då den framstod som orimlig och väsentligen betingad av skatteskal (I) men godtagits då den inte kunde antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar (II). Inkomsttaxering 1989.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370)• 53 § 2 mom. anvisningarna punkt 10 kommunalskattelagen (1928:370)• 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1957 not. Fi. 2409• RÅ 1988 not. 291• RÅ 1990 not. 274• RÅ 1995 ref. 35• RÅ 1997 not. 126• RÅ 2001 ref. 60		

REFERAT

I.

Mäklaringen i Hudiksvall HB (handelsbolaget), som bedrev mäklarverksamhet för fastigheter, bostadsrätter och företag, ägdes under beskattningsåret 1988 med en sjättedel var av I.T. och två andra fastighetsmäklare samt tre aktiebolag. I.T. ägde ett av aktiebolagen, I T Konsult AB (aktiebolaget), medan de två andra fastighetsmäklarna ägde, helt eller tillsammans med närstående, var sitt av de övriga aktiebolagen.

Enligt handelsbolagets bokslut för räkenskapsåret den 1 januari - den 31 december 1988 redovisade bolaget ett underskott om 18 800 kr. Underskottet fördelades mellan de två andra fastighetsmäklarna. Intäkterna under året uppgick till 2 155 552 kr, varav 1 845 170 kr utgjordes av förmedlingsprovisioner. Bland kostnaderna ingick belopp om totalt 465 000 kr som tillgodoförts aktiebolaget under året.

Den 13 december 1988 överlät I.T. samtliga aktier i sitt bolag. Köpeskillingen uppgick till 420 000 kr och grundades, enligt vad som angavs i skriftligt överlåtelseavtal, på balansrapport samma dag. Aktiebolagets räkenskapsår hade förlängts från utgången av juni till utgången av december 1988. Balansrapporten omfattade därför tiden den 1 juli 1987 - den 13 december 1988. Av bolagets intäkter, 618 000 kr, emanerade 578 000 kr från handelsbolaget. Av detta belopp avsåg 465 000 kr faktureringar under 1988. Aktiebolagets resultat före skatt uppgick till 479 518 kr. Tillgångarna, som nästan enbart utgjordes av likvida medel, uppgick till 530 666 kr. Samma dag som aktieförsäljningen ägde rum bildade I.T. ett nytt av honom helägt aktiebolag. Detta bolag övertog det överlåtna aktiebolagets andel i handelsbolaget.

I sin självdeklaration till ledning för 1989 års taxering redovisade I.T. som inkomst av tjänst lön från aktiebolaget med 10 000 kr och som inkomst av rörelse bilförmån om 11 757 kr som härrörde från handelsbolaget. I.T. tog även upp 148 000 kr avseende vinst vid försäljning av aktierna i sitt helägda aktiebolag.

Taxeringsnämnden avvek från självdeklarationen genom att beskatta I.T. för ytterligare 465 000 kr, varigenom inkomsten av rörelse, efter avdrag för egenavgifter, höjdes med 348 750 kr.

I.T. överklagade och yrkade att han skulle bli taxerad enligt avlämnad självdeklaration. I.T. anförde till stöd för sitt överklagande i huvudsak följande. Han har personligen inte varit verksam i handelsbolaget utan det är hans dåvarande aktiebolag, vilket också ägt andel i handelsbolaget, som utövat denna verksamhet helt i överensstämmelse med det handelsbolagsavtal som bolagsmännen ingått vid bildandet av handelsbolaget och som är civilrättsligt giltigt. Hans aktiebolag och de två andra aktiebolagen, som ägt andel i handelsbolaget, har sedan ställt arbetskraft i form av mäklare till handelsbolagets förfogande. Denna arbetskraft har avlönats från respektive aktiebolag. Bilförmån har dock tillhandahållits av handelsbolaget. Underlaget för den slutliga resultatfördelningen har varit respektive delägande aktiebolags tillhandahållande av mäklare. Vid tidpunkten för handelsbolagets bildande upprättades enbart ett muntligt avtal men ett muntligt avtal har lika stor rättsverkan som ett skriftligt avtal. Det muntliga avtalet har numera nedtecknats och finns i skriftlig form. Skattemyndigheten har inte förmått visa att det, utifrån gällande skatterättslig praxis, finns skäl att ifrågasätta den civilrättsligt giltiga resultatfördelning som skett i handelsbolaget.

