

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

39/98

- [RR:s dom den 16 november 1998, mål nr 3169-1997](#) Fråga om anskaffningsvärde för inventarier
 - [RR:s dom den 17 november 1998, mål nr 7158-1997](#) Fråga om skattemässigt ingångsvärde vid avyttring av inapporterad fastighet
 - [KR:s i Stockholm dom den 30 november 1998, mål nr 2199-1997](#) Gemensam beräkning av reavinst enligt 3 § 12 mom SIL för finansiella instrument av olika slag? Fråga om separat beräkning av realisationsvinst ska göras enligt 3 § 12 mom. SIL för finansiella instrument av samma slag och sort.
 - [SRN:s förhandsbesked den 2 november 1998](#) Väsentlig anknytning enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370). Fråga om ett aktieinnehav i ett börsnoterat bolag motsvarande 4.47% av såväl ägarandel som röstetal i kombination med den skattskyldiges styrelseuppdrag i bolaget och där den skattskyldiges vuxna barn innehar 4.3% av aktierna i bolaget skall anses utgöra sådant väsentligt inflytande i näringsverksamhet som innebär väsentlig anknytning.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 december 1998.

RR:s dom den 16 november 1998, mål nr 3169-1997.

Fråga om anskaffningsvärde för inventarier

Inkomsttaxering 1997 - 2001.

Överklagande av RSV.

Redogörelse för SRN:s förhandsbesked har lämnats i protokoll 14/97.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRN:s förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 december 1998.*

RR:s dom den 17 november 1998, mål nr 7158-1997

**Fråga om skattemässigt ingångsvärde vid avyttring av
inapporterad fastighet**

Inkomsttaxering 1997 - 2000.

Överklagat förhandsbesked.

Redogörelse för SRN:s förhandsbesked har lämnats i
protokoll 34/97.

Regeringsrätten fastställde SRN:s förhandsbesked och
anförde följande.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om anskaffningsvärdet för en
fastighet, som bolaget tillfördes genom apportemission
då verksamheten överfördes till bolaget, skall utgöras av
avräkningsvärdet vid apportemissionen eller av
fastighetens dåvarande marknadsvärde.

Den egendom som tillskjuts vid en apportemission är att
anse som avyttrad mot vederlag i form av de
nyemitterade aktierna. I den mån vederlaget understiger
marknadsvärdet av den tillskjutna egendomen kan
apporten delvis ha karaktären av ett aktieägartillskott.
När en hel verksamhet tillskjuts genom en
apportemission grundas beskattningen emellertid
normalt på de avräkningsvärden som parterna åsatt den
tillskjutna egendomen även om dessa värden
understiger marknadsvärdet. Det förhållandet att skälen
härtill torde ha varit att ombildning till aktiebolag skall
kunna ske utan omedelbara beskattningskonsekvenser
och att tillskottet i detta fall gjorts av ett skattebefriat
subjekt utgör inte tillräckliga skäl för en annan
bedömning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 december 1998.*

**KR:s i Stockholm dom den 30 november 1998, mål nr
2199-1997.**

**Gemensam beräkning av reavinst enligt 3 § 12 mom SIL
för finansiella instrument av olika slag?**

**Fråga om separat beräkning av realisationsvinst ska
göras enligt 3 § 12 mom. SIL för finansiella instrument
av samma slag och sort.**

1994 års inkomsttaxering

En fysisk person, A, redovisade realisationsvinst vid
avyttring av aktier och konvertibla skuldebrev i
fåmansföretaget X AB som inkomst av kapital.
Skattemyndigheten beslutade med stöd av 3 § 12 mom.
SIL att hänföra del av realisationsvinsten på konvertibla
skuldebreven till inkomst av tjänst.

I begäran om omprövning anförde A att det vid en
gemensam beräkning för aktierna och konvertibla
skuldebreven inte uppkommer någon del av
realisationsvinsten att hänföra till tjänst.

Länsrätten undanröjde det överklagade beslutet.
Länsrätten fann att gemensam beräkning av
realisationsvinst för de avyttrade finansiella
instrumenten får ske vid tillämpning av 3 § 12 mom.
SIL.

Skattemyndigheten överklagade domen.

Kammarrätten biföll överklagandet anförde följande.

"Reglerna i 3 § 12 mom. SIL skall tillämpas parallellt
med realisationsvinstreglerna i 27 § samma lag.
Beräkningarna är dock helt fristående från varandra men
deras resultat skall samordnas enligt följande. När en
skattskyldig, för vilken reglerna i 3 § 12 mom. är
tillämpliga, avyttrar aktier eller andelar i
fåmansföretaget beräknas först realisationsvinsten enligt
reglerna i 27 § SIL. Därefter sker en beräkning enligt 3 §
12 mom. Realisationsvinstberäkningen skall enligt 27 §
2 mom. uttryckligen ske separat för varje finansiellt

instrument av samma slag och sort. Ett konvertibelt skuldebrev är ett annat slags värdepapper än en aktie i samma bolag, varför separata realisationsvinstberäkningar skall företas rörande dessa, även om de säljs vid samma tillfälle. Några regler om att resultaten av de separata realisationsvinstberäkningarna skall samordnas vid beräkningen enligt 3 § 12 mom. finns inte. I avsaknad av en sådan reglering skall denna beräkning ske på vart och ett av resultaten från realisationsvinstberäkningen, på sätt skattemyndigheten gjort."

Kommentar:

Från och med 1997 års taxering har reglerna i 3 § 12 mom. SIL omarbetats och delats upp i sex moment. Numera görs i 3 § 12 b mom. 2 st. en direkt koppling till realisationsvinstreglerna.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 december 1998.

SRN:s förhandsbesked den 2 november 1998

Väsentlig anknytning enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370).

Fråga om ett aktieinnehav i ett börsnoterat bolag motsvarande 4.47% av såväl ägarandel som röstetal i kombination med den skattskyldiges styrelseuppdrag i bolaget och där den skattskyldiges vuxna barn innehar 4.3% av aktierna i bolaget skall anses utgöra sådant väsentligt inflytande i näringsverksamhet som innebär väsentlig anknytning.

Bakgrund

Makarna C har för avsikt att utvandra till Storbritannien. I Sverige har de följande tillgångar av betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger. AC innehar 4.47% av aktierna i det börsnoterade bolaget D AB och är styrelseledamot i detta bolag. Makarna C vuxna barn innehar 4.3% av aktierna i D AB.

1. Leder de förhållanden som angivits ovan till att vi

efter utflyttningen skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige?

2. Om svaret på fråga 1 är ja, blir svaret annat om AC före utflyttningen lämnar styrelseuppdraget i D AB?

SRN beslutade följande.

Fråga 1

Makarna C skall anses ha väsentlig anknytning.

Fråga 2

Makarna C skall inte anses ha väsentlig anknytning.

Som motivering för sitt beslut anförde nämnden bl.a.:

Frågorna 1 och 2

MOTIVERING

Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) kan en från Sverige utflyttad person anses bosatt i Sverige om han fortfarande har väsentlig anknytning hit. Vid bedömningen om väsentlig anknytning föreligger skall bl. a. beaktas sådana omständigheter som att han bedriver näringsverksamhet i Sverige eller genom innehav av tillgångar som direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i sådan näringsverksamhet, är ekonomiskt engagerad i Sverige.

AC har tillsammans med ytterligare en person under lång tid ägt och drivit företaget F AB. Samtliga aktier såldes för något år sedan till det börsnoterade bolaget D AB. I uppgörelsen ingick att de tidigare huvuddelägarna till F AB förvärvade var sin aktiepost i D AB vilken för AC:s del motsvarar såväl en ägarandel som ett röstetal på 4,47 procent. Makarna C:s vuxna barn med familjer har också en ägarandel och ett röstetal i D AB på 4,3 procent. I uppgörelsen ingick även att F AB:s tidigare huvuddelägare skulle vara representerade i D AB:s styrelse. AC:s roll i styrelsen uppges numera vara passiv och han skall för övrigt avgå ur styrelsen om ca två år.

Mot bakgrund av ovan relaterade uppgifter och ansökningen i övrigt finner nämnden att makarna C inte har någon anknytning till Sverige av betydelse än AC:s och närståendes aktieinnehav i D AB och AC:s

styrelseuppdrag. Nämnden anser att aktieinnehavet i sig inte medför att makarna C har väsentlig anknytning hit. Emellertid anser nämnden att AC:s styrelseuppdrag tillsammans med aktieinnehavet ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet. Om AC avsäger sig sitt styrelseuppdrag före utflyttningen medför detta att makarna C inte längre kan anses ha väsentlig anknytning hit.

Kommentar:

Svaret på frågorna visar att ett förhållandevis litet aktieinnehav i ett börsnoterat bolag kan innebära väsentlig anknytning till Sverige om det förenas med ett inflytande i företaget genom ett styrelseuppdrag.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

30/98

- [RR:s dom den 17 september 1998, mål nr 3257-1996.](#) Nedsättning av socialavgifter för utgiftsåren 1988-1993. Fråga om åsatt SNI-kod är bindande vid bedömning av rätten till nedsättning.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 oktober 1998.

RR:s dom den 17 september 1998, mål nr 3257-1996.

Nedsättning av socialavgifter för utgiftsåren 1988-1993.

Fråga om åsatt SNI-kod är bindande vid bedömning av rätten till nedsättning.

Lagen (1983:1055) om nedsättning av socialavgifter och allmän löneavgift i Norrbottens län ersattes från och med utgiftsåret 1991 av lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter. I 1983 års lag stadgas i 1 § andra stycket p. 2 att "tillverkning" utgör nedsättningsberättigad verksamhet. Några undantag från regeln anges inte. I 1990 års lag stadgas likaledes att "tillverkning" utgör nedsättningsberättigad verksamhet (2 § första stycket p. 2). Undantag har här gjorts för tillverkning inom massa- och pappersindustri samt inom järn-, stål- och ferrolegeringsverk.

X AB, som bedrev verksamhet avseende tillverkning av tandproteser, ansökte i december 1993 hos SKM om nedsättning av socialavgifter för utgiftsåren 1988-1993. SKM avslog ansökningsen. Bolaget fullföljde sin talan hos LR och KR. Överklagandena avslogs dock. Anledningen härtill var att bolaget för de berörda utgiftsåren åsatts näringsgrenskod 93310 enligt den av Statistiska Centralbyrån fastställda standarden för näringsgrensindelning från 1969 (SNI 69). Nämnda kod avsåg "hälso- och sjukvård", vilken verksamhet inte var nedsättningsberättigad.

Bolaget överklagade KR:s dom hos RR och gjorde därvid gällande att dess verksamhet var nedsättningsberättigad eftersom den rätteligen skulle klassificeras som "tillverkning".

RSV hade vad gällde utgiftsåren 1988-1990 inga invändningar i sak mot begärd nedsättning. Enligt den för dessa utgiftsår gällande lydelsen av 17 § första stycket p. 3 USAL gällde emellertid att ett yrkande om nedsättning skulle ha inkommit före utgången av andra året efter utgiftsåret. Bolagets yrkande hade inkommit efter den i nämnda lagrum angivna tiden. SKM, LR och KR hade därför inte bort uppta bolagets yrkande beträffande utgiftsåren 1988-1990 till saklig prövning. RSV hemställde att bolagets överklagande i den delen inte skulle föranleda någon RR:s åtgärd. Vad beträffade utgiftsåren 1991-1993 tillstyrkte RSV begärd nedsättning.

RR anförde:

"Skattemyndigheten i Norrbottens län avvisade inte bolagets i december 1993 framställda yrkande om nedsättning av socialavgifter m.m. för bl.a. utgiftsåren 1988-1990 såsom för sent inkommet utan prövade det i sak. Någon invändning om att formellt hinder mot en sådan prövning förelegat gjordes inte i länsrätten, som i likhet med skattemyndigheten prövade nedsättningsyrkandet i sak. Den först hos Regeringsrätten gjorda invändningen om att yrkandet framställt för sent bör vid angivna förhållanden inte komma under bedömning. Regeringsrätten prövar därför bolagets talan i sak beträffande samtliga de i målet aktuella utgiftsåren (åren 1988 - 1993).

Bolagets rätt till nedsättning skall prövas enligt lagen (1983:1055) om nedsättning av socialavgifter och allmän löneavgift i Norrbottens län såvitt avser utgiftsåren 1988 - 1990 och enligt lagen (1990:912) om nedsättning av socialavgifter (lagens rubrik erhöll denna lydelse genom SFS 1991:1843) såvitt avser utgiftsåren 1991 - 1993. En förutsättning för att bolaget skall kunna få nedsättning är enligt båda lagarna att bolagets verksamhet utgör "tillverkning" (1 § andra stycket 2 i 1983 års lag respektive 2 § första stycket 2 i 1990 års lag).

Bolaget, som bedriver tandteknisk verksamhet, har beskrivit verksamheten enligt följande. Med hjälp av tandläkarens avtryck tillverkas en gipsmodell, som används som grund för det fortsatta arbetet. Tillverkningen av tandproteser utförs helt manuellt och kräver ett högt utvecklat färg- och formsinne. Tillverkningen av övriga tandprodukter, t.ex. broar, kronor, tandregleringsapparat och tandskydd, utförs på samma sätt. Hjälpmiddel som används vid tillverkningen är gjutapparater, brännugnar för porslin, slipmotorer och olika typer av handverktyg.

Frågan är alltså om denna verksamhet skall betraktas som tillverkning vid tillämpning av de båda nyssnämnda lagarna om nedsättning av socialavgifter.

Lagtexten innehåller inte någon precisering av begreppet tillverkning. Avgränsningen av nedsättningsberättigad verksamhet berördes i den proposition, som våren 1983 låg till grund för ett principbeslut av riksdagen i bl.a. frågan om nedsättning av socialavgifter. Det anfördes att en sänkning av personalkostnaderna i första hand borde komma "gruv- och tillverkningsindustrin" till del och att sänkningen dessutom borde omfatta vissa andra näringsgrenar och branscher, som t.ex. uppdragsverksamhet som dels hade indirekt betydelse för industrins utveckling, dels till följd av den teknologiska utvecklingen kunde bli av väsentlig betydelse för sysselsättningsutvecklingen i vissa regioner (prop. 1982/83:120 bilaga 6 s. 2). I den efterföljande proposition som innehöll författningsförslag i ämnet gjordes i specialmotiveringen bl.a. följande uttalanden. Grunden för om en arbetsgivare eller en försäkrad skulle vara berättigad till nedsättning avsågs vara dennes näringsgrenstillhörighet, bestämd på grundval av de riktlinjer som gällde för Standard för svensk näringsindelning (SNI). Enligt denna standard bestämdes arbetsgivarens näringsgrenstillhörighet av dennes huvudsakliga näringsverksamhet. Någon formell koppling mellan rätten till nedsättning och den för arbetsgivaren eller den försäkrade angivna näringsgrenen fanns inte utan det var den faktiskt bedrivna verksamheten som avgjorde detta. I praktiken skulle utgångspunkten för en bedömning av om en arbetsgivares verksamhet var nedsättningsberättigad vara den kod för näringsgren som fanns angiven i det arbetsgivarregister som fördes för debitering och uppbörd av arbetsgivaravgifter. Om en arbetsgivares verksamhet hade förändrats så att den inte längre motsvarade vad som angavs i arbetsgivarregistret, fanns ingen rätt till nedsättning (prop. 1983/84:38 s. 8 - 9).

Under de i målet aktuella utgiftsåren gällde den standard för näringsgrensindelning som betecknades SNI 69. Enligt Statistiska Centralbyråns (SCB) riktlinjer för tillämpningen av SNI 69 hänfördes till "93310 Hälso- och sjukvård" flera verksamheter, däribland "Dentalarbeten (framställning av tandprotes)", "Proteser (tand-), tillverkning" och "Tandteknik, verksamhet inom" (SCB:s närings- och verksamhetsförteckning, version 3, 1987-04-07).

En ny SNI-standard trädde i kraft den 1 januari 1994 (SNI 92). I inledningen framhålls att SNI kommit att få viktiga administrativa tillämpningar inom såväl offentlig

som privat sektor och att man vid sådana tillämpningar bör hålla i minnet att standarden ursprungligen tillkommit för statistiskt bruk, vilket innebär att indelningsstrukturen och de klassificeringsregler som tillämpas är anpassade till detta ändamål (SCB MIS 1992:6 s. 7). Vidare nämns i inledningen att vissa ändringar gjorts beträffande avgränsningen av vad som brukar benämnas industrin, bl.a. den ändringen att "tillverkning av tandproteser" tillkommit (samma publikation s. 11). I den därefter följande detaljindelningen återfinns denna tillverkning i "Avdelning D Tillverkning av medicinsk, kirurgisk och ortopedisk utrustning". I "Avdelning N Hälso- och sjukvård, sociala tjänster; veterinärverksamhet" anmärks vid detaljgruppen "85.130 Tandvård" att den inte omfattar bl.a. tandteknikerarbeten.

Mot den nu redovisade bakgrunden gör Regeringsrätten följande bedömning.

Som redan berörts görs i lagtexten inte någon precisering av begreppet tillverkning. De allmänna övervägandena i avgränsningsfrågan som redovisades i bilaga 6 till prop. 1982/83:120 kan möjligen tyda på att det i första hand var tillverkning i industriella former som åsyftades.

Något uttryckligt uttalande av denna innebörd gjordes dock inte. Det som i prop. 1983/84:38 sades om avsaknaden av en formell koppling mellan rätten till nedsättning och den för arbetsgivaren eller den försäkrade angivna näringsgrenen samt om betydelsen av den faktiskt bedrivna verksamheten synes närmast ha gällt frågan om betydelsen av den näringsgrenskod som i det enskilda fallet åsatts ett företags verksamhet i den s.k. arbetsgivarregistret. Innebörden torde vara att den kod som i registret åsatts verksamheten inte skall följas om det framkommer att den faktiskt bedrivna verksamheten har ett sådant innehåll att den enligt SNI:s riktlinjer rätteligen skulle ha åsatts en annan kod.

Målet gäller emellertid en annan situation än den nu beskrivna. Det har inte förelegat någon oklarhet beträffande innehållet i bolagets faktiska verksamhet och det framstår som helt klart att denna verksamhet enligt de generella riktlinjerna för tillämpning av SNI 69 skall - på sätt som skett - hänföras till 933 10 Hälso- och sjukvård". Den fråga som aktualiseras i målet är om dessa riktlinjer skall anses bindande vid uttaget av socialavgifter m.m. eller om - och i så fall under vilka förutsättningar - det är möjligt att frånga SNI i ett avgiftsärende.

Vid bedömningen av denna fråga är det naturligtvis av särskild betydelse att lagtexten inte innehåller någon

föreskrift som ger riktlinjerna för SNI bindande verkan. Uttalandena i förarbetena innebär visserligen att stor vikt skall fästas vid riktlinjerna men uttalandena kan, såsom RSV hävdade i målet, inte tilläggas vidare innebörd än att de utgör en av praktiska skäl motiverad rekommendation. Rättsläget synes kunna beskrivas så att det föreligger en presumtion för att en klassificering som står i överensstämmelse med de generella riktlinjerna för SNI skall följas vid avgiftsuttaget. Presumtionen bör dock kunna brytas, t.ex. om det står klart att en verksamhet har ett innehåll som enligt vanligt språkbruk bör klassificeras på ett annat sätt än enligt SNI.

Bolagets tandtekniska verksamhet synes i allt väsentligt bestå av sådana moment som enligt vanligt språkbruk är att beteckna som framställning eller tillverkning. För detta talar att verksamheten även i SCB:s förteckning beskrevs med bl.a. dessa termer. Denna bedömning får dessutom ytterligare stöd av det förhållandet att verksamhet inom tankteknikens område numera enligt SNI:s riktlinjer (SNI 92) utgör en detaljgrupp inom just avdelningen Tillverkning. Det förhållandet att tandteknisk verksamhet - trots att den i riktlinjerna för SNI 69 beskrevs som framställning eller tillverkning - där ändå hänfördes till "93310 Hälso- och sjukvård" bör vid angivna förhållanden inte hindra att den behandlas som en nedsättningsberättigad tillverkning.

På grund av det anförda skall bolagets talan bifallas."

RR upphävde underinstansernas avgöranden och förklarade att den för bolaget annars gällande procentsatsen för uttag av socialavgifter skulle nedsättas med tio procentenheter såvitt gällde utgiftsåren 1988-1990 och med fem procentenheter såvitt gällde utgiftsåren 1991-1993.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

38/98

- [RR:s dom den 7 april 1998, målnr 6368-1997](#) Fusion och stoppregeln i 3 § anv.p. 14, 1 st. KL
 - [KR:s i Göteborg dom den 20 november 1998 mål nr 633-1996](#) Marknadsvärde för aktier överlåtna genom intern aktieöverlåtelse. Värdet har ansetts ligga över substansvärdet men under avkastningsvärdet
 - [\(I\) KR:s i Stockholm dom den 11 september 1998 i mål nr 844-1998. \(II\) KR:s i Göteborg dom den 14 maj 1998 i mål nr 3750-1997](#) Reaförlust vid avyttring av regressfordran vid 1995 års taxering
 - [KR:s i Göteborg dom den 28 oktober 1998 i mål nr 1063-1997](#) Reaförlust vid avyttring av reversfordran vid 1994 års taxering
 - [KR:s i Göteborg dom den 24 november 1998 i mål nr 5652-1996](#) Fråga om beskattning för beräknad provision på till förmån för utländska dotterbolag utställda borgensförbindelser
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 november 1998](#) Fråga om avdragsrätt för kostnader för att trygga pensionsåtagande med s.k. unit linked-försäkring
 - [SRN:s förhandsbesked den 3 december 1998](#) Fråga om ett konvertibelt skuldebrev utgör fordran eller delägarrätt enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 december 1998.

RR:s dom den 7 april 1998, målnr 6368-1997

Fusion och stoppregeln i 3 § anv.p. 14, 1 st. KL.

Inkomsttaxering 1998 - 2000.

I rättsfallsprotokoll 23/97 har ett förhandsbesked av den 23 juni 1997 återgetts. Det förhandsbeskedet överklagades inte. Senare meddelade SRN beträffande en annan sökanden förhandsbesked med samma innehåll, vilket inte togs med i protokollet. Detta förhandsbesked överklagades av sökanden.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked. RR:s avgörande återges i RÅ 1998 not. 75.

Anledningen till att RR:s dom inte anmälts i protokollet tidigare är att domen inte kommit oss tillhanda tidigare.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 december 1998.*

KR:s i Göteborg dom den 20 november 1998 mål nr 633-1996

Marknadsvärde för aktier överlåtna genom intern aktieöverlåtelse. Värdet har ansetts ligga över substansvärdet men under avkastningsvärdet.

1993 års taxering

Målet gällde vilket marknadsvärde aktierna skulle anses ha vid bl.a. tillämpning av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (överlåtelse av egendom till fåmansföretag till pris över marknadsvärdet). Aktiebolaget bedrev försäljning av glas- och konsthantverk. De direktägda aktierna hade överlåtits för 3 000 kr per aktie till ett aktiebolag som ägdes av närstående till den skattskyldige.

SKM hävdade att aktiernas marknadsvärde skulle bestämmas enligt en substansvärdeberäkning till 1 580 kr per aktie. Den skattskyldige åberopade ett utlåtande av en auktoriserad revisor, i vilket värdet bedömdes uppgå till ca 4 000 kr per aktie.

KR anförde följande.

" Den närmare innebörden av begreppet marknadspris anges inte i lagtexten. Av sammanhanget får dock anses följa att i ett fall som detta där någon omsättning av aktierna i fråga inte förekommer på kapitalmarknaden marknadspriset får anses utgöra det pris som kloka och förståndiga aktörer på en fri marknad med rimlig tillgång till information kan tänkas vara villiga att under normala förhållanden betala för en aktie. För beräkning av ett sådant värde står olika metoder till buds. De i

litteraturen vanligen förekommande metoderna är substansvärdering, likvidationsvärdering, avkastningsvärdering och cash flow värdering. Vid tillämpning av de båda förstnämnda metoderna koncentreras intresset främst på enskilda tillgångs- och skuldposter hos bolaget i fråga medan de båda sistnämnda metoderna utgår från bolagets rörelse såsom en "going concern". Det är dock en villfarelse att tro att något verkligt, objektivet värde, med någon större säkerhet kan bestämmas för en aktie som inte är föremål för omsättning på kapitalmarknaden. Redan det förhållandet att olika värderingsmetoder förekommer för bestämmande av ett sådant värde talar för att de beräknade värdena är osäkra.

Med ett bolags substansvärde avses i allmänhet dess nettokapital efter justering av tillgångar och skulder till aktuella marknadsvärden. Vid bestämmande av värdet av en aktie i ett aktiebolaget slås nettokapitalet ut på antalet aktier i bolaget. En tillämpning av substansvärdemetoden innebär att hänsyn tas endast till rent materiella tillgångar. De tillgångar som innebär upparbetade marknader, know how och liknande beaktas däremot inte.

Substansvärdemetoden anses därför normalt ge ett lågt "marknadsvärde".

Avkastningsvärdet skall i princip motsvara nuvärdet av all framtida avkastning av företaget, inklusive nuvärdet av resultatet av företagens likvidation. En sådan beräkning förutsätter dock en kännedom om framtiden som inte finns. Beräkningsmetoden är därför i sig osäker. Till skillnad mot vad som är fallet vid tillämpning av substansvärdemetoden återspeglas dock värdet av immateriella tillgångar vid en värdering enligt avkastningsmetoden. Denna beräkningsmetod leder dock lätt till ett för högt "marknadsvärde".

Allmänt kan sägas att om avkastningsvärdet väsentligt skiljer sig från substansvärdet talar detta för att avkastningsvärderingen varit alltför optimistisk.

"Marknadsvärdet" på aktierna i A AB är enligt den av NN åberopade avkastningsvärdering av auktoriserade revisorn X nästan tre gånger så högt som det "marknadsvärde" skattemyndigheten med tillämpning av substansvärdemetoden har beräknat. Enbart detta förhållande talar mycket starkt för att den av X gjorda

värderingen av aktierna A AB är alltför optimistisk. Dessutom torde i allmänhet värdet av immateriella tillgångar i ett bolag, som likt A är verksamt i en så konkurrensutsatt bransch som glas- och porslinbranschen, vara tämligen begränsat. Enligt kammarrättens bedömning torde därför ett värde på aktierna i A AB vid försäljningstillfället den 27 april 1992 om 4 000 kr per aktie vara alldeles för högt. Å andra sidan torde med hänsyn till att A AB enligt obestidd uppgift är ett utpräglat tjänsteföretag det av skattemyndigheten med tillämpning av substansvärdemetoden beräknade "marknadsvärdet" om 1 580 kr per aktie vara för lågt.

En rimlig uppskattning ger, enligt kammarrättens bedömning, vid handen att ett "marknadsvärde" vid försäljningstillfället den 27 april 1992 om 2 000 kr per aktie bör kunna godtas."

Detta ledde bl.a till att viss del av ersättningen för aktierna hänfördes till inkomst av tjänst.

RSV kommer inte att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 december 1998.

(I) KR:s i Stockholm dom den 11 september 1998 i mål nr 844-1998

(II) KR:s i Göteborg dom den 14 maj 1998 i mål nr 3780-1997

Reaförlust vid avyttring av regressfordran vid 1995 års taxering.

(I) NN (fysisk person) hade gått i borgen för två andra personers lån och byggnadskreditiv i bank. Låntagarna kunde inte betala. Förlikning mellan banken och NN ägde rum, varvid NN blev tvungen att infria 100 000 kr av borgensåtagandet. Därvid uppkom en regressfordran på de ursprungliga gäldenärerna. NN krävde betalning av dem. Dessa kunde dock inte betala, varefter NN avyttrade regressfordran för 5 kr. NN yrkade avdrag för reaförlust med $(100\ 000 - 5) \times 0,7 = 69\ 977$ kr.

SKM ansåg att förlusten uppstod redan när borgensutfästelsen infriades och att avdragsrätten skulle bedömas utifrån reglerna i punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL. Förlust på borgensfordran, som inte ingåtts som ett led i näringsverksamhet, räknas normalt som icke avdragsgill kapitalförlust. LR ändrade inte SKM:s beslut.

Kammarrätten, som avslog NN:s överklagande, uttalade följande.

"Den ifrågavarande förlusten får anses ha uppkommit redan när borgensutfästelsen infriades. Att regressfordran formellt överlåtits för 5 kr medför således inte att förlusten skall betraktas som en realisationsförlust. Förlusten är därför en icke avdragsgill kapitalförlust."

(II) Fysisk person (LM) ingick borgen gentemot bank för eget bolags lån. Borgensåtagandet infriades, varvid LM erhöll en regressfordran på bolaget om 858 367 kr. Fordran avyttrades för 100 kr och LM yrkade avdrag för förlusten med 70 % av denna, eller 600 787 kr. I ett mål avseende LM:s bror, där omständigheterna var identiska, biföll KR yrkandet om avdrag för reaförlust (se dom av Kammarrätten i Göteborg den 3 juni 1997 i mål nr 4446-1996).

I avgörandet från 1997 fann KR att fråga inte var om kapitalförlust - vilket SKM hävdade - utan i stället sådan reaförlust som skall bedömas enligt bestämmelserna i 3 § 2 mom. SIL.

I målet rörande LM har SKM anfört att förlusten inte skall hänföras till icke-avdragsgill kapitalförlust, utan skall behandlas i enlighet med reavinstreglerna i 3 § 2 mom. SIL. SKM har således anslutit sig till den bedömning KR gjorde i målet från 1997. Däremot hävdade SKM att anskaffningskostnaden för regressfordran skulle bedömas utifrån marknadsvärdet på fordran vid tidpunkten för infriandet av borgensutfästelsen. Med hänsyn till den tid som gått mellan infriandet (januari 1994) och avyttringen (november 1994) fick marknadsvärdet på regressfordran enligt SKM:s uppfattning anses ha motsvarat det värde den avyttrats för. SKM åberopade som stöd för sin talan bl.a. RÅ 1980 1:57, RÅ 1985 1:89 och RÅ 1988 ref. 148.

KR delade, mot bakgrund av de åberopade rättsfallen, SKM:s uppfattning att det är regressfordrans marknadsvärde vid tidpunkten för infriandet av borgensförbindelsen som skall anses utgöra anskaffningskostnaden för denna. KR fann att LM inte förebringat någon utredning som visat på att marknadsvärdet på regressfordran vid tidpunkten för infriandet av borgensförbindelsen varit högre än det prisfordran åsatts. Någon avdragsgill reaförlust förelåg därför inte.

Kommentar:

Domstolarna har kommit till samma slut, dvs. ej avdrag för reaförlust om än med olika motiveringar, som i sin tur bygger på två principiellt sett skilda resonemang. SKM har också lagt upp talan på olika sätt i de två målen. KR i Göteborg har konstaterat att förlust vid avyttring av regressfordran, som i sin tur uppstått till följd av infriande av borgensförbindelse, skall bedömas enligt reavinstreglerna. Däremot skall fordrans anskaffningsvärde bedömas utifrån regressrättens marknadsvärde vid tidpunkten för borgensinfriandet, vilket i allmänhet är mycket ringa om ens något alls. Reavinstberäkningen får då ske utifrån denna förutsättning.

KR i Stockholm har kommit till slutsatsen att fråga är om en icke-avdragsgill kapitalförlust. Det förhållandet att en förlust på en borgensförbindelse - som utgör kapitalförlust enligt punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL såvida den inte ingåtts i och för näringsverksamheten - resulterat i en regressfordran som kan avyttras, medför inte att reavinstreglerna blir tillämpliga. Enligt KR i Stockholm är det således fråga om en icke avdragsgill kapitalförlust redan vid tidpunkten för borgensinfriandet.

RSV:s uppfattning är att bl.a. systematiska skäl talar för att man i första hand - likt KR i Stockholm - bör se infriandet av borgensförbindelsen som en sådan icke avdragsgill kapitalförlust som fram till 1998 års taxering reglerades i punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL och som fr.o.m. 1999 års taxering får anses följa av att utställande av borgen i ett fall som de förevarande inte bör anses utgöra kostnad för intäkternas förvärvande i inkomstslaget kapital. I andra hand anser RSV - i likhet med KR i Göteborg - att om avdragsrätt skulle anses uppkomma vid avyttring av regressfordran, skall anskaffningsvärdet av regressfordran anses utgöras av marknadsvärdet vid tidpunkten för regressfordrans

uppkomst, dvs. vid infriandet av borgen. Detta innebär i allmänhet att fordran är värdelös vid denna tidpunkt och någon avdragsgill reaförlust vid en senare avyttring torde inte kunna ske. Förvärvar någon genom köp, byte eller jämförligt fång sådan regressfordran och säljer denna med vinst eller förlust är reglerna i 29 § SIL tillämpliga. Se vidare prop. 1996/97:154 och Jonsson, SvSkT 1998 sid 199 ff.

Dom (I) har vunnit laga kraft, medan dom (II) är överklagad av den sksk.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 december 1998.*

KR:s i Göteborg dom den 28 oktober 1998 i mål nr 1063-1997

Reaförlust vid avyttring av reversfordran vid 1994 års taxering.

NN (fysiker), som bedrev omfattande utlåningsverksamhet, hade fordran om 30 000 kr på annan person och mot säkerhet i form av pantbrev i fastighet. Fastigheten avyttrades vid exekutiv försäljning, men NN erhöll ingen utdelning på reversen vid försäljningen. NN avyttrade sedan reversfordran för 150 kr och yrkade avdrag för reaförlust med $(30\,000 - 150) \times 0,7 = 20\,895$ kr.

SKM vägrade avdrag med hänsyn till att NN inte visat att lånet haft samband med bedriven verksamhet eller att utställaren av reversen helt saknat eller i framtiden skulle komma att sakna betalningsförmåga. Enligt SKM var förlusten att betrakta som icke avdragsgill kapitalförlust.

LR fann att NN inte visat att utlåningen ingått som ett led i en av honom bedriven näringsverksamhet. Vidare ansåg LR att NN genom utlåningen inte genom köp, byte eller jämförligt fång förvärvat någon egendom som kan utlösa tillämpning av reglerna i 24 § SIL. Någon avdragsgill realisationsförlust förelåg därför inte.

KR fann inledningsvis att avyttringen av reversen inte skulle redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet.

Vad gäller frågan om redovisning enligt realisationsvinstreglerna i inkomstslaget kapital gjorde kammarrätten följande bedömning.

"I GRS Skattehandbok anförs i kommentaren till 24 § SIL bl.a. följande. I 24 § återfinns de allmänna bestämmelserna om beräkning av reavinst respektive reaförlust liksom reglerna för rätt beskattningsår och definitionen av avyttringsbegreppet m.m. Stora delar av dessa bestämmelser är hämtade från tidigare 35 och 36 §§ KL. Ursprungligen inträdde skattskyldighet för vinst i samband med icke yrkesmässig avyttring av fast eller lös egendom under förutsättning att egendomen förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och att egendomen varit i den skattskyldiges ägo under viss tid. Om en tillgång förvärvas genom arv var vidare reavinstbeskattning till en början utesluten. Detsamma gällde i princip beträffande förvärv genom gåva och liknande benefika fång. Sådana fång ansågs inte vara reavinstgrundande. Reglerna har i dessa avseenden ändrats i olika riktningar under årens lopp för att genom 1990 års skattereform helt ha avskaffats. Sålunda gäller att reavinstbeskattning numera kommer i fråga oavsett hur egendomen förvärvats och oberoende av hur länge den innehafts.

Professor Peter Melz har i Kapitalvinstbeskattningens problem, 1986, s. 129 och 131 anfört att det inte finns anledning att upprätthålla distinktionen mellan kapitalförluster och normala förluster vid realisationsvinstbeskattningen, eftersom de inskränkningar i avdragsrätten som anges i 20 § KL inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen. Vid den beskattningen bör därför avdragsrätten för en förlust avgöras endast på grundval av dess samband med förvärvskällan och av att förlusten till sin karaktär inte kan anses vara en personlig levnadskostnad.

Kapitalförlustutredningen har därefter i sitt betänkande Kapitalförluster och organisationskostnader vid beskattning (SOU 1995:137, s 66) anfört bl.a. följande beträffande gällande rätt. Vad gäller inkomstslaget kapital saknar kapitalförlustbestämmelsen i praktiken självständig betydelse, eftersom avdragsförbudet för kapitalförluster inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen. Vid beräkning av

realisationsvinst görs således inte någon åtskillnad mellan normala och onormala förluster. Att avdragsförbudet inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen - bortsett från vad som är att hänföra till personliga levnadskostnader - kommer indirekt till uttryck i 20 § andra stycket KL där det sägs att avdrag inte får göras för kapitalförluster 'i vidare mån än som särskilt föreskrivs'.

Av uttalandena i GRS Skattehandbok i kommentaren till 24 § SIL framgår således att det förhållandet att den i målet ifrågasatt reserven inte av NN förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång inte utgör något hinder för att vid hans överlåtelse av den tillämpa realisationsvinstreglerna. Inte heller kapitalförlustbestämmelsen i 20 § KL innebär att det föreligger ett sådant hinder.

Vid en tillämpning av realisationsvinstreglerna får härvid reversens nominella belopp, 30 000 kr, anses utgöra NN:s förvärvskostnad. Det är ostridigt att NN överlätit reversen för 150 kr. Det har inte kommit fram någonting i målet som kan anses utgöra skäl för att inte godta detta belopp som hans vederlag vid överlåtelsen. Till följd härav har överlåtelsen medfört en förlust för honom på $(30\,000 - 150 =) 29\,850$ kr. Eftersom förlusten inte kan anses utgöra en personlig levnadskostnad för NN är 70 % av denna eller 20 895 kr en avdragsgill realisationsförlust".

Kommentar:

I förevarande fall hade fordran inte uppkommit genom köp, byte eller därmed jämförligt fång och det var inte heller fråga om näringsverksamhet i form av utlåningsverksamhet. Fråga är om förlust på sådan fordran (skuldebrev) som regleras i 29 § SIL. Resultatet av verksamheten skulle ha beskattats i inkomstslaget kapital om den givit överskott och den inskränkning i avdragsrätten som tidigare gällde för kapitalförluster, enligt punkt 5 av anvisningarna av 20 § KL, är inte relevant i detta fall. Till skillnad från fallen ovan var här inte fråga om borgensförbindelser där ett direkt avdragsförbud gäller, utan fråga i stället om fordran förvärvad genom utlåningsverksamhet som ska beskattas i inkomstslaget kapital. Förlusten är då också hänförlig till inkomstslaget kapital.

RSV kommer inte att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 december 1998.*

**KR:s i Göteborg dom den 24 november 1998 i mål nr
5652-1996.**

**Fråga om beskattning för beräknad provision på till
förmån för utländska dotterbolag utställda
borgensförbindelser.**

SKM hade beskattat ett svenskt AB för beräknad borgensprovision på till förmån för utländska dotterbolag utställda borgensförbindelser vid 1994 års taxering. Länsrätten undanröjde beskattningsåtgärden och kammarrätten avslog SKM:s överklagande.

Kommentar:

Enahanda fråga som i dom av Kammarrätten i Göteborg den 15 september 1998 i mål nr 1163-1995. Se rättsfallsprotokoll 36/98 den 26 november 1998. RSV avser att överklaga domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 december 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 24 november 1998

**Fråga om avdragsrätt för kostnader för att trygga
pensionsåtagande med s.k. unit linked-försäkring**

1998 - 2001 års taxeringar

SRN har i ett förhandsbesked ansett att AB A (Företaget) hade rätt till avdrag för kostnaden för att trygga pensionsåtagande för ålderspension med sådan pensionsförsäkring som avses i lagen (1989:1079) om livförsäkring med anknytning till värdepappersfonder, s. k. unit linked-försäkringar eller fondförsäkringar.

Det avdragsgilla beloppet skulle beräknas till det belopp

som motsvarades av kostnaden för att trygga pensionsåtagandet enligt den tillämpade X-planen med en konventionell försäkring.

MOTIVERING

De anställda i Företaget omfattas i sin anställning av allmän pensionsplan, X-planen. Planens förmåner överensstämmer för övrigt så vitt här är av intresse med ITP-planen. Företagets tryggande sker genom avsättning till pensionsstiftelse. Ett antal anställda i Företaget har uttryckt önskemål om att för åldern mellan 60 och 65 år i stället få sin ålderspension tryggad med unit linked-försäkringar med tillämpning av punkt 20 e första stycket a av anvisningarna till 23 § KL den s.k. ryms-inom-regeln. De pensionsförmåner som Företaget skall utfästa ryms inom såväl X-planen som ITP-planen.

Frågan i ärenden gäller om det är förenligt med KL:s regelsystem att godta ett tryggande genom unit linked-försäkringar i stället för vanliga försäkringar som garanterar ett pensionskapital i enlighet med pensionsplanen.

Den avgörande skillnaden mellan de olika försäkringsformerna, som båda uppfyller kraven för pensionsförsäkring enligt kommunalskattelagens krav i punkt 1 av anvisningarna till 31 § KL, är att för en försäkring kopplad till värdepappersfonder finns i princip inte någon garanti för storleken på utfallande belopp (kostnadsbestämd). En vanlig pensionsförsäkring bygger på en kapitaluppbyggnad hos försäkringsgivaren som garanterar ett visst minsta utfallande belopp (förmånsbestämd), som är anpassad till i en plan angivna pensionsförmåner.

Enligt nämndens mening finns inget hinder mot att unit linked-försäkringar används som medel för att trygga ett pensionslöfte som innehåller en garanti för utfallande belopp i överensstämmelse med planen.

Nämnden uppfattar att förutsättningarna i ansökningen är sådan att de aktuella pensionslöftena följer de i planen angivna pensionsförmånerna.

Eftersom unit linked-försäkringar inte är förmånsbestämda saknas den utgångspunkten som den vanliga pensionsförsäkringen bygger på för att beräkna premiekostnaderna.

Emellertid kan det enligt nämndens mening inte finnas något hinder mot att göra en fiktiv beräkning av premiekostnaderna för en konventionell pensionsförsäkring och därefter för motsvarande belopp trygga åtagandet med unit linked-försäkringar.

Sammanfattningsvis anser nämnden att Företaget får med angivna förutsättningar använda unit linked-försäkringar för att trygga ifrågavarande pensionslöften upp till en kostnad som motsvaras av kostnaden för en försäkringslösning enligt planen med en vanlig (förmånsbestämd) pensionsförsäkring.

RSV kommer att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 december 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 3 december 1998

Fråga om ett konvertibelt skuldebrev utgör fordran eller delägarrätt enligt lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL)

Sökanden, som äger samtliga aktier i ett aktiebolag, avser att teckna ett konvertibelt skuldebrev i bolaget. Skuldebrevet ger rätt till utbyte till aktier i bolaget och skall, intill dess utbyte eller återbetalning sker, löpa med en årlig ränta. Skuldebrevet kommer inte att marknadsnoteras. I ansökan hemställer sökanden om svar på frågan om skuldebrevet enligt SFL skall behandlas som en delägarrätt enligt 3 § första stycket 6 eller som en fordran enligt 3 § första stycket 11.

SRN har meddelat att ifrågavarande skuldebrev är en sådan fordran i pengar som avses i 3 § första stycket 11 SFL.

MOTIVERING

Uppräkningen av vilka tillgångar som är skattepliktiga enligt 3 § SFL är uttömmande.

Begreppet delägarrätt förekommer - förutom i SFL - i lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument. Någon definition ges inte men i prop. 1990/91:142 s. 141-142 diskuteras skillnaden mellan delägarrätt och fordringsrätt enligt följande. En delägarrätt innefattar ekonomiska och förvaltande rättigheter, d.v.s. rätt till andel i bolagets vinst och rätt till utdelning ur bolagets behållna tillgångar vid likvidation resp. rätt att rösta på bolagets stämma. En fordringsrätt innebär främst rätt att få tillbaka utlånade pengar. Ett konvertibelt skuldebrev kan sägas vara en mellanform mellan delägarrätt och fordringsrätt. Beroende på hur ett sådant skuldebrev utnyttjas är det att betrakta antingen som en delägarrätt eller som en fordringsrätt.

I SFL definieras begreppet delägarrätt inte på annat sätt än att det anges vara en sådan tillgång som finns nämnd i 27 § 1 mom. SIL. Alla de tillgångar som nämns i 27 § 1 mom. SIL synes emellertid inte vara delägarrätter i den mening som avses i SFL. I 3 § första stycket 7 och i 12 § SFL nämns "tillgång som avses i 27 § 1 mom." SIL medan SFL i 3 § första stycket 6 och i 14 § nämner "delägarrätt som avses i 27 § 1 mom." SIL. Det får därmed anses vara klart att "delägarrätt" är ett snävare begrepp än "tillgång".

Till bestämmelsen i 3 § första stycket 6 SFL anknyter bestämmelsen i 14 §. För att sistnämnda bestämmelse skall kunna tillämpas synes krävas att man till innehavaren av aktie och "delägarrätt" kan knyta någon del av den juridiska personens förmögenhet. Om innehavaren av annan delägarrätt än aktie i aktiebolag anses ha en andel innebär detta att aktieägarnas andelar minskar i motsvarande mån.

I den del ett konvertibelt skuldebrev har ett sådant värde överstigande det rena obligationsvärdet skulle det kunna anses utgöra en delägarrätt i så måtto att den innefattar ett (möjligt) anspråk att teckna aktier i bolaget till en kurs som minskar värdet av övriga aktier. Vid en sådan bedömning kan det vara följdenligt att göra motsvarande uppdelning vid en tillämpning av 14 § SFL. Den framtida värdeutvecklingen på aktierna i bolaget kan dock leda till att konverteringsrätten kommer förlora ekonomisk betydelse. SFL synes inte medge att ett konvertibelt skuldebrev delvis behandlas som en fordran, delvis som en delägarrätt.

