

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

43/99

- [RR:s dom den 14 december 1999, mål nr 3023-1999.](#)
Anskaffningskostnad för aktier enligt 3:12-reglerna vid rörlig köpeskilling
- [RR:s dom den 17 december 1999, målnr 4511-1998.](#) Vinst på valutaobligationer reavinstbeskattas enligt reglerna i 29 § 1 mom. SIL. Ingen del av vinsten anses som ränta. Bestämmelsen i 27 § 3 mom. SIL är inte tillämplig. Vid förmögenhetsbeskattningen tas marknadsnoterad obligation upp till noterade värdet och icke marknadsnoterad obligation till marknadsvärdet. RR tog upp frågorna till prövning trots att SRN:s förhandsbesked varit i linje med sökandens argumentering i SRN.
- [RR:s dom den 13 december 1999.](#) Avräkningslagen. Fråga om underskott i utländska filialer ska reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 och 7 §§
- [Regeringsrättens beslut den 24 november 1999.](#) En fråga om ett beslut om särskild avgift enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi har någon rättsverkan innan det har vunnit laga kraft
- [KR:s i Jönköping dom den 16 december 1999, mål nr 497-1997.](#)
Avdrag för underskott i nystartad verksamhet har medgetts trots att den skattskyldige bara varit aktiv det året och inte föregående eller efterföljande år
- [SRN:s förhandsbesked den 13 december 1999.](#) Sjukhusbegreppet i 3 kap. 23 § 2 ML - undantag för skatteplikt för försäljning av läkemedel vid försäljning till sjukhus
- [SRN:s förhandsbesked den 20 december 1999.](#) Fråga om s.k. Lundinbolag enligt 7 § 8 mom. 5 st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) föreligger
- [Skatterättsnämndens beslut den 24 november 1999.](#) En fråga om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening och undantagen för periodiska medlemsblad i mervärdesskattelagen (1994:200)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 december 1999.*

RR:s dom den 14 december 1999, mål nr 3023-1999

**Anskaffningskostnad för aktier enligt 3:12-reglerna vid
rörlig köpeskilling**

Överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll
nr 15 1999.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked enligt nedan.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med hänsyn främst till den aktuella lagstiftningens syfte
finner Regeringsrätten i likhet med Skatterättsnämnden
att bestämmelsen i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL bör
tolkas så att den tar sikte på det vid utdelningstillfället
beräkningsbara anskaffningsvärdet. Med denna
utgångspunkt kan den år 1994 avtalade höjningen av
köpeskillingen inräknas i anskaffningskostnaden först
från det året och de rörliga tilläggen inräknas först från
de år då de blivit kända. Nämndens förhandsbesked
skall således fastställas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens
förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 december 1999.*

RR:s dom den 17 december 1999, målnr 4511-1998

Vinst på valutaobligationer reavinstbeskattas enligt reglerna i 29 § 1 mom. SIL. Ingen del av vinsten anses som ränta. Bestämmelsen i 27 § 3 mom. SIL är inte tillämplig.

Vid förmögenhetsbeskattningen tas marknadsnoterad obligation upp till noterade värdet och icke marknadsnoterad obligation till marknadsvärdet.

RR tog upp frågorna till prövning trots att SRN:s förhandsbesked varit i linje med sökandens argumentering i SRN.

Överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked, se rättsfallsprotokoll 17/98.

Sökanden överklagade förhandsbeskedet och yrkade att RR skulle förklara att vinst och förlust vid en avyttring av valutaobligationer - vare sig de är marknadsnoterade eller inte - vid inkomstbeskattningen skall anses utgöra ränta och att vid vinstberäkningen den s.k. restvärdemetoden, som regleras i 27 § 3 mom. SIL får tillämpas (frågorna 1 a, 1 b, 1 d och 1 e i ansökningsen). Vidare yrkade han att RR skulle förklara att onoterade valutaobligationer vid förmögenhetsbeskattningen skall tas upp till det beräknade nuvärdet utan tillägg för värdet av den rätt till betalning som är beroende av valutaindex och att marknadsnoterade valutaobligationer skall tas upp till det nominella beloppet (frågorna 2 a och 2 b i ansökningsen).

Riksskatteverket tillstyrkte att fråga 2 a besvarades så att en onoterad valutaobligation vid förmögenhetsbeskattningen kan värderas på sätt anges i 17 § 1 st. andra meningen SFL. Verket hemställde även att överklagandet i vad det avser svaren på frågorna 1 a, 1 b, 1 e och 2 b inte skulle tas upp till prövning, eftersom nämndens svar på dessa frågor överensstämmer med den mening som sökanden själv hävdade hos nämnden och nämndens beslut därför i dessa delar inte skall anses ha gått honom emot. I sak

har verket dock inte någon från SRN:s förhandsbesked avvikande bedömning beträffande dessa frågor eller fråga 1 d.

DOMSKÄL

En första fråga gäller sökandens rätt att överklaga SRN:s beslut. För att han skall ha en sådan rätt fordras enligt 22 § förvaltningslagen (1986:223) att beslutet har gått honom emot.

I ärenden om förhandsbesked kan det vara svårt att bedöma om denna förutsättning är uppfylld. Detta gäller inte minst när förhållandena är sådana att det inte säkert kan avgöras om det ena eller andra svaret på den fråga som en enskild sökande har ställt kommer att vara det mest fördelaktiga för honom vid en framtida taxering. Frågan är vilken betydelse som i sådana fall skall tillmätas de argument som sökanden kan ha anfört hos SRN eller med andra ord om det förhållandet att nämndens rättsliga bedömning sammanfaller med den uppfattning som sökanden har redovisat hos nämnden skall anses innebära att nämndens beslut inte har gått honom emot och att möjligheten att överklaga beslutet därmed är stängd. Vid ett ställningstagande till denna fråga bör beaktas att det inte finns någon skyldighet för en enskild sökande att hos nämnden ange vilket svar som önskas eller att redovisa en egen uppfattning om rättsläget men att det uppenbarligen av flera skäl är önskvärt att så sker. Med hänsyn härtill är det angeläget att undvika en ordning som innebär att rätten att överklaga blir beroende av hur sökanden formulerat sina argument hos nämnden. Mot denna bakgrund finns det enligt RR:s mening ofta anledning att i fall av det berörda slaget utgå från att den här behandlade förutsättningen för överklagande är uppfylld redan om det yrkande som den enskilde framställer hos RR innebär att det av nämnden lämnade beskedet skall ändras.

Beträffande flertalet av de frågor angående inkomstbeskattningen som är föremål för överklagande (frågorna 1 a, 1 b och 1 e) framstår det som oklart vilket svar som kan visa sig vara det mest fördelaktiga för sökanden. Den uppfattning om rättsläget i dessa frågor som han redovisade i ansökningen om förhandsbesked överensstämde visserligen med den uppfattning som sedermera kom till uttryck i SRN:s beslut men de yrkanden som han framställer i RR

innebär att svaren på frågorna skall ändras. I enlighet med det nyss sagda finner RR att det finns anledning att utgå från att de i 22 § förvaltningslagen uppställda förutsättningarna för överklagande är uppfyllda beträffande svaren på dessa frågor. Inte heller beträffande svaren på de frågor som gäller förmögenhetsbeskattningen utgör paragrafen något hinder mot att pröva överklagandet.

Vad beträffar målet i sak ansluter sig RR till den bedömning som SRN har gjort såvitt avser frågorna 1 a, 1 b, 1 d, 1 e och 2 b. Beträffande förmögenhetsbeskattningen av inte noterade obligationer (fråga 2 a) kan hävdas att det ställningstagande som gjorts beträffande fråga 1 e, nämligen att vinst eller förlust vid en avyttring av obligationen inte till någon del skall anses utgöra ränta, borde få till konsekvens att obligationen betraktades som en räntelös fordran också vid tillämpningen av 17 § FSL. Enligt RR:s mening finns det dock starka skäl att uppfatta uttrycket "räntelös", såsom det används i sistnämnda paragraf, som omfattande endast de fall där en fordran inte alls ger någon avkastning. Med denna utgångspunkt delar RR nämndens uppfattning att en inte noterad valutaobligation av det aktuella slaget faller utanför 17 § FSL och därför enligt huvudregeln i 9 § samma lag skall tas upp till marknadsvärdet.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR fastställer SRN:s förhandsbesked i de delar som det överklagas.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 december 1999.

RR:s dom den 13 december 1999.

Avräkningslagen. Fråga om underskott i utländska filialer ska reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 och 7 §§.

Överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1998 har refererats i rättsfallsprotokoll 25/98.

RSV överklagade SRN:s beslut såvitt gäller svaret på fråga 4 och yrkade att RR skulle förklara att underskott i utländska filialer ska reducera de utländska inkomsterna vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 6 och 7 §§ lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

RR gjorde samma bedömning som SRN i den del som omfattas av överklagandet och fastställde förhandsbeskedet beträffande fråga 4.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 december 1999.

Regeringsrättens beslut den 24 november 1999

En fråga om ett beslut om särskild avgift enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi har någon rättsverkan innan det har vunnit laga kraft.

Regeringsrätten har fastställt ett beslut av kammarrätten som rörde frågan om verkställbarheten av ett beslut om särskild avgift enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

En enskild person som enligt ett beslut av skattemyndigheten hade påförts den särskilda avgiften hade hos länsrätten överklagat det beslutet och dessutom yrkat inhibition. Länsrätten tog upp inhibitionsfrågan för sig och avsåg inhibitionsyrkandet i ett beslut. När frågan fördes upp till kammarrätten upphävde den domstolen länsrättens beslut och avvisade yrkandet.

Som skäl anförde kammarrätten följande:

För beslut om särskild avgift enligt LSE gäller med avseende på förfarandet bl.a. vissa förfaranderegler i lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter (LPP), till vilka hänvisas särskilt i 10 kap. 11 - 12 §§ LSE. - Enligt 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291), FPL, kan domstol,

som har att pröva besvär, förordna att det överklagade beslutet, om det eljest skulle lända till efterrättelse omedelbart, tills vidare inte skall gälla och även i övrigt förordna rörande saken. En ytterligare förutsättning härför är att inhibitions- eller anståndsfrågan inte är att bedöma enligt annan lagstiftning. I 2 § FPL föreskrivs nämligen att om i lag eller i annan författning som beslutats av regeringen meddelats bestämmelser som avviker från lagen (FPL), den bestämmelsen gäller. - Vad gäller beskattningsbeslut enligt LSE följer av 6 kap. 1 §, med dess hänvisning till förfarandereglerne i LPP, att ett överklagande inte inverkar på skyldigheten att betala skatt (5 kap. 18 § LPP). Beskattningsbeslut enligt LSE är således omedelbart verkställbara i den mån inte anstånd anses kunna meddelas i enlighet med de särskilda förfarandebestämmelser som gäller härför enligt de i LPP angivna förfarandereglerne till vilka LSE i detta avseende hänvisar till. - Vad härefter angår beslut om särskilda avgifter enligt LSE är emellertid dessa inte beskattningsbeslut, vilket medför att LPP:s förfarandebestämmelser inte är tillämpliga på dessa beslut med undantag för de förfarandebestämmelser som det särskilt hänvisas till. Hänvisningen i LSE i denna del berör dock inte till någon del bestämmelserna i LPP om inverkan av överklagande, meddelade beskattningsbeslut eller de särskilda anståndsreglerne i LPP. Inte heller i övrigt innehåller LSE, med avseende på beslut om särskild avgift, några bestämmelser i denna del. Vid angivna förhållanden får avgiftsbesluten anses sakna rättsverkan innan de vunnit laga kraft och något förordnande om inhibition eller anstånd erfordras inte vid ett överklagande då ikraftträdandet och därmed också verkställigheten skjuts på framtiden enbart genom att avgiftsbeslutet överklagas. Länsrätten har vid sådant förhållande saknat laga grund för prövning av det hos länsrätten framställda inhibitionsyrkandet, vilket i stället bort avvisas.

Regeringsrätten, som hade meddelat prövningstillstånd efter talan av den enskilde, gjorde samma bedömning som kammarrätten och fastställde det slut som kammarrättens beslut innehöll.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 december 1999.*

**KR:s i Jönköping dom den 16 december 1999, mål nr
497-1997.**

**Avdrag för underskott i nystartad verksamhet har
medgetts trots att den skattskyldige bara varit aktiv det
året och inte föregående eller efterföljande år.**

Inkomstskatt. Taxeringsåret 1995.

A bedrev näringsverksamhet i form av fastighetsförvaltning. Verksamheten hade till och med inkomståret 1993 bedrivits som passiv näringsverksamhet. Under inkomståret 1994 hade A enligt egen beräkning lagt ned 903 arbetstimmar i verksamheten, varav 450 timmar för fastighetsskötsel och resten på arbete i samband med reparationer. Efter inkomståret 1994 hade verksamheten återigen bedrivits i passiv form.

I sin självdeklaration gjorde A avdrag för underskottet som underskott vid nystartad aktiv verksamhet som utnyttjats för kvittning mot tjänst m.m.

SKM fann att avdraget inte kunde medges då verksamheten bedömdes som passiv.

A överklagade och vidhöll sitt yrkande.

LR anförde följande.

Enligt 11 kap. 3 § lagen (1962:381) om allmän försäkring (LAF) avses med inkomst av annat förvärvsarbete sådan inkomst av näringsverksamhet i vilken den försäkrade arbetat i icke oväsentlig omfattning (aktiv näringsverksamhet).

Av 46 § 1 mom. KL i dess lydelse vid 1995 års taxering framgår bl.a. följande. Underskottet av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet enligt 11 kap. 3 § LAF får - efter yrkande av den skattskyldige och med de begränsningar som anges i andra-fjärde styckena - dras av från den skattskyldiges inkomst. Avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret)

och de fyra närmast följande beskattningsåren.

Reglerna i 46 § 1 mom. KL kommenteras i GRS Skattehandbok varvid anföres bl.a. följande. De genom SFS 1993:1541 och 1994:777 införda reglerna, som tillämpas i princip endast vid 1995 års taxering, innebar i huvudsak följande. Underskott av aktiv näringsverksamhet fick efter yrkande av den skattskyldige kvittas mot tjänsteinkomster under de första fem verksamhetsåren. Syftet var att denna kvittningsmöjlighet skulle fungera som en starthjälp för verksamheter som kunde tänkas utvecklas till livskraftiga företag.

Av 18 § KL i dess lydelse från och med 1992 års taxering (enligt SFS 1990:650) och fram till och med 1994 års taxering (se SFS 1993:1541) framgår att för inkomst av näringsverksamhet skall inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. Vid bedömningen av om verksamheter som den skattskyldige bedriver utgör en eller flera förvärvskällor görs skillnad mellan aktiv och passiv näringsverksamhet. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. Annan verksamhet utgör passiv näringsverksamhet.

I förarbetena till reglerna i 18 § KL (prop. 1989/90:110 s. 646) sägs följande. En verksamhet utgör aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten. I det motsatta fallet utgör verksamheten passiv näringsverksamhet. Kravet på aktivitet innebär i normalfallet att den skattskyldige skall ha ägnat sysslorna i verksamheten minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Detta krav får i vissa fall jämkas med hänsyn till omständigheterna. En person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således regelmässigt anses uppfylla aktivitetskravet. Detta gäller däremot inte beträffande verksamhet med en betydande balansomslutning. I fråga om t.ex. förvaltning av egna fastigheter bör således arbetsinsatsen motsvara minst en tredjedel av arbetstiden i en heltidsanställning för att verksamheten skall vara att hänföra till aktiv näringsverksamhet.

I den av skatteförvaltningen utgivnaHandledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1995 års taxering (s. 701) sägs i kommentaren till 18 § KL

följande. Klassningen som aktiv näringsverksamhet har betydelse för rätten att göra underskottsavdrag då den skattskyldige börjar bedriva förvärvskälla. En tillfällig ändring av aktivitetsgraden under något beskattningsår medför inte att verksamheten anses ändra karaktär vad gäller klassificeringen som aktiv eller passiv. Ändringen måste antingen vara definitiv eller påverka verksamhetens karaktär under längre tid än något enstaka år.

Enligt överklagandet har RSV anfört följande. "För att avdragsrätt skall föreligga ett visst år måste verksamheten vara aktiv det året. Om den varit passiv under de föregående åren är utan betydelse."

LR gjorde följande bedömning.

Det saknas skäl att inte godta av A uppgiven arbetsinsats om 903 timmar. Arbetsinsatsen under år 1994 är därmed mer omfattande än en normal arbetsinsats vid en tredjedels heltidsanställning. Arbetsinsatsen 1994 är därför så stor att näringsverksamheten det året är att anse som aktiv enligt ovan redovisade förarbetsuttalanden. Det är vidare ostridigt att verksamheten tidigare år (liksom under efterföljande år) bedrivits som passiv näringsverksamhet. Tvisten i målet gäller om avdrag kan medges enligt 46 § 1 mom KL i sådant fall. Ordalydelsen i lagrummet kan inte anses ge säker vägledning. Syftet med kvittningsmöjligheten enligt detta lagrum är att fungera som en starthjälp för verksamheter som kunde tänkas utvecklas till livskraftiga företag. Utförda reparationsarbeten får antas vara ägnade att bibehålla sådan standard på fastigheten att den även fortsättningsvis kan användas för sitt ändamål och för inkomstförvärv. Uttalandena i den av skatteförvaltningen utgivna handledningen och de av A åberopade uttalandena av RSV är motstridande. Av A åberopade uttalanden bör dock kunna godtas såsom förenligt med syftet med här aktuellt lagrum. Vid sådan bedömning skall A medges yrkat avdrag.

SKM överklagade och anförde att förarbetsuttalanden i prop 1993/94:50 s. 222-223 ger klart svar på frågan om en tillfällig aktivitetsändring ett år skall medföra att verksamheten skall ändra karaktär. Verksamheten skall inte ändra karaktär. A är således inte berättigad till avdrag.

KR gjorde samma bedömning som LR och medgav avdrag för underskottet.

Kommentar:

Det uttalande från RSV som avses ovan är hämtat från en PM som skickades ut till SKM den 13 juni 1994 med dnr 3358-94/900, avsnitt 4. Denna behandlar emellertid bara övergångar från aktiv till passiv eller från passiv till aktiv och inte frågan om tillfälliga förändringar av aktivitetsgraden ska innebära att förvärvskällan klassificeras om.

Enligt RSV:s mening ska samma regler gälla vid tillämpning av 46 § 1 mom. KL som vid tillämpning av de allmänna reglerna om när en förvärvskälla ska anses som aktiv eller passiv.

Detsamma gäller den PM som avser nuvarande regler av den 10 maj 1996, dnr 3798-96/900, avsnitt 6.

RSV avser att överklaga domen.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 december 1999.

SRN:s förhandsbesked den 13 december 1999

Sjukhusbegreppet i 3 kap. 23 § 2 ML - undantag för skatteplikt för försäljning av läkemedel vid försäljning till sjukhus

X AB, nedan bolaget, bedrev partihandel och distribution av bl.a. läkemedel. Försäljningen av läkemedel skedde dock normalt till apotek och sjukhusapotek, varvid bolaget debiterade respektive apotek varuförsäljning inklusive mervärdesskatt. Med stöd av lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. får bolaget även sälja vacciner och serum till bl.a. sjukvårdsinrättningar och läkare. Härigenom kan vacciner och serum - vilka är klassade som godkända läkemedel - säljas till allmänna sjukhus, men även till privata sjukhus, vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare samt till husläkare.

Bolaget angav följande förutsättningar för förhandsbesked.

- Varuförsäljningen utgörs av sådana läkemedel som avses i 3 kap. 23 § p. 2 mervärdesskattelagen (ML).

- Angivna köpare av läkemedlen bedriver sådan skattefri sjukvård som avses i 3 kap 4 § ML.

Bolaget ställde följande frågor.

1. Utgör den ovan beskrivna försäljningen av läkemedel en från mervärdesskatt undantagen omsättning om köparen utgörs av;

a) allmänt sjukhus,

b) privat sjukhus,

c) vårdcentral,

d) företagsläkare,

e) privatläkare,

f) husläkare?

2. Påverkas svaret på ovanstående fråga av det förhållande att köparen av Socialstyrelsen åsatts en femsiffrig kod över sjukvårdsanläggningar m.m. eller ej?

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för omsättning av läkemedel som säljs till sjukhus är tillämpligt endast vid bolagets försäljning till allmänt och privat sjukhus. Svaret påverkas inte av huruvida köparen åsatts eller inte åsatts ifrågavarande kod.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 23 § 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus. Frågan i ärendet gäller, sådan ansökningen är att förstå, i vilken utsträckning bolagets

försäljning av vacciner och serum avser försäljning till sjukhus.

Det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) innehåller inte något undantag motsvarande det svenska undantaget för läkemedel. Sverige har emellertid enligt bilaga XV avsnitt IX punkt 2 z i anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till Europeiska unionen rätt att under en övergångsperiod från skatteplikt undanta läkemedel när det säljs till sjukhus eller mot recept. Enligt vad som uttalas i prop. 1997/98: 109 s. 143 föreligger från lagstiftarens sida inte någon avsikt att varuförsäljningar utöver detta särskilda undantag skall omfattas av skattefriheten.

Nämnden gör följande bedömning.

Begreppet sjukhus har inte definierats vare sig i lagtexten eller i förarbetena. Undantaget från skatteplikten för försäljning av läkemedel till sjukhus kan härledas tillbaka till förordningen (1959:507) om allmän varuskatt och redan i denna förordning begränsades skattefriheten till den del av läkemedelskonsumtionen som utgjordes av försäljning - förutom enligt recept - till sjukhus. Bestämmelsen har utan ändring av innebörden överförs till den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, och till ML, (jfr bl.a. prop. 1968:100 s. 107, prop. 1993/94:99 s. 156 samt prop. 1994/95:57 s. 95).

För tillämpningen av bestämmelsen i GML utfärdade dåvarande Riksskattenämnden den 30 december 1968 vissa anvisningar (RSN II 1969:2:6). I anvisningarna angavs att med sjukhus i detta sammanhang borde förstås sjukhus, sjukvårdsanstalter m.m. som angavs i Socialstyrelsens sjukhusförteckning med kompletteringar, militära sjukvårdsavdelningar, psykiatriska avdelningar och kroppssjukavdelningar inom kriminalvården samt djursjukhus för slutet djursjukvård som bedrevs under visst överinseende och hade ett visst minsta antal vårdplatser. Av anvisningen får anses framgå att fråga var om sådana inrättningar där den sjuke bereddes intagning för vård under kortare eller längre tid.

Enligt 5 § första stycket hälso- och sjukvårdslagen (1982:763) skall det för hälso- och sjukvård som kräver intagning i vårdinrättning finnas sjukhus. Vård som ges

under sådan intagning benämns slutenvård. Annan hälso- och sjukvård benämns öppen vård. Varken enligt denna eller annan bestämmelse eller enligt normalt språkbruk kan som sjukhus betecknas annat än sådana inrättningar som bedriver hälso- och sjukvård som kräver intagning. Begreppet sjukhus i 3 kap. 23 § 2 ML kan mot bakgrund av det anförda enligt nämndens mening inte utsträckas till att även omfatta inom den öppna vården verkande vårdcentraler, företagsläkare, privatläkare eller husläkare.

Inte heller kan i mervärdesskattehänseende - som bolaget hävdar - med sjukhus jämföras sådan verksamhet i vilken skattebefriad sjukvård bedrivs. Att så inte är fallet framgår redan av ordalydelsen av bestämmelsen om undantag för sjukvård i 3 kap. 5 § ML. Inte heller ger artikel 13 B c i det sjätte mervärdesskattedirektivet stöd för en sådan tolkning. Denna bestämmelse avser att förhindra den dubbelbeskattning som uppkommer bl.a. då skatt vid förvärv av varor blivit påförd någon som saknar avdragsrätt, och för vilken skatten därför blivit definitiv, men som senare återförsäljer varorna. Denna återförsäljning skall då enligt den nämnda artikeln undantas från skatteplikt (jfr Terra-Kajus A Guide to the European VAT Directives, Volume ***, Chapter X, 3.3). Bestämmelsen synes närmast avse fall liknande dem som såvitt gäller sjukvård, tandvård och social omsorg reglerats i 3 kap. 4 § ML avseende tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. Artikeln avser således ett undantag för i princip skattepliktiga tillhandahållanden som sker i en i övrigt skattebefriad verksamhet som inte medfört rätt till avdrag för ingående skatt. Den avser däremot inte skattepliktiga tillhandahållanden till någon som bedriver en sådan skattebefriad verksamhet.

Mot bakgrund av det ovan anförda finner nämnden att bolagets försäljning av läkemedel avser försäljning till sjukhus när den sker till sådan allmän eller privat inrättning vid vilken intagning sker för slutenvård. Undantaget från skatteplikt är däremot inte tillämpligt vid försäljning till vårdcentral, företagsläkare, privatläkare och husläkare (fråga 1). För svaret på fråga 1 saknar det betydelse om köparen av läkemedlet åsatts viss kod i en av Socialstyrelsen förordad förteckning eller inte (fråga 2).

AVVISNING

I den mån bolagets ansökan avsett undantag från skatteplikt för läkemedel på annan grund än att läkemedlen säljs till sjukhus finner nämnden att utredning saknas i ärendet för en sådan bedömning och avvisar därför ansökningen i den delen.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 december 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 20 december 1999

Fråga om s.k. Lundinbolag enligt 7 § 8 mom. 5 st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) föreligger

Under 1996 överlät det av AB X helägda dotterbolaget Y AB aktierna i Z AB (Z) till AB X (X).

Z:s tillgångar vid överlåtelsen till X bestod förutom av likvida medel av aktier i två börsbolag med 4 % resp. 5 %. Z:s eget kapital några dagar efter X:s koncerninterna förvärv var c:a 20 miljarder kronor varav c:a 1 miljard var årets resultat. Resterande del utgjordes av balanserad vinst resp. bundet eget kapital.

X ansökte om förhandsbesked om Z utgjorde ett s.k. Lundinbolag enligt 7 § 8 mom. 5 st. lagen (1997:576) om statlig inkomstskatt (SIL).

SRN lämnade följande förhandsbesked.

Utdelning från Z till X är inte skattepliktig enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. femte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

SRN motiverade sitt beslut enligt följande.

Enligt den s.k. Lundinregeln i 7 § 8 mom. femte stycket SIL föreligger inte skattefrihet enligt de andra

bestämmelserna i momentet om ett företag förvärvar aktie eller andel i annat företag och det inte är uppenbart att det företag som gör förvärvet därigenom erhåller tillgång av verkligt och särskilt värde med hänsyn till ägarföretagets verksamhet.

Vid en tillämpning av Lundinregeln skall man göra en s. k. genomsyn på så sätt att förvärvande företag genom aktieförvärvet skall anses förvärva tillgångarna i det företag (och dess dotterföretag) vari aktie förvärvas. En sådan genomsyn torde dock vara meningslös vid ett koncerninternt aktieförvärv där ett moderbolag från ett helägt dotterbolag förvärvar samtliga aktier i ett annat bolag, eftersom moderbolaget i Lundinregelns mening redan äger det andra bolagets tillgångar. Det nu ifrågavarande aktieförvärvet faller därför utanför Lundinregelns tillämpningsområde. En sådan tolkning stöds också av förarbetena.

RSV har beslutat överklaga förhandsbeskedet till Regeringsrätten.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 december 1999.*

Skatterättsnämndens beslut den 24 november 1999

En fråga om en jubileumsbok utgiven av en ideell förening och undantagen för periodiska medlemsblad i mervärdesskattelagen (1994:200)

Skatterättsnämnden har i ett meddelat förhandsbesked besvarat två mervärdesskattefrågor angående en jubileumsbok som skulle komma att ges ut av en ideell förening.

Föreningen i fråga har omfattats av bestämmelsen i 4 kap. 8 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML) och således inte bedrivit någon yrkesmässig verksamhet i den lagens mening. Till bakgrunden hör också att föreningen har gett ut en medlemstidning, ett periodiskt medlemsblad, som omfattats av undantagen för omsättning i 3 kap. 13 § och 19 § första stycket 2 ML samt att föreningen avsett att ge ut den aktuella boken som ett extra nummer av den tidningen.

Den första frågan rörde om även jubileumsboken skulle komma att utgöra ett periodiskt medlemsblad och därmed omfattas av de nämnda undantagen i 3 kap. 13 och 19 §§ ML. Frågan besvarades nekande. Skatterättsnämnden anförde att boken och medlemstidningen på grund av de skillnader i utformning, innehåll m.m. som skulle komma att föreligga var att anse som självständiga publikationer i förhållande till varandra. Nämnden konstaterade därefter att eftersom boken var avsedd att ges ut endast en gång var den inte att anse som periodisk. Boken omfattades därför inte av det aktuella undantaget från skatteplikt i 3 kap. 13 § ML. Därav följde, att inte heller undantaget i 3 kap. 19 § första stycket 2 var tillämpligt.

Den andra frågan rörde huruvida det förhållandet att tryckeriet hade rätt att trycka och för egen räkning tillhandahålla ett antal exemplar av boken skulle medföra att föreningens verksamhet var att anse som yrkesmässig. Även den frågan besvarades nekande.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

21/99

- [RR:s dom den 2 juni 1999 i mål 5391-1996](#). Mervärdesskatt - Fråga om tidpunkt för redovisning av utgående skatt för bygg a conton då beställaren gått i konkurs
 - [RR:s dom den 1 juni 1999, mål nr 3778-1998](#). Fråga om medel från Europeiska socialfonden och från anslag till Arbetsmarknadsstyrelsen eller länsarbetsnämnd som betalas ut till sökandebolaget för genomförande av visst projekt skall anses utgöra vederlag för av sökandebolaget tillhandahållen tjänst
 - [RR:s dom den 2 juni 1999, mål nr 4177-1998](#). Avdrag för reaförlust på andel i handelsbolag har medgetts med fullt belopp trots att fastighet dessförinnan tagits ut ur bolaget till underpris
 - [SRN:s förhandsbesked den 17 maj 1999](#). Avdrag för kostnad för syntetisk option till anställd
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 juni 1999.

RR:s dom den 2 juni 1999 i mål 5391-1996

Mervärdesskatt - Fråga om tidpunkt för redovisning av utgående skatt för bygg a conton då beställaren gått i konkurs

Mervärdesskatt

AB E (bolaget) hade av AB X anlåtats som underentreprenör för nybyggnad av verkstads- kontors- och försäljningslokaler. Huvudentreprenör var AB X. Beställare var AB Y. Bolaget hade a contofakturerat AB X med 4 876 050 kr. De betalda a contolikviderna uppgick per den 31 december 1991 till 4 786 867 kr. Mervärdesskatt hade inte ingått i de fakturerade a contobeloppen. Huvudentreprenören - AB X - försattes i konkurs den 22 januari 1991.

Skattemyndigheten påförde AB E skatt för a contona för redovisningsperioden januari-februari 1991. Dessutom

påfördes restavgift. Beslutet innebar att redovisningsskyldigheten för uppburna a-contolikvider ansågs ha uppkommit för bolaget som underentreprenör eftersom huvudentreprenören hade försatts i konkurs.

LR godtog SKM:s beslut.

KR i Sundsvall upphävde med ändring av LR:s dom SKM:s beslut om mervärdesskatt och restavgift.

RSV överklagade KR:s dom.

RR har återgivit RSV:s yrkande m.m. enligt följande.

RSV yrkar att RR undanröjer KR:s dom och fastställer länsrättens dom.

Till stöd för sin talan anför RSV i huvudsak följande. Målet gäller vid vilken tidpunkt en entreprenör skall redovisa mervärdesskatt för a conto-betalningar när den som erlagt betalningarna försatts i konkurs i samband med att entreprenaden utförts. Det saknas i mervärdesskattelagstiftningen en uttrycklig bestämmelse om när redovisningsskyldigheten inträder för entreprenören då dennes beställare av entreprenad har försatts i konkurs. När en beställare försätts i konkurs uppkommer frågan om entreprenaden är avslutad eller om den fortgår. Bedömningen av den frågan bör ske enligt avtalsrättsliga regler, dvs. i första hand det kontrakt som föreligger mellan entreprenören och beställaren. Om entreprenadavtalet inte reglerar frågan får bedömningen ske enligt avtalspraxis i bygg- och anläggningsbranscherna, som den kommer till uttryck i Allmänna bestämmelser för byggnads-, anläggnings- och installationsentreprenader, AB 72, som är tillämpliga i detta fall. Vid beställarens konkurs har entreprenören rätt att häva entreprenaden enligt 8 kap. 2 § i AB 72. Bolaget får anses ha hävt entreprenaden genom att vid beställarens konkurs ha avbrutit entreprenadarbetena. KR har tolkat 5 b § tredje stycket i GML, så att redovisningsskyldighet inte inträtt. Eftersom någon slutbesiktning inte skett uppkommer frågan om lagrummets rekvisit "därmed jämförlig åtgärd" förelegat. Enligt RSV:s uppfattning föreligger en därmed jämförlig åtgärd på grund av nedan angivna skäl. Bolaget har avbrutit sitt arbete med entreprenaden sedan huvudentreprenören försatts i konkurs. Den åtgärden är godtagbar enligt AB 72. Bolaget får därmed anses ha tillhandahållit sin entreprenadtjänst. Eftersom varken

huvudentreprenören eller konkursförvaltaren enligt AB 72:s regler påkallat någon slutbesiktning eller värdering får entreprenaden anses godkänd av konkursförvaltaren. Bolagets avbrytande av entreprenaden bör betraktas som en sådan jämförlig åtgärd som är likställd med slutbesiktning enligt 5 b § tredje stycket GML. Det kan särskilt noteras att grunderna slutbesiktning eller jämförlig åtgärd är alternativa grunder som utlöser redovisningsskyldigheten för a conto-betalningar. Av handlingarna framgår att bolaget haft ytterligare krav att framställa mot huvudentreprenören. Eftersom bolaget haft krav på ytterligare betalning följer av aktiebolagslagen att bolaget bort kräva betalningen av huvudentreprenören. Detta förhållande påverkas inte av att denne försatts i konkurs. Först sedan konkursförfarandet avslutats kan det konstateras om någon ersättning kan erhållas. Bolaget borde därför i vart fall ha ställt ut en faktura med debiterad mervärdesskatt på de uppburna a conto-betalningarna. Det förhållandet att frågan om tidpunkten för redovisningsskyldigheten för förskotts- och a conto-betalningar vid beställares konkurs inte berörts i RSV:s anvisningar kan inte åberopas som stöd för kammarrättens uppfattning. Det naturliga för en entreprenör är att i en situation som den aktuella ställa ut en faktura med debiterad mervärdesskatt. Detta sker för att entreprenören skall kunna bevaka sin fordran i konkursen. Den skattskyldige har emellertid inte ställt ut någon momsbarande faktura i anslutning till beställarens konkurs. Det kan tolkas som att den skattskyldige avstått från att kräva ytterligare betalning för entreprenaden. Detta förfarande torde strida både mot aktiebolagslagens regler och mot god redovisningssed. RSV anser att bolaget var skyldigt att vid beställarens konkurs ställa ut en momsbarande faktura för entreprenaden. Bolaget borde samtidigt ha redovisat skatten. RSV kan inte finna att det funnits några affärsmässiga skäl för att underlåta att ställa ut en momsbarande faktura. En sådan har också krävts för att både entreprenörens och huvudentreprenörens redovisning av mervärdesskatt skulle bli korrekt. Behållningen och eventuellt utdelning i konkursen påverkas också av en sådan faktura.

AB E har förelagts att avge svar men har inte hörts av.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

För förskotts- och a conto-betalningar i allmänhet

inträder redovisningsskyldighet för mervärdesskatt när betalningen uppbärs. Av hänsyn till bl.a. ekonomiska förhållanden på bostadsmarknaden gäller emellertid i detta hänseende särskilda regler för byggnads- och anläggningsentreprenader. Har den som utför sådan entreprenad uppburit betalning i förskott eller a conto inträder redovisningsskyldighet för skatt som belöper på betalningen senast två månader efter slutbesiktning eller därmed jämförlig åtgärd (5 b § tredje stycket GML). För sådan betalning gäller vidare att faktura utvisande skattens belopp får utfärdas först när redovisningsskyldighet inträder enligt nyssnämnda lagrum (16 § sjätte stycket GML).

Utgångspunkt för bestämning av redovisningsfristen är alltså slutbesiktningen eller därmed jämförlig åtgärd. Vad som avses med därmed jämförlig åtgärd har inte närmare exemplifierats. Särskilda regler för vad som skall gälla i fråga om redovisningsskyldigheten i de fall då entreprenadarbetet avbryts innan det har avslutats finns endast för det fall att entreprenören går i konkurs. Redovisningsskyldighet inträder då vid konkursutbrottet (5 a § fjärde stycket GML). Däremot finns det inte någon regel som särskilt tar sikte på det i detta mål aktuella förhållandet att beställaren går i konkurs. Om i ett sådant fall entreprenaden fullföljs genom att konkursboet eller någon annan träder i den ursprungliga beställarens ställe och övertar dennes rättigheter och skyldigheter vad gäller entreprenaden bör huvudregeln vara tillämplig. Om däremot entreprenaden avbryts i anledning av beställarens konkurs får detta anses vara en sådan åtgärd att redovisningsskyldighet inträder senast inom två månader. I förevarande fall försattes beställaren i konkurs den 22 januari 1991, vilket medförde att entreprenaden avbröts. Även om redovisningsskyldighet därmed inträtt för bolaget har emellertid fristen för redovisning inte löpt ut under den i målet nu aktuella redovisningsperioden. Överklagandet kan därför inte bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Kommentar:

Av domen framgår att redovisningsskyldigheten för skatt på a-contona inträdde för bolaget genom beställarens konkurs och att arbetena därmed avbröts. När redovisningstidpunkten senast inträder för skatten beror

på den tidsfrist för redovisning av skatten på två månader som gällde enligt dåvarande 5 b § tredje stycket GML (numera 13 kap. 14 § ML).

Konkursen inträffade den 22 januari 1991. Tvåmånadersfristen i det förut nämnda lagrummet gick följaktligen ut under mars. Det innebär att redovisningsskyldigheten inte behövde fullgöras under den i målet aktuella redovisningsperioden utan först i den följande dvs. mars-april. Numera tillämpas enmånadersredovisning. Den kortare redovisningsperiod som numera gäller påverkar dock inte de ställningstagande som gjorts i domen.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 juni 1999.

RR:s dom den 1 juni 1999, mål nr 3778-1998

Fråga om medel från Europeiska socialfonden och från anslag till Arbetsmarknadsstyrelsen eller länsarbetsnämnd som betalas ut till sökandebolaget för genomförande av visst projekt skall anses utgöra vederlag för av sökandebolaget tillhandahållen tjänst.

Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked

Frågan gäller om bidragen kan anses utgöra vederlag för av sökandebolaget tillhandahållen tjänst.

Skatterättsnämndens förhandsbesked av den 15 maj 1998 finns refererat i protokoll nr 18/98.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökandebolaget hade initierat ett Mål 3-projekt tillsammans med arbetsförmedlingen. Syftet med projektet var bl.a. att ta tillvara yrkeskunskap hos viss grupp av arbetstagare och inom viss samhällssektor samt eget företagande hos viss ålderskategori. Kostnaderna för projektet täcktes till hälften av bidrag ur Europeiska socialfonden (ESF) och återstående belopp till övervägande del av Arbetsmarknadsverket och en mindre del genom sökandebolagets egen finansiering. Utbetalningarna av ESF-bidrag för projektet verkställdes

av länsarbetsnämnden månadsvis i efterskott för styrkta kostnader.

ESF är en s.k. strukturfond inom Europeiska unionen med uppgift att bl.a. ge stöd för att bekämpa långvarig arbetslöshet och för att underlätta integrationen i arbetslivet av unga människor och av personer som drabbats av utestängning från arbetsmarknaden, kallat Mål 3.

SRN uttalade bl.a. följande vad gällde frågan om medel från ESF och från anslag till Arbetsmarknadsstyrelsen eller länsarbetsnämnd som betalas ut till sökandebolaget skulle anses utgöra vederlag för av sökandebolaget tillhandahållen tjänst. Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, som ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr. prop. 1993/94:99 s. 134 f.). Såväl bidragen ur ESF som de nationella offentliga medlen täcker utgifter för rent arbetsmarknadspolitiska åtgärder. Därvid medverkar bolaget utan annan ersättning än att dess faktiska kostnader för dessa åtgärder skall komma till stånd delvis täcks. Bidragen till projektet utgör således inga vederlag som uppbärs av bolaget för nyttigheter i form av tjänster som tillhandahålls de utbetalande eller bidragsgivande organen såsom offentliga rättssubjekt. Inte heller uppbär bolaget bidragen enligt särskilda avtal om tjänster som skall tillhandahållas de enskilda deltagarna i projektet. Bidragen utgör därför inte vederlag till bolaget i en sådan avtalssituation som förutsätts för att en omsättning skall anses föreligga. Först i den mån bolaget skulle kräva och erhålla särskild ersättning för sin medverkan som projektanordnare - en ersättning som i och för sig inte kan täckas med de ifrågavarande bidragen - eller i övrigt skulle medverka inom projektet mot särskild ersättning, kan frågan uppkomma huruvida någon skattepliktig omsättning föreligger. Med hänsyn till det anförda är bolaget som projektanordnare inte skattskyldigt till mervärdesskatt med anledning av att de uppbär bidragen.

Vad därefter gällde frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt, trots att någon utgående

mervärdesskatt inte skulle debiteras på aktuella bidrag, avvisade SRN ansökningsen i denna del då denna fråga ansågs alltför knapphändig underbyggd med uppgifter om de faktiska förhållandena. SRN anförde även att vad gällde frågan om sökandebolaget skulle uttagsbeskattas på grund av att det själv medfinansierat det aktuella projektet att detta förhållande inte borde medföra att bolaget, för det fall bolaget bedrev en verksamhet som medförde att det var skattskyldigt, skulle anses ha tagit ut en tjänst för ett rörelsefrämmande ändamål enligt 2 kap. 5 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200).

RSV överklagade förhandsbeskedet såvitt avsåg frågan om bidragenkunde anses utgöra vederlag för någon av sökandebolaget tillhandahållen tjänst.

RR anslöt sig till SRN:n bedömning, såvitt den avser den överklagade delen av nämndens förhandsbesked, och fastställde förhandsbeskedet i den del det överklagats.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 juni 1999.

RR:s dom den 2 juni 1999, mål nr 4177-1998

Avdrag för reaförlust på andel i handelsbolag har medgetts med fullt belopp trots att fastighet dessförinnan tagits ut ur bolaget till underpris.

Överklagat förhandsbesked, inkomsttaxering 1998-2001.

SRN:s förhandsbesked av den 19 maj 1998 har tidigare refererats i rättsfallsprotokollet nr 17/98, nr 4.

RSV överklagade och yrkade att fråga 1 f skulle besvaras med att sökanden inte har rätt till avdrag för den del av realisationsförlusten på andelarna i kommanditbolaget som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet på den uttagna fastigheten och avräkningspriset vid uttagstillfället.

RR gjorde samma bedömning som SRN i den del som omfattas av överklagandet och fastställde

förhandsbeskedet beträffande fråga 1 f.

Kommentar:

RR har tidigare gjort ett uttalande i frågan i RÅ 1993 not. 745 som tyder på att avdrag i vissa fall kan vägras. I detta fall skulle ett sådant förfarande emellertid inte leda till ett annorlunda materiellt resultat, se SRN:s motivering.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 juni 1999.

SRN:s förhandsbesked den 17 maj 1999.

Avdrag för kostnad för syntetisk option till anställd.

Inkomsttaxeringarna 1999-2001.

MB är moderföretag till DB som driver värdepappershandel. MB avser att erbjuda vissa anställda i DB att förvärva s.k. syntetiska optioner utfärdade av MB. Enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet är optionerna att betrakta som värdepapper enligt punkt 4 fjärde stycket av anvisningarna till 41 § KL.

FRÅGOR

1. Hur ska den premieintäkt som bolaget erhåller vid utfärdandet beskattas? Utgör den en intäkt som är kvittningsbar mot förluster på kapitalplaceringsaktier?
2. Utgör det belopp som bolaget har att erlægga vid fullgörande av optionsförpliktelsen en kostnad som är avdragsgill mot all inkomst av näringsverksamhet eller utgör den sådan förlust som hamnar i den så kallade kvittningsfällan enligt 2 § 14 mom. första stycket SIL?
3. Om förpliktelsen enligt optionsavtalet övertagits av DB som bedriver värdepappersrörelse, är då kostnaden avdragsgill i värdepappersrörelsen mot samtliga intäkter i denna?

SVAR

Ersättningar som MB och DB mottar och utger för ifrågavarande optioner skall beskattas i näringsverksamhet med tillämpning av reavinstreglerna. Reglerna i 2 § 14 mom. första stycket SIL är tillämpliga.

MOTIVERING

Enligt 3 § 1 mom. första stycket SIL räknas till intäkt av kapital bl.a. vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bl.a. vinst (reavinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga instrument.

I praxis accepteras att av arbetsgivare till anställda utfärdade s.k. syntetiska optioner, en form av system för uppmuntran och belöning av arbetsinsatser, behandlas som värdepapper hos den anställde (jfr RÅ 1997 ref. 71). Realiserade värdeökningar efter utfärdandet behandlas därmed för den anställde som reavinst och inte som tjänsteinkomst.

I konsekvens härmed bör även arbetsgivaren, trots optionernas speciella karaktär av belöningsystem i anställning, behandlas som utfärdare av sådana optioner som utgör finansiella instrument enligt 27 § 1 mom. SIL.

MB skall alltså behandla ersättningar som uppkommer med anledning av utfärdandet av optionerna enligt reglerna i 24 § 4 mom. tredje stycket SIL. Även om optionsförpliktelserna övertas av DB, bör förpliktelserna, mot bakgrund av att optionernas särskilda karaktär inte förändras, behandlas på samma sätt hos DB som hos MB.

Enligt 2 § 14 mom. första stycket SIL (den s.k. fällan) gäller att juridiska personer utom dödsbon medges avdrag för förlust vid avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. SIL endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Begränsningen gäller inte för s.k. näringsbetingade innehav enligt andra stycket samma lagrum.

Redan genom att ifrågavarande optioner ingår bland de i 27 § 1 mom. SIL uppräknade instrumenten följer att dessa inordnats i reasystemet och således kan bli föremål för avyttring. Själva avyttringen, försäljningen

enligt 24 § 2 mom. SIL, anses ske vid utfärdandet av optionen medan kostnaden för avyttringen uppkommer vid infriandet. Det är därmed fråga om en sådan avyttring, som kan omfattas av bestämmelserna i 2 § 14 mom. första stycket SIL.

Med hänsyn härtill och då det inte är fråga om ersättningar som är kopplade till tillgångar som innehas för näringsverksamheten i den mening som avses i undantagsbestämmelsen i 2 § 14 mom. andra stycket SIL, är huvudregeln i första stycket tillämplig på ifrågavarande ersättningar både hos MB och DB.

Sammanfattningsvis följer härav att en vinst på premie för en utfärdad option (med löptid längre än ett år) utgör en kvittningsbar reavinst mot en reaförlust på kapitalplaceringsaktier o.dyl. (fråga 1). En förlust motsvarande utgiven ersättning som uppkommer vid fullgörandet av en optionsförpliktelse utgör en reaförlust som skall behandlas enligt reglerna i 2 § 14 mom. första stycket SIL (frågorna 2 och 3).

Kommentar:

Optionerna utfärdades i detta fall till marknadsvärdet. Av RÅ 1997 ref. 71 framgår att förvärv till marknadspris inte förmånsbeskattas i inkomstslaget tjänst.

Optionsinnehavarna kommer således att helt och hållet beskattas i inkomstslaget kapital för vinst eller förlust på kontraktet. Om de anställdas förvärv av optionerna inneburit en skattepliktig förmån i tjänst hade frågan om avdrag såsom för lön blivit aktuell för dotterbolaget.

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

42/99

- [RR:s beslut den 3 december 1999](#). Fråga om förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. SIL föreligger m.m.
 - [KR:s i Stockholm dom den 12 april 1999 mål nr 1407-1999](#). Sekretess för adressuppgifter avseende SN-ledamöter
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 december 1999.

RR:s beslut den 3 december 1999

Fråga om förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. SIL föreligger m.m.

Av RSV överklagat förhandsbesked

Skatterättsnämnden ansåg i sitt förhandsbesked sökandebolaget vara ett förvaltningsföretag. Skatterättsnämndens förhandsbesked har tidigare refererats i protokoll 31/98 punkt 8.

Regeringsrättens undanröjde Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisade ansökningen.

Regeringsrättens anförde följande skäl för sitt avgörande

Ett svenskt aktiebolag skall anses som ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket lagen om statlig inkomstskatt om bolaget förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte direkt eller indirekt i mer än obetydlig omfattning bedriver annan verksamhet.

Av handlingarna i målet framgår varken den absoluta eller relativa omfattningen av den verksamhet som sökandebolaget kommer att bedriva vid sidan av värdepappersförvaltning. Tillräckligt underlag för att meddela förhandsbeskedet i de frågor som bolaget ställt

föreligger därför inte. På grund härav skall förhandsbeskedet undanröjas.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 december 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 12 april 1999 mål nr 1407-1999

Sekretess för adressuppgifter avseende SN-ledamöter

I ett beslut den 23 februari 1999 avslog SKM i Stockholm en begäran om utlämnande av adressuppgifter till SN-ledamöter med stöd av bestämmelsen i 7 kap. 11 § fjärde stycket andra meningen SekrL. Enligt bestämmelsen gäller sekretess, i den utsträckning regeringen föreskriver, med ett omvänt skaderekvisit i personaladministrativ verksamhet hos myndighet där personalen särskilt kan riskera att utsättas för våld eller annat allvarligt men för uppgift om enskilda bostadsadress, hemtelefonnummer och personnummer. (Av 1 a § SekrF framgår att den nämnda sekretessen gäller bl.a. hos SKM.) SKM gjorde därvid den bedömningen att "ledamöterna kan ses som myndighetens personal med hänsyn till att de för det allmännas räkning deltagit i myndighetens verksamhet".

SKM:s beslut överklagades. Tillsammans med sitt yttrande till KR överlämnade myndigheten handlingar, vilka sökanden insänt till SKM, i syfte att ge KR en uppfattning om den "ton" som förekommit i sökandens kontakter med SKM.

KR ansåg "med hänsyn till vad som framkommit i målet" att grund förelåg att med stöd av 7 kap. 11 § fjärde stycket SekrL vägra att lämna ut de begärda uppgifterna till sökanden.

KR:s beslut överklagades.

Kommentar:

RR meddelade inte prövningstillstånd (beslut 1999-11-10, mål nr 2975-1999).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

20/99

- [HD:s beslut den 30 mars 1999, mål nr Ö 2957-98.](#) Arvsskatt; förmyndares avstående för underårigs räkning från förvärv genom förmånstagarförordnande
 - [KR:s i Jönköping dom den 7 december 1998, mål nr 2280-1997.](#) Anstånd med betalning av tillkommande skatt enligt 1996 års taxering. Fråga om ställande av säkerhet
 - [KR:s i Göteborg dom den 12 april 1999, mål nr 3112-1998.](#) ROT-avdrag för utgifter för byggnadsarbete på markbädd
 - [KR:s i Göteborg dom den 7 maj 1999, mål nr 1266-1998.](#) Lastpallar i varuhantering anses utgöra s.k. korttidsinventarier
 - [KR:s i Göteborg dom den 12 april 1999, mål nr 35-36-1998.](#) Fastighetsskatt, huvudsakligen bostäder, vid 1992 och 1993 års taxeringar
 - [KR:s i Göteborg dom den 21 april 1999 i mål nr 391-392-998.](#) Fastighetsskatt för delägare i handelsbolag vid 1992 och 1993 års taxeringar
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 april 1999, mål nr 5602-1998.](#) Förlust på s.k. timeshare-rättighet
 - [SRN:s förhandsbesked den 11 december 1998.](#) Förvaltningsföretag eller ej?
 - [SRN:s förhandsbesked den 21 maj 1999.](#) Äkta bostadsföretag eller ej?
-

Område: Högsta domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.

HD:s beslut den 30 mars 1999, mål nr Ö 2957-98

Arvsskatt; förmyndares avstående för underårigs räkning från förvärv genom förmånstagarförordnande

Den underåriga A var enda ägare i dödsboet efter B. A hade insatts som förmånstagarare till vissa försäkringar som utföll vid B:s död. A:s förmyndare avstod för A:s räkning från förmånstagarförvärvet. Avståendet, som bedömdes vara ogiltigt, beaktades inte av tingsrätten eller hovrätten. Högsta domstolen lämnade

överklagandet utan bifall med angivande av följande skäl.

»Enligt 15 kap. 6 § första stycket föräldrabalken får en förmyndare, god man eller förvaltare inte för den enskildes räkning avstå från arv eller testamente. Det finns inte någon motsvarande reglering beträffande förvärv genom förmånstagarförordnande vid försäkring och det ämnet berördes inte i motiven till den nämnda bestämmelsen. Frågan i målet gäller huruvida ett förbud mot avstående från förmånstagarförvärv skall anses gälla trots att det inte finns någon uttrycklig bestämmelse därom. Bedömningen av detta spörsmål bör i förevarande mål begränsas till att avse det fallet att försäkringen är tagen på försäkringstagarens eget liv och att förmånstagarans rätt inträder vid försäkringstagarens död.

Bestämmelsen i 15 kap. 6 § föräldrabalken infördes år 1995 och skall ses mot bakgrund av den rättspraxis som då gällde. I rättsfallet NJA 1975 s. 587 hade Högsta domstolen godtagit att en god man avstått från en testamentslott för en omyndigs räkning. Däremot hade Högsta domstolen i rättsfallet NJA 1983 s. 791 funnit att ett arvsavstående i en motsvarande situation var ogiltigt. Skillnaden förklaras av att det lagstadgade förbudet för en förmyndare eller god man att ge bort den enskildes egendom ansågs tillämpligt på avstående från arv men inte på avstående från testamentslott som inte hade tillträtts. Det sist nämnda slaget av avstående var enligt Högsta domstolen snarare att jämställa med en vägran att ta emot en erbjuden gåva. I motiven till den nya lagbestämmelsen (se prop. 1993/94:251 s. 143 f.) åberopades att detta ställningstagande hade kritiserats i doktrinen som alltför formalistiskt och det förordades att de båda fallen skulle behandlas lika. Ett förbud mot avstående borde därför träffa också ett avstående från en testamentslott, vilket enligt motiven innebar en medveten och frivillig förmögenhetsöverföring som liknade en gåva.

I motiven till 15 kap. 6 § föräldrabalken preciserades inte bestämmelsens syfte. Det är emellertid tydligt att bestämmelsen har samma ändamål som förbudet mot att ge bort den enskildes egendom, dvs. att skydda den enskildes egendom från förmögenhetsöverföringar av benefikt slag, och det också om dessa är i närståendes intresse (jfr NJA 1983 s. 791).

Ett ovillkorligt avstående från ett förvärv genom ett förmånstagarförordnande vid försäkring medför att försäkringsbeloppet antingen tillfaller en subsidiär förmånstagare eller kommer att ingå i kvarlåtenskapen. I det senare fallet skall medlen i första hand användas för att betala dödsboets skulder och i andra hand fördelas mellan arvingar och testamentstagare. Förmånstagaren har därmed typiskt sett frånsagt sig den fördel i förhållande till dödsboets borgenärer och dödsbodelägarna som lagen ger honom genom bestämmelsen att försäkringsbeloppet inte skall ingå i kvarlåtenskapen, 104 § första stycket lagen (1927:77) om försäkringsavtal. Ett avstående utan vederlag från rätten på grund av ett förmånstagarförordnande innebär således normalt en ekonomisk uppoffring.

Den fråga som mot denna bakgrund närmast inställer sig är om en förmyndares avstående från den omyndiges rätt enligt ett förmånstagarförordnande skall bedömas med utgångspunkt i det principiella förbudet i 13 kap. 11 § och 14 kap. 12 § föräldrabalken för förmyndaren att ge bort den omyndiges egendom eller enligt grunderna för den förut berörda bestämmelsen i 15 kap. 6 § föräldrabalken om avstående från arv eller testamente. Denna fråga har betydelse så till vida att, om förmyndarens behörighet skall bedömas endast med gåvoförbudet som utgångspunkt, fråga uppkommer om ett avstående från rätt enligt ett förmånstagarförordnande är att betrakta som gåva eller snarare skall jämföras med en vägran att ta emot en gåva, en åtgärd till vilken förmyndaren är behörig. Till detta kommer att ett avstående kan sakna benefikt inslag.

Om man i enlighet med vad som inledningsvis sagts begränsar bedömningen till det fallet att försäkringen är tagen på försäkringstagarens eget liv och att förmånstagararens rätt inträder vid försäkringstagarens död, är från de synpunkter som nu är aktuella likheten mellan rätten på grund av ett förmånstagarförordnande och rätten till arv eller testamente påtaglig. Denna likhet har också i flera hänseenden beaktats i lagstiftningen (se t.ex. 105 § femte stycket och 116 § andra stycket försäkringsavtalslagen; jfr också 104 § andra stycket samma lag i dess före år 1988 gällande lydelse). Det kan mot denna bakgrund inte anses föreligga några sakliga skäl för att i nu aktuellt hänseende behandla avstående från förmånstagarförvärv på annat sätt än avstående från arv eller testamente. Förbudet i 15 kap. 6 § [föräldrabalken] bör därför tillämpas analogt vid

avstående från sådana förmånstagarförvärv som nu är i fråga.

Förbudet i 15 kap. 6 § första stycket föräldrabalken är kategoriskt. Frånsett sådana fall som avses i paragrafens andra stycke medges inget undantag, även om ett avstående skulle framstå som motiverat i ett enskilt fall. Inte heller vid avstående från förmånstagarförvärv bör bedömningen vara beroende av motivet för avståendet i det enskilda fallet. Förbudet får trots bestämmelsen i 15 kap. 1 § tredje stycket föräldrabalken anses tillämpligt även i fall då en omyndig är ensam delägare i dödsbo.»

På grund av det anförda fann HD att det avstående från förvärv genom förmånstagarförordnande som förmyndaren gjort för den omyndigas räkning var ogiltigt och att det inte skulle beaktas när arvsskatten beräknades.

Ett justitieråd var skiljaktig och ville beakta avståendet vid bestämmandet av arvsskatten.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.

KR:s i Jönköping dom den 7 december 1998, mål nr 2280-1997.

Anstånd med betalning av tillkommande skatt enligt 1996 års taxering. Fråga om ställande av säkerhet.

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 första meningen 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 enligt en i styckets andra mening införd undantagsbestämmelse medges utan att säkerhet ställs om anståndsbeloppet är

förhållandevis ringa eller om det annars finns särskilda skäl.

SKM har vid 1996 års taxering inte medgivit A AB ett såsom för förlust på regressfordran yrkat avdrag, 1 210 000 kr. Beslutet har överklagats hos LR. Enligt beslutet i skattefrågan har bolaget påförts tillkommande skatt med 372 068 kr. En av bolaget gjord ansökan om anstånd med betalning av sagda tillkommande skatt har avslagits av SKM.

Bolaget överklagade SKM:s beslut i anståndsfrågan hos LR och anförde därvid bl. a. att det skulle drabbas av stora skadeverkningar om det tvingades betala den tillkommande skatten och att detta också skulle kunna leda till att bolaget försattes i en obeståndssituation. Bolaget påmindes om möjligheten att ställa säkerhet men inkom inte med sådan. SKM:s beslut lämnades utan ändring.

KR, där A AB fullföljde sin talan, gjorde den bedömningen att det kunde råda ovisshet om den rättsfråga som skulle prövas i det hos LR anhängiggjorda skattemålet. Med hänsyn till den hotande obeståndssituationen och den bakomliggande skattefrågans tvistiga karaktär ansåg KR att det förelåg sådana särskilda skäl, som enligt undantagsbestämmelsen i 49 § 2 mom andra stycket UBL kunde medföra att krav på säkerhet inte behövde ställas. Bolaget beviljades begärt anstånd.

Kommentar: Omständigheter av det slag KR åberopat har inte berörts i motivuttalandena till undantagsbestämmelsen. Såsom exempel på särskilda skäl har i prop 1989/90:74, s. 433, angivits att den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god och att avgörandet i skatteärendet är nära förestående.

Det är i och för sig möjligt att andra omständigheter än de i propositionen angivna skulle kunna godtas som särskilda skäl. Att en hotande obeståndssituation skulle kunna kvalificera som särskilt skäl förefaller dock felaktigt, eftersom detta skulle stå i direkt motsatsställning till det i propositionen givna exemplet gällande en skattskyldig, vars ekonomi är förhållandevis god. En hotande obeståndssituation är normalt sett ett tecken på dålig ekonomi. Om både en god ekonomi och en dålig ekonomi skulle berättiga till undantag från regeln om ställande av säkerhet kan ifrågasättas om

regeln över huvud taget skulle kunna tillämpas.

Enligt KR utgör också den bakomliggande skattefrågans tvistiga karaktär ett sådant särskilt skäl som kan berättiga till undantag från regeln om ställande av säkerhet. Ett sådant synsätt torde innebära att så snart ovisshetskriteriet i 49 § 1 mom p 2 UBL är uppfyllt bortfaller också automatiskt möjligheten att kräva säkerhet. Sådant krav skulle då kunna ställas endast i obillighetsfallen (49 § 1 mom p 3 UBL). Detta skulle i praktiken innebära en återgång till vad som gällde före 1991, då det i huvudsak endast var i obillighetsfallen som säkerhet kunde krävas (så kunde också ske vid tillämpning av skatteflyktslagen). En sådan återgång till äldre bestämmelser kan knappast ha åsyftats av lagstiftaren.

Av visst intresse i sammanhanget är ett anståndsmål från 1998, där KR inte beviljat prövningstillstånd. Den skattskyldige hade yrkat anstånd utan krav på ställande av säkerhet med hänvisning till en hotande obeståndssituation och skattefrågans tvistiga karaktär. RR, där den skattskyldige överklagade KR:s beslut, meddelade prövningstillstånd med hänsyn till att det ur prejudikatssynpunkt var angeläget att innebörden av uttrycket "särskilda skäl" prövades av högre rätt (RR:s beslut 1998-10-30, RSV:s rättsfallsprotokoll nr 36/98).

RSV har överklagat KR:s dom i mål nr 2280-1997 med yrkande att SKM:s beslut fastställs.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.

KR:s i Göteborg dom den 12 april 1999, mål nr 3112-1998

ROT-avdrag för utgifter för byggnadsarbete på markbädd

En markbädd är en anläggning i marken som används för att rena spillvatten efter att en slamavskiljare (trekammарbrunn) avskilt de grova föroreningarna. Spillvattnet renas i sandbädd och samlas sedan upp och avleds till ytvattenreceptent.

LR anförde: »En markbädd utgör således liksom trekammarbrunnen en del av avloppsreningen. Det kan inte anses att markbädden har någon självständig funktion utan den får anses vara en integrerad del av övriga installeringar av avloppsrör och trekammarbrunn. Den måste därför anses vara en del av eller ett komplement till bostadshuset.»

KR gjorde samma bedömning som LR och medgav därför skattereduktion (ROT-avdrag) för utgifterna för markbädden.

Kommentar: Överklagas ej av RSV. — I anledning av KR:s dom rekommenderas SKM att i fortsättningen medge skattereduktion även för arbetskostnaden som avser markbädd (infiltrationsanläggning). Om SKM tidigare har avslagit en ansökan om skattereduktion rörande markbädd, bör myndigheten på begäran ompröva ärendet och medge att arbetskostnaden för markbädden beaktas när skattereduktionen beräknas.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 7 maj 1999, mål nr 1266-1998

**Lastpallar i varuhantering anses utgöra s.k.
korttidsinventarier**

1994 års taxering

KR:s domskäl;

Av utredningen i målet framgår att lastpallarna används i bolagets varuhantering och att erhållna lastpallar kvittas mot återlämnade pallar så att över- och underskott med tiden går jämt ut. Bolaget gör inte någon vinst genom försäljning av lastpallar. Eftersom lastpallarna inte omsätts i bolagets rörelse i egentlig mening utan i stället är avsedda att återanvändas i bolagets varuhantering och inom den pallpool som bolaget tillhör finner KR att dessa måste anses utgöra anläggningstillgångar i bolagets rörelse. Bolaget har

anfört att lastpallarna är utsatta för snabbt slitage och att deras livslängd är kortare än tre år, vilket SKM inte bestritt. KR finner därför inte skäl för annat ställningstagande än att lastpallarnas livslängd skall beräknas till högst tre år, och att de alltså skall anses utgöra s.k. korttidsinventarier. Utgiften för deras anskaffande får därmed dras av direkt under anskaffningsåret.

Domen överklagas av RSV.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.

KR:s i Göteborg dom den 12 april 1999, mål nr 35-36-1998

Fastighetsskatt, huvudsakligen bostäder, vid 1992 och 1993 års taxeringar

Enligt punkt 5 av övergångsbestämmelser till lagen (1990:652) om ändring i lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt skulle vid ifrågavarande taxeringar fastighetsskatten sättas ned till noll eller hälften för fastigheter bebyggda med byggnader vilka huvudsakligen innehöll bostäder (och hade vissa angivna värdeår).

RSV utfärdade rekommendationer, RSV Dt 1991:11, om hur uttrycket »huvudsakligen innehåller bostäder» skulle förstås.

LR gjorde följande bedömning, som inte ändrades av KR;

»Begreppet huvudsakligen används på ett flertal ställen inom skattelagstiftningen. Hur stor andel som avses med begreppet är inte exakt bestämt utan kan variera beroende på i vilket sammanhang det förekommer. I regel anses huvudsakligen motsvara omkring tre fjärdedelar eller mellan 70 och 80 procent. Eftersom begreppet huvudsakligen saknar en exakt och enhetlig skatterättslig definition, och med hänsyn till att Riksskatteverket håller sig inom intervallet 70-80

procent, kan Riksskatteverkets rekommendation om att huvudsakligen i detta sammanhang skall motsvara minst 75 procent anses utgöra en rimlig tolkning av lagtexten. Kravet på enhetlighet och förutsebarhet vid rättstillämpningen talar för att en rekommendation från Riksskatteverket följs när tolkningen är rimlig och det inte finns några särskilda skäl att göra en annan bedömning. Några sådana särskilda skäl har inte framkommit. Att något fall hamnar strax under ett givet procenttal, såsom i förevarande mål, kan inte i sig anses vara orimligt. Det ligger i sakens natur att det uppkommer gränsfall som ligger strax över eller strax under ett fastställt värde.»

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 21 april 1999 i mål nr 391-392-998

Fastighetsskatt för delägare i handelsbolag vid 1992 och 1993 års taxeringar

A är en av två delägare i HB, som äger en fastighet. SKM beräknade A:s andel av handelsbolagets egna kapital till 90 procent och fördelade fastighetsskatten mellan bolagsmännen efter samma grund. Till skillnad från LR undanröjde KR beslutet och anförde bl.a.;

»Frågan i målet är hur underlaget för fastighetsskatt skall fördelas mellan delägarna i ett handelsbolag, varvid skattemyndigheten hävdade att underlaget skall hänföras till delägarna med belopp som för var och en motsvarar hans andel i bolaget såsom denna avspeglas i andelen av det egna kapitalet medan klaganden hävdade att skatten skall fördelas lika mellan antalet ägare.

Enligt kammarrättens mening ger lagen om fastighetsskatt inte utrymme för annan fördelning av underlaget för fastighetsskatt än en fördelning utifrån delägarnas andelstal i bolaget. I målet har ifråga om andelstalet inte framkommit annat än att [A och B] är bolagets två delägare och innehar var sin andel i bolaget. I enlighet härmed skall underlaget för fastighetsskatten för [A:s] del utgöras av halva

taxeringsvärdet.»

Kommentar: Överklagas ej av RSV. Numera är handelsbolaget självt skattskyldigt vad gäller fastighetsskatt.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.

KR:s i Göteborg dom den 14 april 1999, mål nr 5602-1998

Förlust på s.k. timeshare-rättighet

A betalade 54 250 kr. för nyttjanderätten till en bostad som skulle uppföras på Fiji. Någon bostad upfördes emellertid aldrig. A yrkade avdrag med 70 procent av beloppet eller 37 975 kr såsom realisationsförlust vid avyttring av annan lös egendom som inte innehafts för personligt bruk.

LR medgav inte avdraget med bl.a. följande motivering;

»Objektet för nyttjanderätten har inte färdigställts och upplåtaren har gått i konkurs. Nyttjanderätten har inte överlåtit. Den avtalade rättigheten har i stället blivit värdelös på grund av att någon byggnation inte kommit till stånd. Den förlust som [A] yrkat avdrag för har således uppkommit genom att upplåtaren av rättigheten inte fullgjort sin skyldighet enligt nyttjanderättsavtalet. En på detta sätt uppkommen värdeförlust uppfyller enligt länsrättens mening inte de villkor som, enligt 24 § 2 mom. SIL, gäller för att realisationsförlust skall anses föreligga.»

KR gjorde samma bedömning och ändrade inte LR:s dom.

Överklagas ej av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 11 december 1998

Förvaltningsföretag eller ej?

Inkomsttaxering 1999.

Av ansökningsframgången i huvudsak följande
(uppgifterna publiceras med sökandens tillstånd).

AB X överlät den 25 maj 1998 samtliga sina dotterbolag till sitt eget moderbolag AB Y. Vidare överlät AB X den 1 juni 1998 hela sin rörelse (tillgångar och skulder) till ett moderbolag (Z) till AB Y. AB X har således, varken indirekt eller direkt, bedrivit någon verksamhet efter den 1 juni 1998 och kommer inte heller att senare under räkenskapsåret påbörja någon verksamhet eller förvärva aktier i dotterbolag. AB X trädde i frivillig likvidation den 30 juni 1998 och kommer att upplösas under 1999.

AB X har i sin verksamhet under 1998 fram till och med den 31 maj 1998 haft rörelseintäkter på sammanlagt drygt 370 mkr och redovisar ett överskott. Rörelseintäkterna under tiden från den 1 juni 1998 till räkenskapsårets utgång beräknas uppgå till ca 25 mkr. Intäkterna under sistnämnda period består enbart av ränteintäkter. AB X har under 1998 fram till och med 1 juni 1998 haft i medeltal 546 st anställda och efter den 1 juni 1998 inte haft några anställda alls. Tillgångarnas bokförda värde per den 31 maj 1998 uppgick till 19 003 mkr. Tillgångarnas bokförda värde per den 30 juni 1998 uppgick till 1 115 mkr och bestod av likvida placeringar hos Z samt en fordran på Z och hade uppstått på grund av överlåtelsen av rörelsen till Z. AB X:s verksamhet efter den 1 juni 1998 har bestått av förvaltning av ovannämnda tillgångar.

AB X avser att under räkenskapsår 1998 lämna koncernbidrag till moderbolaget AB Y med ca 88 mkr. Koncernbidraget härrör enbart från överskott genererat fram till likvidationsdagen. Innan beslut om koncernbidrag fattas vill AB X försäkra sig om att avdrag medges. Den frågeställning som därvid är av intresse är om AB X kan komma att betraktas som förvaltningsföretag under 1998 eller inte.

Skatterättsnämnden som var enig beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

AB X har rätt till avdrag för koncernbidrag till AB Y för räkenskapsåret 1998.

MOTIVERING

Såvitt framgår av lämnade uppgifter är varken AB X eller AB Y under 1998 sådana förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Med hänsyn härtill och till att enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet övriga villkor för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom. SIL är uppfyllda har sökandebolaget rätt till ifrågavarande avdrag."

Förhandsbeskedet är inte överklagat.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juni 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 21 maj 1999

Äkta bostadsföretag eller ej?

Inkomsttaxering 2000-2002

En bostadsrätt som upplåts till en juridisk person anses inte använd på sätt som kvalificerar föreningen att vara s.k. äkta bostadsföretag

SRN meddelade följande förhandsbesked.

"En till juridisk person med bostadsrätt upplåten bostadslägenhet skall inte beaktas vid bedömningen av om sökandeföreningen uppfyller villkoren för en sådan bostadsförening som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL."

MOTIVERING

"Vid inkomsttaxeringen skiljer man mellan s.k. äkta och oäkta bostadsföretag. Med äkta bostadsföretag förstås enligt 2 § 7 mom. första stycket SIL, såvitt är av intresse i ärendet, en bostadsrättsförening vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar bereda bostäder i hus som ägs av föreningen. Gränsdragningen mellan äkta och oäkta bostadsföretag har preciserats i av Riksskatteverket utfärdade rekommendationer, senast RSV S 1998:3, och baseras på hur stor del av fastigheten som är upplåten till medlemmar. Det krävs att minst 60 % av hela taxeringsvärdet för föreningens fastighet(-er) belöper på de till medlemmar med bostadsrätt upplåtna bostadslägenheterna, s.k. kvalificerad användning, för att föreningen skall anses som ett äkta bostadsföretag. Beskattningen av ett äkta bostadsföretag sker efter en schablonmetod.

Frågan i ärendet är om en bostadsrätt som ägs av en juridisk person och som används för boende av bolagets ägare, skall kunna räknas in i den del av fastighetens användning som är kvalificerad i förevarande hänseende.

Den ställda frågan bottnar i det förhållandet att en juridisk person inte själv kan använda en bostadslägenhet för bostadsändamål utan måste, principiellt sett, anses använda den för uthyrning till den person som skall bo där.

Definitionen i 2 § 7 mom. första stycket SIL tar sikte på att föreningens fastighet skall användas för bostadsändamål av medlemmarna. Utformningen är sådan att den ger boendet en avgörande betydelse för gränsdragningen. Enligt nämndens mening talar detta för att bestämmelserna om äkta bostadsföretag är avsedda för verksamhet som är inriktad på att tillgodose föreningsmedlemmars behov av bostadslägenheter för eget boende och att det är denna innebör som skall tilläggas begreppet att åt medlemmar bereda bostäder.

I Riksskatteverkets ovan nämnda rekommendationer anges visserligen att om en delägare (medlem) själv bor i sin lägenhet eller hyr ut den bör i princip inte inverka på bedömningen. Denna rekommendation får ses mot bakgrund av att en bostadsrättsinnehavare kan för kortare eller längre tid hyra ut sin bostadslägenhet men att detta mot eget boende alternativa användningssätt normalt inte bör påverka bostadsrättsföreningens

beskattningskaraktär. En juridisk person har emellertid inte möjligheter att använda bostadslägenheten på annat sätt än för uthyrning. Rekommendationen bör därför inte tilläggas den innebörden att den tillåter att även av juridiska personer ägda bostadsrätter får räknas in i den kvalificerade användningen.

Nämndens slutsats är att definitionen av äkta bostadsföretag bör tolkas så att endast upplåtelser av bostadsrätter till fysiska personer skall beaktas, jfr den i SOU 1992:8 'Fastighetstaxering m.m. - Bostadsrätter' s. 81 redovisade uppfattningen och utformningen av motsvarande begrepp i 2 kap. 17 § i Skattelagskommitténs förslag till ny Inkomstskattelag, SOU 1997:2. Svaret har utformats i enlighet härmed."

Kommentar: Överklagas ej av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

41/99

- [Regeringsrättens dom den 11 november 1999](#). En fråga angående skattskyldighet för vissa varor som innehåller alkohol
 - [KR:s i Stockholms dom den 29 november 1999 \(mål nr 603--605-1999\)](#). Tjänsteställets placering. Anställda i bolag som utför uppdrag vid kärnkraftverk skall anses ha kärnkraftverket som tjänsteställe
 - [KR:s i Jönköping dom den 22 november 1999, mål nr 4836-1996, 5068-1966](#). Då kommersiella fastigheter sålts med avdragsgill reaförlust till barns bolag har skatteflyktslagen ansetts tillämplig
 - [KR:s i Stockholm dom den 11 november 1999, mål nr 1269-1999](#). Beskattning av medelstillskott från kommun till kommunalt bolag
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 oktober 1999 i mål nr 850-1999](#). Frågan om avdrag för reaförlust på lånefordran såsom på finansiellt instrument
 - [KR:s i Göteborg dom den 2 november 1999 i mål nr 5469-1998](#). Avdrag för reaförlust på regressfordran. Fråga om finansiellt instrument
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 december 1999.

Regeringsrättens dom den 11 november 1999

En fråga angående skattskyldighet för vissa varor som innehåller alkohol

Punktskatt - Alkoholskatt

Regeringsrätten har fastställt ett förhandsbesked som Skatterättsnämnden meddelat i en fråga angående skattskyldighet för vissa varor som innehåller alkohol. Domstolen fann, i likhet med nämnden, att de varor som avsågs i den aktuella ansökningsen inte omfattades av undantaget i 20 § första stycket i lagen (1994:1564) om alkoholskatt, LAS, och att skyldighet att betala alkoholskatt därför förelåg.

Enligt det nämnda lagrummet, som motsvarar artikel 27 punkt 1 f i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker, inträder inte skattskyldighet för upplagshavare enligt 19 § första stycket 1 för varor som direkt eller som ingrediens används i halvfabrikat för framställning av livsmedel, eller som fyllning, förutsatt att alkoholinnehållet vid varje tillfälle inte överstiger 8,5 liter ren alkohol per 100 kilogram chockladprodukter och 5 liter ren alkohol per 100 kilogram av andra produkter.

Regeringsrättens dom innehöll följande principella resonemang:

"De nuvarande svenska reglerna om alkoholskatt bygger på EG-rätten. Beskattningsförfarandet styrs av rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor (det s.k. cirkulationsdirektivet). I cirkulationsdirektivet anges bl.a. förutsättningarna för att bearbeta och handla med varor under skatt suspension, dvs. utan att punktskatten förfaller till betalning. Dessa regler gäller även andra punktskattepliktiga varor än sådana för vilka alkoholskatt skall tas ut. I rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker finns närmare bestämmelser om enligt vilka principer och i vilka fall medlemsstaterna skall ta ut alkoholskatt. Det är främst detta senare direktiv som är av intresse i förevarande mål. Till grund för 6 § LAS ligger sålunda artikel 20 i detta direktiv. Vidare bygger 20 § LAS, med de där uppräknade undantagen från skattskyldighet för upplagshavare, i sin tur på artikel 27 i samma direktiv. - Med hänsyn till att LAS är avsedd att bringa svensk lagstiftning i överensstämmelse med EG:s regler om skatt på alkohol och alkoholdrycker måste en tolkning av bestämmelserna i LAS ha som utgångspunkt att dessa, om inte annat sägs, har samma innebörd som motsvarande bestämmelser i de aktuella EG-direktiven. - Direktivet 92/83/EEG definierar i artiklarna 1-23 de varor för vilka skatt på alkohol skall tas ut och anger de närmare förutsättningarna för beskattning av respektive vara. Dessa artiklar motsvaras av 1-6 §§ LAS. I artikel 27 punkt 1 anges ett antal fall där medlemsstaterna skall befria varor som omfattas av direktivet från den harmoniserade punktskatten. I punkt 2 av samma artikel anges på liknande sätt ett antal fall där

medlemsstaterna får befria de angivna varorna från punktskatt. Dessa direktivets föreskrifter motsvaras i LAS dels av det i 7 § angivna undantaget rörande fullständigt denaturerad alkohol, dels av de i 20 § angivna undantagen från skattskyldighet för upplagshavare, dels av reglerna i 30 § om återbetalning av skatt (jfr prop. 1994/95:56 s. 117). Trots att 20 § enligt ordalydelsen avser endast vissa undantag från den i 19 § föreskrivna skattskyldigheten för upplagshavare får därför paragrafen bedömas ha den innebörden att den anger vissa fall där alkoholskatt över huvud taget inte skall tas ut, trots att varorna annars skulle vara skattepliktiga enligt de inledande paragraferna. Det är alltså fråga om en definitiv skattebefrielse för vissa varor och inte endast om ett skatteuppskov. Denna innebörd framgår också indirekt av 30 §, där det föreskrivs att om skattepliktiga varor använts för ändamål som avses i 20 § första stycket e - j kan, om skatt betalats för varorna, återbetalning ske."

Härutöver ansåg domstolen, att definitionen av livsmedel i livsmedelslagen (1971:511) inte var avgörande eftersom LAS grundas på EG-rättsliga regler, och att: "Utformningen av 20 § första stycket g LAS, som tar upp såväl livsmedel som drycker, ger vid handen att drycker inte skall anses som livsmedel. Denna mer inskränkta tolkning av begreppet livsmedel i LAS stöds vidare av att begränsningen av alkoholkoncentrationen här angetts som en viss mängd alkohol per 100 kg av produkten medan den i fråga om drycker angetts i volymprocent. Motsvarande skillnader i uttryckssätt finns i direktivet."

Vid tillämpningen i det aktuella fallet fann Regeringsrätten således att skyldighet att betala alkoholskatt förelåg.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 december 1999.*

**KR:s i Stockholms dom den 29 november 1999 (mål nr
603--605-1999)**

Tjänsteställets placering.

**Anställda i bolag som utför uppdrag vid kärnkraftverk
skall anses ha kärnkraftverket som tjänsteställe.**

Arbetsgivaravgifter utgiftsåren 1991-1993

Bolagets affärsidé var att sköta service på kärnkraftverk. Bolaget hade säte i Västerås och hyrde även verkstadslokal där. Av bolagets omsättning hänförde sig 99 procent till servicearbeten vid kärnkraftverken vid Forsmark. Dessa uppdrag hade enligt bolaget varit enskilda projekt om 1-7 veckor. För utförandet av uppdragen hade bolaget anställt personal som varit anställda under den tid som uppdraget skulle utföras, dvs. tidsbegränsade anställningar. Vid revision framkom att bolaget hade betalat ut ersättning benämnt traktamente till de anställda för arbete förlagt till Forsmark. Skattemyndigheten ansåg att ersättningen var att betrakta som lön och påförde bolaget ytterligare arbetsgivaravgifter med visst belopp.

Bolaget överklagade till länsrätten som uttalade följande.

"Av handlingarna i målet framgår inte de närmare omständigheterna rörande de anställdas tjänstgöringsförhållanden i Västerås och Forsmark. Utredningen i målet visar att bolagets uppdrag under de aktuella åren huvudsakligen har avsett arbeten i Forsmark och att de anställda har fullgjort huvuddelen av sitt arbete på samma ort. Det kan därför antas att anställningarna berörda år avsett enbart arbeten i Forsmark. Det förhållandet att uppdragen delats upp i tidsbegränsade projekt medför inte att förhållandena är att jämföra med de villkor som gäller för vissa arbetstagare inom byggnads- och anläggningsbranschen, enär arbetsplatsen varit densamma. Mot bakgrund av det anförda finner länsrätten att Forsmark är att anse som den vanliga verksamhetsorten för de anställda. Vad bolaget anfört om verkstadslokalerna i Västerås föranleder ingen annan

bedömning. Den ersättning som bolaget betalat till anställda för arbete i Forsmark är således att jämföra med skattepliktig lön och skall ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifterna under utgiftsåren 1991-1993."

Bolaget överklagade till kammarrätten som delade länsrättens bedömning.

Kommentar:

Avgörandet är i linje med RSV:s uppfattning. Arbetsuppgifterna för de anställda består i att utföra visst arbete på kärnkraftverket i Forsmark. Den huvudsakliga delen av arbetet utförs där och kärnkraftverket är således den anställdes tjänsteställe. Den omständigheten att personerna i fråga inte är anställda direkt av kärnkraftverket utan av ett bolag som åtar sig att utföra vissa uppdrag vid kärnkraftverket förändrar inte denna inställning. När uppdraget är slutfört upphör anställningen. När den enskilde ingår ett nytt anställningsavtal skall tjänsteställe bestämmas utifrån detta anställningsavtal. Detta innebär att den enskilde kan ha flera olika tjänsteställe under ett och samma år men enbart ett tjänsteställe i förhållande till respektive anställning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 december 1999.*

**KR:s i Jönköping dom den 22 november 1999, mål nr
4836-1996, 5068-1966.**

**Då kommersiella fastigheter sålts med avdragsgill
reaförlust till barns bolag har skatteflyktslagen ansetts
tillämplig.**

Inkomsttaxeringen 1990.