Skattemyndigheten i Gävleborgs län bestred bifall till överklagandet, såvitt avsåg yrkandet om undanröjande av taxeringsnämndens beslut att höja inkomsten av rörelse på grund av ändrad resultatfördelning. Myndigheten tillstyrkte däremot att deklarerad och av taxeringsnämnden till beskattning upptagen inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet på 146 817 kr, avseende bl.a. realisationsvinst vid avyttring av aktierna i aktiebolaget den 13 december 1988 (148 000 kr), skulle undantas från beskattning, sedan aktieägartillskott på 465 000 kr medräknats i aktiernas anskaffningsvärde. Till stöd för sitt ställningstagande till överklagandet anförde skattemyndigheten i huvudsak följande. Det saknas avtalsenlig grund för att kunna påstå att det är aktiebolaget som genom att det ställt arbetskraft till förfogande utfört arbete i handelsbolaget och inte I.T. personligen såsom varande delägare i handelsbolaget. Det överskott som aktiebolagen tillgodogjort sig genom den mäklerverksamhet som bedrivits i handelsbolaget har haft sin grund i I.T:s och de två andra mäklarnas personliga auktorisation. Vid sådant förhållande och då I.T. och de två andra mäklarna direkt ägt andel i handelsbolaget framstår fördelningen av överskottet enbart på aktiebolagen som uppenbart oskäligen och den saknar även avtalsenlig grund. Den ifrågavarande konstruktionen har använts av I.T. för att omvandla sin andel i handelsbolagets löpande inkomster till lågbeskattad realisationsvinst genom en skalbolagstransaktion. I.T. har byggt upp vinstmedel i aktiebolaget genom att inte ta ut lön motsvarande de intjänade mäklararvodena. Det förhållandet att I.T. och de två andra mäklarna avstått från att ta del i den vinst deras personliga verksamhet i handelsbolaget genererat måste ses som en privat disposition som inte kan medföra att skattskyldigheten för handelsbolagets vinst överförs på aktiebolagen. En skattemässigt godtagbar vinstfördelning bör göras utifrån av delägarna nedlagt arbete och insatt kapital. En fördelning utifrån denna grund innebär att handelsbolagets överskott i sin helhet skall fördelas mellan I.T. och de två andra mäklarna såsom taxeringsnämnden har gjort. Vid redovisningen för avyttringen av aktierna i aktiebolaget har I.T. angett anskaffningskostnaden för aktierna till 50 000 kr och redovisat en vinst på /40 procent x (420 000 - 50 000) 370 000 =/ 148 000 kr. I.T:s förfarande att intäktsbokföra sin del i handelsbolagets överskott i aktiebolaget får anses innebära att han till aktiebolaget tillskjutit medel i form av aktieägartillskott. Vid realisationsvinstberäkningen för avyttringen av aktierna bör detta beaktas genom att vad som tillskjutits i aktieägartillskott, dvs. 465 000 kr, får medräknas i aktiernas anskaffningsvärde. Vid sådant förhållande uppkommer inte vinst vid realisationsvinstberäkningen för aktieavyttringen.