I förevarande fall saknas uppgifter om villkoren för det

konvertibla skuldebrevet är sådana att konverteringsrätten har något värde. Detta är emellertid av underordnad betydelse eftersom den för sökanden - såsom ägare av samtliga aktier i bolaget - saknar självständig betydelse. Vid prövningen av frågan om det nu ifrågavarande konvertibla skuldebrevet vid förmögenhetsbeskattningen skall anses utgöra en delägarrätt eller en fordran fäster nämnden avgörande vikt vid det förhållandet att skuldebrevet, så länge en konvertering till aktier inte påkallats eller skett, är en penningfordran och därför bör behandlas som en sådan i förmögenhetsskattehänseende.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

29/98

- [KR:s i Göteborg dom den 16 juli 1998, mål nr 1449--1451-1994 och 1527--1529-1994.](#) Fråga om fördelning mellan två aktieägare av bolaget undanhållna inkomster. "Beskattningsårets helgd"
- [KR:s i Stockholm dom den 16 september 1998, mål nr 4512-1997.](#) Fråga om skattskyldighet för utdelning från bolag.
- [KR:s i Stockholm dom den 7 september 1998, mål nr 2995-1995.](#) Leasingstock; mervärdesskatt. Fråga om överlåtelse av en leasingstock till den ursprunglige säljaren, ett finansbolag, utgör skattefri verksamhetsöverlåtelse.
- [SRN:s förhandsbesked den 11 juni 1998.](#) Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikeln i skatteavtal.
- [SRN:s förhandsbesked den 25 juni 1998.](#) Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikeln i skatteavtal.
- [SRN:s förhandsbesked den 17 september 1998.](#) Beskattningsfrågor avseende anställdas förvärv av köpoptioner.
- [SRN:s beslut den 17 september 1998.](#) Utdelning från utländskt dotterföretag. Tillämpning av den s.k. huvudregeln i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL.
- [SRN:s förhandsbesked den 23 september 1998.](#) Företagsledare och verksam i betydande omfattning i fåmansföretag. Fråga om till sökanden närstående person är företagsledare samt verkamma i betydande omfattning i fåmansföretag (32 § anv. p. 14 KL och 3 § 12a mom. SIL).

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 29 september 1998.

KR:s i Göteborg dom den 16 juli 1998, mål nr 1449--1451-1994 och 1527--1529-1994.

Fråga om fördelning mellan två aktieägare av bolaget undanhållna inkomster. "Beskattningsårets helgd".

Eftertaxeringar för 1981 - 1983.

Kammarrätten i Göteborg har gett SKM rätt i en intressant materiell principfråga om fördelning av beskattning av undanhållna medel. Vidare har målen innehållit ett antal formella frågor. Domarna har inte

vunnit laga kraft.

1. Kort beskrivning av omständigheterna

A ägde 74 och B 13 procent av aktierna i H. Från övriga aktieägare kan bortses. A var vd och B ekonomichef i bolaget. H's verksamhet bestod huvudsakligen i att för en amerikansk tillverkare sälja maskiner framför allt i Sverige och Norge. Via dels en bulvan R i England och dels ett eget bolag E lyckades A och B tömma H på stora belopp. Dessa pengar sattes in på konton i engelsk bank. Kontona tillhörde B och E. Det kunde utredas att pengarna till viss del gått till mutor och i övrigt fördelats mellan A och B på sådant sätt att A slutligen erhållit 63 och B 37 procent.

2. Materiell skattefråga

Utöver de olika transaktioner som inneburit undandragande av inkomster innehöll målen en mycket viktig fråga nämligen vem som skulle beskattas för undanhållna belopp och till vilken storlek. Samma år som belopp undanhölls H sattes de in på B:s och E:s konto i den engelska banken. A erhöll inte några belopp vid den tidpunkten utan först senare år. Problemet kan beskrivas i följande exempel:

X är företagsledare och Y minoritetsägare i fåab Z. De samverkar till att svart lyfta pengar ur Z och sätta in dessa på ett konto som tillhör Y. År 1 undanhålls 100 000 kr och sätts in på Y:s konto och kvarstår där hela året. År 2 undanhålls 100 000 kr och sätts in på kontot. I början av år 3 erhåller X 100 000 kronor från kontot. Senare under året sätts ytterligare 250 000 kr in. År 4 erhåller X 200 000 kr och Y 150 000 kr av kvarstående 350 000 kr. Totalt har då X fått 300 000 kr och Y 150 000 kr. Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde dvs. när pengarna lämnar H, är det Y som disponerar dem. Skall han beskattas för dem vid dessa tillfällen? Utredningen visar att Y inte får behålla pengarna utan betalar ut större delen till X. Skall X beskattas för 100 000 kr vid taxering för år 3 trots att någon skattskyldighet för sådant belopp inte uppkommit vid den tidpunkten?

SKM:s uppfattning var att man skulle se till helheten. Var och en skulle beskattas för undanhållna medel efter den procentsats som slutligen har erhållits av hela undanhållna beloppet. Rätt beskattningsår var det år då medlen lämnade H.

Länsrätten beskattade kontoinnehavaren då beloppet kom in på kontot oavsett att denne senare fick ge ifrån

sig den större delen av beloppet.

Kammarrätten ändrade länsrättens domar och gick på SKM:s linje.

4. Processuella frågor

Målen rör taxeringsåren 1981-1983 dvs. det är den gamla taxeringslagen som gäller. A var skriven i Stockholms län men såväl SKM som LR överförde hans process till Älvsborgs län. Femårstiden var passerad, varför eftertaxeringen var beroende på att åklagaren väckte åtal för grovt skattebedrägeri. Ännu i denna dag har allmän domstol inte prövat skattebrottet.

Skattemyndigheten beskrev i motiveringen till sin eftertaxeringsansökan vilket belopp A och B skulle beskattas för respektive år men yrkandet formulerades så att A och B skulle beskattas för hela det undandragna beloppet respektive år. Processens ram var så att säga helt öppen. Efter länsrättens dom överklagade SKM och vidhöll sina yrkanden. Ramen var alltså helt öppen även hos kammarrätten.

Hos kammarrätten yrkade SKM muntlig förhandling och att den skulle hållas gemensamt för A och B samt att dessa skulle kallas att vara personligen närvarande. A ingav läkarintyg och hävdade att han inte kunde medverka. SKM bestred. Kammarrätten inhämtade yttrande från socialstyrelsen, som inte såg hinder för A:s medverkan. A försökte då undkomma inställelse på andra skäl. Det hela slutade med att Kammarrätten i Göteborg höll förhandlingen i Kammarrättens i Stockholm lokaler. Förhandlingen hölls gemensamt. Det kan noteras att kammarrätten t.o.m. skrivit domarna i en och samma handling, trots att det rör sig och olika personer och flera taxeringsår.

Tyvärr gjorde kammarrätten en felräkning på ca 180 000 kr till A:s fördel taxeringsåret 1983. Kammarrätten är enligt vad jag erfarit inte beredd att så här långt efter domen göra självrättelse.

5. RSV:s framtida roll i liknande situationer

Skattemyndigheten kan, efter den nya taxeringslagens ikraftträdande, inte i länsrätten yrka beskattning utöver åsatt taxering. RSV kan dock överklaga skattemyndighetens beslut och yrka höjda taxeringar. Den processteknik som användes i målen, dvs. 100 procents yrkande på var och en av flera personer och med i motiveringen detaljerat beskattningsförslag, kan även fortsättningsvis användas om RSV för talan genom

att överklaga. Jag finner att denna lösning kan vara intressant i vissa fall. Modellen kan vara av intresse speciellt för skattebrottsenheterna. Jag hjälper gärna till vid spridning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 september 1998.*

**KR:s i Stockholm dom den 16 september 1998, mål nr
4512-1997.**

Fråga om skattskyldighet för utdelning från bolag.

Överklagande av den skattskyldige.

Bolaget X startades 1997 och bedriver ADB-konsultverksamhet, främst systemutveckling. Aktierna i bolaget ägs av en förening, vars medlemmar är anställda i bolaget. Den löpande verksamheten leds av en styrelse som vid en bolagsstämma väljs av de anställda. På bolagsstämma deltar bolagets ägare, dvs. föreningen, som representeras av sina medlemmar, dvs. bolagets anställda, vilka har var sin röst i föreningen. Medlem i föreningen kan endast vara person som är anställd i bolaget. Anställd person måste vara medlem i föreningen. Föreningen hade vid den aktuella tiden 14 medlemmar. Bolaget har lämnat utdelning till sin ägare föreningen. Av bolaget gjord utdelning har beslutats på bolagsstämma. Utdelningen, förutom den del som utgör föreningens skattekostnad, har sedan vidareutdelats till de anställda. En person A har erhållit 61 155 kr från föreningen under 1992. Beloppet har inte redovisats i avlämnad deklARATION. Det belopp han erhållit grundar sig på fakturering i bolaget december 1990 till november 1991 samt tidredovisning för januari 1991 till december 1991. Vidare belöper på S 18 347 kr av det belopp som utdelats till föreningen från bolaget men som inte vidareutdelats, dvs. föreningens skattekostnad.

Länsrätten anförde bl.a.

En ideell förening kan främja ideella syften genom icke-ekonomisk verksamhet, främja ideella syften genom ekonomisk verksamhet eller främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom icke-ekonomisk verksamhet. Föreningen syftar till att möjliggöra ett likadeläggande av aktierna i bolaget under ett föränderligt antal medlemmar och får därigenom anses främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Syftet uppnås

genom ägande och förvaltning av samtliga aktier i bolaget, utövande av rösträtt vid bolagsstämma och förvaltning av de av medlemmarna insatta medlen och således genom ekonomisk verksamhet. Föreningen är därför inte en ideell förening.

Föreningen är inte registrerad som ekonomisk förening och kan därför inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter. Dess egendom blir att anse som samfällad och medlemmarna svarar själva för föreningens åtaganden och förpliktelser. Vid denna bedömning är föreningsmedlemmarna i egenskap av ägare i bolaget skattskyldiga för bolagets utdelning.

Länsrätten beslutade att påföra S inkomst av tjänst med 38 489 kr och inkomst av kapital med 24 666 kr.

S överklagade till kammarrätten som ändrade den överklagade domen endast på så sätt att S påfördes inkomst av tjänst med 36 489 kr mot av länsrätten beslutade 38 489 kr. I övrigt avslog kammarrätten överklagandet och anförde.

Av 1 kap. 1 § lagen (1987:677) om ekonomiska föreningar framgår att en ekonomisk förening har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet. En sådan förening är civilrättsligt inte att betrakta som en ideell förening. Föreningen har enligt stadgarna till syfte att möjliggöra ett likadeläggande av aktierna i bolaget under ett föränderligt antal delägare. Vidare ska medlemmarna på föreningsstämma besluta i alla på en bolagsstämma i ett aktiebolag förekommande frågor. Avsikten anges vara att föreningsstämman så långt det är möjligt ska ersätta bolagsstämman i bolaget och göra denna till en formalitet. Av det anförda följer att föreningen har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Fråga är då om föreningens verksamhet är att betrakta som ekonomisk verksamhet i den mening som avses i 1 kap. 1 § lagen om ekonomiska föreningar, dvs. om verksamheten är kommersiellt, industriellt, finansiellt eller på annat sätt affärsmässigt organiserad. Föreningens verksamhet består i ägande och förvaltning av aktierna i bolaget och därmed sammanhängande uppgifter. Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att en sådan verksamhet är att betrakta som ekonomisk. Föreningen är således inte en ideell förening utan en oregistrerad ekonomisk förening utan rättskapacitet. På de grunder som länsrätten angett är därför S i sin egenskap av ägare i bolaget skattskyldig för utdelning från bolaget om 61 155 kr, varav 24 666 kr som inkomst av kapital och, rätt räknat, 36 489 kr som inkomst av tjänst.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 september 1998.*

**KR:s i Stockholm dom den 7 september 1998, mål nr
2995-1995**

Leasingstock; mervärdesskatt

**Fråga om överlåtelse av en leasingstock till den
ursprunglige säljaren, ett finansbolag, utgör skattefri
verksamhetsöverlåtelse.**

Av 8 § 18) lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML) framgår att från skatteplikt undantas varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamheten, när tillgången överläts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig. Motsvarande bestämmelse finns i 3 kap. 25 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Ett bolag, en konsthandel, yrkade att den utgående skatten skulle sättas ned för aktuell redovisningsperiod då aktuella leasingsinventarier överlåtits till den ursprunglige säljaren, ett finansbolag, i samband med överlåtelse av hela verksamheten. SKM vägrade då myndigheten inte ansåg att någon verksamhetsöverlåtelse avsetts äga rum.

Då bolaget försatts i konkurs överklagade konkursförvaltaren SKM:s beslut och vidhöll att fråga var om en skattefri verksamhetsöverlåtelse.

LR avslog besvären och gjorde därvid bl.a. följande bedömning. Bevisbördan för att skattefri verksamhetsöverlåtelse skall föreligga måste i processen åvila den skattskyldige. Något skriftligt avtal om verksamhetsöverlåtelse hade inte upprättats. Tvärtom hade en faktura utfärdats där leasingstocken klassificerats som leasinginventarier. Mot bakgrund härav var det ej klarlagt om bolaget överlätit verksamhet eller del av verksamhet.

Konkursboet fullföljde sin talan och anförde bl.a. att leasingverksamheten var en väsentlig och avgränsad del av bolagets verksamhet samt att parterna aldrig talade om skriftligt avtal eftersom köparen exakt visste vad leasingstockarna omfattade.

KR ansåg att finansbolagets återköp endast omfattade leasinginventarier med vidhängande leasingavtal och att överlåtelsen inte var skattefri enligt 8 § 18) GML. KR avslog överklagandet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 september 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 11 juni 1998

Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikeln i skatteavtal

Inkomsttaxering 1998 - 2000.

X är ett utländskt bolag som genom Stockholms-filialen (filialen) bedriver värdepappersrörelse och erhåller i samband därmed utdelning på handelslagret ingående aktier, svenska eller utländska. För utdelning på utländska aktier erläggs kupongskatt i den stat där det bolag som lämnar utdelningen är hemmahörande.

Det har nu uppkommit fråga om hur dubbelbeskattning i dessa fall skall elimineras.

Bolagets uppfattning om rättsläget

Filialens verksamhet, inklusive utländsk inkomst i form av bl.a. utdelningar på utländska aktier och värdepapper, beskattas i Sverige.

Enligt dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och berört land får Sverige beskatta den inkomst av rörelse som är hänförlig till det andra landets bolags fasta driftställe i Sverige. I avtalet framgår hur inkomsten för det fasta driftstället ska beräknas. Bl.a. ska vid bestämmandet av det fasta driftställets inkomst till det fasta driftstället hänföras den inkomst av rörelse som driftstället kan antas skola ha åtnjutit för det fall det varit ett fristående företag med samma eller liknande verksamhet bedriven under samma eller liknande villkor, samt driftstället självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör. Vidare skall avdrag medges för alla kostnader som har uppkommit för det fasta driftställets räkning, oavsett om kostnaderna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes. I filialens inkomst ingår de ovan nämnda aktieutdelningarna.

Enligt 20 § anv.p. 4 i kommunalskattelagen (1928:370), KL, gäller att omkostnadsavdrag för

utländsk skatt inte kan komma i fråga för utländska juridiska personer.

Av ordalydelsen av 1 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt framgår att denna lag inte gäller för utländsk juridisk person.

Avräkningslagens 4-13 §§ ska dock tillämpas vid avräkning med stöd av dubbelbeskattningsavtal. Avräkning med stöd av respektive dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och det land i vilket utdelande bolag är hemmahörande kan emellertid inte ske vad gäller utdelning från tredje stat. Detta till följd av att filialen såsom en del av ett utländskt företag inte omfattas av dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och det land där det utdelande bolaget är hemmahörande.

Enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och berört land ska emellertid beskattningen av ett fast driftställe, som ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, i denna andra stat icke vara mindre fördelaktig än beskattningen av ett företag i den andra staten, som bedriver samma verksamhet.

Det är mot bakgrund av denna anti-diskrimineringsklausul bolagets (filialens) uppfattning av avdrag respektive avräkning måste medges vid beskattningen i Sverige för erlagd utländsk kupongskatt hänförlig till den verksamhet som bedrivs vid Stockholms-filialen på samma sätt som för svenskt bolag, även om filialen utgör del i bolag som inte har hemvist i Sverige angivna lagrum i KL, och avräkningslagen således inte är direkt tillämpliga.

Här ska beaktas att den i filialen uppkommande inkomsten, till vilken den utländska skatterna hänför sig, enligt interna regler i det andra landet inte beskattas där och att det därför inte finns möjlighet för bolaget att där få avdrag eller avräkning för denna skattekostnad. X deklarerar alltså inte den svenska filialinkomsten, även om den beaktas vid bestämmandet av det andra landets inkomstskatt, vilken är progressiv och relaterad till avkastningen på bolagets egna kapital.

Bolaget riskerar uppenbarligen att varken kunna få omkostnadsavdrag eller avräkning för dessa källskatter. Därigenom uppkommer en för bolaget mindre fördelaktig beskattning i jämförelse med svenska bolag med samma verksamhet och situation i övrigt. Det måste vid denna jämförelse särskilt beaktas att filialen i realiteten är i samma skattemässiga position som ett svenskt bolag, eftersom Sverige är den enda stat som gör anspråk på att beskatta filialinkomsten.

Fråga till skatterättsnämnden

Möjligheten för filialen att vid beskattningen i Sverige få dra av eller avräkna erlagt utländsk skatt är av betydelse för bolagets affärsmässiga handlande. Därför är det av synnerlig vikt för bolaget att förhandsbesked ges i frågan.

Bolaget anhåller om förhandsbesked med innebörd att bolaget har rätt till avdrag respektive avräkning för erlagd utländsk kupongskatt på utdelningar på utländska aktier och andra värdepapper vid beskattning i Sverige av inkomst hänförlig till Stockholms-filialens verksamhet.

SRN meddelade följande förhandsbesked.

Sökanden har rätt till avdrag alternativt avräkning för ifrågavarande utländska skatter enligt de regler som gäller för inländsk juridisk person.

MOTIVERING

Enligt förutsättningarna bedriver bolaget X värdepappersrörelse från fast driftställe (filial) i Sverige. Filialen erhåller inkomster bl.a. i form av utdelningar på utländska aktier och andra värdepapper. För dessa inkomster är filialen skattskyldig i Sverige enligt 6 § 1 mom. första stycket c) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Filialen kan för dessa inkomster också ha betalt skatt i den stat där det bolag som lämnat utdelningen är hemmahörande (här avses annan stat än hemlandet).

En inländsk juridisk person har enligt svensk intern skattelagstiftning möjlighet att beakta erlagd utländsk skatt. Detta kan ske antingen i form av avdrag enligt punkt 4 av anvisningarna till 20 § i kommunalskattelagen (1928:370) eller genom avräkning enligt den särskilda lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt. Filialen såsom en utländsk juridisk person har inte denna rätt.

Frågan i ärenden är om en tillämpning av diskrimineringsförbudet, den s.k. filialregeln, i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och berört land leder till att filialen vid beskattningen skall få samma rätt till avdrag eller avräkning för utländsk skatt som ett svenskt bolag har.

Riksskatteverket har invänt att utdelningarna från tredje stat inte enligt dubbelbeskattningsavtalet skall beskattas här utan i hemlandet och att avdrag eller avräkning av den utländska skatten därmed inte blir aktuellt.

Nämnden gör följande bedömning.

Filialen bedriver värdepappersrörelse. De

rörelseinkomster som är hänförliga till ett fast driftställe här får enligt avtalet beskattas i Sverige. Utdelningar behandlas i artikel 10. Den regleringen gäller dock endast för utdelning som kommer från den andra avtalsslutande staten och är således inte tillämplig i fråga om de i ärendet aktuella utdelningarna från tredje stat. Artikel 23 gäller för inkomst beträffande vilken ingen uttrycklig bestämmelse meddelats i föregående artiklar av avtalet och innebär att sådan inkomst beskattas i hemviststaden. Visserligen är, som framgått, artikel 10 inte tillämplig på de i värdepappersrörelsen erhållna utdelningarna men väl artikel 7 och inkomst av rörelse. Därmed blir artikel 23 inte tillämplig. Beskattning av utdelningarna såsom ingående i rörelseinkomsten får således enligt avtalet ske i Sverige.

Frågan om diskriminering föreligger enligt avtalet måste följaktligen prövas. Den prövningen skall ske mot filialregeln i avtalet. Enligt den regeln skall beskattningen av ett fast driftställe, som ett företag i en avtalsslutande stat har i den andra avtalsslutande staten, i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av ett företag i den andra staten, som bedriver samma verksamhet.

Genom att filialen vid beskattningen i Sverige inte får beakta den i tredje stat erlagda skatten på erhållna utdelningar måste anses att filialen träffas av en beskattning som i förhållande till svenska företag som bedriver verksamhet av samma slag är mindre fördelaktig. Ifrågavarande diskrimineringsregel får därför anses tillämplig. Filialen är därmed berättigad att dra av eller avräkna den utländska skatten på utdelningarna på samma sätt som gäller för en inländsk juridisk person.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Detta innebär att ifrågavarande utdelningsinkomster inte ska beskattas i Sverige. Avräkning av utländsk skatt kommer då ej ifråga. Enligt RSV ger skatteavtalet emellertid inte utrymme för den tolkning SRN kommit fram till.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 september 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 25 juni 1998

Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikeln i skatteavtal.

Inkomsttaxering 1999-2001.

X är en utländsk bank som bedriver värdepappersrörelse från en filial i Sverige (Filialen).

Y är ett vilande bolag som f.n. ägs av X till 75 % och av Z till 25 %.

Både Y och Z är utländska bankföretag i samma land som X. X och Z har kungjort att de ska gå samman genom fusion i sitt hemland. Beslut härom har under fattats av extra bolagsstämmor i de två bankerna. Fusionen förväntas bli genomförd, efter det att berörda myndigheter lämnat sina godkännanden till fusionen.

Fusionen kommer att genomföras som en kombination, genom att först X och sedan Z går upp i Y, som utger fusionsvederlag till aktieägarna i de två bankerna. Bankerna kommer att upplösas utan likvidation och deras verksamheter, inklusive verksamheten i Filialen, tas över av Y i en universalsuccession enligt lagstiftningen i hemlandet. Efter fusionen kommer således all verksamhet att bedrivas av Y, som inför verkställandet av fusionen kommer att söka alla nödvändiga tillstånd som behövs för bank- och värdepappersrörelse i de länder där de två bankerna varit verksamma.

Aktieägarna i X och Z kommer efter fusionen att äga aktier i Y som värdemässigt svarar mot deras nuvarande innehav i respektive bank.

Ur teknisk synvinkel motsvarar fusionen två absorptioner i enlighet med 11 kap. 1 § andra stycket bankaktiebolagslagen. Överlåtelserna av bankrörelserna sker inte genom försäljning utan genom universalsuccession i enlighet med lagstiftningen i hemlandet.

Fusionen ger upphov till flera skattefrågor som berör såväl Filialen som Y. För att på bästa sätt kunna planera transaktionen är det av synnerlig vikt för sökandena att få förhandsbesked i vissa uppkommande skattefrågor.

Frågeställningarna går igenom nedan.

Tillämpligheten av diskrimineringsförbud

Det finns inga särskilda svenska skatteregler som uttryckligen är tillämpliga på en fusion som den beskrivna. Detta innebär att den kan komma att

beskattas enligt de för svensk skatterätt gällande allmänna principerna. Det innebär t.ex. att dolda reserver i Filialen skulle kunna komma att tas fram till beskattning och att avdrag för underskott i näringsverksamhet inte kan tas över av Y.

Det är sökandenas uppfattning att sådana konsekvenser av fusionen är diskriminatoriska eftersom en motsvarande fusion mellan svenska bankaktiebolag enligt de lagrum som anges ovan kan genomföras i enlighet med de kontinuitetsregler som finns i 2 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL). Vidare gäller att avdrag för underskott i näringsverksamhet i överlåtande bankaktiebolag tas över av övertagande bankaktiebolag, med beaktande av den för fusion anpassade beloppsspärren, med stöd av 7 § lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet (AUL).

Man skulle kunna hävda att denna olikhet står i strid med Sveriges åtaganden i dubbelbeskattningsavtalet med landet i fråga, att inte utsätta medborgare i landet i fråga för en annorlunda eller mer tyngande beskattning än som gäller för medborgare i Sverige i motsvarande situation.

Sökandena anser vidare att, om diskriminering i teknisk mening inte skulle föreligga, det i vart fall finns grund att utgå från att Filialen vid överlåtelsen av verksamheten till Y inte ska anses ha erhållit ett vederlag motsvarande marknadsvärdet på tillgångarna (uttagsbeskattning ska inte ske). Det är värt att notera att någon egentlig överlåtelse inte kommer att redovisas, eftersom överlåtelsen sker i form av en fusion. Till följd av att det är fråga om överföring av en hel verksamhet torde man vidare kunna utgå från att det inte kommer att ske några karaktärsbyten på överförd egendom.

Det hänvisas beträffande underlåten uttagsbeskattning vid samgåenden som vilar på affärsmässig grund till bl.a. RÅ 1990 ref. 115 och RÅ 1990 not. 393.

Förlustavdrag i Filialen och överföring av verksamheten

Sökandena menar att överlåtelsen av verksamheten från Filialen till Y, genom fusionen, vid tillämpningen av 2 § 4 mom. SIL ska anses utgöra en fusion enligt bankaktiebolagslagen, till följd av diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet. Det innebär t.ex. att några skattekonsekvenser inte uppkommer vid överlåtelsen om inte Y bokför övertagna omsättningstillgångar till ett högre värde än som gällde i Filialen. Vad beträffar avdrag för underskott så gäller i en "svensk" bankfusion att övertagande bankaktiebolag

får ta över dessa, med den begränsning, relaterad till fusionsvederlaget, som anges i 7 § AUL. Diskrimineringsförbudet i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och landet i fråga kräver såvitt sökandena uppfattar saken att underskottsavdrag i Filialen får tas över av Y. Det hänvisas till RÅ 1990 not. 507.

Värdering av värdepapperslager

Filialen redovisar sitt värdepapperslager i enlighet med 4 kap. 6 § lagen om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag, vilket innebär att lagret tas upp till marknadsvärde även om detta överstiger anskaffningsvärdet. Filialen får till följd härav göra avdrag för eventuell uppskrivning av lagret i enlighet med 2 § 6 a mom. SIL, vilken ska återföras till beskattning påföljande år (22 § 4 anv.p. kommunalskattelagen, KL).

Om sådant avdrag görs redovisas lagret i räkenskaperna till marknadsvärdet, och uppskrivningsbeloppet utgör i enlighet med nämnda årsredovisningslag bundet eget kapital.

Med utgångspunkt i antagandet att de svenska fusionsreglerna i 2 § 4 mom. SIL är tillämpliga uppkommer frågan hur dessa regler samverkar med 2 § 6 a mom. SIL och 22 § 4 anv.p. KL, som inte är uttryckligt omnämnda i fusionsreglerna.

Ett alternativ är att övertagande av företag enligt de allmänna principer som kan sägas gälla vid fusioner ska ta upp intäkten enligt KL, ett annat alternativ är att avdraget inte kan återföras till beskattning alls, eftersom det företag som gjorde avdraget med stöd av 2 § 6 a mom. SIL inte har något följande beskattningsår då återföring enligt KL kan ske.

Det är i sammanhanget värt att notera att 2 § mom. SIL föreskriver en avskattning hos övertagande företag i de fall omsättningstillgångar tas upp till ett högre värde än hos det överlåtande företaget. Detta skulle i princip kunna bli fallet här, om övertagande företag, Y i sin blivande svenska filial, tar upp värdepapperslagret till det bokförda värde som gällde hos Filialen, och om Filialen vid sin taxering för det inkomstår som avslutas med fusionen yrkar avdrag enligt 2 § 6 a mom. SIL.

Det är sökandenas uppfattning att det, förutsatt att fusionsreglerna är tillämpliga, inte kan bli fråga om en avskattning enligt båda lagrummen (22 § anv.p. 4 KL och 2 § 4 mom. SIL).

Frågor till skatterättsnämnden

Filialen

1. Kommer en fusion mellan X och Z att vid den svenska beskattningen behandlas som om det vore en fusion enligt 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen, i vilket fall 2 § 4 mom. SIL kommer att vara tillämplig såvitt avser Filialen?

2. Om svaret på fråga 1 är nej, kommer fusionen att ses som en överlåtelse till skattemässiga eller bokförda värden, och kan denna överlåtelse ske utan att uttagsbeskattning av Filialen kommer i fråga? Sökanden vill ha denna fråga besvarad utifrån ägarkriteriet (huvudsaklig kontinuitet på ägarnivå) och utifrån kriteriet att tillgångarna inte lämnar den dubbelbeskattade sektorn. Övriga kriterier (organisatoriska skäl, ej obehörig skatteförmån, ej karaktärsbyte) för att underlåta uttagsbeskattning får anses föreligga.

3. Om svaret på fråga 1 är ja, och Filialen redovisar och deklarerar inkomst t.o.m. fusionsdagen, kan då avdrag medges enligt 2 § 6 a mom. SIL utan hinder av att det därefter saknas en juridisk person i vilken återföring av avdraget kan ske följande år?

Y

1. Kan avdrag för underskott som t.o.m. fusionsdagen uppkommit i Filialen tas över och utnyttjas av Y i dess svenska filial, och i så fall från vilket års taxering?

2. Om Y tar upp värdepapperslagret till ett värde som motsvarar det bokförda värdet i Filialen, ska beskattning ske av uppskrivningen enligt 2 § 4 mom. SIL, förutsatt att fusionen ses som en fusion enligt bankaktiebolagslagen och att Filialen yrkar och medges avdrag vid sin beskattning för fusionsåret enligt fråga 3 ovan?

3. Om svaret på fråga 2 är jakande, är det den enda skatteeffekt som uppkommer av denna anledning, eller ska Y dessutom ta upp intäkten enligt 22 § 4 mom. KL?

SRN meddelade följande förhandsbesked.

Filialen, fråga 1

Bestämmelserna i 2 § 4 mom. andra - åttonde och elfte styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, är tillämpliga.

Filialen, fråga 3

Bestämmelserna i 2 § 6 a mom. SIL är tillämpliga för det beskattningsår, som avslutas genom att fusionen

verkställs.

Y

Y har i filialen för det beskattningsår som påbörjas närmast efter fusionstillfället rätt till avdrag för det underskott som uppkommer hos X i filialen under det sista beskattningsåret som filial till X.

Y, frågorna 2 och 3

Y skall i filialen för det beskattningsår som påbörjas närmast efter fusionstillfället som intäkt ta upp det skillnadsbelopp som vid tillämpning av 2 § 6 a mom. SIL framkommit hos X i filialen under det sista beskattningsåret som filial till X.

MOTIVERING

X bedriver värdepappersrörelse från en filial i Stockholm. X och Z, vilka är banker, äger 75 % resp. 25 % av aktierna (med samma röstetal) i Y, som är ett vilande bolag. X och Z skall gå samman genom en fusion, som kommer att genomföras som en kombination, varvid X och Z går upp i Y. Fusionen motsvarar en fusion enligt 11 kap. 1 § bankaktiebolagslagen (1987:618).

Fusioner enligt angivna lagrum omfattas av bestämmelserna i 2 § 4 mom. andra - åttonde och elfte styckena SIL (lätnadsreglerna). Eftersom X och Z är utländska banker omfattas ifrågavarande fusion inte av lätnadsreglerna. Det skulle emellertid strida mot dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och berört land att vid beskattningen av filialen inte tillerkänna X resp. Y samma lättnader och rätt till underskottsavdrag, som skulle ha beviljats svenska banker, vid en sådan fusion, som nu är i fråga (jfr RÅ 1990 not. 507). Begränsningsreglerna i 7 och 8 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet kan inte anses tillämpliga i ett fall som det förevarande. Vad gäller den skattemässiga behandlingen av värdepapperslagret i filialen bör, med stöd 2 § 4 mom. andra stycket SIL och lätnadsreglernas syfte, X och Y för verksamheten i filialen behandlas som en skattskyldig vid tillämpning av bestämmelserna i 2 § 6 a mom. SIL och punkt 4 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Filialen, fråga 2 förfaller.

Kommentar:

SRN:s bedömning överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 september 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 17 september 1998

Beskattningsfrågor avseende anställdas förvärv av köpoptioner.

Inkomsttaxering 1998-2001

E var anställd hos storföretaget X AB. X AB avsåg att införa ett köpoptionsprogram för sina högre befattningshavare. Köpoptioner skulle utfärdas under åren 1998, 1999 och 2000. Någon organiserad handel skulle inte förekomma, men köpoptionerna skulle ändå registreras hos Värdepapperscentralen VPC Aktiebolag (VPC) enligt bestämmelserna i 9 kap. 1 § aktiekontolagen (1989:827). Köpoptionerna skulle utfärdas av aktieägare i X AB eller annan extern part under i huvudsak följande villkor. Den anställde skulle erlagga marknadsmässig premie för optionerna enligt extern värdering. Varje köpoption skulle ge rätt att förvärva en aktie av serie B i bolaget till ett i förväg bestämt lösenpris. Löptiden skulle vara tre år. Optionerna skulle fritt kunna överlåtas under löptiden. Köpoptionerna skulle också kunna utnyttjas för förvärv av aktier när som helst under löptiden. Det skulle inte finnas något krav om fortsatt anställning eller liknande. Förutom sedvanliga omräkningsvillkor skulle det finnas en återköpsklausul enligt vilken innehavaren skulle kunna kräva att utfärdaren återköper optionen till marknadspris enligt en extern värdering.

E avsåg att förvärva köpoptioner enligt optionsprogrammet och önskade att genom förhandsbesked få svar på följande frågor.

1. Utgör köpoptionerna som förvärvas med ovan angivna villkor mot marknadsmässig premie under andra halvåret 1998 värdepapper i den betydelse som avses i punkt 4 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370, KL)?
2. Utgör köpoptionerna som förvärvas mot marknadsmässig premie under år 1999 och 2000 värdepapper i den betydelse som avses i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL?
3. Utgör köpoptionerna sådana värdepapper som avses i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL om de erhålls

gratis såsom bonus under åren 1999 och 2000?

4. Parterna överväger att inte ha 1999 års köpoptioner VPC-an slutna och för dessa köpoptioner införa en hembudsklausul i villkoren. Klausulen medför en skyldighet för innehavaren att före en försäljning av köpoptionen först hembjuda den till utfärdaren för marknadsmissigt vederlag. Påverkas bedömningen om köpoptionen utgör ett värdepapper enligt ovan angivna lagrum av en sådan hembudsklausul?

5. a) Om jag inte utnyttjar mina köpoptioner utan låter dem förfalla har jag då rätt till avdrag såsom för realisationsförlust enligt reglerna i 24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL)?

b) Om svaret på fråga 5 a) är nej, hur skall min förlust hanteras skattemässigt?

6. a) Omfattas köpoptionerna av bestämmelsen i 24 § 2 mom. sjätte stycket SIL?

b) Om svaret på fråga 6 a) är nej, vad sker skattemässigt om jag utnyttjar köpoptionen för förvärv av aktier?

SRN meddelade följande förhandsbesked (frågorna 1-4, 5 a och 6 a).

"Optionerna är sådana värdepapper som anges i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. Om tiden för utnyttjande löper ut utan att optionerna utnyttjas skall de anses ha avyttrats. Om optionerna utnyttjas för förvärv av aktier skall de ej anses ha avyttrats."

Följande motivering gavs.

"Optionerna får anses vara sådana värdepapper som anges i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. De får vidare anses vara både sådana optioner och sådana finansiella instrument som anges i 24 § 2 mom. första och sjätte styckena SIL.

Frågorna 5b och 6b förfaller."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Regeringsrätten har i två rättsfall (RÅ 1994 not 41 och RÅ 1994 not 733) funnit att bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL om anställdas förvärv av värdepapper inte är tillämpliga på s.k. personaloptioner, eftersom de på grund av omfattande inskränkningar i förfoganderätten inte kan anses som värdepapper. Det

innebar att förmånen skulle beskattas enligt huvudregeln för inkomstslaget tjänst, dvs. enligt kontantprincipen. Skatteplikt för förmån i form av erhållande av personaloptioner ansågs alltså inträda först när den anställde kunde utnyttja optionerna för förvärv av aktier oavsett om så skedde eller inte (den s. k. kan-tidpunkten).

Den 1 juli 1998 trädde nya regler i kraft med sikte på s.k. personaloptioner (SFS 1998:337. prop. 1997/98:133, bet. 1997/97:SkU9). Enligt fjärde stycket av punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL gäller fortfarande att förmån i form av förvärv av värdepapper skall tas upp till beskattning det år förvärvet skedde. Om det som förvärvas i sig inte utgör ett värdepapper men innebär en rätt att i framtiden få förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor tas förmånen dock upp till beskattning det år då rätten utnyttjas eller överläts.

Tillämpningsområdet för de nya bestämmelserna avgränsas alltså inte genom att det i lagtexten anges vad som avses med en personaloption. I stället anges att de nya bestämmelserna endast gäller rättigheter som i sig inte utgör värdepapper. Frågan om en viss rättighet utgör ett värdepapper eller inte är alltså i detta sammanhang av avgörande betydelse för tidpunkten för skattepliktens inträde. Det här aktuella förhandsbeskedet är därför av principiell betydelse, eftersom det såvitt känt är första gången som SRN svarar direkt på frågan om en viss rättighet är ett värdepapper eller inte (jfr. dock SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1998, rättsfallsprotokoll nr 25/98).

Förhandsbeskedet stämmer väl överens med uppfattningen att en rättighet som i sig är överlåtbar och som ger en *ovillkorlig rätt till betalning eller leverans* bör anses utgöra ett värdepapper. Av rättsfallet framgår vidare, att den omständighet att den anställde inte erlägger någon premie i sig inte förtar rättigheten dess egenskap av värdepapper. En hembudsklausul kan visserligen anses som en inskränkning i förfoganderätten. Det väsentliga torde dock vara, om den anställde har möjlighet att realisera den tillgång som rättigheten representerar till gällande marknadspris. Förekomsten av en sådan klausul bör därför i sig inte innebära att rättigheten inte anses utgöra ett värdepapper.

Förhandsbeskedet är vidare av intresse eftersom svaren på fråga 5 a) och 6 a) tyder på att SRN delar uppfattningen att begreppet *finansiering* inte har riktigt samma betydelse inom skatterätten som inom kapitalmarknadsrätten (jfr. SOU 1997:2 del 1 s. 361).

Om köptionen inte anses utgöra ett finansiellt instrument omfattas den nämligen inte av bestämmelsen i 24 § 2 mom. sjätte stycket SIL, med följd att den skall anses ha avyttrats när den utnyttjas för förvärv av aktie.

Enligt 1 kap. 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument avses med finansiellt instrument fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden. Köpoptioner till anställda torde sällan vara avsedda för handel på värdepappersmarknaden. SRN anser dock att bestämmelsen i 24 § 2 mom. sjätte stycket SIL är tillämplig på de här aktuella köpoptionerna, som enligt förutsättningarna inte var avsedda för sådan handel. Det kan tilläggas att skattelagskommittén anfört att det inte kan uteslutas att bestämmelserna i 24 § 2 mom. sjätte stycket SIL bör vara tillämpliga även i fråga om optioner som inte är avsedda för omsättning (SOU 1997:2 del 1 s. 362).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 september 1998.*

SRN:s beslut den 17 september 1998

Utdelning från utländskt dotterföretag. Tillämpning av den s.k. huvudregeln i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL.

X AB har för avsikt att etablera helägda finansbolag i Irland och Singapore. Bolagens huvudsakliga inkomster kommer att utgöras av ränteintäkter från andra länder än där de är hemmahörande. Enligt förutsättningarna kan dessa ränteintäkter komma att belastas med källskatter på 20 % i de stater varifrån räntorna betalas. I såväl Irland som i Singapore sker beskattning av finansbolag av den typ som är i fråga efter en skattesats om 10 %. Emellertid kommer den sammanlagda beskattningen av finansbolagen, efter det hänsyn tagit till effekterna av källskatterna att uppgå till minst 15 % beräknat på ett beskattningsunderlag enligt svenska regler.

Skatterättsnämnden (SRN) lämnade följande förhandsbesked.

"Vid en prövning enligt 7 § 8 mom sjätte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, av om de båda utländska finansbolagen är underkastade en jämförlig

beskattning får källskatter på ränteintäkter som uppburits från andra stater beaktas. Utifrån de i ärendet lämnade förutsättningar uppfyller därmed finansbolagen kravet på en jämförlig beskattning."

Som motivering i ärendet anförde SRN.

Frågan i ärendet är om utdelning som lämnas av finansbolagen är skattefri för X AB enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL den s.k. huvudregeln. Det frågan närmare gäller är om det för frikallelse från skattskyldighet uppställda kravet på att det utdelande bolaget är underkastat en inkomstbeskattning som är "jämförlig" med den som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten hade förvärvats av ett svenskt företag är uppfyllt.

Den beskattning som sker av finansbolagen i respektive hemviststat är inte tillräcklig för att jämförlighetskravet i huvudregeln skall kunna anses uppfyllt. För detta krävs enligt förarbetena till bestämmelsen att en beskattning skett efter en skattesats som motsvarar minst 15 % av nettovinsten beräknad enligt svenska regler, jfr prop. 1990/91:107 s. 29.

Vid prövningen kan emellertid beaktas också eventuell skatt på inkomst som utgått i annan stat än i det utdelande bolagets hemviststat. Med sådan "utländsk" skatt får avses den ytterligare skatt som kan tillkomma genom att källskatt också utgått på ränteintäkterna. En given förutsättning är att finansbolagen till följd av källskatterna, även efter att dessa beaktats vid beskattningen i hemviststaten, kommer att ha underkastats en sammanlagd beskattning motsvarande minst 15 % av en enligt svenska regler beräknad nettovinst. Mot denna bakgrund får jämförlighetskravet anses uppfyllt trots att bolagsskatten för finansbolagen i respektive bolags hemviststat endast uppgår till 10 %. Jämförlighetskravet hindrar således inte att utdelningarna blir skattefria för X AB."

Kommentar:

I motiveringen till beslutet har SRN hänvisat till förarbetena till bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL i vilka det närmare utvecklas vad som innefattas i uttrycket "jämförlig". Enligt prop. 1990/91:107 skall en beskattning som skett efter en skattesats som motsvarar minst 15 % av nettovinsten beräknad enligt svenska regler anses som "jämförlig". I andra förhandsbesked har SRN (jfr t. ex fhb med beteckningen 18/95 MFB 6 i RSV:s rättsfallsprotokoll) frångått den i förarbetena förordade metoden med

motiveringen att den inte "ryms inom" lagtexten. SRN har i dessa besked i stället uttalat att en prövning i normalfallet kan begränsas till två omständigheter. För det första skall den formella skattesatsen för det utdelande bolaget vara i någorlunda nivå med vad ett svenskt motsvarande företag skulle ha träffats av i fråga om verksamhet som bedrivits här. För det andra får inte det faktiska skatteuttaget inte ha nedbringats i avsevärd grad till följd av att verksamheten varit inriktad på att skapa lågbeskattade eller obeskattade vinster. I syfte att utröna hur det skall avgöras om det utdelande varit föremål för en "jämförlig" beskattning har RSV överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 september 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 23 september 1998

Företagsledare och verksam i betydande omfattning i fåmansföretag.

Fråga om till sökanden närstående person är företagsledare samt verksam i betydande omfattning i fåmansföretag (32 § anv. p. 14 KL och 3 § 12a mom. SIL).

Inkomsttaxering 1999 - 2001

Sökanden A är delägare i fåmansföretaget X AB och närstående till personen N. Bolaget bildades under 80-talet och tillfördes då vissa rättigheter såsom licensrättigheter avseende N:s litterära verk. N avslutade sin litterära produktion före det att X AB bildades. X AB:s verksamhet består i upplåtande av nämnda rättigheter samt förvaltning av det kapital som genereras i verksamheten. Avtalsförhandlingar och upprättande av avtal som hör samman med upplåtelseerna sköts av externt anlätade konsulter och jurister. N innehar aktier i X AB motsvarande mer än 50 % av rösterna i företaget. N innehar även en styrelsepost och deltar i bolagets verksamhet i egenskap av styrelseledamot. N har inte varit anställd i bolaget.

Sökanden ställde, såvitt nu är i fråga, följande frågor;

1. Är N att anse som företagsledare i X AB i den mening som avses i 32 § anv.p 14 KL?

2. Anses N verksam i sådan omfattning i X AB varigenom aktieinnehavet är att anse som kvalificerat i den mening som avses i 3 § 12 mom. SIL?

Skatterättsnämnden majoritet beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1. De särskilda reglerna för närstående till företagsledare i 32 § anv.p 14 KL är tillämpliga på A.

Fråga 2. A:s aktier i X AB är kvalificerade enligt reglerna i 3 § 12 a mom. SIL.

MOTIVERING

Nämnden inledde med redogörelse för i ansökan givna förutsättningar. Därefter anfördes:

Fråga 1.

Bolagets verksamhet bygger på de rättigheter som tillförts bolaget och som baseras på N:s författarskap. N kontrollerar bolaget genom sin röstmajoritet och N är styrelseledamot i bolaget. Härigenom får N anses vara företagsledare i bolaget i den mening som avses i 32 § anv.p 14 KL.

Reglerna för närstående till företagsledare är därför tillämpliga på A.

Fråga 2.

N:s inkomster av författarverksamheten uppkommer genom överlåtelser av rättigheter att i olika begränsade hänseenden utnyttja de litterära verk som N skapat. Denna verksamhet har fortsatt i ett bolag i vilket N är styrelseledamot och genom sitt aktieinnehav har ett dominerande inflytande. Med hänsyn härtill och verksamhetens särskilda karaktär får N anses vara verksam i X AB i betydande omfattning i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL. Eftersom A är närstående till N blir hans aktier i bolaget kvalificerade.

SKILJAKTIG MENING

Två av nämndens ledamöter anmälde skiljaktig mening samt anförde bl.a. följande.

Bestämmelserna i 3 § 12 a-12 e mom. SIL reglerar i vilka fall utdelning och reavinst skall tas upp som intäkt av tjänst. Av de i ärendet givna förutsättningarna framgår att N under den i 12 a mom. angivna tidsperioden inte varit verksam i företaget i betydande omfattning. Fastän företagets intäkter är hänförliga till N:s tidigare författarskap ger enligt vår mening varken angivna bestämmelser eller förarbetena till dessa (se

prop. 1989/90:110 s. 703) något stöd för att på denna grund anse att N under den aktuella tiden har varit verksam i företaget i betydande omfattning.

Vi anser att svaret på fråga 2 borde ha besvarats i enlighet härmed.