En fysisk person, A, deklarerade 1990 dels reavinst avseende aktieförsäljningar, dels reaförluster avseende fastighetsförsäljningar. Fastigheterna, som var kommersiella, hade köpts i december 1988 och sålts till ett pris motsvarande taxeringsvärdena till ett aktiebolag ägt av säljarens dotter i oktober 1989.

A hävdade att han efter försäljning av aktierna tänkt ägna sig åt bl.a. fastighetsförvaltning vilket var skälet till att han köpt fastigheterna. Då kostnader för exploatering blev högre än förutsett och det därför behövdes mera kapital överläts fastigheterna till aktiebolaget. Köpeskillingen användes för byggnation av ytterligare fastigheter.

SKM hävdade att de medel som erhöles vid fastighetsförsäljningen använts för konstinköp i stället för till byggnation och att det verkliga motivet till fastighetsförsäljningen därför var skattemässigt betingat.

Länsrätten fann att skatteflyktslagen var tillämplig, liksom i RÅ 1990 ref. 22 som rörde en fritidsfastighet men i övrigt var likartat.

Kammarrätten:

Vid nu aktuell taxering gällde lagen (1980:865) mot skatteflykt. Kammarrätten finner utrett att det förfarande som skall bedömas har utgjort en icke oväsentlig skatteförmån för A och att en taxering på grundval av detsamma skulle strida mot lagstiftningens grunder. Den fråga som därmed återstår är om det s.k. huvudsaklighetskriteriet i 2 § 2 nämnda lag är uppfyllt. Regeringsrättens avgörande i RÅ 1990 ref. 22 har i detta avseende tolkats olika. Företrädare för den mest restriktiva tolkningen synes fästa avgörande vikt vid att målet rörde en fritidsfastighet som även fortsättningsvis skulle disponeras av säljaren och hans familj medan företrädare för en mindre restriktiv tolkning anser att rättsfallet innebär en mera generell skärpning av tidigare praxis, bl.a. så tillvida att kraven på andra motiv än skatteförmånen ställs högre än tidigare. I såväl de i målet åberopade kammarrättsavgörandena som i lagens förarbeten finns stöd för båda ståndpunkterna. I prop 1982/83:84 med förslag till skärpning av skatteflyktsklausulen s. 10, 14 och 21 sägs att handlandet, om man bortser från skatteförmånen, skall vara "meningslöst" för att skatteflyktslagen skall vara tillämplig (jämför även lagrådsprotokollet, prop. s. 44 och SkU 1982/83:20 s. 20). Nämnda uttalanden måste emellertid ställas i relation till såväl lagens ordalydelse som syftet med 1983 års skärpning av densamma och övriga uttalanden i lagens förarbeten. I den nu gällande lagen (1995:575) mot skatteflykt har det "huvudsakliga skälet för förfarandet", från och med 1999 års taxering,

ändrats till det "övervägande skälet för förfarandet" I förslaget till denna lagändring konstateras att en mindre restriktiv tillämpning av beviskravet i nyss nämnda avseende möjligen kan skönjas i senare praxis men att motivuttalandet om att förfarandet, med bortseende från skatteförmånen, skall framstå som praktiskt taget meningslöst har medfört att förfaranden med uppenbara inslag av skatteflykt inte har angripits med skatteflyktslagen. Föredraganden hänvisar vidare till Skatteflyktskommitténs konstaterande att det föreligger en icke obetydlig skillnad mellan lagtextens ordalydelse och de förarbetsuttalanden som blivit vägledande för tillämpning av rekvisitet "det huvudsakliga skälet". Regeringen ansåg att den tolkning rekvisitet kommit att ges inneburit att tillämpningen av skatteflyktslagen inskränkts på ett mindre lämpligt sätt samt att en tillämpning som bättre svarar mot skatteflyktsklausulens syfte kunde uppnås om rekvisitet utformades på så sätt att skatteförmånen kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet (prop. 1996/97:170 s. 43 f.).

KR finner, vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet, utrett att A:s huvudsakliga syfte med fastighetsförsäljningarna varit att uppnå en icke oväsentlig skatteförmån. Lagen mot skatteflykt är således tillämplig.

A har inte visat att berörda fastigheter minskat i värde under hans innehavstid. Det finns därför inte heller på denna grund förutsättningar att medge honom avdrag för realisationsförlust avseende fastighetsförsäljningarna.

KR ansåg således skatteflyktslagen tillämplig.

Kommentar:

Det rör sig här om kommersiella fastigheter och inte om en fritidsfastighet, som i RÅ 1990 ref. 22 eller annan privatbostad. KR har ändå ansett skatteflyktslagen tillämplig.

I ovannämnda rättsfall var det emellertid en förutsättning att säljaren skulle få avdrag för realisationsförlusten. I och med det ansågs skatteförmånen som huvudsakliga skälet för förfarandet. I detta fall fanns ingen sådan förutsättning, men säljaren har inte kunnat övertyga domstolarna om att han haft andra godtagbara skäl för förfarandet än

skatteförmånen.

Att förfarandet innebär en förmögenhetsöverföring till dottern har i detta fall, liksom i RÅ 1990 ref. 22, ingen betydelse eftersom alternativet är att sälja direkt till henne själv, vilket också skulle innebära en förmögenhetsöverföring.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 december 1999.*

**KR:s i Stockholm dom den 11 november 1999, mål nr
1269-1999**

**Beskattnings av medelstillskott från kommun till
kommunalt bolag.**

Inkomsttaxering 1995.

Samtliga aktier i ett bolag ("AB A") ägs, direkt och indirekt, av en svensk kommun. AB A underlät i sin deklaration att redovisa erhållet bidrag från sin ägare om ca 18 Mkr som skatteplikt intäkt av näringsverksamhet.

SKM beskattade AB A för det från kommunen erhållna bidraget. Motiveringen var att de uppburna bidragen fick anses vara en normal intäkt i bolagets rörelse och inte ett aktieägartillskott.

AB A överklagade beslutet.

LR angav följande i sin dom

SKÄL FÖR AVGÖRANDET

Enligt punkt 9 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen anses med näringsbidrag stöd utan återbetalningsskyldighet till näringsidkare för näringsverksamhet från bl.a. kommun. Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningsskatt. Har bidraget använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör

bidraget skattepliktig intäkt.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs enligt första punkten av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen samtliga intäkter av sådan beskaffenhet att de normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten.

I praxis anses aktieägartillskott normalt utgöra en icke skattepliktig intäkt. Syftet med ett aktieägartillskott är att förbättra ett bolags finansiella ställning, t.ex. för att undvika att likvidationsskyldighet uppkommer. Normalt görs sådant tillskott alltså när ett bolags finansiella ställning är svag i syfte att förbättra dess soliditet. Av praxis framgår att frågan hur ett bidrag eller tillskott från en kommun till ett bolag som ägs av kommunen skall behandlas i beskattningshänseende beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Avgörande för bedömningen är inte parternas beteckning av transaktionen, utan dess verkliga innebörd.

AB A var under största delen av år 1994 ett av ... kommun helägt bolag och erhöll under denna tid medelstillskott om (ca 18 Mkr) från kommunen. ... kommun överlät i december 1994 91 procent av sina aktier i bolaget till det av kommunen ägda AB X. Kommunen lämnade under åren 1990 - 1993 till bolaget sammanlagt 100 miljoner kr som aktieägartillskott betecknat stöd. Länsrätten har i lagakraftvunna domar funnit att dessa tillskott vid taxeringarna 1992 - 1994 var att anse som en skattepliktig intäkt hänförlig till inkomst av näringsverksamhet.

... kommun har i januari 1997 till kommuninvånarna distribuerat en broschyr som redovisar kommunens budget för år 1997. I broschyren anges bl.a. följande. Vissa av AB X-koncernens dotterbolag har uppgifter som traditionellt bedrivs med samhällsstöd. Det gäller kollektivtrafiken i (Buss AB), teaterverksamheten i (Teater AB) samt idrotts- och badaktiviteterna i AB A (och i ett företag till). Sammanlagt får dessa bolag under 1997 kommunalt stöd med 120 miljoner kr. Till bad och andra aktiviteter i AB A bidrar kommunen med 35 miljoner kr, vilket fördelat på cirka 1,1 miljoner besök blir knappt 32 kr gången. Tidigare betalades motsvarande medel ut direkt från kommunens kassa men numera är det moderbolaget AB X som står för ägartillskotten. Vinsterna från de lönsamma kommunala bolagen täcker gott och väl de planerade underskotten från förlustbolagen. För skattebetalarna och

kommuns budget betyder det att man å ena sidan slipper ifrån de direkta bidragen till kollektivtrafik och annat, men att man å andra sidan inte får så stora utdelningar från (ett visst annat bolag) som det annars kunnat bli.

Länsrätten gör följande bedömning.

Även ... kommun har i den ovan nämnda broschyren uppgivit att den i bolaget bedrivna idrotts- och badverksamheten traditionellt bedrivs med samhällsstöd och rubricerat medelstillskottet som kommunalt stöd. De aktiviteter som bedrivs i bolaget omfattas av den kommunala kompetensen enligt 2 kap. 1 § kommunallagen (1991:900). ... kommun har årligen tillskjutit mycket stora belopp till bolaget för att stödja verksamheten. I målet har inte framkommit någonting som tyder på att tillskotten utgått från kommunen på grund av kommersiella överväganden. Tvärtom bör de tillskjutna medlen i första hand ses mot bakgrund av den omständigheten att idrotts- och badverksamheten av detta slag omfattas av den kommunala kompetensen och normalt ombesörjs av kommunen.

Ingenting tyder på att en likvidation varit nära förestående. Bolaget synes redan vid budgeteringen ha räknat med kommunens bidrag. Den verksamhet som bolaget bedrivit har under många års tid varit helt beroende av det årliga bidrag som erhållits från kommunen. Detta tyder enligt länsrättens mening på att bidraget har varit en förväntad intäkt och inte en effekt av att man varje år funnit att verksamheten gått med så stor förlust att bolaget skulle tvingas gå i likvidation om förlusten inte täcktes.

Stödet har redovisats över resultaträkningen som en extraordinär intäkt. Bolagets övriga intäkter av näringsverksamheten uppgick till (ca 20 Mkr), således endast obetydligt mer än av kommunen tillfört stöd. Av räkenskaps-schemat kan utläsas att stödet använts till att täcka utgifter främst för den löpande driften av fritidsanläggningar såsom löner, hyra m.m. Intäkten har således använts för att bestrida utgifter som på en gång varit avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

De årligen återkommande bidrag bolaget erhållit från ... kommun synes ha varit nödvändiga för att bedriva verksamheten. Vid en sammantagen bedömning finner länsrätten att medelstillskottet inte kan anses utgöra

aktieägartillskott, utan näringsbidrag som utbetalats av kommunen. Bidraget synes ha varit normalt att räkna med och ingått som ett led i bolagets verksamhet. Det bidrag som bolaget erhållit från kommun aktuellt taxeringsår skall till följd härav tas upp till beskattning såsom intäkt av näringsverksamhet. Anledning saknas således att frånga den bedömning som länsrätten gjort i samma fråga tidigare taxeringsår.

Överklagandet skall således avslås.

AB A överklagade LR:s beslut.

KR i Stockholm angav att "Vad bolaget anfört i kammarrätten och vad som i övrigt förekommit i målet föranleder inte annan bedömning än den länsrätten gjort". Kammarrätten avlog överklagandet.

Överklagas inte av RSV.

Kommentar:

Jfr protokoll 14/92, där en LR-dom med en gällande fråga återges. LR:s dom överklagades till KR i Stockholm som meddelade dom den 11 september 1997, mål nr 4085-1992. KR gjorde ej ändring i LR:s dom men angav en något annorlunda motivering. Jfr även protokoll 1/93 betr. KR:s i Sundsvalls dom den 27 novmeber 1992, mål nr 5009-1990.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 december 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 14 oktober 1999 i mål nr 850-1999.

Frågan om avdrag för reaförlust på lånefordran såsom på finansiellt instrument.

Inkomsttaxeringen 1995

NN hade lånat ut drygt en halv miljon kr till sitt helägda aktiebolag. Fordran uppges ha uppkommit genom olika kapitalinsatser genom årens lopp. Någon revers hade inte upprättats, men skuldförhållandet kunde utläsas ur

bokföringen under rubriken "skuld aktieägaren". Bolaget försattes i konkurs den 20 maj 1992 och konkursen avslutades den 1 oktober 1996. NN yrkade vid 1995 års taxering avdrag med 70% av förlusten, såsom förlust vid avyttring genom konkurs av finansiellt instrument. Skattemyndigheten vägrade avdrag och NN överklagade.

LR, som avslog överklagandet, anförde bl.a. följande.

När det gäller frågan om bolagets fordran har representerats av något finansiellt instrument gör länsrätten följande bedömning. I Värdepapperskommitténs betänkande SOU 1989:72 (del 2 s. 298) anges att med finansiellt instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alla värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp medel eller får tillskott från allmänheten. Mot bakgrund härav delar länsrätten skattemyndighetens bedömning att NNs fordran på bolaget endast framgår av bolagets bokföring och inte har representerats av något finansiellt instrument. Den uppkomna förlusten kan därför inte jämföras med en sådan avyttring som krävs för att rätt till avdrag för realisationsförlust skall föreligga. Överklagandet skall därför avslås.

NN överklagade, men kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 december 1999.*

**KR:s i Göteborg dom den 2 november 1999 i mål nr
5469-1998.**

**Avdrag för reaförlust på regressfordran. Fråga om
finansiellt instrument.**

Inkomsttaxeringen 1996.

NN gick i borgen för sitt helägda bolag. Bolaget gick i konkurs och NN tvingades infria sitt borgensansvar och

erhöll därmed en regressfordran på bolaget. Någon avyttring av regressfordran har inte skett. NN yrkade avdrag för reaförlust såsom vid avyttring av finansiellt instrument genom att utställande bolag försatts i konkurs. SKM vägrade avdrag.

NN överklagade, men LR avslog överklagandet med följande motivering;

Av lagen följer att för att en avdragsgill realisationsförlust skall uppkomma krävs att en avyttring skett. NN har p.g.a. sitt borgensåtagande tvingats betala bolagets skulder efter det att bolaget trätt i konkurs. NN har därvid fått en regressfordran gentemot bolaget, som får anses sakna värde. Hon menar därför att hon gjort en realisationsförlust som är avdragsgill. Emellertid har ingen avyttring skett och fråga är inte heller om ett finansiellt instrument som utgivits av bolaget, varför någon realisationsförlust i lagens mening inte föreligger. Överklagandet skall därför avslås.

NN överklagade, men kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

19/99

- [RR:s dom den 26 april 1999, mål nr 6428-1998.](#) Utdelning från utländska dotterbolag. Fråga om hänsyn skall tas till utländska källskatter vid bedömningen av om de utdelande bolagen uppfyllt jämförlighetsvillkoret i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL
- [RR:s dom den 6 april 1999, mål nr 1006-1998.](#) Upphovsrätt. Fråga om hur mycket av en verksamhet som omfattas av lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, varvid mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML
- [RR:s dom den 11 mars 1999, mål nr 7384-1997.](#) Uppdragsfakturering - Fråga om tjänst som benämns uppdragsfakturering är undantagen från mervärdesskatt
- [KR:s i Sundsvall domar den 9 april 1999, mål nr 5989-1994, 6004-1994.](#) Aktieägare i fåmansbolag beskattades inte för av honom uppburna men i bolaget oredovisade hyresintäkter efter ändring av bolagets bokslut
- [KR:s i Stockholm dom den 6 maj 1999, mål nr 4197-1998, 6136---6139-1998.](#) Restaurangverksamhet - yrkesmässig eller inte. Fråga om av bostadsrättsförening bedriven restaurangverksamhet skall betraktas som yrkesmässig enligt mervärdesskattelagen och om utgående mervärdesskatt skall beräknas på av föreningen uttagen serviceavgift eller om uttagsbeskattning skall ske
- [SRN:s förhandsbesked den 8 april 1999.](#) Skatteplikt för valutaväxling
- [SRN:s förhandsbesked den 9 april 1999.](#) Skatteplikt för kanslitjänster m.m. hos fackförbund
- [SRN:s förhandsbesked den 16 april 1999.](#) Universitets omsättning av kompendier
- [SRN:s förhandsbesked den 16 april 1999.](#) Stiftelses omsättning av kompendier
- [SRN:s förhandsbesked den 12 maj 1999.](#) Fråga om förfarandet vid uttag av förvaltningsavgift från en värdepappersfond kan föranleda beskattningskonsekvenser för fondandelsägaren

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

RR:s dom den 26 april 1999, mål nr 6428-1998

**Utdelning från utländska dotterbolag. Fråga om hänsyn
skall tas till utländska källskatter vid bedömningen av
om de utdelande bolagen uppfyllt jämförlighetsvillkoret
i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL.**

Inkomstskatt, överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked 1998-09-17 har refererats i
rättsfallsprotokoll nr 29/98.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked som följer.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som
Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens
förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

RR:s dom den 6 april 1999, mål nr 1006-1998

Upphovsrätt

**Fråga om hur mycket av en verksamhet som omfattas
av lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga
verk, varvid mervärdesskatt tas ut med 6 procent av
beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 1 § tredje stycket
ML**

Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked

RR har i en dom den 6 april 1999 prövat frågan om hur mycket av en verksamhet som ett bolag tillhandahåller ett TV-bolag enligt avtal som skall omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, URL. På upplåtelse eller överlåtelse av rättigheter som omfattas av 1,4 eller 5 § URL (med vissa undantag) skall enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. Verksamheten har bestått i tjänster avseende dels producent- och programledarfunktioner för TV-program dels överlåtelse och upplåtelse av vissa rättigheter. Domstolen, som ändrade SRN:s förhandsbesked (1998-01-14) till viss del, har funnit att en betydande del av bolagets prestationer avsåg tillhandahållande av producent- och programledartjänster för vilka mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget. Endast en mindre del av prestationerna skall avse överlåtelse av upphovsrätt för vilken skatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget. Beskattningsunderlaget skulle därvid fastställas för vardera slaget av prestation. Om beskattningsunderlaget inte kan fastställas på sådant sätt, skulle detta bestämmas genom skälig grund.

I målet framgick i huvudsak följande om sökandes (ett bolags) verksamhet. Bolaget ställer programledare och producent till förfogande för TV-program enligt fastlagda programplaner. Dessa uppdrag utförs självständigt av bolaget. Bolaget skall upprätta programpolicy inför varje programgenomgång. I uppdraget ingår vidare att vidareutveckla och finna nya former för programmen. Parterna (bolaget och TV-bolaget) skall regelbundet samråda och hålla varandra informerade. Ersättningar för utförda uppdrag i enlighet med avtalet inkluderar med iakttagande av upphovsmans ideella rätt, fri förfoganderätt för TV-bolaget för genom avtalet utförda prestationer.

SRN hade i sitt förhandsbesked redogjort för innehållet i bl.a. 1 och 2 §§ URL samt för innebörden av begreppet upphovsman under hänvisning till prop. 1960:17 s. 43,50,61 och 84.

Därefter hade nämnden (majoriteten) gjort följande bedömning. Verksamheten att medverka till produktionen av programmen ansågs yrkesmässigt bedriven av bolaget. Programmen ansågs vara iakttagbara och förnimbara arbetsprodukter som

tillskapats i underhållningssyfte och i övrigt med sådan särprägel att de enligt nämndens mening utgjorde verk vilka åtnjuter skydd enligt URL. Genom bolagets medverkan skapas programmen. Innan dessa var klara för sändning torde de anses sakna värde för beställaren, TV-bolaget. Sökanden ansågs med hänsyn till sitt bidrag före och i samband med sändning av programmen som en av upphovsmännen till dessa. Rättigheten att ekonomiskt förfoga över varje program genom att framställa ytterligare exemplar av det tillkommer sökanden gemensamt med övriga, med undantag av dem vars bidrag utgör självständiga verk, vilka medverkat på ett sådant sätt att de kan anses som upphovsmän. Genom sökandens anställning i bolaget ansåg nämnden det avtalat att sökandes rättigheter övergår till bolaget vilket i sin tur genom aktuellt avtal med TV-bolaget överlåter dessa rättigheter och de rättigheter som det kan ha förvärvat från andra upphovsmän, till televisionsbolaget mot det avtalade vederlaget. Nämnden fann att 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML var tillämplig på bolagets tillhandahållande och att beskattningsunderlaget utgjorde 6 procent av det vederlag som bolaget uppbar enligt avtalet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

RR:s dom den 11 mars 1999, mål nr 7384-1997

**Uppdragsfakturering - Fråga om tjänst som benämns
uppdragsfakturering är undantagen från
mervärdesskatt.**

Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 13 november 1997 har refererats i rättsfallsprotokoll 38/97 den 15 december 1997 samt med förtydligande i rättsfallsprotokoll 4/98 den 2 februari 1998.

Sökande har överklagat förhandsbeskedet i del det avser uppdragsfakturering. RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde SRN:s förhandsbesked i den del det överklagats.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

**KR:s i Sundsvall domar den 9 april 1999, mål nr 5989-
1994, 6004-1994**

**Aktieägare i fåmansbolag beskattades inte för av honom
uppburna men i bolaget oredovisade hyresintäkter efter
ändring av bolagets bokslut.**

Inkomstskatt

Bolaget hyrde ut en bolaget tillhörig privatbostadslägenhet till utomstående. Hyran härför redovisades inte i bolaget utan inbetalades direkt på aktieägarens privata postgirokonto. Denne deklarerade inte inkomsten. Efter det att detta uppmärksammats av SKM ändrade bolaget boksluten, vilket accepterades av PRV. I de ändrade boksluten togs de tidigare oredovisade hyresinkomsterna upp som intäkter samtidigt som bolagets skuld till aktieägaren reducerades. Aktieägaren hävdade då att de av honom uppburna hyresinkomsterna nu utgjorde amortering av dennes fordran på bolaget och därigenom inte var någon skattepliktig inkomst för honom. SKM godtog inte detta utan beskattade honom för hyresinkomsterna som inkomst av tjänst.

Aktieägaren överklagade SKM:s beslut till länsrätten. Länsrätten biföll besvären och anförde bl.a. följande:

"Utredningen i målet visar inte annat än att bolagets nya bokslut, vilket registrerats hos Patent och Registreringsverket och granskats av bolagets revisor, äger civilrättslig giltighet. Vid sådant förhållande och då transaktionerna i sålunda gällande bokslut inte utan stöd av lag eller fast praxis bör fränkännas verkan i skatterättsligt hänseende, saknas förutsättningar för eftertaxering såvitt nu är i fråga. Skattenämndens överklagande beslut skall därför undanröjas."

Kammarrätten ändrade inte länsrättens domar.

Domarna har överklagats av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

**KR:s i Stockholm dom den 6 maj 1999, mål nr 4197-
1998, 6136---6139-1998**

Restaurangverksamhet - yrkesmässig eller inte

**Fråga om av bostadsrättsförening bedriven
restaurangverksamhet skall betraktas som yrkesmässig
enligt mervärdesskattelagen och om utgående
mervärdesskatt skall beräknas på av föreningen uttagen
serviceavgift eller om uttagsbeskattning skall ske.**

Mervärdesskatt

SKM påförde en bostadsrättsförening utgående mervärdesskatt med knappt 500 000 kr beräknad på intäkterna enligt årsredovisningen. Som grund härför anförde SKM att den av föreningen bedrivna restaurangverksamheten var, trots att den enligt uppgift inte bedrivits med vinstsyfte, att anse som jämförlig med näringsverksamhet i enlighet med anvisningarna till 2 § punkten 1 lagen om mervärdesskatt (1968:430), GML. Verksamheten var således att betrakta som yrkesmässig och följaktligen mervärdesskattepliktig.

Föreningen överklagade till LR och anförde att serveringen i första hand inte skall anses som yrkesmässig enligt mervärdesskattelagen och i andra hand att den utgående mervärdesskatten bestäms till drygt 400 000 kr. Till stöd för sin talan anförde föreningen bl.a. följande. Föreningen har som syfte att till medlemmarna, utöver att upplåta bostäder, tillhandahålla vissa servicefunktioner och viss sjukvård. Medlemskap kan endast beviljas personer som är mellan 55 och 75 år. Vidare utvecklade föreningen vad som enligt deras mening skulle utgöra vederlag för måltiderna.

LR, avslog överklagandet.

Föreningen överklagade och yrkade i första hand att skattskyldigheten inte skulle föreligga för

restaurangverksamheten på den grunden att denna inte kan anses yrkesmässig. I andra hand yrkar föreningen att verksamheten skall vara undantagen från skattskyldighet då den avser social omsorg. Om restaurangverksamheten anses mervärdesskattepliktig yrkar föreningen att beskattningsunderlaget skall utgöras av föreningens intäkter från matkupongsförsäljningen och en del andra smärre intäkter, alternativt att värdet av måltiderna skall beräknas på basis av RSV fastställda måltidspriser (uttagsbeskattning).

KR, som avslog föreningens talan anförde bl.a. följande. Den av föreningen bedrivna restaurangverksamheten var att anse som jämförlig med näringsverksamhet. Av 8 § 1) GML framgår att från skatteplikt undantas bl.a. social omsorg. Av anvisningspunkt 3 till nämnda bestämmelse framgår vidare att med social omsorg avses offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, särskilda omsorger om psykiskt utvecklingsstörda och annan jämförlig social omsorg. I mervärdesskattelagen (1994:200) finns motsvarande bestämmelser i 3 kap. 4 och 7 §§. I förarbetena till den aktuella lagstiftningen (SOU 1989:35 s. 198) uttalas bl. a. att skattefriheten för social omvårdnad givetvis bör gälla oavsett om verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi. Det avgörande bör i stället vara tjänstens natur. I prop. 1989/90:111 s. 109 anför departementschefen att bl.a. vissa kommuner inrättat en omfattande service åt bl.a pensionärer genom att exempelvis servicehus åt dessa personer tillhandahåller måltider till subventionerat pris. Han anför vidare att vad som tillhandahålls olika kategorier, t.ex pensionärer eller ungdomar, mot mer eller mindre subventioneras avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning inte bör omfattas av skattefriheten.

KR anförde vidare. RSV har i rekommendationer angett att tjänster som tillhandahålls vid ett servicehus bör inte ses som social omsorg. I servicehus har hyresgästen själv hyreskontrakt och bestämmer servicegraden efter fritt val. Skattefriheten omfattar individuell behovsprövad service. Vad som tillhandahålls utan individuell behovsprövning bör inte omfattas av skattefriheten. Det innebär att service i form av matserveringar för hyresgäster vid servicehus inte är skattefri.

KR delade SKM:s uppfattning att det boende som

förekommer hos föreningen närmast kunde jämföras med boende i servicehus. Mot bakgrund av nämnda förarbeten och rekommendationer samt vad som i övrigt framkommit i målet fann KR att den restaurangverksamhet som föreningen bedrev inte till någon del skulle anses vara sådan social omsorg som medför befrielse från skyldighet att betala mervärdesskatt. Den i målet aktuella serviceavgiften har enligt uppgift från föreningen främst varit avsedd att finansiera restaurangverksamheten, bl.a. genom att täcka personalens löner och sociala kostnader. Serviceavgiften får mot bakgrund av vad som framkommit anses ha möjliggjort föreningens subventionering av måltidspriserna och skall därför i sin helhet ingå i beskattningsunderlaget. Fråga om uttagsbeskattning blir härigenom inte aktuell.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.

SRN:s förhandsbesked den 8 april 1999

Skatteplikt för valutaväxling

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande.

X KB och Valutabolaget under bildande, nedan kallade kommanditbolaget respektive valutabolaget, avsåg att genomföra valutaväxlingar.

Kommanditbolaget godtar betalning i såväl svensk som utländsk valuta för varuförsäljningar. Den utländska valutan kommer tidigast att växlas in efter fem dagar.

Kommanditbolaget avser att bilda en valutaavdelning, som skall handa valutaväxlingen.

Alternativt avses ett särskilt bolag bli bildat för att sköta växlingen av valuta. Valutabolagets verksamhet kommer uteslutande att gälla köp och försäljning av valuta. Valutan skall köpas av näringsidkare i det aktuella affärsområdet. Försäljningen skall ske till banker etc. till

bästa kurs. Affärsidén är att genom köp och försäljning av stora mängder valuta kunna förhandla sig till fördelaktiga valutakurser.

Ägaren till försäljningsbolaget planerar att bilda ett nytt bolag, vars verksamhet uteslutande skall vara valutaväxling. Det nybildade bolaget skall ha affärer med ett antal bolag bestående av ägarens egna och ett antal utomstående. Den ifrågavarande verksamheten skall enbart gälla valutaväxling. Affärsidén är att med stora volymer valuta kunna förhandla sig till bästa möjliga växlingskurs hos banker.

Sökandena ställer följande frågor.

Fråga 1

Är den växlingsvinst som uppstår i Valutabolaget mervärdesskattepliktig eller ej.

Fråga 2

Samma förutsättningar som under 1 men Valutabolaget vänder sig enbart med sina tjänster till det försäljningsbolag vars ägare även är ägare till Valutabolaget dvs. verksamheten riktar sig inte till den öppna marknaden. Är den växlingsvinst som uppstår i Valutabolaget mervärdesskattepliktig eller ej.

Tilläggsfråga

Kommer de växlingsvinster som uppkommer i Valutaavdelningen att vara undantagna från mervärdesskatt.

SRN meddelade följande Förhandsbesked:

Frågorna 1, 2 och tilläggsfrågan

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML för omsättning av tjänster som utgör bank- och finansieringstjänster är - oavsett om de aktuella tjänsterna tillhandahålls endast X KB eller även andra och om verksamheten bedrivs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag - tillämpligt på omsättning av de aktuella tjänsterna.

Frågan i ansökningen

Den kursvinst, som kan uppkomma under de i ärendet angivna förutsättningarna, påverkar inte beräkningen av beskattningsunderlaget för omsättningen av skattepliktiga varor enligt ML.

Av motiveringen framgår bl.a.

MOTIVERING

Frågorna 1, 2 och tillägsfrågan

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bl.a. bank- och finansieringstjänster. Undantaget infördes i samband med den reformering av lagen (1968:430) om mervärdesskatt som genomfördes under 1990 (SFS 1990:576) och som bl.a. innebar generell skatteplikt för tjänster. Reglerna har i dessa delar utan några sakliga ändringar förts över till nuvarande ML (prop. 1993/94:99 s. 153). I prop. 1994:95:57 s. 96 anförs att med bank- och finansieringstjänster avses finansiella tjänster som bl.a. valutatransaktioner.

Nämnden gör följande bedömning.

Det tilltänkta valutabolagets verksamhet avser valutatransaktioner och omsättningarna omfattas därför av undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster i 3 kap. 9 § ML. Det saknar för bedömningen betydelse om valutabolaget vänder sig enbart till X KB eller även till andra eller om verksamheten bedrivs genom ett handelsbolag eller ett aktiebolag.

Frågan i ansökningen

Värdet av en ersättning i form av utländsk valuta för en vara får vid beräkningen av beskattningsunderlaget anses skola bestämmas till svenska kronor efter en kurs som gäller vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde (jfr RÅ 1986 ref 45). Enligt förutsättningarna avser frågan den kursvinst som kan uppkomma på grund av att en differens föreligger mellan den valutakurs som skall tillämpas vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde avseende aktuell varuförsäljning och den valutakurs som tillämpas då växling rent faktiskt sker. En sådan kursvinst är enligt nämndens mening att betrakta som en finansiell post som inte skall beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget för bolagets omsättning av skattepliktiga varor i mervärdesskattehänseende.

Kommentar:

Se MHL 98 s. 375 angående växlingsvinster, vilket bekräftas av förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 9 april 1999

Skatteplikt för kanslitjänster m.m. hos fackförbund

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande.

A-förbundet, B-förbundet och C-förbundet har ingått ett avtal om kanslisamverkan. Alla tre förbunden är fackliga organisationer.

Förbunden samverkar i ett gemensamt kansli, vars verksamhet och organisation framgår av ett avtal som bifogats ansökningen.

Av praktiska skäl är personalen anställd av A-förbundet

För år 1989 framgår att kostnaderna för kansliet uppgick till ca 4 milj. kr. Beloppet fördelades på A-förbundet med ca. 2 milj. kr., på B-förbundet med ca. 1 milj. kr. och på C-förbundet med ca. 1 milj. kr. Härutöver finns ytterligare kostnadsredovisningar i ansökningen.

Något vinstsyfte uppges inte föreligga med kansliverksamheten.

Sökanden ansöker om förhandsbesked i följande två frågor.

Fråga 1

A-förbundet (Förbundet) har ingått ett samarbetsavtal med B-förbundet och C-förbundet. Enligt kanslisamverkansavtalet upprätthålls verksamheten enligt avtal med personal som är anställd av Förbundet. De gemensamma kostnaderna för kansliledning, en förhandlingsavdelning samt en administrativ avdelning fördelas utifrån avtalet.

Omsätter förbundet tjänster i en yrkesmässig

verksamhet enligt ML, genom att personalen är anställd av Förbundet?

Fråga 2

Om svaret på fråga 1 är ja, önskas svar på följande fråga. Är omsättningen av den tjänst som förbundet anses tillhandahålla undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML.

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

Fråga 1

Förbundet skall genom verksamheten enligt avtalet om kanslisamverkan i mervärdesskattehänseende anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet.

Fråga 2

Omsättning av de aktuella tjänsterna är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Fråga 1

Enligt ML är bl.a. den skattskyldig som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 § första stycket 1 ML). Med omsättning av tjänst förstås bl. a. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § andra stycket 1 ML). Enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370) eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Fråga i ärendet är om det avtal om kanslisamverkan som träffats mellan Förbundet, B- och C-förbunden innebär att Förbundet skall anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt avtalet utförs de aktuella kanslitjänsterna av personal som är anställd hos Förbundet. Detta får därför anses tillhandahålla tjänster till de två övriga förbunden.

Genom att kostnaderna för verksamheten efter vissa grunder fördelas mellan de tre förbunden får vidare de aktuella tjänsterna anses tillhandahållna mot ersättning. Förfarandet innebär således omsättning av tjänster i mervärdesskattehänseende. Med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet får den anses utgöra näringsverksamhet. Kravet på att verksamheten skall vara yrkesmässig i mervärdesskattehänseende är därmed uppfyllt.

Fråga 2

Med hänsyn till svaret på fråga 1 uppkommer frågan om Förbundets omsättning av tjänsterna är undantagen från skatteplikt på grund av den fr.o.m. den 1 juli 1998 gällande bestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML. Enligt första stycket i denna paragraf undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls som fristående grupper av fysiska och juridiska personer, om

- verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna,
- tjänsterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten, och
- ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande.

Undantaget avser enligt andra stycket endast sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon annan utanför gruppen.

Det ovannämnda undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelse om undantag från skatteplikt i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 A.1.f. Enligt denna bestämmelse undantas från skatteplikt tjänster som tillhandahålls av fristående grupper av personer vars verksamheter är undantagna från skatteplikt eller som inte är skattepliktiga och som syftar till att förse medlemmarna med tjänster som är direkt nödvändiga för dessas verksamhet, om grupperna endast begär ersättning av varje medlem för dennes andel av gemensamma utgifter, förutsatt att dessa undantag inte kan befaras vålla snedvridning av konkurrensen.

EG-domstolen har i en dom den 15 juni 1989 i förhandsavgörandet C-348/87, Stichting Uitvoering Financiele Acties (SUFA) mot Staatssecretaris van

Financien, anfört bl.a. följande angående innebörden av den aktuella undantagsbestämmelsen. Denna åsyftar uttryckligen endast fristående grupper av personer som tillhandahåller tjänster till sina medlemmar. Det är inte fallet när en inrättning tillhandahåller tjänster enbart till en annan inrättning utan att ett medlemsförhållande föreligger mellan dem (p. 14).

Bestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML får mot bakgrund av vad som ovan anförts anses avse fall då en av icke skattskyldiga fysiska eller juridiska personer bildad grupp tillhandahåller deltagarna i gruppen tjänster. I förevarande fall är det emellertid Förbundet som tillhandahåller de två övriga förbunden tjänster och förhållandena motsvarar därför inte dem som avses i bestämmelsen. Redan på denna grund är det nämnda undantaget inte tillämpligt.

Kommentar:

Förhandsbeskedet är överklagat.

Kommittén för indirekta skatter, Reformerad mervärdesskatt m.m., SOU 1989: 35 s. 106, föreslog att yrkesmässiga tillhandahållande av varor och tjänster skulle vara skattepliktiga i den mån det inte fanns något särskilt undantag. Det kan noteras att SRN som skäl för att kravet på yrkesmässighet skall vara uppfyllt hänvisar till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet.

Jfr RÅ 1996 not 168 (Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet)

Frågan om ideella föreningars skattskyldighet vid taxeringen behandlas i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1997 års taxering s. 1234 ff. Därav framgår att RSV anser att fackföreningar anses verka för medlemmarnas ekonomiska intressen.

Bestämmelsen i 3 kap. 23 a ML har inte ansetts tillämplig.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 16 april 1999

Universitets omsättning av kompendier

Mervärdesskatt

Universitetet X sålde kompendier till de studerande vid en av universitetets institutioner. Kompendierna såldes i institutionens lokaler av personal anställd vid institutionen direkt till de studerande vid en särskild utbildningslinje.

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

FÖRHANDBESKED

Frågorna a och b

Sådan omsättning av kompendier som avses med frågorna är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML.

Fråga c

Sådan omsättning av kompendier som avses med frågan är inte undantagen från skatteplikt enligt den ovan nämnda bestämmelsen.

Fråga d

Svaren på frågorna b och c ändras inte under de för frågan angivna förutsättningarna.

MOTIVERING

Nämndens bedömning avser endast försäljning av kompendier som sker till studerande vid institutionen vid Universitet X..

Enligt 3 kap. 8 § första stycket 1 och 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av sådana tjänster som utgör i stycket närmare angiven utbildning. Enligt andra stycket omfattar undantaget även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse genom den lagändring som genomfördes 1996 (SFS 1996:1327) för att bättre överensstämmelse skulle uppnås med

motsvarande undantag i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). I specialmotiveringen till 3 kap. 8 § andra stycket ML (prop. 1996/97:10 s. 52) anfördes bl.a. att tillämpningen av undantaget i likhet med vad som gällt tidigare borde vara restriktiv. Undantaget från skatteplikt för detta slags omsättning gällde för den utbildare som omsatte den skattebefriade utbildningstjänsten. Undantaget gällde oavsett om det var den ansvarige utbildningsanordnaren eller en underentreprenör som omsatte den skattebefriade utbildningen.

Nämnden gör följande bedömning.

Frågorna a och b

Med hänsyn till att den ifrågavarande utbildningen anordnas av institutionen får försäljning i dess lokaler av kompendier till de studerande av personal som är anställd vid institutionen anses utgöra omsättning av varor som sker som ett led i utbildningen. Omsättningen är därför undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML.

Försäljning av kompendier som sker enligt villkoren i "Avtal om handhavande för försäljning av undervisningskompendier" är också den att betrakta som en institutionens omsättning av kompendierna. Även denna omsättning omfattas därför av det aktuella undantaget.

Fråga c

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppstår likviden för varan eller tjänsten skall enligt 6 kap. 7 § ML vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. Förmedlarens huvudman anses således omsätta varan eller tjänsten till förmedlaren som i sin tur anses omsätta varan eller tjänsten. Förmedlaren av en vara behandlas alltså på samma sätt som en återförsäljare av varan (prop. 1993/94:99 s. 190). Den aktuella bestämmelsen är tillämplig på det tilltänkta kommissionsavtalet mellan institutionen och Stiftelsen (stiftelsen).

En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den

som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den. Regleringen i 6 kap. 7 § ML innebär emellertid att institutionen skall anses tillhandahålla de aktuella kompendierna till stiftelsen som i sin tur skall anses tillhandahålla dessa till de studerande. På grund härav är undantaget i 3 kap. 8 § andra stycket inte tillämpligt på institutionens ifrågavarande omsättning av kompendier.

Fråga d

Det förhållandet att de kompendier som omsätts enligt frågorna b och c har tryckts av stiftelsens bokhandel medför inte någon annan bedömning av dess frågor.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.

SRN:s förhandsbesked den 16 april 1999

Stiftelses omsättning av kompendier

Mervärdesskatt

En stiftelse förmedlade försäljning av kompendier åt en institution vid universitetet X. Stiftelsen tryckte även kompendier för försäljning till de studerande.

SKATTERÄTTSNÄMNDEN

FÖRHANDBESKED

Fråga a

Den förmedling som stiftelsen enligt förutsättningarna utför för institutionens vid X Universitet räkning utgör, liksom den tryckning av ytterligare exemplar av kompendier som stiftelsen kan komma att utföra åt institutionen, skattepliktig omsättning för stiftelsen.

Fråga b

Den ersättning som stiftelsen enligt förutsättningarna erhåller av studerande vid försäljning av kompendier till

dem är, liksom den ersättning som stiftelsen i förekommande fall erhåller från institutionen vid tryckning av ytterligare exemplar av kompendier, i sin helhet skattepliktig till mervärdesskatt för stiftelsen.

MOTIVERING

Nämndens bedömning avser endast det fallet att försäljning av kompendier sker till studerande vid institutionen.

Enligt 3 kap. 8 § första stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantag från skatteplikt omsättning av sådana tjänster som utgör i stycket närmare angiven utbildning. Enligt andra stycket omfattar undantaget även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen. Bestämmelsen fick sin nuvarande lydelse genom den lagändring som genomfördes 1996 (SFS 1996:1327) för att bättre överensstämmelse skulle uppnås med motsvarande undantag i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). I specialmotiveringen till 3 kap. 8 § andra stycket ML (prop. 1996/97:10 s. 52) anfördes bl.a. att tillämpningen av undantaget i likhet med vad som gällt tidigare borde vara restriktiv. Undantaget från skatteplikt för detta slags omsättning gällde för den utbildare som omsatte den skattebefriade utbildningstjänsten. Undantaget gällde oavsett om det var den ansvarige utbildningsanordnaren eller en underentreprenör som omsatte den skattebefriade utbildningen.

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga a

I ett denna dag meddelat förhandsbesked har nämnden efter ansökan av institutionen förklarat att försäljning av kompendier som sker enligt villkoren i "Avtal om handhavande för försäljning av undervisningskompendier" är att bedöma som ett led i dess utbildningsverksamhet. Det förhållandet att institutionens omsättning av kompendier är undantagen från skatteplikt innebär emellertid inte i sig att även stiftelsens förmedling av kompendierna är undantagen från skatteplikt. Så är fallet endast om detta stadgas uttryckligen (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s. 149). Då stiftelsens förmedlingstjänst inte omfattas av något undantag från skatteplikt i 3 kap. ML är omsättningen av

denna tjänst därför skattepliktig.

Skatteplikt föreligger även för stiftelsens omsättning i form av tryckning av ytterligare kompendier som stiftelsen kan komma att utföra åt institutionen.

Fråga b

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppstår likviden för varan eller tjänsten skall enligt 6 kap. 7 § ML vid bedömning av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. Förmedlarens huvudman anses således omsätta varan eller tjänsten. Förmedlaren av en vara behandlas alltså på samma sätt som en återförsäljare av varan (prop. 1993/94:99 s. 190). Den aktuella bestämmelsen är tillämplig på det tilltänkta kommissionsavtalet mellan institutionen och stiftelsen.

En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den. Regleringen i 6 kap. 7 § ML innebär emellertid att institutionen skall anses tillhandahålla de aktuella kompendierna till stiftelsen som i sin tur skall anses tillhandahålla dessa till de studerande. Då stiftelsen inte bedriver någon utbildningsverksamhet är undantaget i 3 kap. 8 § andra stycket inte tillämpligt på stiftelsens omsättning av kompendier till de studerande. Inte heller omfattas denna omsättning av något annat undantag från skatteplikt i 3 kap. ML.

Skatteplikt föreligger även i detta fall för stiftelsens omsättning i form av tryckning av ytterligare kompendier som stiftelsen kan komma att utföra åt institutionen.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 maj 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 12 maj 1999.

Fråga om förfarandet vid uttag av förvaltningsavgift från en värdepappersfond kan föranleda beskattningskonsekvenser för fondandelsägaren.

Inkomstskatt

Sökanden har för avsikt att förvärva andelar i en värdepappersfond. Den förvaltningsavgift fonden skall betala till fondbolaget består av dels ett fast belopp, dels ett resultatbaserat belopp, vars storlek är beroende av fondandelarnas värdeökning. Det resultatbaserade beloppet skall belasta fondandelsägarna i relation till värdeökningen på deras innehav, varvid andelsägare vars innehav inte kommit upp till en viss nivå inte skall belastas med någon resultatbaserad avgift alls. Vid beräkningen av det resultatbaserade beloppet beräknas först den högsta avgiften per fondandel, baserad på den fondandelsägare som haft bäst värdeutveckling på sitt innehav. Samtliga fondandelar åsätts härefter det värde som skulle ha uppkommit om den högsta avgiften hade belastat samtliga andelar. Till de andelsägare som skall erlägga en lägre avgift utfärdas nya andelar vederlagsfritt till ett antal som - beräknat enligt det nya lägre andelsvärdet - motsvarar det belopp som utgör "överuttagen" förvaltningsavgift. Genom att utfärda nya andelar regleras således avgiftsuttaget per andelsägare så att varje andelsägare belastas med en avgift baserad på värdeökningen av sitt innehav.

I ansökan har sökanden frågat (1) om det uppkommer någon skattepliktig intäkt för fondandelsägaren i samband med att nya andelar utfärdas - och i så fall vilket slag av intäkt andelsägaren ska ta upp samt (2) vilket anskaffningsvärde de nya fondandelarna har.

SRN har meddelat någon skattepliktig intäkt inte uppkommer genom förfarandet och att de nya andelarna anses förvärvade utan kostnad.

MOTIVERING

SRN motiverade svaret på fråga 1 med att sökanden antas genom förfarandet erhålla nya andelar i fonden.

Det totala värdet av fondandelarna kommer dock att vara detsamma som tidigare. Med hänsyn härtill kan någon skattepliktig intäkt inte anses uppkomma för andelsägaren.

Svaret på fråga 2 motiverade SRN med att det totala anskaffningsvärdet på fondandelarna inte påverkas av förfarandet. De nya andelarna får därför anses anskaffade utan kostnad.

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

40/99

- [RR:s dom den 16 november 1999 i mål 2470-1998.](#) Fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt
- [RR:s dom den 23 november 1999, mål nr 2772-1999.](#) Utländskt skadeförsäkringsföretags verksamhet i Sverige. Fråga dels om tillämpning av diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtal och EES-avtalet, dels om det är möjligt att fritt växla mellan konventionell beskattning och schablonbeskattning
- [RR:s dom den 3 maj 1999, mål nr 7106-1995 \(RÅ 1999 ref.17\).](#) Fråga om uppgift i deklaration om marknadsvärdet på fastighet kan anses utgöra sådant oriktigt meddelande som krävs för eftertaxering
- [RR:s dom den 8 oktober 1999, mål nr 363-1996.](#) Fråga om verkan av att tjänsteman avgjort ett taxeringsärende, vilket ärende rätteligen skulle ha avgjorts i skattenämnd (SN)
- [RR:s dom den 8 oktober 1999, mål nr 4499-1996.](#) Fråga om verkan av att tjänsteman avgjort ett taxeringsärende, vilket ärende rätteligen skulle ha avgjorts i skattenämnd (SN)
- [KR:s i Stockholm dom den 29 september 1999 i mål nr 6374-1998.](#) Reaförlust vid avyttring av fordran på eget bolag
- [KR:s i Jönköping dom den 9 november 1999 \(mål nr 1857-1999\).](#) Behörig domstol enligt 6 § lagen (1985:206) om viten
- [KR:s i Jönköping beslut den 15 november 1999, mål nr 1028-1997.](#) Eftertaxering. Fråga om ett beslut av SKM kan anses utgöra ett beslut om eftertaxering oaktat det inte utsagts i beslutet
- [KR:s i Stockholm beslut den 4 augusti 1999, mål nr 5804-1999.](#) Fråga om vilka minimikrav som kan ställas på motiveringen av en dom
- [SRN:s förhandsbesked den 23 oktober 1999.](#) Fråga om bestämmande av beskattningsunderlag
- [SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999.](#) Återbäring från försäkringsföretag. Fråga dels om när återbäring från försäkringsföretag skall tas upp som skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen, dels om återbäringen skall påverka beräkningen av beskattningsunderlaget enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader
- [SRN:s förhandsbesked den 24 november 1999.](#) Fråga om beskattning när moderbolag går upp i dotterbolag genom fusion
- [SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999.](#) Uthyrning av fastighet till kommun
- [SRN:s förhandsbesked den 24 november 1999.](#) Fråga om rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom SIL föreligger samt fråga om skatteflyktlagen är tillämplig
- [SRN:s förhandsbesked den 25 november 1999.](#) Undantagsregeln

vid koncernbidragsrätt i 22 § andra stycket UPL är tillämplig på överlåtelsen från kommanditbolag till aktiebolag inom samma koncern

- [EG-domstolens dom den 18 november 1999](#). Etableringsfrihet — Betalning som sker från ett svenskt bolag till dess dotterbolag — Befrielse från bolagsskatt". Också fråga om huruvida begäran om förhandsavgörande kan upptas till sakprövning

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

RR:s dom den 16 november 1999 i mål 2470-1998

Fråga om återbetalning av ingående mervärdesskatt

Redovisningsperioderna januari-oktober 1995.

SKM avslog ett yrkande från ett bolag om återbetalning av ingående mervärdesskatt avseende redovisningsperioderna januari -oktober 1995 med yrkade 806 158 kr. Skatten hänförde sig till bolagets kontokortsrörelse, utlåning till privatpersoner. Beslutet motiverades med att återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 11 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, i dess lydelse före den 1 november 1995, gällde inte finansieringstjänster förvärvade av privatpersoner. Enligt förarbetena (prop. 1994/95:57) skall lagen gälla återbetalning av ingående skatt vid omsättning av vissa finansieringstjänster till kunder utanför EG. Enligt samma prop. skall kunden vara etablerad utanför EG, dvs. bedriva verksamhet utanför EG.

Bolaget överklagade SKM:s beslut till LR.

Som grund för överklagandet anförde bolaget bl.a. följande. Av lagtexten i ML (10 kap. 11 §) framgår att företag som omsätter från skatteplikt undantagna tjänster beskrivna i 3 kap. 9 § ML (bank- och finansieringstjänster) har rätt till återbetalning av ingående skatt. Detta gäller dock enligt lagtextens lydelse i andra stycket samma lagrum under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten

inte bedriver verksamhet inom EG eller att tjänsten har ett direkt samband med varor som exporteras till ett land utanför EG. De uttalanden som SKM hänvisar till i prop. har inte kommit till uttryck i lagtexten. Lagtextens lydelse är entydig och kan inte på något sätt sägas vara oklar. Eftersom bolagets kontokortskunder (privatpersoner) inte bedriver verksamhet inom EG, äger bolaget rätt till återbetalning.

LR biföll överklagande och lämnade följande motivering. Av 10 kap. 11 § första stycket ML i dess lydelse före den 1 november 1995 (SFS 1994:1798) följer att den som i en yrkesmässig verksamhet som bedrivs här i landet omsätter varor eller tjänster inom landet har rätt till återbetalning av ingående skatt för vilken han saknar rätt till avdrag enligt 8 kap. , på grund av att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt bl.a. 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2. Enligt andra stycket i bestämmelsen i samma lydelse gäller rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i bl.a. 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2 endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten inte bedriver verksamhet inom EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG. Av förarbetena (prop. 1994/95:57 s. 143 f.) framgår att ändringarna i 10 kap. 11 § ML som infördes genom SFS 1994:1798 gjordes för att uppnå konformitet med EG:s regler (artikel 17. 3 c i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv 77/388/EEG). Av den artikeln framgår att rätt till avdrag eller återbetalning skall föreligga avseende skatt för varor och tjänster som används för tjänster inom försäkrings- och finansieringsområdet om kunden är etablerad utom gemenskapen eller tjänsterna har ett direkt samband med varor som skall exporteras till ett icke medlemsland. I den från den 1 november 1995 gällande lydelsen av 10 kap. 11 § andra stycket (SFS 1995:700) föreskrivs att rätten till återbetalning av ingående skatt hänförlig till sådan omsättning som avses i bl.a. 3 kap. 9 § utom tredje stycket 2 gäller endast under förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten bedriver verksamhet utanför EG eller att tjänsten har direkt samband med varor som exporteras till ett land som inte är medlem i EG. I prop. 1994/95:202 s .87 uttalas att ändringen utgör ett förtydligande och innebär att bestämmelsen får en lydelse som närmare motsvarar den i artikel 17.3.c. Enligt den i målet tillämpliga lydelsen av 10 kap. 11 § ML föreligger rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt bl.a. under

förutsättning att den som förvärvar varan eller tjänsten inte bedriver verksamhet inom EG. Bolagets kontokortskunder bedriver inte verksamhet inom EG. Även om lagen givits en utformning som enligt förarbetena inte varit avsedd måste den tillämpas och bolaget har därför rätt till yrkad återbetalning.

SKM överklagade LR:s dom.

KR avslog överklagandet och gjorde följande bedömning. Lagregelns innebörd enligt ordalydelsen är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att denna innebörd skulle vara orimlig. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget talar mot denna innebörd kan med hänsyn till den skatterättsliga legalitetsprincipen inte föranleda åsidosättande av den klara lagregeln.

RSV överklagade KR:s dom.

Till stöd för överklagande anförde RSV sammanfattningsvis följande. Frågan gäller om 10 kap. 11 § andra stycket ML i dess lydelse enligt SFS 1994:1798, kan tolkas på det sätt KR gjort i den överklagade domen, vilket innebär att återbetalning kan ske av ingående skatt som är hänförlig till finansiella tjänster som tillhandahålls privatpersoner inom landet. Sett ur ett helt isolerat perspektiv skulle möjligen uttrycket "inte bedriver verksamhet inom EG" i nämnda bestämmelse kunna anses vara klar och tydlig. Denna regel om återbetalningsrätt skulle i så fall exkludera näringsidkare inom landet, men inkludera privatpersoner inom landet. Om man däremot försöker göra en semantisk tolkning av uttryckssättet med en underförstådd fortsättning på denna del av meningen, dvs. "inte bedriver verksamhet i Sverige utan verksamhet utanför EG", blir innebörden en helt annan än om uttrycket läses och tolkas helt isolerat. Detta visar att den aktuella bestämmelsen ingalunda är så klar till sin ordalydelse som KR funnit. Därutöver är den av KR gjorda tolkningen orimlig och uppenbarligen inte heller avsedd om den aktuella bestämmelsen läses i sitt sammanhang, dvs. med beaktande av ML:s övriga bestämmelser och de principer som kan sägas ligga till grund för den systematik som mervärdesbeskattningen bygger på. Tolkningen av aktuell bestämmelse måste ske utifrån lagens syfte, såsom det framgår av bestämmelsens förarbeten och det underliggande saksammanhanget. Av förarbetsuttalandena framgår

klart att bestämmelsen endast är avsedd att gälla omsättning till kunder som bedriver verksamhet utanför EG. En tolkning utifrån bestämmelsens syfte kan inte anses strida mot den skatterättsliga legalitetsprincipen, eftersom det i detta fall handlar om tolkning av en oklar svensk lag.

Bolaget bestred överklagandet och anförde i huvudsak följande. Genom formuleringen "inte bedriver verksamhet inom EG" i 10 kap. 11 § andra stycket ML undantas endast förvärvare som bedriver verksamhet inom EG. Språkligt enligt ML föreligger därmed återbetalningsrätt om förvärvaren inte är en sådan person, t.ex. en privatperson i Sverige. Varken kontext eller supplerande bestämmelser tillägger lagtexten någon annan mening än vad det i ML använda språkbruket ger vid handen. RSV har inte angivit vilka bestämmelser och principer, mot vilka KR:s tolkning skulle vara orimlig. Därmed har RSV inte heller visat att KR:s tolkning är orimlig.

Bolaget yrkade vidare ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för ombudskostnader i RR med 175 000 kr inklusive mervärdesskatt (avseende 67 timmars arbete).

RSV tillstyrkte ersättning med 75 000 kr.

RR avslog överklagandet och gjorde samma bedömning som KR.

RR tillerkände bolaget ersättning för kostnader i RR med 80 000 kr.

(Två regeringsråd var skiljaktiga i ifråga om storleken av den ersättning för kostnader i RR som bolaget var berättigat till och ansåg att ersättningen skäligen skulle bestämmas till 50 000 kr).

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

RR:s dom den 23 november 1999, mål nr 2772-1999.

Utländskt skadeförsäkringsföretags verksamhet i Sverige. Fråga dels om tillämpning av diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtal och EES-avtalet, dels om det är möjligt att fritt växla mellan konventionell beskattning och schablonbeskattning.

Överklagat förhandsbesked angående inkomstskatt.

SRN:s förhandsbesked den 9 april 1999 har refererats i rättsfallsprotokoll 13/99.

RSV överklagade och yrkade i första hand att RR skulle undanröja det av SRN meddelade förhandsbeskedet och förklara att sökandebolaget ska schablontaxeras på sätt anges i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL och i andra hand att RR ändrar förhandsbeskedet i så måtto att det förklaras inte stå sökandebolaget fritt att årligen välja efter vilka regler bolaget ska beskattas i nämnda verksamhet.

RR fann i likhet med SRN att sökandebolaget med stöd av skatteavtalets bestämmelser om förbud mot diskriminering har rätt att i Sverige begära inkomstbeskattning enligt de regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag.

RR fann vidare - med ändring av SRN:s beslut - att om sökandebolaget vid en taxering har beskattats enligt de regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag, har bolaget inte rätt att vid en senare taxering välja att inkomstbeskattas på det sätt som anges i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL (dvs. schablonbeskattas).

Skälen för RR:s avgörande;
I 2 § 6 mom. SIL föreskrivs olika beskattningsmetoder för svenska och utländska skadeförsäkringsföretag. De svenska företagen beskattas enligt femte och sjätte styckena i momentet för överskottet av försäkringsrörelsen, beräknat med avdrag för bl. a. driftkostnader, ökning av försäkringstekniska avsättningar och säkerhetsreserv, utbetald återbäring och verkställd premieåterbetalning (konventionell

beskattning). För de utländska företagen gäller enligt tolfte stycket i samma moment att de beskattas för belopp som motsvarar två procent av bruttobeloppet av årets försäkringspremier (schablonbeskattning).

Huvudfrågan i målet är om sökandebolaget, trots sin egenskap av utländskt skadeförsäkringsföretag, kan begära konventionell beskattning på den grunden att schablonbeskattningen innefattar en otillåten diskriminering. Om denna fråga besvaras jakande, uppkommer vidare frågan om bolaget har möjlighet att år från år fritt välja mellan de båda beskattningsmetoderna eller om valet av konventionell beskattning vid en viss taxering ska - i enlighet med RSV:s andrahandsyrkande - anses medföra att en schablonbeskattning i fortsättningen är utesluten.

SRN har i det överklagade förhandsbeskedet funnit att möjligen redan artikel 7 i skatteavtalet (samtliga hänvisningar till skatteavtal avser här OECD:s modellavtal) och i varje fall diskrimineringsförbudet i artikel 24 punkt 1 i samma avtal (medborgarskapsregeln) ger sökandebolaget rätt att begära konventionell beskattning. En förutsättning för att medborgarskapsregeln ska vara tillämplig är att en jämförelse kan göras mellan den beskattning som bolaget underkastas i Sverige och beskattningen av ett tänkt svenskt företag som befinner sig "under samma förhållanden" som bolaget. RR ansluter sig till nämndens bedömning att bestämmelserna i försäkringsrörelselagen (1982:713) numera inte hindrar att ett svenskt försäkringsaktiebolag har sin verkliga ledning i EES-stat och därmed - på grund av de interna reglerna i EES-staten i förening med skatteavtalets reglering av fall av s.k. dubbelt hemvist - ska anses ha hemvist i EES-staten vid tillämpningen av avtalet. Detta innebär i sin tur att det tänkta svenska företaget på grund av avtalet kommer att vara endast inskränkt skattskyldigt i Sverige och i detta hänseende således kommer att befinna sig i samma situation som sökandebolaget. Mot denna bakgrund delar RR nämndens uppfattning att en jämförelse med ett svenskt företag "under samma förhållanden" är möjlig (jfr beträffande denna fråga Avery Jones m.fl. i *British Tax Review* 1991 s. 359 ff., särskilt s. 364 och 376) samt att medborgarskapsregeln med hänsyn härtill är tillämplig. Regeln medför att sökandebolaget har rätt att begära konventionell beskattning.

Redan på grund av det anförda kan konstateras att sökandebolaget har rätt att för sin planerade verksamhet i Sverige beskattas enligt samma regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag. Vid sådant förhållande saknar RR anledning att gå in på den av SRN behandlade frågan om betydelsen i förevarande fall av artikel 31 i EES-avtalet.

Det hittills sagda innebär således att sökandebolaget med stöd av skatteavtalet kan begära konventionell beskattning. Därmed aktualiseras frågan om bolaget har rätt att, såsom anges i SRN:s förhandsbesked, från det ena året till det andra fritt växla mellan de båda beskattningsmetoderna. Svaret på den frågan bestäms inte av skatteavtalet utan är beroende uteslutande av hur de internrättsliga reglerna i 2 § 6 mom. SIL ska tolkas.

Av lagtexten framgår att den konventionella beskattningen och schablonbeskattningen är två separata system och att reglerna inte är konstruerade för att ge utrymme för en växling mellan systemen (tanken på en valrätt avvisades uttryckligen i prop. 1927:102 s. 394). Den omständigheten att reglerna på grund av Sveriges internationella åtaganden kan genombrytas på så sätt att utländska skadeförsäkringsföretag ges möjlighet att gå över från schablonbeskattning till konventionell beskattning behöver inte innebära att en övergång i motsatt riktning ska tillåtas. En sådan övergång skulle, i avsaknad av särskild reglering, kunna medföra betydande tillämpningsproblem och ge materiellt helt felaktiga effekter, t.ex. i det fallet att företaget vid konventionell beskattning har gjort avdrag för reserveringar som ska återföras det påföljande året. Mot denna bakgrund finner RR att bestämmelsen i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL, sedd i sitt sammanhang, bör tolkas så att en förutsättning för schablonbeskattning är att företaget inte tidigare har beskattats konventionellt. Detta betyder med andra ord att en övergång från konventionell beskattning till schablonbeskattning inte ska anses tillåten. Förhandsbeskedet ska följaktligen ändras i nu angivet hänseende.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

**RR:s dom den 3 maj 1999, mål nr 7106-1995 (RÅ 1999
ref. 17)**

**Fråga om uppgift i deklaration om marknadsvärdet på
fastighet kan anses utgöra sådant oriktigt meddelande
som krävs för eftertaxering.**

Inkomsttaxeringen 1988.

Anders M var företagsledare och delägare i ett FÅAB. Under 1987 köpte M en fastighet (obebyggd tomt) av bolaget för 300 000 kr. I självdeklarationen för 1988 års taxering uppgav M att han köpt fastigheten för 300 000 kr och att fastighetens marknadsvärde uppgick till samma belopp. Deklarationen godtogs i detta avseende.

SKM yrkade i LR att M skulle eftertaxeras med 380 000 kr (680 000 - 300 000) och påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på detta belopp. Till stöd för yrkandet åberopades ett utlåtande av en vid skatteförvaltningen anställd byggnadssakkunnig, varav framgick att fastighetens marknadsvärde vid utköpet åtminstone uppgick till 680 000 kr. Den byggnadssakkunnige hade inte besiktigt fastigheten utan utlåtandet byggde helt på statistiskt material.

M bestred yrkandet och åberopade till stöd för sin ståndpunkt bl.a. att fastigheten värderats av en företrädare för O AB i anslutning till köpet och att denne kommit fram till att värdet på fastigheten uppgick till 300 000 kr +/- 10 procent. Värderingsintyget liksom en faktura avseende kostnaden för värderingen (520 kr) ingavs i målet.

LR avslog SKM:s yrkande.

SKM fullföljde sin talan och åberopade därvid ett värdeutlåtande av Eva R, Lantmäteriet Fastighetsekonomi, vilket utlåtande var daterat i maj 1994. R kom fram till att fastighetens värde vid utköpet uppgått till 700 000 kr. Utlåtandet grundades dels på en besiktning av fastigheten dels på Statistiska Centralbyråns (SCB:s) fastighetsprisstatistik.

KR biföll SKM:s talan.

På talan av M:s dödsbo, vilken talan tillstyrktes av RSV såvitt avsåg M påfört skattetillägg, upphävde RR KR:s dom och fastställde LR:s domslut. Avgörandet motiverades på följande sätt.

För eftertaxering och skattetillägg beträffande taxeringsåret 1988 tillämpas bestämmelserna i den numera upphävda TL.

En första förutsättning för eftertaxering är enligt 114 § TL att den skattskyldige lämnat ett oriktigt meddelande till ledning för sin taxering. Det är det allmänna som i en taxeringsprocess har att styrka att ett sådant oriktigt meddelande förekommit.

Med oriktigt meddelande avses en felaktig sakuppgift, däremot inte en oriktig värdering grundad på den skattskyldiges subjektiva uppfattning (jfr prop. 1971:10 s. 269). Skillnaden mellan ett uppgivet värde och det riktiga kan emellertid vara så stor att den lämnade uppgiften på ett felaktigt sätt karakteriserar förmånen i fråga. I så fall kan även en oriktig värdering vara att anse som en felaktig sakuppgift.

Anders M. uppgav i sin självdeklaration för taxeringsåret 1988 att han förvärvat en obebyggd tomt från sitt fåmansbolag för 300 000 kr och angav marknadsvärdet till samma belopp. Vidare redovisade han fastigheten dels i bilaga avseende inkomst av annan fastighet där han angav att det var fråga om en obebyggd tomt förvärvad den 21 december 1987, dels i förmögenhetsredovisningen där han tog upp den till taxeringsvärdet, 180 000 kr.

Anders M. hade månaden innan han köpte fastigheten anlitat en fastighetsvärderingsfirma som efter besiktning av fastigheten kommit fram till ett värde på fastigheten om 300 000 kr +/- 10 procent.

Riksskatteverket anser att marknadsvärdet varit åtminstone 680 000 kr och åberopar till stöd härför ett utlåtande från Lantmäteriet i Stockholm, som efter en besiktning i maj 1994 och genom användande av SCB:s fastighetsprisstatistik bedömt marknadsvärdet för fastigheten ha varit i storleksordningen 700 000 kr i december 1987.

Frågan i målet är om Anders M:s uppgift om marknadsvärdet 300 000 kr utgjort ett sådant oriktigt meddelande som avses i 114 § TL.

Anders M. har grundat sin i deklARATIONEN gjorda uppskattning av värdet på den obebyggda tomten på ett av honom inhämtat värderingsutlåtande. Han har i deklARATIONEN lämnat flera uppgifter om fastigheten och förvärvet av denna. De ytterligare uppgifter som han skulle ha kunnat lämna synes vara att ange tomtens areal och att värderingen grundade sig på det inhämtade intyget samt att inge detta.

Den av skattemyndigheten åberopade värderingen anger visserligen ett väsentligt högre värde men kan inte anses visa att det av Anders M. uppskattade värdet varit så felaktigt att han på grund därav kan anses ha lämnat ett sådant oriktigt meddelande som krävs för att eftertaxering skall kunna ske. Inte heller kan hans underlåtenhet att lämna uppgifter om tomtens areal och om det inhämtade värderingsintyget anses medföra att han lämnat oriktigt meddelande.

Eftertaxeringen skall därför undanröjas. Redan på grund därav skall skattetillägget undanröjas.

Kommentar:

Noterbart är att omständigheterna i detta mål är relativt likartade dem som förelåg i RÅ 1987 ref. 95, dock att det i det fallet inte var fråga om utköp av fastighet från FÅAB. Vidare kan noteras att reglerna om eftertaxering på grundval av oriktigt meddelande i 114 § i den numera upphävda TL i princip helt oförändrade numera återfinns i 4 kap. 16 § TL.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

RR:s dom den 8 oktober 1999, mål nr 363-1996.

**Fråga om verkan av att tjänsteman avgjort ett
taxeringsärende, vilket ärende rätteligen skulle ha
avgjorts i skattenämnd (SN).**

Inkomsttaxeringen 1991.

I sin självdeklaration 1991 redovisade S vinst vid försäljning av aktier i AB X. Försäljningen omfattade såväl A-aktier som B-aktier. Endast B-aktierna var börsnoterade. I deklarationen beräknade S anskaffningskostnaden för samtliga aktier till 25 procent av försäljningspriset enligt den dåvarande s.k. schablonregeln i punkt 2 b tredje stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen. SKM godtog deklarationen vid den årliga taxeringen.

I omprövningsbeslut den 29 december 1992 beslutade SKM, mot S bestridande, att höja hennes skattepliktiga realisationsvinst vid aktieförsäljningen med drygt sex miljoner kr. SKM avvek därvid från deklarationen på så sätt att anskaffningskostnaden för bolagets A-aktier beräknades, utan tillämpning av schablonmetoden, till nominellt värde. Omprövningsbeslutet fattades av en enskild tjänsteman. I sammanhanget bör dock noteras att SKM i SN den 17 december 1992 fattat beslut rörande S:s bröders taxeringar avseende exakt samma frågeställning varvid SN kom till samma resultat.

Sedan S såväl i formellt som i materiellt hänseende överklagat beslutet till LR omprövade SKM, i enlighet med reglerna i 6 kap. 6 § TL, det överklagade beslutet varvid SKM i SN beslutade att inte ändra det beslutet.

LR lämnade i alla avseenden överklagandet utan bifall.

På talan av S undanröjde emellertid KR såväl LR:s som SKM:s beslut på den grund att beslutet fattats av enskild tjänsteman i stället för rätteligen i SN. KR ansåg att detta handläggningsfel var så allvarligt att beslutet inte kunde anses meddelat före tidsfristen i 4 kap. 14 § TL, varför det inte förelåg möjlighet att återförvisa målet för ordinarie omprövning i SKM.

RSV överklagade KR:s dom och yrkade att RR skulle återförvisa målet till KR. RSV gjorde därvid bl.a. gällande att verkan av bristande beslutförhet reglerats direkt i rättegångsbalken (RB) och indirekt i förvaltningsprocesslagen (FPL) och att den regleringen fick anses ge uttryck för allmänna rättsgrundsatser som också borde slå igenom på förvaltningsområdet, innebärande att det inte förelåg grund för att undanröja SKM:s beslut.

RR undanröjde KR:s dom och återförvisade målet till KR för fortsatt handläggning. Som motiv härför anfördes följande.

"Som numera är ostridigt har skattemyndighetens omprövningsbeslut den 29 december 1992 avsett en sådan fråga som, enligt 2 kap. 4 § 1 TL, rätteligen skulle ha föranlett prövning i skattenämnden. Av förarbetena framgår att bestämmelsen främst tar sikte på fall där den skattskyldige framställt yrkanden som skattemyndigheten inte anser sig kunna bifalla fullt ut (prop. 1989/90:74 s. 279 ff. och 393). Bestämmelsen får emellertid också anses omfatta frågor som väckts av skattemyndigheten och där den skattskyldige motsätter sig en ändring i en tidigare godtagen deklaration. Beslutet har således inte tillkommit i den ordning som föreskrivs i TL. Frågan i målet gäller verkan av denna brist.

Frågan om undanröjande på grund av att den beslutande instansen inte varit domför eller på liknande sätt haft oriktig sammansättning är inte reglerad på förvaltningsområdet. RB har emellertid sedan länge innehållit regler om obligatoriskt undanröjande när underinstansen inte varit domför och motsvarande kan i huvudsak anses ha gällt även på förvaltningsområdet. År 1989 ändrades emellertid reglerna i RB på så sätt att särregleringen för dessa fall upphörde att gälla. I stället föreskrevs att överinstansen får undanröja underinstansens avgörande endast om felet kan antas ha inverkat på målets utgång och inte utan väsentlig olägenhet kan avhjälpas i överinstansen (bl.a. 50 kap. 28 § och 51 kap. 28 § RB). I förarbetena uttalades bl.a. att det var väsentligt att respekten för domförhetsreglerna bibehölls och att stor hänsyn borde tas till parternas åsikter. Vid ändringen av domförhetsreglerna för länsrätt år 1997 uttalade regeringen bl.a. följande (prop. 1996/97:133 s. 45) Även om det för förvaltningsprocessens del inte skapas

något uttrycklig regel av innebörd att bristande domförhet skall föranleda undanröjande endast om det kan antas att det inverkat på målets utgång, saknas det anledning att anta att Regeringsrätten eller kammarrätterna skulle upprätthålla en strängare tillämpning än vad som gäller för tingsrätternas del.--- Vid bedömningen av om återförvisning skall ske eller inte i ett konkret fall bör således vikt läggas vid frågan om vad som, såvitt avser utgången i målet, kan vinnas genom en återförvisning. Borde utgången i målet enligt den överprövande domstolens bedömning bli densamma som tidigare, torde undanröjande ske med restriktivitet.

Uttalandena i prop. 1996/97:133 kan visserligen sägas ge stöd för att RB:s regler, i avsaknad av bestämmelser i FPL, bör tjäna till ledning i situationer av bristande domförhet i förvaltningsdomstolarna. Därav följer emellertid inte att tillämpningen bör utsträckas även till fall av bristande beslutförhet hos skattemyndighet eller annan förvaltningsmyndighet. Stöd härför saknas i den nämnda propositionen, som uteslutande behandlar frågor med anslutning till föreslagna förändringar beträffande sammansättnings- och domförhetsreglerna i domstol.

Vidare bör beaktas att det hos domstol i skattemål inte finns den typ av preklusionsfrist som skattemyndigheterna har iakttagit enligt 4 kap. 14 § första stycket TL. Reglerna innebär en avvägning mellan strävandena att så långt möjligt uppnå riktiga taxeringar och de skattskyldigas intresse av att inom rimlig tid få klarhet i om taxeringsbeslutet är definitivt. Det innebär att det får accepteras att i och för sig befogade taxeringshöjningar inte kan ske, om beslut inte hinner meddelas inom ettårsperioden och förutsättningar för eftertaxering inte föreligger.

Beträffande ettårsfristen i 4 kap. 14 § första stycket TL uttalade Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 1995 ref. 27 att denna frist är en yttersta tidsgräns av samma slag som den som enligt 115 § första stycket gamla taxeringslagen (1956:623), GTL, gällde i eftertaxeringsfallen. Tilläggas kan emellertid att bestämmelserna är uppbyggda på olika sätt, vilket medför vissa skillnader. Enligt 115 § GTL fick eftertaxering inte ske om frågan därom inte prövats av länsrätten inom ett år från den dag ansökan om eftertaxering senast hade kommit in. Det förhållandet att länsrätten avslagit ansökan om eftertaxering

hindrade inte att frågan prövades i högre rätt efter utgången av denna tid eller ånyo av länsrätten efter återförvisning. Om länsrätten inte sakprövat frågan eller grövre handläggningsbrister förelegat kunde någon ytterligare prövning inte ske efter tidens utgång. Bestämmelsen i 4 kap. 14 § TL innehåller ett absolut förbud mot omprövning efter utgången av den angivna tidsfristen utom i de särskilt angivna fallen. Härav följer att det i normalfallet inte är möjligt för skattemyndigheten att efter återförvisning göra en ny prövning sedan ettårsfristen löpt ut.

Regeln att omprövning - utom i vissa särskilda fall - inte får ske efter ettårsperiodens utgång fyller visserligen en viktig rättssäkerhetsfunktion genom att den skattskyldige då kan känna visshet om att taxeringen är definitiv. Denna funktion äventyras emellertid inte i egentlig mening om omprövningsbeslutet felaktigt fattas på tjänstemannanivå i stället för i skattenämnd. Beslutet fyller likväl sin funktion att klargöra för den skattskyldige att taxeringsbeslutet inte är definitivt.

I förarbetena till reglerna om skattenämnds medverkan uttalas bl.a. följande (prop. 1989/90: 74 s. 279 och 281). Lekmännens medverkan i taxeringsarbetet bör koncentreras på de ärenden där det finns ett berättigat krav på insyn och inflytande för förtroendevalda. Lekmännen bör så långt möjligt medverka i avgöranden där lekmännens medverkan kan antas stärka tilltron till myndighetens objektivitet.--- Visserligen talar mycket för att de ärendetyper där beslut skall fattas med skattenämnd bör vara så precist beskrivna som möjligt med inriktningen att lekmannainflytandet blir effektivt och verkligen koncentreras till de fall det har en funktion att fylla. Å andra sidan är förhållandena i olika taxeringsärenden så skiftande att det är nödvändigt med mer allmänt formulerade bestämmelser för att man inte skall få en alltför stelbent och formell ordning.--- Det har i olika sammanhang framhållits att lekmannainflytandet är betydelsefullt vid avgörandet av skälighets- och bedömningsfrågor. Vad som skall anses utgöra sådana frågor är emellertid i viss mån flytande.--- Avgörandet om ett ärende skall behandlas i nämnden eller inte blir en bedömning i det enskilda ärendet och ankommer på tjänstemannen. En remissinstans har framfört att de skattskyldiga bör kunna begära att ett ärende behandlas med nämnd. Jag delar inte den uppfattningen. Lekmannainflytandet skulle därigenom inte koncentreras på de ärenden där det är effektivt. De skattskyldigas intresse av att ärendet avgörs med nämnd kan

tillgodoses genom mitt förslag att omprövningsyrkanden som tjänsteman inte anser sig kunna bifalla skall behandlas av nämnden.

Det kan finnas anledning att även beakta de övriga fall där ett taxeringsärende skall avgöras i skattenämnd. Det gäller dels skälighets- och bedömningsfrågor av väsentlig ekonomisk betydelse för den skattskyldige (punkt 2), dels ärenden som av någon annan särskild anledning bör prövas i nämnden (punkt 3). Det är här inte bara fråga om omprövningsbeslut utan även grundläggande beslut om taxering.

Vad gäller de fall som avses i punkt 2 är visserligen bedömningsutrymmet betydligt större än i sådana tvistiga fall som det i målet aktuella. Det är dock fullt möjligt att göra en överprövning av om ärendet bort avgöras i skattenämnd. Vad som är ägnat att väcka betänkligheter är de konsekvenser som ett undanröjande kan få om taxeringsärendet avser ett grundläggande beslut. Ett undanröjande av beslutet i sin helhet skulle alltså få till följd att det över huvud taget inte kvarstår något beslut om taxering. Det skulle kunna förefalla naturligt att begränsa undanröjandet till den del av taxeringsbeslutet som avser den fråga som föranleder att ärendet bort avgöras i skattenämnd. Det framstår emellertid som ovisst om detta över huvud taget alltid är möjligt och skulle i vart fall säkerligen kunna medföra otillfredsställande resultat.

Bestämmelserna i punkt 3 har i förarbetena motiverats med att det kan finnas anledning att i nämnden ta upp några principfall om det visar sig att samma fråga aktualiseras i ett stort antal taxeringsbeslut (SOU 1988:22, del 1, s. 50, prop. 1989/90:74 s. 280). Det står klart att det inte kan komma i fråga att beträffande de fall som avses i denna punkt göra en överprövning av om prövning bort ske i skattenämnd. Vad gäller det i förarbetena nämnda fallet med ett stort antal likartade taxeringsärenden följer detta redan av att det inte går att bestämma vilka av ärendena som borde ha avgjorts i skattenämnd.

Regeringsrätten finner, mot bakgrund av det anförda, att det bör vara möjligt att underlåta att undanröja ett taxeringsbeslut som fattats på tjänstemannanivå trots att det bort avgöras med skattenämnd. I första hand bör det gälla grundläggande taxeringsbeslut men det bör vara möjligt även beträffande omprövningsbeslut. Härvid

bör beaktas att det, som förut nämnts, ansetts nödvändigt med tämligen allmänt formulerade bestämmelser som ger utrymme för olika tolkningar. Enbart det förhållandet att domstolen finner att en tjänsteman missbedömt förutsättningarna för att avgöra ett ärende utan nämnd bör inte föranleda att beslutet undanröjs. Inriktningen bör främst vara om de intressen som de ifrågavarande reglerna avser att skydda trätts förnär i påtaglig omfattning eller om ett undanröjande av andra skäl är påkallat för att upprätthålla respekten för reglerna om skattenämnds medverkan.

Som nämnts tidigare kan intresset av att få klarhet i om taxeringen är definitiv inte anses äventyras genom att beslut felaktigt fattas utan skattenämnds medverkan.. Det nu aktuella beslutet har inte heller rört en skälighets- eller bedömningsfråga utan en rättsfråga. Enligt vad som upplysts i målet hade samma fråga kort förut prövats av skattenämnd i ärenden rörande andra skattskyldiga. Detta har visserligen inte medfört att det varit riktigt att pröva det nu aktuella ärendet utan nämnd men får dock anses medföra att felet framstår som mindre grovt. Vidare har frågan i samband med överklagandet blivit föremål för omprövning under medverkan av skattenämnd. Rättssäkerhetsskäl kan därför inte anses kräva att taxeringsbeslutet undanröjs. RSV:s överklagande bör således bifallas och målet återförvisas till kammarrätten för fortsatt handläggning."

Kommentar:

Notabelt är att Regeringsrätten i detta avgörande inte bara tagit ställning till verkan av bristande beslutförhet utan också till den principiellt intressanta frågan om den tidsfrist som anges i 4 kap. 14 § 1 st. TL kan "återställas" genom en återförvisning (jfr RÅ 1988 ref. 66). Svaret på frågan blev nekande. Vidden av detta principiella ställningstagande är inte helt klar. Så mycket torde dock vara klart att principen gäller också såvitt avser tidsfristerna för eftertaxering, innebärande att en återförvisning aldrig torde kunna läka en vid återförvisningstillfället tilländalupen tidsfrist för eftertaxering. Detta i sin tur medför att utrymmet för domstolarna att, efter undanröjande av ett SKM-beslut som varit till den skattskyldiges nackdel, återförvisa målet till SKM för förnyad handläggning är relativt begränsat. Inte minst gäller det nu sagda i den situationen att det undanröjda beslutet, oavsett på vilken grund det undanröjts, är ett beslut som SKM fattat med stöd av 4 kap. 14 § 1 st. TL. När återförvisningen aktualiseras torde nämligen i praktiken

tidfristen i nämnda lagrum normalt ha gått till ända och en återförvisning för prövning av om förutsättningar föreligger för eftertaxering torde principiellt sett inte vara riktig, eftersom den frågan inte är anhängig i domstolen. SKM kan ju i en sådan situation för övrigt väcka frågan om en eventuell eftertaxering på eget initiativ om tidsfristerna därför inte löpt till ända.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

RR:s dom den 8 oktober 1999, mål nr 4499-1996

**Fråga om verkan av att tjänsteman avgjort ett
taxeringsärende, vilket ärende rätteligen skulle ha
avgjorts i skattenämnd (SN).**

Inkomsttaxeringen 1991.

I sin självdeklaration 1991 redovisade en stiftelsen en nettointäkt om 17 936 kr. Stiftelsen hade därvid belastat resultatet med kostnader för "konsolideringsbidrag", som sedermera uppgetts utgöra en korrigeringspost med avseende på erhållna statsbidrag, s.k. merkostnadsersättning, med 1.7 milj. kr. SKM godtog deklarationen vid den årliga taxeringen.