Länsrätten i Gävleborgs län (1995-10-26, ordförande Moerth) yttrade: Av handlingarna i målet framgår att handelsbolaget driver verksamhet i form av förmedling av fastigheter, bostadsrätter och företag. Handelsbolaget ägs med - - en sjättedel [vardera] av tre mäklare och av tre av envar av dem helägda aktiebolag. I.T. har sålunda ägt en sjättedel i handelsbolaget liksom aktiebolaget, i vilket bolag han ägt samtliga aktier och varit företagsledare under 1988. Den 13 december 1988 har I.T. avyttrat aktierna i aktiebolaget i en s.k. skalbolagsaffär. I samband med aktieförsäljningen har bolagets andel i handelsbolaget utan vederlag överlåtit till ett nytt aktiebolag, som I.T. bildat. - I.T. har till taxeringsnämnden uppgett att han och de två övriga fysiska personerna gått in som privata delägare i handelsbolaget av den anledningen att de var och en måste vara registrerade som mäklare hos länsstyrelsen, vilket också innebär att ett eventuellt skadeståndskrav riktas mot dem personligen om de råkar medverka i någon affär med felaktigheter. En annan av de fysiska personerna anger kreditvärdighetssynpunkt som skäl till att de ingår privat som delägare i handelsbolaget. Då verksamheten startades saknades riskkapital för investeringar i handelsbolaget. För att starta verksamheten erfordrades kapital för investeringar i anläggningstillgångar och rörelsekapital. För att detta skulle lösas säkerhetsmässigt hos bank ställdes krav på att respektive mäklare skulle ingå som delägare med solidariskt ansvar för handelsbolagets verksamhet. - Enligt handelsbolagsavtal dagtecknat den 30 september 1991 (som anges återge vad parterna muntligen överenskommit den 1 januari 1987) skall den egentliga ledningen av handelsbolagets verksamhet ske från de delägande juridiska personerna, som även skall tillhandahålla mäklare för handelsbolagets verksamhet. Någon inbetalning av insats skall inte ske. De juridiska bolagsmännen svarar gemensamt för verksamhetens löpande bokföring och övrig förvaltning. Av handelsbolagsavtalet framgår vidare bl.a. att fördelning av vinst och förlust skall avgöras för varje räkenskapsår genom enligt beslut av samtliga bolagsmän. Beslut om fördelning av resultatet skall fattas senast sex månader efter räkenskapsårets utgång. Resultatfördelning skall ske efter maximala skattemässiga avskrivningar av inventarier. I en särskild notering på den till länsrätten ingivna kopian av handelsbolagsavtalet har företagskonsult K.Ö. i egenskap av ekonomisk rådgivare i handelsbolaget bekräftat att avtalet i alla delar överensstämmer med det muntliga avtal som träffats mellan bolagsmännen i hans närvaro i samband med bolagets start den 1 januari 1987. - Företagskonsult K.Ö. har uppgett att han, som opartisk utomstående, har fungerat som "skiljeman" mellan delägarna i handelsbolaget när dessa haft olika uppfattningar. Att han skulle ha varit starkt involverad i bolagskonstruktionen har han tillbakavisat på det bestämdaste. - Enligt föreliggande resultaträkning för räkenskapsåret den 1 juli 1987 - den 13 december 1988 har intäkterna hos aktiebolaget uppgått till 618 000 kr. I målet är upplyst att 568 000 kr av dessa intäkter avser resultatandel från handelsbolaget för räkenskapsåret (= kalenderåret) 1988. - I.T. har i sin självdeklaration deklarerat andel av handelsbolagets resultat som inkomst av rörelse före avdrag för avsättning för egenavgifter med 11 757 kr. - Länsrätten gör följande bedömning. - Civilrättsligt får bolagsmännen i ett handelsbolag fritt avtala om grunden för fördelning av bolagets resultat [2 kap. 8 § jfrd med 2 kap. 1 § andra stycket lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag]. Den faktiska fördelningen skall i princip läggas till grund för beskattningen [53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt]. Enligt praxis kan emellertid fördelningen frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig överföring av inkomst mellan bolagsmännen. - Om en fördelning bolagsmän emellan framstår som affärsmässigt omotiverad och det dessutom föreligger en stark intressegemenskap mellan bolagsmännen bör det kunna presumeras att fördelningen innebär en obehörig överföring. Vid sådant förhållande bör fördelningen vid den skatterättsliga bedömningen kunna justeras. - Mellan de tre fastighetsmäklarna och vart och ett av deras aktiebolag finns en stark intressegemenskap. Det ställs därför större krav än som eljest är fallet för att i skatterättsligt hänseende anse att ett bindande muntligt avtal ingåtts dem emellan. - Enligt den bolagsordning som antogs den 9 oktober 1986 skall