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

37/98

- [KR:s i Jönköping dom den 18 november 1998, målnr 3007--3008-1997](#) Fråga om skatteplikt för rörelseinkomster i ideell förening
 - [SRN:s förhandsbesked den 16 november 1998](#) Fråga om skatteplikt för överlåtelse av utgivningsbevis.
 - [SRN:s förhandsbesked den 27 november 1998](#) Fråga om ljusbehandling utförd av sjukgymnast utgör sjukvård
 - [SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 1998](#) Fråga om beskattningsvärdet för hotellfrukost i samband med rumsuthyrning
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 november 1998](#) Avdrag för framtida garantiutgifter
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 december 1998.

KR:s i Jönköping dom den 18 november 1998, målnr 3007--3008-1997

Fråga om skatteplikt för rörelseinkomster i ideell förening

Inkomsttaxeringar 1995 och 1996.

Idrottsföreningen startades år 1935 och har ca 250 medlemmar.

Det finns 80 - 90 aktiva ungdomar i föreningens ungdomsverksamhet. Tyngdpunkten i föreningen ligger på fotboll, men vintertid bedriver föreningen även innebandy och lite bordtennis.

Föreningen driver sen 15 - 20 år tillbaka en campinganläggning, vilken arrenderas av kommunen. I anslutning till campingen finns en kioskbyggnad där föreningen säljer glass, smågodis och enkla korv- och hamburgermåltider. Kiosken har begränsade öppettider och är endast öppen under semestertid. Kiosken drivs

helt med ideellt arbete från föreningens medlemmar. Campingen drivs dels med frivillig kraft, dels sköter föreningens vaktmästare, anställd med lönebidrag (s.k. 90/10-tjänst), städ- och reparationsarbeten samt visst receptionsarbete.

Föreningen lämnade vid både 1995 och 1996 års taxeringar endast "särskild uppgift" för ideella föreningar och stiftelser m.fl. enligt deklarationsblankett 3. Som förklaring till varför inte några rörelseinkomster deklarerades uppgav föreningen att man ansåg att dessa var skattefria, eftersom intäkterna gick till föreningens verksamhet så att den kunde drivas vidare. I annat fall skulle föreningen behöva lägga ner sin verksamhet.

Skattemyndigheten beslutade att påföra föreningen en taxerad inkomst om 193 250 kr respektive 152 200 kr vid 1995 och 1996 års taxeringar. Samtidigt bestämdes den ingående mervärdesskatten till 18 362 kr respektive 19 951 kr och den utgående mervärdesskatten till 48 132 kr respektive 39 289 kr vid de aktuella taxeringarna. Skattemyndigheten ansåg att en rörelse förelåg vad gällde föreningens verksamheter med kiosk, camping, sponsring, bingolotter, lotteri, anordnande av marknad och pappersinsamling. Den totala bruttointäkten (omsättningen) vid 1995 års taxering var 281 124 kr, varav 141 860 kr härrörde från camping- och kioskverksamheten. De sammanlagda kostnaderna var 87 873 kr och av dessa var 66 251 kr hänförliga till camping- och kioskverksamheten. Vid 1996 års taxering var motsvarande belopp 239 806 kr, 115 016 kr, 87 604 kr respektive 54 116 kr.

Föreningen överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att inte bli beskattat för sina rörelseinkomster.

Länsrätten avslog överklagandet avseende 1995 och 1996 års taxeringar.

Föreningen överklagade hos Kammarrätten i Jönköping som likaledes avslog överklagandena.

Kammarrätten anförde.

DOMSKÄL

1. Gemensam verksamhet

Den första frågan att besvara i målen gäller huruvida kiosk- och campingverksamheten skall betraktas som en gemensam verksamhet eller som två separata. Av utredningen framgår att kiosken ligger på campingområdet och att både kiosken och campingen arrenderas från kommunen. Mot denna bakgrund konstaterar kammarrätten att skäl för att betrakta kiosk- och campingverksamheten som två skilda verksamheter saknas.

2. Naturlig anknytning eller hävd

Nästa fråga gäller om kiosk- och campingverksamheten har naturlig anknytning till den av föreningen bedrivna allmännyttiga verksamheten. Föreningen har i denna del gjort gällande, dels att kiosken har en naturlig anknytning till föreningens verksamhet, och dels att kiosk- och campingverksamheten är hävdvunna finansieringskällor.

Mot bakgrund av vad som är upplyst angående kiosk- och campingverksamheten samt om föreningen och dess verksamhet i övrigt kan kiosk- och campingverksamheten inte anses ha en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål (jfr. RÅ 1987 ref. 67, 154 och RÅ 1988 not. 600). Inte heller kan verksamheten anses vara hävdvunnen som finansieringskälla för ideell verksamhet.

4. Marknad

Föreningen synes, vad avser denna fråga, göra gällande att föreningen självständigt arrangerar marknader och att hjälp "köps in" från en annan förening. Som en konsekvens härav skall, enligt föreningen, hela bruttointäkten från marknaden beaktas vid huvudsaklighetsbedömningen.

Av handlingarna i målen framgår emellertid att marknaden, sedan början av 1980-talet, arrangeras av föreningen och den andra föreningen i samverkan med kommunen. Verksamheten sköts av en gemensam kommitté med egen redovisning. Vidare är det ostridigt att hälften av bruttointäkten från marknaden tillgodoförts den andra föreningen. Med hänsyn till vad som framkommit finner kammarrätten att vid huvudsaklighetsbedömningen hälften av bruttointäkten från marknaden skall beaktas.

5. Huvudsaklighetsbedömning

Föreningen har gjort gällande att eftersom visst arbete i campingverksamheten utförs av avlönad arbetskraft inre sammanhang saknas med verksamheten i övrigt. Föreningen har även gjort gällande att vid huvudsaklighetsbedömningen nettointäkterna och inte intäkterna från de olika verksamheterna skall beaktas.

I RÅ 1987 ref. 153, där en idrottsförenings bevakning av en campingplats varken ansågs ha naturlig anknytning till föreningens verksamhet eller vara en hävdvunnen finansieringskälla, uttalade Regeringsrätten bl.a. följande. Med hänsyn till att såväl föreningens i princip skattefria verksamhet (bingo, lotterier, fester och reklam) som bevakningsverksamheten i allt väsentligt hade ombesörjts av medlemmarna på ideell basis ingick de i samma förvärvskälla. I RÅ 1988 not. 600 var upplyst att viss del av arbetet på en campingplats, som drevs av en idrottsklubb, var avlönat. En stor del av arbetet utfördes dock av medlemmarna på ideell basis. Närmare utredning saknades emellertid om i vilken utsträckning oavlönat ideellt arbete förekommit. Kammarrätten i Stockholm, vars dom fastställdes av Regeringsrätten, fann att campingverksamheten varken kunde anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd vara en finansieringskälla för ideellt arbete. På grund därav och då en huvudsaklighetsbedömning inte ledde till annat resultat, utgjorde överskottet från campingverksamheten skattepliktig inkomst för föreningen.

Frågan i nu aktuella mål blir om kiosk- och campingverksamheten i allt väsentligt kan anses ha ombesörjts av medlemmarna på ideell basis. I målen har i denna del lämnats olika uppgifter om i vilken omfattning den avlönade vaktmästaren har skött kiosk- och campingverksamheten. Genomgående har emellertid uppgetts att vaktmästaren skött daglig städning av hygienutrymmen och visst reparationsarbete. Enligt uppgifter i ett yttrande till kammarrätten har tiden för städningen uppgått till två timmar per dag. Vi de tillfällen då vaktmästaren haft semester har styrelsens medlemmar utfört den dagliga städningen. - I stort sett allt arbete i kiosken har utförts på ideell basis.

Mot bakgrund av de uppgifter som framkommit i målen

får det förutsättas att allt arbete i kiosk- och campingverksamheten, som inte utförts av den avlönade vaktmästaren, har utförts på ideell basis. Vid sådant förhållande får kiosk- och campingverksamheten i allt väsentligt anses ha ombesörjts av föreningens medlemmar på ideell basis. Inre sammanhang får således anses föreligga mellan den verksamhet för vilken föreningen i princip är frikallad från skattskyldighet samt kiosk- och campingverksamheten.

Enligt föreningens årsredovisning för beskattningsåret 1994 uppgår föreningens intäkter till sammanlagt 288 758 kr, varav 146 898 kr avser intäkter för vilka föreningen i princip är frikallad från skattskyldighet (bingolotto, pappersinsamling, marknad osv.). Resterande 141 860 kr avser kiosk- och campingverksamheten. Enligt årsredovisningen för beskattningsåret 1995 uppgår intäkterna till sammanlagt 248 724 kr, varav 133 709 kr avser intäkter för vilka föreningen i princip är frikallad från skattskyldighet (bingolotto, pappersinsamling, marknad osv.). Resterande 115 015 kr avser kiosk- och campingverksamheten.

Handlingarna utvisar att förvärvskällans intäkter till huvudsaklig del härrör från den skattepliktiga delen. Föreningen är därför - i enlighet med vad som uttalats i RÅ 1987 ref. 153 - skattskyldig för alla inkomster. Kammarrätten finner således att överklagandena i denna del skall avslås.

Mot bakgrund av kammarrättens bedömning ovan blir det också aktuellt att ta ställning till föreningens yrkande om avdrag för vissa kostnader för taxeringsåret 1995 om sammanlagt 39 255 kr. Föreningens intäkter för beskattningsåret 1994 uppgår, som ovan angetts, till sammanlagt 288 758 kr. Med hänsyn främst till yrkandets storlek i förhållande till intäkterna bör det i första hand ankomma på skattemyndigheten att pröva yrkandet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 december 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 16 november 1998

Fråga om skatteplikt för överlåtelse av utgivningsbevis.

Överlåtelse av utgivningsbevis

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden ämnade överlåta ett utgivningsbevis för en tidning. Utgivningsbeviset var registrerat vid PRV.

SRN redogjorde inledningsvis för prop. 1989/90:111 s. 189 där föredragande statsråd anfört bl.a. följande: "Med omsättning av en vara förstås - i likhet med vad som är fallet med EG:s sjätte mervärdeskattedirektiv - enbart överlåtelse av äganderätten till varan. Som omsättning av tjänst avses således exempelvis upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till vara eller fastighet. Detsamma gäller upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter."

SRN gjorde därefter följande bedömning.

"Ett utgivningsbevis är att betrakta som bärare av en rättighet, innebärande att ägaren av beviset har rätt att under registrerad titel ge ut en periodisk skrift. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör, som framgår ovan, i mervärdesskattehänseende omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML. På grund härav medför en överlåtelse av utgivningsbeviset skattskyldighet till mervärdesskatt för bolaget."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 december 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 27 november 1998

Fråga om ljusbehandling utförd av sjukgymnast utgör sjukvård

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden var legitimerad sjukgymnast och hade därutöver utbildning i psykoterapi, akupunktur för sjukgymnaster samt vidareutbildning avseende massage, kroppsmedvetandeträning, avspänning mm. Hon bedrev verksamhet i form av ljusbehandling. Den föregicks av ett längre samtal med den person skulle behandlas och efterföljande samtal efter behandlingen. Själva behandlingen innebar vanligtvis vistelse under två timmar per tillfälle i tio dagar under cirka en tvåveckorsperiod i ett för ändamålet särskilt inrett ljusrum. Behandlingen avsåg såväl personer som remitterats till behandlingen av läkare som personer som var "medicinskt friska" men som led av mellansvåra symtom på ljusbrist.

SRN gjorde följande bedömning

Omsättning av de med ansökningen avsedda tjänsterna avseende ljusbehandling är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, endast i de fall behandlingen utförs efter remiss från läkare.

Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde sammanfattningsvis att i den mån sökandens ljusbehandlingstjänster utgör sådana åtgärder som avses i inledningen av 3 kap. 5 § ML, så är behandlingsverksamheten att hänföra till psykiatrisk eller liknande behandlingsverksamhet och inte till sådan verksamhet som innefattas i legitimationen för utövande av yrke som sjukgymnast. På grund härav är omsättning av tjänster inte i något fall undantagen enligt 3 kap. 4 § ML. Omsättningen är inte heller på annan grund undantagen från skatteplikt.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s

uppfattning. För att det skall vara fråga om sjukvård skall det föreligga en medicinsk bedömning av vården, som i detta fall skall göras av en legitimerad läkare.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 december 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 1998

Fråga om beskattningsvärdet för hotellfrukost i samband med rumsuthyrning

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden, som var ett hotellföretag, tillhandahöll hotellrum inklusive hotellfrukost. Det var inte möjligt att köpa en hotellnatt utan frukost. Hotellgästerna kunde naturligtvis underlåta att äta frukost, vilket inte var ovanligt. Den gäst, som inte åt hotellfrukosten, erhöll dock inte någon nedsättning av rumspriset. Sökanden uppgav att såvitt var känt tillhandahöll ingen hotellkedja hotellrum i Sverige där det fanns möjlighet att avstå från frukosten med minskning av rumspriset som följd.

Hotellets frukost serverades i form av buffé i hotellets restaurang. Frukosten var avsedd för hotellets gäster. För att minimera antalet externa gäster, utan att förbjuda sådana besök, var priset satt mycket högt.

SRN meddelade följande Förhandsbesked

Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost.

Av motiveringen framgår bl.a.

Tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänstprestation. Skatt skall således enligt 7 kap. 1 § första stycket jämfört med 7 § andra stycket ML tas ut med 25 procent av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering

av frukosten (jfr prop. 1993/94:99 s. 136 f. samt Lagrådets yttrande a.prop s. 286).

Kommentar:

Skatteplikt föreligger för rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. Skattesatsen är 12 procent. I RSV:s rekommendationer avseende serveringstjänster (RSV S 1995:20 avsnitt 4.2) framgår att om gemensam ersättning tas ut för hotellrum och förtäring (t.ex. frukost) skall en uppdelning göras av ersättningen. Den del av ersättningen som belöper på förtäringen beskattas efter den skattesats, som gäller för serveringstjänster. Förhandsbeskedet bekräftar RSV:s uppfattning, jfr även Handledning för mervärdesskatt 1998 s 79 f.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 december 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 24 november 1998

Avdrag för framtida garantiutgifter

Ett AB, som ger tio års garanti på sålda produkter, medges rätt till avdrag för framtida garantiutgifter enligt den s.k. utredningsregeln i punkt 5 första stycket av anvisningarna till 24 § KL.

AB A lämnar två års fullständig garanti på sålda produkter. För åter 3-10 begränsas garantin till reparationer för totalt 1 000 kr inklusive moms per såld produkt. Frågorna avser dels om utredningsregeln är tillämpligt dels med vilket belopp avsättning får ske.

MOTIVERING

Enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 24 § KL medges avdrag för framtida garantiutgifter med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelser, som utestår vid beskattningsårets utgång. Huvudregeln är - vid garantitider på två år eller mer - att avdraget inte får överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser, som redovisats i

räkenskaperna under beskattningsåret. Enligt den s.k. utredningsregeln i samma lagrum får dock avdrag göras med skäligt belopp om den skattskyldige visar att betydligt större avdrag för avsättningen än som skulle medges enligt huvudregeln är påkallat till följd av vissa i lagtexten angivna omständigheter. Dessa omständigheter är att rörelsen är nystartad, att garantiförpliktelserna avser ett eller ett fåtal mycket stora tillverkningsprojekt eller mycket stora arbeten, att en betydande ökning av de utestående garantiförpliktelsernas omfattning skett under beskattningsåret, att produktsammansättningen avsevärt ändrats under beskattningsåret, att den tid som en väsentlig del av utestående garantiförpliktelser avser betydligt överstiger två år eller att annan med de nämnda jämförlig omständighet föreligger.

AB A anser att det med ansökningsavsedda garantiåtagandet "kvalitetsbeviser" medför att det föreligger ett behov att göra avsättning till garantiriskreserv med högre belopp än vad som är möjligt om huvudregeln tillämpas. Kvalitetsbeviset innebär att AB A bekostar reparationer upp till 1 000 kr fr.o.m. 3 år t.o.m. 10 år efter köpet. Kvalitetsbeviset innebär alltså att garantitiden förlängs avsevärt jämfört med vad som tidigare gällt. AB A vill nu ha besked om bolaget har rätt att beräkna avsättningen till garantiriskreserv med a) tillämpning av utredningsregeln b) härvid beräkna avsättningens storlek enligt den i ansökningsavsedda presenterade beräkningsmodellen.

Nämnden gör följande bedömning.

Den förlängda garantin "kvalitetsbeviset" gäller för en tid av åtta år. Med hänsyn till vad som i övrigt upplysts i ärendet måste bolagets förlängda garantiåtagande anses utgöra en väsentlig del av bolagets utestående garantiförpliktelser. Den situation som beskrivs i den femte att-satsen i utredningsregeln föreligger därmed. Till detta kommer att den betydande utvidgning av bolagets garantiåtagande som den förlängda garantin innebär måste betraktas som en sådan "jämförlig omständighet" som avses i den sista att-satsen.

På grund av det sagda finner nämnden att AB A måste anses berättigat att tillämpa utredningsregeln vid beräkning av avdrag för framtida garantiutgifter. Detta förhållande gäller dock endast så länge denna regel ger ett betydligt högre avdrag än huvudregeln. Nämnden

har utgått från att så är fallet under den fyraårsperiod för vilken beskedet gäller.

AVVISNING

Avdrag får enligt utredningsregeln göras med skäligt belopp. Frågor om skäligheten av det belopp AB A avser att avsätta och metoden för beräkning av beloppet lämpar sig inte för förhandsbesked. Delfråga b) avvisas därför.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

28/98

- [RR:s dom 1998-06-12, mål nr 7565-1997](#). Skattemässiga konsekvenser vid ombildning av en internationell koncern.
 - [SRN:s förhandsbesked den 26 augusti 1998](#). Fråga om uttagsbeskattning.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 september 1998.

RR:s dom 1998-06-12, mål nr 7565-1997

Skattemässiga konsekvenser vid ombildning av en internationell koncern.

Inkomsttaxering 1998 - 2000.

Ett av sökandebolagen överklagade SRN:s förhandsbesked såvitt gällde frågan om en senare återbetalning av det aktieägartillskott som bolaget planerade att lämna BV ska utdelningsbeskattas hos bolaget (fråga 3).

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens besked i den del det hade överklagats.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 september 1998.

SRN:s förhandsbesked den 26 augusti 1998

Fråga om uttagsbeskattning

Avser taxeringsåren 1998-2001

X AB bedriver värdepappersförvaltning utan anställd personal. Bolaget ägs av de norska bolagen A A/S (40%), B A/S (30%) och C A/S (30%). De norska bolagen ägs i sin tur av tre fysiska personer (syskon) bosatta i Norge. Bolagen är helägda av en person. De

norska bolagen har för avsikt att bilda var sitt helägt svenskt dotterbolag. X AB:s tillgångar ska överföras till de nybildade bolagen i proportion till de norska bolagens ägarandelar. Som skäl för omorganisationen anförs att de fysiska personerna på ett mer direkt sätt vill kunna påverka förvaltningen av "sina" tillgångar. X AB frågar om transaktionerna kommer att medföra uttagsbeskattning.

SRN beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Uttagsbeskattning skall ej ske.

MOTIVERING

Av RÅ 1992 ref. 56 framgår att omstruktureringar som har sin grund i organisatoriska förändringar under vissa förutsättningar kan genomföras utan några särskilda beskattningskonsekvenser. Den aktuella omstrukturen får anses uppfylla dessa förutsättningar.

Två ledamöter var skiljaktiga och gjorde bedömningen att det inte framstår som sannolikt - och har inte ens påståtts av bolaget - att en uppdelning av tillgångarna är ägnad att i något hänseende förbättra förutsättningarna för verksamheten, jfr RÅ 1992 ref. 56. Särskilda skäl mot en underlåten uttagsbeskattning anses därför inte föreligga.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet. Gällande rätt som den kommit till uttryck i Sipano-målet (RÅ 1992 ref. 56) och rättsfall därefter får anses vara förhållandevis liberal när det gäller prövning av om en underprisöverlåtelse är organisatoriskt motiverad. Om den generösa hållningen även omfattar organisationsförändringar med inriktning på typisk kapitalförvaltning är dock oklart.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

36/98

- [EG-dom. Domstolens dom \(sjätte avdelningen\) den 12 november 1998 \(1\). "Konungariket Sveriges anslutningsakt - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Övergångsbestämmelser - Undantag - Tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister - Domstolen saknar behörighet"](#)
- [RR:s dom den 27 oktober 1998, mål nr 6250-1997.](#) Fråga dels om beräkning av reaförlust på aktier vid extern avyttring av dotterbolagsaktier i visst fall dels om en reaförlust ska anses vara definitiv
- [RR:s dom den 16 november 1998, mål nr 1152-1998.](#) Jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen respektive punkt 13 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL.
- [RR:s dom den 4 november 1998, mål nr 7210-1996.](#) (jfr KR 15/97). Ökade levnadskostnader på grund av tillfälligt arbete.
- [RR:s beslut den 30 oktober 1998, mål nr 3500-1998.](#) Anstånd med betalning av tillkommande skatt enligt 1996 års taxering; fråga om KR borde ha meddelat prövningstillstånd.
- [KR:s dom i Göteborg den 15 september 1998 i mål nr 1163-1995.](#) Beskattning för beräknad borgensprovision vid 1991 års taxering.
- [KR:s i Göteborg beslut den 22 september 1998, mål nr 437-1996.](#) Fråga om vad som utgör saken i en taxeringsprocess rörande uttagsbeskattning
- [SRN:s förhandsbesked den 6 november 1998.](#) Rörlig ränta på vinstandelslån som utställts i ecu/euro, fråga om avdragsrätt för och beskattning av sådan, 2 § 9 mom. SIL och 3 § 12 mom. SIL
- [SRN:s förhandsbesked den 10 november 1998.](#) Hotellfrukost, tillämplig skattesats. Fråga om tillämplig skattesats i hotellverksamhet när rum tillhandahålls inklusive frukost
- [SRN:s förhandsbesked den 12 november 1998.](#) Fråga om Yoga-övningar utgör utövande av idrottslig verksamhet

Område: EG-DOM

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 1998.*

Anm.: Då detta är den första EG-domen med Sverige som part som återges i rättsfallsprotokollet återges domen i sin helhet. I fortsättningen kommer däremot i likhet med vad som gäller övriga domar och beslut endast sammandrag att återges också av EG-domar.

Skatterättsnämndens status

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 12 november 1998 (1)

"Konungariket Sveriges anslutningsakt - Sjätte mervärdesskattedirektivet - Övergångsbestämmelser - Undantag - Tjänster som tillhandahålls av författare, konstnärer och artister - Domstolen saknar behörighet"

I mål C-134/97,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget, från Skatterättsnämnden, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid nämnden anhängiga ärendet om förhandsbesked, som har anhängiggjorts av

Victoria Film A/S ,

angående tolkningen av Akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21; svensk version: Handlingar beträffande Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till Europeiska unionen, del II, 1995, s. 30), jämförd med artikel 28.3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), och med punkt 2 i bilaga F till direktivet,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av ordföranden på andra avdelningen G. Hirsch (referent), tillförordnad ordförande på sjätte avdelningen, samt domarna G.F. Mancini, H. Ragnemalm, R. Schintgen och K.M. Ioannou,

generaladvokat: N. Fennelly,

justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Riksskatteverket, genom advokaten Leif Krafft, Solna,
- Sveriges regering, genom departementsrådet Erik Brattgård, Utrikesdepartementet, i egenskap av ombud,
- Finlands regering, genom lagstiftningsrådet Tuula Pynnä, utrikesministeriets rättsavdelning, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom Knut Simonsson och Enrico Traversa, rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att muntliga yttranden har avgivits vid sammanträdet den 30 april 1998 av: Riksskatteverket, Sveriges regering och kommissionen,

och efter att den 18 juni 1998 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1. Skatterättsnämnden har genom beslut av den 20 februari 1997, som inkom till domstolen den 7 april samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget ställt tre frågor angående tolkningen av Akten om villkoren för Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till de fördrag som

ligger till grund för Europeiska unionen och om anpassning av fördragen (EGT C 241, 1994, s. 21, svensk version: Handlingar beträffande Republiken Österrikes, Republiken Finlands och Konungariket Sveriges anslutning till Europeiska unionen, del II, 1995, s. 30, nedan kallad anslutningsakten), jämförd

med artikel 28.3 b i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28, nedan kallat sjätte direktivet), och med punkt 2 i bilaga F till direktivet.

2. Frågorna har uppkommit i anledning av en ansökan om förhandsbesked som bolaget Victoria Film A/S (nedan kallat Victoria) har ingett till Skatterättsnämnden.

3. Victoria, som har sitt säte i Danmark, bedriver genom sitt svenska dotterbolag kommersiell filmproduktion i Sverige. Victoria började den 1 augusti 1996 att producera vissa filmer i Sverige, varvid rättigheterna att förevisa dem i TV och på biografier skulle överlätas på andra bolag.

4. I Sverige undantogs emellertid överlåtelse av upphovsrätt till filmverk från mervärdesskatt enligt 3 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200), i dess lydelse till och med den 31 december 1996, jämförd med bestämmelserna i lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Efter en lagändring gäller nya regler från och med den 1 januari 1997.

5. Victoria ansökte den 6 mars 1996 hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked i vilket nämnden skulle fastslå att överlåtelsen av filmrättigheterna var mervärdesskattepliktig även före den 1 januari 1997, så att bolaget kunde dra av ingående mervärdesskatt.

6. Victoria har gjort gällande att Konungariket Sverige inte hade rätt att bibehålla ett sådant undantag enligt bilaga XV, avsnitt IX, punkt 2 aa i anslutningsakten, jämförd med artikel 28.3 b i sjätte direktivet och med punkt 2 i bilaga F till direktivet.

7. Skatterättsnämnden är en särskild nämnd som på begäran av en skattskyldig kan meddela förhandsbesked i taxeringsfrågor. Nämndens verksamhet och förutsättningarna för att lämna ett förhandsbesked regleras i lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor samt, såvitt gäller förhandsbesked i mervärdesskattefrågor, i 21 kap. mervärdesskattelagen.

8. Enligt dessa bestämmelser sammanträder Skatterättsnämnden på två avdelningar, en för direkt skatt och en för indirekt skatt. Regeringen förordnar de arton ledamöterna samt ersättarna för en tid av högst fyra år. Bland ledamöterna har de två avdelningsordförandena domarutbildning, och de är heltidsanställda. Övriga ledamöter innehar sina ordinarie heltidsarbeten vid domstolar, offentliga myndigheter, privata företag eller branschorganisationer.

9. Om Skatterättsnämnden finner att ansökningen med hänsyn till dess innehåll inte omedelbart bör avvisas, skall Riksskatteverkets yttrande inhämtas i ärendet. Tas ansökningen upp till prövning, meddelar nämnden, i den omfattning det anses böra ske, besked hur den till nämnden hänskjutna frågan skall bedömas vid sökandens taxering.

10. Ett beslut om förhandsbesked får överklagas hos Regeringsrätten av sökanden och av Riksskatteverket. Ett förhandsbesked som har vunnit laga kraft skall lända till efterrättelse vid taxering om och i den mån den som har begärt förhandsbeskedet yrkar det. Om sökanden framställer ett sådant yrkande, är staten följaktligen bunden av förhandsbeskedet, utom i de fall senare ändringar görs genom lag eller andra bestämmelser.

11. Skatterättsnämnden har mot den bakgrunden ställt följande frågor till domstolen:

"1. Innebär artikel 28.3 b i sjätte mervärdesskattedirektivet jämfört med punkt 2 i bilaga F till direktivet och med beaktande av innehållet i bilaga XV, IX Beskattning punkt 2 aa i anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till Europeiska unionen, att Sverige får ha bestämmelser i sin nationella lagstiftning av det innehåll som gäller enligt 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen i dess lydelse t.o.m. den 31 december 1996?

Om denna fråga besvaras nekande önskas svar även på följande fråga.

2. Innebär det förhållandet att artikel 28.3 b inte medger att i den nationella lagstiftningen ha ett undantag från skatteplikt för sådan omsättning som avses i fråga 1, att denna bestämmelse, bestämmelserna i artikel 6.1 eller eventuellt någon annan bestämmelse i sjätte direktivet har s.k. direkt effekt i förevarande hänseende och därför inför en nationell myndighet kan åberopas av den som omsätter sådana rättigheter som grund för att omsättningen skall behandlas som en skattepliktig omsättning?

Om också denna fråga besvaras nekande önskas svar även på följande fråga.

3. Kan den som omsätter rättigheterna likväl göra gällande avdragsrätt med stöd av artikel 17.2 eller annan bestämmelse i direktivet, dvs. har den bestämmelsen direkt effekt fastän omsättningen inte föranleder någon utgående skatt?"

12. Kommissionen har hävdats att domstolen saknar behörighet att besvara Skatterättsnämndens frågor. Den har särskilt gjort gällande att nämnden inte utövar dömande verksamhet i den mening som avses i artikel 177 i fördraget och att dess verksamhet snarare synes ha förvaltningskaraktär. Kommissionen har i detta hänseende understrukit att, även om det förefaller sannolikt att en ansökan om förhandsbesked ofta inges därför att den skattskyldige och skatteförvaltningen intar olika ståndpunkter, det inte tycks föreligga någon materiell skillnad mellan det meddelade förhandsbeskedet och ett beslut av skatteförvaltningen i samband med taxeringen.

13. Den svenska regeringen har däremot hävdats att Skatterättsnämnden är en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget. Den har påpekat att förfarandet i Skatterättsnämnden inleds när det föreligger en tvist, eftersom den skattskyldige inte skulle ha något behov av att erhålla ett förhandsbesked om han och skatteförvaltningen hade samma uppfattning i den aktuella skattefrågan.

14. Det skall i detta hänseende erinras om att det av fast rättspraxis följer att de nationella domstolarna

endast har befogenhet att framställa en begäran till domstolen, om en tvist är anhängig vid dem och om de skall fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär (se beslut av den 5 mars 1986 i mål 318/85, Greis Unterweger, REG 1985, s. 955, punkt 4, och dom av den 19 oktober 1995 i mål C-111/94, Job Centre, REG 1995, s. I-3361, punkt 9).

15. Även om det i förevarande fall finns omständigheter som skulle kunna läggas till grund för uppfattningen att Skatterättsnämnden utövar dömande verksamhet, särskilt den oberoende ställning som nämnden tillerkänns enligt lag och dess behörighet att med tillämpning av rättsregler meddela avgöranden av bindande karaktär, leder andra omständigheter till slutsatsen att nämnden i huvudsak fullgör förvaltningsuppgifter.

16. Det skall särskilt beaktas att den skattskyldiges situation inte har föranlett skattemyndigheterna att fatta något beslut innan en ansökan om förhandsbesked inges till Skatterättsnämnden. Nämndens uppgift är således inte att kontrollera lagenligheten av förvaltningsbeslut från nämnda myndigheter, utan snarare att för första gången ta ställning till taxeringen av en viss transaktion.

17. När Skatterättsnämnden på ansökan av en skattskyldig meddelar ett förhandsbesked i fråga om taxering, utövar den verksamhet som inte består i rättskipning och som för övrigt uttryckligen överläts till skatteförvaltningen i andra medlemsstater. Man kan i detta hänseende, vad beträffar karaktären på Skatterättsnämndens förhandsbesked, jämföra med den situation som gäller i fråga om förtullning, där det är de nationella tullmyndigheterna som enligt artikel 12 i rådets förordning (EEG) nr 2913/92 av den 12 oktober 1992 om inrättandet av en tullkodex för gemenskapen (EGT L 302, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 16, s. 4) utfärdar bindande tulltaxeupplysningar på den enskildes begäran.

18. Skatterättsnämnden verkar således som en myndighet som avger ett bindande förhandsbesked, som den skattskyldige har intresse av i den mån denne därmed kan planera sin verksamhet bättre, men har inte till uppgift att avgöra en tvist. Det är endast för det fall den skattskyldige eller Riksskatteverket överklagar ett förhandsbesked som den domstol vid vilken målet då

Kommentar:

Inledningsvis kan konstateras att domen i Victoria-målet gäller ett förhandsbesked och således inte någon process i Länsrätt, Kammarrätt eller Regeringsrätten.

Artikel 177 i EG-fördraget reglerar EG-domstolens behörighet att meddela förhandsavgörande i vissa frågor. Av artikeln framgår bl.a. att när en sådan fråga, som omfattas av artikeln, uppkommer vid en domstol i en medlemsstat får den domstolen, om den anser att ett beslut i frågan är nödvändig för att döma i saken, begära att domstolen meddelar ett förhandsavgörande.

Generaladvokaten ansåg att ett förhandsavgörande skulle meddelas av EG-domstolen.

EG-domstolen har ansett att Skatterättsnämnden när den meddelar förhandsbesked inte utövar en verksamhet som består i rättsskipning utan verkar som en myndighet, se punkterna 17 och 18 i domen. Skatterättsnämnden har inte till uppgift att avgöra en tvist. Skatterättsnämnden har således inte ansetts vara en domstol i den mening som avses i artikel 177 i EG-fördraget.

Skatterättsnämnden måste alltså i detta ärende och de följande utan stöd av EG-domstolen tolka EG-rätten. I de fall RSV har en från Skatterättsnämnden avvikande mening om tolkning av EG-rätten får därför RSV överklaga förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Det kan emellertid inte ur domen utläsas om Regeringsrätten kan erhålla förhandsavgöranden från EG-domstolen i frågor om förhandsbesked. Den frågan prövas i ett mål hos EG-domstolen nämligen C-200/98. Kommissionen har i sitt yttrande i det ärendet ansett att hinder inte föreligger för sakprövning. Innan dom föreligger i mål C-200/98 kan de praktiska konsekvenserna i EG-domstolens dom därför inte för närvarande helt klarläggas.

Om Skattemyndigheten skulle ställas inför frågan om det föreligger en konflikt mellan ett förhandsbesked och EG-rätten bör Skattemyndigheten informera RSV om frågan.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 1998.*

RR:s dom den 27 oktober 1998, mål nr 6250-1997

**Fråga dels om beräkning av reaförlust på aktier vid
extern avyttring av dotterbolagsaktier i visst fall dels om
en reaförlust ska anses vara definitiv**

Inkomsttaxering 1997

Omständigheterna i målet var följande (för att anonymisera sökanden anges nedan andra siffror än i ansökan och i SRN:s fhb).

Ett aktiebolag (MB) äger samtliga aktier i ett annat aktiebolag (DB). MB har under 1992 lämnat ett ovillkorat aktieägartillskott till DB med 1 000 000 kr. MB avyttrade i slutet av år 1996 49 % av aktierna i DB.

Aktieöverlåtelsen medför enligt ansökan förlust om reavinstberäkningen görs utan beaktande av att koncernbidrag och utdelningar lämnats mellan bolagen. DB har under MB:s innehavstid lämnat MB skattefria utdelningar med 1 600 000 kr och koncernbidrag med 50 000 kr. MB har, utöver ovan angivna aktieägartillskott, tillfört DB koncernbidrag med 1 700 000 kr.

Köpeskillingen för aktierna ska utbetalas till MB när köparna tillträder aktierna. Detta ska ske två veckor efter det att en beslutad nedsättning av det nominella aktiekapitalet i DB har gjorts. Enligt köpeavtalet ska ränta utgå på köpeskillingen från den 31 december 1996 fram till tillträdesdagen dock senast den 30 september 1997.

MB frågade om den beräknade reaförlusten helt eller delvis skulle reduceras med de skattefria utdelningarna till MB och - om svaret på frågan var jakande - i vilken omfattning en reduktion skulle ske. Vidare frågade MB om avdragsrätt för den beräknade förlusten är helt eller delvis utesluten på grund av att förlusten inte anses definitiv.

Skatterättsnämnden meddelade den 29 september 1997 förhandsbesked enligt vilket någon avdragsgill reaförlust inte uppkom vid MB:s avyttring, eftersom någon verklig förlust inte kunde anses uppkomma (se vidare protokoll

29/97).

MB överklagade förhandsbeskedet och yrkade att den framräknade förlusten skulle vara avdragsgill. RSV bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten anförde följande.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om realisationsförlusten, beräknad på grundval av erlagd köpeskilling vid förvärvet ökad med det aktieägartillskott som lämnats till dotterbolaget, helt eller till någon del skall reduceras med belopp som moderbolaget erhållit i utdelning från dotterbolaget.

Av utredningen i målet framgår att utdelningen till moderbolaget möjliggjorts genom koncernbidrag från detta bolag till dotterbolaget. Det sammanlagda belopp som delats ut är lägre än summan av de värden som tillgodoförts dotterbolaget genom koncernbidrag för motsvarande år. Vid sådant förhållande saknas anledning att reducera realisationsförlusten vid avyttringen av aktier i dotterbolaget med anledning av den utdelning som lämnats till moderbolaget.

Vid denna bedömning aktualiseras frågan huruvida avdragsrätt för inkomståret 1996 är helt eller delvis utesluten på grund av att förlusten inte anses definitiv. Vad gäller den frågan är förutsättningarna följande. Moderbolaget sålde 49 % av aktierna i det helägda dotterbolaget till fyra olika köpare genom avtal den 27 november 1996. Köpeskillingen skall utbetalas till moderbolaget när köparna tillträder aktierna. Tillträde skall ske två veckor efter det att beloppet motsvarande en beslutad nedsättning av aktiekapitalet i dotterbolaget återbetalats till moderbolaget. På köpeskillingen utgår ränta från och med den 1 januari 1997 till tillträdesdagen.

Enligt Regeringsrättens mening föranleder varken det förhållandet att inte samtliga aktier i dotterbolaget avyttrats eller omständigheterna i övrigt att förlusten inte bör anses som definitiv.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens

förhandsbesked och förklarar dels att realisationsförlusten på grund av avyttringen av aktier i dotterbolaget inte skall reduceras med utdelningar från dotterbolaget till moderbolaget, dels att avdragsrätt för beskattningsåret 1996 inte är utesluten på den grund att förlusten inte anses definitiv."

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 26 november 1998.

RR:s dom den 16 november 1998, mål nr 1152-1998

Jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen respektive punkt 13 andra stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL.

Inkomsttaxering 1998 - 2000.

Överklagande av RSV.

Redogörelse för SRN:s förhandsbesked har lämnats i protokoll 4/98.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRN:s förhandsbesked i de delar det överklagats.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 26 november 1998.

RR:s dom den 4 november 1998, mål nr 7210-1996. (jfr KR 15/97)

Ökade levnadskostnader på grund av tillfälligt arbete.

Inkomsttaxering år 1991.

P, som under 1990 varit bosatt i föräldrahemmet i Y-köping, hade under tre månader av nämnda år haft en tillfällig anställning i X-stad. Hon bodde kostnadsfritt i

föräldrahemmet men under tiden för den tillfälliga anställningen i X-stad hade hon åsamkats kostnader för bostad där med 6 000 kr. I deklARATIONEN yrkat avdrag för dessa bostadskostnader medgavs inte av SKM. LR, där P överklagade SKM:s beslut, ansåg att P på grund av den tillfälliga anställningen haft en ökning av sina kostnader för bostad som var avdragsgill. Överklagandet bifölls.

SKM överklagade LR:s dom hos KR och anförde i huvudsak följande. I målet är ostridigt att P under beskattningsåret haft kostnader för endast en bostad, nämligen för bostaden på den tillfälliga arbetsorten. Någon dubbelhyra har således inte förekommit. P har därmed inte åsamkats någon merkostnad för sitt boende, vilket är en förutsättning för att avdrag skall kunna medges. Att P fått vidkännas ökade levnadskostnader på grund av att hon flyttat från ett kostnadsfritt boende i föräldrahemmet till ett eget boende, om än tillfälligt, föranleder inte annat bedömning. Sådana kostnader får anses normala vid avflyttning från föräldrahemmet och utgör inte merkostnader i KL:s mening. Kostnaderna får i stället anses hänförliga till levnadskostnader för vilka avdrag inte får göras enligt 20 § KL. SKM yrkade att ifrågakostnader på 6 000 kr inte skulle medges.

KR gjorde samma bedömning som LR och lämnade därför SKM:s överklagande utan bifall.

RSV överklagade KR:s dom hos RR med yrkande att avdraget för bostadskostnader i X-stad skulle vägras.

RR anförde:

"Frågan i målet gäller om avdrag för bostadskostnaden om Regeringsrätten 6 000 kr kan medges, fastän P inte hade någon kostnad för sitt boende i föräldrahemmet. Enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen (1928:370), i dess lydelse vid 1991 års taxering, är avdrag för ökade levnadskostnader inte medgivet enbart på den grund att den skattskyldige har sitt arbete på annan ort än den, där han har sin bostad. Har den skattskyldige bosatt sig på annan ort än den, där han har tjänst eller anställning, eller antagit arbete som skall utföras på annan ort än den där han är bosatt, är avdrag i regel inte medgivet. Avdrag medges dock för det fall, att anställningen avser endast en kortare tid eller skall bedrivas på flera platser eller det av annan anledning inte skäligen kan ifrågasättas att

den skattskyldige skall avflytta till den ort, där arbetet skall utföras.

P hade under den i målet aktuella tiden sin bostad i föräldrahemmet i Y-köping. Anställningen i X-stad varade knappt tre månader. Enligt den ovan redovisade bestämmelsen i kommunalskattelagen hade P under den tiden rätt till avdrag för ökade levnadskostnader, däribland kostnader för tillfällig bostad i Y-stad. Den omständigheten att P inte hade några boendekostnader på bostadsorten begränsar, enligt Regeringsrättens mening, inte hennes rätt till avdrag för ökade levnadskostnader. Överklagandet skall därför avslås."

RR fastställde KR:s domslut.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 1998.*

RR:s beslut den 30 oktober 1998, mål nr 3500-1998.

**Anstånd med betalning av tillkommande skatt enligt
1996 års taxering; fråga om KR borde ha meddelat
prövningstillstånd.**

Enligt 49 § 1 mom. p. 2 UBL får skattskyldig medges anstånd med betalning av skatt bl.a. om ett taxeringsbeslut överklagats och utgången i målet är oviss. Kan det med hänsyn till den skattskyldiges förhållanden och omständigheterna i övrigt antas att det belopp, som avses med anståndet, inte kommer att betalas i rätt tid, får enligt 2 mom. andra stycket nyssnämnda paragraf anstånd medges endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad garantiförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är förhållandevis ringa eller om det annars finns särskilda skäl.

SKM beslöt den 2 februari 1998 att inte medge X AB anstånd med betalning av påford tillkommande skatt enligt 1996 års taxering, 5,6 mkr. Som villkor för anståndet uppställdes dock att bolaget som säkerhet för skattebeloppet skulle inkomma med en av bank utfärdad garantiförbindelse. Bolaget yrkade hos LR att anstånd

skulle beviljas utan säkerhet. Med hänsyn till bolagets ekonomiska förhållanden ansåg LR att kravet på säkerhet inte kunde efterges och avslog därför bolagets yrkande.

Bolaget fullföljde sin talan hos KR och framhöll därvid bl a att dess tillgångar huvudsakligen utgjordes av varulager och att det därför inte fanns någon möjlighet att realisera tillgångarna för att erlägga den debiterade tillkommande skatten. Om bolaget tvingades att betala skatten skulle detta medföra stora skadeverkningar och eventuellt också leda till att bolaget försattes i en obeståndssituation. Bolaget ansåg det inte vara rimligt att det skulle hamna i en sådan situation när den underliggande skattefrågan var tvistig. KR meddelade emellertid inte prövningstillstånd.

I överklagande till RR yrkade X AB att RR skulle upphäva KR:s beslut att inte meddela prövningstillstånd och anförde därvid bl.a. följande. Frågan om under vilka omständigheter ett anstånd kan förenas med villkor om säkerhet är av synnerlig stor vikt för samtliga skattskyldiga. I normalfallet kan det vara svårt för en skattskyldig att få fram erforderlig säkerhet. Bestämmelsen om att ett anstånd skall förenas med säkerhet blir ofta ett mycket ingripande besked för den skattskyldige, eftersom anståndsbeslutet då blir utan verkan.

RSV anförde bl.a. följande. Bolagets talan får förstas så att även om dess ekonomiska situation i sig skulle anses motivera krav på ställande av säkerhet för skattens erläggande utgör de omständigheter som bolaget åberopat - den hotande obeståndssituationen och skattefrågans tvistiga karaktär - sådana särskilda skäl som enligt undantagsregeln i 49 § 2 mom. andra stycket UBL kan medföra att anstånd likväl skall medges utan att säkerhet ställs. Även om RSV inte ansåg att de av bolaget åberopade omständigheterna borde godtas som sådana särskilda skäl som avses i nämnda undantagsregel var det dock enligt verkets mening angeläget att innebörden av lokutionen "särskilda skäl" så långt möjligt klarlades i praxis. RSV ansåg därför att KR borde ha meddelat prövningstillstånd i målet med stöd av 34 a § andra stycket 1 FPL.

RR anförde:

"Enligt 34 a § förvaltningsprocesslagen får

kammarrätten i de fall det är särskilt föreskrivet pröva ett överklagande från länsrätten endast om kammarrätten har meddelat prövningstillstånd. Sådant tillstånd meddelas enligt paragrafens andra stycket om

1. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av högre rätt,
2. anledning förekommer till ändring i det slut vartill länsrätten kommit eller
3. det annars finns synnerliga skäl att pröva överklagandet.

Uppbördslagen upphörde att gälla vid utgången av oktober 1997 i och med att skattebetalningslagen (1997:483) trädde i kraft den 1 november samma år. Enligt punkt 5 a) övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen skall dock uppbördslagen tillämpas i fråga om bl.a. tillkommande skatt avseende 1998 eller tidigare års taxeringar. Av 102 § uppbördslagen framgår att ett överklagande av länsrättens beslut om anstånd med att betala in skatt får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd.

Som RSV anfört får det anses vara av vikt för ledning av rättstillämpningen att frågan om innebörden av uttrycket "särskilda skäl" i förevarande fall prövas av högre rätt. Skäl för prövningstillstånd har såldes förelegat enligt 34 a § andra stycket 1 förvaltningsprocesslagen."

RR upphävde det överklagade beslutet och meddelade bolaget prövningstillstånd för prövning i KR av bolagets överklagande av LR:s dom i anståndsmålet.

Kommentar:

Ett annat RR-beslut rörande prövningstillstånd i anståndsmål har återgivits i rättsfallsprotokoll nr 33/98 (RSV:s dnr 7561-98/6223).