I omprövningsbeslut den 23 december 1992 beslutade SKM att inte medge stiftelsen avdrag för konsolideringsbidrag. Beslutet fattades av en enskild tjänsteman oaktat frågan synes ha varit tvistig. Sedan stiftelsen begärt omprövning beslutade SKM - efter handläggning i SN- i omprövningsbeslut den 13 maj 1993 att inte ändra det tidigare fattade omprövningsbeslutet. Stiftelsen överklagade på formella grunder beslutet till LR och SKM omprövade, i enlighet med vad som föreskrivs i 6 kap. 6 § TL, ärendet den 2 juli 1993, varvid myndigheten beslutade att inte ändra tidigare beslut.

LR, som ansåg att den omständigheten att beslutet den 23 december 1992 fattats av tjänsteman i stället för rätteligen i SN medförde att beslutet inte fattats i laga ordning, undanröjde på grund härav SKM:s nu nämnda beslut.

På talan av SKM gjorde KR ingen annan ändring i LR:s dom än att också SKM:s omprövningsbeslut den 13 maj 1993 undanröjdes.

I RR yrkade RSV att stiftelsen skulle vägras berört avdrag. RSV gjorde därvid bl.a. gällande att verkan av bristande beslutförhet reglerats direkt i rättegångsbalken och indirekt i förvaltningsprocesslagen och att den regleringen fick anses ge uttryck för allmänna rättsgrundsatser som också borde slå igenom på förvaltningsområdet, innebärande att det inte förelåg grund för att undanröja SKM:s beslut. RSV framhöll vidare att varken LR eller KR undanröjt SKM:s omprövningsbeslut den 2 juli 1993, vilket beslut, oaktat det inte innebar någon ändring av tidigare beslut, enligt allmänna rättsprinciper borde vara det beslut som bar rättsverkningar i aktuell sakfråga.

RR upphävde KR:s och LR:s domar och återförvisade målet till LR för fortsatt handläggning. Motiveringen av domen i den del den handlar om verkan av bristande beslutförhet överensstämmer med motiveringen i RR:s avgörande samma dag i mål nr 363-1996. Den enda skillnaden är att RR i den avslutande delen av motiveringen i nu refererat avgörande inte hänvisar till att samma fråga kort förut prövats i SN.

Med hänsyn till utgången i målet fann RR inte skäl att uttala sig om den i målet väckta frågan om vilket av SKM:s beslut det var som bar rättsverkningar.

I övrigt prövade RR i domen bl.a. en invändning av stiftelsen av innebörd att SKM:s omprövningsbeslut den 23 december 1992 skulle sakna rättsverkningar eftersom SKM i beslutet inte angivet den beskattningsbara inkomsten och att det maskinella omräkningsbeslutet, varav den beskattningsbara inkomsten framgick, tillställdes stiftelsen först efter årsskiftet. RR konstaterade i detta avseende bl.a. att beslutet innehöll de nödvändiga beståndsdelarna i och med att den i beslutet angivna taxerade inkomsten för stiftelsen överensstämde med den beskattningsbara inkomsten.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

**KR:s i Stockholm dom den 29 september 1999 i mål nr
6374-1998**

Reaförlust vid avyttring av fordran på eget bolag.

Inkomsttaxeringen 1992.

NN lånade i februari 1991 ut 1 050 000 kr till sitt Bolag. Syftet med lånet uppgavs vara att undanröja en akut likviditetskris. Bolaget försattes emellertid i konkurs under sommaren 1991 och då Bolaget inte kunde återbetala NN hans fordran, avyttrade NN denna för 1 kr. Avdrag yrkades med 70 % av förlusten.

SKM vägrade avdrag för förlusten med åberopande av att fordran på Bolaget var värdelös redan när NN lämnade lånet, eftersom det redan vid denna tidpunkt fick anses klarlagt att någon återbetalning inte kunde bli aktuell pga av Bolagets ekonomiska situation. Även LR ansåg att det av utredningen framgick att fordran var värdelös redan när lånet lämnades, varför någon värdeminskning inte kan ha skett av fordran under innehavstiden.

NN överklagade till KR, som med följande motivering avslog överklagandet.

Enligt 3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får från intäkt av kapital avdrag göras för bl.a. realisationsförlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar.

Vid beräkning av realisationsförlust skall anskaffningskostnaden för en fordran i vissa fall beräknas med utgångspunkt i fordrans verkliga värde vid förvärvet och inte i dess nominella belopp. I bl.a. RÅ 1985 1:89 har Regeringsrätten funnit att anskaffningskostnaden, med hänsyn till omständigheterna, skulle bestämmas till ett lägre belopp än det nominella.

I målet är ostridigt att bolaget vid utlåningstillfället den 2 februari 1991 befann sig i en ekonomiskt mycket ansträngd situation och att bolaget fyra månader senare gick i konkurs. NN har således lånat ut 1 050 000 kr till

ett bolag med starkt nedsatt betalningsförmåga. Den fordran NN fått mot bolaget har därför vid utlåningstillfället haft ett betydligt lägre värde än det nominella värdet. NN har inte gjort sannolikt att värdet på fordran vid utlåningstillfället varit högre än vid försäljningstillfället, åtta månader senare. Någon realisationsförlust har därmed inte uppkommit.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

KR:s i Jönköping dom den 9 november 1999 (mål nr 1857-1999)

Behörig domstol enligt 6 § lagen (1985:206) om viten

SKM i Linköping – genom skattekontoret i Värnamo – ansökte hos LR i Jönköpings län om utdömmande av det vite som ett föreläggande för G att lämna självdeklaration var förenat med.

LR beslutade att avvisa SKM:s ansökan med motiveringen att forumregeln i 6 § viteslagen ska tolkas så att myndigheten ska anses belägen i Linköping eftersom SKM i Linköping har sitt säte där.

SKM överklagade LR:s dom till KR. Denna avslog, med samma motivering som LR, SKM:s överklagande.

Kommentar:

KR:s dom har överklagats av RSV. I överklagandet anför RSV bl.a. att verket inte kan finna att det, i brist på uttryckliga bestämmelser därom, föreligger något stöd för att hävda att en SKM är belägen endast där dess sätesort finns. Tvärtom anser RSV att såväl att uttalandet i prop. 1997/98: 17 s. 30 f. och RÅ 1995 ref 20 som normalt språkbruk talar för att en SKM måste anses vara belägen på samtliga de orter där den har kontor och att således myndigheten i detta fall är – i vart fall i viteslagens mening – belägen bl.a. i Värnamo. RSV anför vidare att rationella skäl talar för att tolka den aktuella bestämmelsen i viteslagen på det sätt RSV gör. Konsekvenserna av LR:s och KR:s tolkning blir nämligen att en skattskyldig – med de nu aktuella förutsättningarna – i princip i varje tänkbar process på

beskattningsområdet kommer att ha LR i Jönköpings län som sitt forum medan frågan om utdömmande av vite, och endast den, ska prövas av LR i Östergötlands län.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

**KR:s i Jönköping beslut den 15 november 1999, mål nr
1028-1997**

**Eftertaxering. Fråga om ett beslut av SKM kan anses
utgöra ett beslut om eftertaxering oaktat det inte utsagts
i beslutet.**

Inkomsttaxeringen 1994.

SKM påförde genom ett omprövningsbeslut den 21 mars 1996 K värde av förmån av fri kost med 11 520 kr hänförligt till 1994 års taxering. K påfördes inte skattetillägg. Beslutet angavs vara fattat med stöd av 4 kap. 7 och 14 §§ TL.

K överklagade beslutet och gjorde därvid gällande att han inte åtnjutit någon kostförmån. LR avslog överklagandet.

K fullföljde sin talan till KR som undanröjde LR:s dom och SKM:s beslut..

KR konstaterade inledningsvis, efter att ha redogjort för bl.a. innehållet i 4 kap. 14 § TL, att frågan i målet var om SKM:s omprövningsbeslut meddelats inom den i 4 kap. 14 § TL stadgade tiden eller om beslutet kunde anses innefatta en prövning av förutsättningarna för eftertaxering. Härefter anfördes följande.

I RR:s avgörande 1998 not. 106 fann RR att ett omprövningsbeslut meddelat efter den i 4 kap. 14 § TL stadgade tiden fick anses utgöra ett beslut om eftertaxering. I beslutet hade den skattskyldige påförts skattetillägg. I förvarande mål har SKM meddelat omprövningsbeslutet den 21 mars 1996 och således efter den i 4 kap. 14 § angivna tiden. Beslutet har varit till nackdel för K och det har fattats med stöd av 4 kap.

7 och 14 §§ TL, dvs. enligt reglerna om ordinära omprövningsbeslut. Skattetillägg har inte påförts.

KR finner att någon prövning av förutsättningarna för eftertaxering inte har skett och att beslutet därför inte kan ses som ett beslut om eftertaxering. Enligt 4 kap. 14 § TL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för den enskilde inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret. LR:s dom och SKM:s beslut skall därför undanröjas.

Kommentar:

Beslutet kommer inte att överklagas.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

KR:s i Stockholm beslut den 4 augusti 1999, mål nr 5804-1999

Fråga om vilka minimikrav som kan ställas på motiveringen av en dom.

SKM vägrade medge K AB ett av bolaget yrkat avdrag. K begärde anstånd med betalningen av tillkommande skatt. SKM medgav inte anstånd och det beslutet överklagades till LR. I LR förekom en omfattande skriftväxling mellan K AB och SKM varvid bolaget framförde olika grunder för varför bolagets talan skulle bifallas. LR:s dom i målet byggdes upp på det sättet att delar av vad parterna anfört i olika inlagor till LR citerades. Av misstag kom därvid vissa stycken att citeras som var hänförliga till andra mål av likartad beskaffenhet. Under rubriken domskäl återgav LR den i målet relevanta lagtexten varefter LR uttalade följande. "Länsrätten som tagit under övervägande innehållet i handlingarna i målet och vad parterna yrkat och anfört gör följande bedömning. Länsrätten anser på av bolaget ovan i målet redovisade skäl att anstånd skall medgivas i förevarande fall utan att säkerhet ställs. Överklagandet skall därför i sin helhet vinna bifall."

SKM överklagade domen och yrkade att KR skulle undanröja LR:s dom och återförvisa målet till LR för förnyad handläggning med åberopande av att domen

inte kunde anses uppfylla de krav på motivering som uppställs i 30 § FPL.

KR biföll yrkandet med väsentligen följande motivering " I 30 § andra stycket FPL stadgas att det av domstols beslut skall framgå de skäl som bestämt utgången.

Mål om anstånd med betalning av skatt kräver prövningstillstånd vid överklagande till kammarrätt. Kravet på att de skäl som bestämt utgången skall framgå av domen gör sig inte minst gällande i de fall där länsrätten utgör den sista ordinarie överprövande instansen.

Anståndsfrågan i målet innefattar dels en bedömning av den underliggande taxeringsfrågan och huruvida utgången av en prövning av denna taxeringsfråga kan betecknas som oviss, dels en bedömning av huruvida betalning av det belopp som avses med anståndet kan antas medföra sådana skadeverkningar för bolaget att anstånd skall medges på denna grund. Till detta kommer också frågan huruvida det bort krävas att den skattskyldige för att erhålla anstånd ställer säkerhet för beloppet.....

För att det skall vara tillräckligt att hänvisa till en parts argumentering och således låta denna utgöra rättens egna domskäl måste, enligt kammarrättens mening, i vart fall krävas att denna argumentering är så klar och entydig att någon tvekan inte kan råda om den rättsliga grund som bestämt utgången. I detta fall kan konstateras att den skattskyldiges argumentering innefattar olika grunder för att anstånd skall beviljas. Det framstår därför som oklart på vilken grund länsrätten beviljat anstånd. Även vad gäller frågan om huruvida säkerhet skall ställas för anståndsbeloppet framstår länsrättens motivering som bristfällig. Till detta kommer att länsrättens återgivande av vad parterna yrkat och anfört delvis är felaktigt. Sammantaget finner kammarrätten att länsrätten inte kan anses ha levt upp till de krav som 30 § FPL ställer på motiveringen av en dom. Bristerna är av sådan art att målet skall återförvisas till länsrätten för förnyad handläggning."

Kommentar:

KR i Stockholm har avgjort ytterligare mål av enahanda beskaffenhet och med samma utgång. Ett av dessa avgöranden överklagades till RR, oaktat KR i beslutet angivit att beslutet inte fick överklagas. RR konstaterade

att beslutet i enlighet med 34 § 2 st. FPL inte var överklagbart (RR 1999-09-17, mål nr 5655-1999).

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 november 1999.

SRN:s förhandsbesked den 23 oktober 1999

Fråga om bestämmande av beskattningsunderlag

Mervärdesskatt

Bolaget bedrev varuförsäljning. Bolaget hade även inrättat två stiftelser som drev ideell verksamhet. Bolaget bidrog till stiftelserna på olika sätt. Vid vissa tillfällen anordnades arrangemang i bolagets affärslokaler varvid del av försäljningssumman tillföll stiftelserna. I samband därmed skedde en omfattande marknadsföring varvid framgick vilka olika arrangemang som ordnades samt om den verksamhet som aktuell stiftelse bedrev. Kunderna upplystes också om att en del av försäljningen oavkortat tillföll stiftelsen. Någon prisnedsättning på varorna gjordes inte vid dessa tillfällen, utan det ordinarie priset gällde.

Fråga har därvid uppkommit om beskattningsunderlaget skulle reduceras med den del av ersättningen som bolaget överförde till stiftelsen.

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning. Enligt 7 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, jämfört med 3 § 1 samma kapitel beräknas beskattningsunderlaget, vid annan omsättning än uttag, med utgångspunkt i ersättningen. Med ersättning förstås enligt 3 a § första stycket det pris som följer av avtalet om varan eller tjänsten. Till grund för beräkningen av beskattningsunderlaget, i ett fall som det förevarande, skall således ligga vad kunden faktiskt har att erlagga för sitt inköp och vad den skattskyldige faktiskt uppstår. Det förhållande att en del av ersättningen lämnas av den skattskyldige som en gåva till stiftelsen är inte en omständighet som skall påverka bestämmandet av ersättningens storlek (jfr. RÅ 1975 Aa 639). Detta synsätt överensstämmer enligt nämndens mening också med det sjätte mervärdesskattedirektivet

(77/388/EEG) och EG-domstolens tillämpning av detta (jfr artikel 11 A 1 a i direktivet och punkt 8 domen i mål C-38/93 ang. Glawe Spiel och punkt 16 domen i mål C-288/94 ang. Argos). Bolaget skall således beräkna beskattningsunderlaget med utgångspunkt i hela den ersättning, som kunden erlägger.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999

Återbäring från försäkringsföretag. Fråga dels om när återbäring från försäkringsföretag skall tas upp som skattepliktig intäkt vid inkomstbeskattningen, dels om återbäringen skall påverka beräkningen av beskattningsunderlaget enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader

Inkomsttaxeringen 2000-2002.

Försäkringsbolaget SPP, ömsesidigt (SPP) och dess dotterbolag SPP Livförsäkring AB (SPP Liv) skulle återbära en del av sitt kollektiva överskott till de företag som hade sina anställda försäkrade där. Båda bolagen var sökande. SPP sökte i egenskap av arbetsgivarbolag med anställda som var försäkrade i SPP Liv. Av de fem frågor som ställdes besvarades fyra. Den femte frågan avvisades. De fyra frågorna var följande.

Fråga 1

Skall det belopp som enligt Redovisningsrådets akutgrupp skall tas upp som fordran på balansräkningen också tas upp som intäkt vid inkomstbeskattningen.

Fråga 2

Skall årets pensionskostnader vid beräkningen av underlaget för särskild löneskatt redovisas netto på så sätt att den del av premierna som täcks av utnyttjade återbäringsmedel inte skall ingå i underlaget.

Fråga 3

SPP kommer att kunna utnyttja allokerade företagsanknutna medel fr.o.m. december 1999. Utnyttjande kan dock ske även för premier för avtalspensionering som har betalats tidigare under detta år. Vid sådant utnyttjande får SPP en kontant utbetalning. Får SPP redovisa årets pensionskostnad netto vid beräkning av underlaget för särskild löneskatt?

Fråga 5

Om SRN skulle finna att årets pensionskostnad inte får redovisas netto vid beräkning av underlaget för särskild löneskatt när allokerade företagsanknutna medel utnyttjas för att täcka årets pensionskostnad eller del därav, önskar sökandebolaget att SRN tar ställning till följande: Får SPP ta upp ett belopp motsvarande nuvärdet av allokerade företagsanknutna medel som avgående post vid beräkning av underlaget för särskild löneskatt?

SRN lämnade följande förhandsbesked;

Fråga 1

" Försäkringsbolaget SPP, ömsesidigt (SPP) skall ta upp återbäringen från SPP Livförsäkring AB (SPP Liv) till beskattning när intäkten skall redovisas enligt vad som följer av god redovisningssed.

Frågorna 2, 3 och 5

Å återbäringen skall inte påverka beräkningen av SPP:s beskattningsunderlag enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLP.

MOTIVERING

SPP och SPP Liv avser att låta allokera (fördela) en del av sitt överskott ca 75 mdkr på sina kundföretag i form av återbäring. Återbäringen betalas inte ut direkt till kundföretagen utan lämnas som en fordran (tillgodohavande) på försäkringsbolagen som får användas i huvudsak för avräkning mot kommande premieinbetalningar för försäkringar inom SPP-gruppen.

Redovisningsrådets akutgrupp (akutgruppen) har på ansökan av SPP uttalat bl.a. att återbäringen skall redovisas av SPP som en tillgång på balansräkningen när återbäringen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt och att fordringen skall redovisas i enlighet med

Redovisningsrådets rekommendation RR 3.

SPP avser att redovisa tillgodohavandet på återbäring från SPP Liv i enlighet med akutgruppens uttalande och vill ha besked bl.a. om det belopp som redovisas som intäkt i räkenskaperna också samtidigt skall tas upp till beskattning och om den särskilda löneskatten på pensionskostnader skall beräknas på ett beskattningsunderlag som motsvaras av nettot av premiebetalningar efter avräkning av återbäring eller att återbäringen kan jämföras med gottgörelse från pensionsstiftelse (post f i schemat enligt 2 § SLP).

Nämnden förutsätter vid sin bedömning att några försäkringsrättsliga eller konkurrensrättsliga hinder mot förfarandet inte uppkommer.

Fråga 1

Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370) skall en intäkt i näringsverksamhet "anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed... bör tas upp som intäkt i räkenskaperna".

Med hänsyn till den koppling som föreligger mellan beskattningen och redovisningen finner nämnden att SPP skall som skattepliktig intäkt redovisa den intäkt som uppkommer vid redovisningen av återbäringen.

Frågorna 2, 3 och 5

Av 2 § SLP framgår vilka poster som skall ingå vid beräkningen av beskattningsunderlaget. Avgift för tjänstepensionsförsäkring skall ingå i beskattningsunderlaget. Återbäringen har inte ett sådant samband med kommande premiebetalningar att den kan gå i avräkning mot dessa. Inte heller kan jämförelse göras med sådan gottgörelse som utgår från pensionsstiftelser. Med hänsyn härtill finns inte något stöd för att reducera beskattningsunderlaget med hänsyn till återbäringen.

GILTIGHET

Beskedet avser taxeringsåren 2000-2002.

- - -

AVVISNING

Fråga 4 lämpar sig inte för förhandsbesked och avvisas därför. Ansökningen i övrigt avvisas i den mån den inte besvarats. "

SKILJAKTIG MENING

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde;

" Enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader skall beskattningsunderlaget beräknas på bl.a. avgift för tjänstepensionsförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse och avsättning under rubriken Avsatt till pensioner. Underlaget skall reduceras med gottgörelse från pensionsstiftelse och minskning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner. Lagstiftningen bygger på en systematik som innebär att arbetsgivarens kostnader för pensionering av anställda skall beskattas och att detta skall ske redan i takt med att kostnaderna för pensionsåtagandet redovisas. När därför gjorda reserveringar tas i anspråk måste skatteunderlaget reduceras eftersom även själva pensionsutbetalningen skall ingå i skatteunderlaget. Sålunda utgör såväl gottgörelse från pensionsstiftelse som reduktion av posten Avsatt till pensioner negativt underlag. Motsvarande justering finns inte uttryckligen föreskriven för det fall "gottgörelse" erhålles från pensionsförsäkring, dvs. det fall som nu är ifråga - sannolikt därför att behov av lagstiftning inte ansetts föreligga, då en sådan gottgörelsetransaktion bedömts som helt osannolik.

Även om detta ter sig som ett omotiverat brott mot lagens systematik torde - på grund av lagens ordalydelse - en reduktion av underlaget vara utesluten om en villkorlös återbäring görs på en pensionsförsäkring. Enligt vår mening är emellertid omständigheterna i detta fall särpräglade. Rätten till den återbäring som beslutats är dessutom försedd med betydande inskränkningar. Det sker ingen utbetalning, utan görs endast en reservering för försäkringstagarens räkning i SPPs redovisning. Denna är visserligen bestämd till ett exakt belopp, vilket också meddelas försäkringstagaren, som i enlighet med principerna för god redovisningssed har att ta upp beloppet som en fordran på SPP. Eftersom värdet av fordran är beroende av flera omständigheter, t.ex. den tid inom vilken försäkringstagaren kan nyttiggöra sig av beloppet och att SPP kan återta återbäringsbeslutet om så skulle erfordras av konsolideringsskäl, är emellertid fordringen och fordringens storlek villkorade. Försäkringstagaren

kan nyttiggöra sig av fordringen endast genom att den avräknas mot framtida premiebetalningar. I princip innebär arrangemanget således endast en villkorlig rätt att inom vissa ramar erhålla premienedsättningar under ett antal kommande år. Genom arrangemanget kommer dessa premienedsättningar endast dem tillgodo som genom tidigare premiebetalningar bidragit till att bygga upp den föreliggande överkonsolideringen. En avräkning av den villkorade fordringen på SPP som SPP Liv har bör därför inte ses som betalning av ny premie utan som en senareläggning av en tidigare gjord betalning. Alternativt kan man se tidigare gjorda överbetalningar som förskott på framtida premier. I den mån dessa överpremier belöpt på tiden efter den 15 mars 1991 har dessa premier redan beskattats.

Mot bakgrund av det anförda anser vi att fråga 2 borde besvaras jakande."

Kommentar:

Förhandsbeskedet återges efter medgivande av bolaget.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 24 november 1999

Fråga om beskattning när moderbolag går upp i dotterbolag genom fusion.

Inkomsttaxering 2000 - 2003

X AB (X) äger samtliga aktier i Y AB (Y). Y äger samtliga aktier i Z AB (Z). Y avses gå upp i Z genom fusion, varvid Y upplöses och X som fusionsvederlag får aktierna i Z.

Efter återkallande av vissa frågor önskade bolagen svar på följande frågor.

1. Medges undantag från omedelbar beskattning i Y enligt 1 och 11 §§ lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse (fusionslagen) om bolaget går upp i Z genom fusion

(härvid kan bortses från 12 - 18 §§)?

2. Medges undantag från omedelbar beskattning i Z enligt 1 och 11 §§ fusionslagen om Y går upp i Z genom fusion (härvid kan bortses från 12 - 18 §§)?

3. Medges uppskov med beskattningen av en realisationsvinst i X om villkoren i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattning vid andelsöverlåtelser inom koncerner (koncernöverlåtelaselagen) är uppfyllda?

4. Om svaret på fråga 3 är ja, erhåller X ett anskaffningsvärde på aktierna i Z som motsvarar marknadsvärdet av dessa aktier?

8. Om det fusionsvederlag som X erhåller i form av aktier i Z understiger X:s anskaffningsvärde på aktierna i Y före fusionen.

Skatterättsnämnden lämnade följande besked.

Frågorna 1 och 2

Fusionen föranleder ingen omedelbar inkomstbeskattning av Y eller av Z.

Fråga 3

X medges uppskov med beskattning av en eventuell realisationsvinst på aktierna i Y.

Fråga 4

X:s skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna i Z utgörs av marknadsvärdet vid fusionstillfället.

Fråga 8

X är ej berättigat till avdrag för en eventuell realisationsförlust på aktierna i Z.

MOTIVERING

Nämnden utgår, som en given förutsättning, ifrån att ifrågavarande fusion är en sådan fusion som avses i 14 kap. 1 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL och att den är möjlig att genomföra utan att den strider mot bestämmelser i ABL.

För att en fusion skall omfattas av lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och

verksamhetsöverlåtelser (FUL) krävs enligt 4 § bland annat att samtliga tillgångar skall övertas av övertagande företag.

Vid en fusion där ett moderbolag går upp i ett dotterbolag kan det, på grund av förbudet mot förvärv av egna aktier i 7 kap. 2 § ABL, ifrågasättas om moderbolagets "samtliga tillgångar" övertas av dotterbolaget.

Eftersom fusionen ifråga innebär att moderbolagets ägare som fusionsvederlag får samtliga aktier i dotterbolaget samtidigt som moderbolagets inkråm övertas av dotterbolaget och moderbolaget upplöses (jfr 14 kap 20 § ABL) kan det antas att dotterbolagets förvärv av de egna aktierna inte är ett sådant förvärv som avses i 7 kap. 2 § ABL. Bestämmelsen i 4 § FUL kan inte ses som ett krav på att övertagande bolag skall behålla övertagna tillgångar. Även om vid en fusion av ifrågavarande slag dotterbolagets innehav av de egna aktierna är ytterst kortvarigt finner nämnden att fusionen uppfyller de i 4 § FUL uppställda villkoren, jfr prop. 1998/99:15, särskilt ss. 215, 227, 276 och 281, varav den slutsatsen kan dras att syftet är att alla fusioner enligt 14 kap. 1 § ABL avses omfattas av FUL.

Med hänsyn till det ovan sagda, till att enligt givna förutsättningar 12-18 §§ FUL ej är tillämpliga och till att även övriga villkor för undantag från omedelbar beskattning enligt FUL får förutsättas vara uppfyllda följer svaren på frågorna 1 och 2 av 1, 9 och 11 §§ FUL. Mot bakgrund härav följer svaren på frågorna 3 respektive 8 av 1, 4, 7, 8 och 14 §§ lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen av andelsöverlåtelser inom koncerner respektive 2 § 4 a mom. och 24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Enligt allmänna regler skall X:s förvärv av aktierna i Z anses ske till marknadsvärdet (fråga 4).

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999

Uthyrning av fastighet till kommun

Mervärdesskatt.

Bakgrund;

X Kommunfastigheter AB (nedan bolaget) ansvarar sedan slutet av 1980-talet för att lämpliga lokaler finns för den verksamheten i X kommun. Av kommunen ägda fastigheter förvaltas genom bolaget. Vid behov förhyr bolaget lokaler från andra fastighetsägare för att hyra ut dessa i andra hand till kommunen. Bolaget har övertagit merparten av de kontrakt som kommunen tidigare hade med externa hyresvärdar.

I samband med en sådan överlåtelse av hyreskontrakt har frågor uppkommit avseende frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokaler enligt 9 kap. mervärdesskattelagen (ML) jämfört med 3 kap. 3§, 2 st ML.

Fastighetsägaren Y AB äger fastigheten A. Fastigheten, som färdigställdes 1994, består av såväl bostäder som kommunala lokaler för omsorgsverksamhet har registrering för frivillig skattskyldighet. Fastighetsägaren har dragit av ingående skatt på såväl löpande omkostnader som investeringar i denna del. Omsorgsverksamheten består således inte av servicelägenheter, gruppboende eller andra former av boende. Bolaget önskar nu överta kontraktet från kommunen och träda in som förstahandshyresgäst. Bolaget skall därefter vidareuthyra lokalerna till kommunen vilken blir andrahandshyresgäst. Bolaget har således inte för avsikt att själv bedriva någon verksamhet i lokalerna utan verksamheten kommer även fortsättningsvis att bedrivas av kommunen. Den verksamhet kommunen bedrivit och kommer att bedriva är mervärdesskattefri omsorgsverksamhet och har ej förändrats. Bolaget har därför för avsikt att ansöka om registrering för frivillig skattskyldighet för den aktuella lokalen/fastigheten. Den verksamhet som bedrivs i lokalerna av kommunen har ej förändrats.

1. Anses, under angivna förutsättningar, bolagets

uthyrning vara sådan skattepliktig fastighetsuthyrning som avses i 3 kap 3 § st 2-3 ML?

2. Under förutsättning att uthyrningen enligt fråga 1 anses vara skattepliktig lokaluthyrning enligt 3 kap 3 § st 2-3 ML och att X AB enligt beslut från skattemyndigheten skall vara frivilligt skattskyldig för uthyrningen, har fastighetsägaren avdragsrätt för den ingående skatt avseende förvärv som belöper på de lokaler som omfattas av skattskyldighet.

3. Uppkommer i och med byte av hyresgäst, från X kommun till bolaget, någon skyldighet för fastighetsägaren att återföra tidigare avlyft ingående skatt.

SRN:s beslut;

Fråga 1

X Kommunfastigheter AB:s uthyrning till kommun är enligt 3 kap. 1 § jämfört med 2 § och 3 § andra och tredje styckena mervärdesskattelagen (1994:200), ML, en skattepliktig omsättning.

Frågorna 2 och 3

Under de angivna förutsättningarna har Y AB rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till de lokaler som omfattas av skattemyndighetens beslut om skattskyldighet. Det förhållandet att Y AB:s fastighetsuthyrning sker till X Kommunfastigheter AB i stället för till kommunen medför inte att Y AB:s blir skyldigt att återföra tidigare avdragen mervärdesskatt hänförlig till anskaffningar för de aktuella lokalerna.

MOTIVERING

Fråga 1

Enligt 3 kap. 1 § första stycket ML är omsättning av varor och tjänster skattepliktig, om inget annat anges i kapitlet. I 2 § första stycket undantas från skatteplikt bl. a. upplåtelse av hyresrätter till fastigheter. Enligt 3 § andra stycket gäller dock detta undantag inte när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun är, med ett i detta ärende inte aktuellt undantag, skattepliktig även om uthyrning sker för en

verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Enligt tredje stycket tillämpas bestämmelserna i andra stycket också vid uthyrning i andra hand.

X Kommunfastigheter AB:s uthyrning av ifrågavarande lokaler utgör en sådan andrahandsuthyrning som omfattas av de nyssnämnda bestämmelserna. Uthyrningen är därför en skattepliktig omsättning.

Frågorna 2 och 3

Nämnden utgår vid prövningen av frågorna från att skattemyndigheten enligt 9 kap. 1 § första stycket ML beslutar att X Kommunfastigheter AB skall vara skattskyldigt för uthyrningen till X kommun av lokalerna.

X Kommunfastigheter AB hyr ut lokalerna till X kommun som stadigvarande använder dessa i sin omsorgsverksamhet. X Kommunfastigheter AB kommer att ansöka om skattskyldighet för verksamheten. Förutsättningar föreligger därför även fortsättningsvis för Y AB att vara skattskyldigt för uthyrningen av lokalerna trots att denna sker till X Kommunfastigheter AB i stället för till kommunen. Y AB är därför enligt 9 kap. 3 § första stycket ML berättigat till avdrag för ingående skatt som hänför sig till anskaffningar för lokalerna enligt bestämmelserna i 8 kap. ML (fråga 2).

Enligt svaret på fråga 2 föreligger även efter det tilltänkta förfarandet förutsättningar för Y AB att också i fortsättningen vara skattskyldigt för uthyrningen av lokalerna även om uthyrningen sker till X Kommunfastigheter AB i stället för till kommunen. Någon sådan ändring i förhållandena som enligt 9 kap. 5 § ML medför skyldighet för Y AB att återföra tidigare avdragen ingående skatt föreligger därför inte (fråga 3).

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 24 november 1999

Fråga om rätt till avdrag för koncernbidrag enligt 2 § 3 mom SIL föreligger samt fråga om skatteflyktslagen är tillämplig.

Inkomsttaxering 2000 - 2002.

X AB (X) är ett av Y AB (Y) helägt bolag. X bedriver verksamhet avseende uthyrning av bl.a. maskiner till byggföretag och är vinstgivande. Y redovisar ett betydande underskott. Avsikten är, inför en avyttring alternativt börsintroduktion av X nästa år, att X i år skall lämna ett koncernbidrag på ett betydande belopp till Y för att kunna utnyttja det underskott som nu finns i Y. Koncernbidraget kommer att överstiga X skattepliktiga resultat och således ge upphov till ett underskott hos X. För att finansiera detta koncernbidrag skall Y lämna ett ovillkorat aktieägartillskott till X.

Frågorna i ärendet är om avdrag kan medges för koncernbidraget, fråga 1, och om X inom UAL:s ramar kan utnyttja det underskott som uppkommer till följd av koncernbidraget, fråga 2, samt om lagen mot skatteflykt blir tillämplig på förfarandet, fråga 3, eller om det vid en helhetsbedömning finns anledning att bortse från koncernbidraget, fråga 4.

Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked

Fråga 1

Det koncernbidrag X lämnar till Y skall under de förutsättningar som anges i 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, anses utgöra en avdragsgill omkostnad för X utan hinder av att bolaget erhåller aktieägartillskott eller redovisar ett underskott till följd av det lämnade koncernbidraget.

Fråga 2

Det Förhållandet att X:s underskott är föranlett av det koncernbidrag som avses i fråga 1 hindrar inte att avdrag medges för detta underskott inom ramarna för bestämmelserna i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL.

Fråga 3

Lagen (1195:575) mot skatteflykt är inte tillämplig.

SRN motiverade sitt beslut enligt följande

Fråga 1

I 2 § 3 mom. SIL anges de förutsättningar som skall vara uppfyllda för att koncernbidrag skall kunna lämnas med skatterättslig verkan. Såsom Regeringsrätten fann i rättsfallet RÅ 1989 ref. 31, som gällde ett motsvarande förfarande, får dessa bestämmelser anses uttömmande reglera de krav som uppställs för avdragsrätt respektive skatteplikt för koncernbidrag. Något krav finns inte som innebär att det givande företaget inte får redovisa underskott av sin verksamhet efter det att koncernbidrag lämnats. Hinder mot avdrag kan således inte anses föreligga vid en tillämpning av dessa bestämmelser, vilket överensstämmer med Regeringsrättens uppfattning i det nämnda rättsfallet.

Fråga 2

Enligt 1 § UAL gäller att om underskott uppkommer i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst enligt bl.a. SIL medges avdrag för underskott i förvärvskällan närmast följande år om ej annat följer av bestämmelserna i UAL. Det finns i UAL inte några bestämmelser som utesluter att ett genom koncernbidrag tillskapat underskott beaktas. De allmänna reglerna i UAL utgör således inte hinder mot att beakta ett underskott som uppkommit på grund av att X medgetts avdrag för lämnat koncernbidrag.

Fråga 3

I det nämnda rättsfallet RÅ 1989 ref. 31 godtog som framgått Regeringsrätten att avdragsrätt enligt allmänna regler förelåg för ett under motsvarande förhållanden lämnat koncernbidrag. Vad som enligt Regeringsrätten i stället kunde komma i fråga var att med tillämpning av då gällande skatteflyktslag (1980:865) vägra avdraget i de fall bidraget inte syftade till annat än att uppnå en obehörig skatteförmån.

Regeringsrätten konstaterade bl.a. att det genom koncernbidraget, som möjliggjorts genom mottaget aktieägartillskott, hade skapats ett underskott hos givaren som kunde utnyttjas som förlustavdrag. Det skulle vidare enligt Regeringsrätten strida mot grunderna för 2 § 3 mom. SIL, dvs. koncernbidragsreglerna, att företa en taxering på

grundval av ett förfarande varigenom som skett skapats en förlust hos givaren. Regeringsrätten fann således att skatteflyktslagen var tillämplig och beaktade därför inte koncernbidraget vid bedömningen av givarens rätt till förlustavdrag.

I den nu gällande skatteflyktslagen uttrycks det tidigare gällande rekvisitet "strida mot lagstiftningens grunder" som att förfarandet inte får strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet. Någon direkt ändring i sak torde inte ha varit avsedd med den nya lydelsen av detta rekvisit varför den praxis som tidigare utbildats i princip fortfarande är vägledande.

I rättsfallet torde ha beaktats att förfarandet skedde inför en försäljning av det givande bolaget. Vid den tidpunkten gällde lagen (1960:63) om förlustavdrag (FAL). FAL har senare avskaffats och ersatts av UAL. De nya bestämmelserna i UAL innehåller skärpta spärregler i fråga om möjligheterna att utnyttja ett underskott efter en ägarförändring, särskilt mot koncernbidrag från den nye ägaren genom den s.k. koncernbidragsspärren i 8 § UAL. Det har också införts en s.k. beloppsspärr i 7 § som skall hindra handel med skalbolag. Principen för systemet med förlustutjämning i UAL är annars att det skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar (prop. 1993/94:50, bl.a. s. 257).

Genom de angivna efter Regeringsrättens dom antagna bestämmelserna har möjligheterna att efter en ägarförändring nyttja ett gammalt genom koncernbidrag uppkommet underskott beskuren. Förfarandet innebär ett tidigareläggande av nyttjandet av det underskott som finns hos Y jämfört med om en försäljning inte kommit till stånd men också att underskottet så att säga flyttas till dotterbolaget X. Den "resultatutjämning" som på detta sätt åstadkoms kan inte anses strida mot lagstiftningens syfte utifrån nu gällande regelsystem. Enligt nämndens mening är skatteflyktslagen inte tillämplig i de med frågan avsedda situationerna.

Fråga 4

Frågan finns redan beaktad i de lämnade svaren och förfaller därför.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 25 november 1999

Undantagsregeln vid koncernbidragsrätt i 22 § andra stycket UPL är tillämplig på överlåtelsen från kommanditbolag till aktiebolag inom samma koncern.

Inkomsttaxeringen 2000-2002.

MOTIVERING

AB A är moderbolag i en koncern vars verksamhet avser uthyrning av inventarier. Avsikten är nu att två i koncernen ingående kommanditbolag, i vilka AB A är komplementär, skall avyttra sina respektive ägda inventarier. Avyttringarna skall ske till underpris till det av AB A helägda dotterbolaget B AB. Koncernbidragsrätt föreligger mellan dessa båda bolag.

Frågan i ärendet är om uttagsbeskattning kan underlåtas. Frågan aktualiseras av att AB A har s.k. gammalt underskott. Enligt 22 § första stycket UPL medges nämligen inte undantag från uttagsbeskattning om underskott uppkommit hos förvärvaren eller, såsom är fallet i ärendet, hos företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt det år överlåtelsen sker. Enligt andra stycket i den nämnda paragrafen, i dess lydelse enligt lagändringen SFS 1999:644, utgör dock det nu sagda inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren det år överlåtelsen sker.

Enligt andra stycket i den nämnda paragrafen, i dess lydelse enligt lagändringen SFS 1999:644, utgör dock det nu sagda inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning om överlåtaren kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren det år då överlåtelsen sker.

Med en tillämpning efter ordalydelsen gäller detta undantag inte i förevarande fall eftersom överlåtaren är kommanditbolag och därmed inte är ett eget skattesubjekt med rätt att lämna koncernbidrag. Däremot har komplementären AB A en sådan rätt i

förhållande till förvärvaren B AB.

Reglerna om beskattning av handelsbolag och kommanditbolag innebär att deras inkomst hänförs till delägarna och beskattas hos dem, 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Detta har medfört att delägarna i olika sammanhang har ansetts bedriva samma verksamhet som handelsbolaget eller kommanditbolaget och på så sätt kunnat ge upphov till bl.a. koncernbidragsrätt hos delägarbolag, jfr rättsfallet R78 1:80. Enligt grunderna för den nu berörda lagstiftningen bör ordalydelsen i 22 § andra stycket UPL inte innebära något hinder mot att undantaget gäller även i den med ansökningen avsedda situationen.

Att överlåtare i kommanditbolag inte själva har någon avdragsrätt för koncernbidrag till förvärvaren bör således inte medföra att undantag från uttagsbeskattning inte kan medges om även övriga förutsättningar är uppfyllda.

Det lämnade svaret berör enbart AB A såsom komplementär i kommanditbolagen och skattskyldig för deras inkomster. Något svar behövs inte för förvärvaren B AB:s del.

Kommentar:

RSV har begärt fastställelse av förhandsbeskedet hos RR.

Område: EG-domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 november 1999.

EG-domstolens dom den 18 november 1999

Etableringsfrihet — Betalning som sker från ett svenskt bolag till dess dotterbolag — Befrielse från bolagsskatt". Också fråga om huruvida begäran om förhandsavgörande kan upptas till sakprövning.

I mål C-200/98. angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från Regeringsrätten (Sverige), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen

anhängiga målet mellan X AB, Y AB och Riksskatteverket, angående tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), artikel 53 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), artikel 54 i EG-fördraget (nu artikel 44 EG i ändrad lydelse), artikel 55 i EG-fördraget (nu artikel 45 EG), artiklarna 56 och 57 i EG-fördraget (nu artiklarna 46 EG och 47 EG i ändrade lydelse) samt artiklarna 58, 73b och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 48 EG, 56 EG och 58 EG), meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av ordföranden G.C. Rodríguez Iglesias, avdelningsordförandena J.C. Moitinho de Almeida, D.A. O. Edward (referent), L. Sevón och R. Schintgen samt domarna C. Gulmann, P. Jann, H. Ragnemalm och M. Wathelet, generaladvokat: A. Saggio, justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. von Holstein, med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- Riksskatteverket, genom avdelningsdirektören K.-G. Kjell, Riksskatteverket,

- Europeiska gemenskapernas kommission, genom H. Michard och K. Simonsson, båda vid rättstjänsten, och F. Riddy, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, samtliga i egenskap av ombud, med hänsyn till förhandlingsrapporten, efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 20 april 1999 av: Sveriges regering, företrädd av departementsrådet A. Kruse, utrikesdepartementet, i egenskap av ombud, Nederländernas regering, företrädd av avdelningschefen A. Fierstra, utrikesministeriets europarättsavdelning, i egenskap av ombud, och kommissionen, företrädd av K. Simonsson och F. Riddy, och efter att den 3 juni 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande, följande

Dom

1. Regeringsrätten har genom beslut av den 29 april 1998, som inkom till domstolen den 22 maj samma år, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt en fråga om tolkningen av artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), artikel 53 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), artikel 54 i EG-fördraget (nu artikel 44 EG i ändrad lydelse), artikel 55 i EG-fördraget (nu artikel 45 EG), artiklarna 56 och 57 i EG-fördraget (nu artiklarna 46 EG och 47 EG i ändrade lydelse) samt artiklarna 58, 73b

och 73d i EG-fördraget (nu artiklarna 48 EG, 56 EG och 58 EG).

2. Frågan har uppkommit i ett mål angående ett överklagande av ett beslut om förhandsbesked från Skatterättsnämnden, som framstälts av två svenska bolag, X AB och Y AB.

3. Skatterättsnämndens beslut får enligt den svenska rättsordningen överklagas hos Regeringsrätten. Enligt lagen (1951:442) om förhandsbesked i taxeringsfrågor är Skatterättsnämnden behörig att på ansökan av enskilda skattskyldiga meddela bindande förhandsbesked om tillämpningen av skattelagstiftning, särskilt i fråga om direkt statlig eller direkt kommunal skatt.

4. Inom ramen för en omorganisation av en koncern ansökte det svenska moderbolaget, X AB, och dess svenska dotterbolag, Y AB, i juni 1996 hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked angående tillämpningen vid deras taxeringar åren 1997—1999 av bestämmelserna om koncernbidrag i 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, (nedan kallad SIL). I ovannämnda lagrum i SIL föreskrivs att bidrag som lämnas mellan bolag inom en koncern under vissa förutsättningar kan omfattas av skattelättnader. Äger svenskt aktiebolag mer än nio tiondelar av aktierna i ett annat svenskt aktiebolag skall, enligt nämnda lagrum, koncernbidrag som det ena bolaget lämnar till det andra anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren. Syftet med reglerna är att skattebelastningen inte skall behöva bli större om en verksamhet bedrivs av flera företag inom en koncern än om den bedrivs av ett enda företag.

5. Vid tiden för ansökan om förhandsbesked ägde koncernen 99,8 procent av aktierna i Y AB. X AB ägde cirka 58 procent av aktierna direkt. Återstoden av kapitalet i Y AB ägdes av olika helägda dotterbolag till X AB.

6. Förhandsbesked från Skatterättsnämnden begärdes bland annat angående möjligheten att i tre olika fall erhålla de skattelättnader som föreskrivs i 2 § 3 mom. SIL.

7. I det första fallet ägdes aktierna i Y AB uteslutande av X AB och detta bolags helägda svenska dotterbolag. I

det andra fallet förvärvade bolaget Z BV, ett helägt nederländskt dotterbolag till X AB, 15 procent av aktierna i Y AB. I det tredje fallet förvärvade Z BV och bolaget Y GmbH, ett helägt tyskt dotterbolag till X AB, vardera 15 procent av aktierna i Y AB.

8. Den 22 november 1996 meddelade Skatterättsnämnden förhandsbesked med anledning av bolagen X AB:s och Y AB:s ansökan. Beträffande det första fallet fann nämnden att regeln i 2 § 3 mom. första stycket SIL inte möjliggjorde att koncernbidrag gavs med den verkan som där avses. Enligt denna regel krävs att det svenska bolaget äger mer än nio tiondelar av aktierna i det andra svenska bolaget. Däremot kunde koncernbidrag ges med sådan verkan med stöd av fusionsregeln i andra stycket. Enligt fusionsregeln gäller sådana skattelättnader även för bidrag mellan ett moderbolag och ett delägt dotterbolag, om ägarförhållandena under hela beskattningsåret varit sådana att dotterbolaget genom fusion med moderbolaget kunnat uppgå i det sistnämnda.

9. Angående det andra fallet ansåg Skatterättsnämnden att samma regel var tillämplig. Nämnden klargjorde i det avseendet att även om endast svenska bolag kunde omfattas av regeln framgår det av Regeringsrättens rättspraxis att det skulle strida mot förbudet mot ägardiskriminering i ett sådant dubbelbeskattningsavtal som det som ingåtts mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederländerna att vägra bolag med säte i dessa medlemsstater möjligheten att ge koncernbidrag med den förmånliga skattemässiga verkan som föreskrivs i SIL.

10. I det tredje fallet förklarade Skatterättsnämnden emellertid att fusionsregeln inte var tillämplig på den grunden att det enligt Regeringsrättens rättspraxis inte var möjligt att samtidigt tillämpa två sådana dubbelbeskattningsavtal som de som ingåtts mellan Konungariket Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland respektive mellan Konungariket Sverige och Konungariket Nederländerna. Enligt Regeringsrättens rättspraxis är en samtidig tillämpning av flera sådana avtal utesluten, eftersom bestämmelserna i varje dubbelsbeskattningsavtal är avsedda att tillämpas enbart på företag i de avtalsslutande staterna och inte i förhållande till tredje land. Skatterättsnämnden ansåg vidare att en prövning enligt gemenskapsrätten inte föranledde någon annan bedömning.

11. Bolagen X AB och Y AB överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten. De hävdade att Skatterättsnämndens besked, i den del det innebär att skattelättnader inte kan medges för koncernbidrag i det tredje fallet, utgör otillåten diskriminering enligt fördraget, eftersom det strider i synnerhet mot artikel 6 i EG-fördraget (nu artikel 12 EG i ändrad lydelse) och artiklarna 52, 58 och 73b i samma fördrag.

12. Regeringsrätten anser att det är nödvändigt att erhålla en tolkning av gemenskapsrätten för att den skall kunna döma i saken och har begärt att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande beträffande följande fråga:

"Enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillerkänns ett koncernbidrag under vissa förutsättningar skatterättslig verkan om det lämnas från ett svenskt aktiebolag till ett annat svenskt aktiebolag, som i sin helhet ägs antingen av det förstnämnda bolaget direkt eller av detta tillsammans med ett eller flera helägda svenska dotterbolag. Det skattemässiga resultatet blir detsamma om ett eller flera av de helägda dotterbolagen är utländska men har säte i *en och samma* medlemsstat och Sverige med denna stat har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul. Är det mot denna bakgrund förenligt med gällande gemenskapsrätt, särskilt artikel 52 jämförd med artikel 58 samt artiklarna 73b och 73d i Romfördraget, att tillämpa en ordning som innebär att ett koncernbidrag inte tillerkänns samma skatterättsliga verkan när det svenska moderbolaget i stället äger det mottagande bolaget tillsammans med två eller flera helägda utländska dotterbolag, som har säte i *olika* medlemsstater med vilka Sverige har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul?"

Huruvida begäran om förhandsavgörande kan upptas till sakprövning

13. Innan tolkningsfrågan besvaras skall det först undersökas om Regeringsrätten kan anses som en "domstol i en medlemsstat" i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, då den har att ta ställning till ett överklagande av ett beslut om förhandsbesked som meddelats av Skatterättsnämnden. För det andra måste det prövas om den fråga om tolkningen av gemenskapsrätten som ställts till domstolen har

uppkommit i en verklig och inte enbart hypotetisk tvist.

14. När EG-domstolen skall bedöma om det hänskjutande organet är en domstol i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, vilket är en rent gemenskapsrättslig fråga, skall den enligt fast rättspraxis beakta ett antal omständigheter, nämligen om organet är inrättat med stöd av lag, om det är av stadigvarande karaktär, om dess avgöranden är tvingande, om förfarandet är kontradiktoriskt, om organet tillämpar rättsregler samt om det har en oberoende ställning (se dom av den 30 juni 1966 i mål 61/65, Vaassen-Göbbels, REG 1966, s. 377, 394, 395, svensk specialutgåva, volym 1, s. 263, och dom av den 17 september 1997 i mål C-54/96, Dorsch Consult, REG 1997, s. I-4961, punkt 23).

15. Nationella domstolar har dessutom endast befogenhet att framställa en begäran till domstolen om en tvist är anhängig vid dessa och om de skall fälla avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär (se bland annat beslut av den 18 juni 1980 i mål 138/80, Borker, REG 1980, s. 1975, punkt 4, svensk specialutgåva, volym 5, s. 237, och dom av den 12 november 1998 i mål C-134/97, Victoria Film, REG 1998, s. I-7023, punkt 14).

16. Generaladvokaten har i punkt 12 i sitt förslag till avgörande påpekat att, eftersom det inte kan ifrågasättas att Regeringsrätten uppfyller samtliga övriga villkor som ställs i domstolens rättspraxis, det endast är nödvändigt att klargöra om Regeringsrätten, då den prövat ett överklagande av Skatterättsnämndens beslut, fäller ett avgörande inom ramen för ett förfarande som är avsett att leda till ett avgörande av rättskipningskaraktär.

17. Det kan i det avseendet konstateras att Regeringsrättens prövning av ett överklagande syftar till att kontrollera lagenligheten av ett beslut om förhandsbesked, som, när det vunnit laga kraft, är bindande för skattemyndigheten och skall lända till efterrättelse vid taxeringen, om och i den mån den enskilde som begärt detta besked genomför den åtgärd som ansökan gäller. Regeringsrätten skall under dessa omständigheter anses utöva rättskipande verksamhet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Victoria Film, punkt 18).

18. Vad beträffar tolkningsfrågans hypotetiska karaktär erinrar domstolen om att det inom ramen för det samarbete mellan domstolen och de nationella domstolarna som inrättats genom artikel 177 i fördraget ankommer uteslutande på de nationella domstolarna, vid vilka tvisten anhängiggjorts och som har ansvaret för det rättsliga avgörandet, att mot bakgrund av de särskilda omständigheterna i varje enskilt mål bedöma såväl om ett förhandsavgörande är nödvändigt för att döma i saken som relevansen av de frågor som ställs till domstolen (se till exempel dom av den 27 oktober 1993 i mål C-127/92, Enderby, REG 1993, s. I-5535, punkt 10, svensk specialutgåva, volym 14, och dom av den 5 oktober 1995 i mål C-125/94, Aprile, REG 1995, s. I-2919, punkt 16).

19. Domstolen är följaktligen i princip skyldig att pröva frågor som ställs av en nationell domstol när dessa avser tolkningen av en gemenskapsrättslig bestämmelse (se dom av den 16 juli 1992 i mål C-83/91, Meilicke, REG 1992, s. I-4871, punkt 24, svensk specialutgåva, volym 13, och domen i det ovannämnda målet Aprile, punkt 17).

20. Endast om domstolen anmodas att ta ställning till ett hypotetiskt problem förhåller det sig på annat sätt (se dom av den 16 december 1981 i mål 244/80, Foglia mot Novello, REG 1981, s. 3045, punkterna 18 och 20, svensk specialutgåva, volym 6, s. 243, och domen i det ovannämnda målet Meilicke, punkt 25).

21. När det gäller de omständigheter under vilka den nationella domstolen i föreliggande fall har hänskjutit en fråga till domstolen, är det riktigt att den nationella domstolen skall döma i en tvist avseende möjligheten för X AB att på vissa villkor lämna ett koncernbidrag till Y AB i framtiden. Då beslutet om hänskjutande fattades hade X AB ännu inte lämnat detta bidrag.

22. Denna omständighet är emellertid inte av sådant slag att tolkningsfrågan inte kan upptas till prövning. Målet vid den nationella domstolen gäller nämligen en verklig tvist, och domstolen har således inte anmodats att ta ställning till ett hypotetiskt problem utan har tillräcklig information om tvisten för att kunna tolka de gemenskapsrättsliga bestämmelserna och på ett ändamålsenligt sätt besvara den ställda frågan (se domen i det ovannämnda målet Aprile, punkt 20).

23. Eftersom beslutet om hänskjutande uppfyller detta villkor skall Regeringsrätten, inom ramen för det förfarande som gett upphov till föreliggande tolkningsfråga, anses som en domstol i en medlemsstat, i den mening som avses i artikel 177 i fördraget, och tolkningsfrågan kan således upptas till sakprövning.

Prövning i sak

24. Domstolen konstaterar inledningsvis att målet vid den nationella domstolen gäller tre typer av koncernbidrag:

- Bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i en medlemsstat, varav det ena bolaget i sin helhet ägs antingen av det andra bolaget direkt, eller av detta tillsammans med ett eller flera helägda dotterbolag som också har säte i den medlemsstaten (nedan kallat koncernbidrag typ A).

- Bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i en medlemsstat, varav det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med ett eller flera helägda dotterbolag med säte i en annan medlemsstat med vilken den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul (nedan kallat koncernbidrag typ B).

- Bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i en medlemsstat, varav det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med ett eller flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda medlemsstaten har ingått dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul (nedan kallat koncernbidrag typ C).

25. Den nationella domstolen vill få klarhet i om artiklarna 52 och 58 i fördraget avseende etableringsfrihet samt artiklarna 73b och 73d i samma fördrag avseende fri rörlighet för kapital utgör hinder för tillämpningen av sådana nationella bestämmelser som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilka vissa skattelättnader medges för koncernbidrag av typ A och B men inte för koncernbidrag av typ C.

26. Vad beträffar bestämmelserna om etableringsfrihet skall det klargöras att även om dessa bestämmelser enligt ordalydelsen särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, föreskriver de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning och som i övrigt motsvarar definitionen i artikel 58, från att etablera sig i en annan medlemsstat (dom av den 27 september 1988 i mål 81/87, Daily Mail and General Trust, REG 1988, s. 5483, punkt 16, svensk specialutgåva, volym 9, s. 693, och dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 21).

27. I det avseendet kan konstateras att enligt den lagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen vägras svenska bolag som utövat sin rätt att etablera dotterbolag i andra medlemsstater möjligheten att komma i åtnjutande av vissa skattelättnader i samband med koncernbidrag av typ C.

28. Enligt denna lagstiftning särbehandlas olika typer av koncernbidrag på grundval av var dotterbolagen har sina säten. En sådan särbehandling strider, i avsaknad av motivering, mot bestämmelserna om etableringsfrihet i fördraget. Det saknar relevans i detta avseende att det enligt Regeringsrättens rättspraxis är möjligt att behandla bidrag av typ B på samma sätt som bidrag av typ A.

29. I målet vid den nationella domstolen har den svenska regeringen inte försökt motivera den särbehandling som just konstaterats med avseende på bestämmelserna om etableringsfrihet i fördraget. För övrigt har regeringen under förhandlingen uttryckligen medgivit att den ifrågavarande lagstiftningen strider mot artikel 52 i fördraget.

30. Mot bakgrund av det ovan anförda är det inte nödvändigt att undersöka om bestämmelserna i fördraget avseende fri rörlighet för kapital utgör hinder för tillämpningen av en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

31. Tolkningsfrågan kan således besvaras så, att när en medlemsstat medger vissa skattelättnader för koncernbidrag mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten och då det ena av dessa bolag i sin

helhet ägs antingen av det andra bolaget direkt, eller av detta tillsammans med

- ett eller flera helägda dotterbolag som också har säte i den medlemsstaten, eller med

- ett eller flera helägda dotterbolag med säte i en annan medlemsstat med vilken den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul,

utgör artiklarna 52 och 58 i fördraget hinder för att samma skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten, när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

- angående den fråga som genom beslut av den 29 april 1998 har ställts av Regeringsrätten — följande dom;

När en medlemsstat medger vissa skattelättnader för koncernbidrag mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten och då det ena av dessa bolag i sin helhet ägs antingen av det andra bolaget direkt, eller av detta tillsammans med

- ett eller flera helägda dotterbolag som också har säte i den medlemsstaten, eller med

- ett eller flera helägda dotterbolag med säte i en annan medlemsstat med vilken den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke diskrimineringsklausul, utgör artikel 52 i EG-fördraget (nu artikel 43 EG i ändrad lydelse), artikel 53 i EG-fördraget (upphävd genom Amsterdamfördraget), artikel 54 i EG-fördraget (nu artikel 44 EG i ändrad lydelse), artikel 55 i EG-fördraget (nu artikel 45 EG), artiklarna 56 och 57 i EG-fördraget (nu artiklarna 46 EG och 47 EG i ändrade lydelse) samt artikel 58 i EG-fördraget (nu artikel 48 EG) hinder för att samma skattelättnader vägras för bidrag som lämnas mellan två aktiebolag med säte i den medlemsstaten,

när det ena bolaget i sin helhet ägs av det andra bolaget tillsammans med flera helägda dotterbolag med säte i flera andra medlemsstater med vilka den förstnämnda medlemsstaten har ingått ett dubbelbeskattningsavtal som innehåller en icke-diskrimineringsklausul

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

18/99

- [RR:s dom den 7 maj 1999, mål nr 7238-1995](#). Intäktsföring av serviceavgifter. Bolag medgavs rätt att uppskjuta intäktsföringen av den del av de under räkenskapsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte på nästa beskattningsår
 - [RR:s dom den 27 april 1999, mål nr 2710-1998](#). Beskattning av räntegaranti i form av s.k. CAP-avtal i inkomstslaget kapital
 - [SRN:s förhandsbesked den 23 april 1999](#). Bonusförmån som skall utgå som pension. Fråga om beskattningstidpunkten
 - [SRN:s förhandsbesked den 17 maj 1999](#). Fråga om uttags- och utdelningsbeskattning
 - [SRN:s förhandsbesked den 11 maj 1999](#). Fråga om ekonomisk förening har avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till insatsemitterade insatser
 - [SRN:s förhandsbesked den 23 april 1999](#). Förmån av pensionsförsäkring vid anställning hos dansk arbetsgivare
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 maj 1999.

RR:s dom den 7 maj 1999, mål nr 7238-1995.

Intäktsföring av serviceavgifter.

Bolag medgavs rätt att uppskjuta intäktsföringen av den del av de under räkenskapsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte på nästa beskattningsår.

Skälen för RR:s avgörande:

Bolagets verksamhet avser tjänster för återlämnande av upphittade nycklar till ägaren. I korthet innebär detta att bolaget ställer en nyckelbricka (säkerhetsbricka) som innehåller en individuell sifferkod till kundens förfogande. Om kunden tappar sina nycklar med nyckelbrickan kan en upphittare lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Bolaget har då åtagit sig att se till att kunden återfår sina nycklar. Nycklarna sänds av

posten till bevakningsföretaget A med vilket bolaget har tecknat ett avtal. A kan med hjälp av sifferkoden återställa nycklarna till ägaren. För sitt åtagande debiterar bolaget kunden en årlig serviceavgift samt faktureringsavgift, vid nytt abonnemang dessutom en uppläggningsavgift.

Frågan i målet är om bolaget haft rätt att uppskjuta intäktsföringen av den del av de under beskattningsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte sig på nästa beskattningsår.

Enligt 41 § KL i den lydelse som var tillämplig vid 1991 års taxering skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som haft ordnad bokföring ske på grundval av denna med beaktande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I fjärde stycket i anvisningspunkten föreskrivs bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iaktas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringsättet, att fordringar tas upp som inkomst det år de uppkommer och att räntor hänförs till inkomsten för det år på vilket de belöper. Å andra sidan bör förskottsvis uppburna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Bestämmelserna överflyttades vid 1990 års skattereform med endast redaktionella ändringar till 24 § KL samt punkt 1 första och tredje styckena av anvisningarna till 24 § KL.

RR gör följande bedömning;

Bestämmelserna i KL innebär att bolagets intäktsredovisning av serviceavgifterna skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Några särskilda bestämmelser för sådana inkomster finns inte. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen skall beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda

alternativet (jfr lagrådsremiss den 3 september 1998 med förslag till ny inkomstskattelag 14 kap. 2 och 4 §§ samt kommentaren till dessa paragrafer, s. 162-164 och 165-167).

Allmänt kan sägas gälla att ersättningar för tjänster, som skall utföras under en kommande period, skall intäktsföras antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden (Bokföringsnämndens cirkulär C 20/5 samt uttalanden U 87:1, U 89:6 och U 89:10). Har huvuddelen av prestationen fullgjorts kan det finnas anledning att intäktsföra ersättningen och göra en reservering för framtida utgifter (U 87:9). Bolaget anser att den prestation som serviceavgifterna avser fullgörs löpande under avgiftsperioden medan RSV anser att den nästan i sin helhet är fullgjord vid faktureringen.

De i målet aktuella serviceavgifterna avser betalning för bolagets åtagande att under den period avgifterna avser självt eller genom annan ombesörja att upphittade nycklar på ett enkelt och tillförlitligt sätt kan återställas till ägaren. Bolaget får anses fullgöra denna prestation löpande under avtalstiden.

Bolagets intäcksredovisning kan med hänsyn härtill inte anses strida mot god redovisningssed.

Kommentar:

RR har medgivit en annan redovisningsprincip än i RÅ 1977 ref 13 och RÅ 1987 not 533.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 maj 1999.

RR:s dom den 27 april 1999, mål nr 2710-1998

Beskattningsav rättegäran i form av s.k. CAP-avtal i inkomstslaget kapital.

Inkomsttaxering, överklagat förhandsbesked

Som fristående instrument har garantin ansetts som en marknadsnoterad option hänförlig till 29 § 1 mom. SIL.

Den ska tas upp som en tillgång vid förmögenhetsbeskattningen.

Som knutet till ett låneavtal har den setts som en del av låneavtalet. Premien ska ses som förskottsränta och de belopp som utbetalas p.g.a. garantin som en nedsättning av låneräntan. *Den ska inte tas upp som en tillgång vid förmögenhetsbeskattningen.*

Om avtalsvillkoren, frågorna och svaren från SRN, se rättsfallsprotokoll nr 10/98, SRN 5.

Sökanden överklagade frågorna 1, 3 och 5 och RSV frågorna 2a, 2b och 6.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

De i ansökan om förhandbesked ställda frågorna rör beskattning av avtal om räntegaranti (CAP-kontrakt) som innebär att sökanden mot en premie förvärvar en rätt att i framtiden få ersättning från motparten om en viss bestämd marknadsränta överstiger en viss nivå. Avtal om räntegaranti avses att komma till användning dels som fristående värdepapper, dels som en räntegaranti i form av ett sidoavtal direkt kopplat till en specifik låneförbindelse.

Vad först gäller det fallet att räntegarantin utgörs av ett fristående värdepapper och då till en början frågan om garantin skall bedömas enligt räntereglerna eller ej utgör den premie eller avgift som erläggs för en sådan garanti ingen kostnad för ett lån som tagits upp och för vilken den skattskyldige är personligen betalningsansvarig. Redan detta förhållande medför att premien för garantin inte kan jämföras med en räntekostnad för ett lån och inte heller bör utfallande belopp bedömas som ränta. RR gör vidare när det gäller en räntegaranti i form av ett fristående värdepapper, såvitt avser frågorna 2 a och 2 b, samma bedömning som SRN. Vad så gäller frågan om de fristående avtalen skall anses som marknadsnoterade finansiella instrument - och därmed bl.a. omfattas av de särskilt gynnsamma kvittningsregler för realisationsförluster som enligt 29 § 2 mom. SIL gäller för vissa marknadsnoterade fordringar - definieras marknadsnoteringsbegreppet i 27 § 2 mom. tredje stycket SIL. Med marknadsnoterade finansiella instrument avses enligt detta lagrum finansiella instrument som är föremål för notering på inländsk eller utländsk börs eller annan kontinuerlig notering av

marknadsmässig omsättning som är allmänt tillgänglig. Till sistnämnda slag av noteringar hör enligt förarbetena till lagstiftningen (prop. 1989/90:119 s. 429 och 722-723) även noteringar hos privata kreditinstitut under förutsättning att både skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna kan få del av noteringarna.

Av de uppgifter som sökanden lämnat framgår att avsikten är att omsättningen av räntegarantiavtalen skall göras tillgänglig genom att banken för kontinuerliga noteringar om köp-, sälj- och avslutskurser som hålls tillgängliga för allmänheten per telefon samt att noteringarna skall bevaras under hela den tidsperiod inom vilken eftertaxering av skattskyldig är möjlig. Under dessa förutsättningar får de fristående räntegarantiavtalen anses uppfylla de krav som enligt 27 § 2 mom. tredje stycket SIL uppställs för att ett finansiellt instrument skall anses som marknadsnoterat. Vid angivna förhållande skall också en räntegaranti som tecknas separat, dvs. fristående från underliggande kredit, enligt 3 § första stycket 7 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt tas upp som tillgång vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten.

Vad härefter gäller det fall att räntegarantin är knuten till ett underliggande låneavtal avser prövningen i RR endast frågan om denna garanti skall bedömas enligt räntereglerna eller ej.

Begreppet ränta är inte definierat i skattelagstiftningen och är över huvud taget inte rättsligt klart definierat. I skattesammanhang har som ränta i första hand behandlats kostnader för en kredit, oavsett om ersättningen betecknats som ränta eller annat, som beräknats på grundval av kredittid och kreditbelopp. Det innebär att de olika avgifter som banker normalt tar ut i samband med sin kredithandläggning som regel inte jämföras med ränta.

I förevarande fall är fråga om en räntegaranti som avses bli kopplad till ett specifikt lån i samband med att det tas upp och garantin skall inte kunna skiljas från lånet.

Enligt vad som anges i ansökan om förhandsbesked skall banken för sitt åtagande med avseende på räntegarantin erhålla ett belopp - benämnt premie - i anslutning till att räntegarantin tecknas. Premien erläggs i förskott och avser räntegarantins hela löptid. Räntegarantin består av ett antal tremånadersperioder beroende på önskad

löptid. En tvåårig räntegaranti med tre månaders "rullningar" består således av åtta perioder. För varje period beräknar banken en förväntad tremånadersränta med hjälp av räntekurvans utseende (forwardräntor). Med denna prognos som grund samt med stöd av optionsmodeller och förväntad volatilitet, beräknas härefter ett pris för varje tremånadersperiod baserat på den garantinivå kunden valt. Summan av dessa priser utgör premien.

Sammantaget medför låneavtalet och CAP-avtalet att låntagaren får betala ett belopp utöver den för lånet eljest gällande rörliga räntan och att i gengäld denna ränta begränsats till en viss högsta nivå. Det blir alltså i realiteten närmast fråga om ett lån med rörlig ränta upp till ett tak eller en kombination av fast och rörlig ränta. Beräkningen av premien grundas på bl.a. lånetiden och lånebeloppet och ersättningen synes ha kunnat tas ut som en högre ränta. Med hänsyn härtill bör låneavtalet och CAP-avtalet vid beskattningen ses som en enhet. Premien bör därför ses som en förskottsränta och de belopp som utbetalas på grund av CAP-avtalet som en nedsättning av låneräntan.

Av det ovan anförda följer sammanfattningsvis att förhandsbeskedet i vad det överklagats endast skall ändras såvitt avser svaren på frågorna 3, 5 och 6 a.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR fastställer SRN:s förhandsbesked, i vad det överklagats, såvitt avser frågorna 1, 2 a och 2 b samt förklarar, med ändring av förhandsbeskedet, att den räntegaranti som inte är knuten till en underliggande kredit är att anse som marknadsnoterad (fråga 3) och skall tas upp som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen (fråga 6 a) samt att premien för den räntegaranti som är knuten till en underliggande kredit är att anse som en förskottsränta och ersättning som erhålls på grund av garantin som en nedsättning av räntan på krediten (fråga 5).

Kommentar:

Beträffande frågan om betalningar enligt avtalet kan ses som ränta, så ställer RR det kravet att det ska röra sig om en kostnad för ett lån som tagits upp och för vilken den skattskyldige är personligen betalningsansvarig för att ränta ska anses föreligga. Så var inte fallet här. Inte heller kan utbetalda belopp p.g.a. kontraktet bedömas

som intäktsränta.

RR har gjort bedömningen att ett fristående CAP-avtal med här aktuella villkor är att anse som en option i beskattningshänseende. Det innebär att förvärv och utnyttjande anses som köp och försäljning av en rättighet. Vid avyttringen ska en reavinstbeskattning ske av innehavaren av rättigheten.

I detta fall kan avyttring ske vid flera olika tillfällen. Av 24 § 2 mom. 1 st. SIL framgår att optionen ska anses avyttrad även om den för någon period förfallit. Avyttring får således anses ha skett även om det för sådana perioder då det inte utgått någon ersättning.

Hur uppdelning av anskaffningskostnaden (dvs. premien) ska ske på de olika avyttringarna framgår inte av förhandsbeskedet. Eftersom garantiavtalet är marknadsnoterat är förlust avdragsgill som utgiftsränta, 29 § 2 mom. SIL. Hur en utfärdare av ett CAP-avtal ska beskattas i inkomstslaget kapital är inte klarlagt, men det torde idag vara ovanligt att fysiska personer är utfärdare

Samma synsätt som RR haft på CAP-avtalet kan sannolikt bli aktuellt beträffande s.k. FLOOR-avtal under förutsättning att villkoren är sådana att definitionen på option i 24 § 4 mom. 3 st. SIL är uppfyllda. (FLOOR-avtal innebär för innehavaren av rättigheten en rätt att uppbära ett belopp då en intäktsränta understiger en viss nivå.)

Swap-avtal är däremot dubbelsidiga och kan innebära både en tillgång och en förpliktelse och liknar på så sätt mera en termin. I vad mån reglerna om terminer i 24 § 4 mom. SIL är tillämpliga på dessa avtal är emellertid ännu inte klarlagt.

Collaravtal består som regel av två avtal, en utfärdad option och en innehavd, som beskattas var för sig. I den mån avtalen är samlade i ett är likheten med ett swapavtal med komplicerade avtalsvillkor stor. Hur beskattning i detta fall ska ske är osäkert.

Av 24 § anv. p. 1, st. 10 KL framgår att samma bestämmelser som gäller för fysiska personer också ska tillämpas vid reavinstbeskattning i aktiebolag o.d., dvs. utanför sådan verksamhet som ska hänföras till 21 § KL. Rättsfallet kan därför ge ledning även i dessa fall. Det är

däremot inte tillämpligt i de fall avtalet ingår i en rörelse enligt 21 § KL.

Ett räntegarantiavtal som knutits till ett lån på ett sådant sätt att det inte kan avskiljas och med här aktuella villkor ska ses som en del av låneavtalet. Att premiens storlek beräknas på ett sätt som knyter an till räntenivån och till löptiden var betydelsefullt vid denna bedömning.

Avdrag ska endast medges för den nettoränta som låntagaren erlägger för sitt lån. Eventuell ersättning som utbetalas från långivaren ska således dras ifrån den erlagda bruttoräntan. Förhandsbeskedet innebär också att även den erlagda premien är att betrakta som en låneränta och därmed avdragsgill.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 maj 1999.

SRN:s förhandsbesked den 23 april 1999.

Bonusförmån som skall utgå som pension. Fråga om beskattningstidpunkten.

Inkomsttaxering 1999-2001

X AB övervägde att införa ett bonussystem som skulle omfatta samtliga bolagets anställda och börja gälla från och med räkenskapsåret 1998. Villkoren för systemet var i huvudsak följande. Resultatet av verksamheten under ett räkenskapsår avgjorde om bonus skulle tillkomma de anställda. Kriterierna för beräkning av bonusens storlek bestämdes senast under räkenskapsåret (år 1). Den 1 mars påföljande räkenskapsår (år 2) meddelades hur stor bonusen blev för varje anställd. Bonusen kunde utgå antingen i form av kontanter den 27/4 år 2 eller i form av pension under fem års tid från det att den anställde pensionerats. Vilken utbetalningsform som blev aktuell bestämdes senast den 1/4 år 2. Pensionsalternativet innebar att pensionsrätten säkerställdes genom att den anställdes bonus placerades i en av bolaget tecknad och ägd kapitalförsäkring med den anställde som försäkrad. Försäkringen pantsattes till den anställde som säkerhet

för pensionsrätten.

Sökanden, som var anställd hos X AB, ställde ett antal frågor rörande tidpunkten för skattskyldighetens inträde i de fall då bonusen erhöles som pension. Om sökanden fick möjlighet att själv välja utbetalningsform och om han därvid valde pensionsalternativet önskade han veta när skattskyldigheten inträdde om tidpunkten för hans val låg a) före ingången av år 1, b) före utgången av år 1, c) före den 1/3 år 2, d) före den 1/4 år 2 (fråga 1).

För det fall någon av delfrågorna under 1 skulle besvaras på så sätt att skattskyldigheten inträder före tidpunkten för utbetalningen av pensionen frågade sökanden hur denna delfråga skulle ha besvarats om valet av utbetalningsform i stället för av sökanden själv gjordes a) av bolaget ensamt b) av bolaget i samråd med facklig organisation eller arbetstagarrepresentanter c) av bolaget och sökanden gemensamt genom särskilt avtal (fråga 2).

Slutligen frågade sökanden hur frågorna 1 och 2 skulle besvaras om bolaget i stället för att teckna en kapitalförsäkring a) placerade sökandens bonus i en av bolaget tecknad och ägd pensionsförsäkring med sökanden som försäkrad b) lämnade utfästelse om rätt till pension motsvarande sökandens bonus, vilken rätt säkerställdes genom att bolaget tecknade en kreditförsäkring (fråga 3).

SRN förklarade att sökanden skulle beskattas först när utbetalningen av pensionen skedde.

Följande motivering gavs:

"Bestämmelser om beskattningstidpunkt i inkomstslaget tjänst finns i 41 § KL och punkt 4 av anvisningarna till paragrafen. Enligt anvisningarna skall inkomst som inte avser naturaförmån beskattas när inkomsten uppburits eller blivit tillgänglig för lyftning.

Med de förutsättningar som gäller i ärendet kan beskattning av bonusen inte aktualiseras före den 1 april året efter kvalifikationsåret.

Om sökanden senast den 1 april året efter kvalifikationsåret väljer, i stället för en kontantutbetalning, någon av de ifrågavarande

pensionslösningarna uppskjuts beskattningen till dess pensionsutbetalningarna sker."

Kommentar:

I ett förhandsbesked 1996-05-08 i liknande fråga blev utgången densamma (RSV:s rättsfallsprotokoll nr 19/96). Förhandsbeskedet fördes aldrig under RR:s prövning. Utgången stöddes av ett antal då föreliggande rättsfall.

Ett avgörande av kammarrätten i Sundsvall 1993-05-28, mål nr 4533-1991, pekade emellertid i annan riktning. Målet gällde en person O, som av sin arbetsgivare tillerkänts ett avgångsvederlag på 132 022 kr.

O. träffade med arbetsgivaren ett avtal, som innebar att arbetsgivaren skulle utfästa direktpension till O. och att endast 32 000 kr av avgångsvederlaget skulle betalas ut. Pensionsutfästelsen säkerställdes på så sätt att arbetsgivaren genom erläggande av en engångspremie på 100 000 kr tecknade en företagsägd kapitalförsäkring med O. som försäkrad. O. beskattades för hela beloppet 132 022 kr. KR har uppenbarligen ansett att skattskyldighet för den av arbetsgivaren erlagda engångspremien uppkommer på samma sätt som för lön i kontanter.

Senare har också kommit ett avgörande av RR (RÅ 1996 ref 92) som synes ligga i linje med förenämnda KR-avgörande. RÅ 1996 ref 92 gällde en arbetsgivare, som inom ramen för en aktiesparplan varje månad för de anställdas räkning skulle överföra medel till en fristående förvaltare. Denne skulle använda medlen för inköp av aktier åt de anställda (arbetsgivarens skuggsparande). Viss tid kunde därvid komma att förflyta mellan arbetsgivarens avsättning och förvaltarens köp av aktier. SRN hävdade att de anställda genom att acceptera villkoren om köp av aktier och övriga villkor i planen fick anses ha förfogat över medlen på sådant sätt att skattskyldighet uppkom för beloppet på samma sätt som för lön i kontanter redan vid beslutet om avsättningen. Nämnden ansåg därför att (sedan visst i planen uppställt krav på anställningstid uppfyllts) beskattning skulle ske för det beskattningsår och med det belopp som arbetsgivaren vid varje tidpunkt avsatte till skuggsparandet. Det var alltså själva överföringen av medel till förvaltaren - och inte köpet av aktier - som medförde att skattskyldighet inträdde för de anställda. RR, som förklarade sig göra samma bedömning som

SRN, får antas ha instämt i detta resonemang.

Såväl i RÅ 1996 ref 92 som i det nu aktuella förhandsbeskedet är fråga om sparande som den anställde genom arbetsgivarens försorg blir delaktig i. I rättsfallet gällde det aktiesparande och i förhandsbeskedet pensionssparande. I båda fallen träffar den anställde avtal med arbetsgivaren om överförande av medel till någon utomstående, i rättsfallet till en fristående förvaltare för senare aktieinköp och i förhandsbeskedet till ett försäkringsbolag för placering i en kapitalförsäkring eller i en pensionsförsäkring. Det kan ifrågasättas om inte frågan om skattskyldighetens inträde bör bedömas lika oavsett sparform. RSV avser att överklaga förhandsbeskedet i vad det avser kapitalförsäkringsalternativet och pensionsförsäkringsalternativet.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 maj 1999.

SRN:s förhandsbesked den 17 maj 1999

Fråga om uttags- och utdelningsbeskattning

Inkomsttaxering 2000-2002

A och B äger med hälften var aktierna i X AB. Bolaget bedriver utbildningsverksamhet i två olika lokaler. Avsikten är nu att verksamheten ska delas upp. Detta ska gå till på så sätt att verksamheten på den ena lokalen (årskurserna 1-6 och förskoleverksamheten) till underpris överläts till ett av B ägt nybildat bolag, Nya AB. Därefter överlåter hon sina aktier i X AB till A.

Följande frågor ställdes.

1. Kommer X AB att uttagsbeskattas med anledning av att tillgångar överläts till Nya AB för pris understigande marknadsvärden?
2. Föranleder den vederlagsfria överlåtelsen av likvida medel och andra tillgångar från X AB till Nya AB några beskattningskonsekvenser för X AB eller Nya AB?

3. Föranleder den vederlagsfria överlåtelse av likvida medel och andra tillgångar från X AB till Nya AB några beskattningskonsekvenser för aktieägarna?

4. Föranleder överlåtelsen av hälften av aktierna i X AB några beskattningskonsekvenser för säljaren bortsett från att försäljningspriset skall tas upp som intäkt vid reavinstbeskattningen?

SRN beslutade följande.

Fråga 1

Vid den tilltänkta överlåtelsen av tillgångar från X AB till Nya AB till värden understigande marknadsvärdena skall någon uttagsbeskattning inte ske.

Fråga 2

Sker överlåtelse av tillgång utan ersättning föranleder detta inga andra beskattningskonsekvenser för bolagen än att X AB skall behandla överlåtelsen som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens skattemässiga värde. En överföring av likvida medel föranleder inte för något av bolagen några beskattningskonsekvenser.

Fråga 3

Beskattning som för utdelning med anledning av den vederlagsfria överlåtelsen skall inte ske hos aktieägarna.

Fråga 4

B:s överlåtelse av aktier i X AB till pris motsvarande aktiernas skattemässiga anskaffningsvärde föranleder ingen annan inkomstbeskattning än den som följer av det avtalade vederlaget.

SRN motiverade sitt beslut enligt följande.

Fråga 1

Prövningen gäller om förhållandena är sådana att någon uttagsbeskattning inte skall ske vid överlåtelsen av tillgångar från X AB till Nya AB.

I lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL, anges de villkor som skall vara uppfyllda för att en sådan överlåtelse skall kunna genomföras utan uttagsbeskattning. Det villkor som kan sättas i fråga i ärendet är om överlåtelsen kan anses avse en verksamhetsgren. Enligt 20 § UPL krävs

nämligen när som här koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare att överlåtelsen omfattar, såvitt här är av intresse, vad som enligt definitionen i 12 § UPL kan betraktas som en verksamhetsgren. Mot bakgrund av vad som uppgetts om den till Nya AB överförda verksamheten får såväl detta villkor som övriga villkor anses uppfyllda för att överlåtelsen skall kunna undantas från uttagsbeskattning.

Fråga 2

För att genom uppdelningen åstadkomma två ekonomiskt likvärdiga bolag kan vissa tillgångar komma att överlåtas till Nya AB utan att någon ersättning utgår. En underprisöverlåtelse föreligger även i ett sådant fall och skall enligt 1 § andra stycket UPL, när som här villkoren för att underlåta uttagsbeskattning anses uppfyllda, behandlas som om tillgångarna avyttrats för ett vederlag motsvarande deras skattemässiga värden. Förvärvaren skall anses ha anskaffat tillgångarna för samma belopp.

Vidare kommer likvida medel att överföras till Nya AB. Den överföringen kan enligt nämndens mening inte föranleda vare sig uttagsbeskattning hos X AB eller inkomstbeskattning hos Nya AB.

Fråga 3

Mot bakgrund av att ifrågavarande överlåtelser från X AB till Nya AB inte ansetts föranleda någon uttagsbeskattning skall inte heller någon beskattning som för utdelning ske hos aktieägarna, jfr 14 § UPL.

Fråga 4

Enligt förutsättningarna skall, efter det överlåtelsen av tillgångar och likvida medel har skett från X AB till Nya AB, B avyttra sina aktier i X AB till A. Avyttringen sker till pris motsvarande aktiernas skattemässiga anskaffningsvärde. Detta vederlag understiger marknadsvärdet men UPL är inte tillämplig på överlåtelsen.

Aktieöverlåtelsen utgör ett led i uppdelningen av verksamheten och har syftet att X AB i fortsättningen skall bli ensamägt av A. Några benefika inslag föreligger inte. Underpriset för de aktier som B skall avyttra kan i.o. f.s. sägas motsvaras av övervärdet på de till det av henne ägda Nya AB överförda tillgångarna. Detta övervärde har dock genom den underlåtna uttags- och utdelningsbeskattningen inte tillåtits slå igenom vid den

beskattning som eljest skulle följa av den överlåtelsen. Detta bör också innebära att övervärdet på tillgångarna inte heller skall beaktas som en form av "bytesvederlag" vid den efterföljande aktieöverlåtelsen. Mot denna bakgrund föreligger inte skäl att grunda reavinstbeskattningen i anledning av aktieöverlåtelsen på annat vederlag än det avtalade.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 maj 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 11 maj 1999

Fråga om ekonomisk förening har avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till insatsemitterade insatser

Inkomsttaxering 2000-2002

En ekonomisk förening har för avsikt att genom en insatsemission enligt 10 kap. 2a § lagen om ekonomiska föreningar tillföra medlemmarna insatskapital. Föreningen frågar om den medges avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till såväl inbetalda som emitterade insatser?

SRN lämnade följande förhandsbesked.