aktiebolaget bedriva bl.a. konsultverksamhet inom mäklari. Av det handelsbolagsavtal som nedtecknats i skriftlig form hösten 1991 framgår bl.a. att aktiebolaget och de två övriga mäklarnas aktiebolag skall tillhandahålla handelsbolaget mäklare för handelsbolagets verksamhet. Företagskonsult K.Ö. har gått i god för att bolagsmännen slutit detta avtal muntligt redan den 1 januari 1987. Det föreligger inte anledning att ifrågasätta K.Ö:s trovärdighet som oberoende opartisk deltagare vid avtalstillfället. I målet framgår visserligen icke att någon utomstående person agerat som företrädare för aktiebolagen när bolagsmännen slöt det muntliga avtalet med sig själva å ena sidan som ensamdelägare och företagsledare i respektive aktiebolag och å andra sidan som personliga delägare i handelsbolaget om att aktiebolagen bl.a. skall tillhandahålla handelsbolaget fastighetsmäklare. Aktiebolagen får dock genom K.Ö:s närvaro vid avtalstillfället anses ha utåt på ett nöjaktigt sätt demonstrerat att ett sådant tillhandahållande ägt rum. Enligt länsrättens mening får I.T:s påstående att han som anställd varit verksam för aktiebolagets räkning i en mäklariörelse som detta aktiebolag bedrivit genom handelsbolaget därigenom godtas. Oavsett att det är fastighetsmäklarnas personliga auktorisation som fastighetsmäklare som utgör fundamentet för den mäklariörelse som bedrivs genom handelsbolaget och att de själva är personliga delägare i handelsbolaget finner länsrätten vid angivna förhållande inte skäl frångå bolagsmännens faktiska resultatfördelning. Länsrätten bifaller överklagandet och sätter ned inkomst av rörelse till deklarerade 8 818 kr. Vid denna utgång i målet skall den av I.T. redovisade inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet kvarstå oförändrad med 146 817 kr. I.T. skall följaktligen taxeras enligt avgiven självdeklaration. - Länsrätten bifaller överklagandet och bestämmer inkomsttaxeringarna på sätt framgår av bilaga 1. (Här utesluten.)

I överklagande hos kammarrätten yrkade skattemyndigheten att I.T. i egenskap av delägare i handelsbolaget skulle beskattas för inkomst av rörelse med 357 567 kr och att han inte skulle beskattas för inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med 146 817 kr. Till stöd härför anförde skattemyndigheten bl.a. följande. Presumtionen bör vara att, om en fysisk person äger del i ett handelsbolag dels direkt, dels indirekt genom ett helägt aktiebolag, det arbete som personen utför utan att tillhandahålla någonting annat än sin egen arbetskraft sker direkt för handelsbolagets räkning och inte indirekt via aktiebolaget. I förevarande fall synes ostridigt att vad aktiebolaget erhållit ersättning för från handelsbolaget avser värdet av I.T:s arbetsinsats. Aktiebolaget har således inte tillfört handelsbolaget någonting annat än vad I.T. som delägare i handelsbolaget kunnat göra. I.T. har själv genererat det överskott, som han själv genom beslutad vinstfördelning låtit tillfalla aktiebolaget. Någon affärsmässighet att gå omvägen via aktiebolaget för att tillgodoföra I.T. den ersättning han varit berättigad till såsom varande delägare i handelsbolaget finns inte. De facto har I.T. inte heller tillgodoförts motsvarande ersättning i form av lön från aktiebolaget. Den fördelning som skett med handelsbolagsavtalet som grund har därför uppenbart betingats av enbart skatteskäl och får anses innefatta en obehörig överföring av inkomst mellan I.T. och aktiebolaget.