Område: Kammarrätten

**KR:s dom i Göteborg den 15 september 1998 i mål nr
1163-1995**

**Beskattning för beräknad borgensprovision vid 1991 års
taxering.**

Ett AB hade ingått borgen för flera olika utländska dotterbolag. SKM vägrade bolaget avdrag för förlust vid avyttring av aktier, nedskrivning av fordran, avdrag för konsultkostnader, direktavdrag för inventarier samt beskattade bolaget för bl.a. beräknad borgensprovision med 1 procent av borgade belopp. LR i Göteborgs- och Bohus län avslog bolagets överklagande i samtliga delar utom beskattning för beräknad borgensprovision. Parterna överklagade de delar de förlorat i LR. KR avslog såväl bolagets som SKM:s överklagande.

Vad gäller SKM:s överklagande avseende beräknad borgensprovision anförde KR bl.a. följande. Frågan gäller om XX:s inkomster blivit lägre genom att inte debitera sina dotterbolag avgifter för borgensåtaganden. Borgensåtaganden ingår normalt inte i den verksamhet som XX bedriver. Det är i många sammanhang naturligt att ett moderbolag borgar för sina dotterbolags förpliktelser. Det är därför tveksam om XX:s borgen kan åsättas något värde, och kan i vart fall inte beräknas utan risk för oskäligen skattekonsekvenser. Borgensåtagandet har inte åsamkat XX några kostnader. Det är i målet inte visat att XX avstått från någon inkomst som annars skulle ha influtit i rörelsen. Det framgår inte heller av någon annan omständighet att beskattning skall ske. XX:s inkomster kan således inte anses ha minskat av borgensåtagandena.

Kommentar:

RSV har överklagat domen. Det finns åtskilliga SN-beslut och LR-domar som går i olika riktningar. Ibland har LR funnit att debitering skall ske och i andra fall har man gått på den av KR i Göteborg valda linjen. Det förekommer även att företag i sina finansmanualer anger att debitering skall ske och så förekommer rent faktiskt också ibland. Rättsläget är således osäkert. I överklagandet har RSV bl.a. påtalat att utställande av borgen är sådan tjänst som bör föranleda uttagsbeskattning. I förevarande fall var det fråga om reglerna i dåvarande lydelse av 28 § KL. Vidare har RSV

anfört att avstående från debitering strider mot bestämmelserna i 43 § 1 mom. KL. RSV anser att utställande av borgen innefattar en koncernintern tjänst för ett eller flera enskilda bolag i koncernen och utgår således inte en aktieägartjänst. Stöd härför finns i OECD:s rapporter och numera även i OECD:s internprissättningsriktlinjer (1995 års guidelines) samt i intern svensk rättspraxis. Nyttoeffekt uppstår för gäldenären (dotterbolagen) genom förfarandet och enligt OECD:s riktlinjer m.m. skall den som ha nytta av en tjänst stå för kostnaderna härför. Utställandet av borgen innefattar enligt RSV:s uppfattning ett avtal mellan borgensmannen och gäldenären, vilket är en förutsättning för tillämpning av 43 § 1 mom. KL. Utställandet innebär vidare en inkomstminskning för moderbolaget vid en jämförelse med vad en oberoende part skulle ha gjort i en motsvarande situation, dvs. tagit betalt för garantin. Förfarandet innefattar såväl en latent förlustrisk (latent kostnad) för moderbolaget, som vissa direkta kostnader i form av administration, bevakning av säkerheter etc. RSV anser att prisjämförelsen i princip skall ske med sådana bankgarantier som kreditinstitut ställer ut.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 1998.*

**KR:s i Göteborg beslut den 22 september 1998, mål nr
437-1996**

**Fråga om vad som utgör saken i en taxeringsprocess
rörande uttagsbeskattning**

Inkomsttaxering 1993

Överklagande av skattemyndigheten.

En stiftelse (K), som äger en fastighet, har till ändamål att bl.a. upplåta lokaler för hobby- och föreningsverksamhet m.m. till anställda vid K AB. K disponerar själv 48 procent av byggnaden på fastigheten medan resterande del av byggnaden är upplåten till en utomstående näringsidkare.

I K:s självdeklaration avgiven till ledning för 1993 års

taxering redovisade K underskott av näringsverksamhet med 162 753 kr. Resultatet hade därvid, såvitt här är av intresse, på kostnadssidan påverkats av samtliga fastighetskostnader och en avskrivning om 67 701 kr. På intäktssidan redovisades, förutom intäkter av upplåtelse till utomstående näringsidkare, hyresintäkter om 337 592 kr.

SKM taxerade stiftelsen i enlighet med deklarationen.

Vid en av SKM företagen utredning konstaterades att redovisade hyresintäkter om 337 592 kr emanerade från K AB och att marknadshyran per år för de 48 procent av byggnadens lokaler som disponerades av stiftelsen kunde beräknas till 780 000 kr.

Genom ett omprövningsbeslut daterat den 19 oktober 1994 taxerade SKM K för skillnadsbeloppet mellan från K AB erhållna hyresintäkter om 337 592 kr och en uppskattad marknadshyra om 780 000 kr. Rätteligen borde skillnadsbeloppet ha angetts till 442 408 kr. På grund av SKM:s beräkningsmetod och den avrundning som SKM gjorde bestämdes dock skillnadsbeloppet till 443 040 kr. Detta belopp betecknades som "uttagsbeskattning av lokalhyra". I motiveringen till beslutet klargjordes mycket tydligt att K under rådande omständigheter och enligt gällande rätt i näringsverksamhet skulle taxeras för hyresintäkter och för värdet av den dispositionsrätt som K för sin egen verksamhet må ha haft till lokalerna ("bostadsförmån") och att lokalernas marknadsvärde utgjorde riktpunkten för taxeringen. Oaktat SKM synes ha varit medveten om att K AB endast hade en begränsad dispositionsrätt till den del av lokalerna som K disponerade för sin verksamhet, kom dock SKM:s beslut att utformas på så sätt att det närmast gav sken av att K AB hade en oinskränkt dispositionsrätt till de lokaler som inte uthyrts till utomstående näringsidkare och att således K inte hade någon dispositionsrätt alls till fastigheten. SKM konstaterade således i beslutet bl.a. att K "underlåtit att redovisa skillnaden mellan den hyra som erhållits och marknadsmässig hyra som en förmån, dvs underlåtit att redovisa en uttagsbeskattning (förmånsbeskattning) av skillnaden".

I samma beslut tillgodoförde SKM stiftelsen ytterligare värdeminskningssavdrag. Vidare påfördes K skattetillägg med motiveringen att K lämnat en oriktig uppgift genom att i deklarationen inte redovisa att lokaler upplåtits till K

AB på inte marknadsmässiga villkor.

K överklagade beslutet till LR och yrkade att bli taxerad i enlighet med deklarationen. Vid den obligatoriska omprövningen som SKM vidtog ändrades inte det överklagade beslutet.

LR biföll K:s överklagande. Som motiv härför angavs sammanfattningsvis att K AB endast haft en begränsad dispositionsrätt till lokalerna och att hyran, med hänsyn till den begränsade dispositionsrätten, mer än väl var marknadsmässig.

SKM överklagade LR:s dom och yrkade att K skulle beskattas för förmån att fritt disponera lokaler med 442 408 kr, att stiftelsen skulle tillgodoföras ytterligare avdrag för avskrivning av fastighet med 45 260 kr och att stiftelsen skulle påföras skattetillägg med anledning av att K i deklarationen inte redovisat värde av uttag avseende de lokaler som S disponerat för sin egen verksamhet.

KR avvisade SKM:s talan. Till stöd härför anförde KR, efter att först ha konstaterat att en talan enligt 6 kap. 18 § taxeringslagen inte får ändras, följande. P.g.a. det sätt på vilken SKM utformade sin talan i LR kom processen där, såvitt nu är av intresse, uteslutande att röra om den hyra som K AB erlagt översteg marknadshyran, dvs. om det var rimligt att jämföra den hyra som K erhållit från K AB med genomsnittshyran för kontor i likvärdig fastighet i det aktuella området. Den ändring av talan som SKM gjort i KR har inneburit att myndigheten i stället gjort gällande att förmånsbeskattningen har avsett stiftelsens eget nyttjande av lokalerna. KR finner att de omständigheter som SKM åberopat i KR utgör sådana nya grunder att det innebär en inte tillåten ändring av talan. SKM:s talan skall därför avvisas.

Kommentar:

RSV har överklagat KR:s beslut och yrkat att Regeringsrätten förklarar att K skall taxeras i enlighet med SKM:s yrkande i KR. Som motiv härför har, såvitt gäller uttagsbeskattningen, RSV gjort gällande att den sak som i inkomsttaxeringshänseende varit föremål för SKM:s och sedermera LR:s prövning, oavsett vissa formuleringar i SKM:s beslut, inte kan ha varit någon annan än "fråga om uttagsbeskattning med anledning av K:s dispositionsrätt till 48 procent av lokalerna i

fastigheten X". I anslutning härtill har RSV framhållit att det under inga omständigheter funnits grund för att avvisa SKM:s talan i KR på den grunden att SKM otillåtet ändrat sin talan eftersom SKM inte fört och inte ens kunnat föra talan i LR. SKM:s yrkande i KR om skattetillägg har dock inte fullföljts av RSV. Skälet härtill är att saken i ett ärende/mål om skattetillägg enligt RSV:s mening är betydligt snävare än vad saken är i ett ärende/mål rörande inkomsttaxering, under förutsättning att fråga inte är om eftertaxering. En oriktig uppgift av beskaffenhet att "K inte redovisat att K upplåtit lokaler till K AB på inte marknadsmässiga villkor" har således, i linje med bl.a. RÅ 1987 not 708, inte bedömts vara samma sak som en oriktig uppgift av beskaffenhet att "K inte redovisat värde av uttag avseende marknadsvärdet av de lokaler som K disponerat för sin egen verksamhet".

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 6 november 1998

**Rörlig ränta på vinstandelslån som utställts i ecu/euro,
fråga om avdragsrätt för och beskattning av sådan, 2 § 9
mom. SIL och 3 § 12 mom. SIL**

Inkomsttaxering 1999-2001

AB A (bolaget) avser att erbjuda samtliga anställda med en anställningstid överstigande sex månader ett förlagslån med konvertibla vinstandelsbevis i bolaget. För att få skattefrågorna belysta omfattar ansökan två anställda som befinner sig på olika nivåer i bolaget. AB utgör ett fåmansföretag.

I ansökan anges att AB A bedömer att dess intjäning i framtiden kommer att ske i ecu/euro samt att bolaget kommer att ta upp de avsedda lånen i ecu/euro för att redovisningen ska kunna speglas på ett riktigt sätt.

A, som är VD i bolaget och sitter med i bolagets ledningsgrupp, innehar 5 % av aktierna och rösterna i bolaget. B, som arbetar som konsult och gruppchef, äger inga aktier i bolaget.

Vinstandelsbevisen tecknas i multiplar och till en kurs som beräknas överstiga nominellt belopp. Likvid för tecknade vinstandelsbevis erlägges i samband med teckningen. Förfarandet går till så att den anställde lånar ut en viss penningssumma i ecu/euro till bolaget mot erhållande av ett vinstandelsbevis som den anställde under perioden 2002-01-02--2003-06-30 kan konvertera till en aktie av serie A i bolaget. Varje vinstandelsbevis ger konverteringsrätt till en aktie.

Det totala antalet konvertibla vinstandelsbevis ger, under förutsättning att AB visar vinst, en avkastning motsvarande 10 % av bolagets redovisade resultat efter finansiella poster, det är med andra ord fråga om ett vinstandelslån med rörlig ränta enligt 2 § 9 mom. SIL. Om bolaget går med förlust ett år ger de konvertibla vinstandelsbevisen ingen avkastning detta år. Om konvertering inte ägt rum inom utsatt tid förfaller lånet till betalning den 30 juni år 2003.

Frågor

1-2 Är den rörliga ränta som bolaget kommer att utge till A respektive till B avdragsgill för bolaget?

3. Kan lagen mot skatteflykt tillämpas så att svaret på fråga ett och två blir nej?

4 Ska räntan hos A beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del även i inkomstslaget tjänst?

5. Ska räntan hos B beskattas i inkomstslaget kapital eller till viss del även i inkomstslaget tjänst?

6. Kan lagen mot skatteflykt tillämpas så att svaret på fråga 4 och/eller 5 påverkas?

SRN meddelade följande förhandsbesked

"FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Räntan är inte avdragsgill.

Frågorna 4 - 6

Räntan skall beskattas som intäkt av kapital.

MOTIVERING

AB A (bolaget), som är ett fåmansföretag, avser att emittera ett konvertibelt vinstandelslån i utländsk valuta (ecu/euro) till vissa anställda. Bland de anställda, som erbjuds teckna lånet, ingår A och B. Lånet avses löpa med en ränta som är helt beroende av bolagets vinst.

Frågorna 1 och 2

Avdragsrätten för rörlig ränta på vinstandelslån regleras i 2 § 9 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. I föreliggande fall kan avdrag ej medges enligt bestämmelserna i tredje stycket a eller c. För att avdragsrätt skall kunna medges enligt bestämmelsen i tredje stycket b krävs att ensamrätt eller företrädesrätt till teckning av lånet har lämnats någon som inte äger aktier eller andelar i det låntagande företaget och inte har sådan intressegemenskap med företaget som avses i punkt 1 av anvisningarna till 43 § kommunalskattelagen samt - såvitt gäller fåmansföretag som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen - inte heller är företagsledare i företaget eller närstående till sådan företagsledare eller till aktie- eller andelsägare i företaget. För det fall ensamrätt eller företrädesrätt har lämnats flera personer bör bestämmelsen tolkas så att avdragsrätt förutsätter att inte någon av dessa personer tillhör någon av de kategorier som räknas upp, se prop. 1976/77:93 s. 31. I förevarande fall erbjuds vissa anställda att teckna lånet, som löper med ränta vars storlek är beroende av bolagets vinst. Bland de anställda ingår åtminstone en aktieägare i bolaget. Med hänsyn härtill är bolaget inte berättigat till avdrag för någon del av räntan på ifrågavarande lån.

Fråga 3 förfaller.

Frågorna 4 - 6

Bolaget är ett fåmansföretag och avkastning på dess aktier och liknande finansiella instrument kan därför komma att omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL (3:12-reglerna). Detta innebär att viss del av avkastningen kan komma att hänföras till inkomstslaget tjänst. Som förutsättning gäller att 3:12-reglerna hade varit tillämpliga på räntan för såväl A som B därest lånet

skulle ha givits ut i svenska kronor. Eftersom lånet emitteras i främmande valuta omfattas emellertid vinstandelsbevisen inte av 27 § 1 mom. SIL och således inte heller av 3 § 12 mom. SIL, se bestämmelsen i 3 § 12 mom. tredje stycket, som hänvisar till 27 § 1 mom. Räntan är därför för mottagarna hänförlig till inkomstslaget kapital.

Det återstår då att pröva om en sådan beskattning kan anses strida mot bestämmelserna i lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen). Nämnden utgår från att en beskattning i inkomstslaget tjänst i förevarande fall skulle medföra betydligt högre skatt än en beskattning i inkomstslaget kapital.

Vad gäller B bör det ej komma i fråga att tillämpa skatteflyktslagen redan av det skälet att han knappast kan sägas ha "medverkat i rättshandlingen" (2 § 2), dvs. i valet av emissionsvaluta. Medverkan i form av att han tecknar en del av lånet saknar betydelse i förevarande sammanhang.

Vad gäller A har han medverkat i utformandet av lånevillkoren. Valet av valuta kan anses medföra en "väsentlig skatteförmån" (2 § 1). Vidare kan det inte uteslutas att skatteförmånen "utgjort det övervägande skälet för förfarandet" (2 § 3). En tillämpning av skatteflyktslagen kräver också att "en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet" (2 § 4).

Hänvisningen i 3 § 12 mom. SIL till 27 § 1 mom. SIL fanns med redan i SFS 1990:651. I det läget omfattades bl.a. "vinstandelslån", dvs. oavsett i vilken valuta de utfärdats. Genom SFS 1990:1422 ändrades i 27 § 1 mom. SIL bl.a. i det hänseendet att vinstandelsbevis i endast svenska kronor skulle omfattas. I samma lagstiftningsärendet gjordes omfattande ändringar i 3:12-reglerna. Hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL kvarstod emellertid oförändrad. Att 3:12-reglerna därigenom kom att få ett minskat tillämpningsområde kommenterades inte (prop. 1990/91:54 s. 311). 3:12-reglerna har senare genomgått en omfattande bearbetning, varvid hänvisningen till 27 § 1 mom. SIL behållits, dock utan att den nu aktuella frågan kommenterats, prop. 1995/96:109 s. 88. Frågan borde dock rimligen ha

övervägts eftersom 3:12-reglerna samtidigt utvidgades till att avse avkastning på andelar o.d. i utländska juridiska personer. Med hänsyn till det ovan anförda finner nämnden att villkoret i 2 § 4 skatteflyktslagen inte är uppfyllt i förevarande fall."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överklagas av RSV vad gäller skatteflyktslagens tillämpning på A (fråga 6).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 10 november 1998

Hotellfrukost, tillämplig skattesats

Fråga om tillämplig skattesats i hotellverksamhet när rum tillhandahålls inklusive frukost

Mervärdesskatt

Av 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att skatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt andra stycket 1 skall skatten tas ut med 12 procent för rumsuthyrning i hotellrörelse. Vidare gäller enligt 7 kap. 7 § första stycket att beskattningsunderlaget skall bestämmas genom uppdelning efter skälig grund när en omsättning endast delvis medför skattskyldighet och beskattningsunderlaget för den del av omsättningen som medför skattskyldighet inte kan fastställas. Bestämmelsen har enligt andra stycket motsvarande tillämpning i fråga om uppdelning av beskattningsunderlaget när skatt enligt ML tas ut med olika procentsatser.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden tillhandahöll hotellrum inklusive hotellfrukost. Hotellet tillhandahöll även frukost till externa gäster men då till ett högt pris för att minimera antalet sådana gäster.

SRN gjorde följande bedömning.

"Tillhandahållande av frukost i en hotellverksamhet är en från tillhandahållande av rum i verksamheten klart avskiljbar tjänsteprestation. Skatt skall således enligt 7 kap. 1 § första stycket jämfört med 7 § andra stycket ML tas ut med 25 procent av den del av beskattningsunderlaget som kan hänföras till servering av frukosten (jfr prop. 1993/94:99 s. 136 f. samt Lagrådets yttrande a. prop. s. 286)."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 26 november 1998.

SRN:s förhandsbesked den 12 november 1998

Fråga om Yoga-övningar utgör utövande av idrottslig verksamhet

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden ledde kurser i Harta yoga. Sökanden var inte ansluten till någon idrottsförening eller idrottsförbund. I ärendet inlämnades en videofilm som visade utförandet av yogaövningar.

SRN gjorde följande bedömning

"Harta yoga-övningarna är som de förevisas på den ingivna videoupptagningen och vad som i övrigt framgår av handlingarna, enligt nämndens mening att bedöma som en sådan aktivitet som är att hänföra till gymnastik. Fråga är således om utövande av en idrottslig verksamhet enligt ML (jfr. prop. 1996/97 s. 41 och s. 54). Mervärdesskatt skall därför tas ut med 6 procent av det aktuella beskattningsunderlaget."

Kommentar:

Förhandsbeskedet avviker från det som angivits om yoga under avsnitt 4.1 i RSV:s skrivelse den 19 december 1996 Vissa nyheter inom

mervärdesskatteområdet, dnr 11083-96/900.
Förhandsbeskedet kommer dock inte att överklagas.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

27/98

- RR:s dom den 16 mars 1998, mål nr 10133-1995. Återkrav av felaktigt utbetalad ersättning från försäkringskassa; fråga om återbetalningsskyldigheten omfattar ersättningsbeloppet före eller efter skatteavdrag.
 - SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1998. Beskattning vid upplösning av handelsbolag som utgör omsättningstillgång samt byggbeskattning.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 september 1998.

RR:s dom den 16 mars 1998, mål nr 10133-1995.

Återkrav av felaktigt utbetalad ersättning från försäkringskassa; fråga om återbetalningsskyldigheten omfattar ersättningsbeloppet före eller efter skatteavdrag.

X läns allmänna försäkringskassa (FK) hade genom beslut den 1 juni 1993 krävt L på ett belopp av 4 158 kr, utgörande för mycket utbetalat utbildningsbidrag enligt förordningen (1987:406) om arbetsmarknadsutbildning (FAMU).

Hos LR yrkade L att bli befriad från återbetalningsskyldigheten. Hon anförde att hon mottagit bidragen i god tro och att hon inte haft anledning misstänka att hon inte haft rätt till ersättningen. LR ändrade inte FK:s beslut.

L fullföljde sin talan hos KR, som delade LR:s uppfattning att återbetalningsskyldighet förelåg. Dock ansåg KR - med hänsyn till att uppburna belopp var skattepliktiga - att återbetalningsskyldigheten endast omfattade ett nettobelopp, dvs. vad som återstod sedan den på återbetalningen belöpande skatten frändragits. KR förklarade i enlighet härmed att L till FK skulle återbetala 3 108 kr.

Riksförsäkringsverket (RFV) överklagade KR:s dom med yrkande att FK:s beslut och LR:s dom skulle fastställas. RFV åberopade därvid ett från Riksskatteverket (RSV) inhämtat yttrande, där RSV i

huvudsak anförde följande. Huvudregeln bör vara att bruttobeloppet återkrävs. Det uppkommer en för försäkringsadministrationen ogynnsam situation om FK inte tillåts att från den försäkrade återkräva annat än nettobeloppet efter det att uppbördsdeklarationen avlämnats i januari året efter utbetalningsåret. Någon möjlighet att i det läget utfå det felande beloppet via SKM torde nämligen inte föreligga, eftersom den av FK inlevererade preliminärskatten då tillgodoräknats den försäkrade vid avräkningen av slutlig skatt mot den preliminära. Enbart den omständigheten att det i efterhand konstaterats att den försäkrade orättmätigt erhållit ersättning från FK kan inte leda till slutsatsen att skatteavdraget på den oriktigt utbetalade ersättningen gjorts av misstag och att återbetalning av skatten skall ske enligt bestämmelserna i 50 § uppbördsförordningen (1967:626). För den försäkrade uppkommer däremot en omotiverat gynnsam situation. Förutom att den försäkrade endast behöver betala tillbaka nettobeloppet till FK kan den försäkrade också yrka att nämnda belopp undantas från beskattning vid taxeringen för utbetalningsåret och erhålla skatterestitution.

RR anförde:

Som kammarrätten funnit var L enligt den återbetalningsregel som fanns i förordningen (1987:406) om arbetsmarknadsutbildning (FAMU) - regeln hade när kammarrätten dömde i målet förts över från 37 § till 39 § i förordningen - återbetalningsskyldig för belopp som betalats ut för mycket till henne i utbildningsbidrag under den aktuella tiden.

Vad beträffar storleken av det återbetalningspliktiga beloppet gör Regeringsrätten följande bedömning. När frågan om återbetalning av ett bidrag som för mottagaren utgör skattepliktig intäkt av tjänst aktualiseras vid en tidpunkt då preliminär skatt på bidraget har betalats in av försäkringskassan och tillgodoräknats mottagaren, måste - av skäl som Riksförsäkringsverket åberopat i sitt överklagande - skyldigheten till återbetalning anses omfatta bidragets bruttobelopp, dvs. bidraget före skatteavdrag. Bli bidraget föremål för inkomsttaxering, är det bidragsmottagarens sak att genom en begäran om omprövning av taxeringen eller på annat sätt söka åstadkomma att det återbetalningspliktiga bidragsbeloppet undantas från beskattning.

Såvitt framgår av handlingarna i målet har förhållandena i L:s fall varit sådana att hennes återbetalningsskyldighet i enlighet med det sagda skulle omfatta bidragets bruttobelopp, 4 158 kr. Emellertid har

nyssnämnda återbetalningsregel i 39 § FAMU upphävts den 1 januari 1997 (SFS 1996:1103). Någon övergångsbestämmelse som skulle medföra att den upphävda regeln alltjämt äger giltighet beträffande bidrag som beviljats tidigare har inte meddelats. Den återbetalningsregel som samtidigt togs in i 20 § förordningen (1996:1100) om aktivitetsstöd är inte tillämplig på bidrag som beviljats enligt äldre bestämmelser. Vid angivna förhållanden saknas författningsstöd för att nu ålägga L ytterligare återbetalningsskyldighet (jfr RÅ 1992 not. 13). Riksförsäkringsverket yrkande skall därför avslås.

RR fastställde KR:s domslut.

Kommentar:

Om FK endast skulle återkräva ett nettobelopp hindrar inte detta att taxeringarna för utbetalningsåret nedsätts. Rättsfallet RÅ 1988 not 34 ger belägg härför. Fråga var där om en person N, som hade erhållit lön med för högt belopp. Den oriktigt uppburna lönen uppgick brutto före preliminär skatt till 8 341 kr och netto till 4 696 kr. N anmodades av arbetsgivaren att återbetala nettobeloppet. N yrkade att bruttobeloppet skulle undantas från beskattning vid taxeringen för utbetalningsåret. RR fann att taxeringarna skulle nedsättas med nettobeloppet 4 696 kr.

Om den försäkrade krävs på bruttobeloppet och om detta bruttobelopp undantas från beskattning vid taxeringen för utbetalningsåret uppkommer ett materiellt riktigt resultat. FK återfår hela det oriktigt utbetalade beloppet och den försäkrade får, sedan taxeringarna ändrats, en skatterestitution som motsvarar skatten på det oriktigt utbetalade beloppet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 september 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1998

Beskattning vid upplösning av handelsbolag som utgör omsättningstillgång samt byggbeskattning.

Inkomsttaxering 1998 - 2001.

Förutsättningarna i ärendet var i huvudsak följande.

B AB bedriver byggnadsrörelse. Bolaget äger tre dotterbolag, varav O AB är ett. O förvaltar hyres- och affärsfastigheter men bedriver inte och har inte heller bedrivit byggnadsverksamhet eller handel med fastigheter. B har utfört och utför byggnadsarbeten på dotterbolagens fastigheter. B och O äger med hälften vardera ett handelsbolag, som äger en fastighet som bebyggt av B under tid då handelsbolaget ägdes av utomstående. I samband med en tillbyggnad som utfördes av B gick B in som delägare i handelsbolaget. Senare har O förvärvat den andra andelen. Andelarna i handelsbolaget värderas i räkenskaperna enligt FAR:s redovisningsrekommendation nr 12 vilket innebär att andelarnas bokförda värde förändrats med hänsyn till handelsbolagets resultat samt gjorda uttag och tillskott. Några förluster i handelsbolaget för vilka ägarna har gjort avdrag har inte förekommit.

B planerar nu att omstrukturera verksamheten för att skapa en mer överskådlig och lätthanterlig koncernstruktur. Som ett led i denna omstrukturering ska O fusioneras med B. Härefter när B är ensam ägare av handelsbolaget kommer detta att likvideras och upplösas.

Sökanden ställde, såvitt här är av intresse, följande frågor.

- 1) Är B:s aktier i dotterbolaget O och andelarna i handelsbolaget att skatterättsligt betrakta som omsättningstillgångar enligt 21 § anv.p. 4 st 5 KL?
- 3) Hur beräknas anskaffningsvärdet och avyttringspriset då B upplöser handelsbolaget om andelarna är att betrakta som omsättningstillgångar?
- 4) Skall uttagsbeskattning ske då tillgångar (fastighet) skiftas ut vid upplösning av handelsbolaget?
- 6) Är fastigheten i handelsbolaget att betrakta som anläggningstillgång eller omsättningstillgång i skattemässigt hänseende?

Skatterättsnämndens majoritet beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

B:s aktier i O och andelen i handelsbolaget skall anses utgöra omsättningstillgångar hos B.

Frågorna 3 och 4

Det skattemässiga resultatet på grund av likvidationen av handelsbolaget skall beräknas enligt de regler som gäller för näringsverksamhet med utgångspunkt i marknadsvärdet på de från handelsbolaget övertagna tillgångarna som intäkt och handelsbolagsandelens bokförda värde som kostnad.

Fråga 6

Endast den andel av handelsbolagets fastighet som svarar mot B:s andel i handelsbolaget skall anses som omsättningstillgång i inkomstskattehänseende.

MOTIVERING

Vid bedömningen utgår nämnden från att följande förutsättningar gäller. B driver byggnadsrörelse och har utfört byggnadsarbeten på såväl O:s som handelsbolagets fastigheter. De sistnämnda bolagen förvaltar fastigheter och driver inte och har inte heller bedrivit byggnadsrörelse eller handel med fastigheter.

Fråga 1

Enligt punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, är aktier eller andelar i ett fastighetsförvaltande företag omsättningstillgångar hos den skattskyldige om någon av företagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehafts av den skattskyldige. Det sagda gäller dock endast, såvitt nu är i fråga, om viss intressegemenskap råder mellan den skattskyldige och företaget (b) eller om företaget är ett handelsbolag (c).

Den nämnda regeln gäller endast i fråga om aktier eller andelar som har förvärvats efter utgången av 1982. Om aktier eller andelar har förvärvats före denna tidpunkt skall den skattemässiga karaktären på dessa avgöras mot bakgrund av tidigare praxis.

Med hänsyn till de inledningsvis angivna förutsättningarna skall B:s aktier i O, vilka förvärvades 1986, enligt den nyssnämnda bestämmelsen anses utgöra omsättningstillgångar hos B.

Eftersom B förvärvat sin andel i handelsbolaget före 1983 skall den skattemässiga karaktären på andelen

avgöras enligt äldre praxis. Enligt denna utgjorde andelar i ett fastighetsförvaltande företag omsättningstillgångar om andelarna kunde ses som substitut för fastighet som vid ett direkt ägande skulle ha haft denna karaktär (jfr prop. 1980/81:68 s. 160). Mot bakgrund av de för ärendet gällande förutsättningarna skall även B:s andel i handelsbolaget anses utgöra omsättningstillgångar hos B.

Frågorna 3 och 4

Andelen i handelsbolaget utgör enligt svaret på fråga 1 omsättningstillgång (lager) för B. Det skattemässiga resultatet av likvidationen skall därför i detta fall beräknas enligt de regler som gäller i inkomstlagen näringsverksamhet och inte enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Likvidationen av handelsbolaget kan för B:s del ses som ett byte av andelen i handelsbolaget mot tillgångarna i detta. Eftersom andelen utgör lagertillgång för B är bytet likvärdigt med en realisation av en del av B:s lager. Andelen i handelsbolaget bör med detta synsätt anses avyttrad mot ett vederlag som motsvarar värdet på den från handelsbolaget övertagna egendomen. Värdet på denna egendom bör enligt allmänna principer bestämmas till marknadsvärdet. Mot den på detta sätt bestämda intäkten står anskaffningsvärdet på andelen i handelsbolaget som i detta fall, då handelsbolagsandelen bokförts enligt FAR:s rekommendationer, kan uppskattas motsvara andelens bokförda värde. Det sagda innebär att B:s anskaffningsvärde för fastigheten utgörs av dennas marknadsvärde vid förvärvet.

Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med detta synsätt.

Fråga 6

I fall som avses i punkt 4 femte stycket c av anvisningarna till 21 § KL, dvs. när det fastighetsförvaltande företaget är ett handelsbolag, skall enligt sjätte stycket - förutom andelen - en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren under förutsättning att fastigheterna skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren. Som tidigare nämnts gäller de aktuella bestämmelserna endast när aktierna eller andelarna förvärvats efter 1982. I övriga fall får bedömningen ske mot bakgrund av tidigare praxis.

B har förvärvat sin andel i handelsbolaget 1975. Enligt praxis skall under de i ärendet gällande förutsättningarna en mot B:s andel i handelsbolaget svarande andel i handelsbolagets fastighet anses som

omsättningstillgång hos B.

O har förvärvat sin andel i handelsbolaget 1996. Eftersom O enligt förutsättningarna i ärendet endast bedriver fastighetsförvaltning skulle den mot O:s andel i handelsbolaget svarande andelen av handelsbolagets fastighet inte ha utgjort omsättningstillgång om den ägts direkt av O. De inledningsvis redovisade bestämmelserna är därför inte tillämpliga på O:s innehav av andelen i handelsbolaget.

Tre ledamöter var skiljaktiga såvitt avser svaren på frågorna 3 och 4 och anförde följande.

Uttagsbeskattning får enligt bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) underlåtas om särskilda skäl föreligger. Med beaktande av den praxis och den sedvänja som etablerats under senare år, anser vi att omständigheterna i förevarande fall är sådana att uttagsbeskattning kunnat underlåtas, om handelsbolaget till bokförda/skattemässiga värden överlätit sina tillgångar till B sedan detta bolag övertagit samtliga andelar i handelsbolaget. Om handelsbolaget varit ett aktiebolag skulle visserligen motsvarande transaktion inte kunnat ske utan uttagsbeskattning, men detta skulle ha berott på att de särskilda reglerna om beskattning av utdelning av aktier som är omsättningstillgångar i skattehänseende annars skulle ha kunnat kringgås. Motsvarande krav på beskattning av utdelning finns dock inte när delägarrätten avser andelar i ett handelsbolag.

Den omständigheten att andelarna i handelsbolaget betraktas som omsättningstillgångar (lager) borde därför inte påverka bedömningen vid en överlåtelse under handelsbolagets fortbestånd. Vi anser inte att den omständigheten att överlåtelsen sker i samband med en upplösning av handelsbolaget skall föranleda annan bedömning.

Upplösning av ett handelsbolag i vilket samtliga andelar innehas av en juridisk person kan betecknas som en fusion. För fusioner mellan aktiebolag och vissa andra associationsformer finns regler i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, vilkas ändamål är att möjliggöra fusioner utan beskattningskonsekvenser. För handelsbolag finns ingen motsvarande lagreglering. Detta innebär dock inte att - e contrario - upplösningen av ett sådant bolag i samband med att dess verksamhet uppgår i ägarföretagets måste utlösa beskattning. Skatterättsnämnden har t.ex. ansett att en fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) inte behövt

utlösa beskattning, trots att fusion enligt nämnda lagrum inte omfattas av 2 § 4 mom. SIL.

Till detta kan läggas att handelsbolaget är transparent i inkomstskattehänseende, varför delägaren beskattas för sin andel av bolagets verksamhet, samt att för en juridisk person all dess verksamhet - alltså även sådan som bedrivs indirekt via delägarskap i ett handelsbolag - utgör en enda förvärvskälla. När som i förevarande fall handelsbolagets verksamhet i sin helhet ingår som en del i ägarbolagets förvärvskälla, anser vi att upplösningen inte behöver ses som en försäljningstransaktion som utlöser beskattning för orealiserad värdestegring.

Mot bakgrund av det anförda anser vi att vid beräkningen enligt reglerna för näringsverksamhet av det skattemässiga resultatet på grund av likvidationen, får som intäkt tas upp det skattemässiga restvärdet på de från handelsbolaget övertagna tillgångarna och som kostnad handelsbolagesandelarnas bokförd värde. Vi anser att frågorna 3 och 4 hade bort besvaras i enlighet härmed.

Kommentar:

Frågorna 3 och 4 har av sökanden överklagats till Regeringsrätten.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

35/98

- [RR:s dom den 20 oktober 1998, mål nr 4308-1996](#). Mervärdesskatt - frivillig skattskyldighet; konkursbos skattskyldighet
- [SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1998](#). Omräkning av optionskontrakt till euro; fråga om omräkningen utlöser reavinstbeskattning. Tillika fråga om beräkning av reavinst i samband med växling till svensk valuta
- [SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1998](#). Övergång till notering av aktier i euro; fråga om övergången utlöser reavinstbeskattning
- [SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1998](#). Tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL). Fråga om både källskatt i tredje stat och skatt i filialstat är avräkningsbara. Tillika fråga om intäkt från tredje stat hänförlig till den utländska filialens fasta driftställe och som bara medtas en gång vid den svenska taxeringen ska beaktas en eller två gånger vid spärrbeloppsberäkningen. Slutligen fråga om underskott i utländska filialer ska beaktas vid beräkningen av spärrbeloppet i 7 § AvrL.
- [SRN:s förhandsbesked den 13 november 1998](#). Skattesats konstverk, mervärdesskatt. Fråga är om 12 % eller 25 % är tillämplig skattesats för viss försäljning av konstverk.
- [SRN:s förhandsbesked den 13 oktober 1998](#). Skattelättnad för utdelning på aktier under övergångstiden på tio år efter marknadsnotering har erhållits då aktieägare förvärvat aktier i ett bolag av andra aktieägare kort före det att aktierna marknadsnoterats första gången
- [Meddelade provningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 november 1998.*

RR:s dom den 20 oktober 1998, mål nr 4308-1996.

Mervärdesskatt - frivillig skattskyldighet; konkursbos skattskyldighet

Skattemyndigheten beslutade den 14 april 1994 att inte medge Konkursboet i AB K:s konkurs skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler i två fastigheter belägna i Flen och Gävle.

Konkursboet besvärade sig över besluten och anförde bl.a. fastigheterna ingår i konkursboet efter AB K, som före konkursutbrottet bedrev yrkesmässig fastighetsförvaltning med driftställe i Stockholm. De aktuella fastigheterna är industrifastigheter som har uppförts i syfte att hyras ut till lokala företag inom industri- och entreprenadservice. Detta har inneburit att lokalerna redan under uppförandet har anpassats för att passa denna typ av hyresgäster.

AB K gick dock i konkurs innan byggnationerna färdigställts. Det medförde att någon mervärdesskatteregistrering inte kunde göras beträffande fastigheterna. AB K:s konkursbo har byggt färdigt fastigheterna och hyrt ut hela respektive delar av fastigheterna till mervärdesskattepliktiga hyresgäster. Konkursboet har själv nedlagt mellan 11 och 12 miljoner kronor för färdigställandet av de båda fastigheterna.

LR ändrade inte skattemyndighetens beslut.

Kammarrätten beslutar följande.

Oavsett de inslag i ordalydelsen i 2 § tredje stycket och 3 § andra stycket tredje meningen lagen (1968:430) om mervärdesskatt, vilka skattemyndigheten åberopat till stöd för sin inställning, finner kammarrätten med hänsyn till syftet med reglerna, att konkursboet i förevarande situation bör medges frivilligt inträde som skattskyldigt. Konkursboets talan skall därför bifallas.

Kammarrätten förordnar med upphävande av underinstansernas avgöranden att konkursboet i AB K:s konkurs skall vara skattskyldigt för mervärdesskatt för uthyrning av ifrågavarande verksamhetslokaler i en fastighet i Flen och en i Gävle.

Referenten var skiljaktig och delade LR:s bedömning och ville inte ändra den överklagade domen.

RSV yrkade att kammarrättens dom skulle upphävas och länsrättens dom fastställas.

Konkursboet medgav bifall till RSV:s talan.

RR anförde:

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, undantas från skatteplikt bl.a. upplåtelse av hyresrätt till fastighet. Av 2 § tredje stycket samma lag följer dock att skattemyndighet efter ansökan av fastighetsägaren kan besluta att denne skall vara skattskyldig (s.k. frivillig skattskyldighet) för uthyrning av sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet enligt lagen för stadigvarande användning i verksamhet som medför skattskyldighet. -Om en skattskyldig försätts i konkurs, är enligt 3 § andra stycket GML konkursboet skattskyldigt. -Sedan GML upphävts den 1 juli 1994 finns regler med väsentligen motsvarande innebörd i 3 kap. 3 § och 9 kap. 1 § samt 6 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Den gamla lagen gäller fortfarande i fråga om förhållanden som hänför sig till tiden före den 1 juli 1994.

Möjligheten till frivillig skattskyldighet infördes den 1 juli 1979 för att vissa kumulativa skatteeffekter skulle kunna undvikas i samband med uthyrning av fastighet till röreseidkare som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet (jfr prop. 1978/79:141 s. 67-70). Genom frivillig skattskyldighet får fastighetsägaren rätt till avdrag för ingående skatt på lokaler som hyrs ut till den som är mervärdesskatteskyldig. Vidare uppkommer för fastighetsägaren skyldighet att redovisa mervärdesskatt för uppburna hyror. Denna skatt blir i sin tur avdragsgill ingående skatt hos hyresgästen/rörelseidkaren. Åtnjutet avdrag för ingående skatt skall helt eller till hälften återföras till beskattning om byggnaden eller lokalen inom sex år tas i anspråk för ändamål som inte längre medför mervärdesskatteplikt. Motsvarande krav på återföring gäller i fall då fastigheten inom sådan tidsperiod övergår till ny ägare.

Handlingarna i målet utvisar följande. AB K, som bedrev fastighetsförvaltning, hade börjat uppföra byggnader med industrilokaler på två bolaget tillhöriga fastigheter när bolaget försattes i konkurs. Konkursboet valde att färdigställa byggnaderna och hyrde ut lokaler i dessa till mervärdesskatteskyldiga rörelseidkare. Bolaget hade inte för konkursen ansökt om medgivande att bli frivilligt skattskyldigt till mervärdesskatt. Konkursboet kunde således inte träda in som skattskyldigt vid fortsättning av konkursgäldenärens verksamhet med stöd av 3 § andra stycket GML. Konkursboet ansökte i januari 1994 hos skattemyndigheten om att bli förklarad

skattskyldigt till mervärdesskatt för verksamhet som konkursboet bedrev på fastigheterna. Enligt kammarrättens nu överklagade avgörande har framställningen skolat bifallas ehuru den gjorts av ett konkursbo.

Bestämmelsen i 2 § GML om frivillig skattskyldighet öppnar efter ordalagen möjlighet till sådan skattskyldighet endast för fastighetsägare. Ett konkursbo brukar inte rättsligt betraktas som ägare av de tillgångar som ingår i konkursen. Att en konkurs inträffar innebär inte någon äganderättsövergång utan egendomen tillhör alltjämt konkursgäldenären. Termen konkursbo används om den egendom som ingår i konkursen men också med syfte på den särskilda förvaltningsformen som sådan. Av intresse för tolkningen i förevarande hänseende är bestämmelserna i 15 § femte och sjätte styckena GML. I 15 § femte stycket föreskrivs att avdragen skall återföras när "den som är skattskyldig enligt 2 § tredje stycket" inom viss tid uthyr eller upplåter fastigheten för ändamål som inte medför skatteplikt. I sjätte stycket samma paragraf anges att bestämmelserna i femte stycket skall tillämpas också när "fastighetsägaren" tar uthyrd eller upplåten fastighet i anspråk för användning i verksamhet som inte medför skattskyldighet samt när fastigheten säljs. Det framstår som uppenbart att återföring enligt sjätte stycket skall kunna ske även när ett sådant ianspråktagande som avses i sjätte stycket sker under en konkurs. Regeringsrätten finner därför att det förhållandet att ansökan enligt 2 § tredje stycket skall göras av fastighetens ägare inte utgör hinder mot bifall till konkursboets ansökan.

Bestämmelsen i 3 § andra stycket GML har funnits med sedan lagens tillkomst. Den har inte kommenterats i förarbetena. Mervärdesskatten ersatte den tidigare allmänna varuskatten och utformningen byggde i stor utsträckning på denna. För sistnämnda skatt hade frågan behandlats i rättsfallet RÅ 1961 ref. 8, där Regeringsrätten utan att direkt uttala sig i frågan om skattskyldigheten förklarade att skatten skulle betalas ur konkursmassan. Syftet med bestämmelsen i GML synes i första hand ha varit att upprätthålla en kontinuitet i beskattningshänseende mellan den av konkursgäldenären före konkursen bedrivna verksamheten och konkursboets fortsättning och avveckling av denna samt att skattefordringen för händelser efter konkursutbrottet skulle utgöra massafordran. Eftersom reglerna om frivillig skattskyldighet inte fanns vid denna tidpunkt och med hänsyn till konkursförfarandets inriktning saknades

anledning att ta ställning till om skattskyldighet kunde uppkomma under konkursen även i fall då konkursgäldenären inte tidigare varit skattskyldig. Bestämmelsen i 3 § andra stycket GML om när konkursbo inträder som skattskyldig berördes inte när frivillig skattskyldighet infördes. Enligt Regeringsrättens mening bör inte heller bestämmelsen i 3 § andra stycket GML utgöra hinder för att ett konkursbo som fortsätter konkursgäldenärens verksamhet registreras som frivilligt skattskyldigt. En sådan tolkning strider inte heller mot motivet för regleringen av den frivilliga skattskyldigheten.

Hinder har således inte förelegat att bifalla konkursboets framställning om frivillig skattskyldighet. Riksskatteverkets yrkande skall därför inte bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer det slut kammarrättens dom innehåller.

Regeringsrättsrådet Rundqvist var skiljaktig och anförde.

Det sätt på vilket de berörda lagreglerna utformats talar enligt min bedömning emot att ett konkursbo medges bifall till en framställning om frivillig skattskyldighet. Bestämmelsen om frivillig skattskyldighet öppnar efter ordalagen möjlighet till sådan skattskyldighet endast för fastighetsägare, och ett konkursbo brukar inte rättsligt betraktas som ägare av de tillgångar som ingår i konkursen. Egentlig vägledning i den aktuella frågan synes inte kunna hämtas ur terminologin eller innehållet i lagen i övrigt, t.ex. bestämmelserna i 15 § femte och sjätte styckena GML. Något förarbetsuttalande som ger hållpunkter för att avsikten varit att i begreppet fastighetsägare i 2 § tredje stycket GML kunna innefatta ett konkursbo kan inte heller åberopas. Bestämmelsen i 3 § andra stycket GML om när konkursbo inträder som skattskyldig berördes inte när frivillig skattskyldighet infördes.

Det grundläggande motivet för regleringen av den frivilliga skattskyldigheten - intresset av att kunna undvika kumulativa skatteeffekter - saknar i och för sig inte bärkraft för sådana fall då ett konkursbo fortsätter en uthyrningsverksamhet som konkursgäldenären såsom fastighetsägare bedrivit före konkursen eller då ett konkursbo fullföljer en tillämnad sådan verksamhet. Det skulle dock för dessa fall kunna hävdas att det av konkursförfarandets inriktning, nämligen att så snart det låter sig göra avveckla de tillgångar som ingår i konkursboet, följer att det nämnda intresset inte har samma tyngd. Av betydelse för den frivilliga

skattskyldighetens avgränsning kan vidare vara i vad mån det vid konkursförfaranden uppkommer förlustrisker avseende fordringar på återföringspliktig mervärdesskatt. Det kan även framhållas att återföringsreglerna har en direkt anknytning till skatteberäkningen vid inkomsttaxeringen (jfr 73 § GML), något som dock inte kan få betydelse för konkursbon, som inte är skattskyldiga till inkomstskatt. Mot bakgrund av vad nu sagts framstår det enligt min mening som en tämligen komplex fråga, som närmast är lämpad att övervägas i lagstiftningssammanhang, huruvida ett konkursbo med hänsyn till lagstiftningens syfte bör jämföras med fastighetsägare vid prövning av framställning om frivillig skattskyldighet.