FÖRHANDBESKED

Den ekonomiska föreningen medges ej avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till emitterade insatser.

MOTIVERING

Enligt 2 § 8 mom. andra stycket första meningen lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) har kooperativ förening rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar (föreningslagen). Med verkan från och med den 1 januari 1998 infördes i föreningslagen en möjlighet att föra över sådant belopp som enligt 10 kap. 2 § samma lag kan bli föremål för

vinstutdelning till medlemsinsatserna genom insatsemission (10 kap. 2 a §). I föreningslagen infördes i samband härmed uttrycken "inbetalda och/eller genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser", se även 3 kap. 6 § första stycket 2 och 3, 4 kap. 1 § första stycket, 5 kap. 1 § andra stycket, 9 kap. 7 § andra stycket.

Föreningslagen skiljer med andra ord mellan inbetalda medlemsinsatser och genom insatsemission tillgodoförda medlemsinsatser. I samband med de angivna ändringarna i föreningslagen ändrades också 2 § 8 mom. första stycket SIL. Andra stycket i samma lagrum ändrades dock inte. Enligt ordalydelsen stadgas sålunda alltså däri om rätt till avdrag för utdelning som lämnas i förhållande till inbetalda insatser.

I prop. 1996/97:163 s. 27 anges beträffande insatsemission att "[m]edlemmen beskattas enligt generella bestämmelser först när beloppet i fråga betalas ut." Slutsatsen kan möjligen ifrågasättas, se prop. 1983/84:84 s. 168 och K.G.A. Sandström: Beskattningen vid aktieutdelning m.m., 1962, s. 333-336. Denna slutsats kan dock ha föranlett att andra stycket i 2 § 8 mom. SIL ej kom att ändras eftersom det skulle kunna anses strida mot systematiken i närliggande skattelagstiftning att medge avdrag för utdelning på hos ägaren/medlemmen obeskattat kapital.

Den i 2 § 8 mom. andra stycket SIL använda lokutionen "inbetalda insatser enligt lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar" ger mot bakgrund av den i föreningslagen genomgående använda systematiken inte utrymme för att däri inbegripa emitterade insatser. Avdrag kan enligt stadgandet sålunda medges endast för utdelning på av medlem inbetald insats."

Nämndens sekreterare var skiljaktig och ansåg att svaret på förhandsbeskedet borde bli avhängigt av huruvida medlemmarna i föreningen ska beskattas redan i samband med att de tillgodoförs medel genom insatsemission (denna fråga hade inte ställts i ansöknings). Om medlemmarna ska beskattas för sådana medel som genom insatsemission tillgodoförs deras medlemsinsatser bör vid bedömningen av sökandeföreningens avdragsrätt enligt 2 § 8 mom. andra stycket första meningen SIL emitterade insatser anses omfattas av lokutionen "inbetalda insatser". Om insatsemissionen inte ska anses medföra att

medlemmarna omedelbart beskattas (jfr prop. 1996/97:163 s. 27 och SOU 1996:31 s. 217-218) bör emitterade insatser ej anses utgöra inbetalda insatser enligt nämnda bestämmelse.

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 maj 1999.

SRN:s förhandsbesked den 23 april 1999

Förmån av pensionsförsäkring vid anställning hos dansk arbetsgivare.

Inkomsttaxering 1999-2002.

A, som var bosatt i Sverige, avsåg att tillträda anställning som pilot hos ett danskt flygföretag, X AB. Han skulle därvid ha Köpenhamn som bas. Såsom ombordanställd skulle han betala skatt till Sverige enligt art 15 p 4 i det nordiska dubbelbeskattningsavtalet (SFS 1996:1512). Han skulle lyda under ett danskt anställningsavtal och därvid omfattas av en dansk pensionsordning.

A frågade om han skulle komma att förmånsbeskattas för premier för ålderspension, som X AB betalade till ett danskt försäkringsinstitut (fråga 1) och om det skulle göra någon skillnad om han i stället valde att få premierna betalda för en motsvarande svensk tjänstepensionsförsäkring som tecknades i ett svenskt försäkringsinstitut (fråga 2).

SRN förklarade att förmånsbeskattning inte skulle ske i någotdera fallet.

Följande motivering gavs:

Fråga 1: X AB kommer att svara för betalningen av premierna för en ålderspension för A enligt den danska pensionsordningen i ett danskt försäkringsinstitut. X AB:s premiebetalningar kommer inte att behandlas som inkomst för A enligt danska beskattningsregler. Vid

sådant förhållande och då omständigheterna i övrigt inte föranleder annan bedömning, skall försäkringen anses som en tjänstepensionsförsäkring och A skall inte beskattas för de av X AB betalade premierna för försäkringen (jfr p 1 sjuttonde stycket anv till 31 § KL).

Fråga 2: Enligt förutsättningarna skall ifrågavarande försäkring uppfylla kraven för en tjänstepensionsförsäkring enligt KL:s regler. Den omständigheten att X AB inte enligt danska regler kan behandla premierna för försäkringen som pensionskostnader medför inte att försäkringen skall behandlas som annat än en tjänstepensionsförsäkring för A enligt p 1 andra stycket anv till 31 § KL.

Kommentar:

Enligt p 3 sista stycket anv till 32 § KL utgör arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagares pension genom avsättning eller pensionsförsäkring inte skattepliktig intäkt för den anställde.

För att avgöra om det nyssnämnda lagrummet är tillämpligt på den danska pensionsordningen måste först undersökas om försäkringen kvalificerar som pensionsförsäkring. Med pensionsförsäkring förstås enligt p 1 andra stycket anv till 31 § KL försäkring som inte medför rätt till andra försäkringsbelopp än ålderspension, sjukpension eller efterlevandepension. Denna förutsättning har uppgivits vara uppfylld i förevarande fall. Därutöver krävs också att försäkringen skall ha meddelats i en i Sverige bedriven försäkringsrörelse. Detta krav kan dock enligt sjuttonde stycket nyssnämnda anvisningspunkt efterges bl a om arbetsgivaren betalat premier för försäkringen under den försäkrades förvärvsarbete i utlandet förutsatt att betalningen därvid inte räknats som inkomst för den försäkrade vid beskattningen i det aktuella landet och att förvärvsarbetet där är den försäkrades huvudsakliga förvärvsverksamhet. Även dessa förutsättningar har uppgivits vara uppfyllda i förevarande fall. Pensionsordningen kan då betecknas som en pensionsförsäkring.

Vad som sedan skall avgöras är om pensionsordningen också är en tjänstepensionsförsäkring. Detta är nödvändigt eftersom det i p 3 sista stycket anv till 32 § KL talas om arbetsgivares kostnader för tryggnad av arbetstagares pension. Härav måste den slutsatsen dras att det för skattefrihet enligt nyssnämnda lagrum krävs

att försäkringen är en tjänstepensionsförsäkring i den mening som avses i p 1 andra stycket anv till 31 § KL. Enligt där given definition förstås med tjänstepensionsförsäkring en pensionsförsäkring som har samband med tjänst och för vilken den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att ansvara för betalningen av hela avgiften.

Det normala för danska pensionsordningar är att den anställde själv betalar viss del (mellan 1/3 och 1/2) av premien genom löneavdrag. Eftersom arbetsgivaren i sådant fall inte betalar hela premien kan försäkringen inte godtas som en tjänstepensionsförsäkring. Skattefrihet för arbetsgivarens premiebetalningar torde då enligt p 3 sista stycket anv till 32 § KL inte kunna komma i fråga. I ärendet har dock uppgivits att såsom förutsättning för förhandsbeskedet skall gälla att det är X AB som skall stå för betalningen av hela försäkringspremien utan att något avdrag från A:s lön görs. Pensionsordningen kvalificerar därmed inte bara som pensionsförsäkring utan också som tjänstepensionsförsäkring.

Om tjänstepensionsförsäkring tecknas i ett svenskt pensionsinstitut får detta till konsekvens att X AB kommer att redovisa erlagda premier som löneförmåner. Enligt dansk skattelagstiftning accepteras nämligen enbart premier till danska försäkringsinstitut som skattegynnade ordningar. Enligt givna förutsättningar för förhandsbeskedet skall A vara bosatt i Sverige och beskattas enligt svenska regler. Det är alltså svensk rätt som gäller oavsett hur X AB:s premiebetalningar bedöms enligt dansk rätt. Punkt 3 sista stycket anv till 32 § KL innehåller inte något krav om att den premiebetalande arbetsgivaren skall vara svensk eller svenskbaserad. Att det såsom i förevarande fall är en dansk arbetsgivare som betalar försäkringspremier till ett svenskt försäkringsinstitut medför inte att möjligheterna till befrielse från förmånsbeskattning enligt nyssnämnda lagrum bortfaller.

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

39/99

- [RR:s dom den 18 november 1999, mål nr 7096-1998.](#) Fråga om en bostadsrättsförening uppfyller kraven för s.k. schablontaxering enligt 2 § 7 mom. SIL
- [RR:s dom den 9 november 1999, mål nr 4867-1998.](#) Lex ASEA, fråga om beskattningseffekter hos det utdelande bolaget när omkostnadsbeloppet för de utdelade aktierna är högre än marknadsvärdet
- [KR:s i Sundsvalls domar den 12 oktober 1999 \(mål nr 3622-1998 och 3628-1998\).](#) Förmån av fri tidning. Fråga om tidning som tidningsföretag utger till anställda kan omfattas av bestämmelsen i 32 § 3 c mom. kommunalskattelagen om s.k. skattefria arbetsredskap
- [KR:s i Göteborg dom den 16 september 1999 \(mål nr 543-1999\).](#) Bilförmån. Fråga om företagsledarens dispositionsrätt till en personbil i fåmansföretaget utgör en tillräckligt stark presumtion för att denne skall anses ha åtnjutit en bilförmån. Bevisbördans placering
- [KR:s i Stockholm dom den 3 november 1999 \(mål nr 9550-1999\).](#) Retroaktiv finsk pension. Fråga om nedsättningen av retroaktiv finsk pension till följd av för mycket utbetald svensk pension skall medföra rätt till avdrag med motsvarande belopp som nedsättningen
- [KR:s i Stockholm dom den 17 november 1999 i mål nr 8373-1995 och 8375-1995.](#) Nedskrivning av lånefordran vid 1992 års inkomsttaxering; fråga om finansiellt instrument och definitiv förlust
- [SRN:s förhandsbesked den 10 november 1999.](#) Frågor om tillämpningen av andelsbyteslagen
- [SRN:s förhandsbesked den 10 november 1999.](#) Frågor om tillämpningen av andelsbyteslagen
- [SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999.](#) Fråga om avdragsrätt för ingående skatt avseende ansökningsavgift vid Stockholms fondbörs och avgift till VPC
- [SRN:s förhandsbesked den 22 november 1999.](#) Underprislagen är tillämplig vid överlåtelse av byggmästarsmittade fastigheter (omsättningstillgångar) genom gåva. Inkomstbeskattning för mellanskillnaden mellan vederlag och skattemässigt värde. Samma fastigheter blir anläggningstillgångar hos förvärvande bolag som bedriver fastighetsförvaltning
- [SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999.](#) Fråga om uttags-, utdelnings- och reavinstbeskattning vid delning av verksamhet
- [SRN:s förhandsbesked den 22 november 1999.](#) Lex ASEA, diskriminering enligt EG-fördraget. Bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL - vilka bl.a. förutsätter att det utdelande bolaget är svenskt -

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

RR:s dom den 18 november 1999, mål nr 7096-1998

**Fråga om en bostadsrättsförening uppfyller kraven för s.
k. schablontaxering enligt 2 § 7 mom. SIL**

*Inkomsttaxering 1999-2001. Av sökanden överklagat
förhandsbesked.*

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll
nr 32 1998.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked enligt nedan.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE
Regeringsrätten gör samma bedömning som
Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE
Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens
förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

RR:s dom den 9 november 1999, mål nr 4867-1998

**Lex ASEA, fråga om beskattningseffekter hos det
utdelande bolaget när omkostnadsbeloppet för de
utdelade aktierna är högre än marknadsvärdet.**

Inkomsttaxering 1999. Överklagat förhandsbesked.

B AB avsåg att dela ut samtliga aktier i ett dotterbolag.

Som förutsättning gällde att denna utdelning omfattades av reglerna i 3 § 7 mom. 4 st. SIL om skattefrihet för utdelning av dotterbolagsaktier. Marknadsvärdet på aktierna i dotterbolaget understeg omkostnadsbeloppet. B AB frågade om bolaget var berättigat till avdrag för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet på aktierna när aktierna delades ut på detta sätt.

SRN ansåg att utdelningen inte skulle föranleda några inkomstskattekonsekvenser för B AB och lämnade följande motivering; B avser att dela ut samtliga aktier i ett bolag. Marknadsvärdet på aktierna understiger omkostnadsbeloppet. Ansökan gäller frågan om B är berättigad till avdrag för mellanskillnaden.

Enligt tidigare praxis har utdelning av reavinstbeskattad egendom inte föranlett några inkomstskattekonsekvenser för det utdelande bolaget (jfr prop. 1985/86: 78). Såvitt framgår av RÅ79 Aa 245 har utdelning inte ansetts innefatta en "avyttring". Därav följer att B inte kan få avdrag för skillnaden mellan marknadsvärdet och omkostnadsbeloppet såsom för reaförlust vid avyttring.

Av nämnda rättsfall framgår också - i fråga om reavinstbeskattad egendom - att någon uttagsbeskattning i form av s.k. förtäckt reavinst inte ansetts kunna ske.

I sistnämnda hänseende har förhållandena emellertid förändrats genom 1990 års skattereform. Utdelning av reavinstbeskattad egendom kan - på motsvarande sätt som utdelning av annan egendom - föranleda uttagsbeskattning av det utdelande företaget.

Uttagsbeskattning (beskattning) skall, om vederlag eller vinst skulle vara hänförlig till näringsverksamhet, enligt punkt 1 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, ske som om tillgången avyttras för ett vederlag motsvarande marknadsvärdet. För det fall att det är en reavinstbeskattad tillgång som delas ut kan en uttagsbeskattning därför resultera i att antingen en reavinst eller en reaförlust skall beaktas vid beräkningen av den skattemässiga inkomsten av näringsverksamheten. I styckets fjärde mening anges att "[u]ttag av ... aktier ... beskattas inte ... om aktierna delats ut ... enligt 2 § 7 mom. fjärde stycket ... lagen

om statlig inkomstskatt" (den s.k. Lex ASEA). Lokutionerna "beskattning" i första meningen och "beskattas" i bestämmelsens fjärde mening kan inte anses ha olika innebörd.

Som en förutsättning för ansökan gäller att ifrågavarande utdelning omfattas av Lex ASEA och därmed inte skall föranleda uttagsbeskattning av B. Även om syftet med bestämmelsen i anvisningarna punkt 1 fjärde stycket fjärde meningen till 22 § KL kan ha varit att från uttagsbeskattning undanta endast de fall där de utdelade aktiernas marknadsvärde understiger omkostnadsbeloppet (jfr prop. 1990/91:167 s. 20-21) kan B därför inte medges avdrag på det sätt som skulle ske om utdelningen skulle uttagsbeskattas. Annan grund för avdrag föreligger inte.

Sökanden överklagade till RR och yrkade att avdrag skulle medges för skillnaden mellan omkostnadsbeloppet och marknadsvärdet på aktierna.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked och lämnade följande motivering;

Som en förutsättning för förhandsbeskedet gällde att ifrågavarande utdelning omfattades av reglerna i 3 § 7 mom. fjärde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt om skattefrihet för ett bolags utdelning av dotterbolagsaktier till sina aktieägare. Enligt bestämmelserna i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skulle någon uttagsbeskattning inte ske vid en sådan utdelning som den nu aktuella. B kan därför inte medges avdrag på det sätt som skulle ha skett om utdelningen hade uttagsbeskattats.

Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt förhandsbesked har bestämmelserna om undantag från uttagsbeskattning ändrats, se punkt 1 a femte stycket av anvisningarna till 22 § KL. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1999 och skall tillämpas i fråga om omständigheter som hänför sig till tiden efter ikraftträdandet. Förhandsbeskedet bör därför begränsas till att avse utdelningar på vilka äldre bestämmelser är tillämpliga.

Kommentar:

Jfr SRN:s avgörande den 2 april 1996 återgivet i protokoll 13/96, p.2.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

**KR:s i Sundsvalls domar den 12 oktober 1999 (mål nr
3622-1998 och 3628-1998)**

Förmån av fri tidning

**Fråga om tidning som tidningsföretag utger till anställda
kan omfattas av bestämmelsen i 32 § 3 c mom.
kommunalskattelagen om s.k. skattefria arbetsredskap.**

Arbetsgivaravgifter samt mervärdesskatt 1996.

X AB (nedan kallat tidningsföretaget) tillhandahåller samtliga anställda fri tidning som distribueras till den anställdes bostad. Vid revision framkom att tidningsföretaget inte hade redovisat detta på kontrolluppgifter. Sociala avgifter och mervärdesskatt hade inte heller redovisats för värdet av förmånerna. SKM påförde arbetsgivaravgifter samt utgående mervärdesskatt beräknat utifrån hur många anställda som erhållit fri tidning.

Tidningsföretaget överklagade och anförde bland annat att för att samtliga anställda skall kunna utföra sina arbetsuppgifter kräver företaget att de anställda är väl förtrogna med hela tidningens innehåll redan när de kommer till arbetet. Mot bakgrund av vad som framkom om arbetsuppgifterna för de anställda, ansåg LR att tidningen var av väsentlig betydelse för utförandet av arbetsuppgifterna, inte bara för redaktionsledningen och journalisterna utan även för de andra personalkategorierna i bolaget. Eftersom den privata nyttan av fri tidning i hemmet fick anses ha ett begränsat värde för de anställda och vara svår att särskilja från nyttan i tjänsten skulle, enligt LR, förmånen inte beskattas. Med hänsyn härtill skulle inte heller några arbetsgivaravgifter påföras tidningsföretaget. Samma resonemang fördes avseende mervärdesskatt.

SKM överklagade till KR som anförde följande;

" En första förutsättning för skattefrihet är att varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för den anställdes arbetsuppgifter. Det får anses allmänt bekant att arbetsuppgifterna för olika personalkategorier i tidningsföretaget varierar starkt. Av bolagets egna uppgifter framgår också att så är fallet beträffande bolagets anställda. Otvivelaktigt innebär organisationen av arbetet i bolaget att en del av de anställda har sådana arbetsuppgifter att det får anses av väsentlig betydelse för hans/hennes arbetsuppgifter att redan på morgonen få tidningen levererad hem till sig och därmed kunna före arbetsdagens början se den under föregående dag och natt producerade tidningen. Vad bolaget anfört ger dock inte stöd för antagande att så är förhållandet för alla (eller ens flertalet) anställda. Det är alltså nödvändigt att individualisera de anställda och deras arbetsuppgifter i företaget för att kunna bedöma för vilka det kan anses vara av väsentlig betydelse för arbetsuppgifterna att få tidningen distribuerad till hemmet. För de anställda som uppfyller detta väsentlighetskriterium återstår sedan att bedöma huruvida förmånen ifråga är av begränsat värde och inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen.

På grund av det anförda finner kammarrätten att länsrättens dom inte kan fastställas. Bolaget bör emellertid få tillfälle att på lämpligt sätt redovisa arbetsuppgifterna för de anställda som fått förmånen. En sådan utredning bör av instansskäl förebringas i skattemyndigheten. Kammarrätten finner därför att länsrättens dom och skattemyndighetens beslut bör undanröjas och målet visas åter till skattemyndigheten, varvid bolaget bör beredas tillfälle att inkomma med utredning i de hänseenden som anförts ovan."

Kommentar:

Tidning som tidningsföretag ger till sina anställda utgör en förmån som är skattepliktig, såvida tidningsföretaget (eller den anställda vid dennes inkomsttaxering) inte kan visa att tidningen utgör ett s.k. arbetsredskap. Det är tidningsföretaget som skall visa att det är fråga om ett arbetsredskap och det krävs en individuell redogörelse för varje anställds arbetsuppgifter. Det åvilar tidningsföretaget att presentera en sådan redogörelse för att förmånen skall vara skattefria. Om tidningsföretaget inte lämnar någon sådan redogörelse skall förmånen beskattas. Detta överensstämmer med RSV:s inställning.

KR har emellertid undanröjt både LR:s dom som SKM:s beslut. LR:s dom var till fördel för tidningsföretaget och SKM:s beslut var till nackdel för tidningsföretaget. Eftersom KR uttalat att det nu ankommer på tidningsföretaget att inkomma med den efterfrågade utredningen tolkar RSV det på så sätt att det är SKM:s omprövningsbeslut med anledning av tidningsföretagets överklagande som KR undanröjt. SKM:s ordinära omprövningsbeslut, som är fattat inom lagstadgad tidsfrist, kvarstår och tidningsföretaget har nu möjlighet att komplettera sitt överklagande med en utredning om de anställdas arbetsuppgifter.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

**KR:s i Göteborg dom den 16 september 1999 (mål nr
543-1999)**

Bilförmån

Fråga om företagsledarens dispositionsrätt till en personbil i fåmansföretaget utgör en tillräckligt stark presumtion för att denne skall anses ha åtnjutit en bilförmån. Bevisbördans placering.

Inkomsttaxering 1997.

A är ägare av ett aktiebolag inom byggnadsbranschen. Han är anställd tillika företagsledare i bolaget. Bolaget ägde under aktuellt år två personbilar (ej under samma tid) som A hade rätt att disponera. A har förnekat att han utnyttjade bilarna för privat körning samt uppgett att familjen hade en annan bil som användes för privat körning. Skattemyndigheten beslutade att påföra A värde av bilförmån. A överklagade beslutet.

Efter att ha konstaterat att det i målet var ostridigt att A i egenskap av företagsledare hade haft möjlighet att för privat bruk disponera bolagets bilar uttalade LR att det ankom på A att visa eller göra sannolikt att han använt bilarna privat i endast ringa omfattning för att förmånsvärde inte skall påföras. A ansågs inte sammantaget ha gjort sannolikt detta och

förutsättningar förelåg därför, enligt LR, att påföra A värde av bilförmån.

A överklagade till KR som konstaterade att dispositionsrätten till bilarna utgör en stark presumtion för att A har åtnjutit en bilförmån. Enbart dispositionsrätten bör dock inte utlösa beskattning. För att beskattning skall kunna ske bör, enligt KR, krävas ytterligare någon eller några omständigheter som gör det sannolikt att en förmån har åtnjutits. Någon sådan omständighet hade inte åberopats av SKM och KR fann därför att det inte med tillräcklig grad av säkerhet framgick av utredningen att A hade åtnjutit en bilförmån under beskattningsåret och A skall därför inte beskattas för bilförmån.

Kommentar:

RSV har överklagat domen. Det finns ett flertal avgöranden vari det uttalas att dispositionsrätten utgör en tillräckligt stark presumtion för att anse att den enskilde åtnjutit en bilförmån. Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att han inte har eller enbart i ringa omfattning har nyttjat bilen privat. Kan den skattskyldige inte göra detta sannolikt skall värdet av bilförmånen tas upp till beskattning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 3 november 1999 (mål nr 9550-1999)

Retroaktiv finsk pension

Fråga om nedsättningen av retroaktiv finsk pension till följd av för mycket utbetald svensk pension skall medföra rätt till avdrag med motsvarande belopp som nedsättningen.

Inkomsttaxering 1997

Person som är bosatt i Sverige och erhåller svensk och finsk pension skall inte ta upp den finska pensionen till beskattning i Sverige. Detta följer av artikel 18 i det

nordiska dubbelbeskattningsavtalet (1996:1512).
Svensk pension skall tas upp till beskattning i Sverige.

Bestämmelserna har samordnats på så sätt att svensk pension skall minskas med den pension som betalas ut i Finland. Till följd av den nordiska konventionen om social trygghet har pensionerna omräknats med retroaktiv verkan och ytterligare finsk pension har utbetalats. Detta innebär att tidigare utbetalad svensk pension har utgått med för högt belopp. Försäkringskassan har därför begärt att för mycket utbetalad svensk pension skall avräknas från den finska retroaktiva pensionen. Fråga har härvid uppkommit om denna avräkning skall påverka beskattningen av den svenska pensionen.

Av artikel 21 i förordningen (1993:1529) om tillämpning av en nordisk konvention den 15 juni 1992 om social trygghet framgår att när det gäller återkrav av obehörigen mottagna belopp äger artikel 111 i tillämpningsförordningen motsvarande tillämpning. Med tillämpningsförordningen avses Rådets förordning (EEG) nr 574/72 om tillämpning av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen.

RSV har tidigare gett ut riktlinjer för hanteringen av denna fråga, vilka i korthet innebär att det inte är fråga om någon minskning av den svenska pensionen och därför inte finns något skäl till att skatten på den utbetalade svenska pensionen skall räknas om.

A:s taxeringar har av SKM fastställts i enlighet med RSV:s riktlinjer, vilket innebär att A inte var berättigad till avdrag motsvarande nedsättningen av den finska pensionen. SKM motiverade sitt beslut med att den omständigheten att avdrag görs för den svenska pension som utbetalats för mycket, medför inte att taxeringen skall ändras eller att erlagd skatt skall räknas om. Det belopp som utbetalats som svensk folkpension skall beskattas i Sverige enligt vad som gäller för sådan pension.

LR, som avslog A:s överklagande, gjorde följande bedömning;

A har fått sin från Finland retroaktivt utbetalade folkpension för 1996 minskad med det belopp med vilket svensk folkpension betalats ut för mycket under samma period. Fråga i målet är om detta skall föranleda att A:s

taxerade förvärvsinkomst skall minskas med samma belopp. Minskningen av den retroaktivt utbetalade pensionen har skett i enlighet med 17 kap. 1 § lagen om allmän försäkring och RSV:s riktlinjer. Denna utbetalningsmodell innebär att den från svensk försäkringskassa utbetalda folkpensionen inte har minskat utan att den finska retroaktiva folkpensionen i stället minskats. All pension utbetald i Sverige skall också beskattas i Sverige. A:s taxerade förvärvsinkomst för taxeringsåret 1997 skall därför inte minskas med anledning av att avdrag gjorts från den finska retroaktiva folkpensionen. Skattemyndigheten har således haft fog för det överklagade beslutet.

A överklagande till KR som uttalade följande (rättens ordförande var skiljaktig och delade LR:s bedömning); Riksskatteverket har i de av skattemyndigheten åberopade riktlinjerna utgått från att det är artikel 111 punkt 2 som är tillämplig i förevarande fall, vilken förutsätter nationella regler vid tillämpningen, till skillnad från punkt 1. För att punkt 2 skall bli tillämplig måste det först konstateras att punkt 1 inte är tillämplig, vilket framgår av punkt 1 sista meningen.

A har efter omräkning av pensionen beviljats retroaktiv pension i Finland, varför svensk pension under motsvarande tid har betalats ut med för högt belopp. Det är således fråga om för mycket utbetald pension som begärs bli avdragen från en annan pension, dvs. motsvarande förmåner. Vidare skall den andra pensionen betalas ut för retroaktiv tid, dvs. det är fråga om en fordran som förmånstagaren har på institutionen. Enligt kammarrättens bedömning är det därför artikel 111 punkt 1 som är tillämplig i förevarande fall. I och med att punkt 1 är tillämplig skall punkt 2 endast tillämpas om det överskjutande beloppet av någon anledning inte kan dras av från fordringen. Försäkringskassan i Stockholms län har framställt en begäran till motsvarande institution i Finland att dra av överskottsbeloppet från den retroaktiva utbetalningen, vilket även har skett. Eftersom punkt 2 därmed inte blir tillämplig föreligger det enligt kammarrättens bedömning skäl att frångå den av Riksskatteverket gjorda - och av skattemyndigheten åberopade - bedömningen.

Enligt artikel 111 punkt 1 andra meningen skall det avdragna beloppet överföras till (i förevarande fall) Försäkringskassan i Stockholms län. Förbindelseorganen har dock avstått från denna rätt. Artikel 111 punkt 1 är,

till skillnad från punkt 2, tillämplig även om den inte har stöd i den nationella lagstiftningen. Enligt kammarrättens mening utgör 17 kap. 1 § lagen (1962:381) om allmän försäkring en begränsning av artikel 111 punkt 1 eftersom det lagrummet utgår ifrån att någon överföring inte skall ske från den retroaktiva ersättningen till den ursprungliga ersättningen. Att förbindelseorganen av ekonomiska eller andra skäl har kommit överens om att inte föra över pengar länderna emellan får inte medföra en försämring för den enskilde.

För det fall försäkringskassan hade mottagit den för mycket utbetalda pensionen från Finland skulle A, enligt kammarrättens bedömning, ha tillgodoräknats det återförda beloppet på samma sätt som om hon själv hade återbetalat det för mycket utbetalda beloppet. På grund av att återbetalningen inte tillgodoräknades A i Sverige har hon fått erlägga högre skatt i Sverige, dvs. förbindelseorganens överenskommelse har inneburit en försämring för A. Återbetalningen skall därför i skattehänseende betraktas som återbetald till Försäkringskassan i Stockholms län i enlighet med lydelsen i artikel 111 punkt 1, varför A skall medges avdrag för det återbetalda beloppet.

Kommentar:

Domen kommer att överklagas. RSV:s uppfattning är i korthet att det inte är fråga om någon återbetalning av svensk pension utan det är fråga om nedsättning av finsk pension. Dom med motsatt utgång har meddelats av KR i Stockholm den 19 april 1999 (mål nr 2514--2515-1999).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

**KR:s i Stockholm dom den 17 november 1999 i mål nr
8373-1995 och 8375-1995.**

**Nedskrivning av lånefordran vid 1992 års
inkomsttaxering; fråga om finansiellt instrument och
definitiv förlust.**

AB B hade fordringar på PESAB som uppkommit när PESAB förvärvat aktier av AB B i dotterbolaget SG AB.

PESAB försattes i konkurs 1991. AB B:s fordran på PESAB utgjorde en anläggningstillgång hos AB B. AB B yrkade avdrag för nedskrivning av fordran, men SKM vägrade avdrag med hänvisning till att förlusten inte var definitiv och konstaterad under beskattningsåret.

AB B överklagade till LR som fann att fordringen utgjorde ett finansiellt instrument och att avdragsrätten skulle prövas utifrån reavinstreglerna i kapital och därmed utan någon koppling till hur fordran behandlats i räkenskaperna. LR fann att förlusten inte kunde anses vara definitiv redan under beskattningsåret 1991 eftersom konkursen inte var avslutad då. LR avslag därför överklagandet.

AB B överklagade till KR och anförde som stöd för sin talan bl.a. följande;
S.k. marknadsbevis är skuldebrev som till sin utformning formellt utgör ett enkelt skuldebrev. De ges ut i stor mängd och är föremål för handel på marknaden i så stor omfattning att de ändå betraktas som värdepapper. Det i målet aktuella skuldebrevet kan inte på något sätt jämföras med dessa speciella skuldebrev. Det utgivande bolaget är heller inte ett finansbolag vilket är en absolut förutsättning för att ett enkelt skuldebrev skall kunna betraktas som ett finansiellt instrument.
Undantagsregeln i punkt 1 tionde stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, gäller då inte. Istället skall grundregeln i 24 § KL, att resultatet av näringsverksamheten skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, tillämpas. Förlusten på bolagets näringsbetingade fordran på PESAB har uppkommit i inkomstslaget näringsverksamhet och den utgör ett substitut för avyttrade näringsbetingade aktier i SG AB. Fordran skall därför nedskrivas så snart dess värde kan bedömas som osäkert. Om det dessutom med s.k. eftersyn kan konstateras att den vidtagna nedskrivningen varit riktig och att rätt beskattningsår därmed fått bära sin kostnad kan ingen tvekan råda att nedskrivningen skall respekteras även från skattemässiga utgångspunkter. Avdrag för nedskrivningen skall således medges vid 1992 års taxering.

SKM bestred bifall och anförde för sin del bl.a. följande;
" En tolkning innebärande att en s.k. enkel fordran - förutom marknadsbevis - inte kan utgöra ett finansiellt instrument skulle innebära att avdrag aldrig skulle kunna medges för förlusten. Detta talar för att

begreppet finansiellt instrument vid en skattemässig bedömning har en betydligt vidare omfattning än den bolaget gör gällande i sitt överklagande. Skattemyndigheten ifrågasätter inte avdragsrätten för förlusten i inkomstslaget näringsverksamhet utan endast när avdrag skattemässigt kan medgivas".

KR, som avslog bolagets överklagande, gjorde följande bedömning;
Huvudfrågan i målet är om bolaget vid 1992 års taxering är berättigat till avdrag för den förlust som det fått vidkännas med anledning av att köparen av bolagets aktier i SG AB, PESAB, i juni 1991 försatts i konkurs.

LR har funnit att den aktuella fordran utgör ett finansiellt instrument enligt 24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, och att avdrag för förlusten inte kan medges vid 1992 års taxering då konkursen i PESAB inte avslutats under beskattningsåret 1991. Frågan som KR först har att pröva är således om fordran skatterättsligt är att betrakta som ett finansiellt instrument.

I skattelagstiftningen finns inte någon definition av begreppet finansiellt instrument. I lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument finns bestämmelser för handeln på värdepappersmarknaden. Termen finansiella instrument används här som samlingsbegrepp för alla instrument som förekommer på värdepappersmarknaden. I 1 kap. 1 § definieras ett finansiellt instrument som fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden. Det föredragande statsrådet uttalar i förarbetena till bestämmelsen (prop. 1990/91:142 s. 87) att ett instrument är avsett för allmän omsättning om det är konstruerat på sådant sätt att det enkelt och smidigt kan överlåtas på värdepappersmarknaden. Ett exempel på ett sådant instrument är löpande skuldebrev. Ett enkelt skuldebrev är i princip inte avsett för allmän omsättning på exempelvis en börs eller genom mellanhand vilket framgår av reglerna i 3 kap. lagen (1936:81) om skuldebrev. Av bl.a. praktiska skäl har emellertid begreppet "liknande skuldebrev avsett för allmän omsättning" ansetts omfatta förutom statsskuldväxlar och olika slags certifikat även marknadsbevis. Detta bevis utges av finansbolag. Marknadsbevisen är enkla skuldebrev och således i princip inte lämpade för allmän omsättning.

Enligt förarbetena till SIL, i dess lydelse från den 1 januari 1991, (prop. 1989/90: 110 s. 722) avser begreppet finansiellt instrument "alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott från allmänheten.

Vad gäller det skatterättsliga begreppet finansiellt instrument kan ytterligare ledning hämtas ur förarbetena till ändringen i 24 § 4 mom. SIL (prop. 1990/91: 54 s. 312), vilket lagrum reglerar skattskyldighetens inträde för terminsavtal. I specialmotiveringen anförs bl.a. följande. "Momentets fjärde stycke förtydligas så att det framgår att stycket endast tar sikte på terminsavtal som utgör finansiellt instrument ... Innebörden av förtydligandet är att särregleringen i fråga om skattskyldighetens inträde endast tillämpas på sådana terminer som är avsedda att omsättas på kapitalmarknaden".

Mot bakgrund av nämnda förarbetsuttalanden kan KR inte finna att begreppet finansiellt instrument är avsett att innefatta ett sådant enkelt skuldebrev som utfärdats av PESAB i samband med AB B:s aktieavyttring. Den i målet aktuella fordran är därför inte att betrakta som ett finansiellt instrument i förevarande sammanhang.

Bolaget har i målet gjort gällande att den i bokföringen företagna nedskrivningen av fordran skall "respekteras även från skattemässiga utgångspunkter". Det har i målet inte framkommit annat än att de avyttrade aktierna i SG AB varit att betrakta som organisationsaktier i bolagets näringsverksamhet. KR finner därför att den fordran som uppstått vid avyttringen är hänförlig till bolagets näringsverksamhet, vilket i sin tur innebär att den förlust som bolaget fått vidkännas får anses som en driftförlust. För att bolaget vid 1992 års taxering skall ha rätt till avdrag för förlust på fordran måste det emellertid, men hänsyn till att fråga är om ett finansieringslån och därmed en lånefordran, kunna konstateras att förlusten var definitiv vid utgången av räkenskapsåret i fråga. I målet har inte framkommit några uppgifter om storleken på PESABs tillgångar och skulder vid tidpunkten för konkursbeslutet. Mot bakgrund härav finner KR att någon definitiv förlust inte kan anses vara konstaterad under beskattningsåret 1991. Bolaget är följaktligen inte

berättigat till avdrag för ifrågavarande förlust vid 1992 års taxering. Den omständigheten att bolaget vid konkursens avslutande 1994 inte erhållit någon utdelning föranleder ingen annan bedömning.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 november 1999.

SRN:s förhandsbesked den 10 november 1999

Frågor om tillämpningen av andelsbyteslagen.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2000 - 2003.

Sökanden äger aktier i AB E, såväl av serie A som serie B. Han har fått ett erbjudande att, på vissa villkor, byta sina aktier i AB E mot aktier i AB F. De senare aktierna finns i såväl en A- som en B-serie. Bytet sker genom att A-aktier i AB E får bytas mot nyemitterade aktier av serie A eller serie B i AB F. För aktier av serie B i AB E erhålls nyemitterade aktier av serie B i AB F. Alternativt erhålls för varje aktie i AB E, såväl serie A som serie B, ett kontantbelopp.

Sökanden frågade följande: (frågorna 2-4 redovisas inte här, eftersom de förfallit)

Fråga 1

Sökanden avser att anta AB F:s erbjudande för samtliga sina aktier i AB E. Han avser dock endast att yrka uppskov för sina aktier av serie A i AB E. Om sökanden därvid väljer aktiealternativet för samtliga aktier av serie A för vilka han således avser att yrka uppskov med reavinsten

a) kan han då sälja sina aktier av serie B till AB F genom att anta AB F:s kontanterbjudande för dessa aktier utan att möjligheten att yrka uppskov enligt andelsbyteslagen för aktierna av serie A går förlorad?

b) kan han sälja sina aktier av serie B kontant över börsen samma dag som han antar aktiealternativet utan att möjligheten att yrka uppskov för reavinsten avseende aktierna av serie A går förlorad?

Fråga 5

Om svaret på fråga 1 a) är ja, kan sökanden välja att yrka uppskov endast för en del av aktierna av serie A och anta kontantalternativet för vissa aktier av samma slag och sort, dvs. av serie A för vilka han inte yrkar uppskov?

Fråga 6

Om sökanden avyttrar samtliga sina aktier av serie A i AB E mot aktier av serie A i AB F och samtliga sin aktier av serie B i AB E mot aktier av serie B i AB F och därvid yrkar uppskov för reavinst avseende samtliga aktier hur ska då uppskovsbeloppet fördelas på de erhållna aktierna av serie A respektive B i AB F? Som förutsättning för frågan gäller att reavinsten för aktier av serie A respektive B i AB E är olika stor, varvid uppskovsbelopp härrörande från reavinst avseende respektive aktieslag är olika stort.

SRN beslutade följande;

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 5

Oavsett om sökanden till AB F eller annan kontant säljer aktier i AB E är han berättigad till uppskov med beskattning av realisationsvinsten på de aktier i AB E som han byter mot aktier i AB F.

Fråga 6

Realisationsvinsten på aktierna av serie A i AB E skall fördelas som uppskovsbelopp med lika belopp på genom bytet mottagna aktier av serie A i AB F. Motsvarande skall gälla för realisationsvinsten på aktierna av serie B i AB E.

MOTIVERING

AB F har erbjudit aktieägarna i AB E att för varje (-)-tal aktier av serie A i AB E i byte få nyemitterade aktier av serie A eller B i AB F och för varje (-)-tal aktier av serie B i AB E få nyemitterade aktier av serie B i AB F eller att för varje aktie av serie A eller B i AB E få ett kontant belopp av AB F.

Sökanden äger aktier av såväl serie A som B i AB E. Han överväger att antaga AB F:s erbjudande och ställer ett antal frågor avseende uppskov med beskattning av

realisationsvinst enligt lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen).

Frågorna 1 och 5

Enligt 1 § första stycket andelsbyteslagen är en skattskyldig - under förutsättning att övriga i lagen uppställda villkor är uppfyllda - berättigad till uppskov med beskattning av realisationsvinst på en aktie eller annan andel i ett företag vid avyttring av aktien eller andelen till ett annat företag om han får marknadsmässig ersättning i form av andelar i det andra företaget och eventuellt pengar motsvarande högst tio procent av de mottagna andelarnas nominella värde. Saknas nominellt värde på de mottagna andelarna skall enligt tredje stycket den högsta tillåtna ersättningen i pengar beräknas på den delen av det inbetalade andelskapitalet som belöper på andelarna.

Den i 1 § andelsbyteslagen angivna penningersättningen får anses hänförlig till de fall då en skattskyldig som ersättning för en (och samma) avyttrad aktie eller annan andel får både andelar i köpande företag och eventuell ersättning i pengar. Den omständigheten att han vid sidan av ett byte av aktier eller andra andelar mot andelar i köpande företag och eventuell penningersättning (med högst visst belopp) avyttrar andra aktier eller andelar mot kontant ersättning hindrar därför inte att han är berättigad till uppskov med beskattning av realisationsvinst vid avyttring av de aktier eller andelar som sker enligt de villkor som anges i 1 § andelsbyteslagen. Enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet är alla andra än de i 1 § angivna villkoren för uppskov uppfyllda och kommer sökanden att för bortbytta aktier i AB E som ersättning få endast aktier i AB F. Han är därför berättigad till uppskov med beskattning av realisationsvinst på de aktier i AB E som han avyttrar till AB F i byte mot aktier i AB F oavsett om han vid sidan härav mot kontant ersättning till AB F eller annan avyttrar andra aktier i AB E.

Fråga 6

Som förutsättning för fråga 6 gäller att sökanden byter aktier av dels serie A, dels serie B i AB E mot aktier av serie A respektive serie B i AB F. Eftersom det är fråga om byte av olika slag av aktier mot olika slag av aktier bör uppskovsbeloppet avseende realisationsvinsten på aktierna av respektive aktieslag fördelas separat på de mottagna aktierna av respektive aktieslag.

Frågorna 2-4 förfaller.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 10 november 1999

Frågor om tillämpningen av andelsbyteslagen.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2000-2003.

Sökanden ägde aktier i AB X såväl av serie A som serie B. Han fick ett erbjudande om att byta nämnda aktier mot aktier i AB Y (en enda serie).

Följande frågor ställdes i ansökan om förhandsbesked. (Enligt förutsättningarna skulle sökanden få en reavinst/aktie av viss storlek vid avyttring av AB X-aktierna serie A och en lägre reavinst/aktie vid avyttring av aktierna i serie B. För fråga 7 gällde dock andra förutsättningar.)

1. Om sökanden yrkar uppskov för reavinsten avseende sina aktier av såväl serie A som serie B hur ska då uppskovsbeloppet fördelas på de erhållna aktierna i AB Y enligt a) eller b) nedan eller på annat sätt?

a) Samtliga erhållna aktier i AB Y anses ha lika stort uppskovsbelopp.

b) De aktier som erhålls i utbyte för aktier av serie A ska ha ett uppskovsbelopp som härrör från reavinsten avseende aktier av serie A, och de aktier som erhållits i byte för aktier av serie B ska ha ett uppskovsbelopp som härrör från reavinsten avseende aktier av serie B.

2. Kan sökanden yrka uppskov endast för reavinsten avseende sina aktier av serie A?

3. Om fråga 2 besvaras jakande, hur ska sökandens uppskovsbelopp fördelas på de nya aktierna i AB Y;

enligt a) nedan eller b) nedan eller på annat sätt?

a) Samtliga erhållna aktier i AB Y anses ha lika stort uppskavsbelopp.

b) Endast så många aktier i AB Y som erhållits i byte mot aktier av serie A ska ha ett uppskavsbelopp?

4. Kan sökanden yrka uppskov endast för reavinsten avseende hälften av aktierna av serie A?

5. Om fråga 4 besvaras jakande, hur ska sökandens uppskavsbelopp fördelas på de nya aktierna i AB Y; enligt a), b) eller c) nedan eller på annat sätt?

a) Samtliga erhållna aktier i AB Y anses ha lika stort uppskavsbelopp.

b) Endast så många aktier i AB Y som erhållits i byte mot aktier av serie A (oavsett om uppskov för dessa yrkats) ska ha ett uppskavsbelopp.

c) Endast så många aktier i AB Y som erhållits i byte mot aktier av serie A för vilka uppskov yrkats ska ha ett uppskavsbelopp.

6.

a) Kan sökanden yrka uppskov endast för hälften av reavinsten avseende aktierna av serie A samt serie B?

b) Om så är fallet, hur ska hans uppskavsbelopp fördelas på de nya aktierna i AB Y?

7.

a) Om sökanden vid en reavinstberäkning avseende 100 aktier av serie A i AB X och 100 aktier av serie B i AB X genom att använda ett annat beräkningssätt får en reavinst om 100 kr per aktie av serie A och en reaförlust om 10 kr per aktie av serie B, kan han då yrka uppskov med beskattningen av aktierna av serie A, dvs. med 100 kr per aktie av serie A och samtidigt yrka avdrag med reaförlusten avseende aktierna av serie B, dvs. med 10 kr per aktie?

b) Om så är fallet, hur ska hans uppskavsbelopp fördelas på de nya aktierna i AB Y?

8. Om svaren på ovanstående frågor är att uppskovsbeloppet ska fördelas på just de aktier som erhållits som vederlag för aktier för vilka uppskov yrkas;

a) Ska genom andelsbytet mottagna aktier i AB Y med respektive utan uppskovsbelopp ändå anses vara aktier av samma slag och sort vid tillämpning av genomsnittsmetoden?

b) När sökanden avyttrar de genom andelsbytet erhållna AB Y-aktierna, får han välja vilka av dessa aktier han ska anses ha sålt först, dvs. aktier med respektive utan uppskovsbelopp eller ska han tillämpa någon särskild turordning?

9. Om sökanden inte yrkar något uppskov för någon del av sin reavinst ska då erhållna aktier i AB Y ändå anses som mottagna andelar som enligt 15 § andelsbyteslagen inte ska genomsnittsberäknas med andra aktier i AB Y som sökanden senare förvärvar?

10. Om sökanden väljer att skatta fram ett visst uppskovsbelopp under senare år, hur kommer det kvarvarande uppskovsbeloppet att fördela sig på kvarvarande aktier; enligt a) eller b) nedan eller på annat sätt?

a) Sökanden kan välja att skatta fram uppskovet endast för vissa aktier så att vissa aktier blir utan uppskovsbelopp medan andra aktier har kvar samma uppskovsbelopp som tidigare.

b) Hela det uppskovsbelopp som finns kvar fördelas på nytt pro rata på de kvarvarande AB Y-aktierna som ska ha ett uppskovsbelopp.

c) Om svaret på fråga 10 är att vissa aktier enligt a) ovan blir utan uppskovsbelopp får sökanden då välja vilka av dessa aktier han ska anses ha sålt först, dvs. aktier med respektive utan uppskovsbelopp eller ska han tillämpa någon särskild turordning?

11. Om sökanden tar upp hela uppskovsbeloppet som belöper på samtliga mottagna andelar i AB Y till beskattning innan nämnda andelar säljs, ska sådana andelar därefter anses vara av samma slag som *andra andelar* (enligt lydelsen i 15 § andelsbyteslagen) i AB Y som innehas av sökanden?

Skatterättsnämnden beslutade följande;

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Uppskovsbeloppet skall fördelas lika på samtliga mottagna andelar (a).

Fråga 2

Hinder föreligger inte mot uppskov för endast ett belopp motsvarande realisationsvinst som hänför sig till aktier av serie A.

Fråga 3

Uppskovsbeloppet skall fördelas lika på samtliga mottagna andelar i AB Y (a).

Frågorna 4 och 5

Uppskov kan medges med ett belopp motsvarande enbart hälften av den realisationsvinst som hänför sig till aktier av serie A (fråga 4). Den realisationsvinst, för vilken uppskov medges, skall fördelas med lika uppskovsbelopp på samtliga mottagna andelar (fråga 5 a).

Fråga 6

Uppskov kan medges med ett belopp motsvarande enbart en del av realisationsvinsten på de aktier som går i utbyte mot mottagna andelar och den realisationsvinst, för vilken uppskov medges, skall fördelas med lika uppskovsbelopp på samtliga mottagna andelar.

Fråga 7

Byte av aktier av ett slag med förlust frántar inte sökanden rätt till avdrag för förlusten och uppskov med beskattningen av realisationsvinsten vid byte av aktier av annat slag. Den realisationsvinst, för vilken uppskov medges, skall fördelas med lika uppskovsbelopp på samtliga mottagna andelar.

Fråga 8

Frågan förfaller.

Fråga 9

De förvärvade andelarna är inte mottagna andelar enligt lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen).

Fråga 10

Uppskovsbelopp på varje mottagen andel skall minskas med andelens del i återfört uppskovsbelopp (b). Frågan under c förfaller.

Fråga 11

Genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, skall tillämpas vid en avyttring av andelarna utan den begränsning som följer av 15 § andelsbyteslagen.

MOTIVERING

Sökanden har under 1999 bytt aktier i AB X mot andelar i AB Y.

Sökanden hade aktier av såväl serie A som serie B i AB X med olika genomsnittliga anskaffningsvärden per aktie enligt genomsnittsmetoden. Alla andelar i AB Y är av samma slag.

Ansökan avser inkomstslaget kapital (realisationsvinst).

Andelsbyteslagen är tillämplig. Sökanden frågar hur uppskovsbelopp enligt den lagen skall fastställas och hanteras i ett antal hänseenden.

SRN gör följande bedömning;

Vid förvärv genom ett och samma köp eller byte av egendom, där de olika delarna i den förvärvade egendomen är av samma slag och således utbytbara sinsemellan, får det anses följa av allmänna regler att vederlaget hänför sig till egendomen i sin helhet med lika fördelning på samtliga delar. Om, vid ett byte till egendom med sålunda sinsemellan utbytbara delar, vederlaget består av flera var för sig specifikt bestämda individuella tillgångar, får hela den förvärvade egendomen anses erhållen mot ett vederlag i var och en av dessa tillgångar med lika fördelning på delarna i den förvärvade egendomen. Detta kan också uttryckas så att vederlaget för den förvärvade egendomen består av det sammanlagda värdet i pengar av de bortbytta tillgångarna (jfr RÅ 1943 ref. 9 angående s.k. blandat fång där värdet men inte antalet var jämnt delbart med den nämnare med vilken realisationsvinst fördelades mellan samtidigt köpta och gåvofångna aktier). Var och en av delarna i den förvärvade egendomen får därmed anskaffningsvärden som är proportionella delar av

värdet av var och en av de bortbytta tillgångarna.

Förvärv genom ett byte av en post aktier av samma slag och sort får anses vara förvärv av sådan egendom med sinsemellan utbytbara delar som ovan nämnts.

I den inledande paragrafen i andelsbyteslagen anges att lagen efter yrkande är tillämplig när någon avyttrar en aktie eller andel i ett företag till ett annat företag mot marknadsmässig ersättning i form av andelar i detta. Detta är ingen definition av ett andelsbyte men anger vad som karaktäriserar det. I lagen anges inte vad ett andelsbyte skall anses omfatta när mer än en aktie avyttras. En tolkning efter ordalydelsen av den nämnda paragrafen leder närmast till att särskilda andelsbyten föreligger för varje avyttrad aktie. Även andra bestämmelser, t.ex. 8 §, skulle kunna tyda på detta. Enligt denna bestämmelses första mening skall den del av den skattepliktiga realisationsvinsten som inte utgör ersättning i pengar fördelas på de mottagna andelarna.

Den nu nämnda tolkningen av bestämmelserna medför att uppskovsbeloppet enligt 8 § andelsbyteslagen utgörs av realisationsvinsten på varje särskild avyttrad aktie och fördelas enbart på den eller de andelar (eller kvotdel av andel), som skall anses mottagna för just den aktien. Vid tillämpningen av genomsnittsmetoden i SIL på flera avyttrade aktier medför ett sådant synsätt i och för sig inte annat än att uppskovsbeloppet på varje mottagen andel blir lika stort. Om emellertid de avyttrade aktierna inte är av samma slag och sort och realisationsvinsterna uppgår till olika belopp för aktierna av de olika slagen, blir konsekvensen att de mottagna andelarna blir bärare av olika uppskovsbelopp även om samtliga dessa andelar är av samma slag och sort. Samma resultat erhålls också i det fallet att omfattningen av begreppet andelsbyte inte på angivna sätt skall anses begränsad till avyttringen av en enda aktie mot vederlag i ett visst antal mottagna andelar utan till en avyttring av flera aktier av samma slag och sort mot andra andelar i utbyte.

Andelsbyteslagen innehåller emellertid också bestämmelser, som tyder på att principerna för fördelningen är att realisationsvinsten på varje aktie skall fördelas som uppskovsbelopp på samtliga mottagna andelar. Enligt 18 § övergår således vid ett s.k. efterföljande andelsbyte, om även annan andel i det tidigare köpande företaget än den mottagna andelen

avyttras, uppskovsbeloppet på samtliga nya mottagna andelar. I motiveringen till bestämmelsen anförs att med denna metod kommer uppskovsbeloppen för samtliga mottagna andelar alltid att vara lika (prop. 1998/99:15 s. 193 och s. 280). Även bestämmelserna i 16 § om uppdelning av uppskovsbelopp vid fondemission m.m. och övergång av uppskovsbelopp till sammanlagd andel vid sammanläggning av mottagna andelar indikerar att den underliggande tanken varit att uppskovsbeloppet för varje aktie skall bäras lika av samtliga mottagna andelar eller det som trätt i dessas ställe.

Bestämmelserna i andelsbyteslagen utgör den svenska implementeringen av vissa delar av Europeiska gemenskapernas rådskdirektiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater (det s.k. fusionsdirektivet). Syftet med detta direktiv är att ta bort sådana inslag i de nationella skattelagstiftningarna som gör det mindre attraktivt att genomföra de aktuella förfarandena i de fall då fråga är om företag i olika medlemsstater än vad fallet hade varit för bolag i samma medlemsstat. Direktivet inför ett gemensamt beskattningssystem, som bygger på att förfarandena skall kunna ske skattefritt i enlighet med en successionsprincip.

Enligt artikel 8 punkt 1 i direktivet får, vid bl.a. utbyte av aktier eller andelar, tilldelningen av aktier eller andelar i det förvärvande företaget till en delägare i det förvärvade företaget i utbyte mot aktier eller andelar i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denne delägare. I punkten 2 föreskrivs att medlemsstaterna skall göra tillämpningen av punkt 1 beroende av att delägaren inte åsätter de mottagna aktierna eller andelarna ett skattemässigt värde som är högre än det som de utbytta värdepapperen hade omedelbart före utbytet. Enligt andra stycket av punkt 2 skall tillämpningen av punkt 1 inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid en senare överlåtelse av de sålunda mottagna värdepapperen på samma sätt som de beskattar vinster vid överlåtelse av de värdepapper som innehades före det i punkt 1 avsedda förvärvet.

Direktivets utgångspunkt är alltså att någon beskattning inte skall ske vid andelsbytet och att den vinst, som kan uppkomma genom bytet beskattas vid avyttringen av de

mottagna andelarna genom att dessa åsätts de bortbytta aktiernas ingångsvärden.

Med det synsätt som ovan inledningsvis beskrivits angående fördelning av anskaffningskostnad vid förvärv genom byte till egendom med sinsemellan utbytbara delar, skall mottagna andelar anses anskaffade för lika delar av värdet av alla bortbytta aktier. Därav får anses följa att, vid en tillämpning av den metod om övertagande av anskaffningskostnad som beskrivits i direktivet för den efterföljande beskattningen av vinsten från andelsbytet, de mottagna andelarna skulle dela anskaffningskostnaderna för de bortbytta aktierna lika. Vid en försäljning av någon eller några av de mottagna andelarna skulle således del av vinst från samtliga slag av aktier, som bytts bort genom andelsbytet, komma fram till beskattning. Det kan därför inte anses oförenligt med direktivet att, vid tillämpningen av den metod som valts vid den svenska implementeringen, med utgångspunkt i en fördelning av samtliga bortbytta aktiers ingångsvärden, som kan vara olika, bestämma uppskovsbeloppet till samma belopp för samtliga mottagna andelar. Denna metod har till syfte och ger i princip samma resultat som ett på ovan angivet sätt fördelat övertagande av anskaffningskostnaden på de bortbytta aktierna. I viss utsträckning är, genom bestämmelsen i 18 § och motivuttalandet till denna, detta också den enda metod som anvisats av lagstiftaren då bortbytta aktier inte är av samma slag och sort.

Nämnden bedömer med utgångspunkt i det sagda och vad som nedan sägs frågorna enligt följande.

Frågorna 1, 3, 5, 6 b, 7 b och 10 a

Med beaktande av det ovan anförda och de tillämpningssvårigheter och inadvertenser som, på sätt RSV påpekat, uppkommer om mottagna andelar av samma slag, förvärvade genom ett och samma byte, ges olika uppskovsbelopp, bör den del av den skattepliktiga realisationsvinsten som uppkommer genom andelsbytet fördelas på samtliga mottagna andelar. Det antas att en given förutsättning i ärendet är att nya andelar i AB Y förvärvats vid ett och samma tillfälle genom utbyte av aktier av serie A och serie B i AB X.

Frågorna 2, 4 och 6 a

Av uttalanden i prop. 1998/99:15 framgår att belopp frivilligt kan återföras till beskattning utan samtidig

försäljning av ett motsvarande antal mottagna andelar. Därav får också anses följa att den skattskyldige kan välja att inte begära uppskov med belopp som motsvarar hela realisationsvinsten. Nämnden besvarar frågorna i enlighet härmed.

Frågorna 7 a och 10 b

Enligt det som ovan anförts i motiveringen till svaret på bl.a. fråga 1 skall samtliga mottagna andelar anses förvärvade med lika delar av bortbytta aktier oavsett om de är av olika slag, med realisationsvinsten för de olika slagen fördelad på samtliga mottagna andelar. Därav får enligt nämndens mening anses följa att realisationsvinst på ett visst slags aktier skall fördelas på samtliga mottagna andelar även om bytesvalutan för dessa också består av bortbytta aktier för vilka realisationsvinst inte uppkommer (fråga 7 a). Av nämndens slutsats att realisationsvinsten skall fördelas på samtliga mottagna andelar med lika belopp får också anses följa att en senare återföring av uppskovsbelopp till beskattning utan motsvarande försäljning av andelar avser uppskovsbelopp på samtliga andelar och att uppskovsbeloppet på varje andel skall minskas i motsvarande mån (fråga 10 b).

Frågorna 9 och 11

Om uppskov med beskattningen av realisationsvinst inte yrkas skall andelsbyteslagen inte tillämpas på bytet. Några mottagna andelar finns då inte heller (fråga 9). Det motsvarande får anses gälla om den skattskyldige tar upp hela uppskovsbeloppet på samtliga mottagna andelar till beskattning även om han inte avyttrar andelarna. Vid en efterföljande avyttring av andelarna skall därför genomsnittsmetoden tillämpas på andelarna utan den begränsning som följer av 15 § andelsbyteslagen (fråga 11).

Tre ledamöter ansåg, med instämmande av nämndens sekreterare, att förhandsbesked i stället skulle lämnats med innebörd att:

Sökanden är efter eget val berättigad till uppskov med beskattning av realisationsvinst med fördelning av uppskovsbelopp enligt de alternativ som anges i frågorna 1a, 1b, 2, 3a, 3b, 4, 5a eller 5c.

Det står sökanden fritt att yrka uppskov med beskattning av realisationsvinst på aktier i AB X med ett belopp som beräknats på sätt anges i fråga 6a, varvid

uppskovsbeloppet efter hans eget val skall fördelas mellan antingen samtliga hans tillbytta andelar i AB Y eller så många tillbytta andelar som svarar mot så många bortbytta aktier för vilka uppskov med realisationsvinst yrkas (fråga 6b). Fördelningen av uppskovsbelopp skall i sistnämnda fall ske på motsvarande sätt som anges i fråga 1a eller 1b.

Den omständigheten att bytet av B-aktierna sker med förlust fråntar inte sökanden rätt till uppskov med beskattning av realisationsvinst vid bytet av A-aktierna, varvid uppskovsbeloppet skall fördelas på de andelar i AB Y som han fått som ersättning för A-aktierna i AB X (frågorna 7a och 7b).

Vid en frivillig beskattning (återföring) av uppskovsbelopp äger sökanden välja mellan de alternativ som anges i frågorna 10a och 10b.

Sådan vid bytet erhållen andel för vilken uppskovsbelopp ej har fastställts eller för vilken hela det för den andelen tidigare gällande uppskovsbeloppet har återförts skall ej anses som en mottagen andel enligt 14 och 15 §§ lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen) och äger sökanden behandla en sådan andel som en gammal andel vid tillämpning av turordningsregeln i 14 § (frågorna 8a, 8b, 9, 10c och 11).

RSV kommer att begära att RR fastställer SRN:s förhandsbesked vad gäller frågorna 1-7 och 10.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 november 1999.

SRN:s förhandsbesked den 16 november 1999

Fråga om avdragsrätt för ingående skatt avseende ansökningsavgift vid Stockholms fondbörs och avgift till VPC

Mervärdesskatt, förhandsbeskedsansökan av RSV

Omständigheterna var i huvudsak följande.

AB X (bolaget) var moderbolag i en koncern som drev näringsverksamhet. Bolaget bedrev dels egen näringsverksamhet samt utförde verksamhet i form av koncerngemensamma tjänster till dotterbolagen. Ett år genomförde bolaget en nyemission i samband med att bolagets aktier inregistrerades på Stockholms fondbörs. I samband med registreringen erlade bolaget en särskild registreringsavgift. Registreringen innebar att bolaget också hade att erlägga en årsavgift till Stockholms fondbörs. Vidare erlade bolaget avgifter till Värdepapperscentralen VPC AB (VPC).

SKM i Stockholms län beslutade i omprövningsbeslut 1998-12-17 bl.a. att inte medge bolaget avdrag för ingående skatt avseende redovisningsperioden december 1996 avseende de ovannämnda anskaffningarna.

RSV ansökte med anledning av SKM:s beslut om förhandsbesked och frågade om avdragsrätt förelåg för ingående skatt hänförliga till de förvärv, som avses i beslutet. Verket ansåg att avdragsrätt inte förelåg eftersom avgifterna har samband med bolagets eget kapital och att den ingående skatten inte var hänförliga till sådana förvärv som använts eller förbrukats i sådan bolagets verksamhet eller del därav som medförde skattskyldighet.

Bolaget ansåg att avdragsrätt förelåg och anför bl.a. följande. Att vara registrerad på fondbörsen innebär att bolagets internfinansiering av den bedrivna mervärdesskattepliktiga verksamheten genom en nyemission har större förutsättningar att lyckas och att ett börsbolag tillerkänns en högre grad av seriositet vilket underlättar bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. Reklamvärdet av noteringen skall inte heller underskattas. Avgifter till VPC, som avser den löpande hanteringen av bolagets aktiebok med uppgraderingar av nya aktieägare och genomförda utdelningar, kan ha anknytning till en beslutad nyemission och den ingående skatten hänförlig till avgiften bör vara avdragsgill som skatt på en nyemissionskostnad som enligt bl.a. en av RSV uttryckt uppfattning är avdragsgill.

SRNn gör följande bedömning;

Enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den

som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt 1 kap. 7 § andra stycket ML sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda bestämmelse, jämfört med samma kapitel 1 § första stycke 1, avser, med vissa här ej aktuella undantag, skattskyldigheten sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Skattskyldigheten i materiellt hänseende avser enbart varje sådan omsättning och inte - såsom i formellt hänseende t.ex. vid registrering av skattskyldig - verksamhet i stort när skattepliktig omsättning förekommer i en verksamhet.

Av huvudregeln framgår således att avdragsrätten begränsas till ingående skatt på förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i enlighet med det ovan sagda för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet.

I förarbetena till ML uttalas beträffande den aktuella bestämmelsen i 8 kap. 3 § första stycket bl.a. följande. Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller sådan införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten (prop. 1993/94:200 s. 209).

Innebörden av huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML skall tolkas mot bakgrund av i första hand artikel 17 punkt 2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilken avdragsrätten i princip begränsas till mervärdesskatt på varor och tjänster i och för skattepliktiga transaktioner. För att rätt till avdrag skall anses föreligga enligt direktivet förutsätts att varorna och tjänsterna skall ha en direkt och omedelbar anknytning till skattepliktiga transaktioner och att endast den ingående skatt som bärs direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion får dras av (jfr bl.a. punkterna 19, 21 och 25 i EG-domstolens dom i mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs and Excise).

Av den lämnade redogörelsen för ML:s och det sjätte

direktivets grundläggande bestämmelser om avdragsrätt framgår att en förutsättning för att avdrag för ingående skatt skall medges är att skatten kan anses hänförlig till en av den skattskyldige bedrivna verksamhet bestående av mervärdesskattepliktiga transaktioner. Vid inkomstbeskattningen har i praxis inte ansetts följa av enbart allmänna skatterättsliga principer att kostnader som uppkommer för att tillföra ett bolag aktiekapital eller för att notera ett bolags aktier på börs kan hänföras till den av bolaget bedrivna verksamheten (jfr RÅ 1917 Fi. 64 och RÅ 1992 ref. 55 II). I

mervärdesskattehänseende kan inte heller förvärv för sådan anskaffning av kapital eller notering på börs anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet sådan denna kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar att ingående skatt som belöper på förvärven är avdragsgill. I stället får enligt nämndens mening sådana förvärv anses gjorda utom ramen för den av bolaget bedrivna verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet.

Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att bolaget inte har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den i anknytning till nyemissionen betalade registreringsavgiften och årliga avgiften till Stockholms fondbörs eller den ingående skatt som hänför sig till avgifterna till VPC.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att avdragen som var i fråga skulle medges.

Kommentar:

Förhansbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt. I ett annat förhansbesked, som meddelats samma dag, har SRN ansett att avdragsrätt inte heller föreligger för ingående skatt avseende introduktion på en utländsk fondbörs. RSV har i en skrivelse, 1996-12-12 diarienummer 9623-96/900 behandlat frågan om avdrag avseende nyemission. RSV avser att återigen pröva den frågan och återkommer till den i form av ny skrivelse.

Område: Förhansbesked

SRN:s förhandsbesked den 22 november 1999

Underprislagen är tillämplig vid överlåtelse av byggmästarsmittade fastigheter (omsättningstillgångar) genom gåva. Inkomstbeskattning för mellanskillnaden mellan vederlag och skattemässigt värde.

Samma fastigheter blir anläggningstillgångar hos förvärvande bolag som bedriver fastighetsförvaltning.

En fysisk person (A) äger andelar i några fastigheter. Dessa fastigheter utgör omsättningsfastigheter för A genom s.k. byggmästarsmitta. A önskar av åldersskäl avveckla sitt innehav av nämnda fastighetsandelar m.m. Överlåtelse kommer att ske genom gåvor till ett aktiebolag. Vederlaget kommer att sättas till högre belopp än skattemässigt värde men under taxerings- och marknadsvärden. Fråga om gåva av hel förvärvsverksamhet skall inkomstbeskattas över huvud taget. Enligt tidigare praxis har sådan överlåtelse kunnat ske utan inkomstskattekonsekvenser för givaren. Även fråga om fastighetsandelarnas karaktär av anläggnings- eller omsättningstillgångar i förvärvande bolag och dessa aktiers karaktär för A m.m.

FÖRHANDBESKED

Beskattningskonsekvenser avseende alternativen 1C och 1D

En överlåtelse av A:s andelar i de aktuella fastigheterna enligt något av alternativen medför ingen uttagsbeskattning av A men innebär en beskattning hos honom för skillnaden mellan vederlaget och fastighetsandelarnas skattemässiga värde. Det förvärvande bolagets anskaffningskostnad för andelarna utgörs av vederlaget.

Fastigheterna (andelarna) blir anläggningstillgångar hos förvärvande bolag.

Aktierna i förvärvande bolag utgör omsättningstillgångar hos A.

MOTIVERING

A är verksam i det byggnadsrörelsedrivande Byggnadsaktiebolaget X (Byggbolaget). Bolaget ägs av A tillsammans med tre andra personer med 25 % av aktierna var. Aktierna är s.k. kvalificerade aktier enligt reglerna i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. De äger vidare tillsammans och i samma relation tre fastigheter. Andelarna i dessa fastigheter utgör omsättningstillgångar för samtliga. A avser tillsammans med en annan av delägarna att avveckla sitt aktie- och fastighetsinnehav.

Avvecklingen delas upp i två steg. Först överläts andelarna i fastigheterna till Byggbolaget, alternativt till ett bolag ägt av Byggbolaget eller till ett nybildat bolag som sedan överläts till Byggbolaget. Därefter avyttrar A sina aktier i Byggbolaget till de två som skall fortsätta att bedriva verksamheten eller till ett av dem ägt bolag.

Som utgångspunkt gäller att överlåtelsen av fastighetsandelarna sker till ett pris som överstiger de skattemässiga värdena men understiger de mot andelarna svarande taxeringsvärdena. Fastigheternas marknadsvärden överstiger taxeringsvärdena. Den i fråga 1 ställda frågan är om uttagsbeskattning kan underlåtas vid en sådan överlåtelse till aktuella bolag enligt alternativen 1A-1D. Ansökningen innehåller därutöver ett antal andra frågor om de skattekonsekvenser som kan uppkomma i anledning av de olika alternativen.

Vid överlåtelse av fastighet (andel) som utgör omsättningstillgång skall uttagsbeskattning ske om inte villkoren i lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (Underprislagen) för att underlåta sådan beskattning är uppfyllda. I ansökan lämnas sådana förutsättningar som innebär att dessa villkor är uppfyllda. Att uttagsbeskattning kan underlåtas, i vart fall såvitt gäller alternativen 1A och 1B, behöver då inte fastställas i ett förhandsbesked utan följer direkt av lagtexten.

Vad gäller alternativen 1C och 1D menar sökanden att inkomstbeskattning är utesluten redan av det skälet att överlåtelsen skall betraktas som en gåva av hel förvärvsverksamhet, jfr även fråga 4. Enligt tidigare praxis har sådan överlåtelse kunnat ske utan inkomstskattekonsekvenser för givaren.

Det finns här anledning, utan att först pröva om

överlåtelseerna verkligen kan betraktas som gåva eller medföra undantag från uttagsbeskattning, att ta ställning till om detta synsätt i fråga om inkomstskatteeffekterna vid gåva även gäller efter införandet av Underprislagen. Den fråga som alltså uppkommer är om det nu gör någon skillnad huruvida en överlåtelse som företas till ett vederlag som bestämts på det aktuella sättet är att betrakta som gåva eller köp.

I Underprislagen används begreppet "överlåtelse" och det begreppet omfattar även benefika överlåtelser, t.ex. i form av gåva (jfr prop. 1998/99:15 s. 151 och 270). Detta betyder att Underprislagen aktualiseras oavsett om en överlåtelse, som sker till underpris, klassificeras som avyttring eller som gåva. Detta bör också betyda att en sådan överlåtelse av en hel verksamhet alltid i sig innefattar en uttagsbeskattningssituation.

Underprislagen kan sägas innehålla en reglering om att en överlåtelse av tillgång som ingår i näringsverksamhet skall anses ske till ett vederlag som lägst utgörs av omkostnadsbeloppet. För den situationen att vederlaget bestämts till ett belopp över omkostnadsbeloppet finns ingen uttrycklig reglering i Underprislagen. Däremot har i förarbetena till lagen, nämnda prop. s. 149 f., denna situation berörts. För det första slås fast att Underprislagen även omfattar överlåtelser där vederlaget avviker från det skattemässiga värdet på så sätt att det överstiger detta värde men understiger marknadsvärdet. Det uttalas att för sådant fall kommer skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet att beskattas. Eftersom Underprislagen som sagt också gäller för benefika överlåtelser får detta uttalande, som bygger på allmänna principer, anses vara avsett att gälla även när en som gåva ansedd överlåtelse sker till värde över det skattemässiga värdet. Detta betyder att en överlåtelse enligt alternativ 1C eller 1D blir föremål för inkomstbeskattning för det belopp som överstiger det skattemässiga värdet oavsett om överlåtelserna är att betrakta som gåva eller avyttring. Något ställningstagande behöver därmed inte tas för bestämmandet av skattekonsekvenserna till frågan om en överlåtelse utgör gåva eller inte.

En annan fråga som har aktualiserats är vilken karaktär och vilket anskaffningsvärde fastigheterna skall anses erhålla i det förvärvande bolaget, fråga 5A. De situationer, som mot bakgrund av tidigare praxis, den frågan har betydelse för är de överlåtelser som avses i

alternativen 1C och 1D.

För att gåva av hel förvärvskälla i tidigare praxis inte skulle medföra någon uttagsbeskattning förutsattes att gåvotagaren helt sattes in i givarens beskattningssituation både vad gällde tillgångarnas skattemässiga värden och karaktär. Som framgår ovan angående beskattningen av skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget anser nämnden att en gåva numera kan bryta denna kontinuitet. Bolaget får å sin sida vederlaget som anskaffningsvärde för fastigheten (andelen).

Att tillgången byter karaktär hos förvärvaren är inte längre ett hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Enligt nämndens mening leder detta också till att, oavsett om överlåtelsen utgör gåva eller avyttring, en självständig bedömning bör göras av fastigheternas karaktär hos förvärvande bolag utifrån den verksamhet bolaget skall bedriva.

Såvitt framgår kommer det bolag som avses i nämnda alternativ att vara enbart fastighetsförvaltande. Med denna utgångspunkt ändrar fastigheterna karaktär till anläggningstillgångar efter förvärvet. Detta får i sin tur som följd att A:s aktier i bolaget enligt punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) blir omsättningstillgångar i byggnadsrörelse för honom, fråga 5 C.

En kvarstående fråga är om uttagsbeskattning kan underlåtas vid överlåtelse enligt alternativen 1C och 1D. Det villkor som härvid kan sättas i fråga är det som kräver att samtliga aktier i det förvärvande bolaget skall vara kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL. För aktier som utgör omsättningstillgångar aktualiseras visserligen inte detta krav men för övriga aktier, vilka skall ägas av närstående. Huruvida dessa aktier kan anses kvalificerade förutsätter att de "ursprungliga delägarna" varit verksamma i betydande omfattning i annat fåmansföretag med samma eller likartad verksamhet som den fastighetsförvaltning som skall bedrivas i förvärvande bolag. Detta uppges ha varit fallet. Utifrån de givna förutsättningarna skall därmed någon uttagsbeskattning inte ske.

Avvisning

Utifrån de nu givna svaren, som avviker från vad sökanden utgått från vid sin frågeställning, följer vissa

av svaren på övriga frågor direkt av Underprislagen eller får anses ha förfallit. Ansökningen avvisas därför till den del den inte kan anses besvarad genom det givna förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999

Fråga om uttags-, utdelnings- och reavinstbeskattning vid delning av verksamhet.

Inkomsttaxering 2000-20001

Z AB ägs med en tredjedel var av den fysiska personen G och två tyska bolag, A GmbH & Co KG och W GmbH. Z äger alla aktier i K AB. Avsikten är nu att K istället skall ägas via ett nytt aktiebolag. Både Z och K är rörelsedrivande.

Separeringen skall gå till så att ägarna till Z bildar ett nytt bolag H AB, som kommer att ägas med 49 % av G och med 25,5 % vardera av A och W. Därefter överläts K av Z till H för skattemässigt anskaffningsvärde, vilket väsentligt understiger marknadsvärdet. Därefter kommer G, för att åstadkomma jämvikt i ägarförhållandena, överlåta sina aktier i Z till A och W till skattemässigt värde som väsentligt understiger marknadsvärdet på aktierna.

Sökandena ställde följande frågor;

1. Skall Z:s överlåtelse av K till H uttagsbeskattas?
2. Skall G inkomstbeskattas på grund av Z:s underprisöverlåtelse till H?
3. Skall G beskattas för försäljningen av aktierna i Z, utöver det av honom erhållna beloppet?

En enig SRN beslutade följande;

Fråga 1

Z AB skall inte uttagsbeskattas med anledning av överlåtelsen av aktierna i K AB.

Fråga 2

G skall inte inkomstbeskattas på grund av Z:s överlåtelse av aktierna i K till underpris.

Fråga 3

Överlåtelsen av aktierna i Z föranleder inte några skattekonsekvenser för G bortsett från att försäljningspriset skall tas upp som intäkt vid reavinstberäkningen.

SRN lämnade följande motivering;

Fråga 1

Aktierna ingår i näringsverksamhet och förvärvaren är omedelbart efter förvärvet skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgången ingår (jfr 1 § och 19 § lagen /1998:1600/ om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL). Överlåtelsen uppfyller även kraven i 12 § UPL för självständig rörelse. Med hänsyn härtill och då övriga förutsättningar enligt UPL förutsätts vara uppfyllda skall uttagsbeskattning inte ske vid ifrågavarande överlåtelse av aktierna i K.

Fråga 2

Underprisöverlåtelsen av aktierna i K föranleder ingen inkomstbeskattning för G i egenskap av aktieägare i Z (jfr 14 § UPL).

Fråga 3

Överlåtelsen ingår som ett led i en verksamhetsuppdelning enligt UPL. Det saknas därför anledning att vid beskattningen grunda vederlaget annat än på det avtalade vederlaget för aktierna i Z."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 22 november 1999.

Lex ASEA, diskriminering enligt EG-fördraget.

**Bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL - vilka bl.a.
förutsätter att det utdelande bolaget är svenskt - har inte
ansetts strida mot diskrimineringsreglerna i EG-
fördraget.**

Inkomsttaxering 2000 - 2003

En i Sverige bosatt fysisk person (A) äger aktier i ett utländskt bolag (UB) hemmahörande i en EG-stat. UB avser att dela ut andelarna i ett dotterbolag (DB) hemmahörande i en tredje stat. Sökanden (A) frågar om artikel 56 i EG-fördraget hindrar beskattning i Sverige pga att utdelningen - om UB hade varit svenskt - hade omfattats av reglerna i den s.k. Lex ASEA, däribland 3 § 7 a mom. SIL.

SRN:s förhandsbesked;
Värdet av utdelningen av andelarna i DB är skattepliktig intäkt för A.

SRN:s motivering;
I förevarande fall är det inte fråga om UB:s beskattning utan endast om en i Sverige bosatt aktieägares beskattning. Det är alltså inte fråga om någon enligt Romfördraget otillåten diskriminering av A på grund av nationalitet. Av samma skäl är bestämmelserna i fördraget i artiklarna 43-48 om etableringsrätt inte tillämpliga. Därtill kommer att angivna bestämmelser är underordnade bestämmelserna i artiklarna 56-60, se artikel 43 andra stycket.

Ifrågavarande utdelning är en sådan kapitalrörelse som anges i artikel 56. Enligt artikel 58 1 a skall bestämmelserna i artikel 56 om kapitalets fria rörlighet inte hindra medlemsstaterna att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort.

Det i artikel 58 1 a angivna undantaget torde ha sin grund bland annat i det förhållandet att en majoritet av

medlemsstaterna har bestämmelser i sina skattelagstiftningar som medför att utdelning från bolag i den egna staten beskattas lindrigare än utdelning från bolag i andra stater, jfr Martine Peters, Capital Movements and Taxation in the EC, EC Tax Review 1998/1. Medan utdelning från den egna staten enligt bestämmelserna ifråga medför rätt för den skattskyldige att från den egna skatten avräkna den på utdelningen belöpande bolagsskatten föreligger inte annat än i undantagsfall, som ett resultat av ömsesidiga åtaganden i bilaterala dubbelbeskattningsavtal, någon sådan rätt när fråga är om utdelning som erhållits från utlandet. Detta leder till att utdelning från utländska bolag blir föremål för en hårdare beskattning än utdelning från bolag i den egna staten. Även i förevarande fall är det fråga om skattebestämmelser som kan leda till att utdelning från utländska bolag blir hårdare beskattad än utdelning från svenska bolag. Skatterättsnämnden finner med hänsyn härtill och till att det inte är fråga om någon sådan godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital som avses i artikel 58 3 och att det i artikel 58 1 a angivna undantaget är tillämpligt i förevarande fall.

Mot bakgrund av ovanstående finner nämnden att EG-rätten inte ger stöd för att de interna svenska bestämmelserna på grund av diskriminering inte skall tillämpas på ifrågavarande utdelning.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet till RR och hemställt att det ska fastställas.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

17/99

- [RR:s dom den 30 april 1999, mål nr 131-1998.](#) Koncernbidrag; förvaltningsföretag. Fråga om möjligheten att med skatterättslig verkan ge koncernbidrag mellan MB och DB i fall då DB utgjort ett förvaltningsföretag under större delen av räkenskapsåret men ändrar karaktär till rörelsedrivande företag
 - [RR:s dom den 27 april 1999, mål nr 6630-1998.](#) Fråga om till sökanden närstående person är företagsledare samt verksam i betydande omfattning i fåmansföretag (32 § anv.p. 14 KL och 3 § 12 a mom).
 - [Regeringsrättens dom den 3 maj 1999, mål nr 1593-1998.](#) Fråga om uttags- och utdelningsbeskattning vid upplösning av ideell förening
 - [RR:s dom den 5 maj 1999.](#) Reklamskatt; trycksaker med skattepliktiga annonser eller reklamtrycksaker
 - [KR:s i Stockholm dom den 15 april 1999, mål nr 1933-1995.](#) Fråga om avdrag för förlust uppkommen vid avyttring av rätt till återbetalning av aktieägartillskott. 1991 års taxering
 - [LR:s i Skåne domar den 22 april 1999 i mål nr 1611-99 och den 5 maj 1999 i mål nr 753-99.](#) Internethandel med alkohol- och tobaksvaror. Prövning av ett omhändertagande enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK)
 - [SRN:s förhandsbesked den 29 mars 1998.](#) Mervärdesskatt - avdrag för ingående skatt som belöper på rollen som aktieägare
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 11 maj 1999.

RR:s dom den 30 april 1999, mål nr 131-1998

Koncernbidrag; förvaltningsföretag.

Fråga om möjligheten att med skatterättslig verkan ge koncernbidrag mellan MB och DB i fall då DB utgjort ett förvaltningsföretag under större delen av räkenskapsåret men ändrar karaktär till rörelsedrivande företag

*Av RSV överklagat förhandsbesked rörande
inkomsttaxering 1998*

SRN:s förhandsbesked den 12 december 1997 har refererats i rättsfallsprotokoll 1/98 den 12 januari 1998.

RSV har överklagat förhandsbeskedet. RR fastställde förhandsbeskedet enligt nedan.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 maj 1999.*

RR:s dom den 27 april 1999, mål nr 6630-1998

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

Inkomsttaxering

Överklagat förhandsbesked.

Redogörelse för SRN:s förhandsbesked av den 23 september 1998 har lämnats i rättsfallsprotokoll 29/98. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Utöver de av SRN besvarade frågorna ställde sökanden i sin ansökan om förhandsbesked motsvarande frågor (frågorna 3 och 4) rörande den honom närstående personen Y. Y är delägare och VD i X AB. Frågorna förföll.

Sökanden överklagar förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2. RSV bestrider bifall till överklagandet.

RR anförde bl. a. följande.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

- - - Av den antagna förutsättningen att det är bolaget som är skattskyldigt för inkomsterna av de rättigheter som tillförts bolaget följer att inkomster som annars - i vart fall delvis - hade varit arbetsinkomster för N i stället kan komma att utgöra kapitalinkomster för N även om N inte alls hade varit verksam i bolaget. Reglerna i 3 § 12 mom. SIL är emellertid inte inriktade på att motverka detta utan detta är en fråga att beakta när rättigheterna tillförs bolaget (jfr 26 § lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris). Enligt RR:s mening skall, vid bedömningen av om N varit verksam i betydande omfattning i bolaget i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL, endast N:s arbetsinsats i bolaget beaktas.