I.T. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. I förevarande fall är inte fråga om att någon vare sig direkt eller indirekt skall ta ut någon resultatandel. Vad det är att fråga om är att fördela ett resultat i ett rörelsedrivande handelsbolag mellan delägare. Till grund för denna fördelning ligger det handelsbolagsavtal som upprättats mellan bolagsmännen. Av avtalet framgår att de delägande aktiebolagen förbundit sig att ställa fastighetsmäklare till handelsbolagets förfogande. Eftersom denna skyldighet endast åvilat aktiebolagen och dessutom fullgjorts skulle det varit oskäligt att fördela resultatet på annat sätt än vad som faktiskt gjorts. I detta fall har det ingen betydelse vem eller vilka som varit delägare handelsbolaget. Den bolagsman som fullgjort sina skyldigheter enligt handelsbolagsavtalet har också rätt till ersättning härför. Hade denna skyldighet fullgjorts av annan än ett aktiebolag som ägts av de tre mäklarna hade naturligtvis detta bolag fått sin rättmätiga del av resultatet.

Kammarrätten i Sundsvall (1999-03-26, Larsson, Mobacke, Malmgren, referent) yttrade: Vad parterna anfört i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder inte kammarrätten till annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet kan därför inte bifallas. - Kammarrätten fastställer länsrättens dom.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att taxeringsnämndens beslut skulle fastställas samt anförde bl.a. följande. I.T:s andel av handelsbolagets rörelse har inte beskattats hos honom utan resultatandelen har tillgodoförts ett av honom ägt aktiebolag efter fakturering av bolaget. Den vinstfördelning som skett i handelsbolaget kan inte godtas vid beskattningen. Handelsbolagets resultat bör i stället i sin helhet fördelas på I.T. och de två andra mäklarna. Aktiebolaget har inte haft någon konkret funktion att fylla som skulle motsvara den vinstfördelning som skett. Den del av handelsbolagets resultat som tillgodoförts aktiebolaget emanerar nämligen helt och hållet från I.T:s arbete. Någon rätt att fritt välja skattesubjekt finns inte. - Det förhållandet att aktiebolaget fakturerat handelsbolaget för I.T:s arbete har inte någon större betydelse i sammanhanget eftersom en felaktig resultatfördelning härigenom knappast kan "botas". - I.T. har senare avyttrat aktiebolaget som ett s.k. skalbolag. Han har därigenom kunnat tillgodogöra sig sin andel av handelsbolagets resultat som en i jämförelse med beskattningen av rörelsevinst lägre beskattad realisationsvinst. Detta har också varit syftet med förfarandet.

Prövningstillstånd meddelades.

I.T. bestred bifall till överklagandet. Han anförde bl.a. följande. Till grund för resultatfördelningen ligger ett muntligt handelsbolagsavtal som senare dokumenterats av bolagsmännen. - Rättsfallet RÅ 1997 not. 126, som skapat osäkerhet om när man vid en skatterättslig prövning kan frångå en civilrättslig resultatfördelning i ett handelsbolag, har från skatteförvaltningens sida tolkats som att det hädanefter skulle vara mer eller mindre fritt fram att angripa alla resultatfördelningar man ogillar. Rättsfallet kan dock inte ges en så extensiv tolkning. - Det är utan betydelse i målet huruvida den vinstfördelning som gjordes, i ett senare led när aktiebolaget avyttrades, kan ha inneburit en skatteförmån för honom. För att kunna frångå den avtalade resultatfördelningen krävs nämligen att denna i sig har haft ett sådant inslag av skattemässigt obehörig inkomstfördelning att den inte kan godtas vid beskattningen. Härvid bör man, i enlighet med stadgad praxis, pröva varje led för sig. Det går alltså inte att åberopa en efterföljande skalbolagsaffär till stöd för att skattemässigt ändra resultatfördelningen i ett handelsbolag.