På grund av det anförda finner jag att konkursboet inte skolat förklaras skattskyldigt till mervärdesskatt i anledning av sin ifrågavarande framställning. Riksskatteverkets talan skall därför bifallas.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1998.

Omräkning av optionskontrakt till euro; fråga om omräkningen utlöser reavinstbeskattning. Tillika fråga om beräkning av reavinst i samband med växling till svensk valuta.

N ämnade förvärva optionskontrakt, som utfärdats av OM Stockholm AB (OM). Den underliggande egendomen utgjordes av aktier i X AB. För det fall dessa aktier skulle börja att handlas och noteras i euro avsåg OM att omräkna redan föreliggande kontrakt till euro. Detta innebar bl a att lösenpriset för aktierna skulle omräknas efter en av OM fastställd valutakurs (s k fixkurs) och att innehavaren vid avyttring av optionerna (kvittning) skulle erhålla betalning i euro. Omräkningen skulle ske i enlighet med en den 16 mars 1998 införd punkt 1.21 A i OM:s regelverk. Enligt givna förutsättningar för förhandsbeskedet skulle N teckna optionskontraktet efter det att nyssnämnda punkt införts i regelverket.

Sökanden frågade om omräkningen av lösenpriset kunde utlösa realisationsvinstbeskattning (fråga 1). Vidare frågade han hur realisationsvinsten skulle beräknas om han vid avyttring av optionerna behöll de euro, som han mottog vid avyttringen, i mer än 30

dagar (fråga 2). Enligt en tilläggsfråga önskade N också veta vad som skulle gälla för kontrakt som tecknats före den 16 mars 1998.

Som svar på fråga 1 förklarade SRN att omräkningen inte utlöste realisationsvinstbeskattning. Följande motivering gavs:

"Omräkningen sker med stöd av bestämmelserna i p 1.21 A i OM:s regelverk, vilka reglerar villkoren för ifrågavarande kontrakt. Enligt givna förutsättningar kommer kontraktet att tecknas efter det att bestämmelserna införts i regelverket. Enbart den omständigheten att omräkning sker bör därför inte anses medföra att sökanden avyttrar rättigheterna enligt kontraktet."

Som svar på fråga 2 förklarade SRN att intäkten vid realisationsvinstberäkningen skulle beräknas med ledning av växelkursen den dag affären avslutades.

Följande motivering gavs:

"Enligt givna förutsättningar avslutas affären med en avyttring en viss dag varvid sökanden erhåller en ersättning i främmande valuta. Om sökanden växlar in valutan i svenska kronor inom 30 dagar efter avyttringen skall, enligt 24 1 mom femte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, den vid växlingen använda kursen tillämpas vid beräkningen av värdet på ersättningen. Eftersom sökanden avser att behålla den utländska valutan i mer än 30 dagar följer motsatsvis och av allmänna principer för realisationsvinstbeskattning att det är den vid avyttringstidpunkten gällande växelkursen som skall användas vid realisationsvinstberäkningen." Vad angår tilläggsfrågan om vad som skall gälla för kontrakt, som tecknats innan bestämmelserna i p 1.21 A i OM:s regelverk infördes, ansåg SRN att omständigheterna inte var tillräckligt klarlagda för att frågan skulle kunna besvaras genom förhandsbesked. Ansökningen avvisades i den delen.

Kommentar:

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Om köparen tecknar ett optionskontrakt efter det att omräkningsregeln i p 1.21 A i OM:s regelverk införts torde kontraktet redan från början få anses innehålla en omräkningsklausul. SRN har tydligen bedömt att omräkningen i ett sådant fall inte är att se som ett byte av ett före omräkningen gällande kontrakt mot ett nytt. Realisationsvinstbeskattning kommer därmed inte i

fråga.

Annan bedömning skulle möjligen kunna bli aktuell om kontraktet tecknats före den 16 mars 1998, eftersom kontraktet då inte kan anses från början innehålla någon omräkningsklausul. Den frågan har dock SRN inte gått in på.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1998.

Övergång till notering av aktier i euro; fråga om övergången utlöser reavinstbeskattning.

Inkomsttaxering 1999-2001.

N ämnade förvärva aktier, som vid ansökningstillfället var noterade vid Stockholms Fondbörs i svenska kronor men som senare avsågs komma att handlas och noteras i euro. N frågade om övergången till handel och notering i euro skulle utlösa realisationsvinstbeskattning.

SRN ansåg att realisationsvinstbeskattning inte skulle ske, eftersom enbart den omständigheten att aktien börjar handlas och noteras i euro inte innebär att den skall anses avyttrad.

Kommentar:

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet. Ett beslut om att en aktie skall börja handlas och noteras i ny valuta bygger på en överenskommelse mellan det aktuella bolaget och den marknadsplats (börsen) där aktien noteras. Beslutet innebär inte någon omvandling av aktierna som sådana och påverkar inte aktieägarnas rättigheter gentemot bolaget. Jfr rättsfallen RÅ 1966 not Fi 431 och RÅ 1984 1:1, där omvandling av A-aktier till B-aktier inte ansetts innefatta någon avyttring av A-aktierna. Den enda konsekvensen av omvandlingen var att aktiernas röstvärde ändrades. Avyttring har däremot ansetts föreligga i rättsfallet RÅ 1997 ref 81, men den omvandling av aktier, som var aktuell där, påverkade aktieägarnas rätt till utdelning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1998

Tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL).

Fråga om både källskatt i tredje stat och skatt i filialstat är avräkningsbara. Tillika fråga om intäkt från tredje stat hänförlig till den utländska filialens fasta driftställe och som bara medtas en gång vid den svenska taxeringen ska beaktas en eller två gånger vid spärrbeloppsberäkningen. Slutligen fråga om underskott i utländska filialer ska beaktas vid beräkningen av spärrbeloppet i 7 § AvrL.

Bakgrund

A AB bedriver näringsverksamhet såväl i Sverige som utomlands. Det förekommer att en intäkt källbeskattas i en stat (källstaten) samtidigt som intäkten också beskattas i en annan utländsk stat enligt dess regler för beskattning av företagsinkomst, nettovinstbeskattning, därför att intäkten ansetts hänförlig till fast driftställe (filial) där. Verksamheterna i filialstaterna går ömsom med över- och underskott. A AB ställer följande frågor.

1. Får både utländsk källskatt och skatt på intäkten i filialstaten avräknas och får både intäkten i källstaten och det filialresultat i vilket intäkten ingår medräknas vid bestämmandet av spärrbeloppet?
2. Vilka belopp har företräde om intäkten i källstaten och källskatten respektive filialresultatet och nettovinstskatten inte samtidigt får medräknas?
3. Ska utländska filialunderskott reducera utländska filialöverskott och andra inkomster från utlandet vid beräkningen av den svenska skatt som belöper på de utländska inkomsterna?

SRN beslutade följande.

Frågorna 1 och 2

Om A AB haft intäkt som beskattats i två utländska stater har A AB rätt till avräkning av bägge de utländska skatterna om övriga i AvrL angivna villkor är uppfyllda.

Vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 7 § AvrL, skall den del av A AB:s statliga inkomstskatt som hänför sig till den utländska inkomsten anses utgöra så stor del av A AB:s hela statliga inkomstskatt som inkomsten - räknad endast en gång - utgör av A AB:s sammanlagda

förvärvsinkomst.

Fråga 3

Utländska filialunderskott skall inte reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet.

Som motivering för sitt beslut anförde nämnden bl.a.:

Frågorna 1 och 2

I 1 § AvrL anges i vilka fall rätt till avräkning av utländsk skatt föreligger. Rätten begränsas inte av det antal utländska skatter som belastat en utländsk intäkt.

Av 1 § jämförd med 6 och 7 §§ AvrL framgår att avräkning i den aktuella situationen dock högst får ske med ett belopp motsvarande den svenska skatt som belöper på intäkten. Vidare framgår att vid beräkningen av detta belopp den utländska intäkten efter avdrag för kostnader skall jämföras med A ABs sammanlagda förvärvsinkomst. Eftersom den utländska intäkten skall medtagas endast en gång vid beräkningen av den sammanlagda förvärvsinkomsten skall den medtagas endast en gång vid bestämmandet av hur stor del den utländska intäkten efter avdrag för kostnader utgör av den sammanlagda förvärvsinkomsten.

Fråga 3

Vid bestämmandet av hur stor del av den svenska inkomstskatten som får tas i anspråk ett visst beskattningsår för avräkning får en skattskyldigs alla utländska inkomster och skatter för detta beskattningsår beaktas samtidigt. I 7 § AvrL har detta såvitt avser de utländska inkomsterna kommit till uttryck genom att den del av den svenska skatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) skall anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela svenska skatt som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag.

Begreppet "de utländska förvärvsinkomsterna" ersatte begreppet "de utländska inkomsterna" i angivna bestämmelse i samband med 1990/1991 års skattereform (prop. 1990/91:54, SkU 10, rskr. 106, SFS 1990:1443). Anledningen till ändringen var att bestämmelserna om spärrbeloppsberäkningen då måste anpassas bl.a. till att fysiska personers förvärvsinkomster skall sammanräknas och beskattas progressivt medan övrig inkomst (kapitalinkomst) beskattas proportionellt, se angivna prop. s. 288.

Avsikten var att bibehålla samma principer som hittills hade gällt för den s.k. overallberäkningen av spärrbeloppet, se samma prop. s. 290 och 339.

När systemet med denna beräkning infördes behandlades frågan om utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet, se prop. 1982/83:14 s. 10 - 12. Av vad som där anges och där angivna exempel framgår klart att avsikten inte var att utländska filialunderskott skulle reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen i fråga.

Såsom anges i Skattelagskommitténs Betänkande SOU 1997:2 Del II s. 139 (kommentaren till 14 kap. 23 §) kan uttrycket inkomst ibland föranleda tveksamhet om endast överskott avses eller såväl överskott som underskott. Att i detta sammanhang tolka begreppet i strid med klara förarbetsuttalanden, i strid med den uppfattning om tolkningen av angivna bestämmelse som måste ha varit förhärskande sedan systemet med overallberäkningen infördes (se bl.a. Nils Mattsson Svensk Internationell beskattningsrätt, 11 uppl. s. 166) och i strid med de skattskyldigas intressen låter sig enligt nämndens mening inte göras. En sådan ändring av rättsläget kan enligt nämndens mening endast ske genom lagstiftning av vilken klart framgår att en sådan ändring åsyftas. Den ändring i bestämmelsen som företogs i samband med 1990/91 års skattereform avsågs enligt förarbetena inte ändra principerna för overallberäkningen och bestämmelsens utformning efter företagna ändringar ger enligt nämndens mening inget belägg för att en sådan ändrad tolkning av bestämmelsen ändock skall ske.

Kommentar:

Svaret på frågorna 1 och 2 överensstämmer med RSV:s uppfattning. Vad gäller svaret på fråga 3 är RSV av den uppfattningen att de förarbetsuttalanden till vilka SRN refererar inte ryms inom lagtextens ordalydelse. Av lagrummet framgår inte annat än att det är ett och samma inkomstbegrepp som genomgående används. Att lagtexten talar om inkomst utgör, enligt RSV:s mening, endast en begränsning såtillvida att det sammanlagda resultatet inte kan bli negativt, dvs. att summa utländsk inkomst lägst kan bli noll - när "underskott" i en verksamhet - avräknats från "överskott" i en annan verksamhet.

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV vad avser fråga 3.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 13 november 1998.

Skattesats konstverk, mervärdesskatt

**Fråga är om 12 % eller 25 % är tillämplig skattesats för
viss försäljning av konstverk.**

Omständigheterna var i huvudsak följande: Sökanden (ett aktiebolag) bedriver konstnärlig verksamhet och då huvudsakligen framställande av originalskulpturer. Samtliga rättigheter inklusive upphovsrätten till dessa verk tillhör bolaget. Enligt bolaget utgör samtliga verk konstverk enligt 9 a kap. 5 § p 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

SRN gjorde följande bedömning.

"Skatt skall enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt andra stycket 4, som aktualiseras i ärendet, skall skatten tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 § , och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo.

Enligt upphovsrättslagen (1960:729) kan endast fysisk person som åstadkommit ett litterärt eller konstnärligt verk vara upphovsman till detta och därmed ursprunglig bärare av upphovsrätten till verket, dvs. den uteslutande rätten att, med vissa inskränkningar, förfoga över verket genom att framställa exemplar av det och genom att göra det tillgängligt för allmänheten. Detta gäller även om vederbörande utfört verket på beställning eller i ett anställningsförhållande och upphovsrätten på grund av avtalet eller anställningsförhållandet omedelbart övergått på beställaren eller arbetsgivaren. Ett företag blir således inte upphovsman till ett konstnärligt verk genom att det omedelbart eller senare t.ex. genom ett avtal blir innehavare av upphovsrätten till verket (jfr 1, 2 och 7 §§ upphovsrättslagen samt prop. 1960:17 s 50 f. och s. 84)."

SRN gjorde vidare följande bedömning. Bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 4 ML avser endast upphovsmannens eller dennes dödsbos omsättningar. De skulpturer m.m. som ägs av sökandebolaget säljs av

bolaget och inte av verkets upphovsman. Den aktuella undantagsbestämmelsen är därför inte tillämplig på bolagets ifrågavarande omsättningar. Mervärdesskatt ska därför tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget vid sådan omsättning av konstverk som avses i ansökningen.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 november 1998.

SRN:s förhandsbesked den 13 oktober 1998

Skattelättnad för utdelning på aktier under övergångstiden på tio år efter marknadsnotering har erhållits då aktieägare förvärvat aktier i ett bolag av andra aktieägare kort före det att aktierna marknadsnoterats första gången.

Inkomsttaxering 1999-2001.

En fysisk person, sökanden, förvärvade aktier i ett bolag genom ett erbjudande från vissa större aktieägare i bolaget. I samband därmed ansökte bolagets styrelse om marknadsnotering av bolagets aktier.

Sökanden frågar om lättnadsregeln för utdelning i 3 § 1 f mom. SIL (övergångsregeln) är tillämplig på hans aktieförvärv trots att förvärvet skett inför en marknadsnotering.

FÖRHANDBESKED

Bestämmelsen i 3 § 1 f mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, (övergångsregeln) är tillämplig på de aktier sökanden förvärvat genom ifrågavarande erbjudande.

MOTIVERING

Enligt första stycket andra meningen i 3 § 1 f mom. SIL gäller övergångsregeln endast aktier som har getts ut före tidpunkten för notering eller den tidigare tidpunkt då företaget inför en marknadsintroduktion offentligt eller på annat sätt, till en vidare krets riktat inbjudan att förvärva aktier i företaget eller som har förvärvats med stöd av sådan aktie.

Nämnden gör följande bedömning. Av lagtextens ordalydelse framgår inte annat än att den ytterligare begränsning i övergångsregelns tillämplighet såvitt gäller förvärvstidpunkten av aktier vid en marknadsintroduktion gäller enbart i det fall nya aktier givits ut av företaget inför en marknadsnotering. I förevarande fall har sökanden förvärvat aktierna efter en inbjudan från ägare i företaget före tidpunkten för notering. Vid sådant förhållande är övergångsregeln - såvitt nu är ifråga - tillämplig på sökandens aktieförvärv.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 november 1998.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om avkastningsskatt för bostadsföretag som i balansräkningen har redovisat skuld under rubriken Avsatt till pensioner. RR har meddelat prövningstillstånd i fem mål där KR i Göteborg ansett att beskattning ska ske och i tre mål där KR i Stockholm ansett att beskattning inte ska ske. RR:s målnr i göteborgsmålen är 6153 - 6154-1997 och 6202 - 6204-1997 samt i stockholmsmålen 2688 - 2690-1998. Målen avser 1992 - 1994 års taxeringar.

Klagande: De skattskyldiga i göteborgsmålen och RSV i stockholmsmålen.

Lagrum: 2 § första stycket 5 och 3 § 5 st. lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) i dess då gällande lydelse.

Se även rättsfallsprotokoll 10/1998.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

26/98

- [KR:s i Stockholm dom den 3 juli 1998, mål nr 5175--5177-1997.](#) S. k. abandonering vid konkurs, mervärdesskatt. Fråga om s.k. abandonering (övergivande) kan frigöra konkursbo från skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som annars åvilat konkursboet för tid efter konkursutbrottet.
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 september 1998.

KR:s i Stockholm dom den 3 juli 1998, mål nr 5175--5177-1997

S.k. abandonering vid konkurs, mervärdesskatt

Fråga om s.k. abandonering (övergivande) kan frigöra konkursbo från skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, som annars åvilat konkursboet för tid efter konkursutbrottet.

Ett finansbolag bedrev bl.a. uthyrningsverksamhet avseende lös egendom. Hyresobjekten och hyresbetalningarna var pantsatta till ett bankkonsortium som säkerhet för lån. Finansbolaget försattes i konkurs den 28 april 1992. Konkursboet förvaltade därefter leasingstocken, uppbar hyror och sålde viss återtagen egendom som inte omfattades av pantförskrivna avtal. Konkursboet redovisade i deklARATIONER för redovisningsperioderna november-december 1992 och januari-februari 1993 ingående mervärdesskatt hänförlig till konkursboets administration och förvaltning av leasingavtal och leasingobjekt. Någon utgående mervärdesskatt på leasinghyror eller försäljning av egendom redovisades inte.

Skattemyndigheten (SKM) företog revision hos konkursboet för att utreda konkursboets skattskyldighet till mervärdesskatt avseende de leasinghyror och intäkter som uppburits efter konkursen. Konkursboet överklagade och yrkade att mervärdesskattekonsekvenser för dess del inte skulle följa beträffande sådan konkursgäldenärens egendom

som övergetts av bolaget och att in- och utgående mervärdesskatt borde därvid bestämmas till i överklagandet närmare angivna belopp. Till stöd för sin talan anförde konkursboet bl.a. följande. Vid konkursutbrottet förelåg ca 18 000 leasingavtal, som var pantförskrivna. Dessa leasingavtal ansågs därför sakna ekonomiskt värde för konkursboet. Konkursboet svarade till följd härav inte för eventuella förpliktelser hänförliga till dem. Konkursboet kunde därför inte såsom för massagäld bli skatt- och redovisningsskyldigt till mervärdesskatt som belöpte på leasingavgifter vare sig för tiden före eller efter konkursutbrottet.

Huvudregeln enligt 8 kap. 2 § konkurslagen (1987:672) är att konkursboet överger hela konkursgäldenärens verksamhet och att boet därför väljer att inte inträda i de konkursgäldenärens avtal som bär upp verksamheten. Konkursboet åberopade bl.a. NJA 1996 s. 46 och utlåtanden av bl.a. professorerna Torgny Håstad och Peter Melz.

SKM bestred konkursboets talan och anförde bl.a. följande. Konkursboet kan inte lagligen överge en hel verksamhet till förmån för konkursgäldenären på sätt konkursboet gör gällande. Konkursboet är således skattesubjekt för den omsättning som skett efter konkursutbrottet. LR i Stockholms län delade SKM:s bedömning att konkursboet var skattskyldigt för omsättningen i den leasingverksamhet som bedrivits med egendomen efter konkursbeslutet och lämnade bolagets överklagande utan bifall. Konkursboet överklagade och yrkade att KR skulle bifalla konkursboets talan.

KR avslog överklagandet och anförde därvid i huvudsak följande:

"I målet har med stöd av rättsutlåtanden inledningsvis gjorts gällande att mervärdesskatteskyldighet för ett konkursbo förutsätter att konkursförvaltaren i enlighet med konkurslagens bestämmelser fortsätter den av gäldenären tidigare bedrivna skattepliktiga verksamheten eller på annat sätt omsätter skattepliktiga varor eller tjänster för konkursboets räkning. Därvid har även anförts att skattskyldigheten i vart fall inte kan anses omfatta hyresintäkter för pantsatta hyresavtal, om konkursboet inte har eller har haft möjlighet att disponera över betalningarna.

Enligt kammarrättens mening kan mervärdesskatteförfattningarnas bestämmelser om skattskyldighet vid konkurs dock inte ges en sådan snäv innebörd. Av ordalydelsen i 3 § andra stycket och 5 a § fjärde stycket lagen (1968:430) om mervärdesskatt,

GML, respektive 6 kap. 3 § och 13 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) kan inget annat utläsas än att en konkursgäldenärs skattskyldighet automatiskt övergår på konkursboet. Boet blir därigenom redovisningsskyldigt för i princip alla affärshändelser som inträffar i den aktuella verksamheten efter konkursutbrottet (jfr RÅ 1993 ref. 78). Några undantag från dessa bestämmelser för det fall konkursförvaltaren beslutar att inte inträda i gäldenärens avtal eller saknar möjlighet att disponera över omsatta belopp har inte föreskrivits. Inte heller ger förarbetsuttalanden och doktrin tillräckligt stöd för någon begränsning av aktuellt slag.

Frågan i målet gäller således om boet genom s.k. abandonering av ifrågavarande verksamhet kunnat frigöra sig från den skattskyldighet som i enlighet med det sagda annars åvilat boet för tid efter konkursutbrottet.

I denna fråga har docenten Mikael Möller i sitt utlåtande anfört bl.a. följande. Mot bakgrund av att konkursförvaltaren bedömde att det inte fanns något övervärde i pantsatta leasingobjekt och leasingavtal (inklusive framtida leasinghyror), ingick boet och panthavaren ett sysslomannaavtal som innebar att boet skulle uppbära leasinghyrorna för panthavarnas räkning. Boet kan inte i konkursrättslig mening anses ha fortsatt konkursbolagets verksamhet genom att låta leasingavtalen löpa vidare till uppfyllelse av sakrättsliga positioner. Eftersom ett konkursbo inte inträder som part i avtal blott genom att respektera föreliggande sakrättsligt skydd har boet inte påtagit sig en sådan definitiv skattskyldighet som inte kan undvikas genom abandonering. Det finns inget stöd i konkurslagen för att i boet behålla egendom som har negativt värde i syfte att tillgodose statens successivt uppkommande massafordringar på mervärdesskatt. Om 3 § andra stycket GML och 6 kap. 3 § ML innebär att ett konkursbo med automatik blir skattskyldigt för varje omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet skulle boet riskera massaansvar för mervärdesskatt med flera hundra miljoner kronor trots att borgenärskollektivet inte tillfördes något värde. Även om dessa regler antas vara utformade för att tillgodose det fiskala intresset, kan detta inte tillåtas få sådana drastiska konsekvenser att konkursinstitutet förlorar sin avsedda funktion, till skada för det borgenärskollektiv vars intresse institutet skall tillgodose. Inte heller har staten i egenskap av blott potentiell massaborgenär något legitimt intresse av att boet som sådant tvingas stå kvar som skattskyldigt. Därför bör och måste godtas att boet får abandonera

aktuell egendom och befria sig från de framtida mervärdesskatteskulder som annars tömt boet. Uthyrningsverksamheten bedrivs därefter inte av boet utan av konkursgäldenären vid sidan av konkursen med mervärdesskatteplikt för denne på vanligt sätt. Att gäldenären i detta läge normalt inte kommer att kunna betala mervärdesskatten är givetvis föga förmånligt för staten men innebär egentligen bara att staten får bära sin del av skadeverkningarna av konkursen. I Tyskland blir ett konkursbo, liksom i Sverige, massaansvarigt för mervärdesskatt på omsättning efter konkursutbrottet, men om boet ovillkorligen abandonerar exempelvis överbelånad egendom till gäldenären övergår skattskyldigheten till denne. Då de tyska mervärdesskattereglerna uppvisar stora likheter med den svenska utgör det tyska erkännandet av abandonering från mervärdesskatteplikt ett tungt stöd för att detta bör vara möjligt även i Sverige.

Kammarrätten ansluter sig till länsrättens bedömning att stöd för ett konkursbos rätt till abandonering inte kan återfinnas i konkurslagens bestämmelser. Inte heller verkar en sådan möjlighet ha föresvävat lagstiftaren, som för sin del synes ha utgått från att en juridisk person som försatts i konkurs skulle vara förhindrad att bedriva någon som helst verksamhet (jfr prop. 1986/87: 90 s. 183 f och 239). Det förhållandet att det i rättsvetenskapliga sammanhang på senare tid framförts argument för att abandonering till undvikande av massaansvar för mervärdesskatt borde vara möjlig i ett fall som det förevarande (se t.e.x. Torgny Håstad, Sakrätt avseende lös egendom, sjätte upplagan 1996 s. 427 f), kan enligt kammarrättens mening inte utgöra grund för att vid tillämpningen av nu gällande mervärdesskatteförfattningar godta att ett konkursbo skulle kunna överge en så omfattande leasingverksamhet som nu är aktuell. Vad Högsta domstolen uttalat i NJA 1997 s. 503 angående avstående från viss optionsrätt till förmån för en konkursgäldenär ger inte heller tillräckligt stöd för att tillåta ett bo att avstå från större delen av den av gäldenären tidigare bedrivna verksamheten med därav följande effekter i fråga om skyldigheten att betala mervärdesskatt. På grund av det anförda finner kammarrätten, i likhet med länsrätten, att boet är skattskyldigt för omsättningen i den aktuella leasingverksamheten, oaktat uppgiften om att denna såsom värdelös övergivits till förmån för konkursgäldenären. Vid denna utgång föranleder boets återförvisningsyrkande inte någon kammarrättens vidare åtgärd. Överklagandet skall avslås."

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

34/98

- [RR:s dom den 24 september 1998, mål nr 1869-1995.](#)
Mervärdesskatt - avdrag för ingående skatt för redovisningsperioden januari-februari 1991. Fråga om avdrag helt eller delvis för ingående skatt.
- [KR:s i Stockholm dom den 1 oktober 1998, mål nr 6381-1997.](#)
Vinstfördelning i handelsbolag. En fysisk person som förvärvat andelar i ett handelsbolag men som inte inträtt som bolagsman, har vägrats avdrag för reaförluster uppkomna i handelsbolaget då vinstfördelningsavtalet endast ansetts avse det skattemässiga resultatet i handelsbolaget.
- [KR:s i Sundsvall dom den 31 augusti 1998, mål nr 4764-1994.](#)
Realisationsförlust, näringsbetingade aktier. Fråga om vem som har bevisbördan för att en verklig förlust föreligger vid avyttring av näringsbetingade aktier.
- [KR:s dom den 21 oktober 1998 mål nr 85-1996.](#) KR har godtagit en omläggning av räkenskapsår från brutet räkenskapsår till kalenderår. Till följd härav har några obeskattade vinstmedel inte ansetts finnas vid avyttringen av aktierna.
Vinstbolagsbestämmelserna har därför bedömts inte vara tillämpliga.
- [SRN:s förhandsbesked den 19 oktober 1998.](#) Väsentlig anknytning.
- [SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998.](#) Fråga om skattskyldighet för utdelning och förmögenhetsskatt.
- [SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998.](#) Fråga om avdragsrätten för servicepaket avseende personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing.
- [SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998.](#) Fråga om avdragsrätten för serviceavtal avseende personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing.
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 november 1998.*

RR:s dom den 24 september 1998, mål nr 1869-1995.

**Mervärdesskatt - avdrag för ingående skatt för
redovisningsperioden januari-februari 1991.**

Fråga om avdrag helt eller delvis för ingående skatt.

Bolaget bedrev verksamhet inom parkeringssektorn i form av parkeringsverksamhet både på egen och arrenderad mark. Bolaget uppbar såväl parkerings- som kontrollavgifter. De senare har ansetts vara icke skattepliktiga till mervärdesskatt.

Underinstanserna hade inte medgivit bolaget avdrag för ingående skatt som hänförde sig till uttagande av kontrollavgifter i parkeringsverksamheten.

Bolaget överklagade KR:s dom hos RR och fullföljde sin talan. RSV anförde bl.a att verket i en skrivelse den 3 december 1990, dnr 29-1487-90, ansett att kontrollavgifter och felparkeringsavgifter inte skall beläggas med mervärdesskatt. Skälet till detta är att dessa avgifter inte kan anses utgöra skattepliktig omsättning av vara eller tjänst gentemot fordonsägaren. Avgifterna tas ut eftersom fordonet parkerats i strid med det avtal som krävs för parkeringen. Detta innebär att avgifterna får ses som bot eller skadestånd. Yttrandet åberopades till stöd för RSV:s ståndpunkt att bolaget bedrev blandad verksamhet.

RR anförde:

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolaget bedriver parkeringsverksamhet. Bolagets intäkter består dels av parkeringsavgifter som fordonsägaren betalar för att parkera på bolagets parkeringsplatser, dels av kontrollavgifter som påförs då fordon parkerats i strid med parkeringsbestämmelserna. Frågan i målet är om bolaget är berättigat till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till uttagande av kontrollavgifter.

Regeringsrätten har i ett tidigare mål funnit att sådan avdragsrätt föreligger (RÅ 1996 not. 281). Skäl saknas att göra en annan bedömning i förevarande mål. Bolagets talan skall således bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med bifall till överklagandet och med ändring av underinstansernas avgöranden, att bolaget är berättigat till avdrag för ingående

mervärdesskatt även till den del denna hänför sig till uttagandet av kontrollavgifter.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 10 november 1998.

KR:s i Stockholm dom den 1 oktober 1998, mål nr 6381-1997.

Vinstfördelning i handelsbolag.

En fysisk person som förvärvat andelar i ett handelsbolag men som inte inträtt som bolagsman, har vägrats avdrag för reaförluster uppkomna i handelsbolaget då vinstfördelningsavtalet endast ansetts avse det skattemässiga resultatet i handelsbolaget.

Inkomsttaxering 1989.

En fysisk person hade yrkat avdrag för sin del av ett underskott av tillfällig förvärvsverksamhet från ett handelsbolag.

Av handelsbolagsavtalet framgår följande. Andelsbrev för en eller flera andelar skall utfärdas för samtliga andelar i bolaget. Vid bildandet av bolaget skall antalet andelar vara två och insatskapitalet skall vara 1 000 kr per bolagsman. Två andelsbrev som lyder på 1 000 kr skall utfärdas. Bolagsmännen äger gemensamt besluta öka bolagets kapital genom utgivandet av nya andelar. De äger vidare fritt överlåta nya andelar till tredje man som dock inte inträder som bolagsman. Av andelsbrev framgår att bolagsmännen den 28 december 1988 beslutade utge nya andelar som de överlät till tredje man utan att denne blev bolagsman.

SKM gjorde gällande att "andelarna" i bolaget inte kunde anses som andelar i den betydelse ordet används i lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag utan att andelsförvärvet endast inneburit ett förvärv av vad bolagsman haft rätt att lyfta i bolaget, dvs. vinstutdelning.

Enligt KR:s mening utgör inte omständigheterna i målet skäl för att civilrättsligt underkänna konstruktionen för innehav av andelar i HB. Avdrag kan därför inte vägras för del i bolagets underskott på grund av att andelsbrevet är civilrättsligt ogiltigt.

Av andelsbrevet framgår att vinst och förlust i HB skall fördelas mellan bolagsmännen i enlighet med vad

som framgår av bolagsavtalet, dock att vinst och förlust vid köp och försäljning av aktier och andelar i HB för räkenskapsåren 1988, 1991 och följande räkenskapsår, skall fördelas mellan andelsägarna med utgångspunkt från deras innehav av nya andelar i HB:et i förhållande till samtliga nya andelar av motsvarande slag i HB i enlighet med vad som särskilt beslutats vid utgivandet av dessa.

KR gör följande bedömning.

Den i målet aktuella konstruktionen med handelsbolagsavtal och andelsbrev innebär för andelsägarna inte annat än att de inför 1989 års taxering garanterats en viss bestämd skattemässig realisationsförlust. Andelsbrevet ger visserligen enligt sin lydelse innehavaren av en andel rätt till del i såväl realisationsvinst som realisationsförlust. I verkligheten har det emellertid endast varit fråga om överlåtelse av del i bolagets realisationsförlust.

Av i målet föreliggande revisionspromemoria framgår att delägaren inbetalat sitt s.k. "inbetalat belopp av andelskapital" efter det att HB avyttrat sina skalbolag samt sina optioner. Priset för skalbolagen har inte varit fastställt i kronor utan skulle bestämmas utifrån viss procent av beskattat eget kapital och viss procent av obeskattade medel. Som underlag för denna beräkning skulle ett periodbokslut upprättas vid köparens tillträde. HB har emellertid förbehållit sig dispositionsrätten över skalbolagsaktierna fram till köparens tillträdesdag. Realisationsförlusterna har uppgått till belopp motsvarande andelskapitalet. Såsom skatteupplägget är utformat samt då det vid utredning rörande ett annat handelsbolag med samma typ av upplägg och utfall har påträffats en handling med överenskommelse om att utöver viss insättning det inte skall föreligga någon skyldighet att betala ytterligare andelskapital saknas skäl att anta att skyldighet förelegat för delägaren att betala mer än inbetalat belopp av andelskapital. Förvärvet av andelarna kan mot denna bakgrund och särskilt med beaktande av att andelsägarna inte är bolagsmän i HB:et inte anses ha inneburit något affärsmässigt risktagande för delägaren.

Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt framkommit i målet kan innebörden av andelsbrevet inte anses vara annan än att parterna överenskommit att till delägaren överföra viss del av det skattemässiga utfallet av HB:s verksamhet. En sådan överenskommelse medför inte rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen. Överklagandet skall således avslås.

Kommentar:

Beträffande den civilrättsliga bedömningen: Se Nial, Om handelsbolag och enkla bolag, 3:e uppl. s. 103.

Beträffande bedömningen av avtalet om vinstdelning: Regeringsrätten har gjort likartade bedömningar i RÅ 1995 ref. 35 och not. 95, RÅ 1990 not. 274, RÅ 1988 not. 553 samt RÅ 1957 not. Fi. 2409. Avtalen har i dessa fall framstått som orimliga med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 10 november 1998.

KR:s i Sundsvall dom den 31 augusti 1998, mål nr 4764-1994.

Realisationsförlust, näringsbetingade aktier

Fråga om vem som har bevisbördan för att en verklig förlust föreligger vid avyttring av näringsbetingade aktier.

Inkomsttaxering 1986.

KR uttalar följande.

"Skattemyndighetens huvudståndpunkt i målet är, förenklat, att eftersom olika tillgångsslag överförts till bokförda värden och de immateriella tillgångarna inte åsatts några värden överhuvudtaget och vidare bolaget inte kunnat redovisa någon rättvisande värdering, så är bolaget inte berättigat till förlustavdrag.

Kammarrätten delar skattemyndighetens uppfattning att Sandvik AB inte på ett godtagbart sätt visat att överföringen - huvudsakligen till bokförda värden - av de betydande tillgångarna från de likviderade bolaget till andra koncernföretag inte innefattat överföring av dolda värden. Kammarrätten finner därvid vad avser ET att i den komplicerade situation som rått någon slutsats knappast kan dras av det förhållandet att franska staten medverkat vid rekonstruktionen. Inte heller är de av bolaget företedda revisorsintygen av sådant innehåll att de ger närmare ledning för bedömning av överlåtna tillgångars värde.

Bolaget har emellertid anfört att efter förvärvet av aktierna och före likvidationen har i de båda företagen i Frankrike och England oförutsedda händelser inträffat som medfört kraftiga driftsförluster vilket i sin tur lett till

förlusterna vid likvidation av företagen. Enligt kammarrättens mening har dessa invändningar sådan bärkraft att de inte helt kan lämnas åsido med hänvisning till den i och för sig tunga bevisbördan som åvilar bolaget vad avser påståendet att inga dolda värden behållits inom koncernen."

"Kammarrätten finner med hänvisning till det anförda att bolaget inte förmått visa att det förorsakats avdragsgill förlust till hela det av bolaget påstådda beloppet men att bolaget dock får anses ha gjort troligt att det förorsakats viss verklig och definitiv förlust. Den förebragda utredningen ger emellertid inte klar ledning i frågan hur stor förlusten varit. Vid den beloppsmässiga avvägningen av vad som bör hänföras till driftsförlusterna blir en grov uppskattning därför ofrånkomlig. Kammarrätten finner vid ovan angiven bedömning att bolaget bör tillerkännas ett förlustavdrag om 120 000 000 kr mot av länsrätten medgivna 272 627 034 kr samt att återstoden 161 839 034 kr skall återföras till beskattning."

Kommentar:

Jämför KR:s i Stockholms dom den 16 januari 1996, mål nr 1803-1994, delvis återgiven i protokoll 6/96.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 10 november 1998.

KR:s dom den 21 oktober 1998 mål nr 85-1996

KR har godtagit en omläggning av räkenskapsår från brutet räkenskapsår till kalenderår. Till följd härav har några obeskattade vinstmedel inte ansetts finnas vid avyttringen av aktierna. Vinstbolagsbestämmelserna har därför bedömts inte vara tillämpliga.

1988 års inkomsttaxering

Ett aktiebolag (bolaget) har tidigare tillämpat räkenskapsåret 1 maj – 30 april. Vid bolagsstämma den 1 december 1986 har beslutats att räkenskapsåret ska läggas om till kalenderår. Bolagets anmälan för registrering av den nya bolagsordningen med uppgift om det ändrade räkenskapsåret kom in till PRV den 13 januari 1987 och registrerades den 8 september samma år.

Bolaget hade under november 1986 sålt inventarier

med en bokförd vinst på ca 18 miljoner kr. Aktierna i bolaget såldes i januari 1987. Skattemyndigheten godtog inte omläggningen av räkenskapsåret och hävdade att vinstbolagsbestämmelserna skulle tillämpas.

Länsrätten fann med åberopande av RÅ 1993 Ref 17 att bolagets omläggning av räkenskapsår var godtagbart. Några obeskattade vinstmedel som gjorde vinstbolagsbestämmelserna tillämpliga ansågs därför inte finnas när aktierna avyttrades.

Skattemyndigheten överklagade domen.

Kammarrätten i Sundsvall fastställde länsrättens domslut och uttalade följande.

"Ändringen av bolagsordningen har således beslutats före utgången av det då löpande bokföringsåret, 1996-05-01 – 1987-04-30, och i nära anslutning härtill anmälts för registrering hos PRV och sedermera också registrerats hos verket. Bolagets årsredovisning med avseende på det förkortade räkenskapsåret 1986-05-30 – 1986-12-30 har också godtagits av PRV. Vid angivna förhållande bör, utan hinder av bestämmelsen i 9 kap. 13 § aktiebolagslagen (1975:1385), bolaget ha rätt att tillämpa det nya räkenskapsåret så att bolaget vid 1987 års taxering redovisar dels sitt under 1986 avslutade räkenskapsår dels ett i anledning av omläggningen förkortat räkenskapsår avseende årets åtta sista månader."

KR fann därför att det vid aktieförsäljningen den 9 januari 1987 inte fanns några obeskattade vinstmedel i bolaget som var hänförliga till under 1986 företagna transaktioner. På grund härav ansågs vinstbolagsregeln inte tillämplig.

RSV kommer inte att överklaga domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 19 oktober 1998

Väsentlig anknytning.

Taxeringsåren 1999-2001.

Bakgrund

X innehar en professur vid ett av Sveriges universitet. X har nu erbjudits att bygga upp ett nytt program för vissa frågor inom sitt verksamhetsområde vid ett universitet i landet A. X har för avsikt att flytta under hösten 1998. X kommer att anses som bosatt i A enligt detta lands interna regler. Under tjänstgöringen kommer X att tills vidare begära tjänstledighet från anställningen vid det svenska universitetet. X:s make/maka kommer att flytta med till A. Familjens barn som är myndiga kommer att stanna kvar i Sverige. Vistelsen i A är inte tidsbestämd, men kan antas vara i åtminstone två år. X kommer således tidigast att återvända till Sverige någon gång under år 2000.

X innehar en stor gammal fritidsfastighet i Sverige. Fastigheten är inredd på sådant sätt att den kan användas för åretruntbruk (taxeringsvärde 2 400 000 kr). I övrigt har vare sig X eller dennes make/maka för avsikt att behålla några tillgångar i Sverige. Permanentbostaden, en villa, kommer att avyttras i samband med utflyttningen.

Under X:s bosättning i A kommer X att besöka Sverige under icke-terminstid.

Mot bakgrund av ovanstående ställer X följande frågor.

1. Kommer jag, efter min utflyttning till A, att vid en samlad bedömning anses ha en sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL?
2. Samma som fråga 1, men jag säljer min fritidsfastighet till utomstående köpare.
3. Om svaren på fråga 1 och 2 innebär att väsentlig anknytning ska anses föreligga, förändras detta om jag avsäger mig min tjänst vid det svenska universitetet?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED (avser samtliga frågor)

X skall anses bosatt här enligt intern svensk rätt.

MOTIVERING

Enligt reglerna i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) kan en från Sverige utflyttad person anses bosatt i Sverige om han har väsentlig anknytning hit. Därvid skall beaktas sådana omständigheter som att han inte har varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort. Även om X:s (RSV:s anonym.) vistelse i A (RSV:s anonym.) inte är tidsbegränsad är det beskrivna arbetsprojektet till sin natur tidsbegränsat. Antar X erbjudandet kommer han att vara bosatt i A endast för att genomföra projektet. X måste därför under vistelsen i A alltjämt anses ha sådan anknytning till Sverige att han skall anses bosatt här enligt dessa regler.

Kommentar:

Skatterättsnämndens (SRN) motivering indikerar att om rekvisitet varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL inte är uppfyllt så räcker denna omständighet ensam för att anse att en person har väsentlig anknytning till Sverige. SRN:s ställningstagande innebär också att en person som flyttar ut för att utföra ett arbete som till sin natur är tidsbegränsat, presumeras återvända till Sverige efter arbetets upphörande. I ärendet var fråga om ett uppdrag som skulle utföras åtminstone under två år. En fråga som inställer sig är om det finns en bortre tidsgräns även om arbetet till sin natur är tidsbegränsat.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998

Fråga om skattskyldighet för utdelning och förmögenhetsskatt

Inkomsttaxering 1999 - 2001.

Genom testamente av A och hans hustru föreskrevs sammanfattningsvis att viss angiven förmögenhet skulle anslås för att hålla vissa egendomars byggnader och inventarier i ett alltid vårdat och värdigt skick. Till förvaltare utsågs en bank, där kapitalet skulle vara deponerat så länge testatorerna, deras barn eller barnbarn innehar egendomarna. Utdelningar utbetalas till A. Vid den sistes frånfälle skall kapitalet efter arvsgrund fördelas mellan dem som vid tiden för fördelningen är arvingar till A och hans hustru.

För närvarande ägs egendomarna av B som är som till A. Verksamhet bedrivs på egendomen såväl av B som av dennes son och utomstående. På fastigheterna finns såväl bostads- som ekonomibyggnader.

Rättsläget vad gäller beskattningen är inte på något sätt klarlagt särskild med hänseende på att fondens medel skall användas för särskilt angivet ändamål, nämligen att underhålla byggnaderna på egendomarna. B har därför upptagit utdelningsinkomsten i inkomstslaget näringsverksamhet.

B avser nu att med nyttjanderätt upplåta den med testamentet avsedda egendomen till ett av honom ägt aktiebolag med skyldighet för bolaget att förvalta och vårda egendomen enligt föreskrifterna i testamentet. Bolaget som därmed träder i B:s ställe skulle bli berättigat att från fonden uppbära verkställd utdelning. Bolaget förutsätts att till den/de som driver verksamhet på egendomen uthyra byggnaderna och i övrigt upplåta egendomen med nyttjanderätt.

Det antecknas att fondförvaltaren har medgivit att verkställa utbetalningarna till bolaget såvida detta har skyldighet att förvalta och vårda egendomen enligt testamentets föreskrifter. Förvaltaren anser sålunda att testamentets tolkning ger utrymme för utbetalning till bolaget.

Frågor:

1. Innebär det förhållandet att aktiebolaget träder i B:s ställe under angivna förutsättningar att bolaget skall beskattas för utdelningen från fonden i inkomstslaget näringsverksamhet och B sålunda inte beskattas för utdelningen vare sig i inkomstslaget tjänst eller kapital?
2. Är det skillnad om den till bolaget upplåtna nyttjanderätten sker mot vederlag eller utan vederlag?
3. Vem är skattskyldig till förmögenhetsskatt så länge bolaget är nyttjanderättshavare på den angivna förutsättningarna?

SRN beslutade följande.

Frågorna 1 och 2

Det förhållandet att aktiebolaget träder i B:s ställe under angivna förutsättningar innebär inte att B därmed fritas från skattskyldighet för utbetalningar från fonden.

Fråga 3

B är skattskyldig till förmögenhetsskatt för ifrågavarande egendomar.

MOTIVERING

Frågorna 1 och 2

Av handlingarna framgår att B i egenskap av innehavare av ifrågavarande egendom har rätt till avkastningen av tillgångar tillhöriga fonden. Av utdraget ur testamentet framgår att avkastningen skall tillfalla den av stiftarnas söner eller sonsöner som innehar egendomarna. När samtliga dessa personer avlidit skall kapitalet skiftas mellan de arvsberättigade. Om B överför nyttjanderätten till ifrågavarande egendom till ett av honom ägt aktiebolag innebär detta därför inte att fondens utbetalningar skall anses tillfalla aktiebolaget. Medlen måste fortfarande anses tillfalla B som äger egendomarna och som också äger bolaget. Därefter avstår/tillskjuter B medlen till bolaget. Vid sådant förhållande innebär det tänkta förfarandet ingen förändring i skattehänseende för B. Den omständigheten att fondmedlen är avsedda för underhåll av egendomarna kan inte föranleda någon annan bedömning.

Fråga 3

B är i egenskap av ägare till ifrågavarande egendom skattskyldig till förmögenhetsskatt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998.

Fråga om avdragsrätten för servicepaket avseende personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing.

Mervärdesskatt

Frågan i förhandsbeskedet gällde i första hand om ingående mervärdesskatt som hänförde sig till ett servicepaket avseende en förhyrd personbil var helt avdragsgill även om avtalet ingåtts med det konverntföretag med vilket sökandebolaget också ingått ett avtal om hyra av personbilen enligt ett avtal om s.k. finansiell leasing och, om denna fråga besvarades nekande, om bedömningen blev en annan vid vissa i ansökan uppställda alternativ.