- - -

Sökanden har beträffande N:s arbetsuppgifter i bolaget i huvudsak anført följande. N utför inte och har aldrig utfört några arbetsuppgifter i bolaget som kan kopplas till bolagets löpande verksamhet. N har utövat sin ägarroll i egenskap av ledamot i bolagets styrelse. N har dock i viss utsträckning lämnat råd och rekommendationer i samband med förhandlingar som föregått upplåtelseerna av rättigheterna. N har inte uppburit någon lön från bolaget. N har fram till 1994 undertecknat vissa kontrakt personligen. N:s aktiva medverkan i bolaget har inskränkt sig till något enstaka styrelsemöte varje år.

I förarbetena till nu aktuellt lagrum (prop. 1989/90:110 s. 703) anges att den vars arbetsinsats haft stor betydelse för vinstgenereringen i företaget alltid skall anses kvalificerat verksam. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör naturligtvis företagsledare och andra befattningshavare. Vidare anges bl.a. att en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses kvalificerat verksam, även om han gjort enstaka insatser av stor betydelse, t.ex. för att skaffa en viktig order till företaget.

Enligt RR:s mening kan N:s arbetsinsats i bolaget inte anses vara av stor betydelse för vinstgenereringen. Den arbetsinsats N utför överensstämmer snarare med det exempel som ges i förarbetena på att en styrelseledamot som inte utför kontinuerligt arbete inte utan vidare kan anses kvalificerat verksam, även om denne gjort enstaka insatser av stor betydelse. Vad som framkommit beträffande bolagets omfattning och verksamhet m.m. medför enligt RR:s mening inte att N skall anses kvalificerat verksam. RR finner därför att N inte skall anses verksam i bolaget i betydande omfattning i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL.

RR har därmed att ta ställning till frågorna 3 och 4.

Y äger tillsammans med maka och barn aktier motsvarande 20 procent av rösterna i bolaget. Y är VD och den som utför de flesta och de för verksamheten mest centrala arbetsuppgifterna i bolaget. Enligt RR:s mening har Y till följd av sitt eget och sina närståendes aktieinnehav i bolaget ett sådant väsentligt inflytande i bolaget att Y är att anse som företagsledare i bolaget enligt punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Y är även på grund av den arbetsinsats Y utför i bolaget att anse som verksam i betydande omfattning i bolaget i den mening som avses i 3 § 12 a mom. SIL.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR ändrar på det sättet SRN:s beslut att klagandens aktier i bolaget inte är kvalificerade på grund av den i fråga 2 angivna personens verksamhet i bolaget samt förklarar att klaganden är att anse som närstående till företagsledare på grund av den i fråga 3 angivna personen är att anse som företagsledare i bolaget i den mening som avses i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL och att klagandens aktier i bolaget är kvalificerade på grund av att den i fråga 4 angivna personen är att anse som verksam i betydande omfattning i bolaget."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 maj 1999.*

Regeringsrättens dom den 3 maj 1999, mål nr 1593-1998

Fråga om uttags- och utdelningsbeskattning vid upplösning av ideell förening

Överklagat förhandsbesked rörande inkomsttaxering.

SRN:s förhandsbesked den 30 januari 1998 har refererats i rättsfallsprotokoll 5/98 den 9 februari 1998.

Förhandsbeskedet har i vissa delar överklagats av den skattskyldige. RR fastställde förhandsbeskedet i de delar som överklagats.

På grund av ny lagstiftning som trädde i kraft den 1 januari 1999 gäller förhandsbeskedet endast överlåtelse som ägt rum före den 1 januari 1999.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 maj 1999.*

RR:s dom den 5 maj 1999

Reklamskatt; trycksaker med skattepliktiga annonser eller reklamtrycksaker.

RR har prövat gränsdragningen mellan reklamtrycksaker (1 § andra stycket 6 lagen, 1972:266, om skatt på annonser och reklam, RSL) och trycksaker med skattepliktiga annonser (1 § andra stycket 1 och 3 RSL jämförda med 3 § samma lag).

Domstolen, som anslutit sig till den bedömning SRN gjort i ett tidigare meddelat förhandsbesked, har funnit att de båda kuponghäften (enligt frågeställningen alternativt framställda som lösblad i kuvert eller plastomslag) som var aktuella i målet var att anse som det senare; trycksaker med skattepliktiga annonser.

I målet framgick i huvudsak följande om sökandens (ett

bolag) verksamhet. "Bolagets säljare kontaktar presumtiva kunder - främst företag inom postorderbranschen - som erbjuds att delta i utskick av kuponghäftena. I det pris som anges i anbudet ingår tryckkostnader, reklamskatt, porto samt den ersättning som bolaget betingar sig för att administrera produktionen. Det åvilar kunden att producera de meddelanden denne vill vidarebefordra och bolaget erhåller således färdiga filmer med erbjudanden som skall tas med i häftet. Dessa filmer lämnas av bolaget direkt till tryckeriet. Sedan häftena tryckts levereras de till posten för distribution."

SRN hade i sitt förhandsbesked redogjort för innehållet i de inledningsvis ovan nämnda paragraferna, men också för reglerna i 9 och 11 §§ RSL, om skattskyldigheten och skattskyldighetens inträde, samt - under hänvisning till vad som ansågs framgå av förarbetena (t.ex. prop. 1972:58 s. 46) - vad som avses med "offentliggörande".

Därefter hade nämnden gjort följande bedömning:

Varken i RSL eller dess förarbeten finns någon definition av vad som skall förstås med utgivare av trycksak. Den allmänna uppbyggnaden av reglerna och reglernas utformning i övrigt får emellertid anses ge vid handen att med utgivare avses mediainnehavaren, dvs. den som bestämmer över innehållet i en trycksak på sådant sätt att han kan upplåta utrymme i trycksaken för reklammeddelanden för annan eller ta i anspråk utrymme för egen reklam och som offentliggör trycksaken och därmed, med ett i ärendet inte aktuellt undantag i andra stycket av anvisningarna till 9 §, blir skattskyldig för förekommande skattepliktiga annonser i denna (jfr också 16 § jämfört med 24 § RSL och första stycket av anvisningarna till sistnämnda paragraf, 4 § 4 RSL samt prop. 1971:28 till den upphävda förordningen /1971:170/ om annonsskatt, s. 8).

I ärendet är det oomtvistat att såväl de aktuella häftena som lösbladen, samlade i kuvert eller plastomslag, är avtryck framställda i flera lika exemplar i tryckpress. Undantaget enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § RSL för kontorsmaterial, emballage eller liknande är inte tillämpligt. Häftena och lösbladen är därför trycksaker enligt RSL.

Ifrågavarande trycksaker framställs av ett tryckeri på uppdrag av bolaget, som är den faktiske beställaren av

innehållet i och köpare av trycksakerna, och distribueras genom postbefordran av bolaget, som därigenom offentliggör innehållet i dem. Bolaget är därmed i enlighet med det ovan anförda och således oavsett om trycksakerna innehåller uppgift härom eller inte att anse som utgivare. Eftersom utrymmena i trycksakerna upplåtits av bolaget för återgivning av text eller bild med reklam för annan än bolaget följer av den ovannämnda punkten 3 av anvisningarna till 1 § RSL att trycksakerna inte är att anse som reklamtrycksaker. Trycksakerna är således både som häften och som lösblad i kuvert eller plastomslag att anse som trycksaker med skattepliktiga annonser (jfr RÅ 1975 Aa 59). Att bolaget är i intressegemenskap med en eller flera av annonsörerna medför inte annan bedömning (jfr RÅ 1984 Aa 146) liksom ej heller det förhållandet att trycksakerna förses med identifikation i form av ordningstal, eventuellt i kombination med årtal.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 maj 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 15 april 1999, mål nr 1933-1995

Fråga om avdrag för förlust uppkommen vid avyttring av rätt till återbetalning av aktieägartillskott. 1991 års taxering.

J AB gav den 15 december 1990 ett villkorat aktieägartillskott om 1 500 000 kr till sitt helägda dotterbolag M AB. Tillskottet skulle enligt avtalet återbetalas den dag M AB:s ställning så medgav. Den 21 december 1990 överlät J AB rätten till återbetalning av det villkorade tillskottet till en icke närstående fysisk person för 1 000 kr. J AB yrkade avdrag för reaförlust (inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet) vid avyttringen med 1 499 000 kr.

TN vägrade avdrag och J AB överklagade till LR som biföll talan med bl.a. följande motivering.

Av RR:s uttalande i rättsfallen (RÅ85 1:10 och 1988 ref 65, RSV:s anmärkning) framgår att ett villkorligt aktieägartillskott skall behandlas som en fordran. En

sådan fordran kan överlåtas varvid förvärvaren övertar överlåtarens rätt. Att förvärvaren av ett villkorat aktieägartillskott ej äger aktier i bolaget medför ej att han inte kan överta rätten till betalning av en fordran som den överlåtande aktieägaren förvärvat hos bolaget. Köparen av rätten till det villkorade aktieägartillskottet kan därför på samma villkor som tillskottsgivaren själv erhålla betalning när bolagsstämman så beslutar. Skäl att på denna grund vägra avdrag för förlust vid försäljning av fordringen föreligger därför ej.

SKM har anfört att bolaget ej avhänt sig möjligheten att genom t ex koncernbidrag från dotterbolaget erhålla återbetalning. Vidare har SKM anfört att förvärvaren ej har något inflytande över bolaget och att givaren J AB kan besluta om huruvida ägartillskottet skall återbetalas. SKM torde därmed mena att transaktionerna bör angripas genom s.k. genomsyn. Med genomsyn menas att domstol eller myndighet i beskattningshänseende bortser från en transaktions reella innebörd och ser till dess egentliga innehåll. Aktuellt förfarande - som innebär att bolaget säljer en fordran till annan - kan inte angripas med ett traditionellt genomsynsresonemang. SKM har inte heller påstått, och än mindre visat, att fråga är om en skenrättshandling eller ett bulvanförhållande eller dylikt. Med hänsyn härtill och då det inte har framkommit att köparen är närstående eller står i beroendeställning till det säljande bolaget saknas grund för att vägra bolaget avdrag för realisationsförlusten.

SKM överklagade och anförde bl.a;

"Rätten till återbetalning på aktieägartillskottet avyttrades för 1 000 kr. Detta belopp har i vart fall utgjort det högsta marknadsmässiga värdet vid avyttringstillfället. Vid sådant förhållande får bolagets handlande anses ha föregåtts av någon form av neddiskontering av det villkorade tillskottet från 1 500 000 kr till 1 000 kr, innebärande att mellanskillnaden, 1 499 000 kr, kan jämföras med en ren kapitalinsats från aktieägarens sida. Avsikten med tillskottet har inte varit att anskaffa en värdehandling utan att tillföra dotterbolaget kapital då detta var likvidationspliktigt. Priset på det avyttrade synes dessutom ha lagts på en nivå som innebär att kapitaltillskottet skulle finansieras genom att den uppkomna "realisationsförlusten" skulle kunna kvitta bort en del av de realisationsvinstgivande värdepappersförsäljningarna samma år. - - - Resultatet

av transaktionerna för bolagets del i skattehänseende utgör en kombination av ett villkorat aktieägartillskott och en ren kapitalinsats, vilket kan jämföras med ett ovillkorligt aktieägartillskott (SkU 1984/85:2). Den andel av tillskottet som belöper på den villkorliga delen motsvaras av marknadsvärdet på fordringsrätten, dvs. 1 000 kr. Den resterande andelen, 1 499 000 kr, utgörs av en ren kapitalinsats där en återbetalning kan ske först i samband med bolagets likvidation. - För att en under inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet uppkommen realisationsförlust skall vara avdragsgill, fordras att fråga är om en reell förlust. Utgångspunkten är då fordringsrättens marknadsvärde när den anskaffas respektive när den avyttras. Mellan tidpunkten för givandet och avyttringstillfället skiljer det endast sex dagar. Marknadsvärde vid förstnämnda tidpunkt kan därför inte ha varit högre än 1 000 kr. Det är helt otänkbart att en utomstående person skulle erlægga 1 500 000 kr för en fordringsrätt (motsvarande villkorligt kapitaltillskott) som efter sex dagar inte var värd mer än 1 000 kr. - - - Bolaget har vidare under räkenskapsåret 1992 erhållit koncernbidrag med 1 000 000 kr från dotterbolaget. Skattemyndigheten har tidigare pekat på denna möjlighet att få tillbaka tillskottet genom koncernbidrag, trots att fordringsrätten sålts. - - - Dessutom har tillskottet belastat resultaträkningen som en extraordinär kostnad, vilket vanligen innebär att återbetalning sker i form av koncernbidrag i den mån detta är förenligt med de bolagsrättsliga reglerna om vinstutdelning".

KRN, som biföll SKM:s talan, anförde bl.a. följande;

"En grundläggande förutsättning för att avdrag för realisationsförlust skall medges är att en i skatterättslig mening verklig förlust är för handen. Med hänsyn till att bolaget lämnat sitt helägda dotterbolag ett tillskott om 1 500 000 kr för att sex dagar senare sälja rätten till återbetalning på aktieägartillskottet till en utomstående person för 1 000 kr gör kammarrätten den bedömningen att någon återbetalning i verkligheten inte kunde anses realistisk eller ens avsedd och att det lämnade tillskottet därför är att jämställa med ett ovillkorat kapitaltillskott. Förlusten om 1 499 000 kr får därmed anses vara fiktiv och någon avdragsgill realisationsförlust föreligger inte".

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 maj 1999.*

**LR:s i Skåne domar den 22 april 1999 i mål nr 1611-99
och den 5 maj 1999 i mål nr 753-99.**

Internethandel med alkohol- och tobaksvaror

Prövning av ett omhändertagande enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK).

Tullmyndigheten i Helsingborg omhändertog med stöd av 2 kap. 9 och 10 §§ LPK den 28 januari 1998 711 liter öl, 3 040 cigaretter och 35 520 g tobak efter en transportkontroll. De omhändertagna varorna hade beställts på Internet av privatpersoner.

Transportföretaget och ett antal av de privatpersoner som beställt varorna överklagade tullmyndighetens beslut.

RSV, som övertagit tullmyndighetens talan i målet, bestred ändring och anförde bl.a;

Målet gäller privatpersoner som handlat varor från bolaget Warendienst i Tyskland och som har beställt transporttjänst av Börjes i Sverige. Verket har tagit del av de erbjudanden som riktas till svenska konsumenterna av Pegit/Warendienst-koncernen genom att granska Pegits hemsida. På hemsidan får kunderna besked om hur de skall handla varor. Således anges att kunderna köper varor från Warendienst till EU-priser och att kunderna själva skall beställa hemtransporten. Hemsidan har länkar till Börjes transport och det anges också i texten att kunden kan beställa transporttjänsten från Börjes. Av hemsidan framgår att beteckningen av varorna samt transporttjänsten kan ske genom ett gemensamt betalningsuppdrag. Kunderna skall betala till en särskild betalningstjänst som Pegit svarar för. Pegits hemsida lämnar även information om Warendienst som anges vara ett IT-varuhus utslutande inriktat på att ta emot beställningar av privatpersoner via Internet. Det framgår att Pegit/Warendienst och Börjes är mycket integrerade. Verket anser att målet rör punktskattepliktiga varor och det föreligger ingen tvekan om att varorna skall beskattas i Sverige. Genom

omhändertagandebeslut har tullen fått möjlighet att utreda skattskyldigheten bl.a. genom att ytterligare analysera hittills kända uppgifter. Oavsett om det här är fråga om beskattning enligt för in/tar emot-bestämmelser eller distansförsäljning kan konstateras att förfarandebestämmelserna beträffande säkerhet och anmälningsskyldighet inte iakttagits. Inte heller har ett förenklat ledsagardokument medföljt lasten. Tullmyndigheten har laglig grund för sitt omhändertagandebeslut. Det finns anledning att anta att skattskyldighet föreligger beträffande de omhändertagna varorna. Förfarandebestämmelserna i 1 kap. 6 § har inte följts. I målet har inte framkommit några omständigheter som tyder på att det skulle finnas grund för upphävande av omhändertagandet.

Klagandena vidhöll sin talan och anförde bl.a. det var fråga om privat införsel samt att privatpersonerna handlat på Warendienst hemsida som ligger på Pegit AB: s domän och därefter själva beställt hemtransport av Börjes Transport AB.

LR uttalade i dom den 22 april följande:

I målet har framkommit att privatpersoner från Sverige, bl.a. de 71 personer som har klagat på tullmyndighetens beslut, har beställt och köpt öl och tobaksvaror - punktskattepliktiga varor - genom Internet, Pegit/ Warendienst. Personerna har även själva på Internet beställt transport av sina varor. Varorna har sedan transporterats av transportbolag. Med stöd av det s.k. Man in black-målet finner LR att detta förfarande är sådant att bestämmelserna om privatinförsel inte är tillämpliga eftersom transporten av varorna har skett genom ombud. Av 1 kap. 6 § LPK framgår att transporter av punktskattepliktiga varor skall åtföljas av ledsagardokument och bevis om ställd säkerhet. Några sådana handlingar har inte förebringats i samband med transporten i fråga. Med hänsyn till dessa omständigheter samt till att syftet med bestämmelsen om omhändertagande är att utreda huruvida skattskyldighet föreligger och vem som är skattskyldig finner LR att tullmyndigheten har haft fog för sitt beslut att omhänderta de aktuella varorna med stöd av 2 kap. 9 § LPK. Några skäl att upphäva omhändertagandet har inte framkommit i målet. Överklagandet skall med hänsyn till vad som nu anförts avslås i sin helhet.

Även domen den 5 maj 1999 rör ett omhändertagande

av varor som beställts på samma Internet-hemsida. Bakgrunden till denna tvist var att tullmyndigheten den 29 december 1998 omhändertagit 678 liter öl, 3 260 cigaretter och 15 520 g tobak. LR gjorde samma bedömning i även detta mål. Tullens omhändertagande fick således bestå.

Kommentar:

Samma fråga har också prövats av LR den 12 maj 1999 i mål nr 1137-99.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 11 maj 1999.

SRN:s förhandsbesked den 29 mars 1998

Mervärdesskatt - avdrag för ingående skatt som belöper på rollen som aktieägare

Omständigheterna var i huvudsak följande. AB A var moderbolag i en större koncern med ett flertal svenska dotterbolag. Bolaget var ett investmentföretag i den bemärkelsen som avses i 2 § 10 st lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. - Bolagets verksamhet gick bl.a. ut på att i egenskap av aktiv, långsiktig ägare investera i svenskt näringsliv i syfte att skapa värdetillväxt för bolagets aktieägare. I det aktiva ägarskapet ingick också att utföra tjänster åt de olika koncernbolagen. De tjänster som kan bli aktuella avser bl.a. rådgivning och andra administrativa tjänster som ett moderbolag normalt tillhandahåller inom en koncern.

De ifrågavarande tjänsterna utgjordes bl.a. av försäkringsgenomgångar, informationsutformning, analyser, hjälp med upprättande av prospekt, utbildning, redovisning samt uthyrning av personal.

Vissa av de nämnda tjänsterna upphandlades direkt av bolaget från externa leverantörer för att senare vidarefaktureras av bolaget till koncernbolagen.

Bolaget kommer vidare som moderbolag i koncernen att genomföra koncerngemensamma aktiviteter såsom t.ex. bolagstämmor, styrelsemöten, koncernredovisning.

Som ett led i det aktiva ägarskapet och förvaltningen av det egna kapitalet hade bolaget även en funktion som aktieägare. Syftet med denna funktion var att säkerställa en gynnsam värdetillväxt i koncernen. De tjänster som kunde anses utförda i aktieägarrollen utgjorde ofta ett led i, eller del av, de tjänster som tillhandahölls koncernbolagen.

Bolaget skulle inledningsvis bära kostnaden för vissa förvärv för att senare vidarefakturera kostnaden till det dotterbolag som haft nytta av ifrågavarande tjänst. Den faktureringen skulle ske utan vinstpåslag.

Bolaget skulle också ha intäkter i form av utdelningar, ränteintäkter etc. Bolaget har således intäkter i form av utfakturerade tjänster till dotterbolagen samt kapitalintäkter.

SRN meddelade följande förhandsbesked.

Investment AB A har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som belöper på förvärv hänförliga till rollen som aktieägare till den del kostnaderna för förvärven kan anses hänförliga till omsättningar som är skattepliktiga.

Av motiveringen framgår bl.a;

Enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt 1 kap. 7 § andra stycket ML sådan verksamhet i vilken omsättningen av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda bestämmelse, jämfört med samma kapitels 1 § första stycke 1, avser, med vissa här ej aktuella undantag, skattskyldigheten sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Skattskyldigheten i materiellt hänseende avser enbart varje sådan omsättning och inte - såsom i formellt hänseende t.ex. vid registrering av skattskyldig - verksamheten i stort när skattepliktig omsättning förekommer i en verksamhet (jfr. prop. 1993/94:99 s. 128 f.).

Av huvudregeln framgår således att avdragsrätten begränsas till ingående skatt på förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i enlighet med det ovan sagda för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet.

I 8 kap. 13 § första stycket ML finns regler om uppdelning av den ingående skatten. Där stadgas bl.a. att i de fall den ingående skatten avser förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

Innebörden av de ovan nämnda reglerna skall ses mot bakgrund av att artikel 17 punkter 2 och 5 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilka avdragsrätten i princip begränsas till mervärdesskatt på varor och tjänster i och för skattepliktiga transaktioner. För rätt till avdrag krävs enligt direktivet att varorna och tjänsterna har en direkt och omedelbar anknytning till skattepliktiga transaktioner och att endast den skatt som bärs direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion får dras av (jfr bl.a. punkterna 19, 21 och 25 i EG-domstolens dom i mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs and Excise).

AB A har i ansökningsen ställt frågan om bolaget har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till dess s.k. aktieägarroll.

I ärendet är inte helt klart vad bolaget avser med aktieägarrollen. Bolaget anför i ansökningsen att de tjänster som kan bli aktuella att utföra i det s.k. aktiva ägarskapet omfattar bl.a. rådgivning och andra administrativa tjänster som ett moderbolag normalt tillhandahåller inom en koncern. Såsom sådana tjänster nämns försäkringstjänster, informationsutformning, analyser, hjälp med upprättande av prospekt, utbildning, redovisning samt uthyrning av personal. Utöver intäkter för utfakturerade tjänster kommer bolaget att ha kapitalintäkter såsom utdelningar, ränteintäkter etc.

Nämnden förutsätter att bolaget med ovan nämnda tjänster avser sådana koncerngemensamma tjänster som är skattepliktiga och att dessa inte omfattas av bolagets fråga.

Bolaget har vidare anført att det kommer att genomföra koncerngemensamma aktiviteter såsom t.ex. bolagsstämmor, styrelsemöten och koncernredovisning. Mot bakgrund härav och så som bolaget fråga formulerat får ansökningen anses avse huruvida bolaget har rätt till avdrag för ingående skatt på förvärv som avser bolagets administration, organisation och uppbyggnad av den koncern i vilken bolaget är moderbolag. Till sådana förvärv torde t.ex. kunna hänföras förvärv för bolagsstämma, finansiering, i förekommande fall information till börsen, köp och försäljningar av dotterbolag, koncernredovisning och därmed sammanhängande rapportering och som normalt brukar hänföras till förvärv för den s.k. aktieägarrollen.

Nämnden gör följande bedömning.

Med hänsyn till att innehållet i de tillhandahållanden som avser AB A:s aktieägarroll inte närmare har preciserats kan nämnden endast ange efter vilka principer den med ansökningen avsedda frågan skall besvaras.

Utgifter för anskaffningar av varor och tjänster hänförliga till aktieägarrollen i förevarande hänseende inklusive den mervärdesskatt som belastar dessa anskaffningar kommer i ett företag med omsättning av varor och tjänster att utgöra kostnader för tillhandahållandet av dessa. I den mån omsättningen av varorna och tjänsterna är skattepliktig är också den ingående skatten avdragsgill. Förekommer såväl skattepliktiga som skattefria omsättningar i verksamheten är endast den skatt som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. till de skattepliktiga omsättningarna, avdragsgill. Det förhållandet att bolaget uppbär intäkter i form av räntor, utdelningar m.m., vilka inte utgör ersättningar på grund av omsättningar i mervärdesskattehänseende, påverkar inte avdragsrätten.

AB A är ett investmentföretag. (Här redovisar SRN ekonomiska fakta för AB A ang. bolagets investeringsverksamhet, utdelningar, realisationsvinster och övriga rörelseintäkter samt hur stora intäkterna var av kapitalförvaltningen).

Det nu redovisade får anses ge vid handen att en stor del av bolagets intäkter utgörs av realisationsvinster som uppkommer vid försäljning av värdepapper. Bolaget omsätter således, förutom de tjänster som tillhandahålls

i den skattepliktiga koncerngemensamma verksamheten, även värdepapper i betydande omfattning. Dessa omsättningar får anses hänförliga till sådan värdepappershandel som enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML är undantagen från skatteplikt. I den mån den ingående skatten är hänförlig till sådana och eventuellt andra från skatteplikt undantagna omsättningar har bolaget inte rätt till avdrag för skatten (jfr också den ovan parentetiskt omnämnda domen från EG-domstolen enligt vilken ingående skatt, som hänför sig till konsulttjänster för en icke skattepliktig omsättning avseende försäljning av aktier i ett dotterföretag för anskaffning av medel för den skattepliktiga verksamheten, inte är avdragsgill enligt bestämmelserna i det sjätte mervärdesskattedirektivet). Nämnden besvarar ansökningen i enlighet med det anförda.

I den mån ansökningen inte besvarats avvisades ansökningen.

Kommentar:

Förhandsbeskedet anger endast de principer som skall ligga till grund för bedömningar om hur aktieägarrollen skall behandlas såvitt gäller avdrag för ingående skatt. Det kan noteras att SRN anger att det förhållandet att bolaget uppbär intäkter i form av räntor, utdelningar m. m., vilka inte utgör ersättningar på grund av omsättningar i mervärdesskattehänseende, påverkar inte avdragsrätten.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

38/99

- [SRN:s förhandsbesked den 5 november 1999.](#) Överlåtelse av fastigheter till aktiebolag. Överlåtelse av fastigheter till aktiebolag som till 40 % ägts av barnen till överlåtaren till ett pris som understiger taxeringsvärdena har bedömts som gåva. Värdeminskningsavdrag skulle ej återföras. Periodiseringsfond och expensionsmedel fick överföras till aktiebolaget
 - [SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999.](#) Frågor om anskaffningsvärdet på aktier och fastigheter vid apport av egendom till aktiebolag vid avveckling av fideikommiss
 - [SRN:s förhandsbesked den 2 november 1999.](#) Fråga om skatteplikt för corporate finance
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 november 1999.

SRN:s förhandsbesked den 5 november 1999.

Överlåtelse av fastigheter till aktiebolag.

Överlåtelse av fastigheter till aktiebolag som till 40 % ägts av barnen till överlåtaren till ett pris som understiger taxeringsvärdena har bedömts som gåva. Värdeminskningsavdrag skulle ej återföras. Periodiseringsfond och expensionsmedel fick överföras till aktiebolaget.

Inkomsttaxeringarna 2000-2002.

Sökanden äger tre hyresfastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde om ca 22 mkr och ett marknadvärde som inte torde understiga 50 mkr. Fastigheterna utgör inte lagertillgångar. Avsikten är att fastigheterna skall överlåtas till ett nybildat aktiebolag ägt av sökanden till 60 % och till övrig del av hennes två barn. Bolaget skall genom övertagande av skulder och utfärdande av reverser förvärva fastigheterna till ett pris som överstiger omkostnadsbeloppen men något understiger

taxeringsvärdena.

Fråga 1

Kommer sökandens överlåtelse av hennes tre hyresfastigheter till det nybildade bolaget att behandlas som en gåva vid inkomstbeskattningen?

Svar

En överlåtelse på de förutsatta villkoren av fastigheterna till det nybildade aktiebolaget är att betrakta som gåva och föranleder inte någon inkomstbeskattning av sökanden.

Motivering

Den aktuella överlåtelsen sker till ett bolag i vilket överlåtaren äger del. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43 var frågan uppe till bedömning om hur gränsen i ett sådant fall skall dras mellan gåva och avyttring. RR slog fast att avgörande är om vissa allmänna kriterier för gåva är uppfyllda eller inte.

I fråga om villkoret att överlåtelsen skall innefatta en överföring av förmögenhet ansåg RR att detta torde i regel vara uppfyllt när överlåtelsen sker mot ett vederlag som är mindre än taxeringsvärdet. Vidare måste en gåvoavsikt föreligga vid överlåtelsen. Genom att närstående är delägare i bolaget innefattar överlåtelsen ett visst gåvomoment till förmån för dem. Storleken av detta gåvomoment kan sättas i relation till de närståendes ägarandel i bolaget, som här uppgår till 40 %, och till den värdeökning som skett på aktierna till följd av det övervärde som tillförts bolaget genom prissättningen under taxeringsvärdet. Enligt nämndens mening finns det mot denna bakgrund anledning att anse att det gåvomomentet som överlåtelsen innefattar, även om priset endast med liten marginal understiger taxeringsvärdet, är tillräckligt betydande för att överlåtelsen skall kunna klassificeras som gåva.

I det fall gåva har ansetts föreligga har enligt hittillsvarande praxis någon realisationsvinstbeskattning inte utlösts även om priset överstigit omkostnadsbeloppet. Fråga har uppkommit om detta kan anses gälla även mot bakgrund av de nyligen införda bestämmelserna i 3 § 1 h mom. SIL. Eftersom fastigheterna utgör s.k. kapitalbeskattade tillgångar är lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris inte tillämplig.

De aktuella bestämmelserna i nämnda 3 § 1 h mom. SIL tar sikte på överlåtelser till svenska aktiebolag vilka skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens omkostnadsbelopp. Regleringen innebär för dessa fall att överlåtelserna skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Bestämmelserna behandlar däremot inte alls det fallet att ersättningen överstiger omkostnadsbeloppet.

Enligt nämndens mening kan de nämnda bestämmelserna inte tilläggas någon inverkan på andra fall än de som uttryckligen har reglerats vad gäller frågan om en avyttring har skett och till vilket belopp. Nämnden gör således den bedömningen att en enligt den s.k. huvudsaklighetsprincipen som gåva ansedd överlåtelse av fastighet till aktiebolag inte heller i fortsättningen skall föranleda någon beskattning som för avyttring för en ersättning som överstiger omkostnadsbeloppet.

Fråga 2

Skall medgivna värdeminskingsavdrag och eventuella värdehöjande reparationer återföras till beskattning i samband med denna överlåtelse?

Svar

Någon återläggning enligt 22 § anv.p. 5 KL av medgivna värdeminskingsavdrag eller värdehöjande reparationer skall inte ske.

Motivering

En återläggning av medgivna värdeminskingsavdrag och av värdehöjande reparationer aktualiseras enligt 22 § anv.p. 5 första stycket KL vid "avyttring" av en näringsfastighet. Den aktuella överlåtelserna är enligt vad som framgått ovan att anse som gåva och gåva omfattas inte av begreppet avyttring, jfr 24 § 2 mom. första stycket SIL. Någon återföring enligt den nämnda bestämmelsen kan därmed inte ske.

Fråga 3

Kan det nya bolaget överta sökandens periodiseringsfonder?

Fråga 4

Kan sökandens expensionsmedel ersättas av beskattat eget kapital i det nya bolaget?

Svar på 3 och 4

Att överlåtelsen behandlas som gåva utgör inte hinder mot att bolaget övertar sökandens periodiseringsfonder eller mot att sökandens expensionsmedel ersätts av beskattat kapital i bolaget.

Motivering fråga 3

Enligt 6 § lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder får när en fysisk person "överför" sin näringsverksamhet eller driften av denna till ett aktiebolag periodiseringsfond helt eller delvis övertas av aktiebolaget under vissa förutsättningar. Att överföringen sker genom gåva utgör inte hinder mot att tillämpa denna bestämmelse om även övriga förutsättningar är uppfyllda.

Motivering fråga 4

Enligt 12 § lagen (1993:1537) om expensionsmedel kan en fysisk person som bedriver näringsverksamhet i samband med en överlåtelse av samtliga reallgångar i verksamheten till ett aktiebolag i vilket personer äger aktier, begära att expensionsmedlen ersätts av beskattat kapital i bolaget. Att bestämmelsen gäller även om överlåtelsen betraktas som gåva följer av lydelsen.

Kommentar:

Frågorna 1 och 2 har överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 3 november 1999

Frågor om anskaffningsvärden på aktier och fastigheter vid apport av egendom till aktiebolag vid avveckling av fideikommiss

Inkomsttaxering 2000 - 2001

A är innehavare av ett fideikommiss som omfattar vissa fastigheter. Han avser att överföra egendomen för marknadsvärde till ett fideikommissaktiebolag enligt lagen (1963:538) om avveckling av fideikommiss. Han

vill ha besked om överföringen kan föranleda några inkomstskattekonsekvenser för honom och vidare om åsatt värde på fastigheterna i samband med apporten utgör anskaffningskostnad vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 b mom. SIL samt vilket anskaffningsvärde i avskrivningshänseende fastigheterna får i bolaget.

SRN meddelade följande förhandsbesked;
Vid en överföring genom tillskott av fideikommissfastigheterna i samband med aktieteckning uppkommer inte någon skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust för A. Anskaffningsvärdet på aktierna vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 b mom. SIL, motsvaras av marknadsvärdet på fastigheterna vid tillskottstillfället.

Överföringen av fastigheterna leder inte till att någon återföring av värdeminskningssavdrag skall ske i näringsverksamhet.

Anskaffningsvärdet för fastigheterna hos fideikommissaktiebolaget utgörs av fideikommissets skattemässiga restvärden på fastigheterna.

SRN lämnade följande motivering;
Fråga är om en överföring av fastigheter enligt bestämmelserna i 2 § lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. Sådana överföringar skall enligt nyssnämnda bestämmelser inte leda till vare sig skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust. Av syftet med bestämmelserna, att sådana överföringar inte skall leda till några skattekonsekvenser för överlåtaren, får anses följa att inte heller någon återföring av värdeminskningssavdrag i näringsverksamhet skall ske i samband med överföringen.

Fideikommissaktiebolag är inte undantagna från beskattningsreglerna för fåmansföretag. Därav följer att underlaget för beräkning av gränsbeloppet enligt reglerna i 3 § 12 b mom. SIL utgörs av aktiernas anskaffningskostnad. Av allmänna regler följer att denna skall anses motsvaras av marknadsvärdet på fastigheterna vid tillskottstillfället.

När det gäller fideikommissaktiebolagets anskaffningsvärde för fastigheterna följer av praxis (jfr RÅ 1994 ref. 44) att jämkning skall ske med stöd av 23 § anv.p. 6 femte stycket sista meningen KL så att

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 november 1999.

SRN:s förhandsbesked den 2 november 1999

Fråga om skatteplikt för corporate finance

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande.

AB X bedrev värdepappersrörelse och biträdde därvid företag med finansiella tjänster, avseende bl.a. handel med och förmedling av värdepapper.

Enligt 1 kap. 2 § lagen (1991:981) om värdepappersrörelse (LVR) avses med värdepappersrörelse verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla sådana tjänster som anges i 1 kap. 3 § 1-5 LVR. Där anges bl.a. "5. Garantigivning eller annan medverkan vid emissioner av fondpapper eller erbjudanden om köp eller försäljning av finansiella instrument som är riktade till en öppen krets."

Den nu nämnda verksamheten har kommit att allmänt benämnas corporate finance.

Corporate finance innefattar ett flertal olika tjänster, som på ett eller annat sätt anknyter till ett bolags finansiering. Den mest centrala tjänsten inom corporate finance avser försäljning eller förmedling av aktier i samband med börsintroduktion och i bland i förening med en nyemission. Uppdragen avseende denna typ av försäljning är likartade.

En förmedling av aktier inom ett uppdrag avseende corporate finance skiljer sig väsentligt från vanlig aktieförmedling via börsens automatiska handelssystem, SAX. Det systemet hanteras så att en mäklare som mottagit en order om köp eller försäljning registrerar ordern via sin dator. Därvid anges sort, antal, pris och

om ordena gäller köp eller försäljning. Institutens kunder har vägledning av gällande börskurser och börsföretagens officiella information. Denna typ av aktieförmedling utmärks således av hög automatisering och en ringa insats från mäklaren. Denne kan normalt utföra uppdraget på någon minut.

Provisionerna för aktieförmedling i SAX-systemet är låga i jämförelse med vad som gäller för andra förmedlingstjänster som avser fastigheter, försäkringar, skepp och auktioner. Provisionerna för corporate finance är väsentligt högre än vid förmedling i SAX-systemet.

Vid corporate finance tjänster finns inte några gällande börskurser. Den offentligtgjorda informationen om det bolag som skall introduceras är dessutom otillräcklig för bedömandet av bolagets värde. Inte heller kan motparten nås och avtal slutas automatiskt. Det krävs därför en mycket betydande arbetsinsats i dessa fall.

Bolaget måste presenteras på ett noggrant och allsidigt sätt, och dessutom måste, i avsaknad av börskurser, bolaget och de emitterade aktiernas värde och åsättas ett pris. Detta medför att förmedlaren gör en grundlig undersökning av bolaget och den bransch i vilken det verkar.

Ett syfte med förmedlarens arbete med att presentera bolaget och att åsätta ett pris på aktierna är att finna köpare. Få kan ju förväntas vilja köpa aktier i ett bolag om vilket tillräcklig information inte är offentliggjord. Det finns emellertid ytterligare skäl: för att potentiella köpare inte skall riskera att bli vilseledda har i lag och andra författningar föreskrivits detaljerade regler för hur förmedling av aktier i samband med en marknadsintroduktion skall gå till och hur bolaget - i ett s k prospekt - skall beskrivas. Följaktligen stadgas i 5 kap. 5 § första stycket lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet bl.a.

Till en ansökan om inregistrering (vid börs) skall utgivaren av fondpapperen föga en särskild redogörelse för sina förhållanden (börsprospekt). Prospektet skall innehålla de upplysningar som behövs för att en investerare skall kunna göra en välgrundad bedömning av utgivarens verksamhet och ekonomiska ställning(...).

Detta allmänna prospektkrav preciseras i Finansinspektionens föreskrifter om prospekt, FFFS

1995:21, samt även i Näringslivets Börskommittées rekommendationer om prospekt. Ytterligare regler om prospekt finns vidare i bl a 2 kap. lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument vari anges att prospekt skall upprättas vid erbjudanden av viss storlek som riktas till en öppen krets och i 4 kap. 18-26 §§ aktiebolagslagen (1975:1385).

Det är visserligen utgivaren av fondpapperen som formellt svarar för prospektet, men det anses allmänt ingå i uppdraget att förmedla aktierna att upprätta ett prospekt. Att ett institut står bakom prospektet och marknadsintroduktionen - vilket bl a markeras genom att värdepappersinstituts firma trycks på prospektets omslag - är i praktiken en förutsättning för att introduktionen skall kunna genomföras med ett lyckat resultat. För potentiella investerare innebär nämligen institutets medverkan en kvalitetsstämpel och en garanti att prospektet uppfyller gällande krav och även i övrigt håller en mycket hög standard samt att rekommendationer har följts och att de åsatta villkoren för erbjudandet därför är rimliga.

Den förmedlare som bryter mot ovan nämnda regler om prospekt riskerar sanktioner från Finansinspektionens sida. Vid grova brister kan värdepappersinstitutet förlora sitt värdepapperstillstånd och därmed möjlighet att framdeles förmedla aktier (6 kap. 9 § 3 LVR).

Felaktigheter och brister i prospektet kan även utlösa skadeståndsansvar upp till mycket stora belopp.

Investerare som har blivit vilseledda (i första hand när bolaget i något avseende i prospektet har framställts på ett alltför fördelaktigt sätt) kan rikta krav mot såväl bolaget som värdepappersinstitutet. Om bolaget skulle hållas ansvarigt kan detta, för det fall institutet förfarit vårdslöst, regressvis rikta krav mot institutet. I praktiken kan investerarna förväntas rikta eventuella anspråk på skadestånd direkt mot institutet. Om institutet, å andra sidan, skulle värdera och prissätta bolaget för lågt riskeras i stället skadeanspråk från bolaget.

Institutets ansvar enligt förra stycket benämns *prospektansvar*. Ett motsvarande ansvar gäller även för annan information som lämnas (eller underlåts att lämnas) till investerarna, t ex vid (skriftlig eller muntlig) marknadsföring.

Det är alltså av största vikt att all relevant och objektivt

sett korrekt information om bolaget tas med i det prospekt som vid en börsintroduktion utarbetas av medverkande värdepappersinstitut. Kravet på objektivitet gäller även för all annan skriftlig och muntlig marknadsföring. Värdepappersinstitutet medverkar därför vid eller inför att kommunikation från bolaget för att undvika felaktigheter i, eller utelämnande av, information- och därmed potentiellt skadeståndsansvar.

Förutom den grundliga undersökning och värdering av bolaget och utformande av prospekt i samband därmed, kännetecknas en CF-förmedling av en omfattande kundbearbetning. Värdepappersinstitutets upparbetade kontaktnät är därvid av stor vikt för att finna investerare. Kontakter tas per telefon och via AB X sammanträffanden, men även via mer ordnade möten, där företrädare för värdepappersinstitutet tillsammans med bolaget noggrant presenterar bolaget och introduktionen för särskilt inbjudna, potentiella investerare. Denna kundbearbetning spelar en central roll vid uppdragets genomförande även genom att den ofta kan påverka priset på aktierna. Det är nämligen vanligt att priset bestämt i erbjudandet inom ett visst intervall, där det efterföljande intresset från investerarna blir slutligt avgörande för det exakta priset.

I enlighet med det ovan angivna åligger det typiskt sett en förmedlare att vi en corporate finance-förmedling

- medverka vid framtagande och distribution av prospekt,
- medverka vid fastställande av försäljningspris för aktierna (ofta i två omgångar: först ett intervall, sedan det exakta priset) samt av vilka kategorier av potentiella investerare bolaget skall rikta sig
- medverka vid genomförande av marknadsföring av aktierna, bl a genom sammanträffanden med olika potentiella investerare,
- ta emot köpanmälningar,
- fördela de utbjudna aktierna på olika köpare (vid överteckning) samt
- handha likvider och leverans av aktierna och svara för anmälan till VPC.

Värdepappersinstitutets ersättning har ovan beskrivits som en provision. Detta är en korrekt beskrivning i de fall där förmedlingen sker i eget namn, men för bolagets räkning (d v s i kommission). En vanligt förekommande alternativ metod att genomföra försäljningen på, är att institutet förvärvar aktierna i eget namn och för egen

räkning för att därefter överlåta desamma för ett något högre belopp till dem som anmält intresse att förvärva dessa aktier. Denna metod, som benämns *bought deal*, innebär att institutet inte erhåller någon särskild ersättning från bolaget, utan i stället tillgodogör sig en handelsvinst på aktierna. Vilken av metoderna som väljs har i princip varit endast en fråga om teknik. Några legala aspekter har ej påverkat valet.

För vissa tjänster kan anlitas särskilda konsulter. Detta gäller bl a viss ekonomisk och juridisk kontroll av bolaget, såsom exempelvis en *due diligence*, dvs en undersökning ur juridisk synvinkel av bolagets olika avtal etc, upprättas normalt av en advokatbyrå. Även texttryckning av prospekt, anmälningssedlar och annan dokumentation samt eventuellt biträde med marknadsföringsstrategier utförs av utomstående.

Ersättningen till AB X för utförd CF-förmedling skall, enligt de avtal som AB X har för avsikt att använda i sin verksamhet, utgå i form av provision, beräknad relation till värdet av de förmedlade aktierna (dvs kursen multiplicerad med antalet förmedlade aktier). Ersättning skall således utgå endast i den mån aktier faktiskt har förmedlats (sk framgångsersättning eller *success fee*).

AB X avser att i en del avtal ta med en bestämmelse om att en viss del av ersättningen - ett på förhand specificerat belopp - skall utgå som ett *förskott*. Ett sådant förskott kommer inte att avse några särskilda arbetsmoment i CF-förmedlingen. Ett förskott räknas av från den slutliga provisionen. Om uppdragsgivaren under uppdragets gång skulle besluta sig för att ställa in introduktionen och säga upp avtalet med AB X, kommer avtalet normalt att föreskriva att AB X har rätt att - såsom en förfallen handpenning vid en icke genomförd fastighetsaffär - behålla förskottet. Vidare kan i avtalet med uppdragsgivaren komma att föreskrivas att, vid uppdragsgivarens uppsägning, AB X, om AB X och uppdragsgivaren efter en särskild förhandling kommer överens därom, kan få ytterligare skälig ersättning för sitt arbete med uppdraget. En sådan bestämmelse innebär dock inte någon rätt till ytterligare ersättning. En förhandling enligt en sådan bestämmelse leder typiskt sett till att förmedlaren får en viss (men inte full) ytterligare ersättning. Nu nämnda bestämmelser om förskott är vanligt förekommande på marknaden.

Dessutom kan en särskild *ärendavgift* komma att tas ut

av AB X. Den skall, i enlighet med vad som är gängse på marknaden, utgå per ärende, dvs per investerare som tilldelas aktier, och uppgår regelmässigt till ett belopp som motsvarar högst en eller ett par procent av det sammanlagda värdet av förmedlade aktier. Att en särskild ärendeavgift kommer att tas ut har sin förklaring i att, när banker är emissionsinstitut, ärendeavgifter vid bankens interna resultatfördelning tillkommer de kontor som tar emot anmälningarna. Även andra värdepappersinstitut än banker anger i sina offerter ärendeavgifter för att de olika offerterna skall kunna lättare jämföras med varandra. Ärendeavgiften avser inte några särskilda arbetsmoment, utan utgör en del av den sammanlagda provisionen. Eftersom ärendeersättningen är knuten till tilldelningen, så är den ett slags framgångsersättning.

AB X har nu för avsikt att erbjuda CF-tjänst som avses i ett till ansökan bifogat avtal (nedan kallat Avtalet). Avtalet innehåller bestämmelser om förskott och ärendeavgift enligt vad som angivits i föregående stycken (se punkt 3 st 2 och 4 samt punkt 7 st i Avtalet).

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Omsättning av de med frågorna avsedda tjänsterna är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Fråga 3

Det förhållandet att AB X:s förmedlingsuppdrag återkallas och att bolaget därför endast tillgodoräknas ett belopp som motsvarar avtalat förskott medför inte att någon omsättning som är skattepliktig föreligger.

Fråga 4

Svaren på frågorna 1-3 påverkas inte av att den med ansökningen avsedda marknadsintroduktionen sker i samband med en nyemission.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 bl.a. omsättning och förmedling av aktier. Undantaget

infördes i samband med den reformering av den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt som genomfördes under 1990 (SFS 1990:576) och som bl.a. innebar generell skatteplikt för tjänster. Vad gäller den närmare innebörden av undantaget anförde föredragande statsrådet i förarbetena till bestämmelsen (prop. 1989/90:111) endast att därmed avsågs finansiella tjänster som in- och utlåningstjänster och betalningsförmedling (s. 104 och s. 193). I det sistnämnda sammanhanget uttalades vidare, med hänvisning till utformningen av undantaget för värdepappershandeln, att detta innebar att värdepappershandeln i princip i sin helhet undantogs från skatteplikt. Reglerna har utan några sakliga förändringar överförts till nuvarande ML (prop. 1993/94:99 s. 153).

Det ovannämnda undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster i sjätte mervärdesskattedirektivet, närmare bestämt artikel 13 B d punkterna 1 - 6. I punkten 5 anges som sådana undantagna tjänster transaktioner och förhandlingar med undantag för förvaltning och förvar rörande aktier, obligationer och andra värdepapper, med vissa nu inte aktuella undantag.

Av handlingarna framgår i huvudsak följande om AB X verksamhet;
AB X har tillstånd av Finansinspektionen att med stöd av 1 kap. 3 § första stycket 5 lagen (1991:981) om värdepappersrörelse driva s.k. corporate finance-verksamhet (CF-verksamhet). AB X biträder härvid företag med marknadsintroduktioner, vilket kan ske genom köp och försäljning av aktuella aktier för egen räkning, s.k. bought deals, eller genom att AB X förmedlar aktierna. Vilken av metoderna som väljs uppges i princip endast vara en fråga om teknik. En börsintroduktion kan ske såväl utan som i förening med en nyemission. Det förhållandet att en nyemission skall genomföras medför dock endast en marginell ökning av CF-uppdragets omfång och någon särskild ersättning utgår inte för biträdet avseende själva nyemissionen.

Den mest centrala tjänsten inom CF avser försäljning eller förmedling av aktier i samband med en börsintroduktion. Ett marknadserbudande måste föregås av ett relativt omfattande förberedelsearbete som syftar till att ta fram underlag för bedömning av

villkoren och diverse information. Ett CF-uppdrag innebär således att aktuellt bolag måste presenteras på ett noggrant sätt bl.a. i det prospekt som skall upprättas. I avsaknad av börskurser måste vidare bolaget och aktuella aktier värderas och åsättas ett pris. Detta kräver att förmedlaren gör en grundlig undersökning av bolaget och den bransch i vilket det verkar. Uppdraget innebär också att olika marknadsföringsåtgärder genomförs gentemot tänkbara investerare för att säkerställa att de aktuella aktierna kan avyttras. Härutöver medför ett CF-uppdrag att ett antal administrativa tjänster skall utföras. Ersättning för ett CF-uppdrag utgår i regel i form av en provision, beräknad i relation till värdet av de förmedlade aktierna. Utanför uppdraget faller diverse konsulttjänster av t.ex. ekonomisk och juridisk art som tillhandahålls av utomstående.

I förekommande fall betalas en mindre del av ersättningen för ett CF-uppdrag ut i förskott. Detta förskott avser inte några särskilda moment i uppdraget. Om uppdragsgivaren återkallar sitt uppdrag innan detta slutförts har AB X normalt rätt att tillgodoräkna sig förskottet. Dessutom kan i förekommande fall som en del av den sammanlagda provisionen en särskild ärendavgift tas ut av AB X. Denna avgift, tillkommer, när banker är emissionsinstitut, de kontor som tar emot anmälningar från investerare. Eftersom ärendavgiften är knuten till tilldelningen skall den enligt AB X ses som ett slags framgångsersättning.

Vid bedömningen av den mervärdesskatterättsliga karaktären av AB X uppdrag enligt det ingivna avtalet aktualiseras i första hand frågan om de i uppdraget ingående tjänsterna skall bedömas var för sig, varvid omsättningen av vissa tjänster kan vara undantagen från skatteplikt och annan omsättning inte, eller om uppdraget skall anses innefatta tillhandahållande av en enda tjänst avseende förmedling av aktier där övriga tjänster skall anses som underordnade led i tillhandahållandet av förmedlingstjänsten. Det sistnämnda fallet innebär en tillämpning av principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (prop. 1993/94:99 s. 136 f.).

Nämnden gör i denna del följande bedömning;
Enligt det i ärendet ingivna avtalet består det uppdrag som AB X erhåller och som bolaget har åtagit sig att utföra, utan eller i anslutning till en nyemission, av att

förmedla aktier i samband med en marknadsintroduktion. För att utföra detta uppdrag fordras att AB X tillhandahåller ett antal tjänster av olika karaktär men dessa har inte i sig efterfrågats av uppdragsgivaren utan framstår i allt väsentligt endast som medel för AB X att på bästa sätt tillhandahålla den förmedlingstjänst som uppdraget avser. De förstnämnda tjänsterna får enligt nämndens mening därför anses underordnade den av kunden beställda förmedlingstjänsten (jfr EG-domstolens dom den 25 februari 1999, C-349/96 Card Protection Plan Ltd mot Commissioners of Customs & Excise).

Vad beträffar de i ärendet ställda frågorna gör nämnden följande bedömning;

Frågorna 1 och 2

I enlighet med vad som anförts ovan skall vad AB X enligt det ingivna avtalet tillhandahåller ses som en enhet och anses utgöra en enda tjänst avseende förmedling av aktier. Omsättningen av denna tjänst är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Den ersättning om x procent av de avyttrade aktiernas försäljningsvärde som AB X skall erhålla enligt punkt 3 första stycket i det ingivna avtalet medför därför inte skattskyldighet till mervärdesskatt. Något skäl att göra någon annan bedömning av den särskilda s.k. ärendeavgift som skall utgå enligt punkt 3 andra stycket i avtalet kan inte anses föreligga (fråga 2).

Det förhållandet att AB X i stället för en särskilt angiven provision formellt förvärvar aktuella aktier för ett visst pris och därefter, normalt inom 24 timmar, för ett något högre pris avyttrar aktierna till de som anmält intresse för förvärv av dessa innebär enligt nämndens mening inte, med hänsyn till de rådande omständigheterna, att förfarandet skall ges en annan mervärdesskatterättslig innebörd än det förfarande som avses med fråga 2. Även i detta fall skall vad AB X erhåller anses utgöra vederlag för en från skatteplikt undantagen omsättning avseende förmedling av aktier (fråga 1).

Fråga 3

Den del av ersättningen som enligt punkt 3 sista stycket i det ingivna avtalet skall erläggas i förskott utgör en del av det vederlag som skall utgå för AB X tillhandahållande av den aktuella förmedlingstjänsten. Den omständigheten att uppdragsgivaren återkallar uppdraget och att någon aktieförmedling i anledning härav inte kommer till stånd medför enligt nämndens

mening inte att den mervärdesskatterättsliga karaktären av förskottet ändras. Vad som utbetalats utgör därför ersättning för en från skatteplikt undantagen omsättning av en tjänst avseende förmedling av aktier.

Fråga 4

Med hänsyn till att innehållet i AB X förmedlingstjänst i allt väsentligt är det samma även om uppdraget utförs i samband med en nyemission saknas anledning att i detta fall göra en annan bedömning av frågorna 1-3 än vad som skett ovan.

En ledamot var skiljaktig och anförde;
Corporate finance-verksamhet (CF-verksamhet) är en verksamhet som på senare år kommit att, från fall till fall, innehålla ett antal olika deltjänster. Dessa kan bestå i rena rådgivningstjänster, marknadsföringstjänster resp. tjänster avseende värdepappershandel (förmedling av aktier). I en engelsk synonymordbok (Dictionary of Accounting, Peter Collin Publishing) sägs begreppet CF vara liktydigt med "financing of a corporation". Historiskt sett torde CF-tjänster i allt väsentligt ha utförts av affärsbanker och då till övervägande del avsett försäljning eller förmedling av aktier i samband med börsintroduktion. Det är dock inte utvecklingen mot att fler aktörer på den finansiella marknaden tillhandahåller CF-tjänster (subjektsrelaterad) som avgör om tjänsten i sin helhet skall undantas från beskattning (3 kap. 9 § första stycket ML) eller ej utan det är tjänstens karaktär som avgör om den är undantagen. Detta synsätt är nödvändigt för upprätthållande av neutralitetsprincipen (se EG-domstolens dom C-2/95 Sparekassernes Datacenter, punkt 31).

Enligt det i ärendet ingivna avtalet har AB X avtalat med sin kund om tillhandahållande av följande tjänster:

Led 1

- genomgång av uppdrag och i samband därmed viss rådgivning avseende finansiella frågor och aktiemarknadsaspekter relaterade till marknadsintroduktion (försäljning och börsintroduktion) av ägda aktier i AB B,
- lämnande av förslag till struktur och villkor, innefattande prissättning (intervall) avseende ägda aktier i AB B,
- medverkan vid analys och värdering av bolaget AB B,
- medverkan vid utarbetandet av prospekt,
- deltagande i road shows och annan aktiv bearbetning

av potentiella investerare,
- granskning och lämnande av synpunkter på information till marknaden,
- mottagande och registrering av anmälningar samt rapportering till ägaren av teckningsläget,
- fastställande av det exakta priset på aktierna i AB B i samråd med ägaren,
- viss kontroll av tecknares lämplighet samt, i samråd med ägaren, fastställande av tilldelning av aktierna,
- kontakter med VPC, OM Stockholmsbörsen och Finansinspektionen; dvs. analys, värdering och marknadsföring av uppdragsgivarens tillgång (aktier i AB B) samt förslag till struktur och villkor för marknadsintroduktion.

Led 2

- utsändande av avräkningsnotor/meddelande,
- mottagande och redovisning av likvid till ägaren,
- leverans av aktier till tecknare som erhållit tilldelning.

De under led 1 uppräknade tjänsterna utgör enligt min mening både arbetsmässigt och kostnadsmässigt större delen av AB X åtagande. Sålunda torde exempelvis arbetsinsatserna vad gäller tjänsterna under led 1 vara mycket större än arbetet avseende tjänsterna under led 2.

Vid sådant förhållande torde det - vid ett första påseende ligga nära till hands att anse att uppdraget skall anses omfatta en enda skattepliktig tjänst (administrativ) vari förmedlingstjänsten avseende aktier utgör ett underordnat led. Jag anser dock att avtalet innehåller två klart avskiljbara tillhandahållanden varav de under led 1 uppräknade tjänsterna är skattepliktiga och de under led 2 uppräknade tjänsterna är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML. Enligt min mening är det ej tillräckligt för tillämpning av huvudsaklighetsprincipen i det AB X fallet att olika prestationer säljs som en enhet (se t.ex. RÅ 1998 Not. 111) eller ens att skattepliktiga kringtjänster är nödvändiga för att hela tjänsten skall kunna utföras. De administrativa/ekonomiska tjänsterna avseende t.ex. analyser och marknadsföring kan mycket väl utföras av utomstående företag på uppdrag av AB X kund.

I föreliggande fall har enligt min mening både de under led 1 resp. led 2 uppräknade tjänsterna efterfrågats av AB X kund. Detta mot bakgrund av att tjänsterna i led 1 både arbetsmässigt och kostnadsmässigt svarar för större delen av AB X åtagande samt att flera av dessa

tjänster utgör beslutsunderlag (t.ex. medverkan vid analys och värdering av AB B) för det fortsatta tillhandahållandet av CF-tjänsten. Vid sådant förhållande kan enligt min mening de under led 2 tillhandahållna tjänsterna ej leda till att CF-tjänsten i sin helhet omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Förhandsbesked borde enligt min mening ha lämnats enligt följande.

Frågorna 1-3

Den del av tjänsterna som avser de ägda aktierna fram till att försäljning av aktier kommer till stånd omfattas inte av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Den del av uppdraget som avser tjänster rörande aktier från och med att försäljning av aktier påbörjas kan inte anses vara en underordnad tjänst utan omfattas av undantaget (jfr Regeringsrättens resonemang i RÅ 1998 Not. 111 samt EG-domstolens dom den 25 februari 1999, C-349/96 Card Protection Plan Ltd, punkterna 27-32).

Fråga 4

Den del av tjänsterna som avser uppdragsgivarens aktiekapital fram till att de nyemitterade aktierna kommer i tecknares ägo kan inte omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML. Den del som avser tjänster rörande aktier från och med att tilldelning av de nyemitterade aktierna påbörjas kan inte anses vara en underordnad tjänst utan omfattas av nämnda undantag.

Övrigt

På sid. 8 i AB X:s ansökan om förhandsbesked sägs bl.a. att samtliga EG-länder förutom Sverige i en OECD-rapport uttalat att CF-tjänster är undantagna från mervärdesskatt. Mot bakgrund av att en CF-tjänst kan innehålla ett antal olika deltjänster och således inte utgör ett entydigt begrepp bör uppgiften enligt min mening behandlas med stor försiktighet. Jag har inte haft möjlighet att kontrollera om uppgiften har bäring på den typ av CF-tjänster som är aktuell i förhandsbeskedsärendet men när det gäller tillämpningen i England ställer jag mig dock ytterst tveksam till uppgiften.

I ett "VAT Information Sheet 10/99 August 1999" redogör Customs & Excise för en del ändringar i mervärdesskattelagen avseende undantag för finansiella tjänster. Under punkt 2.1 Intermediary services sägs bl. a. följande. The former exemption for "making

arrangements" has been replaced by one for "intermediary services by a person acting in an intermediary capacity". This more closely reflects the European exemption for "negotiation". Services in connection with market research, product design, advertising, promotional or similar services are excluded.

I det sista stycket under avsnitt 2.1 sägs följande: Intermediary services may contain more than one component. Services which include market research, product design, advertising, promotional or similar services may still be exempt, provided that this is a minor and ancillary part (min understrykning) of an overall intermediary service.

Denna skrivning visar enligt min mening entydigt att delningsprincipen skall tillämpas i England vid t.ex. CF-uppdrag när CF-tjänsten innehåller deltjänster som ej är vare sig små eller underordnade den finansiella förmedlingstjänsten. Customs & Excise meddelande är daterat i augusti 1999 vid vilken tidpunkt EG-domen rörande Card Protection Plan Ltd funnits tillgänglig en längre tid (dom den 25 februari 1999).

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. På grund av frågans stora betydelse har RSV överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten. RSV yrkar att förhandsbeskedet skall fastställas.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

16/99

- [KR:s i Stockholm dom den 26 april 1999, mål nr 4196-1997.](#)
Avdrag för underskott i nystartad verksamhet har inte medgivits då verksamheten ansetts likartad med tidigare bedriven verksamhet.
Inkomsttaxering 1995
-

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 maj 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 26 april 1999, mål nr 4196-1997

Avdrag för underskott i nystartad verksamhet har inte medgivits då verksamheten ansetts likartad med tidigare bedriven verksamhet. Inkomsttaxering 1995.

DOMSKÄL

Av 46 § 1 mom. KL framgår att underskott av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet får dras av från den skattskyldiges inkomst. Avdrag får göras för det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. Avdrag medges dock inte skattskyldig som någon gång under de fem beskattningsår som närmast föregått startåret direkt eller indirekt bedrivit likartad verksamhet.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. B förvärvade den 1 november 1977 två fastigheter. Enheten deklarerades som jordbruksfastighet. I B:s allmänna självdeklaration avseende taxeringsåret 1990 finns ett redovisat och utnyttjat underskott av brukad jordbruksfastighet. Jordbruksfastigheten var utarrenderad t.o.m. år 1991, då arrendet upphörde och B påbörjade egen aktiv näringsverksamhet på fastigheten.

B har i till kammarrätten ingivna näringsbilagor N1 för kalenderåren 1991-1994 redovisat näringsverksamhet med fyra olika verksamhetsgrenar. Dessa är "förvaltning av fast och lös egendom", "kulturverksamhet", "teknisk konsultverksamhet" samt "jord- och skogsbruk". I verksamheten "förvaltning av fast och lös egendom" redovisas kalenderåret 1994 ett underskott om drygt 1,3 milj. kr, varav 1,2 milj. kr som outnyttjat underskott från tidigare år. Underskott vid nystartad aktiv verksamhet som har utnyttjats för kvittning mot tjänst m.m. anges till knappt 0,5 milj. kr. Verksamheten "kulturverksamhet" har ett underskott om 0,3 milj. kr, varav 0,2 milj. kr som outnyttjat underskott från tidigare år. Övriga två verksamheter har inte haft någon omsättning. I verksamheten "förvaltning av fast och lös egendom" har B:s näringsfastighet, vilken i enlighet med vad som sagts ovan tidigare deklarerats som jordbruksfastighet, redovisats som tillgång. Det ackumulerade underskott som har uppkommit under kalenderåren 1991-1994 har sin huvudsakliga grund i fastighetsutgifter och utgifter för legoarbeten och underentreprenörer.

Kammarrätten gör följande bedömning; B har enligt inlämnade näringsbilagor N1 sedan 1991 bedrivit näringsverksamhet med två aktiva verksamhetsgrenar. Verksamheten "förvaltning av fast och lös egendom" är härvid den klart dominerande. Med hänsyn härtill och med beaktande av att nämnda verksamhet synes vara intimt förknippad med näringsfastigheten finner kammarrätten att den av B bedrivna näringsverksamheten är att betrakta som likartad med den verksamhet som B åren före startåret 1991 bedrev i inkomstslaget jordbruksfastighet. B är därmed inte berättigad till att såsom allmänt avdrag kvitta underskott i nystartad aktiv näringsverksamhet mot inkomst av tjänst under förevarande taxeringsår.

Kommentar:

Rättsfallet avser den äldre lydelsen av 46 § 1 mom. KL.

Kammarrättens dom överensstämmer med RSV:s inställning, se PM 1994-06-13, dnr 3358-94/900 s. 6f samt, beträffande den nya lydelsen av lagtexten som gäller verksamheter som påbörjats 1996 eller senare, PM 1996-05-10, dnr 3798-96/900 s. 12f.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

37/99

- [RR:s dom den 14 oktober 1999, målnr 6013-1997.](#) Fråga om ideella föreningars skattskyldighet för inkomster av lotteri, s.k. hävdvunnen verksamhet
- [RR:s dom den 22 oktober 1999.](#) Sakutdelning från utländskt dotterföretag. Tillämpning av bestämmelserna i 7 § 8 mom. Sjätte och sjunde styckena SIL och artikel 24 punkt 1 d i skatteavtalet med Nederländerna
- [KR:s i Sundsvall dom den 24 september 1999, mål nr 223-1997.](#) Förvaltningsföretag eller ej? Avdrag för koncernbidrag
- [KR:s i Sundsvall dom den 18 oktober 1999, målnr 592--93--1996.](#) Nya bokslut med uttag av bilar för att reducera förmånsbeskattning godtogs inte
- [KR:s i Jönköping dom den 14 oktober 1999, målnr 4285-1998.](#) Avtalsvite (skadestånd) på grund av kontraktsbrott avseende hembudsskyldighet ansågs utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet
- [KR:s i Göteborg dom den 11 oktober 1999, mål nr 1732-1997.](#) Beräkning av aktiers anskaffningskostnad enligt förmögenhetsregeln i 3 § 12 mom. SIL. Rörelsefrämmande kapital vid substansvärdering
- [KR:s i Göteborg dom den 22 oktober 1999, mål nr 673-1998.](#) Fråga om förbjudet lån uppkommit vid överlåtelse av enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag
- [SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1999.](#) Hemdatorer, mervärdesskatt. Fråga om avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av hemdatorer
- [SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1999.](#) Hemdatorer, mervärdesskatt. Fråga om avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av hemdatorer
- [SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999.](#) Fråga om beskattningskonsekvenser när viss verksamhet bedrivs antingen i ett helägt aktiebolag eller i ett av detta delägt kommanditbolag. Fråga om tillämpningen av reglerna i 3 § 12 mom. SIL
- [SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999.](#) Skattskyldighet för AB som var delägare i ett kommanditbolag. Ägaren i aktiebolaget var verksam i kommanditbolaget

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

RR:s dom den 14 oktober 1999, målnr 6013-1997

**Fråga om ideella föreningars skattskyldighet för
inkomster av lotteri, s.k. hävdvunnen verksamhet**

Taxeringsåren 1998 - 2000

Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN lämnade följande förhandsbesked

A och C är inte skattskyldiga för inkomst av det i ärendet aktuella lotteriet. Inte heller B är skattskyldigt för sådan inkomst även om dess medverkan sker med hjälp av anställda eller genom ett särskilt bildat bolag.

SRN lämnade följande motivering;

Enligt förutsättningarna är sökandena A, B och C sådana ideella föreningar som enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, är frikallade från skattskyldighet för vissa inkomster. Frikallelsen gäller enligt första stycket i nämnda moment bl.a. i fråga om "sådan inkomst som hänför sig... till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse och som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete". Som framgår av 7 § 5 mom. tredje stycket SIL räknas anordnande av bl.a. bingo och andra lotterier som sådan hävdvunnen verksamhet som inte skall beskattas hos den ideella föreningen.

Ansökningen gäller skattskyldigheten under olika förutsättningar för sökandenas inkomster av ett lotteri och innebär i huvuddrag följande. Tillstånd enligt lotterilagen att anordna lotteriet har medgetts ett antal riksorganisationer för ideella föreningar. Dessa riksorganisationer (varav A är en) har genom sitt samverkansorgan gett ett av dem indirekt ägt bolag i uppdrag att genomföra lotteriet med hjälp av bl.a. distriktsidrottsförbund (såsom B) och lokala idrottsföreningar (såsom C). Distriktsidrottsförbundens uppgift är i korthet att sköta distributionen av lotter och vinster medan försäljningen av lotterna till allmänheten sker genom idrottsföreningarna. Alternativt kan de

uppgifter som enligt det nämnda åvilar distriktsidrottsförbunden i stället komma att åligga aktiebolag ägda av ideella föreningar eller av personer utanför förenings sfären.

De ställda frågorna gäller rent allmänt om inkomst av medverkan i något av de tre led som hanteringen av lotteriet kan sägas vara uppdelad i (tillstånds-, distributions- och försäljningsleden) är skattebefriad som sådan inkomst som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Det som härvid kan prövas är vilken inverkan vissa omständigheter kan ha för denna bedömning.

Det som sökandena i första hand vill få bedömt är om skattebefrielse för inkomst av lotteriet endast är möjlig för de riksorganisationer som medgetts lotteritillstånden och därmed i lotterilagens mening är anordnare av lotteriet.

Nämnden gör i denna del följande bedömning; Visserligen anges i 7 § 5 mom. tredje stycket SIL som exempel på verksamhet av hävdvunnen typ "anordnande" av bingo och andra lotterier. Emellertid finns inget som tyder på att därmed avsetts enbart innehavaren av lotteritillståndet ("anordnande" styr för övrigt uppräknings även av övriga verksamheter av hävdvunnen typ). Enligt nämndens mening framstår det dessutom som naturligt att se hanteringen av lotteriet i dess olika led som en helhet och därmed betrakta inkomsterna för de medverkande i de olika leden såsom härrörande från detta. Att lotteritillstånd av närmast administrativa skäl enbart sökts och medgetts olika riksorganisationer hindrar således inte att även andra medverkande ideella föreningar kan anses frikallade från skattskyldighet för inkomst av lotteriet (jfr SOU 1995:63 s. 195).

Andra frågor som förts fram i ärendet är vilken betydelse det har för frågan om skattskyldigheten att hanteringen har stor omfattning och sker med hjälp av anställd personal.

Nämnden gör i dessa delar följande bedömning; Av rättsfallet RÅ 1992 ref. 68 följer att det avgörande för frågan om skattebefrielse på den aktuella grunden är att verksamheten kan betraktas som en typisk traditionell finansieringskälla för ideellt arbete. Däremot ansågs i rättsfallet verksamheten (logdans) omfattning principiellt

sakna betydelse för denna bedömning. Mot bakgrund av detta rättsfall bör lotteriets betydande omfattning inte i sig hindra att inkomsterna anses skattefria för de ideella föreningarna. Nämnden förutsätter därvid att verksamheten inte tagit sig några från genomförande av denna typ av lotteri avvikande former.

Det är en oklar fråga i vilken utsträckning en verksamhet måste utföras av enbart ideellt arbetande krafter för att anses som en finansieringskälla av hävdvunnen typ. Denna frågeställning gäller särskilt för lotterihanteringen inom distriktsidrottsförbunden. Deras huvuduppgift är att administrera den idrottsliga verksamheten inom respektive distrikt men till deras uppgifter har kommit att även administrera lotterier av aktuell typ för idrottsföreningarna inom distrikten. Hanteringen av dessa båda uppgifter utförs huvudsakligen av anställda hos förbunden. Det saknas dock i ärendet närmare uppgifter om hur verksamheten är uppdelad, antalet anställda m.m. Något generellt svar som sökandena önskar kan inte lämnas i denna del. Nämnden har dock den uppfattningen att det förhållandet att distriktsidrottsförbundens hantering av lotteriet sker med hjälp av anställda inte innebär ett absolut hinder mot att anse att inkomsterna är skattebefriade hos förbunden på förevarande grund. Det avgöranden är i stället att den bedrivna verksamheten, alltså även den som utövas genom anställda, kan betraktas som ingående som en del i anordnandet av det aktuella lotteriet.

Sökandena har vidare som alternativ angett att viss verksamhet kan komma att utföras av bolag. I frågan om detta kan påverka beskattningen av de ideella föreningarna gör nämnden följande bedömning.

I den mån bolag kommer att medverka i hanteringen av lotteriet - nämnden tar inte ställning till i vilken utsträckning detta kan anses förenligt med lotteritillståndet - blir dessa skattskyldiga för de inkomster som hänför sig till verksamheten. Att även bolag medverkar bör enligt nämndens mening inte inverka på bedömningen huruvida skattefrihet föreligger för de inkomster sökandena erhåller för sitt deltagande i genomförandet av lotteriet.

Det givna förhandsbeskedet har utformats mot bakgrund av de redovisade bedömningarna.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade såvitt gällde skattskyldigheten för B att RR måtte förklara att B är skattskyldigt för inkomster av det i ärendet aktuella lotteriet, då dess medverkan sker helt med hjälp av anställd personal eller genom ett särskilt bildat bolag.

RR ändrade SRN:s förhandsbesked i den del det överklagats endast på så sätt att RR undanröjde förhandsbeskedet avseende skattskyldighet för B när dess medverkan i den i målet aktuella verksamheten sker genom ett särskilt bildat bolag och avvisade ansökningen i den delen.

RR anförde;

Enligt förutsättningarna för ansökan om förhandsbesked är B en sådan ideell förening som, enligt vad som följer av 7 § 5 mom. SIL, är frikallad från skattskyldighet för inkomster från anordnande av lotterier.

SRN har i det lämnade förhandsbeskedet, i vad det överklagats, förklarat att B inte är skattskyldigt för inkomst av det i målet aktuella lotteriet, även om dess medverkan sker med hjälp av anställda eller genom ett särskilt bildat bolag.

När det gäller anställdas medverkan i lotteriet gör RR samma bedömning som SRN.

Beträffande skattekonsekvenserna av att B:s medverkan i lotteriet sker genom ett bolag framgår av ansökan om förhandsbesked endast att frågan avser alternativet att de uppgifter som åligger B uppdras åt ett helt privat aktiebolag. I komplettering till ansökan tilläggs följande. I det här fallet kan mellanledet - dvs. B - välja att utföra uppdraget själv eller att i sin tur lämna uppdraget vidare till ett privat aktiebolag. Frågan uppkommer då hur ersättningen från det bolag som genomför spelet skall betraktas hos B. I det här fallet kan också olika distriktsförbund förfara olika, vilket innebär att mellanledet kommer att bestå av dels idrottsföreningar, dels privata aktiebolag. Frågan är om detta kan påverka bedömningen av inkomsten hos B. Alternativet i denna del bygger även på att lottsedlar kommer att säljas, förutom av de medverkande idrottsföreningarna, även av privata affärer m.m.

Vad gäller sistnämnda alternativ finner RR att förutsättningarna för den ställda frågan är alltför opreciserade för att B:s skattskyldighet skall kunna

bedömas med säkerhet. Bl.a. saknas närmare uppgifter om innehållet i de avtal som skulle träffas mellan B och bolaget samt i vilken omfattning försäljning av lotter skall ske av andra än ideellt arbetande personer inom olika idrottsföreningar. Härtill kommer att frågan i princip också framstår som alltför allmänt hållen för att lämna sig för förhandsbesked. Förhandsbesked borde därför inte ha lämnats i denna del. SRN:s förhandsbesked i nu berört avseende skall därför undanröjas.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde; Å ven när det gäller anställdas medverkan i lotteriet anser jag att förutsättningarna för den ställda frågan är alltför ofullständigt angiven för att B:s skattskyldighet skall kunna bedömas med säkerhet. Frågan har vidare getts en sådan allmän räckvidd att den inte lämpar sig för förhandsbesked. Jag undanröjer därför förhandsbeskedet i vad det överklagats av Riksskatteverket.

Kommentar:

Förhandsbeskedet återges efter medgivande av föreningen.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2 november 1999.

RR:s dom den 22 oktober 1999

Sakutdelning från utländskt dotterföretag

Tillämpning av bestämmelserna i 7 § 8 mom. Sjätte och sjunde styckena SIL och artikel 24 punkt 1 d i skatteavtalet med Nederländerna

SRN:s förhandsbesked har refererats i protokoll 1/99. RSV yrkade i RR att förhandsbeskedet skulle fastställas. Den skattskyldige yrkade för sin del att RR skulle förklara att utdelningen är skattefri samt att anskaffningsvärdena för de utdelade aktierna skulle utgöras av marknadsvärdet vid utdelningstillfället.

RR har i dom den 22 oktober 1999 fastställt SRN:s

förhandsbesked och därvid gjort samma bedömning som SRN.

Kommentar:

RSV har i Handledning för internationell beskattning (1999) s. 169ff lämnat en redogörelse för praxis på området och därvid uttalat rättsläget måste betecknas som mycket osäkert. Bakgrunden till denna osäkerhet låg främst i det sätt rekvisitet "jämförlig med" i 7 § 8 mom. 7 st. SIL tolkats i ett antal förhandsbesked. Genom RR:s dom i detta ärende är det numera klart att jämförlighetsprövningen ska på sätt anvisas i förarbetena (prop. 1990/91:107 s. 29 f och 1998/1999:15 s. 107ff.).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

**KR:s i Sundsvall dom den 24 september 1999, mål nr
223-1997**

Förvaltningsföretag eller ej? Avdrag för koncernbidrag.

SKM medgav inte D AB, dotterbolag till C AB, avdrag för utgivet koncernbidrag till moderbolaget. Beslutet motiverades med att D AB under det aktuella beskattningsåret inte bedrivit någon verksamhet och därför var att anse som ett förvaltningsföretag.

Bolaget överklagade SKM:s beslut till LR.

Som grund för överklagandet anförde bolaget. Det kapital som funnits i bolaget har bl. a. varit utlånat till moderbolaget. Medlen har sålunda använts i koncernens rörelse. Bolaget har befunnit sig och befinner sig i en avvecklingsfas, varför det inte utgjort ett vilande bolag i vanlig bemärkelse. Med hänsyn dels till att samtliga tillgångar inklusive finansiella tillgångar alltså är rörelsesmittade under avvecklingsfasen, dels till innehavet av fastigheter etc. har verksamheten överskridit vad som kan anses vara obetydlig verksamhet.

LR avslog överklagandet med följande skäl;

Av 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) framgår att koncernbidrag som helägt dotterföretag lämnar till moderföretaget skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning att varken givare eller mottagare är förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket SIL. Enligt detta lagrum är förvaltningsföretag svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltat värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte - direkt eller indirekt - bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet.

Av prop 1989/90:100 s. 707 framgår att införandet av uttrycket "endast obetydlig verksamhet" vid sidan av förvaltning inte innebär någon ändring i förhållande till vad som tidigare angavs, nämligen 'uteslutande eller så gott som uteslutande' förvaltar värdepapper. För att rätt förstå innebörden av detta begrepp bör ledning sökas i förarbetena till till 1960 års lagstiftning. I dessa ges som exempel (BevU 1960:79 s 12) att om ett förvaltningsföretag vid sidan om sin förvaltningsverksamhet driver en relativt stor annan fastighet är företaget inte att betrakta som ett förvaltningsföretag, vilket också tillämpats i praxis, RÅ 1961 Fi 1701. Vid en prövning av den nyare lagstiftningen har RR i RÅ 1992 not 9 godtagit bedömningen huruvida en verksamhet som bedrivs vid sidan av förvaltningsverksamheten skall anses som obetydlig bör ske med utgångspunkt främst i hur stor andel av tillgångarna som representeras av tillgångarna i den icke förvaltande verksamheten. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. D AB, som är under avveckling, är ett helägt dotterbolag till C AB. De transaktioner som företagits under beskattningsåret avser en fastighetsreglering, rivning av en byggnad och utlägg för lantmäteriatgärder. Bolagets tillgångar vid utgången av 1992 utgjordes av en fordran på C AB om 2 658 343 kr samt mark till ett värde av 42 500 kr. Mot bakgrund härav samt även med hänsyn tagen till den verksamhet bolaget företagit som ett led i sin avveckling under 1992 måste enligt LR:s mening den icke förvaltande verksamheten anses som obetydlig till bolagets hela verksamhet. Överklagandet skall således avslås.

Bolaget överklagade LR:s dom.

KR fastställde LR:s dom.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

**KR:s i Sundsvall dom den 18 oktober 1999, målnr 592--
93--1996**

**Nya bokslut med uttag av bilar för att reducera
förmånsbeskattning godtogs inte**

1992 och 1993 års taxeringar

KR avslog den skattskyldiges överklagande. Av LR:s dom framgår följande;

A bedrev under beskattningsåren 1991 och 1992 handelsträdgård och redovisade verksamheten som aktivt bedriven näringsverksamhet med årsbokslut. De i verksamheten använda bilarna två Volvo 245 årsmodell 1978 och 1986 var upptagna och kostnadsförda som inventarier i verksamheten. Under 1991 kördes bilarna 958 mil i verksamheten och 234 mil privat. Under 1992 kördes bilarna 1 193 mil i verksamheten och 211 mil privat. I de först lämnade redovisningarna för 1992 och 1993 års taxeringar redovisades förmånsvärde av fri bil med 7 068 kr resp 2 707 kr. Sedan SKMheten övervägt att påföra A ett väsentligt högre bilförmånsvärde för vartdera av nu aktuella beskattningsår inkom han under 1993 med yrkande om att nya bokslut skulle läggas till grund för beskattningen av näringsverksamheten. De nya boksluten innebar bl. a. att bilarna redovisades som uttagna ur verksamheten och att något bilförmånsvärde inte redovisades.

SKMheten beslöt att godta de nya boksluten med undantag av retroaktivt uttag av bilar. Vid 1992 års taxering tillgodoräknades 35 343 kr för eliminerade bilkostnader inklusive avskrivning och 18 410 kr för uttagsbeskattning samtidigt som tillägg gjordes för värde av bilförmån med 40 200 kr och vägrade avdrag för resor med privatbil i näringsverksamheten med 11 496 kr. Vid 1993 års taxering tillgodoräknades 29 102 kr för eliminerade bilkostnader inklusive avskrivning och gjordes tillägg för värde av bilförmån med 49 700 kr och för återförda kostnader för resor med privatbil i näringsverksamheten med 14 316 kr. SKMheten anförde att något uttag av bilar faktiskt inte skett vare sig

räkenskapsåret 1991 eller 1992 och att bilarna uppenbarligen varit att räkna som inventarier i verksamheten med hänsyn till uppgiven användningsgrad.

A har överklagat SKM:s beslut och yrkat att han taxeras som bilarna uttagits ur rörelsen.

SKMheten har inte ändrat sina tidigare ställningstaganden.

DOMSKÄL

Av handlingarna i målet framgår att bilarna utgjort inventarier i näringsverksamheten under de nu aktuella räkenskapsåren. De löpande kostnaderna för bilarna synes också ha bokförts i räkenskaperna på sedvanligt sätt. Såväl bilarnas användning som deras löpande bokföring i näringsverksamheten återspeglas i de beslut SKMheten fattat. Men hänsyn härtill finns inte anledning att ändra de överklagade besluten av den anledningen att A i efterhand bokfört bilarna som uttagna ut näringsverksamheten.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

KR:s i Jönköping dom den 14 oktober 1999, målnr 4285-1998

**Avtalsvite (skadestånd) på grund av kontraktsbrott
avseende hembudsskyldighet ansågs utgöra
skattepliktig intäkt av näringsverksamhet**

Inkomsttaxering 1997

KR fastställde LR:s dom. Av LR:s domskäl framgår följande;

A Förvaltnings AB är ett konsortiebolag bildat av ett antal ägare till B AB. Enligt anmälan till PRV skall A bedriva förvaltning av aktier samt därmed förenlig verksamhet. Enligt konsortialavtalet - fastställt på konsortialmöte den 25 april 1991 och undertecknat av 29 aktieägare - finns i B AB 268 aktier, av vilka 199 är A-

aktier med ett röstvärde av 10 och 69 är B-aktier med ett röstvärde av 1. Avsikten med avtalet är att initiativgruppen även efter kommande emissioner skall ha den mängd A-aktier respektive B-aktier som representerar röstmajoriteten i bolaget. Avtalet har slutits för att reglera hur A-aktierna och B-aktierna samt deras röster fördelas. Ingen i initiativgruppen äger inneha mer än 20 % av röstetalet i B AB. I konsortialavtalet erinras vidare om att det enligt B AB:s bolagsordning föreligger hembudsskyldighet vid aktieägares överlåtelse av sina aktier. Till komplettering av denna hembudsklausul föreskrivs i punkt 5 i konsortialavtalet att hembudsskyldighet åligger medlem av konsortiet som önskar överföra äganderätten av aktie i B AB. Den som bryter mot hembudsskyldigheten är enligt punkt 8 i konsortialavtalet skyldig att till konsortiet utge skadestånd utgörande femtio basbelopp enligt lagen om allmän försäkring, därest större skada inte kan styrkas. Nu ifrågavarande skadestånd (avtalsvite) har utbetalats till bolaget med stöd av punkten 8 i konsortieavtalet. Skadeståndet erlades av C-Gruppen, som inte iakttagit skyldigheten att lämna hembud på sina A-aktier i B AB till konsortiet.