Regeringsrätten (2002-12-20, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard, Almgren, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet gäller om den fördelning av handelsbolagets resultat som inneburit att inte I.T. utan det av honom ägda aktiebolaget tillgodoförts handelsbolagets resultat kan godtas vid beskattningen av honom.

Vid 1989 års taxering fanns bestämmelser om beskattning av delägare i handelsbolag i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och punkt 10 av anvisningarna till detta lagrum samt i 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Motsvarande reglering återfinns fr.o.m. 2002 års taxering i 5 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Reglerna innebär att handelsbolaget inte beskattas för sina inkomster utan varje delägare beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av bolagets inkomst.

Den skattemässiga fördelningen skall i princip grundas på bolagsavtalet eller vad som eljest avtalats mellan bolagsmännen. Den beslutade fördelningen kan dock enligt praxis frångås vid beskattningen om den innebär en obehörig inkomstöverföring eller framstår som orimlig och väsentligen är betingad av skatteskal (se RÅ 1957 not. Fi. 2409, RÅ 1988 not. 291, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1995 ref. 35 och RÅ 1997 not. 126). I sådant fall sker den skattemässiga fördelningen efter skälighet.

Vid tiden för den i målet aktuella resultatfördelningen fanns enligt I.T. ett muntligt handelsbolagsavtal som bl.a. innebar att aktiebolagen skulle ställa mäklarna till handelsbolagets förfogande och att handelsbolagets resultat skulle fördelas efter enhälligt beslut av bolagsmännen. Detta muntliga avtal har senare, den 30 september 1991, manifesterats i ett skriftligt avtal.

Av handlingarna i målet framgår att aktiebolaget under året tillgodoförts 465 000 kr. De två andra aktiebolagen som var delägare i handelsbolaget har på motsvarande sätt tillgodoförts belopp från handelsbolaget. De i handelsbolaget verksamma fastighetsmäklarna har - vid sidan av bilförmån - inte tillgodoförts något av handelsbolagets resultat.

Vid bedömningen av om beslutad fördelning kan godtas vid beskattningen har i praxis hänsyn tagits till faktorer som storleken av delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

I dessa hänseenden kan följande konstateras.

Varken I.T. eller aktiebolaget synes ha tillfört handelsbolaget någon kapitalinsats. Den mäklarverksamhet handelsbolaget bedrev var helt beroende av I.T:s och de två andra fastighetsmäklarnas arbetsinsatser. Aktiebolaget synes, vad gäller mäklarverksamheten, inte ha haft någon konkret funktion vid sidan av att samla upp vinstmedlen från handelsbolaget. Aktiebolaget kan därför i förhållande till handelsbolaget inte anses ha bedrivit någon självständig näringsverksamhet (jfr RÅ 2001 ref. 60).

Till bilden hör också den senare under år 1988 gjorda försäljningen av aktierna i aktiebolaget. Den skall ses tillsammans med det förhållandet att I.T. under beskattningsåret tagit ut lön som väsentligt understeg vad handelsbolaget hade tillförts som ersättning för hans arbete. När aktiebolaget avyttrades har I.T., i enlighet med de regler som gällde vid 1989 års taxering, tillgodogjort sig de däri ingående vinstmedlen, vilka ytterst härrörde från hans eget arbete i handelsbolaget, som en - i förhållande till inkomst av rörelse - lägre beskattad realisationsvinst.

Vid en samlad bedömning kan den gjorda resultatfördelningen inte anses affärsmässigt motiverad utan framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. Handelsbolagets resultat skall därför fördelas efter skälighet. Skäl att påföra I.T. en mindre andel av resultatet än vad taxeringsnämnden gjort har inte framkommit.