SRN redogjorde för innehållet i 8 kap. 16 § mervärdesskattelagen (1994:200) och konstaterade att

reglerna är schablonregler, att utgångspunkten för bestämmelserna har varit att jämställa hyra och köp, att avdrag - med hänsyn till att bilen också kan komma att användas privat - inte medges för anskaffningen men däremot fullt ut för driftkostnaderna och att schablonen är avsedd att undanröja fördelningsproblem och kontrollsvårigheter.

SRN konstaterade bl.a. att även om en viss skillnad föreligger i fråga om storleken av kapitalkostnadens andel i leasingavgifterna mellan fullserviceleasing och finansiell leasing, har denna skillnad inte ansetts vara större än att det befunnits mest ändamålsenligt att tillämpa en och samma schablon för all leasing av fordon (jfr. prop. 1978/79:33 s. 149 f., prop. 1978/79:141 s. 79 och prop. 1993/94:99 s. 216).

SRN anförde följande:

"Reglernas schablonkaraktär innebär att hälften av den ingående skatten på en leasingavgift oavsett om den avser fullserviceleasing eller finansiell leasing är avdragsgill och att dessutom, i fall av finansiell leasing då leasetagaren själv betalar driftkostnader såsom reparationer, underhåll m.m., full avdragsrätt föreligger för den ingående skatten som hänför sig till dessa kostnader. Detta resultat av reglernas tillämpning har varit förutsatt i lagstiftningsarbetet. Det förhållandet att driftkostnaderna vid finansiell leasing betalas av den skattskyldige genom avgifter enligt ett särskilt serviceavtal avseende service, underhåll, reparationer och däck medför i sig inte att han går miste om den fulla avdragsrätten. Något stöd för att göra en åtskillnad mellan de fall då serviceavtalet tecknats med hyresmannen på villkor som denne annars tillämpar vid tecknande enbart av sådana avtal, och de fall då serviceavtalet tecknas med annan kan inte anses föreligga."

SRN fann således att sökandebolaget fick dra av all den ingående mervärdeskatt som hänförde sig till avgifter enligt det s.k. servicepaketet avseende driftkostnader.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer inte med RSV:s ståndpunkt och kommer därför att överklagas.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998.

Fråga om avdragsrätten för serviceavtal avseende personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing.

Mervärdesskatt

Frågan i förhandsbeskedet gällde i första hand om ingående mervärdesskatt som hänförde sig till ett serviceavtal avseende en förhyrd personbil var helt avdragsgill även om avtalet ingåtts med en återförsäljare med vilken sökandebolaget också ingått hyresavtalet och, om denna fråga besvarades nekande, om bedömningen blev en annan om hyresavtalet pantsattes eller överläts till ett till återförsäljaren närstående finansbolag eller ingicks med detta finansbolag. Ansökan om förhandsbesked fick också anses avse avdragsrättens omfattning vid avtal om finansiell leasing och fullserviceleasing.

SRN redogjorde för innehållet i 8 kap. 16 § mervärdesskattelagen (1994:200) och konstaterade att reglerna är schablonregler, att utgångspunkten för bestämmelserna har varit att jämställa hyra och köp, att avdrag - med hänsyn till att bilen också kan komma att användas privat - inte medges för anskaffningen men däremot fullt ut för driftkostnaderna och att schablonen är avsedd att undanröja fördelningsproblem och kontrollsvårigheter.

SRN konstaterade bl.a. att även om en viss skillnad föreligger i fråga om storleken av kapitalkostnadens andel i leasingavgifterna mellan fullserviceleasing och finansiell leasing, har denna skillnad inte ansetts vara större än att det befunnits mest ändamålsenligt att tillämpa en och samma schablon för all leasing av fordon (jfr. prop. 1978/79:33 s. 149 f., prop. 1978/79:141 s. 79 och prop. 1993/94:99 s. 216).

SRN anförde följande:

"Reglernas schablonkaraktär innebär att hälften av den ingående skatten på en leasingavgift oavsett om den avser fullserviceleasing eller finansiell leasing är avdragsgill och att dessutom, i fall av finansiell leasing då leasetagaren själv betalar driftkostnader såsom reparationer, underhåll m.m., full avdragsrätt föreligger för den ingående skatten som hänför sig till dessa kostnader. Detta resultat av reglernas tillämpning har varit förutsatt i lagstiftningsarbetet. Det förhållandet att driftkostnaderna vid finansiell leasing betalas av den

skattskyldige genom avgifter enligt ett särskilt serviceavtal avseende service, underhåll, reparationer och däck medför i sig inte att han går miste om den fulla avdragsrätten. Något stöd för att göra en åtskillnad mellan de fall då serviceavtalet tecknats med hyresmannen på villkor som denne annars tillämpar vid tecknande enbart av sådana avtal, och de fall då serviceavtalet tecknas med annan kan inte anses föreligga."

SRN fann således att sökandebolaget fick dra av 50 % av den ingående mervärdesskatten som hänförde sig till hyra av personbil enligt avtal om s.k. finansiell leasing samt all den ingående mervärdeskatt som hänförde sig till avgifter enligt ett s.k. serviceavtal, och att detta gällde oavsett om avtal ingåtts med samme återförsäljare och oavsett om hyresavtalet pantsatts eller överlåtits till finansbolaget eller ingåtts med finansbolaget.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer inte med RSV:s ståndpunkt och kommer därför att överklagas.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 november 1998.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om rätt folkbokföringsort för klaganden som regelbundet tillbringar sin dygnsvila på fler än en fastighet. RR målnr: 21-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 7 § folkbokföringslagen (1991:481).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

25/98

- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1998](#). Förmånsbeskattning vid anställdas förvärv av optioner.
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 september 1998.

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1998.

Förmånsbeskattning vid anställdas förvärv av optioner.

Inkomsttaxering 1998-2001.

F var anställd hos X AB. X AB avsåg att emittera skuldebrev som var förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier i bolaget (optionslån). Hela optionslånet avsågs tecknas av Y AB, vilket bolag på X AB:s begäran skulle separera optionsrätterna från lånet och överlåta optionsrätterna till vissa i X AB anställda personer, däribland F. Optionsrätterna skulle ge innehavarna rätt att teckna nya aktier i X AB. Optionsrätternas löptid skulle vara tre och ett halvt år men aktieteckning kunde ske omedelbart efter det att optionslånet emitterats. Optionsrätterna var överlåtbara men hembudsskyldighet till X AB förelåg. Sådan hembudsskyldighet förelåg också om optionsinnehavarens anställning hos X AB skulle upphöra. Om X AB därvid skulle föredra att inte lösa in optionsrätterna fick den anställde fritt förfoga över dem.

F önskade genom förhandsbesked få klarlagt vid vilken tidpunkt skattskyldigheten för förmånen inträdde (fråga 1). F frågade vidare om han, sedan förmånsbeskattning skett, ägde åtnjuta avdrag för förlust, som kunde uppkomma vid avyttring av optionsrätten eller aktier som trätt i dess ställe, och i så fall i vilket inkomstslag avdraget skulle göras (**fråga 2 a**). Han frågade också hur vinst vid avyttring skulle beskattas för det fall skattskyldigheten för förmån bedömdes inträda vid en senare tidpunkt än förvärvstidpunkten (**fråga 2 b**). F frågade slutligen om han hade rätt till avdrag i inkomstslaget kapital eller i

inkomstslaget tjänst om optionerna förföll utnyttjade och önskade därvid veta hur avdragsrätten skulle bedömas dels i det fallet att optionerna inte var marknadsnoterade (**fråga 3**), dels i det fallet att de var marknadsnoterade (**fråga 4**).

SRN meddelade följande förhandsbesked:

"Fråga 1

F skall förmånsbeskattas vid tidpunkten för förvärvet av optionen.

Fråga 2 a F har rätt till avdrag enligt de regler som gäller för inkomstslaget kapital för förlust som uppkommer med anledning av avyttring av optionen eller av aktier som trätt i dess ställe.

Fråga 3 Om optionen förfaller har F rätt till avdrag för uppkommen förlust i inkomstslaget kapital."

Följande motivering gavs:

"Fråga 1

Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370) skall förmån av värdepapper som förvärvats på grund av tjänst tas upp till beskattning det år förvärvet skedde.

Fråga 2 a

En option av ifrågavarande slag skall efter förvärvet beskattas enligt de regler som gäller för inkomstslaget kapital (jfr RÅ 1997 ref. 71).

Fråga 3

Enligt 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt jämföras med avyttring att tiden för utnyttjande av en option löpt ut utan att optionen utnyttjats. En option av ifrågavarande slag, även om den i första hand på grund av medbudsskyldighet inte är avsedd för omsättning på den allmänna marknaden, är att anse som en option som omfattas av förutnämnda regler. F har därför rätt till avdrag för en förlust som uppkommer om optionen förfaller utan att aktieteckning skett.

Frågorna 2 b och 4 förfaller."

Kommentar:

Grunden för SRN:s ställningstaganden är att de i ärendet berörda optionsrätterna ansetts kvalificera som värdepapper. Gällande rätt torde innebära att anställda, som förvärvar optioner med karaktär av värdepapper,

förmånsbeskattas omedelbart vid förvärvstidpunkten i inkomstslaget tjänst (p. 4 första stycket fjärde meningen anv. till 41 § KL) och att därefter uppkommande värdeförändring beskattas i inkomstslaget kapital. Anses optionen inte utgöra värdepapper inträder skattskyldigheten först då förmånen är tillgänglig för lyftning och beskattning sker då i inkomstslaget tjänst (exempel på optioner, som **inte** ansetts kvalificera som värdepapper finns i rättsfallen RÅ 1994 not 41 och 733).

Praxis rörande vad som skall förstås med begreppet värdepapper är inte helt lättolkad. Rättsfallet RÅ 1997 ref. 71 (RSV:s rättsfallsprotokoll nr 2/98) har gjort att situationen i någon mån klarnat. Målet gällde anställdas förvärv av s.k. syntetiska optioner, dvs. optioner som inte leder fram till något aktieköp utan endast berättigar till en kontant slutlikvid, beräknad med ledning av värdeutvecklingen för viss aktie. I rättsfallet var det värdeutvecklingen för aktierna i det bolag, där den skattskyldige var anställd, som utgjorde grunden för beräkningen av den kontanta slutlikviden. RR ansåg att realiserad värdeförändring av optionerna skulle beskattas enligt de regler som gäller i inkomstslaget kapital. Domen torde få tydas så att RR ansett att den skattskyldige vid inträdet i optionsplanen förvärvat egendom med karaktär av värdepapper.

Av domen framgår inte uttryckligen vilka omständigheter som lett fram till det gjorda ställningstagandet. Ett rimligt antagande torde dock vara att det inte varit just optionernas "syntetiska" karaktär som varit avgörande. Detta är ju en omständighet som snarast talar för att optionerna **inte** utgjort värdepapper, eftersom en optionsplan, som inte leder fram till något aktieköp utan endast berättigar till kontant ersättning, närmast för tanken till ett resultatbaserat bonussystem. Mera sannolikt är att avgörande för utgången i målet i stället varit följande tre omständigheter:

1. Vid inträde i planen erlades en s.k. premie, vilken enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet skulle motsvara optionernas marknadsvärde vid tidpunkten för utfärdandet.
2. Optionerna var i princip överlåtbara även om hembudsskyldighet till utgivaren förelåg.
3. Optionerna var ovillkorliga i den meningen att de kunde utnyttjas även efter det att innehavaren frånträtt sin anställning.

Det kan konstateras att samtliga tre ovannämnda omständigheter är för handen även vad gäller den i det

nu aktuella ärendet berörda optionsplanen, bortsett från att det pris, som F avsågs betala för optionsrätterna, tydligen inte skulle komma att motsvara deras marknadsvärde (enligt ansökningsen har förutsatts att deltagandet i optionsplanen innebär en förmån för F). Denna skiljaktighet har uppenbarligen inte ansetts leda till att optionsrätterna förlorar sin karaktär av värdepapper.

Förhandsbeskedet har inte överklagats av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

33/98

- [RR:s beslut den 23 oktober 1998, mål nr 3824-1998](#). Anstånd med betalning av tillkommande skatt enligt 1996 års taxering; fråga om KR borde ha meddelat prövningstillstånd.
 - [RR:s dom den 16 oktober 1998, mål nr 3345-1995](#). Kursvinst. Praxisändring. Praxisändring genom pleniavgörande har inte ansetts utgöra hinder för beskattning av kursvinst som uppkommit före pleniavgörandet hos annan skattskyldig.
 - [Hovrättens över Skåne och Blekinge beslut den 28 oktober 1998, ärende nr ÖÄ 1121-97](#). Gåvoskatt. Fråga om skatteplikt för gåva av lantbruksfastighet när förvärvstillstånd inte beviljats.
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 oktober 1998, målnr 5269-1996](#). Avdrag för förvaltningskostnader för vinstandelsstiftelse.
 - [KR:s i Göteborg dom den 10 september 1998, mål nr 770-1997](#). Realisationsförlust på diamanter.
 - [Kammarättens i Göteborg dom den 13 oktober 1998, mål nr 3156-1997](#). Skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus. Fråga om ledningar på annans mark skall hänföras till bostadshuset.
 - [SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998](#). Kostnader i samband med nyemission är avdragsgilla även om de inte bokförs över resultatkonto utan direkt mot eget kapital.
 - [Meddelade prövningstillstånd](#).
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 3 november 1998.

RR:s beslut den 23 oktober 1998, mål nr 3824-1998

Anstånd med betalning av tillkommande skatt enligt 1996 års taxering; fråga om KR borde ha meddelat prövningstillstånd.

SKM beslöt att genom eftertaxering höja J:s taxeringar till statlig och kommunal inkomstskatt år 1996 dels med 68 019 kr, avseende förmån av fria hemresor, dels med 17 850 kr, avseende förmån av fri bil. På beloppen påfördes skattetillägg. J yrkade hos LR att eftertaxeringsbeslutet och beslutet om skattetillägg

skulle undanröjas.

J ansökte hos SKM om anstånd med betalning av den tillkommande skatt som han påförts på grund av eftertaxeringsbeslutet och beslutet om skattetillägg. Ansökningen avslogs. Enligt 49 § 1 mom. p. 2 UBL får skattskyldig medges anstånd med betalning av skatt bl. a. om ett taxeringsbeslut överklagats och utgången i målet är oviss. LR, där J fullföljde sin talan, ansåg inte att utgången i taxeringsmålet var oviss och ändrade därför inte SKM:s beslut. KR meddelade inte prövningstillstånd.

I överklagande till RR yrkade J att RR skulle upphäva KR:s beslut att inte meddela prövningstillstånd. Han anförde att utgången i taxeringsmålet var oviss.

RSV ansåg att KR borde ha meddelat prövningstillstånd enligt bestämmelsen om ändringsdispens i 34 a § andra stycket p. 2 förvaltningsprocesslagen och framhöll att utgången i taxeringsmålet fick anses oviss såväl beträffande hemresorna som beträffande bilförmånen och som en följd härav också beträffande skattetillägget. Beträffande hemresorna anförde RSV:

J:s arbetsgivare har för dennes räkning bekostat ett s. k. pendlarkort för ett obegränsat antal flygresor mellan X-stad och hemorten Y-köping. Arbetsgivarens kostnad för pendlarkortet uppgick till 92 019 kr, vilket belopp upptagits som intäkt. Avdrag för kostnader för hemresor har medgivits med 24 000 kr, motsvarande kostnad för årskort för tågresor. J anser sig berättigad till avdrag för kostnader för flygresor med 92 019 kr.

Beträffande hemresor anges i p. 3 b andra stycket första meningen anv. till 33 § KL att avdraget i regel skall beräknas efter kostnad för billigaste färd sätt. I lagrummets andra mening sägs - måhända något motsägelsefullt - att avdrag dock medges för kostnad som inte är oskälig för tåg- eller flygresor. I prop. 1992/93: 127 uttalas på s. 45 att avdrag för kostnader för hemresor med flyg bör medges även om detta inte är billigaste färd sätt. Vidare sägs att avdragsrätten bör begränsas till skälig kostnad för flyg. Enligt propositionen krävs det tydligen inte att man gör några prisjämförelser mellan kostnaderna för tågresor och flygresor. Vad som krävs förefaller endast vara att flygsekostnaderna som sådana är skäliga. Propositionsuttalandena kan uppfattas som stridande mot första meningen i p. 3 b andra stycket anv. till 33 § KL men däremot inte mot den andra meningen.

Av det anförda torde framgå att reglerna angående avdrag för hemresekostnader inte är helt lättolkade och att det kan finnas fog för andra uppfattningar än den av

SKM hävdade. Utgången i taxeringsmålet får enligt RSV:s mening bedömas som oviss vad gäller frågan om avdrag för hemresekostnader.

Beträffande bilförmånen anförde RSV:

SKM har utrett att J under beskattningsåret haft rätt att nyttja en arbetsgivarens tillhörig personbil av märket SAAB 9000 CD för privat bruk. Bilen var en s.k. depåbil (direktionsbil) som flera personer kunnat använda för tjänsteresor. Omfattningen av J:s privata nyttjande av bilen har inte kunnat utredas eftersom körjournal inte bevarats. Skattemyndigheten beskattade J för ett till 17 850 kr jämkat förmånsvärde, motsvarande ett halvt basbelopp. J har gjort gällande att han inte åtnjutit någon bilförmån eftersom han använt bilen enbart för tjänsteresor.

För att eftertaxering skall kunna ske krävs enligt 4 kap. 16 § TL bl.a. att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Att denna förutsättning är uppfylld ankommer av naturliga skäl på SKM att visa. I den processrättsliga doktrinen brukar framhållas att eftertaxering ställer högre krav på bevisning från det allmännas sida vid en jämförelse med ordinarie taxering (se t.ex. Leidhammar, Bevisprövning i taxeringsmål, s. 332, och Hermanson m.fl., Taxeringshandbok, 2:a uppl., s. 370-371).

Enligt p. 2 sjätte stycket anv. till 42 § KL skall någon bilförmån inte upptas till beskattning om sådan åtnjuts i endast ringa omfattning. RSV har med ledning av uttalanden i prop. 1993/94:90, s. 94, givit den rekommendationen att med ringa omfattning skall avses en körsträcka på högst 100 mil och högst tio utnyttjandetillfällen per år (RSV:s meddelande S 1994:24, avsnitt 2.2). Vad SKM i förevarande fall haft att bevisa är således inte bara att J disponerat bilen för privat bruk utan också att han i mer än ringa omfattning faktiskt använt den för privata hemresor.

Att körjournal inte bevarats är i och för sig en för J besvärande omständighet. Att denna omständighet i en eftertaxeringssituation skulle räcka som bevis för att bilen nyttjats för privata resor i mer än ringa omfattning (dvs. mer än 100 mil eller vid mer än tio tillfällen) är dock enligt RSV:s mening högst tveksamt. Utgången i taxeringsmålet torde därför få bedömas som oviss även vad gäller bilförmånen."

RR anförde:

"Enligt 34 a § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får kammarrätten i de fall det är särskilt föreskrivet pröva ett överklagande från länsrätten endast om kammarrätten

har meddelat prövningstillstånd. Sådant tillstånd meddelas enligt paragrafens andra stycket om

1. det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att överklagandet prövas av högre rätt,
2. anledning förekommer till ändring i det slut vartill länsrätten kommit eller
3. det annars finns synnerliga skäl att pröva överklagandet.

Av 102 § uppbördslagen (1953:272) framgår att ett överklagande av länsrättens beslut om anstånd med att betala in skatt får prövas av kammarrätten endast om den har meddelat prövningstillstånd. Uppbördslagen är numera upphävd men skall alltjämt tillämpas i fråga om skatt som hänför sig till bl.a. 1996 års taxering.

Enligt 49 § 1 mom. 2 uppbördslagen får skattemyndigheten medge en skattskyldig anstånd med att betala skatt, kvarskatteavgift eller ränta, om den skattskyldige begärt omprövning av ett taxeringsbeslut eller något annat beslut om skatt, kvarskatteavgift eller ränta eller ett sådant beslut överklagats och utgången i ärendet eller målet är oviss. Som RSV anfört kan det finnas skäl att anse att utgången i taxeringsmålet är oviss. Kammarrätten har därför haft anledning att ifrågasätta om det slut vartill länsrätten kommit varit riktigt.

Vidare har frågan om anstånd med skatt på grund av eftertaxering varit föremål för diskussion i litteraturen (Juridisk Tidskrift 1990-91 s. 55 ff. och Svensk Skattetidning 1997 s. 715). Det får anses vara av vikt för ledning av rättstillämpningen att frågan om hur ovisshetsrekvisitet skall tillämpas vid eftertaxering prövas av högre rätt.

Skäl för prövningstillstånd har således förelegat enligt 34 a § andra stycket 1 och 2 förvaltningsprocesslagen."

RR upphävde det överklagade beslutet och meddelade J prövningstillstånd för prövning i KR av hans överklagande av LR:s dom i anståndsmålet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 november 1998.*

RR:s dom den 16 oktober 1998, mål nr 3345-1995

Kursvinst. Praxisändring.

Praxisändring genom pleniavgörande har inte ansetts utgöra hinder för beskattning av kursvinst som uppkommit före pleniavgörandet hos annan skattskyldig.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

A var delägare i ett handelsbolag som gjort en kursvinst hänförlig till köp av fastighet i Australien. Inkomst av fastighet i utlandet utgjorde då kursvinsten uppkom enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL, särskild förvärvskälla i inkomstslaget kapital och skulle i enlighet med bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 38 § KL och 39 § 2 mom. KL i deras lydelse vid 1989 års taxering beräknas med ledning i tillämpliga delar av de bestämmelser som gällde för motsvarande slag av fastighet i Sverige.

I överensstämmelse med det principiella ställningstagande som kommit till uttryck i rättsfallet RÅ 1988 ref. 135 får den kursvinst som A erhållit bedömas ha utgjort skattepliktig intäkt enligt 24 § 1 mom. KL i lagrummets lydelse vid 1989 års taxering. Den omständigheten att kursvinsten tillfallit A före domen av den 4 november 1988 har inte av hänsyn till grundläggande rättsprinciper eller av annat skäl utgjort hinder mot att, enligt vad taxeringsnämnden gjort och länsrätten godtagit, beskatta honom för vinsten. Riksskatteverkets talan skall därför bifallas."

Område: Hovrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 november 1998.*

Hovrättens över Skåne och Blekinge beslut den 28 oktober 1998, ärende nr ÖÄ 1121-97

Gåvoskatt

Fråga om skatteplikt för gåva av lantbruksfastighet när förvärvstillstånd inte beviljats

Stiftelsen T. erhöll en lantbruksfastighet genom gåva. För förvärvet gällde jordförvärvslagens (1979:230) bestämmelser om förvärvstillstånd. Stiftelsen sökte inte förvärvstillstånd. Enligt 13 § jordförvärvslagen var förvärvet då ogiltigt. Stiftelsen, som blivit gåvobeskattad för gåvan, överklagade.

Kammarkollegiet anförde hos hovrätten bl.a. att gåvan blev ogiltig när förvärvstillstånd inte söktes inom tre månader från förvärvet. »Som utgångspunkt kan då gälla att skattskyldighet för gåva inte bör föreligga. Då det inte i detta fall finns omständigheter som talar för att skyldighet att erlagga gåvoskatt trots det bör föreligga anser Kammarkollegiet att överklagandet kan bifallas.»

Hovrätten fann i enlighet med Kammarkollegiets inställning att skattebeslutet skulle upphävas.

Kommentar:

Om förvärvstillstånd ges, anses gåvan fullbordad vid gåvotillfället, då alltså skattskyldighet inträder, se *NJA 1978 s. 622*. Detta förhållande har någon gång ansetts innebära att ett vägrat tillstånd är en efter skattskyldighetens inträde tillkommande omständighet som inte skall påverka skatten (*Hovrätten för Västra Sverige, avd. 3, 7 juni 1989 i Ö 1352/88*).

Ogiltighetsgrunden är här emellertid inte någonting som parterna eller tredje man disponerar över; tvärt om synes ogiltigheten böra beaktas av myndighet *ex officio*, jfr *NJA 1988 s. 197* ang. frågan om dold äganderätt när förvärvet inte prövats enligt jordförvärvslagen samt *Bergström, Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel, Sthlm 1984, s. 83*.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 november 1998.*

**KR:s i Göteborg dom den 14 oktober 1998, målnr 5269-
1996**

Avdrag för förvaltningskostnader för vinstandelsstiftelse

Inkomsttaxering 1993.

Överklagande av den skattskyldige.

Skattemyndigheten har avvikit från stiftelsens deklARATION genom att godta avdrag för förvaltningskostnad i näringsverksamhet med skäliga 45 000 kr mot yrkade 324 990 kr.

Stiftelsen överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten, som avtog överklagandet och anförde bl.a.

Stiftelsen är en s.k. vinstandelsstiftelse, vilket innebär att den förvaltar medel för arbetsgivaren för de anställdas räkning. Nettot av kapitalavkastningen beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. Av stadgarna för stiftelsen, § 2, framgår bl.a. följande. Stiftelsens ändamål är att förvalta de medel eller värdepapper som AB X och eller de företag som omfattas av stiftelsen överlämnar till stiftelsen såsom de anställda tillkommande andel i X:s resultat.

Efter redogörelse för parternas uppfattning i ärendet gjorde länsrätten följande bedömning.

Fråga i målet är vilka kostnader som stiftelsen har rätt att dra av såsom nödvändiga för intäkternas förvärvande och bibehållande i inkomstslaget näringsverksamhet.

Före skattereformen gällde att en vinstandelsstiftelse beskattade sina inkomster av kapitalavkastning i inkomstslaget kapital. I detta inkomstslag kunde avdrag göras för sedvanliga förvaltningskostnader, såsom bankfacksavgift etc. I rättsfallet RÅ 1990 ref 35, kom Regeringsrätten fram till att den omständigheten att en vinstandelsstiftelse i vissa avseenden skiljer sig från andra stiftelser inte innebär att man vid bedömningen av rätt till avdrag för förvaltningskostnader bör frångå den praxis som generellt ansetts gälla beträffande ideella föreningar, vilket innebär att en uppdelning skall göras mellan de kostnader stiftelsen har haft för att fullgöra sitt ändamål enligt stadgarna och de kostnader som varit nödvändiga för att förvärva de skattepliktiga intäkterna. Avdrag skall bara medges för sistnämnda kostnader. Stiftelsen vägrades avdrag för: kostnader för en informationsbroschyr, kostnader för distribution av andelsbesked, ADB, sättning av brevpapper,

revisionsarvode och kostnader för servering.

I förarbetena till de nya reglerna (prop. 1989/90:110) finns inte något svar på frågan hur vinstandelsstiftelser skall behandlas när det gäller avdrag för kostnader hänförliga till förvaltning. Det uttalande som görs på s. 578 f gäller allmännyttiga stiftelser och ideella föreningar. Genom skattereformen hänförs all verksamhet för en vinstandelsstiftelse till näringsverksamhet. För att kunna avgöra om en kostnad är nödvändig för intäkternas förvärvande enligt den allmänna regeln i 20 § kommunalskattelagen måste man ta ställning till vad verksamheten har för ändamål. Stiftelsen driver kapitalförvaltning för att kunna dela ut vinstandelar till anställda. Länsrätten finner att själva utdelningen av medel hör i hop med stiftelsens verksamhet på ett sådant sätt att det inte är motiverat att göra åtskillnad mellan förvaltningskostnader som har samband med utdelning och kostnader som har samband med kapitalförvaltning. Alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande är avdragsgilla och avdragsrätten är inte begränsad till sedvanliga förvaltningskostnader. Vissa kostnader som är nödvändiga för att bedriva verksamheten och som, om de uppkommit i ett aktiebolag, skulle ha varit avdragsgilla bör därför numera vara avdragsgilla. Avdrag under inkomst av näringsverksamhet får ske för kostnader som inte är rörelsefrämmande. Det är den skattskyldige som skall styrka eller göra sannolikt att en kostnad är en driftskostnad. Mot bakgrund av att stiftelsen inte har redovisat vad för slags förvaltningskostnader det yrkade avdraget avser, finner länsrätten att stiftelsen inte har gjort sannolikt att det rör sig om avdragsgilla driftskostnader. Det finns därför inte skäl att medge något högre avdrag än det skäligen avdrag om 45 000 kr som skattemyndigheten medgivit.

Stiftelsen överklagade till Kammarrätten som delvis biföll överklagandet och bestämde, med ändring av skattemyndighetens beslut och länsrättens dom att stiftelsen skall medges avdrag för förvaltningskostnader med 144 000 kr vid 1993 års statliga inkomsttaxering. Kammarrätten anförde följande.

Vinstandelsstiftelser är obegränsat skattskyldiga för samtliga sina inkomster. Efter 1990 års skattereform beskattas inkomsterna i inkomstslaget näringsverksamhet, i en och samma förvärvskälla. Till skillnad från vad som gäller i inkomstslaget kapital, där endast sedvanliga förvaltningskostnader är avdragsgilla, är i princip samtliga omkostnader för intäkternas förvärvande avdragsgilla i inkomstslaget näringsverksamhet. Frågan är om bytet av inkomstslag

även medfört en utvidgning av stiftelsers avdragsrätt avseende s.k. förvaltningskostnader. Såvitt gäller andra juridiska personer än stiftelser synes tendensen i rättspraxis ha varit att kostnader som är nödvändiga för den löpande driften är avdragsgilla även om de har samband med det egna kapitalet eller organisationen av det egna kapitalet (jfr prop. 1996/97:154 s. 44). För att undanröja de tveksamheter som förelegat i praxis har lagstiftaren fr.o.m. 1999 års taxering infört en rätt för aktiebolag respektive ekonomiska föreningar att göra avdrag för kostnader för förändring av aktiekapitalet/ ökning av föreningens medlems- och förlagsinsatser samt för förvaltning av bolagets kapital/insatserna (2 § 16 mom. lagen om statlig inkomstskatt i dess lydelse enligt lag 1997:852). Någon motsvarande avdragsrätt har emellertid inte införts för stiftelser och ideella föreningar. Detta tyder på att lagstiftaren i viss mån inte jämför stiftelser med aktiebolag i beskattningshänseende.

Av stiftelsens resultaträkning för beskattningsåret 1992 framgår att stiftelsens intäkter, förutom realisationsvinster som särbehandlas i avdragshänseende, består av aktieutdelningar (259 991 kr) och ränteintäkter (243 901 kr). Det torde därmed stå helt klart att kostnader som har samband med stiftelsens kapitalförvaltning är avdragsgilla. Däremot kan enligt kammarrättens mening kostnader som enbart är hänförliga till främjandet av stiftelsens ändamål, dvs. förvaltningen av de anställdas vinstandelar, inte anses vara avdragsgilla. Eftersom stiftelsen är en vinstandelsstiftelse är det inte helt lätt att bedöma i vilken mån kostnader är hänförliga till kapitalförvaltningen eller enbart till andelsförvaltningen. Med hänsyn till stiftelsens omfattande innehav av värdepapper torde emellertid större delen av de administrativa kostnaderna vara hänförliga till kapitalförvaltningen och inte till andelsförvaltningen. Kostnaden för andelsregistret får enligt kammarrättens mening anses utgöra en kostnad för stiftelsens ändamål och den är därför inte avdragsgill. Kostnader för upprättande av deklaration är inte avdragsgilla (jfr RÅ 1947 Fi 770). Förvaltningskostnad notariat är ostridigt en kostnad för kapitalförvaltningen och således avdragsgill. Det synes rimligt att anta att redovisningsarvodet och porto-, tele- och blankettkostnaderna till den övervägande delen utgör kostnader för kapitalförvaltningen och stiftelsen bör därför medges avdrag för större delen av dessa kostnader. När det gäller kostnaden för arvode enligt särskilt avtal har stiftelsen inte angett vad arvodet

avser. Men hänsyn härtill kan avdrag för denna kostnad inte medges. Vid en sammantagen bedömning finner kammarrätten att stiftelsen bör medges avdrag för förvaltningskostnader med skäligen 144 000 kr.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 november 1998.*

**KR:s i Göteborg dom den 10 september 1998, mål nr
770-1997**

Realisationsförlust på diamanter.

1992 års taxering.

E. hade år 1987 i samband med inköp av diamanter erlagt 75 610 kr till Diamantfinans AB (Caratium AB). År 1991 sålde E. diamanterna för 12 000 kr. E. yrkade i deklARATIONEN avdrag för realisationsförlust med (12 000 kr - 75 610 =) 63 610 kr. SKM, som ansåg att endast 30 % av det till Caratium AB erlagda beloppet utgjorde anskaffningskostnad för diamanter, medgav avdrag med (75 610 x 0,3 - 12 000 =) 10 683 kr.

Såväl LR som KR avtog E.s yrkande om ändring, KR med följande motivering: Genom den omfattande utredning om handeln med ädelstenar hos bl.a. Diamantfinans AB (Caratium AB) som numera föreligger framgår att köp av ädelstenar utan återförsäljningsgaranti i stort sett aldrig förekom. Utredningen i målet och särskilt det pris som E. betalade för ädelstenarna tyder inte på att förhållandena varit annorlunda i detta fall. Enligt KR:s mening finns det därför fog för antagandet att det i avtalet om E:s köp av ädelstenar ingick en garanti om återförsäljning av ädelstenarna till bolaget efter dess egen dagsnotering med avdrag för 15 procent i provision. En sådan garanti om återförsäljning får antas ha varit av väsentlig betydelse för köparen och därmed den träffade överenskommelsen om köp av ädelstenar. I den av E. angivna anskaffningskostnaden för ädelstenarna har således legat även andra moment. Anskaffningskostnaden för de år 1991 försålda ädelstenarna kan därför inte beräknas till det av E. angivna beloppet 75 610 kr.

Som framgår av det i LR:s dom angivna rättsfallet, RÅ 1994 not. 652, ankommer det på den skattskyldige, vid bestämmandet av realisationsförlust i ett fall som detta, att förebringa bevisning dels om en uppgiven

anskaffningskostnad avsett endast ädelstenar eller om delar av kostnaden också avsett något annat, t.ex. en återköpsgaranti, dels om förlustens storlek. Någon sådan bevisning har inte förebragts i målet. Mot bakgrund av den utredning som skattemyndigheten har åberopat om marknadsvärdet på ädelstenar som investeringsobjekt finner KR inte skäl att frångå det av SKM medgivna anskaffningsvärdet för ädelstenarna utgörande 30 procent av det totala inköpspriset.

Kommentar:

I rättsfallsprotokoll nr 33/96, den 19 november 1996, rapporterades två kammarrättsdomar, båda från KRG i november 1996. I den ena bifölls SKM:s yrkande om att anskaffningskostnaden skulle beräknas till 30 procent av det totala inköpspriset med en skrivning som stämmer överens med den i det aktuella målet. I det andra målet blev utgången den motsatta, anskaffningskostnad medgavs med den totala inköpskostnaden. I kommentar till det protokollet skrevs att RSV skulle återkomma med information om det beslöts att en samordning av återstående skulle ske. Någon samordning blev det inte. Återstående mål antogs vara få. Emellertid sammanställde SKM i Malmö, som gjort den ursprungliga revisionen på diamantföretag, en PM, 1997-02-21, som innehåller en beskrivning av diamantförsäljningbolagens olika utformningar av sina affärsidéer om minskad skatt. Till PM:an är fogad delar av den utredning som gjordes på 80-talet. Materialet, som omfattade mer än 100 sidor spreds inte till samtliga län. I stället informades alla som tog kontakt med Malmö eller RSV om att man kunde beställa det. När nu återigen ett diamantmål dyker upp i kammarrätt känns det behövt att påpeka att den som fortfarande har kvar sådana mål bör åberopa KR-domen ovan, en av tre likadana, och utredningen som kan beställas hos George Svensson, SKM i Malmö.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 november 1998.*

**Kammarättens i Göteborg dom den 13 oktober 1998, mål
nr 3156-1997**

**Skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på
bostadshus**

**Fråga om ledningar på annans mark skall hänföras till
bostadshuset**

Fastighetsägaren C lät utföra arbete på avloppsledningen till sitt bostadshus. Ledningen är delvis belägen på en grannfastighet med servitutsrätt för C:s fastighet. I kammarrätten yrkade skattemyndigheten att skattereduktion inte skulle medges av det skälet att utgifterna avsett arbete utanför C:s fastighet.

Kammarrätten gjorde följande bedömning.

"I förarbetena till bestämmelserna om skattereduktion (prop. 1992/93:150 s. 5) anges bl.a. att begränsningen till arbete på bostadshus medför att markarbeten inte skall ingå i underlaget för skattereduktion i annan mån än de avser ledningar m.m. i direkt anslutning till byggnad.

I målet har inte framkommit annat än att det rör sig om en avloppsledning som betjänar bostadshuset på C:s fastighet. Den omständigheten att ledningen delvis är belägen på en grannfastighet med servitutsrätt bör enligt kammarrättens mening inte medför att det föreligger hinder mot skattereduktion med avseende på arbeten som där utförts."

Överklagas ej av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 november 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1998

Kostnader i samband med nyemission är avdragsgilla även om de inte bokförs över resultatkonto utan direkt mot eget kapital.

Enligt lagstiftning (SFS 1997:851) är fr.o.m. 1999 års taxering kostnader för förändring av ett bolags aktiekapital avdragsgilla (2 § 16 mom. SIL). Sökandebolaget ställer följande fråga;

Får bolaget göra avdrag vid taxeringen för havda nyemissionskostnader även i det fall att kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen?

SRN beslutade följande:

FÖRHANDBESKED

Bolaget får göra avdrag vid taxeringen för nyemissionskostnader även i det fall att kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen.

MOTIVERING

I 2 § 16 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt regleras rätten till avdrag för ifrågavarande kostnader. Av bestämmelsen framgår inte att avdragsrätten skulle vara beroende av hur beloppet redovisas i räkenskaperna.

Förhandsbeskedet överklagas av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 november 1998.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om alkoholdryck som inköpts i beskattat skick i Sverige, utförts till ett land som är medlem i EU och därefter åter införs till Sverige skall beskattas vid införseln. RR målnr: 4795-1998.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 1 och 2 §§ lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från lnd som är medlem i Europeiska unionen.

Saken: Rätten till återbetalning av ingående mervärdesskatt gällde enligt lagrummets dåvarande lydelse enbart under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten inte bedrev verksamhet inom EG. Fråga om denna förutsättning varit uppfylld beträffande finansieringstjänster (kontokortsutlåning) som utnyttjats av privatpersoner. RR målnr: 2470-1998.

Klagande: Riksskatteverket

Lagrum: 10 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200) i lagrummets lydelse före den 1 november 1995.

Saken: Fråga om kammarrätten bort meddela prövningstillstånd i mål om anstånd med betalning av skatt; fråga om anstånd enligt 49 § 1 mom. 1 eller 2 uppbördslagen (1953:272) och i det senare fallet om säkerhet skulle krävas för anstånd. RR målnr 3289--3292-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 49 § 1 och 2 mom. uppbördslagen (1953:272).

Saken: Fråga om verkan av att en tvistig skattefråga avgjorts av en tjänsteman i stället för i skattenämnd. RR målnr 4499-1996.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 2 kap. 4 § och 4 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324).

Saken: Företagsledare i fåmansföretag som köpt en tomt från företaget, har i deklarationen lämnat uppgifter om förvärvet och tomten och bl.a. angivit ett marknadsvärde. Fråga om han lämnat oriktig uppgift genom att ange ett för lågt marknadsvärde. Kammarrätten har i målet påfört skattetillägg efter det att den skattskyldige avlidit. RR målnr 7106-1995.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 114 och 116 i) §§ taxeringslagen (1956:623).

Saken: Ett aktiebolag har under pågående taxeringsprocess frivilligt trätt i likvidation och blivit

upplöst. Länsrätten har därefter dömt i målet och endast delvis bifallit ett yrkande av skattemyndigheten om taxeringshöjning. När skattemyndigheten överklagat domen med yrkande om fullt bifall till höjningsyrkandet har kammarrätten avvisat överklagandet med hänvisning till att bolaget förlorat sin partshabilitet. Är kammarrättens bedömning riktig (jfr RÅ 1991 not. 9). RR målnr 2839-1996.

Klagande: Riksskatteverket

Lagrum: 13 kap. 1, 10, 14-16 §§ aktiebolagslagen (1975:1385).

Saken: Fråga om underlag för avkastningsskatt skolat bestämmas för allmännyttigt bostadsföretag, som i balansräkning redovisat skuld under rubriken Avsatt till pensioner, med hänsyn till att bostadsföretaget inkomstbeskattas enligt schablonmetod. RR målnr: 6153--6154-1997, 6202--6204-1997, 2688--2690-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 1-3 §§ lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel; 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

24/98

- [RR:s dom den 12 juni 1998, mål nr 4810-1994](#). Realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt. Fråga om avdrag för evakueringskostnader.
 - [RR:s dom den 15 juni 1998, mål nr 315-1998](#). Personaloptioner. Fråga om avdrag vid frivilligt avstående från utnyttjande.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 augusti 1998.

RR:s dom den 12 juni 1998, mål nr 4810-1994.

Realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt

Fråga om avdrag för evakueringskostnader.

Inkomsttaxering 1988.

L förde process i särskild ordning i KR angående vissa av LR vägrade avdrag, nämligen för förbättringskostnader avseende en avyttrad bostadsrätt, för utlösen av en hyresgäst, som bebott den avyttrade bostadsrättslägenheten, samt för realisationsförlust vid avyttring av vissa aktier. LR hade ansett att avdragen inte tillförlitligen styrkts.

När L år 1981 förvärvade den i målet aktuella bostadsrätten var lägenheten uthyrd i andra hand. För att förmå hyresgästen att avsäga sig hyresrätten nödgades L betala 60 000 kr till denne. Betalningen skedde den 7 maj 1983. Bostadsrätten avyttrades den 30 november 1987.

KR ansåg att extraordinär besvärsmät enligt 100 § GTL inte förelåg och upptog inte besvären till prövning.

L fullföljde sin talan hos RR.

RR anförde:

"RR finner att det med hänsyn till den numera föreliggande utredningen framstår som ursäktligt att L inte tidigare åberopat det till KR ingivna materialet. Vid sådant förhållande och då även förutsättningarna i övrigt

för rätt till besvär i särskild ordning föreligger skall L:s besvär tas upp till prövning.

Utredningen i målet får anses visa att L är berättigad till avdrag för realisationsförlust vid avyttring av aktier och för reparationskostnader avseende bostadsrätten med yrkade belopp. Däremot kan han inte anses berättigad till avdrag vid realisationsvinstberäkningen för den ersättning han har lämnat till en tidigare hyresgäst.

----- "

RR vidtog härav föranledda ändringar av L:s taxeringar och underlag för tilläggsbelopp.

Kommentar:

Vilka överväganden som lett fram till bedömningen att avdrag inte kunde medges för evakueringskostnaderna framgår inte av domen. Denna skall möjligen läsas med tonvikt på orden "vid realisationsvinstberäkningen", innebärande att RR kanske skulle kunna tänka sig att godkänna avdraget vid den löpande inkomstbeskattningen såsom en sådan av upplåtelsen föranledd kostnad som avses i p. 3 anv. till 39§ KL (i lydelsen före skattereformen). Kontantprincipen hindrar dock i så fall att avdrag medges vid 1988 års taxering.

Det kan emellertid också förhålla sig så RR ansett att evakueringskostnader av nu berört slag över huvud taget inte är avdragsgilla. Rättsfallet RÅ 1970 not Fi 1180 (återgivet i GRS Skattehandbok del II, 6:e uppl, s. 452) ger visst stöd för ett sådant betraktelsesätt. Rättsfallet gällde en bostadsförening som vägrades avdrag för evakuering av lägenheterna i föreningens fastighet. Föreningen uppgav att lägenheterna efter evakueringen kunnat hyras ut möblerade till högre hyror än som tidigare kunnat tas ut. Taxeringsintendenten invände att kostnaderna inte syntes vara att hänföra till utgifter för intäkternas förvärvande utan fastmer var att hänföra till kostnader i samband med ett planerat nedläggande av förvärvskällan.

L:s syfte med att betala 60 000 kr till hyresgästen var att avsluta ett hyresförhållande. Kostnaden kan sägas ha samband med nedläggande av en inkomstkälla.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 augusti 1998.*

RR:s dom den 15 juni 1998, mål nr 315-1998.

Personaloptioner

Fråga om avdrag vid frivilligt avstående från utnyttjande.

Överklagat förhandsbesked.

X AB hade beslutat att till vissa ledande befattningshavare i bolaget lämna erbjudande om så kallade personaloptioner, som gav rätt till förvärv av aktier i X AB enligt en särskild optionsplan. Denna var i allt väsentligt utformad på samma sätt som de i rättsfallen RÅ 1994 not 41 och not 733 berörda optionsplanerna. A, som avsåg att ansluta sig till optionsplanen, frågade - såvitt nu är av intresse - om han, under förutsättning att förmånsbeskattning skett, hade rätt till avdrag i realisationsvinstsystemet eller i inkomstslaget tjänst för det fall han under pågående anställning frivilligt skulle avstå från rätten att utnyttja optionen.

SRN förklarade att A var berättigad till avdrag i inkomstslaget tjänst när han avstod sin rätt enligt optionsplanen och motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

"A är anställd vid X AB. Ansökningen gäller vissa skattefrågor som hänger samman med att A har erbjudits att delta i en optionssparplan som ger honom rätt att vid en framtida tidpunkt förvärva aktier i X AB till ett förutbestämt pris. A kan under pågående anställning med bindande verkan avstå från sin rätt enligt planen.

Enligt gällande praxis (RÅ 1994 not 41 och not 733) sker beskattning på grund av deltagande i optionssparplan vid den tidpunkt när rätten att förvärva aktier inträder. Utnyttjas inte rätten därför att den förfaller medges avdrag i inkomstslaget tjänst vid löptidens utgång eller vid anställningens upphörande dessförinnan. Enligt nämndens mening saknas skäl att bedöma avdragsrätten annorlunda för det fall den skattskyldige avstår från sin rätt enligt planen."

Tre ledamöter var av skiljaktig mening och anförde:

"Skattskyldig, som beskattas för en förmån att få förvärva aktier enligt en optionssparplan av ifrågavarande slag, har enligt praxis medgetts avdrag i inkomstslaget tjänst motsvarande värdet av den beskattade men inte utnyttjade förmånen, om rätten att förvärva aktier

förfallit på grund av att han slutat anställningen eller tiden för aktieförvärv löpt ut (se bl.a. RÅ 1994 not. 41). Avdraget torde i dessa fall ha medgetts av billighetsskäl när yttre omständigheter såsom ny anställning eller ekonomiska omständigheter (aktiernas värdeutveckling eller den skattskyldiges ekonomiska förhållanden) inte har medgetts ett utnyttjande.