Förutsättningen för att nu ifrågavarande skadestånd skall kunna beskattas är att det kan inrangeras som inkomst av näringsverksamhet. Enligt 22 § 1. KL hänförs till intäkt av näringsverksamhet samtliga intäkter i pengar eller varor, som influtit i verksamheten. Genom kompletterande bestämmelser i 2 § 1 mom. 6 st. SIL skall även löpande kapitalavkastning, vinst vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och sådana förpliktelser som avses i 3 § 1 mom samma lag räknas till intäkt av näringsverksamhet.

KR finner - i likhet med SKM-heten - att det skadestånd, som utbetalats med anledning av konsortieavtalet har ett sådant samband med bolagets verksamhet och aktieinnehav att det får anses utgöra en sådan intäkt som enligt de kompletterande bestämmelserna i 2 § 1 mom. 6 st. SIL skall räknas till intäkt av näringsverksamhet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 11 oktober 1999, mål nr 1732-1997

**Beräkning av aktiers anskaffningskostnad enligt
förmögenhetsregeln i 3 § 12 mom. SIL.
Rörelsefrämmande kapital vid substansvärdering.**

Inkomsttaxering 1993

Frågan i målet var om i fåmansföretag befintliga likvida medel som översteg de kortfristiga skulderna var att anse som rörelsefrämmande vid beräkning av aktiernas anskaffningsvärde utifrån förmögenhetsvärdet vid utgången av 1990.

SKM som överklagade LR:s dom anförde bl.a. följande. Enligt myndighetens mening bör RSV:s anvisningar m. m. om värdering av aktier m.m. (RSV Dt 1987:8) vara vägledande. Där sägs (punkt 4.3) att om bolagets likvida medel är onormalt stora och dessa väsentligt överstiger de kortfristiga skulderna kan viss del av medlen anses utgöra rörelsefrämmande tillgång, om det inte görs sannolikt att medlen är erforderliga med hänsyn till bolagets fortsatta verksamhet. Enligt myndighetens mening var inte relationen mellan likvida medel och kortfristiga skulder (1,385, beräknat utifrån förändringarna mellan två balansräkningar) sådan att de likvida medlen kunde sägas väsentligt överstiga de kortfristiga skulderna.

Den skattskyldige, personen A, anförde att bolaget hade onormalt stora likvida medel. Dessa medel var inte nödvändiga för bolagets verksamhet, vilket visats av de investeringar som gjorts under senare år. Ej heller var överlikviditeten tillfällig. Överlikviditeten hade placerats i räntebärande papper med lång löptid.

KR, som avslog överklagandet, anförde följande; Den fråga som är avgörande för utgången i målet är om någon del av bolagets likvida medel vid utgången av år 1990 är att betrakta som rörelsefrämmande. Några lagbestämmelser som reglerar denna fråga finns inte och svaret på frågan hur mycket likvida medel ett bolag kan ha utan att medlen bör betraktas som rörelsefrämmande är naturligtvis sakligt sett beroende

på vilken bransch bolaget arbetar inom, vilka planer som finns för verksamheten m.m. KR finner det naturligt att den uppfattning som bolagets ledning har i frågan måste väga mycket tungt. De anvisningar som har utfärdats av Riksskatteverket och vad som förekommit i målet utgör enligt KR:s mening inte skäl att frånga vad bolagets ägare har anfört. Överklagandet skall därför inte bifallas.

Kommentar:

Ju större del av de likvida medlen som anses rörelsefrämmande desto högre blir den beräknade anskaffningskostnaden för aktierna och därmed utrymmet för kapitalbeskattad utdelning enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL i dess lydelse vid 1993 års taxering.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 22 oktober 1999, mål nr 673-1998

**Fråga om förbjudet lån uppkommit vid överlåtelse av
enskild näringsverksamhet till ett aktiebolag**

Inkomsttaxering 1994

Den fysiska personen A uppgav i sin självdeklaration att han vid beskattningsårets utgång hade ett lån hos X AB, i vilket bolag han ägde samtliga aktier. Skulden uppgavs ha uppstått då enskild firma övertagits av X AB.

SKM som ansåg att ett förbjudet lån förelåg påförde A under inkomst av tjänst ett belopp motsvarande lånebeloppet.

A överklagade beslutet och yrkade att han inte ska påföras lånebeloppet såsom inkomst av tjänst. KR som fann att SKM haft fog för sitt beslut avslog överklagandet.

A fullföljde sin talan och anförde bl.a. följande. Tillgångar och skulder har överförts till skattemässiga restvärden. Överföringen har inte skett mot något vederlag och bolaget har inte i något skede tömts på

medel vare sig i form av ett direkt penninglån eller på annat sätt.

KR avslog överklagandet med följande motivering; Enligt 12 kap. 7 § ABL får aktiebolag ej lämna penninglån till den som äger aktier i eller är styrelseledamot eller verkställande direktör i bolaget eller annat bolag i samma koncern Bestämmelserna i denna paragraf om förbud mot penninglån äger motsvarande tillämpning i fråga om ställande av säkerhet. Har penninglån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § ABL skall lånebeloppet enligt punkt 15 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) beskattas hos låntagaren som inkomst av tjänst, om inte synnerliga skäl föreligger mot detta.

Reglerna i 12 kap. 7 § ABL avser i första hand penninglån. Normala varukrediter, förskott på lön och medel som sätts in på bankräkning omfattas alltså inte av låneförbudet (se prop. 1973:93 s. 133). Uttrycket "lämna penninglån" skall emellertid inte tolkas så snävt att i detta begrepp innefattas endast det fall där långivaren genom en positiv handling överför ett penningbelopp till låntagaren. Ett gäldenärsbyte där en person inom den förbjudna kretsen övertar en skuld som en person utanför den förbjudna kretsen har till ett aktiebolag torde innefattas i begreppet lämna penninglån. Gäldenärsbytet förutsätter ett samtycke från borgenären, vilket torde vara tillräckligt för att uppfylla kravet på aktivitet från bolagets sida. Vidare anses penninglån ha lämnats om aktiebolaget åtar sig att betala skuld som en person inom den förbjudna kretsen har på grund av affärsförhållande eller annat med tredje man eller då bolaget övertar ett lån.

När A överlät sin enskilt bedrivna rörelse X till aktiebolaget X AB ägde han samtliga aktier i bolaget. Vid överlåtelsen understeg värdet av tillgångarna i rörelsen värdet av skulderna i rörelsen med cirka 90 000 kr. Genom överlåtelsen av tillgångar och skulder fick aktiebolaget därmed en fordran på A. Enligt KR:s mening är omständigheterna sådana att det skuldförhållande, med A som gäldenär och aktiebolaget som borgenär, som uppkom genom överlåtelsen är att anse som ett sådant förbjudet lån som avses i 12 kap. 7 § ABL. A har delvis återbetalat lånet. Vid beskattningsårets utgång kvarstod dock en skuld till aktiebolaget om 55 419 kr vilket A även redovisat i

förmögenhetssammanställningen i sin självdeklaration. Som KR funnit skall lånebeloppet därför enligt punkt 15 av anvisningarna till 32 § KL beskattas hos A som intäkt av tjänst. Vad A anfört föranleder inte annan bedömning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1999

Hemdatorer, mervärdesskatt

Fråga om avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av hemdatorer.

Bolaget tillverkade och sålde kapitalvaror. Bolaget tillhandahöll s.k. lånedatorer till bolagets personal. Den personal som omfattades var stabsfunktioner (ekonomi, finans, juridik, personal samt information) samt arbetare och tjänstemän anställda i bolagets produktionsverksamhet. Syftet med bolagets erbjudande var dels att allmänt höja medarbetarnas datamognad och därigenom skapa förutsättningar för ökad kompetens hos alla anställda med avseende på ADB-användningen i bolaget, dels att skapa förutsättningar för en framtida ytterligare utveckling av ADB och IT-teknologi inom bolaget. De anställda erbjöds ett standardpaket bestående av dator med kringutrustning. I paketet ingick också standardprogramvara. Förutsättningen för att få låna en hemdator var att den anställde samtidigt åtog sig att genomgå en grundläggande ADB-utbildning. Denna utbildning skulle genomföras på egen hand och utanför ordinarie arbetstid. Den totala utbildningstiden var densamma som leasingperioden, dvs. tre år. Speciellt utvalda utbildningsprogram medföljde datorpaketet. Med hjälp av dessa skulle personalen på egen hand lära sig grunderna för att hantera en PC samt att använda medföljande standardprogram. Den anställde skulle också genomgå IT-prov under lånetiden. Om den anställde inte godkändes vid provet skulle datorn normalt återlämnas till bolaget. Efter leasingperiodens slut skulle datorn återlämnas. I den mån den anställde vid denna tidpunkt önskade behålla datorn skulle detta

regleras mellan honom och leasingföretaget. En eventuell försäljning till den anställde skulle då ske till marknadsmässigt pris.

I förhandsbeskedet ställde bolaget dels fråga om avdragsrätten och dels om det förhållandet att bolaget genom att göra ett bruttolöneavdrag därigenom skulle anses mot ersättning omsätta en tjänst till den anställde.

SRN gjorde följande bedömning;
Först redovisades SRN:s förhandsbesked den 10 juli 1998 och RR:s domar den 13 juli 1999 avseende avdragsrätt vid anskaffning av hemdatorer.

SRN anförde vidare;
" Förhållandena i detta ärende synes i allt väsentligt överensstämma med de som förelåg i de ovan redovisade förhandsbeskeden bortsett från att de anställda i bolaget skall åta sig att på egen hand genomgå viss grundläggande datautbildning och herefter ha att avlägga ett prov. Enbart sistnämnda förhållande utgör emellertid inte något skäl att frångå den bedömning som gjordes i förhandsbeskeden. Bolaget är därför inte berättigat till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den aktuella datorutrustningen."

Beträffande frågan om utlåning mot bruttolöneavdrag skulle medföra att bolaget omsatte en tjänst förklarade SRN att förfarandet inte innebar att omsättning av tjänst förelåg. SRN hänvisade därvid åter till ovannämnda förhandsbesked.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 29 oktober 1999

Hemdatorer, mervärdesskatt

Fråga om avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av hemdatorer.

Bolaget sålde tjänster och stödsystem avseende informationslösningar. De flesta av bolagets anställda var teknikinformatörer eller informatikexperter och de arbetade som konsulter och systemutvecklare. De använde därför datorer i stor utsträckning. Bolaget avsåg att hyra datorer från ett finansieringsföretag och därefter upprätta ett hyresavtal med den anställde som skulle få hyra en dator under en tid av tre år. Genom hyresavtalet förband sig den anställde att på egen hand genomgå en grundläggande PC-utbildning. Utbildningsmaterialet medföljde vid leverans av datorn. Den anställde skulle genomföra utbildningen utanför den ordinarie arbetstiden. Någon test efter genomgången utbildning var dock inte planerad. Utbildningen ansågs ha stor betydelse eftersom datoranvändningen var så väsentlig för företaget. De flesta anställda skulle också utföra visst arbete i hemmet genom datorn (ca 10 %).

SRN gjorde följande bedömning;

Först redovisades SRN:s förhandsbesked den 10 juli 1998 och RR:s domar den 13 juli 1999 avseende avdragsrätt vid anskaffning av hemdatorer.

SRN anförde vidare;

" Förhållandena i detta ärende synes i allt väsentligt överensstämma med de som förelåg i de ovan redovisade förhandsbeskeden bortsett från dels att de anställda i bolaget skall åta sig att på egen hand genomgå viss grundläggande datautbildning, dels att vissa anställda i varierande omfattning uppger sig använda datorer i hemmet för att utföra arbetsuppgifter. Enbart sistnämnda förhållanden utgör emellertid, liksom den omständigheten att ett skriftligt hyresavtal upprättas mellan bolaget och den anställde, inte något skäl att frångå den bedömning som gjordes i förhandsbeskeden. Bolaget är därför inte berättigat till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till den aktuella

datorutrustningen."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s
ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999

Fråga om beskattningskonsekvenser när viss verksamhet bedrivs antingen i ett helägt aktiebolag eller i ett av detta delägt kommanditbolag. Fråga om tillämpningen av reglerna i 3 § 12 mom. SIL

Inkomstskatt, taxeringsåren 1999-2001.

En fysisk person A är anställd av ett kommanditbolag, KB, som bedriver konsultverksamhet. KB ägs till lika delar av ett antal aktiebolag, (kommanditdelägare) som i sin tur vart och ett är helägt av en konsult som är verksam i KB samt av ett aktiebolag, AB X (komplementär). AB X ägs i lika delar av samma aktiebolag som äger KB.

A har fått erbjudande om att bli delägare i verksamheten, dvs. att bli kommanditdelägare i KB och delägare i AB X. A har för avsikt att bilda ett aktiebolag, AB Y, som ska bli delägare i KB, dvs. kommanditdelägare med begränsat ekonomiskt ansvar och med en insats om 1 000 kr, samt i AB X. A kommer att ensam utgöra styrelsen i AB Y. Mellan delägarbolagen upprättas avtal rörande bl.a. vinstfördelning i KB.

A har att ta ställning till två olika modeller för delägarskapet och önskar få bedömt de skattemässiga konsekvenserna för dessa båda alternativ.

Alternativ 1

Det egna aktiebolaget, AB Y, kommer att bedriva konsultverksamhet genom sitt delägarskap i KB. A kommer att vara anställd i AB Y och erhålla lön därifrån.

AB Y kommer att ha utgifter för A, t.ex. kostnader för resor och bilersättning samt bekosta utbildning m.m. AB Y kommer att tillhandahålla personal (=A) som ställs till KB:s förfogande för att utnyttjas i dess verksamhet. AB Y kommer inte att ha några egna kunder utan arbetet och tjänsterna tillhandahålls KB, som är det på marknaden agerande bolaget. KB kommer att svara för kontakter med kunder och även fakturera dessa. Den utomstående kunden kommer enbart att ha kontakter med KB.

Aktiebolaget kommer enbart att ha inkomst från kommanditbolaget dels genom fakturering dels genom vinstöverföring. Lön kommer att betalas ut från AB Y till A som är anställd i bolaget.

Fråga: Har AB Y rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för A?

Alternativ 2

AB Y äger andel i KB men till skillnad från alternativ 1 är A anställd i KB och erhåller lön från KB för utfört arbete. SRN äger utgå ifrån att lönesumman till A inte kommer att understiga 7,5 basbelopp. Alla utgifter relaterade till tjänsten kommer att bestridas av KB. Vid årets slut kommer KB:s överskott att fördelas mellan delägarbolagen enligt överenskommen vinstfördelningsmodell.

Fråga: Är aktierna i AB Y i detta fall kvalificerade enligt reglerna i 3 § 12 a mom. SIL?

SRN beslutade följande:

" FÖRHANDBESKED (avser inkomsttaxeringen)

Alternativ 1

AB Y under bildande (AB Y) har rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för den hos AB Y anställda A.

Alternativ 2

I det fall A är anställd i kommanditbolaget och erhåller lön från kommanditbolaget för åt detta utfört arbete utan att också vara anställd i AB Y är A:s aktier i AB Y inte kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. - Nämnden har förutsatt vid besvarandet av denna fråga att en lön utbetalas till A som inte uppenbarligen står i missförhållande till det arbete han utför i kommanditbolaget.

MOTIVERING

A är (konsult) och anställd i KB. Bolaget ägs av fyra (konsulter) via var sitt aktiebolag. Respektive aktiebolag är kommanditdelägare i kommanditbolaget och delägare i ett aktiebolag som är komplementär i detta. All (konsult) verksamhet utförs i kommanditbolagets namn och alla kundkontakter handhas av detta. A har erbjudits att bli delägare i KB via ett eget aktiebolag (AB Y).

Han har två alternativ för sin fortsatta verksamhet. Enligt alternativ 1 kommer A att övergå till att vara anställd i AB Y och erhålla lön därifrån. AB Y kommer enligt detta alternativ inte att bedriva verksamhet på annat sätt än att ställa A till KB:s förfogande för att nyttjas i dess verksamhet. Enligt alternativ 2 kommer A liksom tidigare att vara anställd i KB och erhålla lön från detta.

Som nämnden uppfattat frågorna önskar A besked beträffande alternativ 1 om AB Y har rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för A och beträffande alternativ 2 om aktierna i AB Y i detta fall är kvalificerade i den mening som anges i 3 § 12 a mom. SIL.

Alternativ 1

AB Y kommer enligt förutsättningarna i ärendet inte att bedriva någon annan verksamhet än att ställa A till KB:s disposition. A kommer med andra ord att vara verksam för AB Y:s räkning i den verksamhet som bedrivs av KB. AB Y:s inkomster kommer i praktiken att utgöras av dess andel av de inkomster av verksamheten som förvärvas av KB och som enligt 6 § 2 mom. SIL skall beskattas hos AB Y. Utan att ta ställning till om och i så fall i vilka hänseenden AB Y skall anses idka en självständigt bedriven förvärvsverksamhet anser nämnden att vid angivna förhållanden har AB Y rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för A:s arbete i kommanditbolaget.

Alternativ 2

Enligt 3 § 12 a mom. SIL är en aktie i ett fåmansföretag kvalificerad, om aktieägaren eller någon denne närstående varit verksam i företaget ifråga i betydande omfattning eller, i vissa fall, i annat fåmansföretag. Vad som förstås med fåmansföretag framgår av punkt 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Enligt angivna punkt räknas inte

handelsbolag som fåmansföretag.

I förevarande alternativ är A verksam endast i KB. Den verksamhet som bedrivs i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag kan, som framgår av svaret i fråga om alternativ 1, i vissa sammanhang jämföras med att verksamheten bedrivs i aktiebolag som äger del i sådant bolag (jfr även prop. 1995/96:109 s. 68 f.).

Bestämmelserna i 3 § 12 a mom. SIL reglerar dock på ett till synes uttömmande sätt i vilka fall aktier skall anses kvalificerade. Nämnden anser därför att det inte finns utrymme att tillämpa stadgandet utöver dess ordalydelse (jfr RÅ 1993 not. 372, RÅ 1997 ref. 71 och RÅ 1998 not. 265)."

RSV har överklagat frågan i alternativ 2.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 november 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999

Skattskyldighet för AB som var delägare i ett kommanditbolag. Ägaren i aktiebolaget var verksam i kommanditbolaget

Mervärdesskatt

Jfr ansökan om förhandsbesked beträffande inkomstskatt.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

AB Y under bildande kommer att bedriva konsultverksamhet genom aktiebolagets delägarskap i ett kommanditbolag, X KB. A skall vara anställd i aktiebolaget och erhåller lön därifrån. Det kommer inte att finnas någon ytterligare person anställd i aktiebolaget. AB Y kommer inte att bedriva någon annan verksamhet än den mot kommanditbolaget. Aktiebolaget får ersättning från kommanditbolaget i form av vinstandel från KB. Vinstöverföringen avses ske genom kontobetalningar varje månad. Någon fakturering är inte tänkt att ske mellan aktiebolaget och kommanditbolaget.

Sökandebolaget ställde frågor angående dess skattskyldighet för de ersättningar som bolaget erhöll från kommanditbolaget.

SRN beslutade, såvitt avsåg mervärdesskattefrågorna i ansökningen, följande;

FÖRHANDBESKED

Y AB under bildande är inte i något av de tänkta alternativen skattskyldigt till mervärdesskatt.

MOTIVERING

Enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 kap. 1 § första stycket 1 ML, är vid omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet den som omsätter varan eller tjänsten skyldig att betala mervärdesskatt (skattskyldig).

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § andra stycket 1 ML att tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. I förarbetena (prop. 1993/94:99 s. 134 f.) framhålls att en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga, dvs. ett tillhandahållande mot vederlag, är att ett avtal om köp eller byte kommit till stånd.

Att en delägare i ett handelsbolag, på grund av sitt medlemsskap i handelsbolaget och sina förvaltningsbefogenheter i enlighet med avtalet mellan bolagsmännen att driva verksamhet med viss vinstfördelning, deltar i förvaltningen genom eget arbete eller, då delägaren är en juridisk person, genom arbete utfört av en anställd eller annan såsom representant för den juridiska personen, innebär normalt inte att han skall anses handla för egen utan för bolagets räkning. Reglerna om handelsbolag utgår för övrigt bl.a. ifrån att bolagsmännen genom egna arbetsinsatser aktivt deltar i bolagets verksamhet. De tjänster som delägaren utför tillhandahålls således av handelsbolaget såsom juridisk person och inte av delägaren. Det är därmed handelsbolaget som är skattskyldigt till mervärdesskatt för omsättningen av tjänsterna i den mån den är skattepliktig. Inte heller uppkommer enbart på den grunden att delägaren på nämnda sätt deltar i handelsbolagets verksamhet något avtal mellan honom och handelsbolaget om köp, byte eller annat tillhandahållande av tjänster till bolaget som medför

skattskyldighet.

Såvitt framgår av handlingarna kom Y AB under bildande inte enligt något av de båda alternativen att vara verksam i X KB utöver vad som kan följa av förpliktelserna enligt bolagsavtalet. Det nybildade aktiebolaget såsom delägare i kommanditbolaget kan därför mot bakgrund av det ovan anförda inte anses omsätta några tjänster i mervärdesskattehänseende. Skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger därför inte för aktiebolaget. Det förhållandet att bolagets andel i vinst enligt vinstfördelningsmodellen utbetalas till bolaget efter någon form av fakturering medför inte annan bedömning.

Nämnden besvarar de i ärendet ställda frågorna i enlighet härmed. I den mån frågorna inte besvarats genom förhandsbeskedet avvisas de.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt. Det kan noteras att enligt ML är bolaget inte skattskyldigt. Det är således en särskild bedömning av frågan om skattskyldighet som skall göras enligt ML. Vid inkomstbeskattningen skall en från mervärdesbeskattningen fristående bedömning ske.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

15/99

- [RR:s dom den 26 april 1999, mål nr 7708-1997.](#) Fråga om utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig och begreppet "samma eller likartad verksamhet" i 3 § 12 a mom. SIL
 - [SRN:s beslut den 23 april 1999.](#) Fråga om ideell förening är skattskyldig för inkomst från uppdragsutbildning
 - [SRN:s förhandsbesked den 23 april 1999.](#) Fråga om viss skattefri utdelning skall inräknas i avkastningen vid tillämpningen av det s.k. fullföljdskravet i 7 § 6 mom. femte stycket SIL
 - [SRN:s förhandsbesked den 27 april 1999.](#) Underlag för beräkning av gränobelopp enligt 3 § 12 b mom. SIL.. Rörlig köpeskilling ökar anskaffningskostnaden för aktierna från den tidpunkt respektive belopp blir känt
 - [SRN:s förhandsbesked den 30 mars 1999.](#) Dotterbolag äger aktier i sitt moderbolag. Moderbolaget drar utan vederlag in dessa aktier. Avdrag för anskaffningskostnaden medgavs ej
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 april 1999.

RR:s dom den 26 april 1999, mål nr 7708-1997.

Fråga om utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig och begreppet "samma eller likartad verksamhet" i 3 § 12 a mom. SIL.

Inkomsttaxering

Överklagat förhandsbesked.

Omständigheterna i målet var följande.

Samtliga klagandena är i samma proportioner delägare i A AB och B AB. En av delägarna är verksam i betydande omfattning i båda bolagen medan övriga delägare är verksamma i sådan omfattning i endast ettdera av bolagen. De passiva delägarnas andel i A AB respektive B AB överstiger 30 procent. Båda bolagen bedriver

finansiell verksamhet, dock med skilda inriktningar.

Sökandena ställde frågan om undantagsregeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig på erhållen utdelning från A AB respektive B AB, varvid ingen del av utdelningen blir tjänstebeskattad.

Skatterättsnämnden meddelade den 18 november 1997 förhandsbesked enligt vilket regeln i 3 § 12 e mom. SIL om undantag från bestämmelserna i 12 b mom. inte är tillämpligt på utdelning från A AB eller från B AB (se vidare protokoll 36/97).

Sökandena överklagade förhandsbeskedet och yrkade att den ställda frågan ska besvaras jakande. RSV bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten anförde följande.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

- - - I målet är fråga om de båda bolagen bedriver likartad verksamhet i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket SIL och, om den frågan besvaras nekande, om utomstående i betydande omfattning äger del i företagen samt, om denna fråga besvaras med ja, om det föreligger särskilda skäl enligt 3 § 12 e mom. första stycket SIL att tillämpa reglerna i 3 § 12 b mom. SIL om beskattning av del av utdelning som inkomst av tjänst, trots att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen.

- - - Syftet med bestämmelserna i 3 § 12 - 12 e mom. SIL är att ägarens arbetsinsatser i ett fåmansföretag, i de fall ägaren i betydande omfattning varit verksam i företaget, skall beskattas likvärdigt, oavsett om värdet av arbetsinsatserna kommer ägaren tillgodo i form av lön, utdelning eller realisationsvinst. Det framhålls att det är enbart avkastningen av ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda reglerna (prop. 1989/90:110 s. 469). Bestämmelserna gäller emellertid också, enligt 3 § 12 a mom. första stycket SIL, ifråga om en sådan aktieägare i fåmansföretag som i betydande omfattning varit verksam i ett annat fåmansföretag som bedriver samma eller likartad verksamhet. I lagmotiven sägs (prop. 1995/96:109 s. 88) att sistnämnda bestämmelse kan ha betydelse exempelvis i ett inledningsskede när

verksamhet påbörjas i ett nytt bolag. Detta uttalande och motiven i övrigt till bestämmelsen tyder på att den i huvudsak tar sikte på sådana fall där hela eller delar av verksamheten i ett fåmansföretag överförs till ett annat sådant företag och där verksamheten i det senare företaget ligger inom ramen för den tidigare bedrivna verksamheten eller på fall där likartat samband föreligger mellan bolagen (jfr RÅ 1997 ref. 48). Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att A AB och B AB inte kan anses bedriva likartad verksamhet i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. Med utgångspunkt i denna bedömning äger alltså utomstående, såsom de definierats i 3 § 12 e mom. första stycket SIL, X respektive X procent av aktierna i A AB respektive B AB. Därmed får utomstående anses i betydande omfattning äga del i företagen. Bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL skall då inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Motiven för undantaget på grund av delägarskap för utomstående är att dessa i ett sådant fall får så stor del av avkastningen att uttag i form av utdelning eller realisationsvinst inte utgör någon fördel för ägarna av kvalificerade aktier. Ägarförhållandena i A AB och B AB är emellertid sådana att uttag i form av utdelning inte motverkas av det förhållandet att utomstående i betydande omfattning äger del i företagen. Därför får särskilda skäl anses föreligga att tillämpa bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL vad gäller ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR förklarar, med ändring av SRN:s förhandsbesked, att bestämmelsen i 3 § 12 e mom. första stycket SIL om undantag från bestämmelserna i 3 § 12 b mom. samma lag inte är tillämplig såvitt avser utdelning till ägarna av kvalificerade aktier i respektive bolag.

Två regeringsråd var av skiljaktig mening och anförde följande.

"Vad klagandena anförut utvisar att det finns vissa skillnader mellan de två bolagens verksamhet. Verksamheterna ligger dock båda inom området för finansiell verksamhet och får anses mycket närliggande. De tjänster som tillhandahålls av respektive bolag bygger på samma typ av kompetens. Inkomsterna i bolagen, i vilka ägaridentitet råder, synes i stor utsträckning genereras av arbetsinsatser av respektive

aktiva delägare. Det föreligger således ett starkt samband mellan bolagen. De båda bolagen bör av angivna skäl anses bedriva likartad verksamhet i den mening som avses i 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL.

Vi fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked"

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 april 1999*

SRN:s beslut den 23 april 1999

Fråga om ideell förening är skattskyldig för inkomst från uppdragsutbildning

Inkomsttaxering 1999-2001.

En inskränkt skattskyldig ideell förening bedriver dels ideell verksamhet, för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, dels vissa helt avgiftsfinansierade renodlade uppdragsutbildningar. SRN uppfattar den ställda frågan så att föreningen önskar besked huruvida den är frikallad från skattskyldighet för inkomsterna från vissa uppdragsutbildningar.

SRN beslutade följande.

Föreningens anordnande av uppdragsutbildningar utgör sådan rörelse som varken kan anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller vara hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete. Uppdragsutbildningarna utgör vidare en särskild från föreningens övriga verksamhet skild förvärvsverksamhet, för vilken föreningen inte är frikallad från skatt.

SRN motiverade sitt beslut enligt följande.

Inskränkt skattskyldiga ideella föreningar är, förutom för inkomsten av den ideella verksamheten, också frikallade från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga

ändamål eller av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Med verksamhet som har naturlig anknytning till den ideella verksamheten avses i första hand verksamhet som i sig innefattar ett direkt fullföljande av det allmännyttiga ändamålet. Vidare anses sådan anknytning föreligga också när verksamheten utgör ett direkt led i det ideella arbetet. Slutligen kan en verksamhet som har karaktären av service till medlemmarna och andra som deltar i den ideella verksamheten anses ha sådan anknytning.

En kommersiell verksamhet kan således vara undantagen från inkomstbeskattning om den på grund av sitt materiella innehåll har ett direkt samband med föreningens allmännyttiga ändamål eller har karaktären av service till dem som deltar i den ideella verksamheten. Av lagtexten framgår dock att detta inte är fallet då syftet med verksamheten är att den skall finansiera det allmännyttiga ändamålet och denna i övrigt saknar naturlig anknytning till ändamålet.

Uppdragsutbildningarna i förevarande fall utgör även de utbildningsverksamhet. De skiljer sig dock väsentligen från den ideellt bedrivna verksamheten dels genom att utbildningarnas innehåll får antas utformas mer med beaktande av beställarnas önskemål och mindre i enlighet med folkbildningstanken och dels genom att verksamheten sker på affärsmässiga villkor i konkurrens med skattskyldiga näringsidkare.

Uppdragsutbildningarna kan därför inte anses som ett fullföljande av det allmännyttiga ändamålet. De utgör inte ett direkt led i fullföljandet av det ideella arbetet. De har inte heller karaktären av service till medlemmarna och andra som deltar i det ideella arbetet. Mot denna bakgrund finner nämnden att uppdragsutbildningarna trots att de utgör verksamhet av delvis samma slag som den ideellt bedrivna måste anses sakna naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet.

Till verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete räknas enligt lagtexten (7 § 5 mom. tredje stycket SIL) anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer, sådan biografrelse som bedrivs av nykterhetsförening eller av en förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler samt verksamhet som består i att en förening upplåter

reklamutrymme på klubbdräkt eller i föreningens samlingslokaler e.d. Som ytterligare exempel på sådan verksamhet nämns i förarbetena anordnande av danstillställningar och loppmarknader (prop. 1976/77:135 s. 85) samt den tivoliverksamhet som bedrivs av Barnens Dags Förening i Stockholm (SkU 1976/77:45 s. 30).

Exemplen visar vilka slags verksamheter som vid tiden för lagstiftningens tillkomst uppfattades som traditionella finansieringskällor. Lagstiftningen ger inte något besked om vad som kan krävas beträffande verksamhetens form och omfattning eller när det gäller konkurrenssituationen och liknande förhållanden. Det har varit en uppgift för praxis att göra den närmare avgränsningen (SOU 1995:63 s. 184).

I ett fall, RÅ 1987 ref. 153, har särskilt konkurrenssituationen berörts. Regeringsrätten konstaterade i det fallet att föreningen efter anbud och i konkurrens med andra erhållit det aktuella uppdraget (bevakning av en campingplats). Mot denna bakgrund ansågs verksamheten varken ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller kunna hänföras till hävdvunna finansieringskällor.

Av de i lagtext och förarbeten angivna exemplen på verksamheter och med beaktande av Regeringsrättens bedömning i angivna mål finner nämnden att uppdragsutbildningarna inte kan hänföras till hävdvunna finansieringskällor.

Frågan är då slutligen om uppdragsutbildningarna skall anses utgöra en särskild förvärvsverksamhet. Genom att denna verksamhet har en annan inriktning och dessutom till skillnad från föreningens övriga verksamhet bedrivs helt kommersiellt och i konkurrens med andra bör den enligt nämndens mening särskiljas från föreningens ideella verksamhet och trots att den utgör en mindre del av föreningens hela verksamhet bli föremål för beskattning. Den utgör därför enligt nämndens mening en särskild förvärvsverksamhet.

Jfr. RR:s dom den 2 mars 1998 mål nr 5083-1995 återgiven i rättsfallsprotokoll 9/98 sid. 1-4.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 april 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 23 april 1999

**Fråga om viss skattefri utdelning skall inräknas i
avkastningen vid tillämpningen av det s.k.
fullföljdskravet i 7 § 6 mom. femte stycket SIL**

Inkomsttaxeringen 1999-2001.

Två stiftelser är enligt förutsättningarna sådana stiftelser som är berättigade till partiell skattebefrielse enligt 7 § 6 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Stiftelserna äger aktier i AB X, som har planer på att med tillämpning av 3 § 7 a mom. SIL dela ut aktierna i Y.

Stiftelserna frågar nu om denna utdelning skall inräknas i avkastningen vid tillämpningen av bestämmelserna i 7 § 6 mom. femte stycket SIL, det s.k. fullföljdskravet.

Ifrågavarande utdelning är enligt bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL undantagen från skatteplikt även för oinskränkt skattskyldiga personer. En sådan inte potentiellt skattepliktig avkastning skall inte medräknas vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 april 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 27 april 1999

**Underlag för beräkning av gränsbelopp enligt 3 § 12 b
mom. SIL.**

Rörlig köpeskilling ökar anskaffningskostnaden för aktierna från den tidpunkt respektive belopp blir känt.

A träffade under 1993 avtal med sin bror om förvärv av dennes aktier i X AB (fåmansföretag). Som vederlag för aktierna skulle A enligt avtalet erlagga visst belopp under 1994 och vidare, med början 1995 och under

ytterligare fem år, en tilläggslikvid baserad på bolagets resultat. Under 1994 träffades vidare ett tilläggsavtal innebärande att den fasta köpeskillingen skulle ökas med visst belopp att erläggas under 1995 och 1996.

A ställde följande frågor:

1. Ska, vid beräkningen av kapitalbeskattad utdelning enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom., den fasta köpeskillingen hänföras till det år då bindande avtal om förvärv ingicks eller till de år då likvid erlades?
2. Ska den rörliga köpeskillingen hänföras till det år då bindande avtal om förvärv ingicks eller till de år då likvid erlades, eller till någon annan tidpunkt?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Vid tillämpning av reglerna i 3 § 12 b mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, får A som anskaffningskostnad räkna den fasta köpeskillingen om x mkr från avtalstillfället 1993 och höjningen om y mkr från den tidpunkt 1994 då tilläggsavtalet träffades, (fråga 1).

För den rörliga köpeskillingen gäller att den ökar anskaffningskostnaden för aktierna från den tidpunkt respektive belopp blir känt (fråga 2).

MOTIVERING

A träffade 1993 ett avtal med sin bror om förvärv av dennes aktier i fåmansföretaget A AB. Som vederlag för aktierna skulle A enligt det avtalet under 1994 erlägga ett belopp om x mkr och vidare, med början 1995 och under ytterligare fem år, en tilläggslikvid baserad på resultatet i bolaget. Under 1994 träffades ett tilläggsavtal innebärande att den fasta köpeskillingen skulle ökas med y mkr att erläggas i poster under 1995 och 1996. Villkoren för tilläggslikviden behölls i princip oförändrade.

A:s frågor gäller till vilket eller vilka år de olika delarna av vederlaget vid beräkningen av gränsbeloppet enligt 3 § 12 b mom. SIL skall hänföras såsom anskaffningskostnad för aktierna. Detta för att

möjliggöra en enligt de s.k. 3:12-reglerna maximalt beräknad kapitalbeskattad utdelning under 1999 inför en överlåtelse av aktierna till A:s söner. Avsikten är att sönerna inte skall överta förpliktelsen att erlagga återstående tilläggslikvider.

De aktuella 3:12-reglerna innebär att den del av utdelat belopp som motsvarar en schablonmässigt beräknad avkastning på satsat kapital tas upp som intäkt av kapital medan belopp som överstiger gränsbeloppet tas upp som intäkt av tjänst. Beräkningen av gränsbeloppet sker med utgångspunkt i anskaffningskostnaden för aktierna, 3 § 12 b mom. första stycket SIL. I den mån utdelningen understiger gränsbeloppet sparas återstående belopp och ökar det gränsbelopp som beräknas för nästa år.

I förtydligande syfte har i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL angetts att med det använda begreppet anskaffningskostnad avses det anskaffningsvärde som skulle ha använts vid beräkning av reavinsten om aktien avyttrats vid tidpunkten för utdelningen. Därmed är klarlagt att de allmänna reavinstreglerna blir vägledande och att utdelningstillfället är avgörande för beräkningen.

Sökandens uppfattning är att samtliga såväl fasta som rörliga belopp som A har erlagt eller kan komma att erlagga skall anses som anskaffningskostnad hänförlig till ingåendet av avtalet 1993 och medför genom omräkningar en successiv höjning av underlaget för den från detta och senare år beräknade sparade utdelningen.

Några uttryckliga regler för när en anskaffningskostnad uppkommit hos köparen föreligger inte. För en säljare av aktier gäller enligt 24 § 4 mom. första stycket SIL att skattskyldighet uppkommer det år aktierna avyttras. Bindande avtal om överlåtelsen av aktierna träffades i förevarande fall 1993. Därmed borde skattskyldighet för säljaren, i vart fall för den då bestämda fasta köpeskillingen om x mkr, ha uppkommit detta år. För den resultatberoende delen av vederlaget, som skulle erläggas första gången 1995, gäller emellertid enligt 24 § 4 mom. andra stycket SIL att skattskyldighet inträder de år dessa belopps storlek blir känd. Beskattningen sker dock med tillämpning av de regler som gällde vid avyttringstidpunkten.

De belopp som utgör intäkten hos säljaren bör normalt kunna anses vara lika med den anskaffningskostnad som

uppkommer hos köparen. I reavinstreglerna används visserligen vid angivandet av vad som ingår i avdragsposten uttryck som "erlagd köpeskilling" och "faktiska anskaffningsutgifter". Detta bör dock inte hindra att redan avtalstillfället i princip också grundar uppkomsten av en anskaffningskostnad motsvarande den i avtalet till sitt belopp bestämda köpeskillingen även om den erläggs senare.

I överensstämmelse med avsikten bakom de aktuella reglerna att beräkna en i inkomstslaget kapital beskattad normalavkastning på det satsade kapitalet, prop. 1989/90:110 Del 1 s. 467, bör för de tillkommande resultatberoende beloppen gälla att de inte kan betraktas som av A faktiskt satsat kapital, och därmed som anskaffningskostnad, förrän de blir kända till sin storlek. Enligt nämndens mening tar "vid beräkning av reavinsten" i 3 § 12 b mom. andra stycket SIL således sikte på det vid utdelningstillfället beräkningsbara anskaffningsvärdet för aktierna. Detta stämmer också överens med hur beskattningen sker hos säljaren.

Det sagda betyder att de hittills erlagda tilläggsbeloppen inte har kunnat anses ingå i ett som anskaffningskostnad ansett underlag för beräkning av gränsbelopp (sparad utdelning) innan de fastställts. Detta betyder vidare att de tilläggsbelopp som A kan komma att erlägga efter den tilltänkta utdelningen 1999 inte kan komma att senare påverka det för detta utdelningstillfälle beräknade gränsbeloppet.

I ärendet har också uppkommit fråga om den i 1994 års tilläggsavtal bestämda höjningen av den fasta köpeskillingen kan räknas som anskaffningskostnad för aktierna. Nämndens uppfattning i denna fråga är, mot bakgrund av anledningen till och utformningen av detta avtal, att även detta belopp måste anses utgöra en utgift för A:s förvärv av aktierna och som sådan utgörande del av hans anskaffningskostnad för dessa.

En ledamot i SRN hade skiljaktig mening och ansåg att den rörliga köpeskillingen skulle få läggas till grund för beräkning av gränsbelopp redan fr.o.m. avtalstillfället.

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 april 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 30 mars 1999

Dotterbolag äger aktier i sitt moderbolag. Moderbolaget drar utan vederlag in dessa aktier. Avdrag för anskaffningskostnaden medgavs ej.

Inkomsttaxering.

FÖRHANDBESKED

Indragningen föranleder inga inkomstskattekonsekvenser för dotterbolaget.

MOTIVERING

Dotterbolaget äger aktier i moderbolaget.

På grund av bestämmelsen i 7 kap. 2 § tredje stycket ABL avser moderbolaget att dra in de aktier som ägs av dotterbolaget genom en nedsättning av aktiekapitalet. Indragningen skall ske utan återbetalning och nedsättningsbeloppet skall överföras till reservfonden.

Dotterbolaget frågar om indragningen leder till en avdragsgill realisationsförlust med belopp motsvarande anskaffningskostnaden för aktierna eller skillnaden mellan anskaffningskostnaden och marknadsvärdet på aktierna vid indragningen (marknadsvärdet vid indragningen förutsätts alltså understiga anskaffningskostnaden).

Nämnden gör följande bedömning.

Om ett aktiebolag mot vederlag förvärvar egen aktie kan det ses som en överföring av eget kapital till aktieägare i form av (i ABL oreglerad) utdelning eller ett kringgående av reglerna om nedsättning av aktiekapital i 6 kap. ABL. Tidigare skulle i vissa fall utskiftningskatt utgå vid förvärv av egen aktie. En egen aktie skall vidare räknas som tillgång utan värde enligt 4 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554).

Ett förvärv av egna aktier kan därför ses som en disposition av bolagets egna kapital eller en "omvänd nyemission" och därmed inte som ett oneröst förvärv av tillgång, jfr SOU 1997:22 s. 21 och 251. Ett sådant synsätt leder till att en (onerös) avyttring av egna aktier jämföras med en nyemission och alltså inte ses som en avyttring som kan föranleda realisationsvinst eller realisationsförlust i skattemässigt hänseende. Vid en indragning av egna aktier skulle vidare varken realisationsvinst eller realisationsförlust kunna uppkomma.

Egna aktier kan, såsom i nu förevarande fall, också förvärfas indirekt genom förvärv av aktier i ett annat företag. Om förvärvet skett direkt från det andra företaget hade detta i princip föranlett en realisationsvinstbeskattning hos det andra företaget och även hos dess aktieägare om de avyttrar aktier i det företaget. Om ett dotterbolags avyttring av aktier i moderbolaget behandlas på samma sätt som en av moderbolaget företagen nyemission enligt vad ovan angivits elimineras alltså ett beskattningsled (hos dotterbolaget).

Nämnden, som inte tar ställning till vad som generellt bör gälla vid ett dotterbolags avyttring av aktier i dess moderbolag, finner att det i ett fall som det förevarande - indragning utan återbetalning av aktier som innehåses av ett helägt dotterbolag - är fråga om en sådan disposition av kapitalet som inte bör föranleda några inkomstskattekonsekvenser, dvs. varken realisationsvinst eller realisationsförlust.

En ledamot var skiljaktig och anförde följande.

Från sökandebolagets synpunkt medför indragningen av aktier att en tillgång av visst värde avhänds bolaget utan ersättning. Situationen motsvarar den där bolaget lämnar utdelning in natura. Om vid sådan utdelning marknadsvärdet av tillgången överstiger anskaffningskostnaden (bokförda värdet) beskattas reavinsten genom uttagsbeskattning; i motsatt fall medges avdrag.

Alternativt skulle bolaget kunna avyttra aktierna i moderbolaget till utomstående, varefter moderbolaget förvärvar aktierna och sätter ned aktiekapitalet. Även i sådant fall skulle reavinstbeskattning ske.

Jag ser inget skäl till att behandla i föreliggande fall uppkommande förlust på annat sätt än vid utdelning eller försäljning till utomstående. Jag anser sålunda att nämnden bort besvara fråga 2 jakande.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

RSV har ifrågasatt om indragning utan vederlag är att betrakta som avyttring, då praxis före skattereformen 1990 snarast var den att någon form av vederlag krävdes. Avyttringsbegreppet är detsamma idag, bortsett från vissa, här inte aktuella, tillägg. Om avyttring ska anses föreligga så får indragningen utan vederlag anses innebära en förmögenhetsöverföring från dotterbolaget till moderbolaget, jämförbar med utdelning. Denna del av reaförlusten kan därför inte anses som verklig utan avdrag kan bara medges med den del som överstiger marknadsvärdet vid indragningen.

Eftersom indragningen utan vederlag får anses innebära en förmögenhetsöverföring från dotterbolaget till moderbolaget, kan det även hävdas att uttagsbeskattning ska ske, jfr RÅ 1998 ref. 13.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

36 /99

- [RR:s dom den 8 oktober 1999, målnr 1962-1998](#). Uttags- och utdelningsbeskattning vid upplösning av ideell förening
 - [RR:s dom den 14 oktober 1999, mål nr 205-1999](#). Utgör ett konvertibelt skuldebrev fordran eller delägarrätt enligt SFL
 - [KR:s i Stockholm dom den 11 oktober 1999, målnr 4160-1997](#). Skattskyldighet för utdelning från förening
 - [KR:s i Göteborg dom den 9 september 1999, mål nr 664--665-1997](#). Är företagsledare i fåmansbolag skattskyldig för i bolaget inte redovisad inkomst m.m.
 - [KR:s i Göteborg dom den 28 september 1999, mål nr 3428-1998](#). Avdrag för konferensresa och representation m.m.
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 september 1999](#). Jämkning av mervärdesskatt vid överlåtelse i samband med fusion ? Fråga är om vid en fusion mellan två bolag jämkning kan underlåtas i det fall en fastighet, som är belastad med mervärdesskatt, ingår bland de tillgångar som överläts vid fusionen.
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 26 oktober 1999.

RR:s dom den 8 oktober 1999, målnr 1962-1998

Uttags- och utdelningsbeskattning vid upplösning av ideell förening

Överklagat förhandsbesked.

SRN:s beslut har refererats i protokoll 5/98 punkt 3. Den skattskyldige har överklagat frågorna 5 och 6 i förhandsbeskedet.

RR har i dom den 8 oktober 1999 fastställt SRN:s förhandsbesked i de delar som överklagats och anförts;

RR ansluter sig till SRN:s bedömning i de delar som

överklagats.

Sedan SRN meddelade sitt förhandsbesked har bestämmelserna om överlåtelser till underpris i KL ändrats (punkterna 1 - 1b av anvisningarna till 22 §) och nya bestämmelser tillkommit genom lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris. De nya reglerna trädde i kraft den 1 januari 1999 och skall tillämpas i fråga om överlåtelser som sker efter ikraftträdanden. Förhandsbeskedet bör därför begränsas till att avse överlåtelse på vilken äldre bestämmelser är tillämpliga.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 oktober 1999.*

RR:s dom den 14 oktober 1999, mål nr 205-1999.

**Utgör ett konvertibelt skuldebrev fordran eller
delägarrätt enligt SFL**

Överklagat förhandsbesked

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. Sökanden frågade om skuldebrevet enligt SFL skall behandlas som en delägarrätt enligt 3 § första stycket 6 eller som en fordran enligt 3 § första stycket 11.

SRN meddelade att ifrågavarande skuldebrev är en sådan fordran i pengar som avses i 3 § första stycket 11 SFL. Sammanfattningsvis motiverade SRN sitt ställningstagande enligt följande:

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.

Sökanden överklagade förhandsbeskedet och yrkade att
skuldebrevet skulle betraktas som en delägarrätt.

RR, som gjorde samma bedömning som SRN och
fastställde förhandsbeskedet, anförde:

Frågan i målet är om det i 3 § första stycket 6 lagen
(1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, använda
uttrycket "delägarrätt som avses i 27 § 1 mom. lagen
(1947:576) om statlig inkomstskatt" omfattar
konvertibla skuldebrev.

En jämförelse med bestämmelserna i 3 § första stycket
7 och 12 § SFL visar att det citerade uttrycket inte är
avsett att omfatta samtliga de finansiella instrument
som räknas upp i 27 § 1 mom. lagen om statlig
inkomstskatt. Den språkliga innebörden av uttrycket
"delägarrätt" får också anses vara mer begränsad.
Uttrycket säger närmast att det skall vara fråga om en
rätt till en del i en juridisk person eller i ett företag. Att
det är denna begränsade innebörd som är avsedd att
ligga till grund för tillämpningen bekräftas av den
värderingsregel för delägarrätter som har ställts upp i 14
§ första stycket SFL; regeln hänvisar till det tänkta fallet
att den juridiska personens tillgångar och skulder
"innehafts direkt av delägaren". Vad sökanden anført om
syftet med beskattningsreglerna för arbetande kapital
och om kravet på neutralitet mellan olika företagsformer
ger enligt RR:s mening inte stöd för en vidare tolkning.

På grund av det anförda finner RR att begreppet
"delägarrätt", såsom det används i 3 § första stycket 6
SFL, innefattar ett krav på att det skall vara fråga om en
rätt till del i den juridiska personen eller företaget. Ett
konvertibelt skuldebrev är en penningfordran och
således inte en delägarrätt i nu angiven mening. SRN:s
förhandsbesked skall följaktligen fastställas.

Kommentar:

SRN:s förhandsbesked har återgivits och kommenterats i
rättsfallsprotokoll nr 38/98.

Att notera är att RR:s uttalande om begreppet
"delägarrätt" inte förefaller överensstämma med den
definition som anges i förslaget till inkomstskattelag
(prop. 1999/2000:2).

I förslaget definieras begreppet delägarrätt i 48 kap. 2 § (prop. Del 1 s. 221). Enligt andra stycket omfattas även konvertibelt skuldebrev i svenska kronor. Se även prop. Del 1 s. 508-512 och Del 2 s. 572 f. I prop. förslås även ändringar i SFL, varvid bl.a. bestämmelsen i 3 § första stycket 6 SFL (prop. Del 1 s. 445) ändras med anledning av definitionen i IL. Se även prop. Del 2 s. 767).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 oktober 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 11 oktober 1999, målnr 4160-1997

Skattskyldighet för utdelning från förening

Inkomsttaxering 1993

Överklagande av den skattskyldige.

SKM har genom omprövningsbeslut den 10 juni 1994 påfört A dels inkomst av tjänst med 72 070 kr och dels inkomst av kapital med 377 kr avseende bonusutbetalning från X AB (bolaget) i april 1993. Skattetillägg påfördes med 40 procent av den skatt som belöper på höjningarna.

Som skäl för beslutet anfördes i huvudsak följande.

Enligt bolagets redovisning har utdelning lämnats till bolagets ensamme ägare Föreningen Y med 872 145 kr. Bolaget har under 1992 haft 14 anställda. Samtliga anställda har under 1992 varit medlemmar i föreningen. I Y:s stadgar står bl.a.; Syftet med föreningen är att möjliggöra ett likadeläggande av aktierna i X AB under ett föränderligt antal delägare. Medlemmarna skall på föreningsstämma besluta i alla på en bolagsstämma i ett aktiebolag förekommande frågor. Avsikten är att föreningsstämman så långt möjligt är skall ersätta bolagsstämman och göra denna till en formalitet.

De 14 medlemmarna, dvs. bolagets anställda, har under 1992 haft var sin röst i föreningen. Y har inte bedrivit

någon verksamhet och är inte registrerad i föreningsregistret. Av föregående mening, av Y:s stadgar och av firmanamnet framgår att föreningen inte är ekonomisk.

I bolagets styrelseprotokoll har utdelningen 872 145 kr benämns bonus. Storleken på respektive anställds bonus/utdelning har bestämts med hänsyn tagen till den anställdes arbetsinsats i bolaget och grundar sig på faktureringen i bolaget december 1990 till och med november 1991 samt tidredovisningen för januari 1991 till december 1991.

Till A utbetalt belopp är relaterat till hans arbetsinsats i bolaget 1991. Hans del av bonusen/utdelningen har varit 72 447 kr varav 50 712 kr har betalats ut direkt från bolaget till honom. Resterande del avser den skattekostnad, som bestridits av föreningen, som belöper på av A erhållen bonus, dvs 21 735 kr (30 % av 72 447 kr). Erhållen bonus på totalt 72 447 kr är att anse som ersättning från bolaget.

Y har under 1992 haft 14 medlemmar. Det innebär att för att nå röstmajoritet i bolaget via föreningen krävs färre personer än tio. Förutsättningarna för att bolaget skall beskattas enligt fåmansföretagsreglerna är sålunda uppfyllda.

I syfte att upprätthålla den progressiva beskattningen i fåmansföretag har särskilda spärregler för utdelning införts i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL). Utdelning på aktier i ett fåmansföretag beskattas i inkomstslaget kapital i den mån den inte överstiger normal kapitalavkastning. Eventuell överskjutande utdelning beskattas som intäkt av tjänst enligt 32 § 1 mom. första stycket h) KL. Normal avkastning på aktier i fåmansföretag beräknas schablonmässigt till underlaget för beräkningen multiplicerat med statslåneräntan (SLR) sista november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, se RSV Dt 1993:2 kap 10. I RSV Dt 1993:2 kap. 10.3.1 står "Enligt huvudregeln utgörs underlaget för beräkning av normalavkastning av aktiernas anskaffningskostnad ökat med ovillkorliga aktieägartillskott". Därutöver får eventuell kvarstående sparad utdelning läggas till utdelningsutrymmet.

SKM har, i avsaknad av annan beräkningsgrund, tillämpat "huvudregeln" för beräkning av

normalavkastningen på aktierna.

Anskaffningskostnaden för aktierna har beräknats utifrån bolagets aktiekapital 200 000 kr minskat med gjorda fondemissioner 195 000 kr, dvs 5 000 kr.

Uppräknad anskaffningskostnad (t o m 1990) är aktiekapitalet x uppräkningsstal för 1977 (se RSV Dt 1993:2 kap 10.3.3) = 5 000 kr x 2,79 = 13 950 kr.

- * sparad utdelning 1991 (13 950 kr x SLR 17,56 %) = 2 450 kr
- * avkastning 1992 (13 950 kr x SLR 14,99 %) = 2 090 kr
- * Totalt = 4 540 kr

Utdelningsutrymmet har fördelats proportionellt på respektive anställd enligt följande beräkning: utbetalt belopp från bolaget till respektive anställd inklusive Y:s skattekostnad dividerat med totalt utbetalt belopp från bolaget.

För A:s del blir kvoten $72\,447 / 872\,145 = 0,0831$.
Belopp att beskattas i inkomstslaget kapital: $0,0831 \times 4\,540 = 377$ kr. Belopp att beskattas i inkomstslaget tjänst: $72\,447 \cdot 377 = 72\,000$ kr enligt 32 § 1 mom. första stycket h) KL.

SKM påförde även skattetillägg.

A överklagade SKM:s beslut till LR som beslutade att med delvis bifall till överklagandet påföra A inkomst av tjänst med 43 207 kr och inkomst av kapital med 29 240 kr samt erinrade om att det enligt 5 kap. 11 § TL ankommer på SKM att företa den ändring i beslutet om skattetillägg som föranleds av denna dom.

LR angav följande domskäl;
Av 1 kap. 1 § EFL framgår att en ekonomisk förening har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar. Enligt 2 § samma kapitel skall en ekonomisk förening registreras för att kunna förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter. En förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom annan ekonomisk verksamhet än som avses i 1 § första stycket kan inte förvärva rättigheter eller ikläda sig skyldigheter.

Enligt punkt 14 åttonde stycket av anvisningarna till 32 § KL räknas som fåmansbolag bl a aktiebolag och ekonomisk förening, vari en fysisk person eller ett fåtal personer äger så många aktier eller andelar att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna eller andelarna i företaget. Enligt elfte stycket avses med ägare den som direkt eller genom förmedling av juridisk person äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i företaget.

Av 3 § 12 mom. första stycket SIL framgår att om utdelning på aktier i fåmansbolag överstiger så stor procent av den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott som svarar mot statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter, skall överskjutande belopp tas upp som intäkt av tjänst. Av andra stycket samma moment följer att om utdelningen visst år understiger det högsta belopp som på grund av första stycket får tas upp som intäkt av kapital, ökas det belopp som senare år får tas upp som intäkt av kapital i motsvarande mån (sparad utdelning) för den som ägde aktierna vid utdelningstillfället, eller om utdelning inte förekommit för den som äger aktierna vid beskattningsårets utgång. Belopp som svarar mot kvarstående sparad utdelning läggs för varje år till anskaffningskostnaden vid beräkning enligt första stycket.

I fråga om aktier som förvärvats före år 1990 gäller vid tillämpningen bl a följande. Som anskaffningskostnad får tas upp värdet på aktierna vid utgången av år 1990. Därvid gäller dock att värden som tagits upp 30 procent skall multipliceras med 3,5.

Statslåneräntan uppgick den 30 november 1990 till 12,56 % och den 30 november 1991 till 9,99 %.

Av 5 kap. 1 § TL - framgår bl a följande. Har en skattskyldig i självdeklaration eller annat skriftligt meddelande, som han under förfarandet avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinns oriktigt, skall en särskild avgift (skattetillägg) påföras honom. Skattetillägget tas ut med 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits inte skulle ha påförts den skattskyldige.

Enligt 5 kap. 6 § första stycket TL skall särskild avgift efterges helt, om felaktigheten eller underlåtenheten kan

antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande som framstår som ursäktligt. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut den särskilda avgiften.

I målet föreligger en den 14 oktober 1993 upprättad granskningspromemoria (dnr A0101-138106-93/55). Av denna och övriga handlingarna framgår bl a följande. Bolaget startades 1977 och bedriver ADB-konsultverksamhet, främst systemutveckling. Aktierna i bolaget ägs av Föreningen Y, 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 Y, som representeras av sina medlemmar, dvs bolagets anställda, vilka har var sin röst i föreningen. Medlem i Y kan endast vara person som är anställd i bolaget. Anställd person måste vara medlem i Y. Y hade vid den aktuella tiden 14 medlemmar. Bolaget har lämnat utdelning till sin ägare Y. Av bolaget gjord utdelning har beslutats på bolagsstämma. Utdelningen, förutom den del som utgör Y:s skattekostnad, har sedan vidareutdelats till de anställda. A har erhållit 50 712 kronor från Y under 1992. Beloppet har inte redovisats i avlämnad deklaration. Det belopp A erhållit grundar sig på fakturering i bolaget december 1990 till november 1991 samt tidredovisning för januari 1991 till december 1991. Vidare belöper på A 21 735 kronor av det belopp som utdelats till Y från bolaget men som inte vidareutdelats, dvs. Y:s skattekostnad. Den bonus som A erhållit har utbetalats utan att avdrag gjorts för preliminär skatt. Det är ostridigt att marknadsmässig lön har utgått till de anställda.

LR gör följande bedömning; 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 Y syftar till att möjliggöra ett likadeläggande av aktierna i X AB 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. Y är därför inte

en ideell förening.

Y 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.

För att ett fåmansföretag per definition skall föreligga krävs att en fysisk person eller ett fåtal personer äger så många aktier att dessa personer har mer än hälften av rösterna för aktierna. Enligt RSV:s rekommendationer (RSV Dt 1991:15) skall som ett fåtal personer anses vara tio personer. I Y finns 14 medlemmar som vardera har en röst. För att nå röstmajoritet i bolaget krävs färre personer än tio. Förutsättningar för att anse bolaget som ett fåmansbolag föreligger därför och föreningsmedlemmarna skall således beskattas för utdelning enligt reglerna för fåmansbolag.

Den del av utdelningen som belöper på A, 72 447 kr, har varit tillgänglig för lyftning under beskattningsåret. Att en del inbetalts (och sedermera återbetalats) som preliminär skatt för föreningen föranleder ingen annan bedömning. Utdelningen skall således beskattas i sin helhet.

SKM har vid beräkning av normalavkastning på aktierna beräknat anskaffningskostnaden utifrån bolagets aktiekapital minskat med gjorda fondemissioner och räknat upp med uppräkningsstal för 1977. Vid beräkning av normalavkastning på aktier får emellertid som anskaffningskostnad för aktierna som införskaffats före 1990 tas upp värdet på dessa vid utgången av 1990. Om någon del av underlaget vid värderingen satts ned till 30 procent skall värdet multipliceras med 3,5. Ingenting har framförts som ger anledning att ifrågasätta det av A uppgivna substansvärdet 952 522 kr. LR finner därför att A:s yrkande i denna del skall bifallas och normalavkastningen beräknas till $(1\,000\,148 \times 17,56 \% = 175\,626 + 1\,175\,774 \times 14,99 \% = 176\,248)$ totalt 351 874 kronor. Av den totala utdelningen på 872 145 kr skall 351 874 kr således beskattas i inkomstslaget kapital.

LR finner inte att A:s yrkande att så stor del av denna normalavkastning som motsvarar hans utdelning skall

hänförs till honom utan endast den del som belöper på honom, 29 240 kr. A skall därför påföras inkomst av kapital med 29 240 kr och inkomst av tjänst med 43 207 kr.

A har i sin deklaration för taxeringsåret 1993 inte redovisat att han har erhållit utdelning. Förutsättningar för påförande av skattetillägg föreligger därför. Omständigheten att utdelningskonstruktionen och tillvägagångssättet föreslagits av en revisionsbyrå utgör enligt länsrätten ej eftergiftsgrund.

A överklagade LR:s dom till KR som avslog överklagandet och anförde.

Av 1 kap 1 § EFL 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 Y har enligt stadgarna till syfte "att möjliggöra ett likadeläggande av aktierna i X AB under ett föränderligt antal delägare". Vidare skall medlemmarna på föreningsstämman besluta i alla på en bolagsstämma i ett aktiebolag förekommande frågor. Avsikten anges vara att föreningsstämman så långt det är möjligt skall ersätta bolagsstämman i bolaget och göra denna till en formalitet.

KR anser att föreningen har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intressen. Frågan är då om föreningens verksamhet är att betrakta som ekonomisk 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.

Y:s verksamhet består i ägande och förvaltning av aktierna i bolaget och därmed sammanhängande uppgifter. KR finner i likhet med LR att en sådan verksamhet är att betrakta som ekonomisk. Y är således inte en ideell förening utan en oregistrerad ekonomisk förening. En sådan förening saknar rättskapacitet. På de grunder som LR angett är A i sin egenskap av ägare i bolaget skattskyldig för utdelningen från bolaget.

A har underlåtit att lämna uppgift om den aktuella utdelningen i sin till ledning för 1993 års taxering avlämnade självdeklaration. Detta innebär att han lämnat en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap 1 § TL

skall föranleda påförande av skattetillägg. Skäl att sätta ned skattetillägget till 20 procent föreligger inte. Fråga uppkommer då om avgiften kan efterges av de skäl som anges i 5 kap 6 § TL och då närmast om underlåtenheten att redovisa den erhållna utdelningen framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet (svår skatterättslig fråga) eller att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. KR finner att felaktigheten i deklARATIONEN inte kan anses som ursäktlig och att det inte heller kan anses som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

På grund av den anförda skall överklagandet avslås.

Kommentar:

RSV hänvisar till RR:s dom den 29 mars 1999, mål nr 6121-1998 refererad i protokoll 12/99.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 oktober 1999.*

**KR:s i Göteborg dom den 9 september 1999, mål nr 664--
665-1997**

**Ä r företagsledare i fåmansbolag skattskyldig för i
bolaget inte redovisad inkomst m.m.**

Inkomsttaxeringen 1994 och 1995.

KR framhöll i sina domskäl att enligt vedertagen praxis gäller som allmän regel att huvudaktieägare i ett familjebolag beskattas personligen för medel som obehörigen uteslutits från bokföringen hos bolaget. Medlen betraktas som uttagna ur bolaget av huvudaktieägaren, antingen som lön eller som utdelning (jfr RÅ 80 1:56).

KR fastslog att överskottet i familjebolaget skall, såsom länsrätten ansett, tas upp till beskattning hos huvudaktieägaren (företagsledaren) som inkomst av tjänst.

Kommentar:

Det kan noteras att RR i RÅ 80 1:56 uttalat att enligt vedertagen praxis gäller som allmän regel att

huvudaktieägare i ett familjebolag beskattas personligen för medel, som obehörigen utesluts från bokföring hos bolaget. Om det emellertid i undantagsfall skulle föreligga den situation, som görs gällande i förevarande mål, att medel utan huvudaktieägarens vetskap obehörigen frånhänts bolagets rådighet, föreligger ju inte den för nämnda praxis presumerade förutsättningen att medlen stått till huvudaktieägarens förfogande.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 oktober 1999.*

**KR:s i Göteborg dom den 28 september 1999, mål nr
3428-1998**

Avdrag för konferensresa och representation m.m.

Inkomsttaxeringen 1996

Under tiden den 28-29 september 1995 genomförde bolaget en planeringskonferens till Stockholm för en kostnad av 30 759 kr . Med på resan var bolagets sex anställda. Konferensdeltagarna utförde arbete det antal timmar som krävs för avdrag enligt praxis.

SKM fann att punkterna i konferensprogrammet var av administrativ karaktär och ledde därmed inte till någon resultatförbättring. Bolaget förbättrade inte sitt resultat enbart genom att diskutera sina administrativa rutiner.

SKM fann därför att konferensen inte uppfyllde de krav som ställs för att avdrag skall medges för nedlagd kostnad såsom konferenskostnad. De områden man behandlade var inte av det slag att de behövde avhandlas på en konferens och inte heller i Stockholm. Dessa områden kunde avhandlas inom ramen för bolagets ordinarie verksamhet. De anställda blev förmånsbeskattade med hälften av de kostnader som resan medfört. Bolaget medgavs avdrag med detta belopp som lönekostnad. Bolaget vägrades avdrag för den andra halvan av konferenskostnaden.

Vidare fann SKM att 14 representationstillfällen inte uppfyllde kraven som finns uppställda för avdrag för

representation. Bolaget hade utövat representation återkommande mot en och samma person eller grupp av personer.

Bolaget överklagade SKM:s beslut och yrkade att ingen ändring av bolagets inkomst av näringsverksamhet skulle ske.

LR avslog överklagandet.

Bolaget överklagade till KR och vidhöll sina yrkanden.

KR fann att i förevarande fall har kostnaderna för konferensen till hälften ansetts utgöra löneförmån medan resterande del av kostnaderna ansetts utgöra icke avdragsgilla kostnader. SKM har emellertid inte bestritt att arbete utfördes under resan och att vid sådant förhållande vägra avdrag för andra kostnader än lönekostnader kan enligt kammarättens mening inte vara korrekt. Att en arbetsgivare väljer ett dyrare alternativ än exempelvis en konferens i de egna lokalerna kan självfallet inte medföra att avdrag skall vägras för alla kostnader som inte hänförs till lön. Resans uppläggning har såvitt framkommit inte avvikit från vad som är vanligt förekommande ----- . Med hänsyn till det anförda saknas anledning att frångå bolagets redovisning på annat sätt än att totalt 15 379 kr av de aktuella konferenskostnaderna skall anses utgöra lönekostnad-----."

KR fann bolaget berättigat till avdrag för driftskostnad med 14 724 kr för konferensresa och med kostnader för representation vid ytterligare fem representationstillfällen.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 28 september 1999.

Jämkning av mervärdesskatt vid överlåtelse i samband med fusion ?

Fråga är om vid en fusion mellan två bolag jämkning kan underlåtas i det fall en fastighet, som är belastad med mervärdesskatt, ingår bland de tillgångar som överlåts vid fusionen.

SRN har i ett förhandsbesked prövat huruvida jämkning kan underlåtas med stöd av bestämmelserna i 8 kap. 16 f § ML, i det fall en fastighet, som är belastad med mervärdesskatt, ingår bland de tillgångar som överlåts vid en fusion enligt 14 kap. 22 § ABL.

Omständigheterna var i huvudsak följande. Bolag A är ett helägt dotterbolag till bolag B. Bolag B äger en fastighet. Fastigheten hyrs delvis ut till bolag A. Övriga delar av fastigheten används dels i bolag B:s egen verksamhet, dels för uthyrning till externa hyresgäster. De delar av fastigheten som inte används i bolag B:s egna verksamhet är frivilligt registrerad till mervärdesskatt. All verksamhet som bolag A och B bedriver medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolag A har på den av bolag B ägda fastigheten haft utgifter avseende ny-, till- eller ombyggnad. Ingående mervärdesskatt avseende inköpta arbeten har dragits av i bolag A. Bolag A och bolag B planerar en fusion enligt bestämmelserna i 14 kap. 22 § ABL. Detta innebär att tillgångarna och skulderna i bolag A kommer att övertas av bolag B i samband med fusionen.

SRN redogjorde inledningsvis för de aktuella bestämmelserna i 8 kap. 16 a - f §§ ML där bestämmelser finns om att medgivna avdrag för ingående skatt kan jämkas i vissa fall. Jämkning kan aktualiseras t.ex. om en s.k. investeringsvara avyttras. Med investeringsvaror avses bl.a. fastigheter vars anskaffningskostnad överstiger 200 000 kr. Med förvärv av fastighet jämställs förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (16 a §). Jämkning skall ske om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid förvärvet av fastigheten (16 b § 4). Vid avyttring av

investeringsvaror i samband med att hela verksamheten överläts skall dock, under förutsättning att överlåtelsen undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML jämkning inte ske utan förvärvaren övertar i dessa fall säljarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt (16 f §).

SRN gjorde därefter följande bedömning. Syftet med bestämmelsen i 8 kap. 16 f § ML är att någon jämkning inte skall äga rum när överlåtelse sker av hela den verksamhet i vilken en investeringsvara ingår. Genom hänvisningen till bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML markeras dock att ytterligare ett krav är att förvärvaren skall använda de överlåtna tillgångarna, inklusive den aktuella investeringsvaran, i verksamhet som medför skattskyldighet. Under dessa förutsättningar har således en sådan situation inte ansetts föreligga som medför att det avdrag som medgetts vid förvärvet av aktuell fastighet framstår som obefogat utan i stället skall förvärvaren överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av det ifrågavarande avdraget.

Det med ansökningsen avsedda förfarandet, där bolag A:s hela verksamhet, inklusive den aktuella fastigheten överläts till bolag B genom en fusion, får enligt nämndens mening anses vara av det slag som enligt det ovan sagda avses med bestämmelsen i 16 f § ML. Vid sådant förhållande finns det inte något skäl att jämka det avdrag för ingående skatt som avser bolag A:s förvärv av ifrågavarande fastighetstjänster. I stället skall bolag B överta bolag A:s rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för den ingående skatten.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 oktober 1999.*

Saken: KR har i mål om eftertaxering för 1990 för inkomst med delvis bifall till den skattskyldiges talan nedsatt den av LR bestämda eftertaxeringen. Hos RR har gjorts gällande att grovt misstag eller förbiseende har begåtts vid KR:s beräkning av det nedsatta eftertaxeringsbeloppet.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrums: 43 § 1 mom. KL

Saken: Fråga om folkbokföringsort för ensamstående med dubbel bosättning (flera mål).

Klagande: RSV

Lagrums: 7 § FBL

Saken: En delägare i ett AB, som gått i borgen för bolagets skuld, har infriat borgensåtagandet och fått en regressfordran mot bolaget. Fordringen har överlåtit för ett belopp som väsentligen understigit fordringens nominella belopp. Fråga om fordringens anskaffningsvärde (KR har på samma avdelning medgett en annan delägare i samma bolag avdrag för realisationsförlust; att resp. SKM oberopat olika skäl för sin talan tillmättes betydelse).

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrums: 20 § KL, 24 § SIL

Saken: En person är bosatt i Belgien och därför endast inskränkt skattskyldig i Sverige. Han har haft skattepliktig reavinst här avseende försäljning av svenska aktier. Han har också haft ränteutgifter för lån som tagits för att finansiera aktieköpet. Utgör i sådant fall ränteutgiften en avdragsgill omkostnad vid beskattningen av reavinsten?

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrums: 3 § 2 mom., 6 § 1 mom a) och 24 § 1 mom första stycket SIL, dubbelbeskattningsavtalet med Belgien.

Saken: Fråga om regleringen av skattetillägg i TL är förenlig med artikel 6 i Europakonventionen (fyra mål).

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrums: 5 kap, 1 och 6 §§ TL och lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna

Saken: Fråga om beräkning av underlaget för

skattetillägg när den skattskyldige har underlåtit att i deklARATIONEN redovisa ett antal aktieförsäljningar varav vissa medfört realisationsvinst och andra realisationsförlust.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 5 kap. 2a § TL.

Saken: Ett bolag har i sin deklARATION till ledning för 1993 års taxering redovisat ett betydande underskott av näringsverksamhet vid kod 777 i blanketten (negativt resultat som enligt blanketten dras av i nästa års deklARATION). Av en justeringspost i samma deklARATION framgick att bolaget under beskattningsåret gjort en ackordsvinst (som enligt KL skall eliminera rätten till avdrag för underskottet). SKM har godtagit deklARATIONEN. Vid 1994 års taxering har bolaget yrkat avdrag för underskottet utan att upplysa om ackordet. Fråga om bolaget därigenom har lämnat oriktig uppgift som skall föranleda skattetillägg.

Klagande: Den skattskyldige och RSV.

Lagrum: 5 kap. 1 § TL.

Saken: Fråga om SKM:s beslut att överföra beslutsbehörigheten i taxeringsärende rörande vissa angivna skattskyldiga till annan SKM är att hänföra till sådan verksamhet som avses i 9 kap. 1 § första stycket första meningen SekL och om uppgifterna i beslutet i så fall kan anses gälla de berörda skattskyldigas personliga eller ekonomiska förhållanden.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 9 kap. 1 § SekL.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

14/99

- [KR:s i Jönköping dom den 28 januari 1999, mål nr 679-1997](#). Fråga om SKM bytt grund för sin talan i mål om eftertaxering
 - [KR:s i Jönköping beslut den 3 mars 1999, mål nr 3406-1998](#). Fråga om SKM:s omprövningsbeslut meddelats i rätt tid eller innefattat prövning av förutsättningarna för eftertaxering
 - [KR:s i Jönköping beslut den 18 januari 1999, mål nr 3341-1995](#). Fråga om tillåtligheten av fastställesetalan
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 januari 1999, mål nr 2330-1996](#). Fråga dels om ändring av talan kunde anses tillåten dels om SKM:s beslut, med hänsyn till att beslutet i sakfrågan och beslutet rörande åsatt taxering inte hållits samman, skulle anses sakna rättsverkan
 - [KR:s i Stockholm dom den 23 december 1998, mål nr 5620-1996](#). Fråga om förutsättningar föreligger för eftertaxering för lön oaktat SKM i ansökan om eftertaxering angett fel arbetsgivare
 - [KR:s i Göteborg dom den 9 februari 1999, mål nr 5097-1996](#). Fråga om ersättning i mål rörande taxering
 - [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 mars 1999](#). Underskottslagen (UAL). Tillämpning av 7 § tredje stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (koncernundantaget)
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 april 1999.

KR:s i Jönköping dom den 28 januari 1999, mål nr 679-1997.

Fråga om SKM bytt grund för sin talan i mål om eftertaxering.

Ett bolag (P) uppförde under 1989 en anläggning (driving range) på mark som tillhörde en kommun. P bokförde anläggningen som inventarium men i bokslutet gjordes avdrag för hela anläggningskostnaden om drygt 1 miljon kr, dvs. nedskrivning skedde till 0 kr. P taxerades i enlighet med deklARATIONEN i nu berört avseende. Efter att taxeringsrevision företagits yrkade

SKM i LR att P bl.a. skulle eftertaxeras för nämnda nedskrivning.

LR kom fram till att att SKM i nu berört avseende som grund för sitt yrkande åberopat att P lämnat ett oriktigt meddelande i deklARATIONEN på sätt att P tillgodofört sig ett direktavdrag för hela anläggningskostnaden trots att P skänkt anläggningen till kommunen. Enligt LR:s mening hade emellertid P inte skänkt anläggningen till kommunen varför LR ansåg att det inte förelåg förutsättningar för att eftertaxera P på den av SKM åberopade grunden.

SKM överklagade LR:s dom till KR varvid SKM bl.a. yrkade att P skulle eftertaxeras för den berörda nedskrivningen. Som grund härför åberopades att P lämnat ett oriktigt meddelande i deklARATIONEN eftersom bolaget inte upplyst om att intäkter erhöles från anläggningen och att den fortfarande, vid det ifrågavarande räkenskapsårets slut, hade ett ekonomiskt värde för P.

KR lämnade, med följande motivering, SKM:s talan utan bifall.

Frågan i denna del är om SKM:s ändring av talan i KR inneburit byte av grund för eftertaxering.

Eftertaxeringsprocessen är en sakprocess och inte en beloppsprocess. Av detta följer att varje ny grund som åberopas utgör ett nytt mål om eftertaxering som i första hand skall prövas av länsrätt. Grunden för eftertaxering utgörs av det oriktiga meddelande som den skattskyldige har lämnat och som skattemyndigheten åberopar i sin ansökan om eftertaxering. Med byte av grund avses att talan ändras på så sätt att till stöd för ett nytt yrkande åberopas sådana omständigheter som inte är hänförliga till samma händelseförlopp (saksammanhang) som de omständigheter som bildar grunden för det ursprungliga yrkandet. För SKM föreligger det däremot inget hinder att i högre instans åberopa nya omständigheter till stöd för en eftertaxeringstalan så länge den sakliga identiteten för talan inte ändras. Likhetstecken kan dock inte sättas mellan det framställda yrkandet och den åberopade grunden för talan (se RÅ 1987 not 708 och RÅ 1990 ref 49 II).

Till stöd för det yrkande om eftertaxering, som SKM

framställt mot bolaget i LR, har SKM såsom yrkandet måste uppfattas åberopat att bolaget givit en driving range i gåva till K kommun och att bolaget därför inte har varit berättigat till det avdrag för anläggningskostnad för driving rangen som bolaget yrkat och tillgodoförts vid den ordinarie taxeringen. I KR har SKM:s beloppsmässiga yrkande varit detsamma som i LR, medan grunden för talan har ändrats på så sätt att SKM åberopar att bolaget har lämnat ett oriktigt meddelande då bolaget inte har upplyst om att intäkter erhöles från anläggningen samt att den fortfarande, vid det ifrågavarande räkenskapsårets slut, hade ett ekonomiskt värde för bolaget. KR finner att SKM genom sin ändring av talan i KR åberopat sådana nya grunder som inte kan läggas till grund för prövningen av det i förevarande mål framställda yrkandet om eftertaxering. Eftersom tiden för eftertaxering, i enlighet med 115 § GTL, har gått ut kan en prövning i länsrätt inte heller längre ske. SKM:s besvär skall därför ogillas.

Kommentar:

Domen har inte överklagats av RSV.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 april 1999.

KR:s i Jönköping beslut den 3 mars 1999, mål nr 3406-1998

Fråga om SKM:s omprövningsbeslut meddelats i rätt tid eller innefattat prövning av förutsättningarna för eftertaxering

SKM beslutade under 1995 i form av ett omprövningsbeslut att påföra P värde av förmån av fri resa hänförligt till 1993 års taxering. Av beslutet kunde inte i något avseende utläsas att fråga var om eftertaxering.

Efter överklagande av P undanröjde LR med följande motivering SKM:s beslut.

"Skattemyndigheten har inte genom hänvisning till lagrum eller på annat sätt angivit att fråga skulle vara om eftertaxering. Någon prövning av om förutsättningar

för eftertaxering förelegat kan därför inte anses ha skett. Det överklagade beslutet får därmed betraktas som ett ordinärt omprövningsbeslut enligt 4 kap. 14 § TL. Eftersom beslutet meddelats efter utgången av den tid då sådana beslut till nackdel för den skattskyldige får meddelas skall beslutet undanröjas."

SKM överklagade LR:s beslut och yrkade att KR skulle upphäva LR:s beslut och återförvisa målet till LR för förnyad prövning. SKM gjorde därvid, med åberopande av RR:s dom den 3 juni 1998 i mål nr 5556-1995, gällande att fråga var om ett eftertaxeringsbeslut oavsett att SKM varken i skälen eller beslutet uttalat sig om eftertaxering.

KR avslog med följande motivering SKM:s överklagande.

Av beslutets avfattning kan inte utläsas annat än att SKM meddelat ett ordinärt omprövningsbeslut. Det framgår således inte att frågan om de lagliga förutsättningarna för eftertaxering har varit föremål för någon prövning. Såvitt framgår har skattetillägg inte påförts, vilket också tyder på att någon prövning av om P kan anses ha lämnat en uppgift som befunnits oriktig inte har gjorts.

I åberopat RR-avgörande var det utrett att den skattskyldige hade påförts skattetillägg, vilket synes ha tagits som stöd för bedömningen att SKM prövat om oriktig uppgift förelegat och därför även prövat förutsättningarna för eftertaxering, även om detta inte framgick av beslutet. Omständigheterna är således inte desamma som KR nu har att pröva. KR delar därför LR:s bedömning att någon prövning av förutsättningarna för eftertaxering inte kan anses ha skett samt att omprövningsbeslutet därvid har meddelats för sent. LR har därför haft fog för sitt beslut att undanröja omprövningsbeslutet.

Kommentar:

Beslutet har inte överklagats av RSV.

Område: Kammarrätten

**KR:s i Jönköping beslut den 18 januari 1999, mål nr
3341-1995.**

Fråga om tillåtligheten av fastställsetalan

I sin deklaration yrkade C skogsavdrag med drygt 19 000 kr. Skogens anskaffningsvärde angavs till drygt 500 000 kr och avdragsutrymmet till knappt 300 000 kr samt det vid beskattningsårets utgång återstående avdragsutrymmet till cirka 250 000 kr. SKM frångick deklarationen genom att i ett formligt beslut beräkna skogens anskaffningsvärde till drygt 300 000 kr och bestämma det återstående avdragsutrymmet till drygt 100 000 kr. SKM:s åtgärder medförde inte att den av C i deklarationen redovisade inkomsten av aktuell förvärvskälla ändrades.

C överklagade beslutet till LR varvid han vidhöll sin uppfattning om skogens anskaffningsvärde. SKM vidtog inte någon s.k. obligatorisk omprövning under åberopande av att taxeringen inte påverkades av beslutet och att det därför var tveksamt om LR kunde pröva överklagandet.

LR fann, utan någon närmare motivering, att överklagandet skulle prövas i sak. Överklagandet lämnades dock utan bifall.

C fullföljde sin talan till KR vars majoritet med följande motivering avvisade överklagandet och undanröjde LR:s dom.

Frågan i målet är om C, trots att han beviljats yrkat avdrag, skall anses ha rätt att överklaga SKM:s beslut i vad det avser anskaffningsvärde och avdragsutrymme.

Ett överklagande av beslut av den innebörd förevarande mål gäller skulle, på den tid den gamla taxeringslagen (1956:623,GTL) gällde, inte ha prövats (jfr RÅ 1979 1:66). Ibland har det dock hävdats att beslut om fastställande av avskrivningsunderlag som inte påverkar taxeringen kunnat överklagas, se t.ex. prop. 1989/90:74 s. 368. Det angivna uttalandet synes vara hämtat från avsnittet "Undantag från beloppsprocess i den ordinära skatteprocessen" (SOU 1985:42 s. 237) där följande

sägs. Förutom de fall där yrkandena rör skattebelopp och inte taxerade belopp står även en rad andra fall utanför beloppsprocessen även i den ordinära processen, t.ex. mål som rör storleken på avskrivningsunderlag utan att detta påverkar taxerade inkomster. Visserligen finns i skatteprocessen inte någon direkt motsvarighet till civilprocessens fastställsetalan. Talan som endast avsett ändring av ingångsvärdet på inventarier men inte ändring av åsatt taxering har - då ingångsvärdet inte varit bindande för senare års taxeringar - inte tagits upp till prövning (R79 1:66). Däremot har i ett flertal avgöranden den skattskyldiges talan prövats, trots att talan inte avsett ändring av taxerad inkomst, när frågan haft ekonomisk betydelse för den skattskyldige och inte kunnat prövas i annan ordning. (RÅ 1969 Fi 1800, 1970 Fi 1706, 1967 ref. 17).