Regeringsrättens ställningstagande medför att den deklarerade och av taxeringsnämnden till beskattning upptagna inkomsten av tillfällig förvärvsverksamhet om 146 817 kr, i enlighet med skattemyndighetens yrkande i länsrätten och kammarrätten, bör undanröjas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer, med ändring av kammarrättens dom, I.T:s taxering till statlig och kommunal inkomstskatt till följande belopp (beloppen här uteslutna).

II.

K.-E.A. och ett av honom ägt aktiebolag, A E K Konsult AB (aktiebolaget), ägde var sin sjättedel av det handelsbolag varom fråga är i mål I, Mäklarringen i Hudiksvall HB (handelsbolaget). Bland kostnaderna i handelsbolaget ingick belopp om totalt 355 495 kr som tillgodoförts aktiebolaget.

Enligt aktiebolagets årsredovisning, som omfattade tiden den 1 september 1987 - den 31 augusti 1988, hade bolaget i medeltal en årsanställd. Större delen av intäkterna utgjordes av konsultarvoden vilka

ungefär motsvarade personalkostnaderna. Tillgångarna utgjordes i princip av lika delar likvida medel och reversfordringar.

Under år 1990 överlät K.-E.A. aktiebolaget. I början av år 1991 övertogs aktiebolagets andel i handelsbolaget av ett annat aktiebolag som K.-E.A. ägde.

I sin självdeklaration till ledning för 1989 års taxering redovisade K.-E.A. som inkomst av tjänst lön från aktiebolaget med 245 188 kr och som allmänt avdrag - efter tillgodoförande av bilförmån och avstämning av egenavgifter - underskott av rörelse med 1 495 kr som härrörde från handelsbolaget.

Taxeringsnämnden taxerade K.-E.A. i enlighet med självdeklarationen.

Skattemyndigheten i Gävleborgs län överklagade och yrkade att K.-E.A. skulle vägras avdrag för ifrågavarande underskott på 1 495 kr och att han i stället skulle beskattas för inkomst av rörelse i sin egenskap av delägare i handelsbolaget med (underskott 1 495 + 355 495 =) 354 000 kr. Myndigheten anförde till stöd för sitt överklagande i huvudsak följande. Taxeringsrevision har företagsledare under 1988. Bolaget har haft brutet räkenskapsår (1 september - 31 augusti). K.-E.A. och aktiebolaget äger en sjättedel var i handelsbolaget liksom två andra fastighetsmäklare och deras respektive aktiebolag. Det saknas avtalsenlig grund för att påstå att det är aktiebolaget som genom att det ställt arbetskraft till förfogande utfört arbete i handelsbolaget och inte K.-E.A. personligen som varande delägare i handelsbolaget. Grunden för handelsbolagets verksamhet har varit K.-E.A:s och de två andra fysiska personernas auktorisation som fastighetsmäklare. Vid sådant förhållande och då K.-E.A. och de två andra fastighetsmäklarna direkt ägt andel i handelsbolaget framstår fördelningen av överskottet enbart på aktiebolagen som uppenbart oskälig. Den ifrågavarande konstruktionen har använts av K.-E.A. för att omvandla sin andel i handelsbolagets inkomster till lågbeskattad realisationsvinst genom en skalbolagstransaktion (som ägt rum 1990). K.-E.A. har byggt upp vinstmedel i aktiebolaget genom att inte ta ut lön motsvarande de intjänade mäklararvodena. Att K.-E.A. och de två andra fastighetsmäklarna avstått från att ta del i den vinst deras personliga verksamhet i handelsbolaget genererat måste ses som en privat disposition som inte kan medföra att skattskyldigheten för handelsbolagets vinst överförs på aktiebolagen. För att åstadkomma en skattemässigt godtagbar vinstfördelning bör denna göras utifrån av delägarna nedlagt arbete och insatt kapital. En fördelning utifrån denna grund innebär att handelsbolagets överskott i sin helhet skall fördelas mellan K.-E.A. och de två andra mäklarna.