Några sådana skäl att medge avdrag föreligger inte när den anställde frivilligt avstår från förmånen utan att den har förfallit. I ett sådant fall förfogar den skattskyldige över förmånen genom att tidigarelägga ett till förfallotidpunkten knutet avdrag, vilket är ekonomiskt fördelaktigt för honom om värdet av rättigheten att teckna aktier vid anståendetidpunkten är mindre än värdet av ett omedelbart skattemässigt avdrag eller om han erhåller någon form av vederlag i utbyte. Enligt vår mening föreligger därför inte skäl att medge avdrag när rätt att förvärva aktier enligt optionsplanen upphör enbart på grund av ett frivilligt avstående. Vi anser att A hade bort meddelas förhandsbesked i enlighet härmed. I övrigt är vi ense med majoriteten."

RSV, som anslöt sig till de tre skiljaktiga ledamöternas uppfattning, överklagade förhandsbeskedet med yrkande att A vid frivilligt avstående skulle förklaras inte vara berättigad till något avdrag vare sig i inkomstslaget tjänst eller i realisationsvinssystemet.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

SRN:s förhandsbesked har återgivits och kommenterats i rättsfallsprotkoll nr 2/98.

Beskattningstidpunkten för förmåner, som utgår på grund av optionsplaner av i förevarande mål aktuellt slag, har enligt praxis (RÅ 1994 not 41 och not 733) ansetts infalla när rätten att utnyttja optionen inträder (den s k kan-tidpunkten). Beskattning har inte ansetts kunna ske redan då den skattskyldige ansluter sig till planen, eftersom den förvärvade rättigheten i sig inte bedömts utgöra ett värdepapper. Genom ny lagstiftning (SFS 1998:337) har emellertid numera införts en regel, som innebär att beskattningstidpunkten infaller vid det faktiska utnyttjandet. Såsom förutsättning för tillämpning av den nya regeln gäller dock att optionen inte får avse rätt till förvärv av annan egendom än värdepapper och att rätten i sig inte utgör ett värdepapper. Regeln har trätt i kraft den 1 juli 1998 och tillämpas första gången vid 1999 års taxering. Äldre bestämmelser skall dock tillämpas för förmåner som

kunnat utnyttjas före ikraftträdandet.

Den nya regeln innebär att problematiken med avdrag vid frivilligt avstående bortfaller i fråga om optionsplaner av det i förevarande mål aktuella slaget om utnyttjandetiden har börjat löpa efter den 30 juni 1998.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

32/98

- [RR:s dom den 19 oktober 1998, mål nr 314-1998.](#) Barnomsorg. Värdering i förmånsbeskattningshänseende av ifrån arbetsgivaren tillhandahållna tjänster avseende barnomsorg och städning.
 - [RR:s dom den 16 oktober 1998, mål nr 2315-1998.](#) Avdrag för ränta på vinstandelslån har vägrats med tillämpning av lagen mot skatteflykt.
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 oktober 1998, mål nr 2171-1998.](#) Avdrag för förbättringskostnad vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av privatbostadsfastighet; 1997 års taxering.
 - [SRN:s förhandsbesked den 13 oktober 1998.](#) Fråga om en bostadsrättsförening uppfyller kraven för s.k. schablonbeskattning enligt 2 § 7 mom. SIL
 - [SRN:s förhandsbesked meddelat 25 juni 1998.](#) Fråga om förutsättningar för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom SIL mellan svenskt bolag och utländskt bolags filial i Sverige.
 - [SRN:s förhandsbesked den 16 oktober 1998.](#) Utomstående delägare i fåmansföretag. Utomlands bosatt delägare. Fråga om en utomlands bosatt fysik person som indirekt äger aktier i svenskt fåmansföretag är utomstående delägare enligt 3 § 12 e mom. SIL
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 oktober 1998.

RR:s dom den 19 oktober 1998, mål nr 314-1998

Barnomsorg

Värdering i förmånsbeskattningshänseende av ifrån arbetsgivaren tillhandahållna tjänster avseende barnomsorg och städning.

SRN:s förhandsbesked ifrån den 12 december 1997 har utförligt refererats i rättsfallsprotokoll nr 39/97 den 22 december 1997.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

Marknadsvärdet av förmånen motsvaras av vad A:s arbetsgivare C AB erlägger för tjänsten till företaget B. Undantagsregeln i 32 § 3c mom. kommunalskattelagen

(1928:370), KL är inte tillämplig.

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 oktober 1998.

RR:s dom den 16 oktober 1998, mål nr 2315-1998

Avdrag för ränta på vinstandelslån har vägrats med tillämpning av lagen mot skatteflykt.

Skatterättsnämndens förhandsbesked, se rättsfallsprotokoll 10/98, nr 4, 980310.

Sökanden överklagade fråga 3 (skatteflyktslagen) och RSV frågorna 1 (tolkning av bestämmelsen) och 2 (genomsyn).

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

REGERINGSRÄTTENS MOTIVERING

Regeringsrätten tar inte ställning till om de i ansökan om förhandsbesked beskrivna åtgärderna står i överensstämmelse med bestämmelserna i aktiebolagslagen (1975:1385) och stiftelselagen (1994:1220) men gör sin prövning med utgångspunkt i att så är fallet. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Kommentar:

Prövningen avsåg lagen mot skatteflykt i dess nya lydelse som gäller fr.o.m. den 1 januari 1998.

Förfarandet ska numera strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Förslag från företrädare för fastighetsbranschen om att införa regler om enkelbeskattning av fastighetsbolag har hitintills avvisats med bl.a. motiveringen att det redan idag går att tillskapa bolag som i princip är enkelbeskattade, se 1996/97:FiU20, bilaga 2.

Vad gäller utdelning är huvudprincipen emellertid fortfarande att den inte är avdragsgill för svenska aktiebolag. Reglerna om avdrag för rörlig ränta i 2 § 9

mom. SIL är utformade mot denna bakgrund och avdrag medges i princip bara i sådana fall då det typiskt sett föreligger ett tvåpartsförhållande eftersom räntan i sådana fall bestäms på marknadsmässiga grunder (se SOU 1972:63 s. 90 och 112 samt prop. 1976/77:93 s. 21-25 och 27). Med hänsyn till det inflytande som fordringshavarna avses tillförsäkras över stiftelsens aktier i bolaget, fann såväl SRN som RR att rekvisitet var uppfyllt.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 oktober 1998.*

KR:s i Göteborg dom den 14 oktober 1998, mål nr 2171-1998

Avdrag för förbättringskostnad vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av privatbostadsfastighet; 1997 års taxering.

Dödsboet efter S. yrkade vid realisationsvinstberäkning avdrag i deklARATIONEN med 30 000 kr. avseende installation av badrum 1973. I länsrätten ändrades det yrkade beloppet till 35 000 kr med hänvisning till att detta belopp fanns redovisat i fastighetsdeklARATION avseende nybyggnad 1974. Skattemyndigheten och länsrätten vägrade avdraget då det inte kunnat styrkas med kvitton eller fakturor.

Kammarrätten gjorde följande bedömning: Dödsboet efter S. har inte kunnat förete faktura eller liknande verifikation som visar att S. haft nu aktuella kostnader för förbättring av fastigheten. Fråga uppkommer då om dödsboet på annat sätt har visat att det är berättigat till avdrag för det yrkade beloppet ... Till stöd för sin talan har dödsboet åberopat två allmänna fastighetsdeklARATIONER för taxeringsåren 1970 respektive 1975. I den förstnämnda fastighetsdeklARATIONEN saknas uppgift huruvida det finns indraget vatten, toalett eller andra sanitets- och våtutrymmen i fastigheten. I fastighetsdeklARATIONEN 1975 har bl.a. följande uppgifter lämnats. Anslutning finns till kommunalt vatten. Fastigheten är utrustad med vatten, WC, badrum samt extra toalett eller duschrum. År 1974 har en till- eller ombyggnad eller väsentlig reparation företagits på fastigheten för en kostnad av 35 000 kr. Av uppgifterna i fastighetsdeklARATIONERNA samt av övriga omständigheter i målet finner kammarrätten

det visat att det har nedlagts förbättringskostnader med 35 000 kr på fastigheten. De förbättringar som skett har också inneburit att fastigheten var i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvstillfället. Avdrag skall sålunda medges vid realisationsvinstberäkningen. Indexuppräknning skall ske med utgångspunkt från det år förbättringskostnaderna nedlagts på fastigheten, dvs. 1974.

Kommentar:

Vid fastighetstaxering skall i nedlagda kostnader inbegripas även värdet av eget arbete. I den mån värdet av eget arbete ingått i angivet belopp skall det inte vara avdragsgillt vid realisationsvinstbeskattning.

Överklagas ej av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 oktober 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 13 oktober 1998

**Fråga om en bostadsrättsförening uppfyller kraven för s.
k. schablonbeskattning enligt 2 § 7 mom. SIL**

Inkomsttaxering 1999-2000.

En bostadsrättsförening (Föreningen) utgör en bostadsrättsförening enligt lagen (1991:614) om bostadsrättsföreningar. Föreningen har tidigare ägt hela fastigheten F 1. Till denna fastighet hörde en större byggnad vilken inrymde ca 130 bostadsrättslägenheter och ett antal kommersiella lokaler med dithörande lagerutrymmen samt garage.

I syfte att även fortsättningsvis skattemässigt bli bedömd som äkta bostadsrättsförening avstyckade föreningen den del av fastigheten F 1 som inte innehöll bostäder utan garageplatser och kommersiella lokaler. Den avstyckade delen bildade registerfastigheten F 2. Samtidigt överläts F 2 till ett nybildat fastighetsbolag i vilket medlemmarna erbjöds att förvärva aktier enligt sina andelstal i Föreningen.

Avstyckningen skedde enligt reglerna i fastighetsbildningslagen. Trots att avstyckningen uppfyllde dessa krav råder ett starkt fysiskt samband mellan F1 och F2. Därför upprättades i samband med fastighetsbildningen servitutsavtal mellan fastigheterna enligt vilka bl.a. gemensamma tekniska funktioner reglerades.

Till följd av att fördelningen av aktierna i fastighetsaktiebolaget mellan medlemmarna har ifrågasatts har Föreningen bedömt att det finns risk för civilrättslig ogiltighet avseende medlemmarnas aktieförvärv från Föreningen. Det innebär att aktierna kan komma att återgå till Föreningen och att Föreningen blir ägare av samtliga aktier i fastighetsbolaget som är ägare till den avstyckade fastighetsdelen F2.

Frågor:

1. Om Föreningen förvärvar samtliga aktier i fastighetsaktiebolaget kommer Föreningen då att uppfylla kraven för schablonbeskattning enligt 2 § 7 mom. SIL?

2. Om Föreningen förvärvar äganderätten till F 2 kommer Föreningen då att näringsinkomstbeskattas enligt "vanliga" regler för inkomster avseende F 2 och schablonbeskattas enligt 2 § 7 mom. SIL för fastighetsinkomster avseende F1?

Som förutsättning för frågorna äger Skatterättsnämnden utgå från att om hyresvärdet för F 1 och F 2 bedöms gemensamt uppfyller Föreningen inte "huvudsaklighetskriteriet" men om hyresvärdet bedöms för F 1 och F 2 var för sig uppfyller F 1 huvudsaklighetskriteriet men inte F 2.

SRN meddelade följande förhandsbesked:

"FÖRHANDBESKED (avser båda frågorna)

Föreningen uppfyller inte kraven för s.k. schablonbeskattning enligt 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

MOTIVERING

Föreningen ägde intill utgången av räkenskapsåret 1996 hela den dåvarande fastigheten F 1. På fastigheten fanns uppförd en byggnad som inrymde ca 130 bostadsrättslägenheter och ett antal kommersiella lokaler med dithörande lagerutrymmen samt garage. I syfte att säkerställa att även fortsättningsvis skattemässigt bli bedömd som ett s.k. äkta bostadsföretag lät Föreningen avstycka den del av fastigheten F 1 med dithörande byggnadsdel som inte innehöll bostäder utan garageplatser och kommersiella lokaler. Den avstyckade delen bildade fastigheten F 2. F 2 överläts herefter till ett nybildat fastighetsbolag (Bolaget) i vilket medlemmarna erbjöds att förvärva aktier enligt sitt andelstal i Föreningen. Aktierna i Bolaget kan komma att återgå till Föreningen. Med

anledning härav önskar Föreningen besked om den fortfarande är att anse skattemässigt som en bostadsförening om Föreningen förvärvar aktierna i Bolaget eller äganderätten till fastigheten F 2.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt förutsättningarna är Föreningen inte att anse som ett s.k. äkta bostadsföretag om F 1 och F 2 betraktas som en enhet.

Enligt 2 § 7 mom. första stycket SIL gäller som förutsättning för schablonbeskattning som ett s.k. äkta bostadsföretag att verksamheten uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar bereda bostäder i hus, som ägs av föreningen. En förening förlorar alltså sin status av s.k. äkta bostadsföretag om föreningen vid sidan av verksamheten att bereda bostäder åt medlemmarna bedriver annan verksamhet i mer än ringa omfattning (jfr prop. 1957:3 s. 19). Om föreningen förvärvar fastigheten F 2 med byggnadsdelen innehållande kommersiella lokaler m.m. direkt eller indirekt genom förvärv av aktierna i Bolaget får Föreningen - med hänsyn till förutsättningarna i ärendet - anses bedriva annan verksamhet i mer än ringa omfattning och förlorar därmed sin status av s.k. äkta bostadsföretag."

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 oktober 1998.

SRN:s förhandsbesked meddelat 25 juni 1998

Fråga om förutsättningar för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom SIL mellan svenskt bolag och utländskt bolags filial i Sverige.

Ett franskt bolag har för avsikt att påbörja verksamhet i ett dotterbolag i Sverige. Dessutom har det franska bolaget tänkt öppna en filial här i landet. I ansökan om förhandsbesked gällde frågan om bolaget och filialen med skattemässig verkan kan lämna varandra koncernbidrag.

Skatterättsnämnden besvarade frågan jakande med följande motivering:

"Om både bolaget och filialen hade varit svenska

aktiebolag skulle - givet att några begränsningar häremot enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL, ej skulle gälla (förhandsbeskedet omfattar ej någon prövning mot UAL) - de enligt praxis med skattemässig verkan kunna lämna varandra koncernbidrag under 1999 med stöd av diskrimineringsförbudet i artikel 24 punkt 5 i dubbelbeskattningsavtalet (1991:673) mellan Sverige och Frankrike. Nämnden finner att det skulle strida ej blott mot angivna bestämmelse utan även mot bestämmelsen i artikel 24 punkt 3 i skatteavtalet att inte tillerkänna ifrågavarande bidrag skattemässig verkan på sätt anges i förhandsbeskedet."

Riksskatteverket har överklagat förhandsbeskedet.

Kommentar:

RSV anser inte att artikel 24 punkt 5 är tillämplig eftersom den tar sikte på fall av franskt ägande av svenskt företag och tvärtom. I detta fall är det fråga om ett svenskt AB och ett franskt S.A. Den filial som bildas är inte ett självständigt företag utan utgör en del av det franska företaget och ett svenskt företag kan inte med skatterättslig verkan lämna koncernbidrag till ett i utlandet hemmahörande företag. RSV hänvisar vidare till kommentaren till artikel 24 punkt 3 i OECD:s modellavtal där olika typer av kostnader, som bör ge rätt till avdrag enligt principen om lika behandling, exemplifieras. Bokslutsdispositioner finns ej med bland exemplen och RSV:s uppfattning är att artikel 24 punkt 3 inte är tillämplig i det aktuella fallet.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 oktober 1998.

SRN:s förhandsbesked den 16 oktober 1998

Utomstående delägare i fåmansföretag. Utomlands bosatt delägare.

Fråga om en utomlands bosatt fysik person som indirekt äger aktier i svenskt fåmansföretag är utomstående delägare enligt 3 § 12 e mom. SIL.

Inkomsttaxering 1998 - 2001.

Sökanden A som är verkställande direktör i X AB äger 25 % av aktierna i bolaget. Resterande aktier ägs av det tyska bolaget Y GmbH. Det tyska bolaget kontrolleras av

familjen D och är att anse som ett fåmansföretag i den mening som avses i 32 § anv.p. 14 st. 8 KL . De personer inom familjen D som äger andelar i Y GmbH är sinsemellan att betrakta som närstående enligt trettonde stycket samma punkt. Ingen av familjemedlemmarna arbetar i X AB och har inte heller skatterättslig hemvist i Sverige.

A önskade besked om att bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL inte skall tillämpas på utdelning eller reavinst på hans aktier i X AB.

Skatterättsnämndens majoritet beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Regeln i 3 § 12 e mom. 1 st. SIL om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b mom. samma lag är tillämplig på utdelning/reavinst på A:s aktier i X AB.

MOTIVERING

Nämnden som inledde med redogörelse för i ansökan givna förutsättningar och definitionen av utomstående delägare i 3 § 12 e mom. 2 st. SIL gjorde följande bedömning.

Det indirekta ägandet av X AB medför i och för sig inte att familjen D skall räknas som utomstående. För detta krävs också att aktierna i X AB inte är kvalificerade för någon i familjen.

Av bestämmelserna i 3 § 12 a mom. första stycket SIL följer att aktierna i det tyska bolaget är kvalificerade för familjen. De indirekt ägda aktierna i X AB är däremot aldrig kvalificerade för familjen även om personer i familjen skulle ha varit verksamma i X AB (jfr första stycket punkt 2 i nyssnämnda bestämmelse). Familjens aktieinnehav i X AB är mot denna bakgrund inte kvalificerat enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom. första stycket SIL.

Familjens innehav i X AB skulle däremot kunna vara 'kvalificerat' med tillämpning av utomståenderegeln eftersom bestämmelsen synes förutsätta att aktier i ett företag med avvikelse från definitionen av kvalificerad aktie i 3 § 12 a mom. första stycket SIL kan vara kvalificerade även om de inte innehas direkt av den fysiska personen utan indirekt genom ett mellanliggande bolag.

Eftersom inte någon i familjen är verksam i X AB är aktieinnehavet inte 'kvalificerat' för familjen enligt utomståenderegeln's lokution 'direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger kvalificerad aktie i företaget'.

SKILJAKTIG MENING

Två av nämndens ledamöter anmälde skiljaktig mening samt anförde bl.a följande.

En förutsättning för att en aktie skall vara kvalificerad enligt 3 § 12 a mom. 1. är att aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning eller i annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. Visserligen är inte medlemmarna i familjen D aktieägare i X AB. Ett indirekt ägande får dock anses tillräckligt för att konstituera en kvalificerad aktie vid tillämpning av utomståenderegeln. En annan tolkning skulle leda till att föreskriften i 21 e mom. - att ägandet av kvalificerad aktie kan ske genom förmedling av juridisk person - skulle sakna mening. Av handlingarna framgår att det tyska bolaget bedrivit samma eller likartad verksamhet som X AB. Enligt 12 a mom. tredje stycket skall vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger utländska juridiska personer jämföras med svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar. Genom innehavet av aktier i det tyska bolaget får medlemmarna i familjen D således anses äga kvalificerade aktier i X AB. Det förhållandet att det indirekta ägandet i X AB sker genom det företag som bedriver samma eller likartad verksamhet som X AB bör inte föranleda annan bedömning.

Mot bakgrund av det anförda anser vi att medlemmarna i familjen D inte är att betrakta som utomstående enligt 3 § 12 e mom. SIL och att bestämmelserna i 3 § 12 b mom. därmed är tillämpliga på utdelning/reavinst på A:s aktier i X AB.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt i ärendet beträffande begreppet "kvalificerad aktie" och innebär ett klargörande huruvida skattskyldighet enligt SIL förutsätts för att innehavd aktie skall anses kvalificerad. Det framgår inte av beslutet i vilken utsträckning nämndens majoritet tagit ställning till om familjen D äger kvalificerade aktier i " ... annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket. " (3 § 12 e mom. 2 st. SIL). Det av dissidenterna anförda överensstämmer med den av RSV framförda ståndpunkten. Förhandsbeskedet kommer att överklagas.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

23/98

- [RR:s dom den 27 juli 1998, mål nr 6045-1997](#). Avdrag för tidningsprenumeration.
 - [SRN:s förhandsbesked den 26 juni 1998](#). Omstrukturering inom koncern där tyska bolag ingår som ägare.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 augusti 1998.

RR:s dom den 27 juli 1998, mål nr 6045-1997.

Avdrag för tidningsprenumeration.

Inkomsttaxering 1998-2000.

Överklagat förhandsbesked.

SRN har enligt förhandsbesked 1997-09-23 (se rättsfallsprotokoll nr 28/97) ansett att sjuksköterskan D inte skulle beskattas för förmån bestående i att hennes arbetsgivare för hennes räkning bekostade prenumeration på tidningen Dagens Medicin (fråga 1). Däremot ansåg SRN, som framhöll att Dagens Medicin fick anses vara en allmänt nyhetsorienterande tidning inom sjukvårdsområdet utan att därför ha en rent vetenskaplig inriktning, att D inte hade rätt till avdrag för prenumerationskostnaden om hon själv betalade den (fråga 2).

D överklagade förhandsbeskedet i vad avser svaret på fråga 2 med yrkande att hon skulle förklaras vara berättigad till avdrag för ifrågavarande prenumerationskostnad om hon själv betalade den.

RR gjorde samma bedömning som SRN beträffande den fråga som omfattades av överklagandet. RR fastställde SRN:s förhandsbesked i den del det överklagats.

Kommentar:

I motiveringen till svaret på fråga 1 har SRN åberopat den från och med 1997 års taxering gällande regeln i 32 § 3 c KL, där det sägs att om en vara eller tjänst, som en anställd erhåller av arbetsgivaren, är av väsentlig

betydelse för utförandet av hans arbetsuppgifter, skall förmånen av varan eller tjänsten inte tas upp som intäkt om förmånen är av begränsat värde för den anställde och inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Denna lättnad i förmånsbeskattningen har inte fått någon motsvarighet på avdragssidan. Av prop 1994/95: 182, s 40, framgår att denna olikformighet i beskattningen varit avsedd. Det framhålls i propositionen att presumtionen normalt sett är betydligt starkare för att ett arbetsredskap är av väsentlig betydelse för arbetet i det fall arbetsgivaren svarar för det än när den anställde själv betalar.

I de fall då den anställde själv betalar för en tidningsprenumeration torde alltså för rätt till avdrag alltså bära krävas att fråga är om ett nödvändigt arbetsredskap. RR har tydligen med hänsyn till Dagens Medicins allmänt nyhetsorienterande uppläggning inte ansett att detta krav är uppfyllt (jfr RÅ 1992 ref 7, där RR konstaterade att tidningen Dagens Industri inte utgjort nödvändig facklitteratur för den skattskyldige).

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 augusti 1998.

SRN:s förhandsbesked den 26 juni 1998.

Omstrukturering inom koncern där tyska bolag ingår som ägare.

A, B (båda tyska bolag) och GE, en svensk fysisk person äger en tredjedel var av aktierna i D AB. D AB har ett helägt dotterbolag E AB. Ägarna till D AB vill av affärsmässiga skäl lösa upp koncernsambandet mellan D AB och E AB.

För att åstadkomma den önskvärda organisationen övervägs följande alternativa transaktioner.

Alternativ 1.

1. GE säljer sina aktier i D AB till ett av honom helägt aktiebolag GEAB.

2. D AB avyttrar sina aktier i E AB för bokförda värden till ägarna d.v.s. till GEAB, A och B. Härav förvärvar GEAB 50 procent av aktierna och de två andra förvärvarna vardera 25 procent.

3. GEAB avyttrar sina aktier i D AB till de två tyska företagen för ett belopp motsvarande GEAB:s förvärvspris. I ett första steg avser GE att överlåta sina aktier i D AB till ett av honom helägt bolag GEAB. Ett antal alternativa ytterligare steg avses som slutresultat ge att GEAB äger hälften av aktierna i E AB medan A och B eller det av A och B nybildade aktiebolaget NYAB eller D AB äger återstoden samt att A och B eller NYAB äger samtliga aktier i D AB.

Alternativ 2.

1. GE säljer sina aktier i D AB till ett av honom helägt aktiebolag, GEAB. Samtidigt säljer de två tyska ägarna sina aktier i D AB till ett av dem gemensamt ägt nybildat svenskt aktiebolag, NYAB.

2. D AB avyttrar sina aktier i E AB för bokförda värden till de två ägarna, GEAB och NYAB. Ägarna förvärvar vardera 50 procent av aktierna i D AB.

3. GEAB avyttrar sina aktier i D AB till NYAB för ett belopp motsvarande GEAB:s anskaffningskostnad för aktierna i E AB.

Efter RSV:s yttrande presenterade sökandena ett ytterligare alternativ.

GEAB förvärvar GE:s aktier i D AB. I nästa steg förvärvar GEAB 50 procent av aktierna i E AB av D AB för ca 15 miljoner kronor. Priset överstiger aktiernas bokförda värde något men understiger klart aktiernas marknadsvärde. Efter en "vanlig" kontantutdelning till aktieägarna beslutas att DAB:s aktiekapital skall nedsättas genom inlösen av GEAB:s aktier i D AB. Inlösenbeloppet förutsätts motsvara aktiernas nominella belopp, ca 10 miljoner kronor. De tyska ägarna tillför samtidigt D AB motsvarande belopp genom nyemission.

Sökandena ställde följande frågor.

1. Utlöser D AB:s försäljning av aktierna i E AB till aktieägarna i D AB enligt alternativ 1 uttagsbeskattning hos D AB?

2. Utlöser D AB:s försäljning av aktierna i E AB till aktieägarna i D AB enligt alternativ 2 uttagsbeskattning hos D AB?

3. Utlöser GEAB:s försäljning av aktierna i D AB till A och B enligt alternativ 1 uttagsbeskattning hos GEAB?

4. Utlöser GEAB:s försäljning av aktierna i D AB till NYAB enligt alternativ 2 uttagsbeskattning hos GEAB?

I anledning av det tredje alternativet ställdes följande

tilläggsfrågor.

1. Utlöser D AB:s försäljning av aktierna i E AB till GEAB uttagsbeskattning hos D AB?

2. Utlöser inlösen av GEAB:s aktier i D AB till nominellt belopp uttagsbeskattning hos GEAB?

SRN lämnade följande besked.

Fråga 1.

D AB skall uttagsbeskattas i den del avyttringen sker till A och B. D AB skall ej uttagsbeskattas i den del avyttringen sker till GEAB.

Fråga 2.

D AB skall ej uttagsbeskattas.

Fråga 3.

GEAB skall ej uttagsbeskattas.

Fråga 4.

GEAB skall ej uttagsbeskattas.

Tilläggsfråga 1

D skall ej uttagsbeskattas.

Tilläggsfråga 2

GEAB skall ej uttagsbeskattas.

Som motivering anförde nämnden.

"Omständigheterna får anses vara sådana att uttagsbeskattning kan underlåtas under förutsättning att några s.k. obehöriga skatteförmåner ej uppstår.

D AB:s avyttring av aktier i E AB till A och B bör uttagsbeskattas eftersom värdestegringen på aktierna eljest skulle falla utanför svensk skattejurisdiktion vid en framtida realisation därav (fråga 1). Däremot bör uttagsbeskattning underlåtas om GEAB avyttrar aktier i D AB till NYAB (fråga 4). Detsamma gäller för D AB:s avyttring av aktier i E AB till GEAB och NYAB (frågorna 1 och 2 , tilläggsfråga 1). Såvitt avser överlåtelsen till NYAB följer detta också av att den avyttringen omfattas av bestämmelserna i 2 § 4 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt , SIL (fråga 2).

Inlösningen av GEAB:s aktier i D AB till belopp understigande marknadsvärdet får antas balanseras av att GEAB dessförinnan till underpris fått förvärva en större del av D AB:s aktier i E AB än vad som motsvaras

av GEAB:s ägarandel i D AB. Värdet av A:s och B:s aktier i D AB efter inlösningen får därför antas motsvara värdet på aktierna före D AB:s överlåtelse av aktier i E AB trots att inlösningen resulterar i en högre ägarandel i D AB. Inlösningen, sedd tillsammans med D AB:s avyttring av aktier i E AB till GEAB, leder alltså inte till att latent realisationsvinst dras undan från svensk beskattning vid en framtida avyttring. Med hänsyn härtill och till praxis avseende uppdelning av näringsverksamhet bedriven i aktiebolag (jfr RÅ 1993 not. 717) finner nämnden att inlösningen av aktierna ej bör föranleda beskattning av GEAB i vidare mån än att inlösenbeloppet skall tas upp som intäkt vid avyttring av aktier i D AB (tilläggsfråga 2).

Även om GEAB:s avyttring av aktier i D AB till A och B (fråga 3) sker till utländska skattesubjekt kan uttagsbeskattning underlåtas av motsvarande skäl som redovisats för underlåten uttagsbeskattning vid inlösen av GEAB:s aktier i D AB."

Förhandsbeskedet har ej överklagats av RSV. Såvitt bekant har sökandena inte heller överklagat.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

31/98

- [RR:s dom den 24 september 1998, mål nr 6642-97/6101.](#)
Tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern
- [SRN:s förhandsbesked den 6 oktober 1998.](#) Fråga om skattskyldighet för forskningsstiftelse
- [SRN:s förhandsbesked den 6 oktober 1998.](#) Avvecklingslagen. Fråga angående tillämpningen av lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (AvL).
- [SRN:s förhandsbesked den 28 april 1998.](#) Fråga om skattskyldighet för utdelning till utländskt bolag.
- [SRN:s förhandsbesked den 11 maj 1998.](#) Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikel i skatteavtal eller diskriminering enligt Romfördraget.
- [SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 1998.](#) Social omsorg. Fråga om omsättning av aktuella tjänster är att anse som barnomsorg eller därmed jämförlig social omsorg enligt mervärdesskattelagen.
- [SRN:s förhandsbesked den 30 september 1998.](#) Fråga om sökandebolaget är att anse som framställare enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 mervärdesskattelagen.
- [SRN:s förhandsbesked den 7 oktober 1998.](#) Omsättning på färja. Fråga om vad som gäller fr.o.m. den 1 juli 1999 i fråga om skattskyldighet och omsättningsland för varor som omsätts på färjor som går mellan EG-länder eller mellan EG-land och tredje land.
- [SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 1998.](#) Fråga om förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. SIL föreligger m.m.
- [SRN:s förhandsbesked den 7 oktober 1998.](#) Fråga om återläggning av värdeminskningsskatt vid avyttring av fastigheter.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.*

RR:s dom den 24 september 1998, mål nr 6642-97/6101.

**Tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22
punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och
Cypern**

Överklagat förhandsbesked.

Skatterättsnämndens (SRN) beslut finns refererat i
rättsfallsprotokollet under beteckningen 33/97/SRN
971024.

X Ltd är ett cypriotiskt s.k. offshorebolag. Det äger
samtliga andelar i Y AB och Z AB. Y AB äger i sin tur
samtliga andelar i A AB och B AB. Avsikten är att B AB
skall överlätas till Z AB.

Frågorna som ställdes är om bestämmelsen i 2 § 4
mom. tionde stycket SIL är tillämplig på överlåtelsen av
aktierna i B AB från Y AB till Z AB och om koncernbidrag
enligt 2 § 3 mom. första -fjärde styckena samma lag
kan lämnas med skatterättslig verkan mellan Y AB och B
AB.

SRN svarade nej på de båda frågorna.

Sökanden överklagade till Regeringsrätten (RR) och
yrkade att de båda frågorna skulle besvaras jakande.

RR ändrade SRN:s förhandsbesked i enlighet med
sökandens yrkande. Som skäl anförde RR följande:

"Frågan i målet är om ett svenskt aktiebolag vars
moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses
som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt
aktiebolag som ägs av ett cypriotiskt offshorebolag vid
tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt
4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och
Cypern. En förutsättning för att så skall vara fallet är att
ett cypriotiskt offshorebolag kan likställas med ett
svenskt aktiebolag främst i de hänseenden som är
relevanta vid koncernbeskattningen (RÅ 1996 ref. 69).

Enligt vad som upplysts finns det inte någon
möjlighet till resultatutjämning inom koncerner vid
cypriotisk beskattning vare sig för offshorebolag eller
andra bolag. Detta kan dock enligt Regeringsrättens
mening inte utgöra något hinder mot att cypriotiska
bolag likställs med svenska aktiebolag i nu aktuellt
hänseende.

Ett cypriotiskt offshorebolag skiljer sig, såvitt nu är
av intresse, från ett svenskt aktiebolag främst genom att

det erlägger bolagsskatt efter en betydligt lägre skattesats (4,25 %). Vidare gäller att ut-delningar, räntor och royalty från bolaget inte beläggs med källskatt. Förutsättningar för att dessa regler skall bli tillämpliga är att bolaget i sin helhet ägs av personer som inte är bosatta i Cypern och att det inte till någon del bedriver sin verksamhet där.

Reglerna för cypriotiska offshorebolag var kända då lagen (1989:686) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Cypern antogs och bolagen undantogs inte från tillämpningen av avtalet (prop. 1988/89:61 s. 34 och 38). Samma år infördes i 16 § 2 mom. SIL en definition av utländsk juridisk person samt regler om vilka utländska juridiska personer som är att anse som utländskt bolag (SFS 1989:1040). Som utländskt bolag ansågs en utländsk juridisk person som antingen enligt ett dubbelbeskattningsavtal var en person på vilket avtalet skulle tillämpas eller i sitt hemland var föremål för en beskattning som var likartad med den som svenska aktiebolag är underkastade. De cypriotiska offshorebolagen var således att anse som utländska bolag. Som skäl för det första alternativa kravet anfördes att en prövning vid avtalets ingående gjorts av de juridiska personer som var hemmavarande i den andra staten och att det särskilt angetts i avtalet om den skattemässiga behandlingen av en viss person var sådan att Sverige inte var berett att tillämpa avtalet på den. Omfattades personen av avtalet hade en sådan prövning gjorts och personen borde utan vidare godtas som ett utländskt bolag (prop. 1989/90:47 s. 17).

Definitionen av utländska bolag ändrades år 1993 (SFS 1993:1543). För att en utländsk juridisk person som omfattades av ett dubbelbeskattningsavtal skulle anses som ett utländskt bolag krävdes att avtalslandet var upptaget i en i momentet intagen förteckning. Förteckningen upptog bl.a. Cypern. Som skäl för ändringen anfördes att vissa stater efter det att dubbelbeskattningsavtal ingåtts infört regler som medgav s.k. offshoreverksamhet och att någon prövning eller godkännande av denna lagstiftning då inte skett. De stater som efter avtalets ingående infört sådan lagstiftning togs därför inte med i förteckningen (prop. 1993/94:50).

Å r 1995 togs Cypern bort ur förteckningen (SFS 1995:544). Ändringen motiverades med offshorelagstiftningen i Cypern (prop. 1994/95:204 s. 58).

Definitionen av utländsk juridisk person syftar till att klargöra i vilka fall en utländsk association kan vara skattesubjekt. Gränsdragningen mellan utländska bolag

och övriga juridiska personer är avgörande för i vilka fall en löpande beskattning av delägare för associationens inkomster skall ske. En sådan löpande beskattning av delägare skall under vissa förutsättningar ske av delägare i andra utländska juridiska personer än utländska bolag men aldrig av delägare i utländska bolag. Gränsdragningen används också i andra sammanhang bl.a. på så sätt att utländska bolag men inte andra juridiska personer i vissa fall likställs med svenska aktiebolag.

Enligt de regler i SIL som är aktuella i målet föreligger inte något hinder mot att moderföretaget är ett svenskt aktiebolag för vilket speciella beskattningsregler gäller. Särreglerna för investmentföretag, förvaltningsföretag och s.k. äkta bostadsföretag medför endast att de inte kan lämna eller motta koncernbidrag med skatterättslig verkan.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Tolkningen av dubbelbeskattningsavtal skall inriktas på att utröna avtalsparternas gemensamma avsikt (RÅ 1996 ref. 84). Vad som uttalades i samband med lagstiftningen angående dubbel-beskattningsavtalet och de samma år införda reglerna om utländska associationer talar för att de särskilda lättnaderna för cypriotiska offshoreföretag då inte ansågs böra föranleda att dessa behandlades annorlunda än andra cypriotiska bolag vid tillämpningen av dubbelbeskattningsavtalet. Detta vinner ytterligare stöd av 1993 års lagstiftning. De ändringar som gjordes år 1995 och som inte synes ha föranletts av några ändringar i de cypriotiska skatteförhållandena kan inte föranleda en ändrad tolkning av avtalet.

Regeringsrätten finner på grund härav att de speciella beskattningsregler som gäller för de cypriotiska offshorebolagen inte hindrar att de likställs med svenska aktiebolag vid en tillämpning av diskrimineringsförbudet i avtalet."

Kommentar:

RR konstaterar att det vid tolkningen av ett dubbelbeskattningsavtal är parternas gemensammaavsikt som ska utrönas. De uttalanden som gjordes dels i samband med lagstiftningen angående dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern, dels i samband med lagstiftningen angående bestämmelserna i 16 § 2 mom. SIL visar enligt RR, att denna gemensamma avsikt inte kan ha varit annan än att cypriotiska offshorebolag ska behandlas på samma sätt som andra cypriotiska bolag vid tillämpning av

avtalet. Offshorebolaget omfattas sålunda i det här sammanhanget av avtalet.

När det så gäller frågan om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är ett annat svenskt aktiebolag kan anses som ett liknande företag i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av ett cypriotiskt offshorebolag är det enligt RÅ 1996 ref. 69 en förutsättning att de liknar varandra främst i de hänseenden som är relevanta vid koncernbeskattningen. Den omständigheten att det inte finns några resultatutjämningsmöjligheter inom cypriotiska koncerner vid beskattningen hindrar enligt RR inte att det cypriotiska offshorebolaget likställs med ett svenskt aktiebolag vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i avtalet. Likaså saknar det betydelse att offshorebolaget beskattas efter en väsentligt lägre skattesats än den som svenska aktiebolag beskattas efter. En intressant fråga i sammanhanget är om detta avgörande lägger hinder i vägen för en delägarbeskattning av ett offshorebolag av det här slaget.

Som en konsekvens av RR:s ställningstagande aktualiseras den av sökanden i SRN ställda frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på aktieöverlåtelsen. Denna fråga återförvisades av RR till SRN för prövning. Samma fråga med avseende på koncernbidragen avvisades eftersom sökanden först i RR begärt denna prövning.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.

SRN:s förhandsbesked den 6 oktober 1998

Fråga om skattskyldighet för forskningsstiftelse

Inkomsttaxering 1998 - 2000.

Stiftelsen har till ändamål att främja medicinsk vetenskaplig forskning.

Skattemässigt anses stiftelsen ha ett kvalificerat allmännyttigt ändamål i den mening som avses i 7 § 6 mom. SIL.

Stiftelsen har betydande tillgångar med ett samlat marknadsvärde på över en halv miljard kr. Den finansiella styrkan har inneburit att stiftelsen har möjlighet att stödja större vetenskapliga projekt som löper under flera år.

Fråga 1

Skall man vid bedömning av om stiftelsen i skälig omfattning fullföljer sitt allmännyttiga ändamål - ta hänsyn till de anslag stiftelsen har *beviljat* eller de anslag som har *utbetalats* under viss period?

Fråga 2

Vid bedömning av fullföljdskravet skall jämförelse under ett visst beskattningsår göras mellan innevarande års avkastning och utbetalda alternativt beviljade anslag eller skall jämförelse göras mellan innevarande års avkastning och utbetalningar alternativt beviljade anslag året efter det att avkastningen intjänats och fastställts i styrelsens årsredovisning och granskats av stiftelsens revisor?

Fråga 3

När avkastningen för ett visst år fastställs, får då avräkning från bruttoavkastningen ske för samtliga kostnader för inkomstens förvärvande som hade varit avdragsgilla om stiftelsen hade varit obegränsat skattskyldig eller är avräkningsrätten begränsad och i så fall på vilket sätt?

SRN meddelade följande förhandsbesked.

FÖRHANDBESKED

Forskningsstiftelsen skall vid 1998 - 2000 års taxeringar frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse.

MOTIVERING

Enligt givna förutsättningar har Forskningsstiftelsen ett sådant ändamål som berättigar till partiell skattebefrielse enligt 7 § 6 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Enligt bestämmelsen i tredje stycket skall frågan om stiftelses skattskyldighet bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Vidare gäller enligt bestämmelsen i femte stycket att om stiftelse under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på dess tillgångar är den, oavsett ändamål, skattskyldig för all inkomst.

Av bestämmelsen i femte stycket följer att man vid bedömningen av i vilken grad en stiftelse fullföljer sitt ändamål skall jämföra fullföljden med potentiellt skattepliktigt avkastning. Detta innebär bland annat att

sådana kostnader, som hade varit avdragsgilla om avkastningen hade varit skattepliktig, skall räknas bort. Fullföljden skall alltså jämföras med en sålunda beräknad nettoavkastning. Det relevanta måttet är vidare, enligt praxis, stiftelsens potentiellt skattepliktiga löpande kapitalavkastning. Kostnader för utväljande av destinatarer bör däremot inte räknas av från bruttoavkastningen utan räknas som kostnader för fullföljd av stiftelsens ändamål.

Av bestämmelsen i femte stycket följer vidare att bedömningen skall ske i ett flerårsperspektiv. Det finns alltså intet som hindrar att en stiftelse räknar anslag för s.k. kvalificerat ändamål som kostnad för fullföljd av detta ändamål redan under det år som anslag beviljas. Detta förutsätter dock att beviljade anslag senare kommer att betalas ut antingen till utvalda mottagare eller, om detta ej låter sig göras, till annan mottagare för tillgodoseende av kvalificerat ändamål.

Bestämmelsen i femte stycket ger också utrymme för att en stiftelse, om den så önskar, vid beräkningen av fullföljdsgraden får jämföra ett års nettoavkastning med de anslag som beviljas under nästföljande år, dvs. under det år då bokslutet för föregående år granskas och fastställs. Frågan om hur fullföljdsgraden mera exakt skall beräknas i angivna hänseende behöver mera sällan ställas på sin spets på grund av att bedömningen skall ske i ett flerårsperspektiv.

Vad särskilt gäller stiftelser som enbart har sådana ändamål som anges i bestämmelsen i första stycket bör beräkningen av fullföljdsgraden ske med en viss "generositet", eftersom anledning saknas att antaga att beviljade anslag senare kan komma att användas för "okvalificerade" ändamål

Av den i ärendet ingivna årsredovisningen framgår att Forskningsstiftelsen, haft en löpande avkastning (=intäkter exklusive omplaceringsresultat minskade med förvaltningskostnader) om sammanlagt ca 300 mkr och under samma tid beviljat anslag om ca 280 mkr. Utbetalade anslag uppgick till ca 206 mkr. Under en femårsperiod uppgick den löpande avkastningen till ca 160 mkr och beviljades anslag om ca 150 mkr. Kvarstående anslag, dvs. beviljade men ännu ej utbetalade anslag, uppgick vid utgången av perioden till ca 70 mkr, varav hälften hänförde sig till endast fyra större enskilda anslag. Forskningsstiftelsen stödjer i hög grad större vetenskapliga projekt som löper under flera år.

Med hänsyn till vad ovan angivits om beräkningen av i vilken grad en s.k. allmännyttig stiftelse fullföljer sitt ändamål och under förutsättning att Forskningsstiftelsen

fortsättningsvis fullföljer sitt ändamål på sätt likartat med vad den gjort under perioden saknas anledning att antaga annat än att Forskningsstiftelsen under perioden i skälig omfattning kommer att fullfölja sitt ändamål och därmed vara partiellt skattebefriad enligt 7 § 6 mom. första stycket SIL vid 1998 - 2000 års inkomsttaxeringar.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.

SRN:s förhandsbesked den 6 oktober 1998

Avvecklingslagen

Fråga angående tillämpningen av lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek (AvL).

Inkomsttaxering 1999 - 2000.

Förutsättningarna i ärendet var följande.

Makarna A äger vardera 50 procent av två jordbruksfastigheter. Dessutom äger de ett aktiebolag, vari mannen äger 30 procent och hustrun 70 procent.

Större delen av driften av jordbruksverksamheten är förlagd till aktiebolaget. För ett antal år sedan uppförde bolaget en byggnad på den ena jordbruksfastigheten, det är med andra ord en byggnad på ofri grund. Bolagets registrerade aktiekapital uppgår till 50 000 kr. Avsikten är nu att enligt punkt 5 av övergångsbestämmelserna (1994:802) till aktiebolagslagen begära att bolaget upplöses genom att avföras ur aktiebolagsregistret. Härigenom kommer samtliga tillgångar i bolaget att övergå till makarnas enkla bolag. Det innebär bl.a. att bolagets byggnad och byggnadsinventarier kommer i delägarnas händer och övergår från att vara lös egendom till att vara fast egendom. Genom att lantbruksfastigheterna ägs med vardera 50 procent kommer även överlåten byggnad och byggnadsinventarier efter bolagets upplösning att ägas med samma ägarandel. Det kommer således till följd av avvecklingen av bolaget att ske en förskjutning i ägarandelen av byggnaden och byggnadsinventarierna. I förarbetena till AvL anges bl.a. att regeringen anser att det ska råda strikt ägaridentitet mellan aktiebolaget och övertagaren. När delägare i enkla bolag tar över verksamheten ska deras kapitalandelar stå i proportion

till respektive andel av aktiebolagets kapital (prop. 1995/96:168 s. 17).

Makarna A frågade : Är AvL är tillämplig vid vårt övertagande av bolagets verksamhet om hustrun kompenseras på så sätt att hon kommer att erhålla en större del i andra tillgångar än byggnader och byggnadsinventarier så att hennes ägarandel i den övertagna verksamheten kommer att motsvara hennes ägarandel i det upplösta aktiebolaget? Någon ersättning i form av kontanter är det inte fråga om.

SRN meddelade följande förhandsbesked:

FÖRHANDBESKED

Lagen (1996:761) om inkomstskatteregler m.m. med anledning av ändrade bestämmelser om aktiekapitalets storlek, AvL, är tillämplig vid herr A:s och fru A:s (delägarna) övertagande av verksamheten i aktiebolaget.

MOTIVERING

Nämnden utgår från att prövningen avser kravet i 2 § andra stycket AvL att om flera personer är ägare till ett aktiebolag de äger lika stora andelar vid övertagandet av aktiebolaget verksamhet (som vid utgången av 1995).