Vad gäller den nya sakprocessen föreslogs i den utredning som låg till grund för TL, (SOU 1988:21, Ny taxeringslag - reformerad skatteprocess, s. 61) att - bland andra beslut med verkan över flera taxeringsår - nu aktuell fråga skulle bli överklagbar. Något uttalande motsvarande förslaget har såvitt kunnat utrönas inte influtit i efterföljande propositioner annat än vad gäller förlustdeklarationer. I litteraturen (Almgren/Leidhammar, Skatteförfarandet, supplement 1, juli 1993, s. 6:1:3) har dock uttalandet gjorts till stöd för överklagbarhet.

Riksskatteverket har i Handledning för taxeringsförfarandet, 1996, (bl.a. s. 206) framhållit kravet på att klaganden skall ha ett rättsligt intresse av att få sin sak prövad.

I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 375) sägs att en doms rättskraft inte bör sträcka sig längre än det års taxering och det skatteslag som målet gällde.

Tillämpat på förevarande mål innebär det sagda enligt KR:s mening följande.

C må ha ett intresse av att veta hur stort avdragsutrymme som finns beträffande skogen för att kunna planera avverkningar i framtiden, eftersom avdragsutrymmet har betydelse för vilken beskattning som kommer att ske. Han kan emellertid få samma sak prövad avseende ett senare taxeringsår på samma eller annan utredning, eftersom en dom inte har rättskraft för mer än det aktuella taxeringsåret. Det torde för övrigt

inte finnas något hinder mot att C vid en sådan senare prövning ändrar ståndpunkt och yrkar att huvudregeln för anskaffningsvärde skall tillämpas. Domen i det nu överklagade målet skulle enbart få en bevisverkan. Enligt KR:s mening kan denna bevisverkan inte anses innefatta en sådan rättslig effekt att SKM:s beslut är överklagbart. LR borde därför inte ha prövat överklagandet.

Kommentar:

En i KR skiljaktig ledamot ansåg att talan borde upptas till prövning men lämnas utan bifall. C synes inte ha överklagat KR:s beslut

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 april 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 14 januari 1999, mål nr 2330-1996.

Fråga dels om ändring av talan kunde anses tillåten dels om SKM:s beslut, med hänsyn till att beslutet i sakfrågan och beslutet rörande åsatt taxering inte hållits samman, skulle anses sakna rättsverkan.

SKM beslutade den 30 november 1994 att ompröva P:s inkomsttaxering för 1993 på sätt att värdet av ett av P redovisat varulager bestämdes till ett cirka 3 miljoner kr större belopp än vad P redovisat i deklARATIONEN. Effekten av detta beslut såvitt avsåg P:s taxerade och beskattningsbara inkomst efter beslutet rörande aktuell sakfråga meddelades dock först genom ett beslut daterat den 6 december 1994.

P överklagade beslutet till LR varvid P argumenterade enbart i den materiella frågan. LR lämnade överklagandet utan bifall.

I KR yrkade P i första hand att LR:s och SKM:s beslut skulle undanröjas på formell grund och i andra hand på materiell grund. I formellt hänseende gjorde P gällande att SKM:s omprövningsbeslut saknade laga verkan eftersom beslut rörande sakfrågan och beslut rörande åsatt taxering inte hållits samman.

KR avslog med följande motivering överklagandet.

I LR yrkade P (bolaget) att LR, med ändring av SKM:s beslut, måtte fastställa bolagets taxering i enlighet med avgiven deklARATION. Processen i den instansen kom därför uteslutande att röra frågan om värdering av varulager. I KR yrkar bolaget i första hand att de av SKM vidtagna åtgärderna i förevarande fall skall undanröjas på formella grunder och att taxeringen skall fastställas i enlighet med grundläggande taxeringsbeslut. Vidare yrkar bolaget att KR, med ändring av LR:s dom, fastställer bolagets taxering i enlighet med avgiven deklARATION. Fråga i målet är därför till en början om bolagets yrkande i KR är en otillåten taleändring.

Enligt 6 kap. 18 § TL får en talan inte ändras, med undantag för två fall som inte är aktuella i förevarande mål. Som ändring av talan anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar ny omständighet till stöd för sin talan. En följd av att klaganden får åberopa en ny omständighet till stöd för sin talan, under förutsättning att den fråga som skall prövas inte ändras, är att alla de omständigheter som klaganden kan åberopa till stöd för sin talan fritt får tillföras processen under dess gång. Även i överrätt får en ny omständighet åberopas. Klaganden får enligt 6 kap. 19 § TL framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. Av detta följer att skatteprocessen är utformad som en sakprocess där ingen fråga skall ´ ´hoppa över´ ´ någon instans.

Bolaget har först i KR yrkat att SKM:s åtgärder skall undanröjas på formella grunder. Med hänsyn till att bolagets talan även i KR avser att taxeringarna skall fastställas i enlighet med av bolaget avgiven deklARATION får det i KR framställda yrkandet anses vara nya omständigheter till stöd för det i LR framställda yrkandet. Dessa nya omständigheter får, om åberopandet av dem leder till framgång, dessutom samma rättsföljd som de ursprungligen framförda omständigheterna och kan därför inte anses innebära en ändring av talan. Det föreligger därför inga hinder mot att pröva den nya grunden.

Nästa fråga att avgöra blir således om de av SKM fattade besluten den 30 november 1994 och den 6 december 1994 kan anses utgöra formellt giltiga omprövningsbeslut i TL:s mening. Med taxering avses

fastställelse av underlag för att ta ut skatt eller avgift enligt de lagar som räknas upp i 1 kap. 1 § TL. Sådan fastställelse sker genom taxeringsbeslut. Enligt 4 kap. 1 § TL är taxeringsbeslut grundläggande beslut om årlig taxering, omprövningsbeslut och beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut. Av 4 kap. 23 § TL följer att SKM snarast efter det att en domstol meddelat beslut i ett mål om taxering skall fastställa den skattskyldiges beskattningsbara förvärvsinkomst. Någon sådan föreskrift finns emellertid inte avseende grundläggande beslut om årlig taxering och omprövningsbeslut.

I förarbetena till TL (prop. 1989/90:74 s. 293) anför departementschefen bl.a. följande. Grundläggande taxeringsbeslut och omprövningsbeslut skall innefatta konsekvenserna på taxerad och beskattningsbar inkomst. De bör ses som ett enda beslut bestående av två olika delmoment nämligen dels ett ställningstagande i de enskilda sakfrågorna, dels ett fastställande av underlaget för att bestämma skatten, dvs. ett fastställande av taxerade och beskattningsbara inkomster. I ett omprövningsbeslut kommer det sista delmomentet i fråga först om omprövningen lett till en ändring av det tidigare ställningstagandet.

Det ovan citerade förarbetsuttalandet tyder på att beslut beträffande de båda delmomenten bör fattas vid samma tillfälle. SKM:s omprövningsbeslut står dock inte i strid med någon författningsbestämmelse. Därtill kommer att det av beslutet den 30 november 1994 klart framgick med vilket belopp som bolagets taxering skulle höjas och att det i beslutet upplystes om att bolaget inom kort skulle erhålla omräkningsbesked som visade skattekonsekvenserna av ändringen. Sådant omräkningsbesked utsändes också inom loppet av en vecka. Med hänsyn härtill anser KR att SKM:s omprövningsbeslut inte kan anses sakna laga verkan och därför inte bör undanröjas på formella grunder.

I sak fann KR ej skäl att ändra LR:s dom.

Kommentar:

Domen synes inte ha överklagats.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 april 1999.*

**KR:s i Stockholm dom den 23 december 1998, mål nr
5620-1996.**

**Fråga om förutsättningar föreligger för eftertaxering för
lön oaktat SKM i ansökan om eftertaxering angett fel
arbetsgivare.**

P åsattes inte någon taxering för inkomståret 1989.
Efter utredning, som dokumenterades i en
granskningpromemoria, framkom att P under det året
haft inkomst av tjänst från X AB med 174 120 kr.

SKM ansökte hos LR om att P skulle eftertaxeras för år
1990 för inkomst av tjänst med 171 120 kr och att P
skulle påföras skattetillägg. SKM kom därvid av misstag
att ange att P:s inkomster emanerade från Y AB, vilket
bolag också figurerade i utredningen.

LR avslog SKM:s ansökan om eftertaxering med
åberopande av att P inte uppburit någon lön från Y AB.

På talan av SKM undanröjde KR LR:s dom och visade
målet åter till LR för prövning av SKM:s
eftertaxeringsyrkande. Som skäl för beslutet angavs
följande.

SKM har i sin ansökan om eftertaxering angett att P
under 1989 fått lön från Y AB. I ansökan hänvisas
emellertid till en utredning företagen vid lokala
skattekontoret i U i form av en granskningspromemoria
1995-06-07. Av promemorian framgår att revision har
företagits hos såväl X AB som Y AB. I promemorian
anges vidare att det framkommit att X AB har utbetalat
lön till P uppgående till minst 174 120 kr under 1989. Till
promemorian har fogats bl.a. tidkort från X AB.

LR har inskränkt sin prövning till att endast avse frågan
om grund föreligger att eftertaxera P för lön som han
erhållit från Y AB. Grunden för SKM:s ansökan om
eftertaxering är emellertid att P underlåtit att redovisa
inkomster av arbete, vilka har uppskattats med
utgångspunkt från i granskningspromemorian angivet
underlag. Av ansökan om eftertaxering jämte bilagor
framgår också att SKM därvid gör gällande att lön
uppgående till minst 174 120 kr har utbetalats till P från

X AB. Hänvisningen till Y AB i själva ansökningshandlingen är att betrakta som en uppenbar felskrivning och har inte bort föranleda LR att inskränka sin prövning på sätt som skett. Målet skall därför visas åter till LR för ny prövning i sak..

Kommentar:

KR:s avgörande synes inte ha överklagats.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 april 1999.

KR:s i Göteborg dom den 9 februari 1999, mål nr 5097-1996.

Fråga om ersättning i mål rörande taxering

Vid en taxeringsrevision hos T kunde bl.a. konstateras att T i deklARATIONEN för 1991 års taxering inte redovisat ett transportstöd om ca 9,3 miljoner kr. T ansåg på anförda skäl att ifrågavarande transportstöd inte utgjorde en skattepliktig intäkt för T. För den händelse SKM ändå tänkte taxera T för transportstödet ville T göra en kostnadsreservering på motsvarande belopp.

I ett omprövningsbeslut, som meddelades under 1992, fann SKM bl.a. att T skulle taxeras för transportstödet och det inte förelåg förutsättningar för en motsvarande kostnadsreservering.

T överklagade beslutet redan under 1992, varvid T vidhöll sin inställning. Vidare yrkade T ersättning för sina kostnader. Beroende på specifika omständigheter kom SKM:s omprövningsbeslut med anledning av T:s överklagande att meddelas först under hösten 1994. T:s yrkanden bifölls inte till någon del och överklagandet överlämnades till LR

LR lämnade i alla avseenden T:s talan utan bifall.

T fullföljde i bl.a. nu berört avseende sin talan till KR. Vidare yrkade T i KR ersättning av allmänna medel för sina kostnader i länsrätten med 28 620 kr avseende 30 timmars arbete samt i KR med 33 390 kr avseende 35

timmars arbete. Den angivna tiden avsåg enbart frågan om beskattning av transportstödet respektive frågan om reservering för ett motsvarande belopp

KR kom fram till att ifrågavarande transportstöd skulle intäktsredovisas men att T var berättigad att göra en kostnadsreservering på motsvarande belopp. Beloppsmässigt fick således T fullt bifall till sin talan härvidlag. Vidare beviljade KR T ersättning av allmänna medel för kostnader i målet med sammanlagt 28 620 kr varav 14 310 kr avsåg kostnader nedlagda i LR.

KR:s beslut i kostnadsdelen motiverades enligt följande.

Den 25 november 1992 överklagade T SKM:s omprövningsbeslut av den 4 november 1992. Genom omprövningsbeslut den 17 oktober 1994 fann SKM inte skäl att ändra sitt tidigare beslut varför målet överlämnades till LR. Målet inkom till LR den 19 oktober 1994. I övergångsbestämmelserna till lagen (1994:470) om ändring i lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i mål om skatt m.m, nedan kallad ersättningslagen, sägs att lagen träder i kraft den 1 juli 1994 samt att äldre bestämmelser fortfarande skall gälla ifråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Målet har anhängiggjorts i LR först den dag då det faktiskt inkom dit, dvs. den 19 oktober 1994. Ersättningslagen i dess lydelse efter den 1 juli 1994 skall därför tillämpas både såvitt avser yrkandet om ersättning i LR som i KR.

Enligt 3 § ersättningslagen skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål om skatt haft kostnader för ombud eller annat som skäligen behövts för att ta tillvara hans rätt beviljas ersättning för kostnader bl.a. om han helt eller delvis vunnit bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet. T:s yrkande om ersättning avser endast frågan om transportstöd. Bolaget har vunnit bifall till sitt yrkande i den delen. Med hänsyn till målets karaktär får det anses vara motiverat att T anlitat ombud. T har yrkat ersättning för 30 timmars nedlagt arbete i länsrätten och för 35 timmars arbete i kammarrätten. KR finner det vara skäligt med ersättning för 15 timmars arbete i vardera instansen.

Kommentar:

RSV har överklagat KR:s dom såvitt avser beviljad ersättning enligt ersättningslagen. Talan har emellertid ännu inte preciserats och utvecklats. Väsentligen

kommer dock argumentationen att inriktas på två faktorer, nämligen tolkningen av övergångsbestämmelserna till den lagändring i ersättningslagen som trädde i kraft vid halvårsskiftet 1994 och det faktum att T, med utgångspunkt i att rätten till ersättning rimligen måste vara kopplad till bedömningen av de enskilda sakfrågorna i en sakprocessen, enbart skenbart vunnit fullt bifall till sin talan.

Vad gäller den första faktorn kan noteras att de kostnader hänförliga till LR-processen som T yrkade ersättning för väsentligen uppkommit långt innan den berörda ändringen av ersättningslagen trädde i kraft och således i ett omprövningsärende hos SKM. RSV kommer i detta avseende att hävda samtliga kostnader nedlagda före det att målet anhängiggjordes i LR den 19 oktober 1994 skall bedömas enligt ersättningslagen i dess äldre lydelse. Vad gäller den andra faktorn kan noteras att T väsentligen argumenterat rörande frågan om transportstödet skulle intäktsredovisas: Endast en begränsad del av kostnaderna i målet är således hänförliga till frågan om kostnadsreservering. RSV kommer härvidlag att göra gällande att det är fråga om två skilda sakfrågor och att T således enbart vunnit bifall i en av dessa sakfrågor.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 april 1999.*

**Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 mars
1999.**

**Underskottslagen (UAL). Tillämpning av 7 § tredje
stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av
näringsverksamhet (koncernundantaget).**

Sökanden X AB ingår i en koncern där det brittiska bolaget Y Plc är moderbolag. I koncernen ingår även ett annat svenskt bolag Z AB. De båda svenska bolagen är förlustföretag i den mening som avses i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL. I koncernen ingår också bolag hemmahörande i Luxemburg, USA, Nederländerna, Norge och Danmark. Inom koncernen finns en önskan

att sammanföra de verksamheter som finns i X AB och Z AB i en juridisk person. Sammanslagningen skall ske på så sätt att Z AB förvärvar samtliga aktier i X AB varefter X AB avsorberas av Z AB genom en fusion enligt 14 kap 22 § ABL.

Sökanden frågar om den ägarförändring som X AB omfattas av då Z AB blir ny ägare till bolaget behandlas på samma sätt som om dessa bolag redan före ägarförändringen ingick i samma svenska koncern.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

X AB skall vid tillämpning av 7 § tredje stycket lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL, anses ha ingått i samma koncern som Z AB innan Z AB förvärvade aktierna i X AB.

Som motivering anförde nämnden.

Z AB:s förvärv av aktierna i X AB får anses vara en ägarförändring enligt 4 § första stycket UAL. Enligt 7 § tredje stycket UAL gäller inte den i första stycket stadgade begränsningen av rätt till avdrag för förlust om förlustföretaget redan före ägarförändringen ingick i samma koncern som den nye ägaren. Med koncern avses i detta sammanhang en företagsgrupp som enligt svensk lagstiftning betecknas så. Eftersom moderbolaget, Y Plc, är ett brittiskt och inte ett svenskt företag ingår inte X AB och Z AB i samma svenska koncern. Av artikel 23 punkt 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige samt Storbritannien och Nordirland (SFS 1983:898) följer emellertid att Y Plc i förevarande fall skall jämföras med ett svenskt företag.

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

35/99

- [RR:s dom den 3 maj 1999, mål nr 3897-1998.](#) Fråga om uttagsbeskattning ska ske
- [RR:s dom den 5 oktober 1999, målnr 2314-1998.](#) Fråga om uttagsbeskattning av ideell förening (fråga 1) samt fråga om förmånsbeskattning (fråga 2)
- [RR:s två beslut den 24 september 1999, mål nr 2411-1996 och 2412-1996.](#) Besvär i särskild ordning enligt 102 § taxeringslagen (1956:623)
- [RR:s i Stockholms dom den 28 september 1999, målnr 3058-1998.](#) Rätt till avdrag för energiskatt på elektrisk kraft som framställts i ett den skattskyldiges kraftvärmeverk och förbrukats vid hans värmepump för att värma upp vatten i hans fjärrvärmenät
- [KR:s i Stockholm dom den 21 september 1999, mål nr 3359-1998.](#) Behandlingen av ingående försäkringstekniska skulder vid övergången till nytt skattesystem
- [KR:s Jönköping dom den 21 september 1999, mål nr 4178-1987.](#) Avdrag för skadestånd
- [KR:s i Jönköping dom den 22 september 1999, mål nr 3115 - 1998.](#) Avdrag för förlust vid avyttring av aktier. Aktieägartillskott lämnat av annan än aktieägare
- [KR:s i Jönköping dom den 22 september 1999, mål nr 2984 - 1998.](#) Förlust vid avyttring av aktier. Omvandling av villkorat tillskott till ovillkorat sådant
- [KR:s i Jönköping dom den 7 oktober 1999, målnr 2096-1998.](#) Avdrag för ränta på borgenslån
- [KR:s i Göteborg dom den 9 september 1999, mål nr 1492-1998.](#) Justering för säregna förhållanden vid allmän fastighetstaxering 1996; buller
- [KR:s i Jönköping dom den 24 augusti 1999, målnr 3622-1998.](#) Gränsdragningen mellan lotterivinst och skattepliktig inkomst av tjänst. Fråga om vinst i Aktie-SM utgör skattepliktig intäkt
- [KR:s i Göteborg dom den 14 september 1999, mål nr 3185-1998.](#) Skadestånd - skattepliktig inkomst av tjänst? Fråga var om utgiven kompensation för själsligt lidande utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst
- [KR:s i Jönköping domar den 28 september 1999, mål nr 2353 - 2355-1996.](#) Fråga om delägare i fåmansföretag eller till denne närstående person varit verksam i betydande omfattning i företaget
- [SRN:s förhandsbesked den 22 september 1999.](#) Fråga om skattefrihet för utdelning mottagen från dotterbolag i Schweiz
- [SRN:s förhandsbesked den 24 september 1999.](#) En person ska vara formellt anställd i ett aktiebolag men verksam i ett av aktiebolaget

delägt handelsbolag. Aktiebolaget ska beskattas för ersättning från handelsbolaget för utnyttjande av personen och får avdrag för lön till honom

- [SRN:s förhandsbesked den 29 september 1999](#). Lex ASEA har ansetts tillämplig på överlåten rätt till utdelning. Överlåtelsen har emellertid reavinstbeskattats
 - [SRN:s förhandsbesked den 1 oktober 1999](#). En fråga om mervärdesskatteplikt för verksamheten att sälja s.k. completion bonds ("färdigsställandegaranti"); omsättning av försäkringstjänst?
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 september 1999](#). Ersättning för konsultuppdrag - tjänst eller näringsverksamhet
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.

RR:s dom den 3 maj 1999, mål nr 3897-1998

Fråga om uttagsbeskattning ska ske

Inkomstskatt. Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN:s fhb den 6 maj 1998 har refererats i rättsfallsprotokoll nr 17 1998.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked enligt nedan:

"REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked. Förhandsbeskedet gäller endast överlåtelser som ägt rum före den 1 januari 1999."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

RR:s dom den 5 oktober 1999, målnr 2314-1998

Fråga om uttagsbeskattning av ideell förening (fråga 1) samt fråga om förmånsbeskattning (fråga 2)

*Överklagat förhandsbesked beträffande fråga 1 av
föreningen och beträffande fråga 2 av RSV.*

SRN:s förhandsbesked har refererats i protokoll 10/98.

Efter överklaganden fastställde Regeringsrätten SRN:s förhandsbesked och angav följande skäl.

Som förutsättning för förhandsbeskedet får anses gälla att föreningen är en ideell förening som i egenskap av ägare till de nu aktuella fritidsstugorna kan disponera dem för uthyrningsändamål i enlighet med sina nu gällande föreningsstadgar. Med denna utgångspunkt finner Regeringsrätten i likhet med SRN att föreningen skall uttagsbeskattas (fråga 1) och att X inte skall förmånsbeskattas (fråga 2).

Den ändringen av bestämmelserna om uttag av tjänst som har genomförts sedan nämnden meddelade sitt förhandsbesked (se SFS 1998:1604) ger inte anledning att begränsa den av nämnden bestämda giltigheten av förhandsbeskedet.

Kommentar:

Fråga 1

RSV vill påpeka att Regeringsrätten har angivit att som förutsättning för förhandsbeskedet får anses gälla att föreningen är en ideell förening som i egenskap av ägare till de nu aktuella fritidsstugorna kan disponera dem för uthyrningsändamål i enlighet med sina nu gällande stadgar. Detta kan tyda på att Regeringsrätten ansett viss tveksamhet föreligga om föreningen verkligen kan anses som en ideell förening.

Fråga 2

Jfr Regeringsrättens dom den 20 september 1998 målnr 3631-1998 refererad i protokoll 34/99. Regeringsrätten avsåg i detta mål att hyresförmån från donationsfond inte har ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**RR:s två beslut den 24 september 1999, mål nr 2411-
1996 och 2412-1996**

**Besvär i särskild ordning enligt 102 § taxeringslagen
(1956:623)**

*Underlag för statlig fastighetsskatt vid 1989 och 1990
års taxering*

Vid 1989 års taxering bestämdes underlaget till statlig fastighetsskatt för A:s fastighet till visst belopp. Det taxeringsvärde som fastigheten åsatts vid allmän fastighetstaxering 1988 höjdes sedermera av länsrätten. Det ändrade taxeringsvärdet medförde i sin tur att en höjning av underlaget för statlig fastighetsskatt avseende 1989 års taxering aktualiserades. Besvär i särskild ordning med stöd av 102 § taxeringslagen anfördes därför av SKM.

Länsrätten liksom kammarrätten fann att rätt till besvär i särskild ordning inte förelåg.

RR fann vid sin bedömning att med den utformning lagtexten fått i 2 § 1 mom. taxeringslagen så innefattades inte bestämmande av underlag för statlig fastighetsskatt i begreppet inkomsttaxering men väl i begreppet årlig taxering. Bestämmelsen i 102 § taxeringslagen medgav endast rätt till besvär i särskild ordning över inkomsttaxeringen eller förmögenhetstaxeringen. Något uttryckligt lagstöd som gav RSV rätt att anföras besvär i särskild ordning fanns således inte menade majoriteten i RR. RR gick sedan in på frågan huruvida en analog tillämpning av 102 § kunde bli aktuell. Majoriteten menade dock att rättssäkerhetsskäl talade mot analogislut till den enskildes nackdel. RR:s majoritet fann därför att besvären inte kunde tas upp till prövning med stöd av 102 § taxeringslagen.

Kommentar:

Genom 1990 års taxeringslag har möjligheten att genomföra denna typ av följdändringar utökats.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**RR:s i Stockholms dom den 28 september 1999, målnr
3058-1998**

**Rätt till avdrag för energiskatt på elektrisk kraft som
framställts i ett den skattskyldiges kraftvärmeverk och
förbrukats vid hans värmepump för att värma upp
vatten i hans fjärrvärmenät**

Regeringsrätten har genom en dom överprövat ett förhandsbesked som Skatterättsnämnden meddelat i en fråga angående ett kraftvärmebolags rätt till avdrag för energiskatt på elektrisk kraft, enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi (nedan EL).

Enligt förutsättningarna i ansökningsen om förhandsbeskedet framställdes den elektriska kraften i ett kraftvärmeverk som tillhörde sökanden, bolaget. Den del av kraften som nu är i fråga förbrukades därefter vid en bolagets värmepump, för att värma upp vatten i det fjärrvärmenät som både kraftvärmeverket och värmepumpen var kopplade till. Värmepumpen var belägen ca fem kilometer från kraftvärmeverket.

Bolaget hade i denna del frågat om det hade rätt till avdrag för energiskatt på elektrisk kraft som hade förbrukats för elförsörjning vid värmepumpen och som framställts genom ej skattepliktigt biobränsle vid kraftvärmeverket (fråga 3.3.1).

Bolaget hade också frågat om det för svaret på den första frågan hade någon betydelse var värmepumpen var belägen (fråga 3.3.2) samt om svaret på de båda första frågorna skulle bli annorlunda om värmepumpen var kopplad till ett annat fjärrvärmenät än det som utgick från kraftvärmeverket (fråga 3.3.3).

Skatterättsnämnden anförde följande.

I en deklaration som avser energiskatt på elektrisk kraft får enligt 11 kap. 9 § punkt 4 EL avdrag göras för skatt på elektrisk kraft som framställts i en kraftvärmeanläggning och förbrukats för el-, gas-, värme- eller vattenförsörjning i den egna verksamheten i den mån avdrag inte har gjorts enligt 7 kap. 2 § andra stycket punkt 4 EL för skatt på det bränsle som förbrukats för framställningen av den skattepliktiga elektriska kraften. - Fråga är i första hand om att klarlägga innebörden av begreppet "i den egna verksamheten" i den aktuella bestämmelsen. Någon närmare ledning för bedömningen ges inte i lagtexten. För tolkningen kan enligt nämndens mening viss ledning dock erhållas från bestämmelsens tidigare lydelse och av förarbetena till dessa. - På initiativ av skatteutskottet infördes i 25 § första stycket d i den numera upphävda lagen (1957:262) om allmän energiskatt en bestämmelse enligt vilken avdrag fick göras för elektrisk kraft som producerats i en mottrycksanläggning och förbrukats i egen industriell verksamhet (SFS 1979:532). Bestämmelsen infördes för att stimulera utbyggnaden av mottrycksanläggningar, som var förenade med särskilda anläggnings- och driftkostnader (SkU 1978/79:44 s. 8). Fr.o.m. 1991 utvidgades avdragsmöjligheten till all kraftvärmeproduktion kompletterad med en alternativ möjlighet till avdrag för skatten på förbrukat bränsle (SFS 1990:583). Med verkan fr.o.m. 1993 slopades den allmänna energiskatten på elektrisk kraft för den förbrukning som sker i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet (SFS 1992:879). I motsats till vad som tidigare gällt skulle emellertid el-, gas-, värme- och vattenförsörjning inte längre anses som industriell verksamhet (prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 16). Avdragsmöjligheten i 25 § första stycket d behölls därför för skatt på elektrisk kraft som producerats i en kraftvärmeanläggning och som förbrukats för dessa ändamål i den egna verksamheten. En bestämmelse med motsvarande innebörd infördes i 11 kap. 9 § i den nu gällande EL. - Nämnden gör följande bedömning. - Av vad som tidigare anförts framgår att syftet med den aktuella avdragsbestämmelsen är att stimulera utbyggnaden av anläggningar för kraftvärmeproduktion. Med hänsyn härtill finns det enligt nämndens mening inte någon anledning att ge begreppet "i den egna verksamheten" i 11 kap. 9 § punkt 4 EL en snäv innebörd. Därmed bör således förstås förbrukning för egen del av elkraft i en verksamhet avseende el-, gas-, värme- och vattenförsörjning som bedrivs av den skattskyldige. Under de för frågan lämnade förutsättningarna har

därför [bolaget] rätt till avdrag för energiskatt på elektrisk kraft som förbrukats vid /---/ värmepumpen (fråga 3.3.1) Det saknar betydelse för bedömningen var värmepumpen är belägen (fråga 3.3.2) eller om den är ansluten till ett annat [bolagets] fjärrvärmenät (fråga 3.3.3).

Riksskatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked vad gällde fråga 3.3.1, skulle besluta att det inte föreligger avdragsrätt för energiskatt som påförts den elektriska kraft som framställts i kraftvärmeverket och förbrukats vid värmepumpen.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning av den fråga som omfattades av överklagandet och fastställde nämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.

KR:s i Stockholm dom den 21 september 1999, mål nr 3359-1998

Behandlingen av ingående försäkringstekniska skulder vid övergången till nytt skattesystem

Inkomsttaxering 1995

I sin deklaration för 1995 års taxering yrkade livförsäkringsföretaget X ett särskilt avdrag med beloppet 945 242 418 kr, motsvarande i räkenskaperna redovisade ingående försäkringstekniska skulder.

LR fann, med följande motivering, att X inte skulle medges det yrkade avdraget.

"Fram till och med 1993 beskattades X, såvitt framkommit i målet, enligt de dåvarande bestämmelserna i lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel, varvid skatteunderlaget utgjordes endast av nettointäkten av kapital- och

fastighetsförvaltningen. Detta innebar att inbetalda premier inte beskattades. Enligt bestämmelserna i 2 § 6 mom. sjätte stycket SIL får X vid förevarande taxering vid beräkningen av överskottet av försäkringsrörelsen göra avdrag för infriande av de förpliktelser, som reserven hänför sig till, som driftkostnader. Enligt nionde stycket skall minskning av bl.a. försäkringstekniska skulder för egen räkning anses som intäkt, medan en ökning får dras av enligt sjätte stycket.

Av utredningen i målet framgår att den försäkringstekniska skulden vid utgången av år 1993 uppgick till 945 242 418 kr. Under beskattningsåret 1994 har den ifrågavarande reserven ökat med 23 004 841 kr och avdrag har medgivits för ökningen i enlighet med 2 § 6 mom. sjätte stycket SIL. Länsrätten finner inte att avdrag också skall medges för belopp motsvarande den ingående försäkringstekniska skulden på den grunden att avsättningen, när den gjordes, inte var avdragsgill. När avsättningen gjordes beskattades inte inbetalda premier och reserven kan således inte betraktas som beskattad reserv. På grund härav finner länsrätten att X inte är berättigad till avdrag för hela den ingående försäkringstekniska skulden om 945 242 418 kr."

X överklagade domen och anförde bl.a. följande.

Livförsäkringsföretagen har på en gång rätt till avdrag för belopp motsvarande de ingående reserverna. Grunden för detta är att företagen enligt de äldre reglerna inte fått avdrag för dessa avsättningar. En minskning av dessa äldre avsättningar kan därför inte föranleda beskattning. De reserveringar som livförsäkringsföretagen gjort i räkenskaperna under den tid de varit föremål för den äldre räntebeskattningen skall således betraktas som beskattat eget kapital. En minskning av en beskattad reserv utgör inte skattepliktig intäkt.

RSV bestred överklagandet och anförde bl.a. följande.

Innan X gick in i inkomstskattesystemet i denna del var premierna inte föremål för inkomstbeskattning. De försäkringstekniska skulderna blev naturligt nog heller inte beaktade. Dessa skulder avser utgifter under kommande år som i redovisningsmässigt och sakligt hänseende är hänförliga till redan tidigare bokförda premieinkomster. Principen om beskattningsårets

slutenhet innebär att det vid all inkomstberäkning, vare sig den sker enligt kontantprincipen eller bokföringsmässiga grunder, är nödvändigt att fördela avdragsgilla kostnader på rätt beskattningsår.

KR avslog överklagandet med följande motivering.

"Försäkringstekniska avsättningar beräknas enligt god redovisningssed och sker enligt försäkringsmatematiska principer. En ökning eller en minskning av skulden skall påverka inkomsttaxeringen. En ökning av skulden innebär att företaget har en förväntad framtida utgift hänförlig till de under året erhållna inkomsterna. En ökning av skulden skall därför minska resultatet och är avdragsgill. På motsvarande sätt skall en minskning av den försäkringstekniska skulden - innebärande att en kostnad hänförlig till tidigare år har redovisats under året alternativt att en förväntad utgift har uteblivit - öka resultatet och därför redovisas som en inkomst. Avsättningar gjorda under tidigare år utgör i motsvarande mån avsättningar för förväntade utgifter hänförliga till premier erhållna under dessa tidigare år. Att medge avdrag även för dessa avsättningar vid det nu aktuella beskattningsåret strider mot principen om beskattningsårets slutenhet på sätt som Riksskatteverket gjort gällande. Den omständigheten att en minskning av skulden numera är skattepliktig utgör inte skäl för att medge avdrag för hela den försäkringstekniska skulden. Skäl att medge yrkat avdrag kan därför inte anses föreligga."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**KR:s Jönköping dom den 21 september 1999, mål nr
4178-1987**

Avdrag för skadestånd

Inkomsttaxering 1995

I samband med att R AB bildades och aktierna emitterades förvärvade M ett antal B-aktier i R AB till marknadsvärde. Genom avtalet mellan R AB och M gavs de anställda i R AB möjlighet att genom M förvärva

aktier i R AB. Värdet på aktierna i R AB sjönk sedermera från 200 kr till 1 kr. Till följd härav kunde syftet med avtalet mellan parterna inte längre uppfyllas, varför det ursprungliga avtalet upphörde och frågan slutreglerades genom ett nytt avtal mellan parterna. Eftersom det ursprungliga avtalet upphörde att gälla omedelbart tvingades R AB att betala skadestånd till M. Vid taxeringen yrkade R AB avdrag för erlagt skadestånd som förvaltningskostnad.

SKM vägrade avdrag med motiveringen att skadeståndet inte var att hänföra till personalkostnad utan till ej avdragsgilla organisationskostnader, närmast jämförligt med emissionskostnader. Enligt SKM var syftet med det ursprungliga avtalet att skapa en marknad för R AB:s aktier. SKM påförde även skattetillägg. R AB överklagade och länsrätten fann, lika med SKM, att fråga inte var om avdragsgill personalkostnad och att fråga inte heller var om avdragsgillt skadestånd.

R AB överklagade, men kammarrätten avslog överklagandet med bl.a. följande motivering.

"Av praxis (RRK R74 1:56, RÅ83 1:9, RÅ84 1:72 II, RÅ85 1:11, RÅ 1987 not 691, RÅ 1990 not 356 och RÅ 1994 ref 38) framgår att bolag i vissa fall medgetts avdrag för avsättningar till s.k. vinstandelsstiftelser. Det har därvid varit fråga om avsättningar till stiftelser som tillskapats för att ge de anställda vid ett visst företag del i företagets vinst. För rätt till avdrag för sådan avsättning har sammanfattningsvis krävts att;

- de till stiftelsen överlämnade medlen i huvudsak tjäna syftet att premiera de anställda för gjorda arbetsinsatser,
- förvaltningen av medlen sker på sådant sätt att de anställdas rätt till utbetalning är tryggad och
- vid upplösning av stiftelsen, dess tillgångar tillfaller dem som omfattas av stiftelsens ändamål.

I målet är inte fråga om någon stiftelse, utan om ett fristående företag - M. Detta företag har, mot ersättning i form av ränta på nedlagt kapital, förvärvat aktier i bolaget och därigenom tillskapat en s.k. pool. Från/till denna pool har sedan anställda kunnat förvärva respektive avyttra aktier i bolaget. M har av bolaget kompenserats för kursförluster vid aktieköp medan kursvinster har kommit bolaget tillgodo. Bolaget har således inte gjort någon regelrätt avsättning av medel för de anställdas räkning. Det vederlag som tillkommit M

i form av ränta samt kompensation för kursfall har inte kommit de anställda tillgodo på sätt som förutsätts för avdrag enligt praxis. Det till M utbetalda vederlaget kan därmed inte likställas med avsättning till vinstandelsstiftelse. Föreliggande praxis om avdragsrätt såsom för personalkostnader då fråga är om avsättning till vinstandelsstiftelse kan således inte tillämpas på i målet aktuellt avtal mellan M och bolaget. Kammarrätten finner inte heller att aktuellt avtal på annat sätt kan anses ha samband med bolagets verksamhet i den mening som avses i kommunalskattelagen. Mot denna bakgrund kan inte heller aktuellt skadestånd anses ha ett normalt samband med den verksamhet bolaget bedriver. Yrkat avdrag för kostnad för skadestånd kan därför inte medges."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**KR:s i Jönköping dom den 22 september 1999, mål nr
3115 - 1998**

**Avdrag för förlust vid avyttring av aktier.
Aktieägartillskott lämnat av annan än aktieägare.**

Inkomsttaxering 1994

TN ägde samtliga aktier i Förvaltnings AB, som i sin tur var ensam ägare av Fastighets AB. TN lämnade ovillkorade aktieägartillskott till Fastighets AB. Koncernen försattes i konkurs den 26 maj 1993 och dagen efter såldes aktierna till TN:s hustru för 1 kr. Vid beräkning av reaförlust vid avyttring av aktierna i Förvaltnings AB vid 1994 års taxering medräknade TN tillskottet till Fastighets AB. SKM vägrade yrkat avdrag. TN överklagade och ansåg att koncernen som sådan berikats av hans tillskott.

Såväl länsrätten som kammarrätten vägrade yrkat avdrag på i huvudsak samma grund. Kammarrätten uttalade i sina domskäl bl.a. följande.

"Handlingarna i målet visar inte annat än att samtliga aktier i Fastighets AB ägdes av Förvaltnings AB då kapitaltillskotten lämnades. Lika med länsrätten finner

kammarrätten att de kapitaltillskott som TN lämnat till Fastighets AB utgjort tillskott från annan än aktieägare. TN kan således inte få tillgodoräkna sig dessa tillskott som anskaffningskostnad för aktierna i Förvaltnings AB."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**KR:s i Jönköping dom den 22 september 1999, mål nr
2984 - 1998**

**Förlust vid avyttring av aktier. Omvandling av villkorat
tillskott till ovillkorat sådant.**

Inkomsttaxering 1993

TN ägde samtliga aktier i Förvaltnings AB och lämnade ett tillskott till bolaget 1991. Några handlingar som utvisade om tillskottet var villkorat eller inte fanns inte. I årsredovisningen per den 31 december hade tillskottet tagits upp som extra ordinär intäkt med angivande att fråga var om ett villkorat tillskott. Bolaget försattes i konkurs den 4 december 1992. Vid beräkning av reaförlust medtog TN tillskottet och angav att det innan konkursen omvandlats till ovillkorat tillskott. SKM vägrade avdrag. TN överklagade.

Länsrätten och kammarrätten fann på samma grund att tillskottet skulle medräknas i anskaffningskostnaden för aktierna. Kammarrätten uttalade i sina domskäl bl.a. följande.

"Såsom länsrätten anfört har TN som ensam aktieägare i bolaget själv kunnat bestämma över tillskottets utformning. Någon annan aktieägare har således inte kunnat påverkas härav. Vid sådant förhållande framstår enligt kammarrättens mening ett upprättande av en handling utvisande att en omvandling skett från villkorat till ovillkorat tillskott inte som nödvändigt. Vidare delar kammarrätten länsrättens uppfattning att det inte finns skäl att ifrågasätta att TN avstått från de villkor som kan ha varit förbundna med det lämnade aktieägartillskottet. TN är därför, såsom länsrätten funnit, berättigad att tillgodoräkna sig beloppet som anskaffningskostnad för aktierna i Förvaltnings AB."

Kommentar:
RSV avser att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

KR:s i Jönköping dom den 7 oktober 1999, målnr 2096-1998

Avdrag för ränta på borgenslån

Inkomsttaxering 1996

KB gick i borgen (proprieborgen; "såsom för egen skuld") för ett lån som hennes AB tagit i bank. Bolaget försattes i konkurs och KB blev som borgensman betalningsskyldig för räntekostnader hänförliga till det lån hon gått i borgen för och upplupna för tid innan borgensansvaret utkrävdes. I deklARATIONEN yrkade KB under inkomst av kapital avdrag bl.a. för erlagda räntekostnader. SKM vägrade avdrag för räntekostnader. Länsrätten avslog KB:s överklagande

KB överklagade till kammarrätten och anförde bl.a. att rätt till avdrag förelåg såväl som för räntebetalning som för avdragsgill kostnad för intäkternas förvärvande i inkomstslaget tjänst, eftersom borgensutfästelsen var nödvändig för att hennes bolag skulle kunna driva den verksamhet som hennes tjänsteinkomst hänförde sig till.

Kammarrätten, som avslog överklagandet, anförde bl.a. följande.

"En förutsättning för avdragsrätt för erlagda räntor är enligt fast praxis att utbetalaren har ställning som huvudgäldenär (jfr RÅ 1998 ref 121 och RÅ 1992 ref 17). Det förhållandet att utbetalaren i egenskap av borgensman är ansvarig för att betalning sker av huvudgäldenärens skuld innebär inte att avdragsrätt föreligger. KB kan således inte medges avdrag för räntor hon erlagt såsom borgensman enligt 20 § KL. Regeringsrätten har i rättsfallsreferatet RÅ 1988 ref 95 funnit att en delägare, tillika anställd, i fåmansbolag vid

beräkning av inkomst av tjänst inte har rätt till avdrag för förlust på grund av borgensåtagande för bolaget. Kammarrätten konstaterar att förhållandena i förevarande mål inte skiljer sig från de som förelegat i Regeringsrättens mål. KB kan på grund härav inte heller medges avdrag för ifrågavarande förlust enligt punkt 5 av anvisningarna till 20 § KL."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**KR:s i Göteborg dom den 9 september 1999, mål nr
1492-1998**

**Justering för säregna förhållanden vid allmän
fastighetstaxering 1996; buller**

Fastighetsägare A:s fastighet är belägen i en typisk semesterort på Västkusten. Mitt emot fastigheten är en restaurang belägen där verksamhet främst förekommer under sommarperioden.

A yrkade nedsättning av taxeringsvärdet bl.a. på grund av störningar från restaurangen. Länsrätten vägrade justering. A fullföljde sin talan till kammarrätten som ansåg att fastighetens belägenhet vid restaurangen och de av A påtalade immissionerna fick anses ha en sådan negativ inverkan på fastighetens marknadsvärde att markvärdet skulle justeras ned med 50 000 kr på grund av säregna förhållanden.

Kommentar:
Överklagas av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

KR:s i Jönköping dom den 24 augusti 1999, målnr 3622-1998

**Gränsdragningen mellan lotterivinst och skattepliktig
inkomst av tjänst**

Fråga om vinst i Aktie-SM utgör skattepliktig intäkt

Inkomsttaxering 1997

A deltog i en aktieplaceringstävling och vann 250 000 kronor.

Den som önskade delta i tävlingen fick placera en viss summa pengar i tre olika aktieslag. Dessutom betalades en viss mindre summa pengar till en prispott. Vid årsskiftet fastställdes genom lottning vilken dag som skulle vara vinstavräkningsdag. De deltagare som hade de högsta sammantagna börsvärdena den dagen vann ett visst belopp.

Skattemyndigheten upptog beloppet till beskattning hos A.

A överklagade till länsrätten. Domstolen ansåg att tävlingen inte innehöll något slumpmoment i egentlig mening och att den inte heller till sin karaktär var att hänföra till ett lotteri. De i början av året gjorda aktieplaceringarna, som senare medförde ett pris i tävlingen, bygger på den tävlandes egen prestation. A:s vinst var därför, enligt länsrätten, att se som ersättning för en utförd prestation och på den grunden en vinst hänförlig till inkomst av tjänst.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och fastställde domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**KR:s i Göteborg dom den 14 september 1999, mål nr
3185-1998**

Skadestånd - skattepliktig inkomst av tjänst?

**Fråga var om utgiven kompensation för själsligt lidande
utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst.**

Inkomsttaxering 1996

Omständigheterna i målet var följande. A slutade på egen begäran sin anställning. A ingick ca en månad efter att anställningen upphört en överenskommelse med arbetsgivaren om att denne skulle utge ersättning till A för hennes "sjäsliga lidande samt andra eventuella obehag och förluster på grund av att hon i sitt arbete otillbörligen utsatts för personlig kränkning av sin chef."

Kammarrätten uttalade sammanfattningsvis följande.

Enligt 38 § lagen (1982:80) om anställningsskydd (LAS) har arbetstagare rätt till skadestånd om arbetsgivaren brutit mot lagen, såsom då arbetsgivare utan giltig grund sagt upp eller avskedat arbetstagaren. Regeringsrätten har konstaterat att allmänt skadestånd som utgått på grund av felaktig uppsägning enligt nämnda paragraf utgör skattepliktig inkomst av tjänst (RÅ80 1:10). Arbetsdomstolen har i sin praxis ansett en arbetstagares egen uppsägning som grundat sig på sexuella trakasserier i arbetet vara att likställa med att arbetsgivaren utan giltig grund skiljt honom från anställningen. Allmänt skadestånd enligt 38 § LAS har därför kunnat utdömas även i ett sådant fall.

Jämställdhetslagen (1991:433) innehåller förbud för arbetsgivare att utsätta arbetstagaren för trakasserier på grund av att denne har avvisat sexuella närmanden. Arbetsgivaren skall betala allmänt skadestånd till arbetstagaren för den kränkning som trakasserier innebär.

Rättsläget får, enligt kammarrätten, uppfattas på det sättet att oberoende av om ett allmänt skadestånd utgått för brott mot lagen om anställningsskydd eller mot jämställdhetslagen är det skattepliktigt, om den

skadeståndsgrundande kränkningen skett i ett anställningsförhållande eller motsvarande och skadeståndet därmed kan anses hänförligt till den förvärvskälla i vilken arbetstagaren har att redovisa sina intäkter från anställningen. Det saknas anledning till annan bedömning för allmänt skadestånd som utgått enligt en överskommelsen mellan arbetsgivaren och arbetstagaren utan att någon arbetsrättslig lagstiftning uttryckligen åberopas.

Enligt kammarrätten kunde den aktuella överenskommelsen mellan A och hennes tidigare arbetsgivare inte tolkas på annat sätt än att arbetsgivarens utbetalning av ersättningen grundade sig på hennes anställning hos företaget och att hon i detta anställningsförhållande hade utsatts för kränkning. Den utgivna ersättningen fick därför anses ha karaktären av ett skadestånd som hade sin grund i anställningsförhållandet mellan A och arbetsgivaren och härigenom hänförlig till den förvärvskälla i vilken hon redovisade inkomst av anställningsförhållandet. Vid sådant förhållande kunde, med hänsyn till rådande rättsläge, den omständigheten att ersättningen utgjorde kompensation för den kränkning som A blivit utsatt för inte medföra skattefrihet. Ersättningen utgjorde skattepliktig inkomst av tjänst för A.

Kommentar:

Utgången i målet överensstämmer, enligt RSVs mening, med praxis.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

**KR:s i Jönköping domar den 28 september 1999, mål nr
2353 - 2355-1996**

**Fråga om delägare i fåmansföretag eller till denne
närstående person varit verksam i betydande
omfattning i företaget.**

Inkomsttaxering 1992.

Nedan refereras en av domarna.

Bröderna X, Y och Z drev tillsammans med ytterligare en person fastighetsförvaltning och ägde gemensamt fem omsättningsfastigheter. I december 1991 förvärvade X och Y en tredjedel vardera av aktierna i A AB av Z:s två söner. Aktierna i A AB kom därefter att ägas av bröderna med en tredjedel vardera. A AB bedrev, jämsides med andra av bröderna ägda byggnadsaktiebolag, byggnadsrörelse. Fastighetsförvaltningen inklusive de fem fastigheterna överläts till A AB efter X och Y:s förvärv av aktierna. Såvitt kan utläsas av kammarrättens och underinstansens domar överläts fastigheterna till skattemässigt restvärde såvitt avser brödernas andelar. Aktierna i A AB avyttrades därefter till ett annat av bröderna ägt aktiebolag. Verksamheten i A AB bedrevs före och efter aktieförvärvet av Z:s två söner.

SKM avvek från X:s deklARATION, såvitt nu är ifråga, genom att beskatta del av reavinsten vid avyttringen av aktierna i A AB som inkomst av tjänst med stöd av 3 § 12 mom. SIL. Som skäl härför angavs att A AB:s verksamhet och X:s företagsledande position får anses innebära att han är verksam i bolaget i betydande omfattning. SKM anförde därutöver att mervärdet i bolaget skapats genom underprissättningen vid den införsäljning av omsättningsfastigheter som X och närstående personer vidtagit. Det huvudsakliga mervärdet i A AB har enligt SKM skapats genom transaktioner mellan delägarna och bolaget varför X:s insatser varit av stor betydelse för vinstgenereringen i bolaget. Även av detta skäl ansåg SKM att X får anses vara verksam i bolaget i betydande omfattning.

SKM:s beslut överklagades. LR ansåg inte att X:s åtgärd att överföra fastigheternas övervärde till A AB utgjorde en sådan arbetsinsats som avses i 3 § 12 mom. SIL. LR anförde vidare att den angivna anskaffningskostnaden för aktierna överstiger det värde som X:s och hans bröders arbete i bolaget avseende "byggdelen" kan antas ha givit upphov till. Den egentliga reavinsten är därför att hänföra till fastigheternas övervärde. SKM överklagade.

Kammarrätten ändrade länsrättens dom och hänförde, med stöd av 3 § 12 mom. SIL, del av reavinsten vid försäljningen av aktierna i A AB till inkomstslaget tjänst. Kammarrätten gjorde följande bedömning.

"Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning att

åtgärden att överföra fastigheternas övervärden till bolaget i sig inte medför att bröderna X, Y och Z själva kan anses ha varit verksamma i bolaget i betydande omfattning i den mening som avses i 3 § 12 mom femte stycket SIL. Av handlingarna, bl.a. bröderna X, Y och Z:s egna uppgifter, framgår emellertid att bolagets verksamhet helt och hållet bedrevs av Z:s söner. Även om bolagets verksamhet varit av begränsad omfattning måste de, såsom ensamt ansvariga för bolagets skötsel, anses ha varit verksamma i bolaget i den omfattning som anges i det nyssnämnda lagrummet. I egenskap av brorsöner till X tillhör de kretsen av närstående enligt punkt 14 trettonde stycket av anvisningarna till 32 § KL.

Vid angivna förhållanden och då det saknar betydelse i vad mån brorsönernas arbetsinsatser har bidragit till den uppkomna realisationsvinsten är den s.k. särregeln i 3 § 12 mom SIL tillämplig beträffande bröderna X, Y och Z:s försäljning av aktierna i bolaget."

Kommentar: Av förarbetena (prop. 1989/90: 110 s. 467 f.) till 3 § 12 mom. SIL framgår att det övergripande syftet med särreglerna är att upprätthålla den progressiva beskattningen av arbetsinkomster. I samma proposition (s. 703) uttalas bl.a. att en person alltid ska anses verksam i betydande omfattning i ett företag om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Det framhålls vidare att det inte behöver vara fråga om ett heltidsarbete utan arbetsinsatsen måste ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.

Med uttrycket verksam i betydande omfattning innefattas, enligt RSV:s mening, att delägarens insats, även om den i sig varit av ringa omfattning, haft en avgörande betydelse för vinsten i företaget. Således torde en delägare kunna anses verksam i betydande omfattning om denne svarat för de nödvändiga åtgärder, såsom rättshandlingar eller andra dispositioner, som självständigt svarat för den vinstgenerering som uppkommer i företaget (jfr Kammarrätten i Sundsvall dom den 26 januari 1998, mål nr 2277-1995, rättsfallsprotokoll 4/98).

Vid fysisk persons försäljning av näringsverksamhet med tillhörande lagertillgångar beskattas vinsten som inkomst av näringsverksamhet. Om näringsidkare i stället överför verksamheten och lagertillgångarna till eget fåmansföretag till ett värde som innebär att vinsten uppkommer i aktiebolaget torde denne mot bakgrund av

uttalandet i förarbetena och enligt verkets ovan redovisade mening kunna vara att anse som verksam i betydande omfattning i företaget.

En annan tolkning av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL kan medföra att förvärvsinkomst omvandlas till kapitalinkomst.

Enligt RSV:s mening bör överföring av övervärde i lagertillgångar (t.ex omsättningsfastighet) till eget fåmansföretag kunna utgöra en sådan åtgärd som medför att delägaren anses verksam i betydande omfattning i företaget.

RSV delar således inte kammarrättens uppfattning i denna del.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 22 september 1999

Fråga om skattefrihet för utdelning mottagen från dotterbolag i Schweiz.

X AB är holdingbolag i en koncern med internationell verksamhet. I koncernen ingår två schweiziska dotterbolag A AG och B AG som ägs till 100 % respektive 78 % av X AB. A AG bedriver verksamhet i Schweiz medan B AG är holdingbolag till ett engelskt bolag, C plc, som bedriver verksamhet genom dotterbolag i England, Sverige och USA.

X AB överväger att överlåta aktierna i B AG till A AG och bolaget frågar om utdelning från A AG är skattefri för X AB enligt dubbelbeskattningsavtalet med Schweiz. Som förutsättning angav bolaget vidare att SRN kunde utgå ifrån att utdelning från A AG till X AB kvalificerat för skattefrihet enligt huvudregeln i artikel 25 § 5 i avtalet och att utdelning från B AG till X AB kvalificerar för skattefrihet enligt alternativregeln i 4 § b) lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz.

SRN svarade att utdelningen inte är skattefri enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz.

Kommentar:

Som SRN anger förutsätter skattefrihet enligt artikel 25 § 5 i avtalet att utdelningen huvudsakligen härrör från Schweiz. Skattefrihet enligt 4 § b) lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz förutsätter att utdelningen huvudsakligen utgörs av viss utdelning från bolag i annan stat än Schweiz. Eftersom den utdelning som A AB erhåller härrör till ungefär lika stor del från A AG:s verksamhet i Schweiz som från vidareutdelning från bolag i andra stater blir utdelningen inte skattefri enligt avtalet eller den nämnda lagen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 24 september 1999.

En person ska vara formellt anställd i ett aktiebolag men verksam i ett av aktiebolaget delägt handelsbolag. Aktiebolaget ska beskattas för ersättning från handelsbolaget för utnyttjande av personen och får avdrag för lön till honom.

Inkomsttaxeringarna 1999-2000.

Personen är verksam och anställd i ett handelsbolag (Handelsbolaget). Detta ägs av ett aktiebolag (Aktiebolaget) och av fem ytterligare personer via var sitt aktiebolag. All verksamhet utförs i Handelsbolaget som också är part i alla avtal med såväl kunder som leverantörer. Personen avser att i stället ta anställning i Aktiebolaget som skall debitera Handelsbolaget för utförda tjänster. I övrigt skall verksamheten bedrivas som tidigare.

FRÅGOR

1. Blir den fakturering som sker från Aktiebolaget till handelsbolaget att betrakta som intäkter i bolagets näringsverksamhet?

2. Utgör lönen som utbetalas till personen samt därpå belöpande sociala avgifter avdragsgilla kostnader för Aktiebolaget? (Jämför RSV FB/Dt 1985:33).

SVAR

Ersättning som utbetalas till Aktiebolaget från Handelsbolaget hänförs till Aktiebolagets inkomst. Aktiebolaget har rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för den hos Aktiebolaget anställda personen.

MOTIVERING

Personen kommer att vara verksam för Aktiebolagets räkning i den verksamhet som bedrivs av Handelsbolaget. Aktiebolagets inkomster utgörs därför i praktiken av dess andel av de inkomster av verksamheten som förvärfvas av Handelsbolaget och som enligt 6 § 2 mom. SIL skall beskattas hos Aktiebolaget. Utan att ta ställning till om och i så fall i vilka hänseenden som Aktiebolaget skall anses idka en självständigt bedriven förvärvsverksamhet anser nämnden att vid angivna förhållanden har Aktiebolaget rätt att göra avdrag för lön och andra omkostnader för personens arbete i Handelsbolaget.

Övriga frågor förföll eller avvisades.

Kommentar:

RSV kommer inte att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.

SRN:s förhandsbesked den 29 september 1999.

Lex ASEA har ansetts tillämplig på överlåten rätt till utdelning. Överlåtelsen har emellertid reavinstbeskattats.

Inkomsttaxeringarna 2000-2001

Ett aktiebolag, MB, äger aktier i ett annat bolag, DB.

Inför en avyttring av aktierna i DB har övervägts att först dela ut dessa aktier till aktieägarna. Avsikten är att största aktieägaren (Huvudägaren) efter bolagsstämmans beslut om utdelningen av aktierna i DB men före avstämningsdagen för denna utdelning skall överlåta sin rätt till aktieutdelningen till en utomstående köpare.

FRÅGOR

1. Är bestämmelsen i 3 § 7 a mom. SIL tillämplig på den tilltänkta utdelningen så att den varken medför uttagsbeskattning hos MB eller utdelningsbeskattning hos de utdelningsberättigade?
2. Är den ersättning Huvudägaren erhåller i samband med överlåtelse av rätten till utdelning att jämställa med uppbyggnadsutdelning och därmed skattefri för Huvudägaren?
3. Om fråga 2 skulle besvaras på sådant sätt att ersättningen skulle vara realisationsvinstgrundande, får Huvudägaren som skattemässigt anskaffningsvärde för den överlåtna utdelningsrätten då ta upp dess marknadsvärde vid beslutet om utdelning?
4. Hur påverkas Huvudägarens omkostnadsbelopp för aktierna i MB efter nämnda utdelning?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Utdelningen av aktierna i DB är en sådan utdelning som avses i 3 § 7 a mom. SIL.

Fråga 2

Vederlaget skall beskattas enligt reglerna för realisationsvinst.

Frågorna 3 och 4

Skattemässiga anskaffningsvärdet för den överlåtna rätten till utdelning av aktier i DB och på aktierna i det utdelande bolaget skall bestämmas med tillämpning av reglerna i 27 § 2 mom. första stycket SIL.

MOTIVERING

Fråga 1

Fråga är om en tillämpning av de s.k. lex ASEA reglerna. Det villkor som aktualiseras är att efter utdelningen får aktier i det utdelade företaget inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som det utdelade företaget, se 3 § 7 a mom. första stycket 4 SIL. En utdelning direkt till Huvudägaren skulle enligt detta villkor inte kunna ske eftersom ett koncernförhållande föreligger mellan Huvudägaren och MB.

Bolagsstämmans beslut innebär visserligen att en rätt uppstår för aktieägarna till den beslutade utdelningen av aktier men utdelningen verkställs först vid ett senare tillfälle och till dem som vid avstämningsdagen för utdelningen kan anses berättigade som mottagare. I sista stycket i 3 § 7 a mom. SIL finns en uttrycklig bestämmelse om att en lex ASEA utdelning skall kunna anses skattefri även för mottagare som inte äger aktier i det utdelande bolaget. Den bestämmelsen är tillkommen bl.a. för den situationen att mottagaren kan ha förvärvat enbart rätten till en utdelning, jfr prop. 1990/91:167 s. 27. Transaktioner företagna mellan beslutstidpunkten och utdelningstidpunkten bör således kunna beaktas vid bedömningen av vem utdelningen i inkomstskattehänseende skall anses tillfalla, jfr även skattskyldighetsreglerna i 3 § 9 mom. SIL.

Enligt nämndens mening föreligger det inte hinder mot att före utdelningstidpunkten med skatterättslig verkan genomföra en överlåtelse av en beslutad framtida utdelning. Den överlåtelse som Huvudägaren avser att företa kan mot denna bakgrund tilläggas den innebörden att rätten till den beslutade aktieutdelningen övergår till den utomstående köparen och i princip även skattskyldigheten. Detta betyder att det förhållandet att Huvudägaren vid beslutstillfället äger aktier i MB inte i sig bör hindra att lex ASEA reglerna blir tillämpliga men också att Huvudägaren inte genom utdelningen kan anses erhålla, och därmed inte heller vid något tillfälle efter utdelningen kommer att inneha, några aktier i DB. Utdelningen kommer därmed inte i konflikt med det berörda villkoret. Om även övriga villkor är uppfyllda, vilket enligt förutsättningarna är fallet, är därmed utdelningen att behandla som en lex ASEA utdelning innebärande att utdelningen är skattefri för mottagarna och att uttagsbeskattning inte skall ske.

Fråga 2

Rätten till den beslutade utdelningen härrör från Huvudägarens aktieinnehav i det utdelande bolaget och representerar en bestämd framtida avkastning på dessa aktier. En överlåtelse av denna rätt kan ses som ett förtida realiserande av denna avkastning. Vederlag för en separat överlåtelse av rätt till utdelning på aktier har som sökandena anger i ansökningen beskattats såsom en uppuren utdelning. Detta kan typiskt sett gälla för fall när överlåtelsen innebär ett förfogande över en framtida kapitalavkastning. Här är det i stället fråga om ett förtida realiserande av de aktier som den beslutade utdelningen avser. I ett sådant fall bör vederlaget vid överlåtelsen behandlas på samma sätt som om överlåtelsen avsett aktierna. Detta betyder att vederlaget skall beskattas enligt reglerna för realisationsvinst.

Frågorna 3 och 4

Enligt nämndens mening skall skatteeffekterna i fråga om erhållande av aktier i DB styras av att en lex ASEA utdelning är för handen. Det innebär att dessa regler också bör bli tillämpliga för Huvudägaren vad gäller rätten till utdelningen såsom syftande på aktier i DB. I 27 § 2 mom. första stycket SIL föreskrivs i fråga om lex ASEA utdelning att det skattemässiga anskaffningsvärdet på de aktier som utdelningen avsett bestäms som en del av det genomsnittliga anskaffningsvärdet för aktierna i det utdelande bolaget medan det genomsnittliga anskaffningsvärdet för dessa aktier minskas i motsvarande mån. Frågorna om anskaffningsvärdena för utdelningsrätten och aktierna i det utdelande bolaget besvaras efter dessa principer.

Kommentar:

RSV kommer att överklaga förhandsbeskedet vad avser frågorna 1, 3 och 4 och hävda att lex ASEA reglerna inte är tillämpliga. RSV kommer också att yrka att Regeringsrätten fastställer svaret på fråga 2.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 1 oktober 1999

En fråga om mervärdesskatteplikt för verksamheten att sälja s.k. completion bonds ("färdigställandegaranti"); omsättning av försäkringstjänst?

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked prövat huruvida en verksamhet att sälja s.k. completion bonds ("färdigställandegaranti") är en skattepliktig verksamhet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. I ärendet aktualiserades i huvudsak frågan om de tjänster som sökanden, ett bolag, tillhandahåller enligt ansökningen utgjorde försäkringstjänster och om omsättningen av tjänsterna enligt 3 kap. 10 § första stycket ML därför skulle vara undantagen från skatteplikt.

I ansökningen beskrevs en completion bond som en form av åtagande enligt vilket bolaget garanterar sina kunder - filmproducenter m.fl. aktörer inom filmbranschen - att en viss film som åtagandet avser skall bli färdig inom en viss tid och till en viss, angiven kostnad. Bolaget följer inspelningen av filmen dagligen, genom olika rapporteringssystem, och kan självständigt fatta beslut om åtgärder av olika slag för att uppfylla åtagandet. I det yttersta fallet får bolaget ta över produktionsansvaret och göra filmen färdig. När bolaget går in i produktionen sker det med egen personal och med egna medel. Med hänsyn härtill tecknar bolaget i sin tur en försäkring mot förmögenhetsförlust.

Skatterättsnämnden fann att bolagets verksamhet inte avsåg omsättning av tjänster som är undantagen från skatteplikt enligt ML och anförde följande.

Med försäkringstjänster förstås, såvitt nu är i fråga, enligt 3 kap. 10 § andra stycket 1 [ML] tjänster vars tillhandahållande utgör försäkringsrörelse enligt försäkringsrörelselagen (1982:713). - Någon definition av begreppet försäkringsrörelse ges inte i försäkringsrörelselagen. I förarbetena hänvisas till gängse språkbruk och allmän uppfattning. I prop. 1984/85:77 s. 40 anges vidare att grundläggande kriterier på försäkringsrörelse är att verksamheten går ut på att yrkesmässigt göra åtaganden att mot vederlag utge ekonomisk ersättning eller utföra en bestämd

prestation vid ovissa händelsers inträffande. - Enligt artikel 13 B a i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) utifrån vilken undantagsbestämmelsen i ML skall tolkas, skall från skatteplikt undantas bl.a. försäkrings- och återförsäkringstransaktioner. EG-domstolen har i en dom den 25 februari 1999, C-349/96 Card Protection Plan Ltd mot Commissioners of Customs & Excise, vad avser tolkningen av begreppet försäkringstransaktioner, anfört att sådana enligt en allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas.

- Nämnden gör följande bedömning. - De tjänster bolaget i första hand tillhandahåller innefattar att bolaget på ett underlag av kontinuerligt erhållna rapporter och på annat sätt granskar filmproduktionens förlopp och kontrollerar att den i ekonomiskt och andra hänseenden följer de uppgjorda planerna. Skulle så visa sig inte vara fallet kan bolaget ingripa i produktionen och därvid som sista åtgärd självt eller genom utomstående låta slutföra denna. Även om tjänsterna som bolaget tillhandahåller har vissa inslag som kan påminna om försäkringsåtaganden får det som främst bestämmer tjänsternas karaktär anses vara att bolaget, oavsett om det självt tvingas överta produktionen eller ej, aktivt är verksam vid tillkomsten av varje film under hela inspelningen och då närmast i rollen som konsult. Verksamheten kan därför, vid en bedömning enligt de grundläggande kriterierna för om en försäkringsrörelse föreligger, inte anses hänförlig till sådan rörelse. Tjänsterna är således inte sådana försäkringstjänster som avses i 3 kap. 10 § första stycket ML. Omsättningen av tjänsterna är inte heller enligt någon annan bestämmelse undantagen från skatteplikt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 oktober 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 28 september 1999

Ersättning för konsultuppdrag - tjänst eller näringsverksamhet

Inkomsttaxering

Konsultfirman X AB ansökte om förhandsbesked.
Omständigheterna var i korthet följande.

Y AB tillhandahåller konsulttjänster inom områdena IT och affärsutveckling och har två anställda. Bolaget träffar avtal med kunderna men de tjänster som utförs gentemot kunderna utförs av konsulter som är knutna till Y AB och anställda i av dem ägda bolag. Konsultfirman X AB, som ägs av A, är ett sådant bolag. A är en av flera delägare i Y AB. Y AB marknadsför tjänsterna och tar emot ersättningen från kunderna. Ersättningen för de tjänster som respektive konsultföretag levererar utgår med ca 60-70 procent av det belopp som debiterats huvuduppdragsgivaren. Verksamheten i X AB är endast riktad mot en uppdragsgivare, nämligen Y AB.

Frågan var om den verksamhet som bedrivs av X AB är självständigt bedriven eller om den ersättning som erhålls från Y AB skall ses som lön till A för åt Y AB utfört arbete.

Skatterättsnämnden konstaterade följande.

"I ärendet samverkar konsulter verksamma i egna aktiebolag genom ett aktiebolag som sköter marknadsföring och kundkontakter. Mot bakgrund av vad som framkommit om formerna för verksamheten finner nämnden vid en prövning av graden av självständighet att det i detta fall är fråga om en X AB bedriven verksamhet även om den formellt enbart riktar sig mot Y AB. Nämnden har härvid särskilt beaktat att X AB äger att utföra ett uppdrag med anlitan av annan än A, att X AB självständigt inom ramen för det åtagna uppdraget bestämmer arbetstider och planlägger arbetet samt att Y AB inte tillhandahåller lokaler eller inventarier för arbetets utförande."

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

13/99

- [RR:s dom den 26 mars 1999, mål nr 1423-1998](#) (jfr SRN 1998-01-29). Inventarier; bestämmande av avskrivningsunderlag
 - [RR:s domar den 25 mars 1999 i mål 1034, 1035, 3572, 3618-1997](#). Fråga om tidpunkt för avdrag för ingående skatt
 - [SRN:s förhandsbesked den 29 mars 1999](#). Fideikommiss; fråga om tillämpning av lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommiss m.m.
 - [SRN:s förhandsbesked](#). Punktskatt; förhandsbesked angående reklamskatt; skatt på reklam som återges genom återgivning av ljud (gratis telefonservice)
 - [SRN:s beslut den 9 april 1999](#). Utländskt skadeförsäkringsföretags verksamhet i Sverige; fråga om tillämpning av diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtal och EES-avtalet.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 april 1999.

RR:s dom den 26 mars 1999, mål nr 1423-1998. (jfr SRN 1998-01-29)

Inventarier; bestämmande av avskrivningsunderlag

Inkomsttaxering 1998-2000.

RSV överklagade SRN:s förhandsbesked såvitt gällde frågan vilket värde som inventarier i en dansk verksamhet ska tas upp till i samband med att 1996 års nordiska skatteavtal trädde i kraft, dvs. i samband med att verksamheten ska beskattas i Sverige.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde nämndens besked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 april 1999.*

**RR:s domar den 25 mars 1999 i mål 1034, 1035, 3572,
3618-1997**

Fråga om tidpunkt för avdrag för ingående skatt

Mervärdesskatt

Regeringsrätten har i ovan nämnda domar prövat frågan om när avdrag tidigast får göras för ingående mervärdesskatt. Domarna gäller följande redovisningsperioder: januari-februari 1992, juli-augusti 1994, september 1994 och januari 1995. Domarna omfattar både GML och NML. Nedan återges den dom som avser redovisningsperioden januari 1995 eftersom den gäller tid efter EU-inträdet. Regeringsrätten har i domarna gjort likartad bedömning dvs. medgett avdrag för ingående skatt i leveransmånaden.

AB E mottog i början av februari en faktura som var daterad den 1 februari 1995 och som avsåg leveranser av el under januari månad. AB E tog varje månad fram periodrapporter i vilka både periodiseringar och avskrivningar skedde. För att resultatet inte skulle bli missvisande måste kostnaderna belasta rätt månad. Allt detta skedde enligt god redovisningssed. Bolaget hade följaktligen redovisat den ifrågavarande fakturan i januariperioden och följaktligen också gjort avdrag för den ingående skatten i den perioden.

Skattemyndigheten ansåg att avdrag fick göras tidigast i den period då fakturan mottagits.

AB E anförde att skattemyndighetens inställning innebar att bolaget inte kunde tillämpa momsredovisningen enligt de principer som gäller för periodrapporten. När periodrapporten tas fram, som till sin karaktär är att jämföras med bokslut eller delårsbokslut, är det enligt god redovisningssed tillåtet att hålla böckerna öppna i vart fall två veckor.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om en skattskyldig vid redovisningen för en viss månad får göra avdrag för ingående skatt på förvärv av en vara/tjänst som levererats/tillhandahållits

under denna månad när förvärvet tillförts redovisningen för denna trots att han erhållit faktura på förvärvet först i början av den följande månaden.

Bolaget har vid redovisningen för januari 1995 yrkat avdrag för ingående skatt på förvärv av energi som levererats under januari månad. Den ingående skatten togs upp i en faktura som är dagtecknad den 1 februari 1995 och får antas ha kommit in till bolaget en eller ett par dagar därefter. Bolaget har anfört att det upprättar periodrapport för varje månad och tagit med fakturan i periodrapporten för januari.

Bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, om avdrag för ingående skatt innehåller såvitt är av intresse i målet i huvudsak följande. Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten (8 kap. 3 § första stycket). Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger endast om den kan styrkas på föreskrivet sätt (8 kap. 5 §). Vid förvärv från någon som är skattskyldig skall avdragsrätten styrkas genom faktura eller jämförlig handling som avses i 11 kap. (8 kap. 17 §). Ingående skatt skall dras av för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvar en vara eller en tjänst enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet (13 kap. 16 §).

Till en början uppkommer frågan om bolagets åtgärd att tillföra räkenskaperna för redovisningsperioden fakturor som kommit in till bolaget efter periodens utgång men som avser leveranser som skett under denna period är förenlig med god redovisningssed.

Bedömningen av vad som utgör god redovisningssed får grundas i första hand på bestämmelserna i bokföringslagen (1976:125), BFL. Enligt 4 § första meningen BFL skall som affärshändelser löpande noteras alla förändringar i förmögenhetens storlek och sammansättning såsom in- och utbetalningar samt uppkomna fordringar och skulder. Vidare skall enligt 4 § tredje meningen BFL bokföringen inför bokslut därutöver tillföras fordrings- och skuldposter som behövs för att bestämma de intäkter och kostnader som rätteligen hör till räkenskapsåret. För den löpande bokföringen gäller enligt 8 § andra stycket BFL att fordringar och skulder - med här ej aktuella undantag - skall bokföras så snart det kan ske sedan faktura eller annan handling, som tillkännager anspråk på vederlag, utfärdats eller

mottagits eller sådan handling bort föreligga enligt god affärssed.

Bokföringsnämnden har i BFN U 90:2 uttalat att kundfordringar och leverantörsskulder "skall som *huvudregel* bokföras först när faktura utfärdas respektive mottas". Annat gäller enligt nämnden då faktureringen dröjer. I det fallet inträder bokföringsskyldigheten när faktura bort föreligga enligt god affärssed. Nämnden har vidare i sitt uttalande anfört i fråga om bestämmelserna i 4 § tredje meningen BFL att motsvarande regler bör gälla delårsbokslut medan s. k. periodrapporter inte behöver vara lika utförliga. Nämnden har också uttalat att tidpunkten för faktureringen således saknar betydelse i bokslutssammanhang medan grundbokföringen av kundfordringar och leverantörsskulder enligt 8 § andra stycket BFL anknyter till den tidpunkt på det nya räkenskapsåret när faktura avsänds eller mottas eller alternativt bör föreligga enligt god affärssed. I uttalandet anförs också att bestämmelsen i 8 § andra stycket BFL i princip innebär ett krav på omedelbar bokföring men att en viss fördröjning kan accepteras under vissa förutsättningar.

Vidare har bokföringsnämnden i ett tidigare mål i Regeringsrätten (RÅ 1998 not. 50) yttrat sig i fråga om god redovisningssed. Även där var det fråga om förvärv där tillhandahållandet skett under redovisningsperioden men faktura mottagits först efter periodens utgång. Den skattskyldige hade anfört att bokslut upprättades varje månad. Bokföringsnämnden uttalade som sina slutsatser följande.

Den naturliga utgångspunkten är att bokföringsskyldigheten för en affärshändelse inträder när affärshändelsen inträffar. På goda grunder har lagstiftaren dock valt att beträffande i rörelsen uppkomna fordringar och skulder göra bokföringsskyldighetens inträde beroende av när faktura mottas eller utfärdas. Det skulle dock vara orimligt att förhindra att affärshändelser som den bokföringsskyldige har kännedom om tillförs bokföringen redan innan denna tidpunkt. En sådan möjlighet måste anses föreligga redan i den löpande bokföringen. Att det föreligger en sådan skyldighet i årsbokslutet framgår av 4 § BFL och det framgår av BFN U 90:2 att motsvarande regelverk bör tillämpas vid delårsbokslut och kan tillämpas vid periodbokslut. - I detta sammanhang skall påpekas att

det från redovisningsmässig utgångspunkt saknas anledning att utforma olika regler för andra typer av kortperiodiska avslut än sådana delårsbokslut som följer av de äldre bestämmelserna i 12 kap. 12 - 14 §§ aktiebolagslagen (1975:1385) och andra liknande bestämmelser. Det saknas också anledning att i principiellt hänseende skilja mellan fakturor som är utfärdade respektive mottagna före den aktuella periodens utgång och sådana som är utfärdade/ mottagna efter periodens utgång. Vilka rutiner som passar i det enskilda företaget får avgöras från fall till fall. I det nu aktuella målet är det nämndens uppfattning att - såvitt kan bedömas utifrån handlingarna i målet - [den skattskyldiges] principer för bokföring av leveranstörsfakturor som är hänförliga till en redovisningsperiod men ankommer till bolaget efter periodens utgång är i överensstämmelse med god redovisningssed.- -

Enligt Regeringsrättens mening kan det inte anses strida mot god redovisningssed att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden. En förutsättning måste dock vara att systemet tillämpas konsekvent. Vad som förekommit i målet ger inte anledning till annat antagande än att så varit fallet.

En annan fråga är om det för att den skattskyldige skall anses ha bokfört förvärvet under perioden krävs att bokföringsåtgärderna faktiskt vidtagits före redovisningsperiodens utgång. Ett sådant krav skulle innebära att en faktura inte skulle tas med vid mervärdesbeskattningen för en viss period om den anlönt före periodens utgång men vid periodens utgång ännu inte faktiskt införts i räkenskaper annat än om otillåten eftersläpning förelåg. Inte heller skulle sådana fakturor som enligt 4 § BFL tillförs årets räkenskaper vid ett årsbokslut kunna hänföras till det avslutade året.

Enligt lagen (1968: 430) om mervärdesskatt, GML, skedde redovisningen av skatt ursprungligen som huvudregel enligt kontantprincipen. Det fanns dock en möjlighet att efter ansökan få inräkna uppkomna fordringar och skulder i den skattepliktiga omsättningen (bokföringsmässiga grunder). Riksskattenämnden uttalade i anvisningar angående denna metod (RSN II 1970:49.7):

Bokföringsmässiga grunder innebär att skattskyldig - utöver vad som influtit vid kontantförsäljning - har att inräkna uppkommen fordran i sin skattepliktiga omsättning. Vid tillämpning av denna metod inträder skattskyldighet i fråga om kontantförsäljningar när vederlag inflyter och i fråga om fordran när denna uppkommer. - Som huvudregel bör gälla att fordran anses ha uppkommit när en vara levererats eller en tjänst tillhandahålls. Fordran verifieras normalt med faktura eller motsvarande handling och redovisas ofta i räkenskaperna (bokföres) per den dag den uppkommit. Viss eftersläpning av faktureringen brukar dock förekomma. Härvid bör följande gälla i fråga om redovisning av skatt. - Har faktura skrivits ut vid en senare tidpunkt än den då leverans (motsvarande) skett men i räkenskaperna redovisats under den redovisningsperiod leveransen (motsvarande) skett, inräknas fordran (fakturabeloppet) i den skattepliktiga omsättningen för denna period och skatt redovisas enligt den för perioden gällande skattesatsen. - Har däremot faktura både skrivits ut och redovisats i räkenskaperna vid en senare tidpunkt än den då leverans (motsvarande) skett, inräknas fordran (fakturabeloppet) i den skattepliktiga omsättningen för den period då fakturan, med iakttagande av god bokföringssed, bokförts i räkenskaperna. Härav följer att skatt skall redovisas enligt den för denna period gällande skattesatsen.

I anvisningen fanns ett exempel där leverans skedde den 25 februari, faktura skrevs ut den 10 mars men redovisades i räkenskaperna per den 25 eller sista februari. Utgående skatt på denna leverans skulle enligt Riksskattenämnden redovisas för perioden januari - februari.

År 1979 slopades kontantprincipen och bokföringsmässiga grunder infördes genomgående. Ett inslag av kontantprincip under löpande år fanns dock kvar genom den förut nämnda bokslutsmetoden. I förarbetens finns inga uttalanden som tyder på att avsikten var att åstadkomma någon avvikelse från den tidigare metoden med redovisning enligt bokföringsmässiga grunder.

Vidare kan framhållas att ett krav på att bokföringsåtgärder faktiskt skall ha vidtagits före redovisningsperiodens utgång skulle stämma mindre väl överens med den s.k. bokslutsmetoden som bygger på

bestämmelserna i 8 § tredje stycket BFL. Enligt dessa får bokföringen av fordringar och skulder dröja till betalning sker. Vid räkenskapsårets utgång skall dock samtliga då obetalda fordringar och skulder bokföras. I detta fall skall således fakturor beaktas utan hinder av att de faktiska bokföringsåtgärderna vidtas efter periodens utgång.

Regeringsrätten finner mot bakgrund av det anförda att bestämmelsen inte bör anses innefatta ett krav på att bokföringsåtgärderna faktiskt har vidtagits före redovisningsperiodens utgång.

Slutligen uppkommer frågan om bestämmelserna i 8 kap. 5 och 17 §§ ML att rätt till avdrag föreligger endast om avdraget kan styrkas med faktura eller liknande innebär att den skattskyldige får göra avdrag för ingående mervärdesskatt för en viss period endast om han under perioden mottagit en handling med vilken han kan styrka sin rätt till avdrag. Hinder skulle således föreligga - även vid årsbokslut - att beakta fakturor som kommit in efter redovisningsperiodens utgång.

I GML fanns i första stycket första meningen av anvisningarna till 17 § en bestämmelse om att avdrag för ingående skatt skulle styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling. I förarbetena till ML uttalades att enligt allmänna principer skall yrkade avdrag styrkas och att en uttrycklig bestämmelse om detta tagits in i 8 kap. 5 § (prop. 1993/94:99 s. 210). Bestämmelsen angavs närmast motsvara inledningen av första stycket av anvisningarna till 17 § GML.

Regeringsrätten finner mot denna bakgrund inte anledning att uppfatta bestämmelsen i 8 kap. 5 § ML så att den skattskyldige måste ha erhållit en faktura före utgången av den redovisningsperiod för vilken han gör avdrag för den ingående skatten.

Bolaget har således haft rätt att göra avdrag för ifrågavarande skatt vid redovisningen för januari 1995.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Ett regeringsråd var skiljaktigt och anförde:

Jag finner att det av 13 kap. 16 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200) jämförd med 8 § andra stycket bokföringslagen (1976:125) framgår att bokföringen under räkenskapsåret av fordringar och skulder normalt skall ske då faktura eller motsvarande handling ställs ut eller mottas. Den omständigheten att månatliga periodrapporter upprättas föranleder inte rätt att göra avdrag för den i målet aktuella ingående skatten för redovisningsperioden september 1994. Riksskatteverkets talan skall därför bifallas.

RSV:s kommentar till domarna finns återgiven i [RSV:s skrivelse 1999-04-15](#), dnr 4105-99/110.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 april 1999.

SRN:s förhandsbesked den 29 mars 1999

Fideikommiss; fråga om tillämpning av lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommiss m.m.

Inkomsttaxering 2000-2002.

B AB var ett s.k. fideikommissaktiebolag, som bildats enligt lagen (1963:583) om avveckling av fideikommiss (avvecklingslagen). Bolagets tillgångar utgjordes av de jordbruks- och skogsfastigheter som tidigare ingick i B:s fideikommiss. Den siste innehavaren av fideikommisset var C, vilken avled 1972. Till följd av reglerna i avvecklingslagen och Cs testamente blev dennes broder, S, delägare i fideikommissboet till en fjärdedel. S avled 1976.

Fideikommissnämnden meddelade tillstånd till skifte av fideikommissboet i augusti 1978 och skiftet skedde i oktober samma år. Ss dödsbo blev därvid ägare till aktierna i B AB.

Efter ett flertal transaktioner kvarstod vid ansökningstillfället som enda delägare i Ss dödsbo den avlidnes två dottersöner, T och J. Dödsboets enda tillgång utgjordes av 18 % av aktierna i B AB. Resterande 82 % av aktierna ägdes av G AB. Dödsboet

och de två delägarna frågade om dödsboets aktier med stöd av 2 § andra stycket lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommiss m m (IFL) kunde avyttras utan att skattepliktig realisationsvinst uppkom **antingen** om dödsboet gjorde avyttringen **eller** om delägarna, sedan dödsboet skiftats, gjorde avyttringen.