K.-E.A. bestred bifall till överklagandet. Han anförde i huvudsak följande. Han har personligen inte varit verksam i handelsbolaget utan det är hans dåvarande aktiebolag som utövat denna verksamhet helt i överensstämmelse med det handelsbolagsavtal som bolagsmännen ingått vid bildandet av handelsbolaget och som är civilrättsligt giltigt. Hans aktiebolag och de två andra aktiebolagen, som ägt andel i handelsbolaget, har sedan ställt arbetskraft i form av mäklare till handelsbolagets förfogande. Denna arbetskraft har avlönats från respektive aktiebolag förutom bilförmån som tillhandahållits av handelsbolaget. Underlaget för den slutliga resultatfördelningen har varit respektive delägande aktiebolags tillhandahållande av mäklare. Vid tidpunkten för handelsbolagets bildande upprättades enbart ett muntligt avtal men ett muntligt avtal har lika stor rättsverkan som ett skriftligt avtal. Det muntliga avtalet har numera nedtecknats och finns i skriftlig form. Skattemyndigheten har inte förmått visa att det, utifrån gällande skatterättslig praxis, finns skäl att ifrågasätta den civilrättsligt giltiga resultatfördelning som skett i handelsbolaget.

Länsrätten i Gävleborgs län (1995-10-26, ordförande Moerth) avslog skattemyndighetens överklagande i aktuellt hänseende med en motivering motsvarande den som framgår av länsrättens dom i det ovan under I redovisade målet.

I överklagande hos kammarrätten yrkade skattemyndigheten att K.-E.A. i egenskap av delägare i handelsbolaget skulle beskattas för inkomst av rörelse med 354 000 kr och att han skulle vägras med 1 495 kr medgivet underskott i rörelsen.

K.-E.A. bestred bifall till överklagandet och anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Det har felaktigt påpekats att han inte tillgodoförts ersättning i form av lön från sitt bolag. Det aktuella året tillgodofördes han en lön på 242 188 kr exklusive sociala avgifter.

Kammarrätten i Sundsvall (1999-03-26, Larsson, Mobacke, Malmgren, referent) fastställde länsrättens dom.

Riksskatteverket överklagade och yrkade att K.-E.A. skulle taxeras i enlighet med skattemyndighetens yrkande i kammarrätten.

Prövningstillstånd meddelades.

K.-E.A. bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2002-12-20, Ragnemalm, Nordborg, Hulgaard, Almgren, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i - - - (= första-fjärde styckena av domskälen i mål I, varvid "I.T." läses som "K.-E.A.") - - skriftligt avtal.

Av handlingarna i målet framgår att aktiebolaget under året tillgodoförts totalt 355 495 kr. De två andra aktiebolagen som var delägare i handelsbolaget har på motsvarande sätt tillgodoförts belopp från handelsbolaget. De i handelsbolaget verksamma fastighetsmäklarna har - vid sidan av bilförmån - inte tillgodoförts något av handelsbolagets resultat.

Vid bedömningen av om beslutad fördelning kan godtas vid beskattningen har i praxis hänsyn tagits till faktorer som storleken av delägarnas kapitalinsatser, delägarnas arbetsinsatser i bolaget, intressegemenskap mellan delägarna, risktagandet i verksamheten och om fördelningen kan antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar.

Vad gäller K.-E.A. kan konstateras att han i sin självdeklaration har redovisat lön från aktiebolaget med ett belopp som, efter tillägg för arbetsgivaravgifter, kan anses motsvara vad aktiebolaget tillgodoförts som ersättning för hans arbetsinsats i handelsbolagets mäklerverksamhet. Vid sådant förhållande kan för hans del den gjorda resultatfördelningen inte antas ha tillkommit för att uppnå skattefördelar. Skäl att frångå fördelningen föreligger därför inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2002-11-13, föredragande Palmstierna, målnummer 3384-1999 (I) och 3385-1999 (II)

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur: SOU 2002:35 s. 144 f. Anm. Samma dag avgjordes mål 3230-1999 och 3386-1999 med likartad frågeställning och samma resultat som i målet under I.