Delägarna äger 30 respektive 70 % av aktierna i bolaget. Bolaget bedriver verksamheten på delägarnas fastigheter vilka de äger med hälften var. På en av fastigheterna finns en ekonomibyggnad som ägs av bolaget. Vid upplösningen av bolaget övergår byggnaden därför till att ägas av delägarna. När verksamheten tas över kommer fru A att kompenseras genom att hon erhåller en större del i andra tillgångar än byggnader och byggnadsinventarier så att delägarnas kapitalandelar i den övertagna verksamheten motsvarar deras respektive andelar i det upplösta bolaget. Vid sådant förhållande anser nämnden att ifrågavarande krav för tillämpning av AvL är uppfyllt för delägarna.

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 28 april 1998.

Fråga om skattskyldighet för utdelning till utländskt bolag.

Inkomsttaxering 1999 - 2001.

Sökandebolaget, som är ett utländskt bolag, är moderbolag i en nybildad koncern och äger bl.a. samtliga aktier i A och B, ett utländskt respektive svenskt bolag. Styrelsen har sitt säte i det andra landet. A och B har egna förvaltningar med var sin styrelse och verkställande direktör. För att samordna koncernens verksamhet samarbetar sökandebolagets verkställande direktör med ett antal ledande befattningshavare i koncernen i en ledningsgrupp benämnd koncernledningen. Denna sammanträder varannan vecka i det andra landet och varannan i Sverige. Sökandebolaget har därför ett kontor i vardera landet med arbetsrum, sekreterarservice etc. för koncernledningens möten. Kontoret i Sverige utgör ett fast driftställe för sökandebolaget. Bolaget frågade bl.a. om aktierna i A, övriga utländska dotterbolag eller B har sådant samband med den verksamhet som bedrivs från det fasta driftstället att de utdelningar som sökandebolaget erhåller på aktierna är skattepliktiga i Sverige med beaktande av svensk intern rätt och bestämmelserna i det gällande dubbelbeskattningsavtalet.

SRN meddelade följande förhandsbesked.

Utdelning från ifrågavarande bolag är inte skattepliktig intäkt för sökandebolaget.

MOTIVERING

Utländskt bolag är, såvitt nu är i fråga, skattskyldigt i Sverige endast för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till fastighet eller fast driftställe här i riket enligt 6 § 1 mom. första stycket c lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

För att utdelning på aktier innehavda av utländskt bolag som bedriver verksamhet från fast driftställe här skall kunna utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet måste de således innehas i och för den verksamhet som driftstället bedriver. Aktierna i fråga måste m.a.o. utgöra en tillgång i den svenska förvärvskällan.

Den verksamhet som sökandebolaget bedriver i

Sverige från här beläget fast driftställe består i en övergripande samordning av koncernens verksamhet. Verksamheten innebär att de ledande befattningshavare som utgör koncernledningen varannan vecka sammanträder i de kontorslokaler som sökandebolaget innehar i Sverige. Innehavet av det fasta driftstället innebär att en skälig del av sökandebolagets vinst skall beskattas hos detta. Driftställets andel av vinsten skall beräknas som om det utgjorde ett fristående företag som på marknadsmässiga villkor tillhandahöll sökandebolaget de tjänster som utförs där. För tillhandahållandet av dessa tjänster utgör inte innehavet av ifrågavarande aktier någon nödvändig förutsättning. Innehavet av aktierna betingas m.a.o. inte av den verksamhet som specifikt bedrivs från driftstället utan av sökandebolagets verksamhet i allmänhet. I den andel av vinsten som skall hänföras till driftstället kan därför inte ifrågavarande utdelningar anses ingå.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten. RSV menar att även ledningsfunktionerna som har förlagts till det fasta driftstället, måste beaktas vid tolkningen av uttrycket "hänför sig till/verkligt samband". Beskattning kan då ske av utdelning från bolaget B till sökandebolaget därför att aktieinnehavet anses ha ett verkligt samband till verksamheten i det fasta driftstället för sökandebolaget i Sverige.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.

SRN:s förhandsbesked den 11 maj 1998

Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikel i skatteavtal eller diskriminering enligt Romfördraget.

Inkomsttaxering 1998 - 2001.

X AB ingår i en koncern med ett amerikanskt moderbolag. Koncernen ska omstruktureras och X AB avses bli dotterbolag till det engelska koncernbolaget X Ltd genom en fusion i utlandet. X Ltd ämnar inregistrera en filial i Sverige som ska överta det svenska bolagets verksamhet med samtliga tillgångar och skulder. X Ltd ämnar fortsätta den övertagna verksamheten genom filialen. Med anledning härav frågar sökandena om

överlåtelsen kan ske utan uttagsbeskattning (fråga 1) , om X AB:s periodiseringsfonder och skatteutjämningsreserv kan föras över till filialen (fråga 2) samt om filialen är frikallad från skattskyldighet för utdelning på övertagna aktier i Y AB (fråga 3). Beträffande aktierna har givits som förutsättning att dessa är näringsbetingade i den mening som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket b lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

SRN lämnade följande förhandsbesked.

Fråga 1

Uttagsbeskattning skall ej ske.

Fråga 2

Överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv får ej ske.

Fråga 3

X Ltd är frikallat från skattskyldighet för ifrågavarande utdelning.

MOTIVERING

Filialen skall enligt förutsättningarna överta samtliga tillgångar och skulder samt fortsätta den av bolaget bedrivna verksamheten. Genom att filialen kommer att utgöra fast driftställe för X Ltd såväl enligt intern svensk lagstiftning som enligt dubbelbeskattningsavtalet med Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898) kommer vinster av verksamheten även fortsättningsvis att bli beskattade i Sverige. X Ltd är ej skattskyldigt i Sverige för utdelning från X AB varken enligt SIL (se 6 § 1 mom. första stycket b) eller kupongskattelagen (1970:624, se 4 § femte stycket). Uttagsbeskattning bör därför inte ske (jfr RÅ 1993 not. 698).

Svenskt aktiebolag kan i allmänhet inte i samband med en inkråmsöverlåtelse överföra periodiseringsfonder eller skatteutjämningsreserv till annat svensk aktiebolag. Detta kan ske endast i vissa särskilt angivna fall t.ex. vid fusion (jfr 6 och 7 §§ i lagen /1993:1538/ om periodiseringsfonder resp. 12 och 13 §§ i lagen /1993:1540/ om återföring av skatteutjämningsreserv). I ett fall som det förevarande skulle således en sådan överföring inte kunna ske mellan två svenska bolag. En överföring kan då inte vare sig med stöd av icke-diskrimineringsreglerna i dubbelbeskattningsavtalet eller enligt gemenskapsrättens regler medges i detta fall.

Reglerna i 7 § 8 mom. SIL om skattefrihet för

utdelning omfattar inte mottagare som är utländska bolags svenska filialer. Dubbelbeskattningsavtalets regler om förbud mot diskriminering (artikel 23) är enligt nämndens mening inte heller tillämpliga beträffande frågan om X Ltd skall frikallas från skattskyldighet för ifrågavarande utdelning. I avtalets artikel 10 som innehåller regler om behandlingen av utdelning som betalas av bolag i den ena staten till mottagare med hemvist i den andra staten har intagits en bestämmelse om uttryckligen medger att utdelningen i ett fall som det förevarande beskattas som inkomst av näringsverksamhet i filialen, dvs. Då gäller inte avtalets regler om begränsning av källstatens beskattningsrätt (artikel 10 punkt 5). I ett sådant fall skall i stället reglerna i artikel 7 i avtalet om inkomst av rörelse tillämpas. Bestämmelsen i artikel 10 som således är en regel som specifikt reglerar den ifrågavarande situationen måste i detta fall anses överordnad reglerna i avtalet om förbud mot diskriminering. Även om så inte vore fallet kan mot bakgrund av vad som anförs i punkterna 29-35 i kommentaren till artikel 10 i OECD:s Modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet (översättning av Jan Francke och Hillel Skurnik, Iustus Förlag, 1995) knappast hävdas att en avtalsslutande stat utan en uttrycklig viljeförklaring skulle gentemot den andra avtalsslutande staten ha åtagit sig att tillämpa interna regler om undvikande av kedjebeskattning i en situation som den förevarande genom att ingå ett skatteavtal i vilket de relevanta bestämmelserna hämtats från modellavtalet.

Det återstår då att pröva om gemenskapsrättens regler kan medföra frikallelse från skattskyldighet för ifrågavarande utdelning. Artikel 52 i Romfördraget innehåller regler om rätt att etablera verksamhet i en annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare. I domar den 28 januari 1986 (mål nr 270/83, Avoir Fiscal målet) och den 12 april 1994 (mål nr C-1/93, Halliburton målet) har EG-domstolen slagit fast att en filial till ett bolag i en annan medlemsstat i det fall filialen i etableringsstaten i övrigt beskattas som ett där etablerat bolag i princip har rätt att erhålla likabehandling.

Beträffande domen den 28 januari 1986 kan anmärkas att franska bolag beskattas i Frankrike endast för verksamhet som bedrivs där varför det med större tyngd kunde hävdas i det fallet att utländska filialer och franska bolag beskattades på i princip samma sätt. Medan svenska bolag beskattas här för all sin inkomst beskattas utländska bolag med en filial här endast för den del av verksamheten som är hänförlig till filialen.

Enligt nämndens mening utgör denna skillnad dock inget bärande skäl för att inte tillämpa reglerna om skattebefrielse för utdelning på utdelning som uppbärs av en här etablerad filial till ett bolag från ett annat medlemsland som i allt väsentligt motsvarar ett svenskt aktiebolag. Reglerna i artikel 52 i Romfördraget avser att garantera att investerare från en medlemsstat skall kunna etablera sig och verka på marknaden i en annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringsstatens egna medborgare. Av de angivna rättsfallen framgår också att det utländska investerarna har rätt att få sådan konkurrens på lika villkor oavsett om de väljer att etablera sig i form av en filial istället för i form av ett dotterbolag. Nämnden finner därför att X Ltd enligt gemenskapsrättens regler skall frikallas från skattskyldighet för ifrågavarande utdelning.

Kommentar:

RSV har överklagat SRN:s beslut till Regeringsrätten. Skillnaden i beskattningen av utländska filialer gentemot inhemska bolag sammanhänger med valet av associationsform och det kan därför inte med säkerhet sägas att det ena alternativet missgynnas framför det andra. EG-domstolen har också i ett efterföljande mål från 1992 (Backmann) tagit hänsyn till skattesystemens uppbyggnad och inre sammanhang i de skilda medlemsstaterna, något som också kommit till uttryck i artikel 10 punkt 5 i det svensk-brittiska skatteavtalet.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.

SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 1998.

Social omsorg

Fråga om omsättning av aktuella tjänster är att anse som barnomsorg eller därmed jämförlig social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatt

Av handlingarna framgick bl.a. följande. Sökandens verksamhet bestod i att ställa personal till förfogande för arbete med barn i olika åldrar i förskolor, fritidshem, dagbarnvårdargrupper samt att även tillhandahålla barnomsorg i hem. De personalkategorier det rörde sig om var så gott som uteslutande barnskötare, fritidsledare och pedagoger, färdigutbildade förskollärare

och sådana som var under utbildning samt personer som saknade formell utbildning med hade lång erfarenhet av det aktuella arbetet.

SRN hänvisade till förarbetena till 3 kap. 4 och 7 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) och bestämmelsens föregångare i punkten 12 av anvisningarna till 8 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt (se prop. 1991/92:122 s. 8 och prop. 1993/94:99 s. 151 f), och fann att de tjänster som den personal utförde som sökanden tillhandahöll förskolor m.fl. utgjorde sådan barnomsorg som avses i 3 kap. 7 § ML. Sökandens verksamhet var därför, enligt SRN, att betrakta som social omsorg i ML:s mening.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med Regeringsrättens avgörande den 29 juni 1998, Hemfrid AB. Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 30 september 1998

Fråga om sökandebolaget är att anse som framställare enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatt

Enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som avser framställning av sådana publikationer som anges i 3 kap. 13 och 14 §§ ML, bl.a. medlemsblad, eller tjänster som tillhandahålls av framställaren i samband med denna framställning såsom distribution av upplagan. Vidare gäller enligt 10 kap. 11 § ML att den som omsätter sådana tjänster har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar avdragsrätt på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt.

Omständigheterna var följande. Sökandebolaget hade genom avtal med olika ideella föreningar iklätt sig åtaganden att ett medlemsblad för föreningen innehållande redaktionellt material i form av text och bilder, som bestämdes av föreningen, och annonser, vilka ackvirerades av sökandebolaget eller särskild annonsackvisitör, skulle utkomma med minst fyra nummer om året. Sökandebolaget stod för kostnaderna

för produktion, tryckning, bindning, distribution och administrationen i samband med utgivandet samt utfäste sig att lämna en "gåva" med visst belopp till föreningen per utgivet nummer. I gengäld skulle sökandebolaget uppbära annonsintäkter.

Sökandebolaget "sammanställde" text- och bildmaterial, men anlidade i övrigt tryckeri- och distributionsföretag för tryckning och distribution av medlemsbladet.

SRN redogjorde inledningvis för förarbetena till motsvarande bestämmelse i äldre lagstiftning, 17 § lagen (1968:430) om mervärdeskatt, och hänvisade till bestämmelsens förarbeten (se prop. 1968:137 s. 137, BeU45 s. 86, prop. 1970:123 s. 20, prop. 1989/90:111 s. 97, 200 och 311. SRN anförde därefter bl.a. följande:

"... Med framställning får därför även fortsättningsvis anses ha förståtts tillverkning av vara, dvs. såvitt gäller tryckalster den tryckta upplagan, och med framställare således den som tillverkade denna, framför allt tryckeri och bokbinderi. Bestämmelsen i 3 kap. 19 § första stycket 2 i nu gällande ML har inte varit avsedd att medföra någon ändring härvidlag (jfr prop. 1993/94:99 s. 155) och behandlar i lagtekniskt hänseende denna tillverkning som omsättning av en tjänst.

Av de av bolaget lämnade uppgifterna om sin verksamhet framgår att bolaget anlitar tryckeri för tryckning av de ifrågavarande medlemsbladen samt att det självt står för kostnaderna. I enlighet med det tidigare anförda förvärvar bolaget därmed varor som tillverkats på bolagets beställning. Vad bolaget i sin tur tillhandahåller föreningarna är de sålunda tillverkade varorna, dvs. exemplaren av medlemsbladen, låt vara att dessa kan direkt distribueras till medlemmar, prenumeranter och andra (RÅ 1995 not. 392 och 393). Bestämmelsen i 3 kap. 19 § första stycket 2 ML är således inte tillämplig på bolagets verksamhet."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 7 oktober 1998

Omsättning på färja

Fråga om vad som gäller fr.o.m. den 1 juli 1999 i fråga om skattskyldighet och omsättningsland för varor som omsätts på färjor som går mellan EG-länder eller mellan EG-land och tredje land.

Mervärdesskatt

Ärendet gäller tillämpligheten av bestämmelsen i 5 kap. 2 b § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, enligt vilken en vara som omsätts på fartyg, luftfartyg eller tåg under en del av en passagerartransport mellan EG-länder skall anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige. Med del av passagerartransport avses enligt 5 kap. 2b § andra stycket ML den del av passagerartransporten som utan uppehåll utanför EG utförs mellan avreseorten och ankomstorten. Med nämnda orter avses enligt de följande två styckena i 5 kap. 2b § ML den första orten för påstigning av passagerare inom EG respektive den sista orten för avstigning av passagerare inom EG i fråga om passagerare som steg på inom EG. Enligt sista stycket gäller för resa tur och retur att återresan skall anses som en fristående transport.

Bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML grundar sig på artikel 8.1.c i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) i artikelns lydelse enligt direktiv 92/111/EEG och erhöll sin nu gällande lydelse genom SFS 1997:331. Genom denna lagstiftning anpassades stadgandets ordalydelse närmare till artikeln (prop. 1996/97:81 s. 19). Paragrafen omfattar omsättning av alla skattepliktiga varor och således även alkoholdrycker, tobaksvaror m.m. när undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 30 c § ML för dessa varor enligt artikel 28k i direktivet (91/680/EEG) skall upphöra den 1 juli 1999.

Sökandebolaget, som ansökte om förhandsbesked med anledning av den föreskrivna förändringen av bestämmelserna om skatteplikt den 1 juli 1999, gjorde i huvudsak gällande följande. Varken folkrätten eller Förenta nationernas havsrättskonvention av den 10 december 1982 medger att omsättning av varor utanför Europeiska gemenskapens geografiska territorium sådant det är bestämt i artikel 227 i Romfördraget får beskattas i Sverige. Därför skall 5 kap. 2 b § ML tolkas så att den inte omfattar omsättningar som sker på

fartyg med Sverige som avreseland vid färd på internationellt vatten eller tredje lands sjöterritorium. Även artikel 8.1.c. i sjätte mervärdesskattedirektivet skall anses ha denna innebörd eftersom den annars strider mot artikel 227 i Romfördraget och därmed skall förklaras ogiltig.

Sökandebolaget begärde att SRN skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

SRN gjorde följande bedömning.

"Bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML och artikel 8.1.c i sjätte mervärdesskattedirektivet har såvitt nu är aktuellt samma innehåll. En vara som omsätts på bl.a. fartyg under en passagerartransport mellan en avreseort i Sverige och en ankomstort i ett annat EG-land utan uppehåll utanför EG skall enligt dessa bestämmelser anses omsatt i Sverige. Det förhållandet att omsättningen sker när fartyget befinner sig på internationellt vatten eller på tredje lands sjöterritorium får enligt såväl ML:s som direktivets bestämmelser anses sakna betydelse eftersom de inte föreskriver undantag vid passage - utan endast vid uppehåll - utanför EG.

Artikel 3 i sjätte mervärdesskattedirektivet definierar det territorium på vilket direktivet är tillämpligt genom en hänvisning till artikel 227 i Romfördraget. Denna artikel innehåller inte någon precis definition av den territoriella räckvidden. Av EG-domstolens praxis framgår emellertid att i enlighet med den princip som har fastlagts i artikel 3 sammanfaller den territoriella räckvidden av direktivet för varje medlemsstat med räckvidden av dess mervärdesskattelagstiftning. Således har omsättning av tjänster (spel på spelautomater) ombord på fartyg som delvis färdats på internationellt vatten i sin helhet ansetts kunna beskattas i den stat inom EG där näringsidkaren har etablerat sin näringsverksamhet (se fall 168/84 Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt /1985/ ECR 2251-2265). Att artikel 227 inte utesluter att gemenskapens rättsregler tillämpas på förhållanden utanför gemenskapens område framgår också i övrigt av EG-domstolens praxis (se fall C-214/94 Boukhalfa mot Tyska Förbundsrepubliken /1996/ ECR I-2253 med där anförd praxis). På grund av det anförda finner nämnden det inte erforderligt att inhämta ett förhandsavgörande av EG-domstolen före ett beslut i ärendet."

SRN ansåg att frågan huruvida sökandebolaget var skyldigt att i sin verksamhet erlägga mervärdesskatt i Sverige skulle bedömas enligt ML:s regler om

skattskyldighet. Den bedömningen var inte beroende av var de fartyg med vilka sökandebolaget bedrev passagerartrafiken var registrerade.

SRN ansåg vidare att varor som tillhandahölls ombord på fartyg under passagerartransport mellan svensk hamn och hamn i ett annat EG-land ansågs omsatta i Sverige och att varor som tillhandahölls ombord på fartyg under passagerartransport från Sverige med första uppehåll i tredje land inte skulle anses omsatta i Sverige.

Kommentar:

FHB överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 1998

Fråga om förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. SIL föreligger m.m.

Inkomsttaxering 1999 - 2001.

Sökandebolaget har ägarintressen i ett bolag X AB utan att för den skull ha ett bestämmande inflytande över bolaget. Sökandebolaget har sedan bildandet inte bedrivit någon annan verksamhet än sådan verksamhet som hör samman med förvaltning av dels det egna aktieinnehavet i X och dels en aktiepost i X som ägs av sökandebolagets moderföretag, A. Arbetsuppgifterna har i allt väsentligt utförts av bolagets VD som även har varit representant i Sverige för ett franskt företag, B, vilket i sin tur är moderbolag till A. VD:s uppdrag som representant för B har i huvudsak bestått i att knyta och upprätthålla kontakter med svenska företag och myndigheter samt inhämta och bearbeta information rörande bolagets verksamhetsområde. Avsikten är nu att sökandebolaget skall överta uppgiften att vara B:s representant i Sverige. Sökandebolagets VD kommer att utföra de uppgifter som följer av uppdraget att vara B:s representant i Sverige.

Den verksamhet som sökandebolaget numera kommer att bedriva som representant för B får ses som en "rörelse" i sig. Verksamheten kan alltså inte anses utgöra enbart ett led i förvaltningen av aktierna i X. Den fråga som aktualiseras är därför om aktieinnehavet i X skall hänföras till denna rörelse eller om det skall

behandlas som tillgång i - en från rörelsen skild - förvaltande verksamhet. Hänförs aktieposten till rörelsen är det helt klart att sökandebolaget inte är ett förvaltningsföretag.

Av de uppgifter som lämnats i ärendet framgår att det finns ett nära samband mellan den av sökandebolaget i egen regi bedrivna rörelsen och verksamheten i X. Den omständigheten är enligt nämndens bedömning tillräcklig för att aktierna i X skall ses som tillgångar i den av sökandebolaget (direkt) bedrivna rörelsen. Av den bedömningen följer att sökandebolaget inte är ett förvaltningsföretag.

Med de förutsättningar som gäller enligt ovan är sökandebolagets aktieinnehav i X betingat på det sätt som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket b lagen (1997:576) om statlig inkomstskatt. Utdelningen är därför skattefri för sökandebolaget.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 oktober 1998.*

SRN:s förhandsbesked den 7 oktober 1998

Fråga om återläggning av värdeminskningssavdrag vid avyttring av fastigheter.

Inkomsttaxering 1999 - 2001.

En ideell förening avser att överlåta fastigheter till sitt helägda aktiebolag.

En grupp av fastigheter avses överlåtas för ett belopp som motsvarar respektive fastighets omkostnadsbelopp minskat med under innehavstiden medgivna värdeminskningssavdrag. Fastigheternas marknadsvärden överstiger de beräknade försäljningspriserna.

En annan grupp av fastigheter avses överlåtas för ett belopp motsvarande skillnaden mellan respektive fastighets omkostnadsbelopp beräknat enligt punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och fr.o.m. 1991 medgivna värdeminskningssavdrag. Fastigheternas marknadsvärden överstiger de beräknade försäljningspriserna.

Föreningen ställde följande frågor.

1. Kan uttagsbeskattning överlåtas vid föreningens avyttring av fastigheterna till aktiebolaget?

2. Ska vid avyttring av förstnämnda grupp av fastigheter medgivna värdeminskingsavdrag minska respektive fastighets omkostnadsbelopp enligt 25 § 5 mom. första stycket SIL?

3. Ska vid avyttring av den sistnämnda gruppen av fastigheter fr.o.m. 1991 medgivna värdeminskingsavdrag minska omkostnadsbeloppet enligt 25 § 5 mom. första stycket SIL?

Vid besvarande av frågorna 2 och 3 äger nämnden förutsätta att vederlagen för de avyttrade fastigheterna understiger respektive fastighets omkostnadsbelopp.

SRN meddelade följande förhandsbesked.

Fråga 1

Någon uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall inte ske av föreningen.

Frågorna 2 och 3

Fastigheternas omkostnadsbelopp skall enligt 25 § 5 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, minskas med de med frågorna avsedda värdeminskingsavdragen.

MOTIVERING

Fråga 1

Enligt nämndens mening är omständigheterna i ärendet sådana att föreningen inte skall uttagsbeskattas med anledning av att vederlagen för de fastigheter som avyttras till dotterbolaget understiger marknadsvärdena.

Fråga 2

De med frågan avsedda fastighetsöverlåtelseerna sker till priser som motsvarar omkostnadsbeloppet för respektive fastighet minskat med medgivna värdeminskingsavdrag. Föreningen vill genom frågan få bekräftat att denna prissättning inte medför att någon skattepliktig intäkt i form av återförda värdeminskingsavdrag uppkommer.

Enligt punkt 5 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL gäller att återläggning av medgivna värdeminskingsavdrag inte skall ske i den mån vederlaget understiger det med stöd av 24 § 1 mom. första stycket SIL beräknade omkostnadsbeloppet. Den omständigheten att det överenskomna vederlaget - såsom i ärendet - avsiktligt bestämts till lägre belopp än marknadsvärdet sätter inte denna bestämmelse ur spel.

Inte heller kan någon återföring av värdeminskningssavdragen i form av uttagsbeskattning komma i fråga. Enlig 25 § 5 mom. första stycket SIL skall i stället i den aktuella situationen omkostnadsbeloppet minskas med de medgivna värdeminskningssavdragen.

De för fastigheterna bestämda vederlagen ger därmed inte upphov till någon annan skattekonsekvens med anledning av de medgivna värdeminskningssavdragen än att de skall minska omkostnadsbeloppen för fastigheterna. Nämnden besvarar således den ställda frågan jakande.

Fråga 3

Enligt förutsättningarna kommer omkostnadsbeloppen för de med denna fråga avsedda fastigheterna att beräknas med tillämpning av den s.k. uppräkningsregeln i punkt 4 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i SIL. Frågan gäller hanteringen av de fr.o.m. 1991 medgivna värdeminskningssavdragen. Enligt nämndens mening saknas anledning att för dessa värdeminskningssavdrag göra en annan bedömning än som skett vid besvarandet av fråga 2. (Nämnden har inte haft att här ta ställning till eventuell tillämpning av jämkningsregeln i punkt 6 femte stycket sista meningen av anvisningarna till 23 § KL, jfr RÅ 1993 ref. 83 II). Nämnden besvaras således även fråga 3 jakande.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

22/98

- [Rättsfallsprotokoll, RR:s dom den 27 juli 1998, mål nr 1010-1998.](#)
Förlust vid likvidation dotterbolag. Fråga om tidpunkten för avdragsrätt för förlust på aktier i dotterbolag vid likvidation.
- [Rättsfallsprotokoll, RR:s dom den 29 juni 1998, mål nr 5881-1996.](#)
Barnomsorg. Fråga om i målet aktuell barntillsyn utgör social omsorg enligt mervärdesskattelagen.
- [Rättsfallsprotokoll, SRN:s två förhandsbesked den 10 juli 1998.](#)
Anskaffning av hemdatorer, mervärdesskatt. Frågor var om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt belöpande på av bolag förvärvat datorutrustning som lånas ut till de anställda att användas i hemmet under sådana villkor att någon skattepliktig förmån inte uppkommer för dem i enlighet med bestämmelsen i 32 § 3 c mom. andra stycket KL.
- [Rättsfallsprotokoll, SRN:s förhandsbesked den 11 maj 1998.](#)
Överföring av tillgångar till ett utländskt bolags filial. Fråga om uttagsbeskattning, skattebefrielse för utdelning på aktier knutna till filialen samt koncernbidrag mellan systerbolag varav det ena tillhör filialen.
- [Meddelade prövningstillstånd.](#)

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 augusti 1998.

RR:s dom den 27 juli 1998, mål nr 1010-1998

Förlust vid likvidation dotterbolag

Fråga om tidpunkten för avdragsrätt för förlust på aktier i dotterbolag vid likvidation.

Överklagat förhandsbesked.

Skatterättsnämnden meddelade den 30 januari i år förhandsbesked enligt vilket ett moderaktiebolag (M) inte hade rätt till avdrag för den förlust som kunde uppkomma vid likvidationen av ett dotterbolag (D) tidigare än för det beskattningsår D upplöses. Se rättsfallsprotokoll 7/98/SRN.

M överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten,

som med ändring av Skatterättsnämndens beslut fann att sökanden har rätt till avdrag för realisationsförlusten för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades.

Regeringsrätten anförde följande.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

M äger samtliga aktier i D. Beslut om likvidation av D fattades den 30 december 1997. Som förutsättningar för förhandsbeskedet gäller att en realisationsförlust uppkommer på aktierna i D och att utskiftningen kommer att avse endast en fordran vars värde vid beräkningen av förlusten kunde bestämmas redan då beslutet fattades. Frågan i målet är när rätten till avdrag för förlusten inträder.

Genom 1990 års skattereform infördes nya regler om realisationsförlust på bl.a. aktier vid konkurs och likvidation (prop. 1989/90:110 och 1990/91:54). Dessa innebar att det skulle likställas med avyttring att aktier definitivt förlorade sitt värde genom att det bolag som givit ut dem upplöstes genom konkurs eller likvidation. Bakgrunden var att det tidigare varit möjligt att få avdrag endast när en faktiskt avyttring skett och att detta lett till en konstlad handel med värdelösa aktier (prop. 1989/90:110 s. 392). Vidare föreskrevs att utbetalningar till aktieägare vid likvidation av ett bolag skulle anses som utdelning. Dessutom innebar bestämmelserna vissa särskild kvittningsmöjligheter i fråga om realisationsförlust på aktier och mottagen utdelning i samband med likvidation. Beträffande avdrag för realisationsförlust infördes en regel att avdrag medgavs endast om förlusten var definitiv. Syftet var att avdrag skulle medges endast om egendomen hade frångått den skattskyldige på ett sådant sätt att det inte fanns någon beaktansvärd möjlighet till ytterligare betalning eller att egendomen åter skulle få ett värde för honom (prop. 1989/90:110 s. 395).

Reglerna ändrades i samband med införandet av de regler om skattefrihet för utdelning som gällde vid 1995 års taxering (prop. 1993/94:50 och 1993/94:234). Regeln om att utbetalningar till aktieägare vid likvidation skulle anses som utdelning slopades varför beskattningen i sin helhet kom att ske inom realisationsvinstbeskattningssystemet och de särskilda kvittningsreglerna blev onödiga. Bakgrunden var att det tidigare systemet inte passade ihop med skattefriheten för utdelning. Vidare infördes bestämmelser som innebar att aktier i ett svenskt aktiebolag skulle anses avyttrade då bolaget försattes i konkurs samt att aktier skulle

anses avyttrade då bolaget trädde i likvidation. Om ett konkursbeslut upphävdes eller en konkurs lades ned eller avslutades med överskott skulle ett medgivet avdrag återföras. Bakgrunden till ändringen i fråga om konkurs var att konkursutredningar i många fall pågick under lång tid och att det därför uppkommit en konstlad handel med aktier i bolag som försatts i konkurs. Syftet var att tidigarelägga rätten till avdrag och att avdrag skulle medges när förlusten i praktiken inträffade, dvs. vid konkursutbrottet (prop. 1993/94:50 s. 200). Bakgrunden till ändringen i fråga om likvidation var att utskiftning skedde innan bolaget var att anse som upplöst. Syftet var att säkerställa att de utskiftade beloppen kunde behandlas som vederlag vid avyttringen. Det ansågs inte möjligt att fastställa huruvida en förlust hade uppkommit förrän bolaget var upplöst, varför avdrag för eventuell realisationsförlust kunde medges först då (prop. 1993/94:234 s. 109 och 134).

När utdelningsskattefriheten slopades infördes ytterligare regler (prop. 1994/95:25). Bestämmelserna innebar i fråga om konkurs att om aktier ansetts avyttrade på grund av att bolaget försatts i konkurs och därefter faktiskt avyttrades anskaffningsvärdet skulle anses vara noll kronor. I fråga om aktier som ansetts avyttrade på grund av att bolaget trätt i likvidation och som därefter faktiskt avyttrades skulle anskaffningsvärdet anses uppgå till så stor del av de ursprungliga anskaffningsvärdet som kvarstod vid den faktiskt avyttringen. Om en likvidation upphörde skulle anskaffningsvärdet uppgå till det beräknade värdet vid den tidpunkt då likvidationen upphörde.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Aktier i ett svenskt bolag skall anses avyttrade när bolaget försatts i konkurs eller träder i likvidation. Rätten till avdrag för realisationsförlust inträder i båda fallen när förlusten är definitiv. De uttalanden som gjorts i förarbetena kan visserligen tyda på att avsikten varit att avdrag skulle kunna medges innan bolaget upplösts vid konkurs men inte vid likvidation. En sådan avsikt har dock inte kommit till uttryck i lagtexten. Någon principiell skillnad mellan konkurs- och likvidationsfallen kan därför inte göras. Det kan således inte undantagslöst krävas att likvidationen skall ha slutförts innan avdrag medges. Vad som uttalats i förarbetena bör i stället ses mot bakgrund av att en definitiv förlust ofta kan konstateras redan vid ett konkursutbrott, medan detta inte torde vara lika vanligt förekommande när ett bolag träder i likvidation.

Regeringsrätten finner därför att M är berättigat till avdrag för realisationsförlust som uppkommer på aktierna i D redan för det beskattningsår då detta bolag trätt i likvidation i den mån det då kan fastställas att en definitiv förlust uppkommit. Förutsättningarna för förhandsbeskedet innebär att så är fallet. M:s överklagande skall således bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att sökanden har rätt till avdrag för realisationsförlusten för det beskattningsår då beslutet om likvidation fattades.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 augusti 1998.

RR:s dom den 29 juni 1998, mål nr 5881-1996

Barnomsorg

Fråga om i målet aktuell barntillsyn utgör social omsorg enligt mervärdesskattelagen.

Överklagat förhandsbesked

Omständigheterna var följande. Hemfrid i Sverige AB skulle ingå avtal med olika arbetsgivare, som innebar att bolaget skulle tillhandahålla arbetsgivarnas personal tillfällig tillsyn av barn i hemmet. Dessa barn skulle annars vara föremål för förskoleverksamhet eller skolbarnomsorg. Barnpassningstjänsterna skulle tillhandahållas, när föräldrarna på grund av förvärvsarbete inte själva kunde ta hand om barnen. Bolagets personal skulle komma att ha en utbildning som motsvarade vad som förekom i den kommunala barnomsorgen eller motsvarande privat verksamhet.

Skatterättsnämndens majoritet gjorde följande bedömning i förhandsbesked den 30 augusti 1996:

"Även om det enligt SOL (RSV:s anm: socialtjänstlagen, 1980:620) inte föreligger en ovillkorlig skyldighet för en kommun att bedriva sådan verksamhet som avses med ansökningen, skiljer sig denna verksamhet enligt nämndens mening till sin natur inte från sådan barnomsorg som kan organiseras - och faktiskt

undantagsvis tillhandahålls - i kommunal regi med stöd av bestämmelserna i SOL. Den omständigheten att fråga synes vara främst om tillsyn av mer tillfällig karaktär bör inte i sig medföra att tjänsten skall anses vara något annat än barnomsorg. Inte heller på annan grund finns det under de i ärendet angivna förutsättningarna skäl för annan bedömning. Hemfrids nu aktuella verksamhet utgör därför sådan privat verksamhet för barnomsorg som avses i 3 kap. 7 § ML och är sålunda att betrakta som social omsorg i ML:s mening."

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle förklara att omsättningen av de aktuella tjänsterna inte omfattades av undantaget för social omsorg i ML.

Hemfrid i Sverige AB bestred bifall.

RR fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 augusti 1998.*

SRN:s två förhandsbesked den 10 juli 1998

Anskaffning av hemdatorer, mervärdesskatt

Frågor var om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt belöpande på av bolag förvärvad datorutrustning som lånas ut till de anställda att användas i hemmet under sådana villkor att någon skattepliktig förmån inte uppkommer för dem i enlighet med bestämmelsen i 32 § 3 c mom. andra stycket KL.

Av handlingarna framgår bl.a. följande. De aktuella bolagen bedriver inkasso- och kreditupplysningsverksamhet respektive företagshälsovård. I det ena bolaget använder samtliga anställda utom försäljarna dator i sitt arbete och i det andra bolaget använder eller kommer de anställda att använda dator i sitt arbete. Bolagens anskaffning av datorer och erbjudandet till personalen uppges ske för att höja datamognaden hos de anställda.

Skatterättsnämnden gör följande bedömning:

Enligt Skatterättsnämnden får det enligt

förutsättningarna för förhandsbeskedet anses underförstått att den anställde får använda datorutrustningen på samma sätt som om han själv hade hyrt utrustningen. Den utrustning som bolaget förvärvar kommer således i praktiken att användas av den anställde och kanske också av hans familjemedlemmar privat till nytta och nöje. Utrustningen är därför inte anskaffad för att användas eller förbrukas i bolagets egna verksamhet. Den omständighet att den anställde genom användandet förvärvar kunskaper och färdigheter som kan komma bolaget till godo i dess verksamhet ändrar inte detta förhållande. Avdragsrätten för ingående mervärdesskatt i äldre mervärdesskattelagstiftning har genom uttalanden i förarbetena starkt anknutits till avdragsrätten vid inkomstbeskattningen och således har avdragsrätt, om särskild reglering inte införts, gällt för konsumtion inom företagen. Vad som närmare har avsetts därmed är dock inte helt klart. Inte heller har praxis varit entydig. I förarbetena till nu gällande ML har några motsvarande uttalanden inte gjorts. Istället har det markerats att för avdragsrätt krävs att den ingående skatten hänför sig till förvärv i verksamheten och att varan eller tjänsten används eller förbrukas i denna. Så kan inte anses vara fallet med den aktuella utrustningen. Ingående skatt på utrustningen är därför inte avdragsgill. Bestämmelserna i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet föranleder inte annan bedömning. Någon sådan direkt och omedelbar anknytning till bolagets verksamhet som förutsätts i dessa direktivbestämmelser föreligger inte vid tillhandahållandet av datorutrustningen till de anställda för deras privata bruk (jfr EG-domstolens mål C-4/94 BLP Group och mål C-258/95 Julius Fillibeck).

Skatterättsnämnden konstaterar också att även om avdragsrätten i ML skulle ha anknytning till inkomstbeskattningen är utrustningen avsedd att användas av den anställde i hemmet utan krav på att arbetsuppgifter utförs. Utrustningen är således inte anskaffad för stadigvarande bruk i verksamheten. Kostnaden för anskaffningen torde därmed inte vara avdragsgill för bolaget vid inkomsttaxeringen enligt de regler som gäller för avdrag för kostnader för anskaffning av inventarier avsedda för stadigvarande bruk i verksamheten. Avdragsrätten avser i stället en personalkostnad jämställd med lön. Vid inkomstbeskattningen grundar sig således i princip avdragsrätten inte på en anskaffning utan på utgivandet av en förmån på vilken mervärdesskatt inte tas ut. Det torde vara i belysning härav som man bör se

departementschefens uttalande i prop. 1978/79:33 och 141 om utesluten avdragsrätt vid anskaffningar endast till anställda.

Skatterättsnämnden anför vidare att omständigheten att den anställda får låna datorutrustningen mot ett brutto- eller nettolöneavdrag inte påverkar avdragsrätten, eftersom en sådan låneverksamhet inte kan anses utgöra omsättning i en yrkesmässig uthyrningsverksamhet.

Två ledamöter av Skatterättsnämnden var av skiljaktig mening i båda förhandsbeskeden och anförde följande.

"Enligt vår mening har sökanden rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärvade datorer till den del anskaffningen blir till nytta för företaget. Denna uppdelning är en ren utredningsfråga. Eftersom ansökan inte ger något närmare underlag för bedömningen av nyttan för företaget lämpar sig ansökan inte för förhandsbesked. I övrigt är vi ense med majoriteten."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt beträffande avdragsrätten. Båda förhandsbeskeden har överklagats av sökandena.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 augusti 1998.

SRN:s förhandsbesked den 11 maj 1998

Överföring av tillgångar till ett utländskt bolags filial.

Fråga om uttagsbeskattning, skattebefrielse för utdelning på aktier knutna till filialen samt koncernbidrag mellan systerbolag varav det ena tillhör filialen.

Bakgrund

X AB är ett helägt dotterbolag till A AB som i sin tur är ett helägt dotterbolag till det finska bolaget B Oy Ab. X AB har ett antal helägda dotterbolag bl.a. de rörelsedrivande bolagen C AB och D Oy Ab, ett normalbeskattat finskt bolag. Avsikten är att X AB skall överlåta verksamheten och hela sitt inkråm till det finska bolaget E Oy Ab, ett helägt dotterbolag B Oy Ab. Verksamheten skall bedrivas från en filial, ett fast

driftställe i Sverige, till vilka samtliga tillgångar, även aktierna i dotterbolagen skall knytas. Med anledning härav ställs tre frågor.

1. Kan överlåtelsen av X AB:s tillgångar ske till E Oy Ab till bokfört värde utan uttagsbeskattning?

2. Kan filialen skattefritt motta utdelning från C AB och D Oy Ab?

3. Kan koncernbidrag efter omstruktureringen lämnas från det rörelsedrivande bolaget F AB, ett helägt dotterbolag till G AB, i sin tur är ett helägt dotterbolag till A AB till C AB respektive från C AB till F AB?

SRN beslutade följande.

Fråga 1.

Uttagsbeskattning skall ej ske.

Fråga 2.

E Oy Ab är frikallat från skattskyldighet för ifrågavarande aktieutdelning.

Fråga 3.

F AB och C AB kan med skattemässig verkan ge varandra koncernbidrag.

Som motivering för sitt beslut anförde nämnden:

"Filialen skall enligt förutsättningarna överta samtliga tillgångar samt fortsätta den av bolaget bedrivna verksamheten. Enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet kommer även dotterbolagsaktierna att knytas till och vara hänförliga till filialen. Genom att filialen kommer att utgöra ett fast driftställe för E Oy Ab såväl enligt intern svensk lagstiftning som enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512) kommer vinster av verksamheten även fortsättningsvis att bli beskattade i Sverige. I den mån överlåtelsen sker till pris under marknadsvärdet kan den ses som en utdelning från X AB via A AB till B Oy Ab (med ett efterföljande tillskott från B Oy Ab till E Oy Ab). A AB är ej skattskyldigt för utdelning från X AB och B Oy Ab är ej skattskyldigt i Sverige för utdelning från A AB varken enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, (se 6 § 1 mom. första stycket b) eller kupongskattelagen (1970:624, se 4 § femte stycket). Uttagsbeskattning bör därför inte ske (jfr RÅ 1993 not. 698).

Reglerna i 7 § 8 mom. SIL om skattefrihet för utdelning omfattar inte mottagare som är utländska bolags svenska filialer. Dubbelbeskattningsavtalets regler om

förbud mot diskriminering innehåller en uttrycklig begränsning såvitt avser filialer. I artikel 27 punkt 2 som behandlar filialer anges att bestämmelsen inte medför rätt att i en avtalsslutande stat erhålla avdrag vid beskattningen eller skattebefrielse för utdelning eller annan utbetalning till bolag med hemvist i annan stat. Någon skattebefrielse med stöd av avtalets regler om förbud mot diskriminering kan m.a.o. inte komma ifråga.

Det återstår då att pröva om gemenskapsrättens regler kan medföra frikallelse från skattskyldighet för ifrågavarande utdelningar. Artikel 52 i Romfördraget innehåller regler om rätt att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringlandets medborgare. I domar den 28 januari 1986 (mål nr 270/83, Avoir-Fiscal-målet) och den 12 april 1994 (mål nr C-1/93, Halliburton-målet) har EG-domstolen slagit fast att en filial till ett bolag i en medlemsstat i det fall filialen i etableringsstaten i övrigt beskattas som ett där etablerat bolag i princip har rätt att erhålla likabehandling med sådant bolag.

Beträffande domen den 28 januari 1986 kan anmärkas att franska bolag beskattas i Frankrike endast för verksamhet som bedrivs där varför det med större tyngd kunde hävdas i det fallet att utländska filialer och franska bolag beskattades på i princip samma sätt. Medan svenska bolag beskattas här för all sin inkomst beskattas utländska bolag med filial här endast för den del av verksamheten som är hän-förlig till filialen. Enligt nämndens mening utgör denna skillnad dock inget bärande skäl för att inte tillämpa reglerna om skattebefrielse för utdelning som uppbärs av en här etablerad filial till ett bolag från en annan medlemsstat som i allt väsentligt motsvarar ett svenskt aktiebolag. Reglerna i artikel 52 i Romfördraget avser att garantera att investerare från en medlemsstat skall kunna etablera sig och verka på marknaden i en annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets egna medborgare. Av de angivna rättsfallen framgår också att de utländska investerarna har rätt att få sådan konkurrens på lika villkor oavsett om de väljer att etablera sig i form av en filial i stället för i form av ett dotterbolag. Nämnden finner därför att E Oy Ab enligt gemenskapsrättens regler skall frikallas från skattskyldighet för ifrågavarande utdelningar.

Av etablerad praxis beträffande tillämpningen av reglerna om förbud mot diskriminering i dubbelbeskattningsavtal och om ägarbyten inom koncerner följer att F AB med skattemässig verkan kan

ge C AB koncernbidrag. C AB kan med tillämpning jämväl av artikel 52 i Romfördraget (jfr vad som ovan sagts om skattebefrielse för utdelning) jämfört med 2 § 3 mom. tredje stycket SIL med skattemässig verkan ge F AB koncernbidrag."

Kommentar:

Vad avser fråga 2 kan det i sammanhanget vara värt att uppmärksamma ett tidigare meddelat förhandsbesked (beskedet finns i rättsfallsprotokollet under beteckningen 1/97MFB2). I ärendet var det fråga om att föra över tillgångar tillhöriga ett svenskt aktiebolag till ett pris under marknadsvärdet till ett franskt bolags filial i Sverige. Det franska bolaget ägde också det överförande svenska aktiebolaget indirekt. SRN konstaterade att underprisöverlåtelsen var att anse som utdelning. SRN konstaterade att denna utdelning, till den del den belöpte på aktierna som var direktägda genom filialen (51%) var skattepliktig för filialen. Alltså skulle uttagsbeskattning ske till 51 % av skillnaden mellan marknadspris och överlåtelsepriset. Sökanden hade i ärendet åberopat diskrimineringsbestämmelserna i Romfördraget. Av motiveringen i ärendet framgår inte om det gjorts en prövning mot bestämmelserna i Romfördraget.

I det aktuella ärendet har SRN kommit till motsatt slut med åberopande av just dessa bestämmelser.

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV vad avser frågorna 2 och 3.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 augusti 1998.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om skattemyndigheten haft rätt att genom e.o. besvär avs. 1989/90 års taxering enligt 102 § taxeringslagen (1956:623) yrka höjning av underlaget för statlig fastighetsskatt på grund av höjt taxeringsvärde. RR målnr: 2411-1996.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 102 § taxeringslagen (1956:623).