SRN ansåg att en av sökandena företagen avyttring av aktierna i B AB skulle behandlas enligt vanliga reavinstregler.

Följande motivering gavs:

Enligt 2 § andra stycket IFL gäller bl.a. att skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust skall inte anses uppkomma om den som erhållit aktie i bolaget vid avveckling av fideikommiss avyttrar aktien.

Genom tillkomsten av lagen (1963:583) om avveckling av fideikommiss (avvecklingslagen) inleddes den slutliga avvecklingen av kvarvarande fideikommiss. Enligt 29 § andra stycket i avvecklingslagen är avvecklingen att anse som slutförd, när fideikommissnämnden lämnat sitt tillstånd till skifte eller meddelat bevis att vidare åtgärd för avvecklingen ej påkallats.

Enligt lagtextens ordalydelse är alltså fideikommisset avvecklat när fideikommissnämnden lämnade sitt tillstånd till skifte i augusti 1978. Det innebär att enbart den som erhållit aktier under avvecklingen av själva fideikommisset (dvs före nämnda datum) omfattas av den särskilda skattebefrielsen och inte den som därefter erhåller aktier det därpå följande skiftet av egendomen.

Förarbetena till 2 § IFL (prop.1963 nr 26 s. 12 och 17) ger inte stöd för att begreppet avveckling skall ges en annan innebörd än enligt 29 § avvecklingslagen.

Vad som också talar för denna tolkning är att rättsläget på reavinstskatteområdet vid den aktuella tiden var att benefika fång med visst undantag inte var reavinstgrundade. Skattefriheten för arvfallen egendom omfattade även den egendom som ett dödsbo kan ha förvärvat oneröst (jfr Englund: Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv, Lund 1960, s. 115 och RÅ 1954 ref. 3). I förevarande situation skulle en arvtagares avyttring av tillgångar erhållna genom arvskifte under alla förhållanden varit befriad från reavinstskatt. Anledning

saknades således att utsträcka undantaget i 2 § IFL även till arvtagares avyttringar.

Genom lagstiftning 1966 (SFS 1966:215) ändrades reglerna för reavinstbeskattning till att även omfatta egendom som erhållits genom benefika förvärv. Den ändrade skattelagstiftningen föranledde dock ingen följdändring av 2 § andra stycket IFL.

Sökandena omfattas således inte av det särskilda undantaget från reavinstbeskattning i 2 § andra stycket IFL vid en avyttring av aktier i B AB.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde:

I 2 § första och andra styckena lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. stadgas bl. a. följande. Om fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning, skall följande iakttagas. Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall icke anses uppkomma (...) om den, som erhållit aktie i bolaget vid avveckling av fideikommiss, avyttrar aktien.

Den ifrågavarande bestämmelsen har varit avsedd att öka fideikommissintressenternas intresse av att bilda aktiebolag i sådana fall, då det från det allmännas synpunkt ansetts önskvärt, att fideikommissfastighet vid en avveckling av ett fideikommiss överförs på ett bolag för att hålla egendomen samlad för ett rationellt brukande (jfr prop. 1963:26 s. 12 och s. 17).

Syftet med att avveckla fideikommissena har varit att återföra fideikommissegendomen till vanlig succession. Avvecklingen har reglerats i en särskild lag, lagen (1963:583) om avveckling av fideikommiss (avvecklingslagen), vari meddelats bestämmelser angående såväl fideikommissintressenternas inbördes förhållanden som tillvaratagande av det allmännas intresse. I princip ankommer det på dem som erhåller andel i fideikommissegendomen att själva handha förvaltningen, förbereda egendomens delning och verkställa denna. Eftersom avvecklingen företer stora likheter med ett vanligt arvfall har avvecklingsförfarandet utformats i huvudsaklig överensstämmelse med de eljest gällande principerna för boutredning och arvskifte (jfr prop. 1963:5 s. 158).

Emellertid har den speciella fideikommisssegenskapen och de allmänna intressen som föreligger vid avvecklingen medfört att vissa speciella regler har fått införas beträffande förvaltningen, utredningen och skiftet av fideikommissboet. Bestämmelser har därför införts bl.a. om att avvecklingen skall ske under medverkan av en särskild nämnd, fideikommissnämnden.

För att bevaka de allmänna intressena och för att säkerställa förmåner ur fideikommisssegendomen har således införts särskilda bestämmelser om att vissa förfoganden över egendomen kräver fideikommissnämndens medgivande. I 29 § första stycket avvecklingslagen stadgas att utan fideikommissnämndens medgivande må ej skifte ske, ej heller legat utgivas eller ändamålsbestämmelse verkställas ur oskiftat bo. I paragrafens andra stycke, som tillkom på Lagrådets initiativ, föreskrivs att avvecklingen är att anse som slutförd, när fideikommissnämnden lämnat sitt tillstånd till skifte eller meddelat bevis att vidare åtgärd för avvecklingen ej påkallas. Lagrådet anförde att avvecklingens avslutande medförde betydelsefulla rättsverkningar i skilda hänseenden; bl.a. upphörde fideikommissnämndens samtliga befogenheter med avseende på egendomen liksom möjligheten för Kungl. Maj:t att meddela förordnanden enligt 16 eller 17 §. Med hänsyn härtill var det enligt Lagrådets mening önskvärt att i lagen intogs ett uttryckligt stadgande om när avvecklingen skulle anses vara slutförd (prop. 1963:5 s. 223).

I 7 § avvecklingslagen stadgas att när fideikommiss upphör, skall den avlidnes efterträdare taga hälften av egendomen samt att i återstoden skall tagas arv eller testamente som om den tillhört den avlidne. De personer mellan vilka egendomen skall fördelas enligt bestämmelsen benämnes i förarbetena till lagstiftningen fideikommissintressenter (jfr bl.a. prop. 1963: 5 s. 139). I förarbetena uttalas därvid att det är genom avvecklingen intressenten erhåller egendomen (a.prop. s. 150). Lagrådet synes vid sin behandling av stadgandet också utgå från att de i paragrafen avsedda förvärven är "förvärv som ske vid avvecklingen av ett fideikommiss" och att fråga är om "avvecklingsförvärv" (a.prop. s. 219). I bl.a 8 och 23 §§ avvecklingslagen behandlas vidare frågor om skifte av egendomen. I sistnämnda paragraf stadgas således bl.a. att om förvaltning och utredning av fideikommissbo samt om skifte av boets egendom skall, i den mån ej

annat följer av lagen, vad i 18-20 och 22-24 kap. ärvdabalken sägs äga motsvarande tillämpning. Därvid har bl.a. de allmänna bestämmelserna om dödsbo, liksom bestämmelserna om boutredningsman och om bouppteckning gjorts tillämpliga på fideikommissbo samt bestämmelserna om verkställighet av legat, om arvskifte och om avtal angående sammanlevnad i oskiftat dödsbo.

Av det ovan anförda får enligt vår mening anses klart framgå att avvecklingen av ett fideikommiss också innefattar en överföring av äganderätten till egendomen till fideikommissintressenterna. Dessa torde för övrigt redan på grund av allmänna principer om arvfallen egendom härleda sitt fång till den föregående innehavaren vid tidpunkten för dennes död och inte till tidpunkten för skiftet av egendomen. Den ovan nämnda bestämmelsen i 29 § andra stycket avvecklingslagen är närmast att se som en ordningsföreskrift som endast är avsedd att markera att fideikommissintressenterna kan förfoga över den genom avvecklingen förvärvade egendomen efter eget gottfinnande t.ex. utan fideikommissnämndens vidare godkännande.

Av handlingarna får anses framgå att S var berättigad (fideikommissintressent) enligt 7 § avvecklingslagen att ta del i egendomen i fideikommissboet efter innehavaren av B:s fideikommiss. I enlighet med det ovan anförda skall han därför anses ha förvärvat fideikommissegendomen vid avvecklingen av fideikommisset. De ovan nämnda reglerna i 2 § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. är därför tillämpliga på dödsboet efter honom när det avyttrar aktierna i B AB. Övriga sökande har såvitt handlingarna utvisar inte varit delägare i fideikommissboet utan i dödsboet efter S. Den nämnda bestämmelsen är därför inte tillämplig på deras avyttringar.

Vi anser att förhandsbesked hade bort meddelas i enlighet med det ovan anförda.

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked

Punktskatt; förhandsbesked angående reklamskatt; skatt på reklam som återges genom återgivning av ljud (gratis telefontjänst)

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked funnit att reklam som sprids vid tillhandahållande av en för abonnenten gratis telefontjänst är att anse som skattepliktig reklam enligt 5 § 2 lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam.

Sökanden var ett bolag som tillhandahåller en telefontjänst av det aktuella slaget. Bolaget hade i ansökan uppgett bl.a. att en kund som tecknar ett abonnemang hos bolaget ges möjlighet att ringa kostnadsfria telefonsamtal mot att reklammeddelanden spelas upp under dessa samtal. Kunden får höra en särskild reklam, utifrån lämnade uppgifter om intresse m. m., medan mottagaren av kundens samtal får lyssna till en mer allmän reklam. I praktiken är det bolagets annonsörer som betalar för tjänsten. Tekniskt sett är det fråga om en "sändning från ett antal slingor som hör till en server" och det kan "ses som en form av datoriserad ljudåtergivning av programmerade meddelanden".

Nämnden (majoriteten) har i sina skäl inledningsvis konstaterat att reklamen i fråga omfattas av ordalydelsen i den nämnda bestämmelsen. Därefter har anförts: "Med hänsyn bl.a. till att målsättningen med reklamskatten varit att denna skall ha en generell räckvidd (jfr. prop. 1972:58 s. 68) ger enligt nämndens mening en tillämpning av bestämmelsen enligt dess ordalydelse inte ett sådant resultat att avsteg bör göras från lagtexten".

Område: Förhandsbesked

SRN:s beslut den 9 april 1999

Utländskt skadeförsäkringsföretags verksamhet i Sverige; fråga om tillämpning av diskrimineringsbestämmelserna i skatteavtal och EES-avtalet.

Sökandebolaget, som är hemmahörande i ett EES-land, avser att bedriva skadeförsäkringsrörelse från ett fast driftställe i Sverige. Hade sökandebolaget varit ett svenskt skadeförsäkringsföretag skulle företaget ha beskattats för sin nettovinst beräknad med hänsyn till intäkter och kostnader (nettovinstbeskattning). Med hänsyn till att sökandeföretagets verksamhet i Sverige under ett antal år kan antas komma att gå med underskott ifrågasätter sökandebolaget om en tillämpning av schablonregeln i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL är förenlig med diskrimineringsartikeln i tillämpligt skatteavtal (artikel 24 i OECD:s modellavtal; samtliga hänvisningarna nedan avser OECD:s modellavtal) resp. reglerna om förbud mot diskriminering och förbud mot etableringshinder i EES-avtalet.

Skatterättsnämnden (SRN) fann att sökandebolaget har rätt att för varje taxeringsår välja om det för den ifrågavarande verksamheten i Sverige skall inkomstbeskattas på sätt anges i 2 § 6 mom. tolfte stycket SIL eller enligt de regler som gäller för ett svenskt skadeförsäkringsföretag.

SRN motiverade sitt ställningstagande enligt följande:

Enligt artikel 24 punkt 1 i skatteavtalet skall medborgare i en avtalsslutande stat inte i annan avtalsslutande stat bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden, särskilt såvitt avser hemvist, är eller kan bli underkastad (medborgarskapsregeln). Enligt artikel 3 punkt 1 f) i avtalet åsyftar uttrycket "medborgare" också bolag som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat. Sökandebolaget har - enligt interna regler och enligt skatteavtalet hemvist i ett EES-land.

Ett svenskt försäkringsaktiebolag kan upprätta filial i annat EES-land (jfr 2 a kap. 1 § försäkringsrörelselagen, SFS 1982:713). Stiftare av svenskt försäkringsaktiebolag kan vara bl.a. fysisk person som är bosatt inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet liksom juridisk person som bildats enligt lagstiftningen i en stat inom detta område (2 kap. 1 § försäkringsrörelselagen). Verkställande direktören och minst halva antalet styrelseledamöter skall vara bosatta inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, om inte regeringen, eller den myndighet som regeringen bestämmer, i särskilda fall tillåter något annat (8 kap. 4 § försäkringsrörelselagen). Bolagsstämma skall hållas på den ort i Sverige där bolagets styrelse skall ha sitt säte eller på den ort som föreskrivits i bolagsordningen (9 kap. 4 § jämförd med 2 kap. 5 § försäkringsrörelselagen).

Av de nämnda bestämmelserna drar nämnden slutsatsen att ett svenskt försäkringsaktiebolag numera kan ha sin verkliga ledning i det aktuella EES-landet (jfr RÅ 1995 not. 96). Enligt skattelagstiftningen i detta EES-land anses utländska aktiebolag som hemmahörande där om den faktiska ledningen äger rum i landet. Vid sådant förhållande kan ett svenskt försäkringsaktiebolag komma att anses ha hemvist i detta EES-land vid tillämpningen av skatteavtalet (jfr artikel 4 punkt 3). Ett svenskt försäkringsaktiebolag skulle m.a.o. kunna befinna sig "under samma förhållanden" som sökandebolaget. En prövning mot den angivna bestämmelsen bör därför ske. Det skulle kunna hävdas att sökandebolaget redan med stöd av bestämmelserna i artikel 7 i skatteavtalet har rätt att bli beskattat för nettovinsten (jfr artikel 7 punkt 3 och kommentaren till denna bestämmelse i OECD:s modellavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital). Nämnden finner att sökandebolaget har denna rätt i vart fall enligt artikel 24 punkt 1 i skatteavtalet vilken enligt sin ordalydelse är tillämplig i förevarande fall och som uttryckligen förbjuder beskattning av annat slag än den beskattning som bolag med hemvist i Sverige är eller kan bli underkastat.

EES-avtalet gällde tidigare som svensk lag enligt SFS 1992:1317, se prop 1994/95:19 s. 542 ff. Numera följer detta av Sveriges medlemskap i EU/EG och därav föranledda implementeringar av gemenskapsrätten. Artikel 31 i EES-avtalet motsvarar artikel 52 i Romfördraget (prop. 1991/92:170 s. 70-71). Enligt

artikel 6 i EES-avtalet skall bestämmelser i EES-avtalet i den mån de i sak är identiska med motsvarande bestämmelser i Romfördraget tolkas i enlighet med relevanta avgöranden av Europeiska gemenskapernas domstol som meddelats före dagen för undertecknande av EES-avtalet.

Artikel 31 i EES-avtalet är till ordalydelsen inte identisk med artikel 52 i Romfördraget. I båda fallen föreskrivs dock rätt till fri etablering i annan medlemsstat respektive EES-stat. Etableringsfriheten innefattar enligt båda artiklarna rätt att utöva verksamhet på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Bolag som är bildat enligt en stats lagstiftning skall därvid likställas med fysisk person som är medborgare i staten ifråga (art. 34 i EES-avtalet resp. art. 58 i Rom-fördraget). EES-avtalet undertecknades den 2 maj 1992. I en dom den 28 januari 1986 (mål nr 270/83, Avoir Fiscal-målet) har EG-domstolen slagit fast att en filial till ett bolag i en medlemsstat i det fall filialen i övrigt beskattas som ett där etablerat bolag i princip har rätt att erhålla likabehandling med ett sådant bolag. Beträffande domen ifråga 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 hänförlig till filialen. Enligt nämndens mening utgör denna skillnad inget bärande skäl för att inte tillämpa reglerna om nettovinstbeskattning på inkomst som uppbärs av en här etablerad filial till ett bolag i en EES-stat som i allt väsentligt motsvarar ett svenskt aktiebolag. Reglerna i artikel 31 i EES-avtalet liksom i artikel 52 i Rom-fördraget avser att garantera att investerare från en EES-stat respektive en EG-medlemsstat skall kunna etablera sig och verka på marknaden i en annan EES-stat/medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets egna medborgare. Av det angivna rättsfallet framgår också att de utländska investerarna har rätt att få en 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 med hänsyn till det ovan anförda att sökandebolaget, om det så önskar, har rätt att för

verksamheten i Sverige få bli beskattat som ett svenskt skadeförsäkringsföretag.

Kommentar:

RSV avser att överklaga förhandsbeskedet, *dels* vad avser diskrimineringsfrågan, *dels* - om RR skulle finna att fråga är om diskriminering - om utländska skadeförsäkringsföretag har valfrihet att årligen välja det system efter vilket de ska beskattas i Sverige.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

34/99

- [HR:s för Övre Norrland beslut den 17 september 1999, mål nr ÖÄ 602/98](#). Gåvoskatt; lättnadsreglerna; jordbruksfastighet med bostadshus mot vederlag
 - [RR:s dom den 20 september 1999, mål nr 3631-1998](#). Hyresförmån ifrån donationsfond har inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst
 - [KR:s i Göteborg dom den 26 augusti 1999, mål nr 2331-1998](#). Förbättringskostnad
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 september 1999, mål nr 1192-1999](#). Räntekostnad eller försäkringspremie? Akelius Hypotek (Akelius Nya sparförsäkring)
 - [KR:s i Göteborg dom den 3 sept 1999, mål nr 3214-1997](#). Avdrag för koncernbidrag
 - [SRN:s förhandsbesked den 14 september 1999](#). Utgifter för sådana ändringsarbeten på byggnad som avses i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL är direkt avdragsgilla vid inkomsttaxeringen oavsett om utgifterna aktiverats i den bokföringsmässiga redovisningen
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 september 1999](#). "Byggmästarsmittade" fastigheter (omsättningstillgångar) hos fysisk person blev anläggningstillgångar efter överlåtelse till av samma person nybildat AB. Alternativ upplåtelse till samma AB av avkastnings- eller nyttjanderätten av samma fastigheter mot ersättning som understiger marknadsvärdet föranledde uttagsbeskattning. Tillämpning av UPL
-

Område: Hovrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 september 1999.

HR:s för Övre Norrland beslut den 17 september 1999, mål nr ÖÄ 602/98

Gåvoskatt; lättnadsreglerna; jordbruksfastighet med bostadshus mot vederlag

B. erhöll i gåva en jordbruksfastighet (varmed följde till jordbruket hörande tillgångar och skulder). I gåvohandlingen föreskrevs bl.a. under en rubrik "Gåva

av bostad + tomt på fastigheten" att gävtogaren skulle överta betalningsansvaret för givarens lån om 608 184 kr. samt även utfärda en revers på 45 816 kr. till givaren.

Hovrätten fann att lättnadsreglerna inte kunde tillämpas vid värderingen av gåvan och anförde bl.a.:

"Såsom Kammarkollegiet angett utgör normalt bostadsbyggnaden med tillhörande tomtmark inte en tillgång i den näringsverksamhet som bedrivs på fastigheten. Som en följd härav behöver naturligen inte heller ett förbehåll som anknyter till den s.k. bostadsdelen i sig utesluta tillämpning av lättnadsreglerna fastän överlåtelsen även inbegriper en överlåtelse av näringsverksamheten. Således har t.ex. denna hovrätt i ett tidigare avgörande (1987-03-31, SÖ 2039) gjort den bedömningen att ett förbehåll om hyresrätt till en på en jordbruksfastighet belägen bostadsbyggnad i gåvoskattehänseende inte uteslöt lättnadsreglernas tillämpning. Avgörandet får närmast förstås så att ett förbehåll om hyresrätt till sin karaktär är sådant att det med nödvändighet anknyter till bostaden. Detsamma kan av naturliga skäl inte sägas beträffande ett förbehåll om vederlagsrevers som endast genom gåvobrevets utformning gjorts hänförligt till den del av gåvan som avser bostadsdelen.

Mot bakgrund av vad som anförts och med beaktande av den restriktiva hållning som rättspraxis intagit beträffande tillåtligheten av förbehåll vid tillämpning av lättnadsreglerna, finner hovrätten i likhet med Kammarkollegiet att det aktuella villkoret om vederlag till givaren ur gåvoskattesynpunkt får betraktas som ett vederlag med anknytning till hela gåvan och därför, eftersom det innebär en inskränkning i mottagarens rätt till den överlåtna egendomen, är att anse som ett sådant förbehåll som utesluter tillämpning av lättnadsreglerna."

Kommentar:

Det tidigare avgörande som hovrätten åberopar finns i Rättsinformation Gåvoskatt (RiG) nr 5 1987.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

RR:s dom den 20 september 1999, målnr 3631-1998

Hyresförmån ifrån donationsfond har inte ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst

A har genom sin anställning vid länsstyrelsen i B:län möjlighet att hyra en fritidsbostad till reducerat pris av stiftelsen C:s donationsfond (stiftelsen). Stiftelsen, vars medel har erhållits från en privatperson, har till ändamål att främja välfärd åt anställda vid länsstyrelsen.

A ansökte om förhandsbesked avseende frågan om skillnaden mellan marknadshyra och erlagd hyra var skattepliktigt inkomst.

Skatterättsnämnden ansåg att förmånen har sin grund i anställningen och därför får anses ha utgått för tjänsten.

A överklagade till Regeringsrätten som inledningsvis uttalade att för att en förmån som en anställd erhållit från någon annan än arbetsgivaren skall anses härröra från anställningen har det i den praxis som avsett tillämpningen av de regler som gällde före 1990 års skattereform ställts krav på att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen eller att det föreligger något samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren. Det förhållandet att kretsen av destinatärer har begränsats till anställda vid länsstyrelsen är enligt Regeringsrätten inte i sig tillräckligt för att konstituera det berörda slaget av samband.

I samband med 1990 års skattereform gjordes vissa ändringar i 31 § första stycket KL. Ändringarna syftade bland annat till att åstadkomma en ordning där mer generellt beskattning skedde av ersättningar för prestationer. Till tjänst räknas nu, förutom uppdrag, anställning och annan inkomstgivande verksamhet som inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Att anställning räknas till tjänst framgick, uttryckt på ett annat sätt, av den äldre lydelsen av stycket. Regeringsrätten uttalade med anledning av den ändrade ordalydelsen följande.

Det ändrade uttryckssättet kan inte leda till att praxis avseende sambandskravet frångås. Enbart den omständigheten att mottagaren av den ifrågavarande förmånen skall tillhöra länsstyrelsens personal medför alltså inte att beskattning skall ske som för anställningsinkomst. Inte heller kan förmånen ses som ersättning för prestation i annan inkomstgivande verksamhet. Vid sådant förhållande saknas grund för att beskatta A.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 26 augusti 1999, mål nr 2331-1998

Förbättringskostnad

A. byggde om ett wc-duschrum i sin bostadsrättslägenhet. En tid efter ombyggnaden beslöt föreningen att göra en större ombyggnad. Denna innebar att alla ledningar skulle bytas, varför det mesta av det arbete A. gjort fick göras om. När A. sålde lägenheten, yrkade han avdrag för sin kostnad för ombyggnaden med 19 000 kr. Skattemyndigheten vägrade avdraget på grund av att A:s åtgärder inte inneburit någon förbättring av lägenheten samt för att kostnaden inte styrkts med kvitton.

Länsrätten medgav avdrag med följande motivering:

"Något stöd i lagstiftningen eller rättspraxis för att vid realisationsvinstberäkning vid avyttring av bostadsrätt vägra avdrag för förbättringskostnad på grund av att ifrågavarande ombyggnadsåtgärder senare har tagits bort i samband med ny ombyggnad torde inte föreligga. Hänsyn till förslitning under innehavstiden skall tas endast vid prövning av avdragsrätten för kostnader för värdehöjande reparationer och underhåll.

A. förvärvade bostadsrätten under år 1988 och således efter det att den eviga realisationsvinstbeskattningen av bostadsrätter införts. Relativt stora krav bör därför ställas på bevisningen om att en förbättringsåtgärd vidtagits och vilka kostnader som därvid uppkommit. A.

får enligt länsrättens mening genom ingivna bygglovshandlingar och intyget från styrelsesuppleant i bostadsrättsföreningen anses ha gjort sannolikt att uppgivna ombyggnadsåtgärder verkligen vidtagits. Endast bygglovskostnaderna har styrkts men länsrätten finner det uppenbart att kostnaden för ombyggnaden överstigit 5 000 kr. och medger avdrag för förbättringskostnader med skäligen 10 000 kr."

Kammarrätten ändrade inte länsrättens dom.

Kommentar:
Överklagas av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

**KR:s i Göteborg dom den 14 september 1999, mål nr
1192-1999**

*Räntekostnad eller försäkringspremie? Akelius Hypotek
(Akelius Nya sparförsäkring)*

H. yrkade avdrag för ränta erlagd till Akelius Hypotek Ltd, Cypern. Länsrätten medgav avdraget.

Kammarrätten ändrade länsrättens dom och fastställde skattemyndighetens beslut att inte medge avdrag. Kammarrätten anförde som domskäl:

"H. har enligt skuldbrev upptagit ett lån på 45 000 kr. från Akelius Hypotek Ltd (Hypoteket) mot fast ränta överstigande 22 procent. Räntans storlek har endast gjorts beroende av om den erläggs i förskott årsvis eller i efterskott månadsvis. Som säkerhet för lånet skulle viss pant lämnas. Hon skall vidare aldrig på grund av skuldebrevet vara skyldig att erlägga högre kapitalbelopp än vad långivaren kan tillgodogöra sig ur den avsedda panten. H. har enligt avtal med Alpha Insurance Ltd (Alpha) tecknat en kapitalförsäkring med en startpremie på det upplånade beloppet 45 000 kr. Låneavtalet och försäkringsavtalet löper båda på 10 år. Försäkringen är pantförskriven för lånet hos Hypoteket. När lånet förfaller till betalning får Hypoteket omedelbart och utan underrättelse söka betalning ur den pantsatta

försäkringen. Av försäkringsavtalet framgår som villkor att Alpha skall placera startpremien i sin unit link fond Spar20. Alpha skall erbjuda Hypoteket att låna medel som fonderats i Spar20 mot en årlig avkastning om 20 procent netto, under förutsättning att Hypoteket kan låna ut motsvarande belopp till försäkringstagaren mot en motsvarande högre räntesats samt behålla sådant belopp utestående. I andra fall skall Alpha placera motsvarande belopp i Alpha Trygghetsfond. Avkastningen på tillgångar i Spar20 skall årligen placeras i trygghetsfonden. Hypoteket garanterar försäkringstagaren en avkastning om 20 procent per år på startpremien. Av villkoren följer att avkastningsgarantin inte längre gäller om H. väljer att lösa lånet hos Hypoteket.

Mot bakgrund av vad som ovan anförts finner kammarrätten att de formellt fristående avtal som H. ingått med Hypoteket och Alpha är kopplade till varandra på ett sådant sätt att det finns fog för att betrakta dem som delar av en och samma transaktion. Förutsättningen för att H. skulle erhålla lånet från Hypoteket vara att hon placerade beloppet i en försäkring hos Alpha. Hon kan således inte anses ha kunnat fritt disponera över lånebeloppet. Vid kreditivens utgång har avsikten uppenbarligen varit att en avräkning skall ske av lånebeloppet mot försäkringsbeloppet. Försäkringsvillkoren om fonderingar baseras på att de löpande, som ränta betecknade betalningarna H. gjort till Hypoteket, efter avdrag för omkostnader, förts över till Alpha Trygghetsfond och kommer henne tillgodo vid återköp eller utbetalning.

H. kan mot denna bakgrund inte anses ha fått en sådan kredit som i beskattningshänseende bör betraktas som ett lån eftersom lånet inte tillgodosett ett kapitalbehov hos H. Avtalet med Akelius Hypotek Ltd kan därmed inte anses avse ett verkligt lån. Det som ränta betecknade beloppet, 9 995 kr., som sedermera väsentligen tillgodoförs H. kan därför inte anses utgöra ersättning för kredit eller annan enligt 3 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt från intäkt av kapital avdragsgill kostnad."

Kommentar:

Jfr RSV:s skrivelse 3 maj 1996 "Avdrag för räntor till Akelius Hypotek Ltd m.m. (Akelius Nya Sparförsäkring)" (dnr 3932-96/200).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 3 sept 1999, mål nr 3214-1997

Avdrag för koncernbidrag

Inkomstskatt 1993 års taxering

AB D ("bolaget") är ett helägt dotterbolag till AB M. Bolagets hela verksamhet har 1991 avyttrats till ett annat koncernbolag för bokfört värde, varför ingen omsättning har redovisats i årsredovisningen. Enligt gällande regler fick resultatutjämningsfond, uppskovsbelopp och andra obeskattade reserver inte överföras utan skattekonsekvenser. I bokslutet 1991 har bolagets hela resultatutjämningsfond upplösts. Härav har 75 procent reserverats enligt lag om återföring av obeskattade reserver, medan 25 procent har upplösts och lämnats som koncernbidrag. I bokslutet 1992 har återstående reservering, 1, 7 Mkr, enligt lag om återföring av obeskattade reserver, upplösts och hela beloppet har därvid lämnats som koncernbidrag till moderbolaget AB M.

SKM vägrade nämnda avdrag.

AB D överklagade SKM:s beslut. Till stöd för sitt överklagande anförde bolaget i huvudsak följande:

Den nuvarande definitionen av förvaltningsföretag i 7 § 8 mom. SIL uppställer två kriterier, dels att fråga är om förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom, dels att det därutöver inte bedrivs - direkt eller indirekt - någon eller endast obetydlig verksamhet. Härav följer, att enbart det faktum att bolaget upphört med sin tidigare verksamhet, inte räcker för att det omedelbart därefter ska anses vara förvaltningsbolag. Det torde dessutom krävas att det även förekommer någon form av "förvaltning" av ett kanske inte alltför obetydligt kapital. Betydelse av aktiv förvaltning och förekomsten av förvaltningskostnader framgår av frågans behandling i praxis. Nedan åberopade rättsfall avser visserligen tiden före 1990 års skattereform men de bör ändå fortfarande vara relevanta. I förhandsbesked RN 1962 4:11 konstaterade

riksskattenämnden att förekomsten av en investeringsfond utgjorde hinder för att sökandebolaget skulle bli betraktat som förvaltningsföretag. Förutom nämnda investeringsfond på 12, 6 Mkr hade sökandebolaget en värdeportfölj på 116,9 Mkr. Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet på besvär av sökandebolaget som ville bli betraktat som förvaltningsföretag. En inte alltför djärv slutsats torde dock kunna dras av detta fall nämligen, att utan den aktiva förvaltningen av värdepapper och de därav genererade intäkterna hade sökandebolaget inte heller av Regeringsrätten kommit att bli betraktat som förvaltningsföretag. Således har blotta förekomsten av en investeringsfond, härrörande från tidigare bedrivna rörelse, varit nog för att det inte skulle bli fråga om ett förvaltningsföretag. Överfört på aktuellt fall kan man konstatera att kvar av den tidigare verksamheten finns ett uppskovsbelopp och någon förvaltning har inte påbörjats. Bolaget är alltså inte ett förvaltningsbolag. Även rättsfallet RÅ 1960 not 790 ger stöd för att en aktiv förvaltningsverksamhet måste ha påbörjats och att det vidare bör finnas en viss övergångsperiod från det att verksamheten avvecklats till dess att enbart förvaltning kan anses föreligga. Fråga var där om när visst aktieinnehav upphör att vara organisatoriskt betingat, vilket då hade betydelse för den skattemässiga behandlingen av mottagen utdelning på ifrågavarande aktier. Dotterbolaget ansågs visserligen ha övergått till att bli betraktat som förvaltningsföretag, men Regeringsrätten ansåg emellertid, att den lämnade utdelningen, som var att hänföra till vinstmedel intjänade under tiden innan bolaget blev förvaltningsbolag och som lämnats i förhållandevis nära anslutning till avveckling av rörelsen, ändå inte skulle föranleda beskattning hos moderföretaget. I aktuellt fall kan inte verksamheten anses ha upphört definitivt förrän alla poster hänförliga till verksamheten har avvecklats. Den enda inkomst som redovisas i bolaget härrör från den tidigare bedrivna rörelsen. Det ifrågasatta koncernbidraget lämnas i nära samband med rörelsens avveckling. Bolaget har inte haft några förvaltningsinkomster eller ens påbörjat någon aktiv förvaltningsverksamhet. Värdepappersinnehavet består av en fordran.

Länsrätten i Skåne län avslag överklagandet och angav följande i domskälen:

" I prop. 1960:162 s 67 uttalades att bolag som tillfälligt nedlagt sin rörelse, i regel får betraktas som ett förvaltningsföretag. I RÅ 1961:1701 vägrades ett bolag

avdrag för koncernbidrag då bolaget under beskattningsåret inte bedrivit någon rörelse.

Vad bolaget anfört med anledning av åberopade rättsfall avseende utdelning för organisationsaktier eller förekomsten av investeringsfond kan inte anses avgörande för frågan om möjligheten för bolaget att lämna koncernbidrag. Av årsredovisningen framgår att någon verksamhet inte bedrivits under räkenskapsåret och att tillgångarna i bolaget utgörs av fordringar på koncernbolag. Länsrätten finner vid dessa förhållanden att bolaget är att betrakta som ett förvaltningsbolag. Huruvida någon form av aktiv förvaltning av tillgångarna förekommit är inte avgörande härvidlag. Avdragsrätt föreligger således inte för nu aktuellt koncernbidrag."

Bolaget överklagade länsrättens dom. I besvären angavs bl.a. att reglerna om förvaltningsföretag i stort sett avsett två typer av företag, dels koncerner där innehavet av rörelsedrivande/fastighetsförvaltande dotterbolag samlats i ett moderbolag, dels fall där privatpersoner eller andra valt att lägga sina aktieinnehav i ett bolag och bolaget inte uppfyllt villkoret att klassificeras som investmentföretag. Med beaktande av ändamålet med lagregleringen om förvaltningsföretag och vid en objektiv lagtolkning kan bolagets verksamhet inte anses vara av den karaktär som anges i lagtexten, nämligen ett bolag som "förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom". Bolagets verksamhet har fastmera bestått av att avveckla den under 1991 avyttrade verksamheten. En avveckling av denna kan inte betraktas som förvaltningsverksamhet. Upplösningen av resultatutjämningsfonden kan inte anses som annat än den sista affärshändelsen i bolagets rörelse, varför avdrag följaktligen ska medges för lämnat koncernbidrag.

Kammarrätten avslog överklagandet. I domskälen anges bl.a. följande:

" Med förvaltningsföretag avses enligt 7 § 8 mom. andra stycket SIL svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte - direkt eller indirekt - bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet. Som framgår av länsrättens dom betraktas ett företag som lagt ned sin rörelse, om än tillfälligt, som förvaltningsföretag (se även Wiman: Koncernbeskattning, 3:e uppl., ss. 46 och 64).

Bolaget har tidigare bedrivit tillverkning och försäljning av ...-produkter men har överlåtit hela verksamheten till ett annat koncernbolag. Utredningen visar att ingen sådan verksamhet har förekommit under 1992. Rörelsen får således anses som nedlagd. Vad bolaget har anfört om att affärshändelser förekommit i samband med avvecklingen av rörelsen utgör inte grund för annan bedömning. Vid sådant förhållande skall bolaget, som länsrätten funnit, betraktas som ett förvaltningsföretag. Rätt till avdrag för utgivet koncernbidrag föreligger då inte."

Kommentar:

KR i Göteborg har samma dag - och med samma utgång - avgjort ett annat mål med likartad fråga (mål nr 3256-1997). Överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 14 september 1999

Utgifter för sådana ändringsarbeten på byggnad som avses i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL är direkt avdragsgilla vid inkomsttaxeringen oavsett om utgifterna aktiverats i den bokföringsmässiga redovisningen

Skatterättsnämndens motivering:

AB A har sådana utgifter för reparations- och underhållsarbeten på byggnad som enligt punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL är direkt avdragsgilla. AB A avser att inräkna utgifterna i det bokföringsmässiga anskaffningsvärdet för ifrågavarande byggnader (aktivering) och frågar om detta kan medföra något hinder mot direktavdrag skattemässigt.

Enligt 24 § KL skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i denna lag. I punkt 1 av anvisningarna till samma bestämmelse gäller att för skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans

bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt.

Vad saken gäller är om AB A är bunden av en aktivering som görs i bokföringen även vid beskattningen.

Enligt ovannämnda huvudregel i 24 § KL med anvisningar skall ett i bokföringen redovisat anskaffningsvärde på en byggnad följas vid beskattningen. Bestämmelserna i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL ger emellertid en rätt att erhålla direktavdrag för utgifter som annars skall fogas till anskaffningsvärdet för en byggnad. Regeln medger med andra ord en frikoppling vid beskattningen från det i bokföringen redovisade anskaffningsvärdet. AB A har därför rätt till direktavdrag för ifrågavarande utgifter oavsett om bolaget vid redovisningen hänför utgifterna till anskaffningsvärdet för byggnaderna.

Förhandsbeskedet överklagas av RSV.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 september 1999.

SRN:s förhandsbesked den 24 september 1999

"Byggmästarsmittade" fastigheter (omsättningstillgångar) hos fysisk person blev anläggningstillgångar efter överlåtelse till av samma person nybildat AB.

Alternativ upplåtelse till samma AB av avkastnings- eller nyttjanderätten av samma fastigheter mot ersättning som understiger marknadsvärdet föranledde uttagsbeskattning.

Tillämpning av UPL

MOTIVERING

X äger enligt förutsättningarna fyra hyresfastigheter som utgör omsättningstillgångar i byggnadsrörelse. Han avser att antingen överlåta fastigheterna till skattemässiga värden, som understiger

marknadsvärdena, till ett eget nybildat aktiebolag (NYAB) eller att behålla fastigheterna och upplåta driften av fastigheterna till NYAB mot en ersättning understigande marknadsvärdet.

Överlåtelse av fastigheterna

Av handlingarna framgår att X uppfört de aktuella fastigheterna i en av honom bedriven byggnadsrörelse. Fastigheterna utgör därmed omsättningstillgångar för honom. NYAB kommer enligt förutsättningarna inte att bedriva någon byggnadsrörelse utan enbart förvalta fastigheterna. Vid sådant förhållande kommer fastigheterna att utgöra anläggningstillgångar hos NYAB och aktierna blir i konsekvens härmed omsättningstillgångar (substitut för tillgångarna i byggnadsrörelsen) för X.

Tillgångarna ingår i näringsverksamhet och förvärvaren är omedelbart efter förvärvet skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet i vilken tillgångarna ingår (jfr 1 § och 19 § lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL). Förutsättningar finns därför att behandla överlåtelsen enligt UPL om också de övriga villkoren enligt UPL är uppfyllda. Överlåtelsen av fastigheterna skall enligt förutsättningarna ske mot ersättning motsvarande skattemässiga värden. I detta ligger att hänsyn tagits till värdeminskningsskatt som har gjorts vid beskattningen men inte i räkenskaperna (jfr 9 § UPL). Överlåtelsen avser samtliga omsättningstillgångar (jfr 20 § UPL). Den omständigheten att fastigheterna ändrar karaktär från omsättningstillgångar till anläggningstillgångar saknar betydelse. Eftersom aktierna i NYAB i X hand blir omsättningstillgångar saknar villkoren i UPL angående kvalificerade aktier betydelse (jfr bestämmelserna under rubriken "Villkor avseende kvalificerade andelar m.m."). Villkoren enligt UPL är därmed uppfyllda och uttagsbeskattning enligt punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall därmed inte ske.

Upplåtelse av fastigheterna

Om X i stället för att överlåta fastigheterna har kvar dessa och upplåter avkastnings- eller nyttjanderätten mot ersättning som understiger marknadsvärdet är reglerna om uttagsbeskattning i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL tillämpliga. Eftersom

undantaget i sjunde stycket av nyssnämnda anvisningspunkt avseende uttag av tjänst i samband med uttag av tillgång inte är tillämpligt och inte heller värdet av tjänsten kan antas vara ringa skall X uttagsbeskattas för mellanskillnaden mellan ersättningen från NYAB och marknadsvärdet på tjänsten.

X aktier i NYAB är i detta alternativ att anse som anläggningstillgångar i en verksamhet avseende fastighetsförvaltning.

Överklagas ej av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

12/99

- [RR:s dom den 29 mars 1999, målnr 6121-1998](#). Fråga om en förening är en ideell förening eller om den sedan bildandet varit en oregistrerad ekonomisk förening m.m.
 - [KR:s i Göteborg dom den 23 febr 1999, mål nr 1371-1996](#). Fråga om beskattning av s.k. förbjudet lån.
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 april 1999.

RR:s dom den 29 mars 1999, målnr 6121-1998

Fråga om en förening är en ideell förening eller om den sedan bildandet varit en oregistrerad ekonomisk förening m.m.

Överklagat förhandsbesked rörande inkomsttaxering.

Föreningen har funnits i ca 30 år och är verksam inom detaljhandeln. Enligt stadgarna är Föreningen en ideell förening som har till uppgift att äga samtliga aktier i det centrala bolaget X och förvalta butikernas gemensamma intressen i detta bolag. Aktierna utgör i princip Föreningens enda tillgångar. Föreningens medlemmar utgörs av de enskilda butikerna vilka alla bedrivs i aktiebolagsform. Av olika skäl har det nu befunnits angeläget att medlemmarna i fortsättningen själva skall äga aktierna i X AB i stället för Föreningen. Detta är tänkt att ske antingen genom att Föreningen till bokfört värde överlåter aktierna till medlemmarna eller genom att Föreningen upplöses och aktierna utskiftas till medlemmarna.

Föreningen ställde följande frågor.

Om SRN finner att Föreningen är en oregistrerad ekonomisk förening bör slutsatsen härav vara att

Delägarna redan äger aktierna i X AB direkt. En oregistrerad ekonomisk förening är inte en juridisk person och upplösningen av Föreningen torde därför inte innebära några skattekonsekvenser. Under förutsättning att SRN finner att Föreningen är en oregistrerad ekonomisk förening önskas svar på följande fråga:

1. Blir det några skattekonsekvenser för sökandena om Föreningen upplöses, och i så fall vilka?

Föreningen är en ideell förening

Om föreningen anses ha status av ideell förening kan dess upplösning eller en försäljning av aktierna i X AB aktualisera uttagsbeskattning i Föreningen och/eller utdelningsbeskattning för Delägarna. Med anledning härav önskar sökandena besked i följande frågor.

2a. Blir Föreningen uttagsbeskattad för övervärdet på aktierna i X AB när dessa överläts till Delägarna för bokfört värde?

2b. Blir medlemmen A beskattat såsom för utdelning till följd av sådan överlåtelse?

2c. Vilket blir det skattemässiga ingångsvärdet på medlemmen A:s i X AB?

3. Ett mer praktiskt alternativ kan vara att Föreningen upplöses och att dess tillgångar därmed skriftas ut till Delägarna. Blir svaren på frågorna 2a - 2c annorlunda och i så fall på vilket sätt?

SRN besvarade frågorna enligt följande.

Med hänsyn till vad som reglerats i Föreningens stadgar och vad som i övrigt framkommit om hur verksamheten organiserats anser nämnden att utgångspunkten för prövning i ärendet måste vara att Föreningen utgör en ideell förening som är obegränsat skattskyldig. Med denna utgångspunkt har nämnden att besvara frågorna 2 och 3 medan fråga 1 förfaller. Nämnden behandlar nedan de under fråga 2 ställda frågorna i en något annan följd än de ställts.

Fråga 2b

Enligt 3 § 8 mom. första stycket lagen (1947:576) om

statlig inkomstskatt (SIL) räknas till utdelning vad som i samband med ideell förenings upplösning, medlems avgång ur föreningen e.d. utskiftas till medlem utöver inbetald insats. Av det i bestämmelsen använda uttrycket "e.d" och av uttalanden i förarbetena till bestämmelsen, prop. 1976/77:135 s. 87, framgår att bestämmelsen kan tillämpas även i inte direkt angivna situationer såsom t.ex. vid vad som kan betecknas som en delupplösning av föreningen.

Enligt nämndens mening innebär den avsedda avyttringen av aktierna till medlemmarna en sådan väsentlig förändring för Föreningen att den kan anses därmed ha blivit föremål för en händelse som kan jämföras i vart fall med en delupplösning. De skatteeffekter som inträder till följd av avyttringen bör därför bli desamma som om ett belopp motsvarande underpriset fördelats på medlemmarna genom utskiftning. Utdelningsbeskattning enligt 3 § 8 mom. första stycket SIL bör således ske i den ifrågavarande situationen.

Fråga 2a

Såsom framgår av svaret på fråga 2b föranleder avyttringen av aktierna att medlemmarna skall beskattas som för utdelning. Det till medlemmarna överförda nettovärdet bör vid sådant förhållande inte undantas från uttagsbeskattning.

Fråga 2c

Mot bakgrund av att utdelnings- och uttagsbeskattning skall ske får anskaffningsvärdet för aktierna hos medlemmarna anses utgöras av marknadsvärdet.

Fråga 3

Enligt nämndens mening bör vid utskiftning av aktierna till medlemmarna motsvarande skattekonsekvenser inträda som svaren på frågorna 2a - c ger uttryck för.

Föreningen och medlemmen A överklagade SRN:s beslut till Regeringsrätten, som bland annat anförde.

Den grundläggande frågan i målet är om Föreningen, som är en sammanslutning av aktiebolag som bedriver detalhandelsförsäljning, är en juridisk person.

Vidare anförde Regeringsrätten.

Föreningen och medlemmen A har vidare lämnat bl.a. följande uppgifter. Föreningen har funnits i drygt 30 år. Den saknar organisationsnummer. X AB äger dotterbolaget Y AB som i sin tur äger fyra dotterbolag. Under dessa finns sammanlagt arton dotterbolag. Delägarna torde ha bokfört insatskapitalet som en tillgång och beskattats för eventuell vinst vid utträde ur Föreningen.

Av ingivna räkenskapshandlingar framgår att koncernens omsättning uppgår till ca 1 miljard kr per helår. Vidare framgår att medlemmen A i balansräkningen som anläggningstillgång tagit upp en andel i Föreningen till ett värde av 375 000 kr och i en not till posten anmärkt att det verkliga värdet fastställts av Föreningens årsstämma till 465 000 kr per andel.

Föreningen har i stadgarna betecknats som en ideell förening. Ideella föreningar kan delas in i två grupper, nämligen föreningar som har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intresse och föreningar med annat syfte. Om en förening har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intresse genom ekonomisk verksamhet anses den dock inte som en ideell förening.

En ekonomisk förening har enligt 1 kap. 1 § första stycket lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intresse genom ekonomisk verksamhet i vilken medlemmarna deltar som konsumenter eller andra förbrukare, som leverantörer, med egen arbetsinsats, genom att begagna föreningens tjänster, eller på annat liknande sätt. Enligt andra stycket i samma paragraf får en ekonomisk förenings verksamhet bedrivas i ett av föreningen helägt dotterbolag.

Av 1 kap. 2 § lagen om ekonomiska föreningar framgår att en ekonomisk förening skall registreras och att föreningen blir en juridisk person sedan den registrerats. Vidare framgår att en förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom annan ekonomisk verksamhet än sådan som avses i 1 kap. 1 § första stycket i lagen inte är en juridisk person, om det inte finns särskilda bestämmelser i någon annan lag. Föreningar av sistnämnda slag brukar ofta betecknas som oregistrerade ekonomiska föreningar, en

beteckning som också används om föreningar som i och för sig fyller kraven för att bli registrerade men som inte har registrerats.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Föreningen har till syfte att främja medlemmarnas ekonomiska intresse. Den genom Föreningen i koncernen bedrivna näringsverksamheten är av betydande omfattning och innefattar såväl egen detaljhandel som försäljning till butiksaktiebolagen. Med hänsyn till Föreningens organisation och i enlighet med bestämmelsen i 1 kap. 1 § andra stycket lagen om ekonomiska föreningar får Föreningen därigenom anses bedriva ekonomisk verksamhet. Föreningen har i stor utsträckning karaktär av ekonomisk förening och medlemmarna synes också åtminstone i viss omfattning ha behandlat sitt engagemang i denna som en andel i en ekonomisk förening vad gäller redovisning och beskattning. Förening får därför anses tillgodose medlemmarnas ekonomiska intresse genom att bedriva ekonomisk verksamhet. Den kan därför inte anses utgöra en ideell förening utan måste betraktas som en oregistrerad ekonomisk förening och är således inte en juridisk person. Det kan nämnas att Föreningen enligt vad som uppgivits saknar organisationsnummer vilket ger vid handen att den inte blivit föremål för taxering.

Eftersom Föreningen inte är en juridisk person kan några skattekonsekvenser inte uppkomma för Föreningen och den kan således inte söka förhandsbesked. Föreningens ansökan skall därför avvisas.

Att föreningen inte är en juridisk person innebär vidare att äganderätten till aktierna i X AB tillkommer medlemmarna i Föreningen. En upplösning av Föreningen medför därför inte några beskattningskonsekvenser för medlemmen A. Regeringsrätten förutsätter därvid att medlemmen A:s ägarandel i X AB inte förändras i samband med upplösningen av Föreningen.

Regeringsrätten upphäver förhandsbeskedet, avvisar ansökan från Föreningen och förklarar att inga beskattningskonsekvenser uppkommer för medlemmen A.

Jämför KR:s i Stockholm dom den 16 september 1998, mål nr 4512-1997 återgiven i rättsfallsprotokoll 29/98

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 april 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 23 febr 1999, mål nr 1371-1996

Fråga om beskattning av s.k. förbjudet lån.

Inkomsttaxering 1993.

Av den skattemyndigheten överklagad taxering.

SKM yrkade med överklagande av länsrättens dom att AB X skulle beskattas under inkomst av näringsverksamheten med 2 500 000 kr för ett förbjudet lån.

KR angav följande i frågan

"DOMSKÄL

Fråga om beskattning av s.k. förbjudet lån

Skattemyndigheten har gjort gällande att hänvisningen i 2 § 1 mom. första och andra styckena lagen om statlig inkomstskatt (SIL) till bl.a. 32 § kommunalskattelagen (KL) och tillhörande anvisningar ger utrymme att beskatta aktiebolag för förbjudna lån. Av 2 § 1 mom. första stycket SIL framgår dock att de angivna paragraferna i KL skall tillämpas vid taxering till statlig inkomstskatt endast "i den mån inte annat följer av denna lag". Med andra ord kan varken 32 § KL eller dess anvisningar tillämpas vid taxering till statlig inkomstskatt om en uttrycklig föreskrift i SIL inkomstskatt uttalar annat. Av 1 § 3 mom. SIL följer att juridiska personer skall erlägga statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet. Ett aktiebolag kan således inte beskattas för inkomst av tjänst. Någon laglig grund för att beskatta aktiebolag för lån enbart av det skälet att lånet har lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen föreligger därmed inte. Det kan noteras att Skattelagskommittén i sitt betänkande

"Inkomstskattelag", SOU 1997:2, föreslår en bestämmelse som reglerar att för juridiska personer förbjudna lån skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet."

KR avslog överklagandet.

Domen har överklagats av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 april 1999.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Under utbildning till sjuksköterska fick undersköterska ersättning från arbetsgivaren med belopp motsvarande grundlön vid heltidsarbete som sjukvårdsbiträde. Ersättningen motsvarande i stort sett den lön hon faktiskt uppburit vid arbete på 3/4-tid som undersköterska. Fråga om hon haft rätt till avdrag för kostnader för resor mellan bostaden och utbildningsorten. RR:s målnr: 614-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 33 § 2 mom. kommunalskattelagen.

Saken: Fråga vid beräkning av realisationsvinsten vid delförsäljning av aktier i fåmansföretag om hela eller endast en del (beräknad i proportion till aktieinnehavet) av kvarstående sparad utdelning skall få avräknas. RR:s målnr: 1140-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 3 § 12 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (i lydelse vid 1993 års taxering). Numera 3 § 12 b mom. femte stycket samma lag.

Saken: Fråga om avdrag för bidrag till Kungliga Teatern AB (Operan), även fråga om tillämpning av reglerna om representation. RR:s målnr: 2677--2684-1998.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 20 och 23 §§ samt punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370).

Saken: Fråga om stiftelse bedrivit verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar. RR:s målnr: 231-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 7 kap. 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Saken: Fråga om kammarrätt haft rätt att ex officio ta upp fråga om otillåten ändring av talan skett i länsrätten och i så fall om ändringen varit att anse som otillåten.

RR:s målnr: 618-1998.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 6 kap. 19 § taxeringslagen (1990:324).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

33/99

- [Regeringsrättens dom den 27 september 1999, mål nr 1385-1998](#)
Idrottsförenings skattskyldighet för inkomst för musikkonsert
- [KR:s i Sundsvall dom den 14 april 1999, mål nr 3805--3806-1995.](#)
Övertagande av skuld vid fusion med dotterbolag m.m.
- [KR:s i Göteborg dom den 25 augusti 1999, mål nr 459-1997.](#)
Skattefri ackordsvinst?
- [KR:s i Göteborg dom den 16 juni 1999, mål nr 8001-1996.](#)
Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning"
- [KR i Stockholms dom 1999-08-31, mål nr 8509-1998.](#) Överlåtelse av advokatverksamhet - undantaget i 3 kap 25 § ML tillämplig eller ej
- [KR:s i Jönköping dom den 20 september 1999, mål nr 1908-1998.](#)
Avdrag för underskott i nystartad verksamhet har medgetts beträffande en näringsfastighet trots att den förvärvats mer än fem år tidigare
- [SRN:s förhandsbesked den 27 september 1999.](#)
Underprisöverlåtelse, diskrimineringsregler och dubbelbeskattningsavtal. De nya bestämmelserna i 3 § 1 h mom. första och tredje styckena SIL om beskattning av fysisk person vid överlåtelse av aktier har inte ansetts strida mot diskrimineringsreglerna i Romfördraget och dubbelbeskattningsavtalet med Belgien
- [SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999.](#) Fråga om hur beskattning ska ske när delägarna vid en intern aktieöverlåtelse får olika köpeskilling per aktie
- [SRN:s förhandsbesked den 22 september 1999.](#) Fråga om status som investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

**Regeringsrättens dom den 27 september 1999, mål nr
1385-1998**

**Idrottsförenings skattskyldighet för inkomst för
musikkonsert.**

Överklagat förhandsbesked av den skattskyldige.

Inkomsttaxering 1998-2000

SRN:s förhandsbesked har refererats i protokoll 4/98.

Efter överklagande ändrade RR SRN:s förhandsbesked i vad det överklagats och förklarade att föreningens ifrågavarande anordnande av rockkonsert skall anses som en verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete.

RR angav följande skäl för avgörandet;
Enligt 7 § 5 mom. SIL är ideella föreningar, som uppfyller vissa angivna villkor, frikallade från skattskyldighet för bl.a. sådan inkomst som hänför sig till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse och som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Till sistnämnda slag av verksamhet räknas enligt momentets tredje stycke anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt sådan biografrörelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e.d.

Den i bestämmelsen gjorda uppräkningsen är inte avsedd att vara uttömmande. Som ytterligare exempel på finansieringskälla av traditionellt slag nämns i förarbetena danstillställningar och loppmarknader (prop. 1976/77: 135 s. 85) samt den tivolverksamhet som bedrevs av Barnens Dags Förening i Stockholm (SkU 1976/77: 45 s. 30).

Av föreliggande upplysningar i målet framgår bl.a. följande;

Föreningen, som har ideell inriktning på idrottslig ungdomsverksamhet, skall i samarbete med ett kommersiellt musikbolag anordna en högst en gång årligen återkommande rockmusikkonsert med den fördelning av arrangörsuppgifterna som anges i avtal mellan parterna. Föreningens medverkan skall bestå i att avtala om hyra av konsertplats, ordna med inhägnader och avgränsningar, tillhandahålla sanitära arrangemang, ordna utskänkningstillstånd och hyra vakter m.m. Föreningen skall vidare sköta marknadsföringen och den lokala biljettförsäljningen. Föreningens åtgärder kommer i allt väsentligt att ske genom omfattande frivilliga insatser av föreningens ledare och föräldrar till föreningens ungdomar. Föreningen skall för sin medverkan erhålla viss procentuell andel av biljettintäkterna från arrangemanget. Den vinst som på så sätt beräknas uppkomma för föreningen blir föreningens största inkomstkälla och kommer i sin helhet att användas för att främja idrottsverksamheten. Bolagets medverkan skall bestå främst i att förmedla artister till konserten och att delta med egen personal för handhavande av ljus- och ljudanläggning, scenuppbyggnad och dekor m. m. Bolaget erhåller sin procentuella andel av biljettintäkterna.

Vad sålunda och i övrigt upplysts ger vid handen att idrottsföreningens direkta och betydande åtgärder för konsertarrangemangets tillkomst och genomförande väsentligen sker på grundval av ideella insatser och att föreningens del av den ekonomiska vinsten på arrangemanget går till föreningens idrottsliga ungdomsverksamhet. Med hänsyn härtill kan det förhållandet att föreningen samverkar till arrangemanget med ett kommersiellt bolag inte anses utgöra hinder mot skattebefrielse för föreningens inkomster av detta.

Det låter sig visserligen säga att musikkonsserter inte räknas upp i lagtexten eller förarbetena som exempel på verksamhet som kan hänföras till de traditionella finansieringskällorna för ideellt arbete. Emellertid är uppräknningen, som nämnts förut, inte uttömmande. Det kan inte heller antas ha varit avsett att tillämpningen skulle låsas fast vid specifika förhållanden som var rådande vid lagstiftningens tillkomst på 1970-talet. Enligt RR:s bedömning får anordnande av en årlig konsert med musik av etablerat slag - hit hör sedan länge rockmusik - anses vara en aktivitet som inte i något för aktuell frågeställning avgörande hänseende skiljer sig från sådan festverksamhet m.m. som nämns i

7 § 5 mom. tredje stycket SIL eller förarbetena till lagstiftningen.

På grund av det anförda finner RR att föreningens ifrågavarande arrangörsverksamhet skall hänföras till sådan verksamhet avseende rörelse som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. I nu förevarande hänseende uppfylls således förutsättningen för att föreningen skall vara frikallad från skattskyldighet för inkomster från anordnande av det aktuella slaget av konsert.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

**KR:s i Sundsvall dom den 14 april 1999, mål nr 3805--
3806-1995.**

Övertagande av skuld vid fusion med dotterbolag m.m.

Inkomsttaxering 1991

Ett aktiebolag, X AB, har genom fusion som avses i 14 kap. 8 § aktiebolagslagen under 1990 uppgått i sitt moderaktiebolag, MB. Vid tidpunkten för fusionen saknades tillgångar i X AB, medan skulderna uppgick till ungefär 7,8 Mkr och i sin helhet utgjorde skulder till MB. Dessutom fanns kvarstående ej utnyttjade förlustavdrag om ca 8,5 Mkr. Skulderna härrörde från 1986 då MB förvärvade en fordran som ett tidigare dotterbolag till MB hade på X AB. Ifrågavarande fordran förvärvades för 5 000 kr av konkursförvaltaren och var nedskrivet till 0 kr. MB har tidigare erhållit betalning från X AB med ca 6,6 Mkr vilket upptagits som skattepliktig inkomst. DB:s kvarstående skuld till MB uppgick härefter till ca 7,8 Mkr.

SKM avvek från MB:s deklARATION genom att höja redovisad inkomst av rörelse med ca 7,8 Mkr avseende inkomst i samband med fusionen med DB. MB överklagade SKM:s beslut.

LR undanröjde SKM:s beslut med motivering att "I 2 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt ges bestämmelser i fråga om bl.a. fusioner enligt 14 kap 8 §

aktiebolagslagen. Därvid anges hur det övertagande företaget skall redovisa fordringar. För skulder i rörelse saknas motsvarande direkta bestämmelser. Huvudsyftet med bestämmelserna om inkomstbeskattningen i § 4 mom lagen om statlig inkomstskatt är dock att undanröja hinder för fusion. Grundtanken är därvid att moderbolaget efter fusionen i beskattningshänseende skall behandlas på samma sätt som om moder- och dotterföretag redan före fusionen varit samma skattesubjekt. Med hänsyn härtill och då lagligt stöd saknas för annan behandling i beskattningshänseende, saknas anledning att frångå bolagets deklaration."

SKM överklagade till KR som angav att "Vad som förekommit i kammarrätten inte föranleder inte annan bedömning än den länsrätten gjort" och fastställde LR:s dom i den överklagade delen. KR:s dom har överklagats av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 25 augusti 1999, mål nr 459-1997

Skattefri ackordsvinst?

Inkomsttaxering 1993.

Ett AB hade erhållit ett lån från ett finansbolag (Förvaltnings AB Gamlestaden) för inköp av andel i ett kommanditbolag som ägde fastigheter. Andelen i kommanditbolaget utgjorde inte omsättningstillgång hos AB:et.

Finansbolaget skrev ned lånet med visst belopp.

Fråga uppkom om den extraordinära intäkt som AB:et härmed erhöll var en skattefri ackordsvinst eller om den var skattepliktig.

KR fann att intäkten var skattepliktig och lämnade följande motivering.

"Gamlestaden och bolaget har träffat en uppgörelse innebärande att bolagets skuld till Gamlestaden skrivits ned med 6,5 miljoner kr. En ekonomisk uppgörelse mellan en gäldenär och hans borgenär betecknas som ackord (underhandsackord) under förutsättning att gäldenären vid tidpunkten för uppgörelsen var på obestånd. Enligt fast praxis (se bl.a. RÅ 1929 Fi 396 och 1963 ref. 48) utgör vinst genom ackord inte skattepliktig inkomst för gäldenären.

Frågan i målet är således i första hand huruvida bolaget vid uppgörelsetillfället var på obestånd.

Vad som avses med begreppet obestånd regleras bl.a. i konkurslagen (1987:672). Enligt 1 kap. 2 § andra stycket denna lag avses med obestånd (insolvens) att gäldenären inte kan rätteligen betala sina skulder och att denna oförmåga inte är endast tillfällig.

För att avgöra om betalningsoförmågan är endast tillfällig får en bedömning göras av gäldenärens hela ekonomiska situation. Denna bedömning får karaktären av en mer eller mindre långsiktig prognos där en helhetsbedömning av gäldenärens ekonomiska situation skall företas. Därvid skall beaktas bl.a. gäldenärens egen förvärvsförmåga, hans möjligheter att erhålla en ny kredit eller att få betalningsuppskov, den allmänna konjunkturtendensen i hans bransch och hans möjligheter att realisera annan egendom. Obestånd föreligger inte så länge gäldenären bedöms komma att i normal ordning reglera skulder som förfaller till betalning. Det saknar därvid i princip betydelse på vilket sätt gäldenären framskaffar medel till sådan betalning (jfr NJA 1994 s. 336).

Vad särskilt gäller obeståndsbegreppet enligt konkurslagen framhålls i förarbetena till denna lag (prop. 1975:6 s. 72) att lagberedningen inte har funnit lämpligt att ange någon bestämd tid som förutsättning för att betalningsoförmågan skall anses endast tillfällig. Saken bör enligt beredningen bedömas efter de föreliggande omständigheterna i det särskilda fallet. Med hänsyn till borgenärernas intressen bör emellertid någon längre tids betalningsoförmåga inte godtas. Ett fall då betalningsoförmågan kan anses tillfällig föreligger enligt beredningen när gäldenärens tillgångar i och för sig räcker till betalning av skulden men det tar en viss tid att realisera vad som behövs. Det bör ankomma på gäldenären att framlägga skäl som gör att hans

betalningsoförmåga kan anses endast tillfällig.

Bolagets uppgörelse med Gamlestaden om nedskrivning av lånet till 10 miljoner kr träffades den 30 december 1992. För att det nedskrivna beloppet skall anses utgöra en ackordsvinst och därmed för bolaget vara en skattefri inkomst skall bolaget visa eller i vart fall göra sannolikt att bolaget vid detta tillfälle var på obestånd. Att företrädare för Gamlestaden kan ha uppfattat situationen så att bolaget, från det att uppsägning skedde till det att uppgörelsen träffades var insolvent är således inte tillräckligt för att kunna konstatera att en obeståndssituation förelåg. Bedömningen skall, som framgår av det ovanstående, göras utifrån vad som kommit fram om bolagets hela ekonomiska situation.

Inledningsvis kan konstateras att, såvitt framkommit, bolaget upptog lånet hos Gamlestaden för att finansiera inköp av andelar i fastigheter. Det har upplysts att svårigheter förelåg vid den aktuella tidpunkten med att realisera dessa andelar. Emellertid saknas närmare utredning om vad en realisation skulle ha kunnat inbringa.

Bolagets rörelseresultat före bokslutsdispositioner rensat från koncernbidrag och andelar i kommanditbolagen har enligt utredningen i målet under de tre räkenskapsåren från den 1 juli 1989 fram till och med den 31 december 1992 visat överskott för vart och ett av åren. Annat har inte kommit fram än att bolaget under denna tid reglerade de skulder som förföll till betalning. Det är mot denna bakgrund anmärkningsvärt att, om en obeståndssituation förelåg, detta inte har kommit till uttryck i årsredovisningen eller revisionsberättelsen eller på annat sätt.

För att bolaget skulle kunna betala den nedskrivna skulden om 10 miljoner kr var det nödvändigt att delägarna i bolaget sköt till denna summa. I vad mån återstående belopp av den ursprungliga låneskulden, efter avdrag för vad en realisation av fastighetsandelarna inbringat, hade kunnat lånas upp på kreditmarknaden är oklart. Utredningen visar inte att möjlighet härtill saknats. Inte heller är det klarlagt att bolaget, för att kunna reglera skulden, inte på annat sätt kunnat framskaffa medel, exempelvis genom försäljning av annan egendom.

En gäldenär som ingår en ackordsöverenskommelse kan

inte vinna skattefrihet för den uppkomna inkomsten om inte de objektiva förutsättningarna föreligger vad gäller hans ekonomiska förhållanden. Det måste kunna fastställas att den aktuella överenskommelsen är ett verkligt ackord som har tillkommit på grund av gäldenärens insolvens och inte av andra skäl.

Från bolaget sida har gjorts gällande att orsaken till att fordringen skrevs ned var inte oroligheterna på finansmarknaden utan anledningen var bolagets obeståndssituation. Bolaget har utförligt argumenterat i denna fråga och har för att styrka sitt påstående åberopat vittnesförhör med en handläggare i Gamlestaden samt dess styrelseordförande under denna tid. Från skattemyndighetens sida har hävdats att det inte var bolagets ekonomiska situation som initierade uppgörelsen utan i stället den finanskris Gamlestaden hamnat i. Det som har kommit fram i målet i denna del talar enligt kammarrättens mening för att avvecklingen av Gamlestaden påverkat uppgörelsens slutliga utformning. I vart fall kan detta inte uteslutas. Det kan således inte klart fastställas att överenskommelsen mellan Gamlestaden och bolaget tillkommit enbart på grund av bolagets ekonomiska situation.

Sammantaget finner kammarrätten, i likhet med länsrätten, att bolaget inte förmått visa eller göra sannolikt att det vid tiden för uppgörelsen förelåg en obeståndssituation. Den genom nedskrivningen av skulden uppkomna vinsten är därför inte skattefri".

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 16 juni 1999, mål nr 8001-1996.

Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning".

Inkomsttaxering 1994

LR, vars bedömning KR delade, uttalade följande.

"Av 2 § 4 mom. nionde stycket lagen (1947:576) om

statlig inkomstskatt framgår att någon avdragsgill realisationsförlust inte skall uppkomma när en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25-31 §§ samma lag (anläggningstillgångar) till annan juridisk person och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

I lagrådets yttrande över prop. 1986/87:42 återfinns ett belysande uttalande om begreppet intressegemenskap. Lagrådet anförde följande (se s. 162). "Uttrycket "under i huvudsak gemensam ledning" är hämtat från kommunalskattelagen, där det förekommer i 57 § 2 mom. och i punkt 2 sjunde och elfte styckena av anvisningarna till 41 §. Det skulle kunna ifrågasättas om det är lämpligt att i en annan skatteförfattning använda samma uttryck men med en mer preciserad innebörd. Osäkerhet om uttryckets innebörd i kommunalskattelagen skulle då kunna uppkomma. Emellertid torde nämnda paragrafer i kommunalskattelagen inte tillämpas så att uteslutande ägarförhållandena skall vara avgörande vid bedömningen om två eller flera företag står under i huvudsak gemensam ledning. Det avgörande torde vara det faktiska inflytandet (jfr RÅ 1983 Aa 225)".

L AB har den 15 april 1993 sålt sina aktier i Å till O AB varvid en realisationsförlust om 770 059 kr har uppstått. I målet är fråga om företagen L AB och O AB vid tidpunkten för avyttringen har stått under i huvudsak gemensam ledning. Av ovannämnda förarbetsuttalanden framgår att det avgörande för bedömningen av om två företag står under i huvudsak gemensam ledning eller inte är vem som har det faktiska inflytandet i företaget, inte ägarförhållandena. I förevarande fall kan konstateras vid tidpunkten för avyttringen av de aktuella aktierna ägde OE 100 procent av aktierna i L AB och 50 procent av aktierna i O AB. Resterande 50 procent av aktierna i O AB ägdes av PE. Vidare var OE ensam styrelseledamot i L AB. I O AB var OE styrelseledamot och PE suppleant. Av 8 kap. aktiebolagslagen framgår att aktiebolag skall ha en styrelse samt att styrelsen svarar för bolagets organisation och förvaltningen av bolagets angelägenheter. En ledamot inom styrelsen skall vara styrelseordförande och denne har utslagsrösten vid lika röstetal. Eftersom OE var styrelseledamot och PE var suppleant i O AB vid tidpunkten för aktieöverlåtelsen får OE anses ha varit styrelsens ordförande. Enligt LR:s mening har han därför haft det faktiska inflytandet över såväl detta bolag som L AB. Med hänsyn härtill kan L AB

inte medges avdrag för den realisationsförlust som uppstått när bolaget sålde sina aktier i Å till O AB.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

KR i Stockholms dom 1999-08-31, mål nr 8509-1998

Överlåtelse av advokatverksamhet - undantaget i 3 kap 25 § ML tillämplig eller ej.

Omständigheterna var följande

Inför en omorganisation beslutades att två anställda advokater och en partner skulle inträda i rätten till advokatbyråns firma, fortsätta verksamheten i befintliga lokaler samt överta ansvaret för samtliga pågående uppdrag. Företagets goodwill och inventarier värderades till en miljon kronor, varav huvuddelen, 89 %, utgjorde goodwill, dvs rätten att använda advokatbyråns inarbetade firma och den därmed förknippade relationen till en större kundkrets. Inarbetade arvoden i pågående uppdrag reglerades för sig och omfattades inte av den ifrågavarande köpeskillingen. Advokatfirman ansåg att överlåtelsen omfattades av 8 § punkt 18 gamla lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML), enligt vilken undantag från momsplikt gäller för överlåtelse av verksamheten eller delar därav när förvärvaren är skattskyldig, förutsatt att verksamheten övergår oförändrad till den nye ägaren.

SKM var av den uppfattningen att undantagsregeln 8 § punkt 18 GML inte var tillämplig och angav bl.a följande; "Överlåtelsen har inte skett till en och samma köpare. I stället har överlåtelsen skett till tre köpare och verksamheten har således inte övergått oförändrad till en ny ägare. I lagtexten anges även att undantaget från momsplikt kan omfatta det förhållande när del av verksamhet överläts. Med del av verksamhet avses sådant förhållande att exempelvis en affärskedja överläts på så sätt att butiker överläts separat. Skattemyndigheten anser inte att sådant förhållande föreligger när en uppdelning efter klientstock säljs till flera advokater."

Advokatfirman genmälde att advokatverksamheten inte

hade förändrades genom överlåtelsen. Efter det att de två anställda inträtt som delägare i bolaget fortsatte verksamheten i samma lokal med samma adress, telefonnummer och inventarier som tidigare. Vidare ansåg Advokatfirman att det var av utan betydelse om verksamheten överlåtits till en eller två förvärvare.

SKM ändrade inte sitt beslut och hävdade bl.a att undantaget inte kan anses omfatta överlåtelse av enstaka delar i verksamheten eller vissa inventarier utan ska kunna särskiljas såsom självständig del av verksamheten. Verksamheten har delats upp och har därför inte övergått till en och samma köpare utan till flera. Verksamheten har därför inte övergått oförändrad till en ny ägare.

SKM:s beslut överklagades till LR i Stockholms län. LR meddelade i dom 1998-09-23 (mål nr 4266-96) bl.a följande:

"Enbart det förhållande att verksamheten har övertagits av flera förvärvare kan inte anses utesluta en tillämpning av undantagsbestämmelse i fråga om, som i förevarande fall, samtliga förvärvare är skattskyldiga. Vid en samlad bedömning finner länsrätten omständigheterna i målet vara sådana att skattefrihet enligt 8 § 18 lagen om mervärdesskatt ska medges."

SKM överklagade domen till KR i Stockholm och vidhöll att utformningen av regeln i 8 § 18 GML inte ger utrymme för annan tolkning än att det är fråga om en förvärvare. Av KR dom framgår att SKM till stöd för sin talan anförde följande:

"Om förutsättningar för undantaget i 8 § 18) lagen (1968:430) om mervärdesskatt (ML) skall anses vara uppfyllda vid överlåtelse av inventarier i samband med hel verksamhet måste det vara fråga om överlåtelse av inventarier och verksamhet till en förvärvare. Utformningen av regeln i 8 § 18) ML ger inte utrymme för annan tolkning än att det är fråga om en förvärvare. Därutöver skall bedömning av om samtliga förutsättningar föreligger för undantagsregeln, inklusive om förvärvaren är skattskyldig, kunna göras utan att flera från varandra fristående förvärvare måste bedömas. Det framgår av förarbetena, prop. 1989/90:111 s.117, att undantagsbestämmelsens tillämpning förutsätter att tillgångar överlåts till den som övertar verksamheten och är begränsad till de fall där

övertagaren är skattskyldig. I propositionen uttalar departementschefen bland annat att "Skattefriheten förutsätter att tillgångarna överlåts till den som övertar verksamheten som sådan" (skattemyndighetens understrykning). I det här fallet är det fråga om tre förvärvare. Det innebär att undantaget inte kan vara tillämpligt på överlåtelse av verksamhet när överlåtelsen sker till fler än en förvärvare."

KR, som delade LR:s bedömning, avslog överklagandet och fastställde LR dom.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

**KR:s i Jönköping dom den 20 september 1999, mål nr
1908-1998**

**Avdrag för underskott i nystartad verksamhet har
medgetts beträffande en näringsfastighet trots att den
förvärvats mer än fem år tidigare.**

Inkomsttaxeringen 1995.

A förvärvade en fastighet genom köpekontrakt den 22 december 1989 med tillträde den 30 december 1989, men A flyttade in först i januari 1990.

LR medgav avdrag för underskott i nystartad verksamhet vid 1995 års taxering trots att mer än fem år förflutit från förvärvet av fastigheten. SKM överklagade.

KR beslutade följande;

Den fråga som uppkommer i målet är om A vid tillämpningen av nämnda bestämmelse skall anses ha bedrivit näringsverksamhet under år 1989 genom att ha förvärvat en jordbruksfastighet med tillträde den 30 december samma år. Av betydelse för bedömningen av vad som skall anses utgöra startår är enligt KR:s mening att syftet med kvittningen är att underlätta nyföretagande och att kvittningsmöjligheten skall fungera som en starthjälp. Mot denna bakgrund bör inte endast förvärvet av äganderätten till en näringsfastighet

vara avgörande för om den skattskyldige skall anses ha startat en näringsverksamhet. Avgörande måste i stället i första hand vara om något arbete faktiskt har påbörjats. Det har i målet inte framkommit några omständigheter som visar att A utfört något arbete hänförligt till jordbruksverksamheten (numera näringsverksamhet) under 1989. Såsom LR funnit föreligger därför rätt till avdrag. SKM:s överklagande skall således avslås.

Kommentar:

Målet kommer att överklagas till RR.

Allmänt avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet kan medges enligt 46 § 1 mom. KL för det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och för vart och ett av de fyra närmast följande beskattningsåren.

Lagtextens ordalydelse tyder på att det är den tidpunkt då en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet påbörjas som är utgångspunkt för tidräkningen.

Av 21 § KL framgår att till näringsverksamhet räknas innehav av näringsfastighet. Att A bedrivit näringsverksamhet i kommunalskattelagens mening under 1989 är således klart och hon har också lämnat en blankett J1 som bilaga till sin deklaration. (För näringsfastigheter gäller således inte den praxis som tillämpas på rörelser, att de normalt ska ha lämnat intäkter innan de kan anses påbörjade.)

Redan på denna grund bör avdragsperioden således förläggas till tid från och med det år då förvärvskällan påbörjas.

Denna tolkning är dessutom, enligt RSV:s mening, i bäst överensstämmelse med syftena bakom lagstiftningen.

Av förarbetena, prop. 1993/94:50 s. 250f., framgår nämligen att syftet med bestämmelsen var att ge en starthjälp för verksamheter som kan tänkas utvecklas till livskraftiga företag men inte att utgöra ett generellt alternativ till huvudregeln om kvittning framåt i verksamheten.

Vid nyetablering av näringsverksamhet genom förvärv av fastighet, utgör den allt annat överskuggande

kostnaden normalt av initialkostnaden i form av köpeskillingen för själva fastigheten. Senare förvärv av inventarier o.d. kan i och för sig vara beaktansvärda, men understiger normalt väsentligt köpeskillingen för fastigheten.

I och med förvärvet av fastigheten uppkommer således en stor likviditetspåfrestning för företagaren. Då äganderätten till fastigheten normalt förvärvas vid köpekontraktets undertecknande föreligger också exempelvis rätt till avdrag för värdeminskning på fastighetens byggnader fram till årets slut. Det får därför anses vara i överensstämmelse med syftet med bestämmelserna att medge avdrag för dessa kostnader redan första året.

En annan tolkning leder till att kvittning kan ske först andra året. Detta skjuter upp skattelättnaden på ett sätt som utgör en extra påfrestning på företagarens likviditet och som därför är oförenlig med syftet med lagstiftningen.

En invändning kan vara att avdrag inte medges för passiv näringsverksamhet och att avdrag därför i praktiken inte alltid kommer ifråga för första året. En köpare som har för avsikt att vara aktiv i fortsättningen bör emellertid normalt ha varit sysselsatt med planering av inköp av inventarier, ombyggnationer m.m. samt med planering av verksamheten i sig i form av kostnads kalkyler o.d. varför verksamheten för andra än s.k. trottoarbönder normalt bör ha varit aktiv redan första året.

Att det i det enskilda fallet kan uppkomma negativa effekter p.g.a. att verksamheten påbörjats under senare delen av året och att det första årets underskott därför inte blivit så stort ligger i sakens natur när man, som lagstiftaren gjort, valt att knyta avdragstiden till beskattningsår.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 27 september 1999

Underprisöverlåtelse, diskrimineringsregler och dubbelbeskattningsavtal.

**De nya bestämmelserna i 3 § 1 h mom. första och tredje
styckena SIL om beskattning av fysisk person vid
överlåtelse av aktier har inte ansetts strida mot
diskrimineringsreglerna i Romfördraget och
dubbelbeskattningsavtalet med Belgien.**

Inkomsttaxering 2000-2002

Ett bolag (Bolaget) ägs till lika delar av sökandena (två fysiska personer) tillsammans med ett maltesiskt företag. Sökandena planerar att överlåta sina aktier i bolaget till ett nybildat svenskt aktiebolag som kommer att ägas av ett belgiskt företag ägt på samma sätt som Bolaget. Aktierna skall överlåtas mot ersättning motsvarande omkostnadsbeloppet vilket understiger aktiernas marknadsvärden. Sökandena frågar om överlåtelserna kommer att beskattas utifrån åsatt pris.

FRÅGA

Kommer en överlåtelse av aktierna i Bolaget att beskattas med utgångspunkt i överlåtelsepriset, dvs. det belopp som utgör aktiernas skattemässiga anskaffningsvärde?

SVAR

Sökandenas ifrågavarande överlåtelser av aktierna i Bolaget skall behandlas som om överlåtelserna skett mot ersättningar motsvarande marknadsvärdena.

MOTIVERING

Bestämmelserna om överlåtelser till underpris i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, är ändrade (3 § 1 h mom. första stycket och tredje stycket andra meningen). De nya bestämmelserna trädde i kraft den 15 juli 1999 och tillämpas på överlåtelser efter den 19 mars 1999 (SFS 1999:643). De i ansökningsplanerade

överlåtelseerna prövas därför med tillämpning av de nya bestämmelserna.

Interna svenska regler;

De nya bestämmelserna i SIL omfattar till skillnad mot tidigare även överlåtelser av aktier till svenska aktiebolag i vilka överlåtaren indirekt äger andel via utländsk juridisk person (3 § 1 h mom. tredje stycket andra meningen). Vid en prövning mot de interna reglerna i SIL skall alltså de aktuella överlåtelseerna behandlas som om de skett till marknadsvärden.

Dubbelbeskattningsavtalet med Belgien (1991:606); Avtalets bestämmelser om förbud mot diskriminering finns i artikel 24. Bestämmelserna gäller i fråga om företag i en avtalsslutande stat som ägs av personer i den andra avtalsslutande staten och omfattar således inte beskattningen av ägarnas andelar i företaget. Dubbelbeskattningsavtalets bestämmelser om diskriminering är således inte tillämpliga här.

Fördraget om Europeiska unionen med ändringar genom Amsterdamfördraget den 2 oktober 1997: Allmänt gäller inom EG-rätten att ett land har rätt att införa bestämmelser om särbehandling så länge det är fråga om att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang och skydda den egna skattebasen. Ett behov av att skydda den egna skattebasen aktualiseras när skatte krediter inte återförs till beskattning i den egna staten vid en upplösning av krediten (se Roger Persson SN 1995 s. 6). Förevarande bestämmelser förhindrar att en uppskjuten reavinstbeskattning i praktiken blir definitiv. Den särbehandling som uppkommer genom de aktuella bestämmelserna kan därför inte anses stå i strid med EG-rätten.

I artikel 43 (f.d. artikel 52) behandlas den grundläggande rätten att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare. I förevarande fall är det enbart fråga om att Bolagets ägare övergår från att äga Bolaget direkt till att äga Bolaget indirekt. Det är därför enligt nämndens mening inte här fråga om en sådan form av etablering som avses i fördraget.

I artikel 56 (f.d. artikel 73b) behandlas rätten till kapitalets fria rörlighet. Skattebestämmelser som behandlar utländskt kapital annorlunda genom att begränsa möjligheten till aktieförvärv med uppskjuten

beskattning kan utgöra ett hinder för investerare i en stat att investera i en annan. Enligt artikel 58 1 a (f.d. 73d 1 a) skall dock bestämmelserna i artikel 56 inte påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika ort. De åtgärder och förevaranden som avses får inte enligt punkten 3 i artikeln utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Det i artikel 58 1 a angivna undantaget torde bl.a. ha sin grund i det förhållandet att en majoritet av medlemsstaterna har bestämmelser i sina skattelagstiftningar som medför att utdelning från bolag i den egna staten beskattas lindrigare än utdelning från bolag i andra stater. Medan utdelning från den egna staten enligt bestämmelserna ifråga medför rätt för den skattskyldige att från den egna skatten avräkna den på utdelningen belöpande bolagsskatten föreligger inte annat än i undantagsfall, som ett resultat av ömsesidiga åtaganden i bilaterala dubbelbeskattningsavtal, någon sådan rätt när fråga är om utdelning som erhållits från utlandet. Detta leder ofta till att utdelning från utlandet blir föremål för dubbelbeskattning medan utdelning från den egna staten enkelbeskattas. Även i förevarande fall är det fråga om skattebestämmelser som syftar till att investeringar som görs med skattelättnader också beskattas i samma stat. SRN finner med hänsyn härtill att det i artikel 58 1 a angivna undantaget är tillämpligt i förevarande fall.

Mot bakgrund av ovanstående finner nämnden att varken dubbelbeskattningsavtalet eller EG-rätten ger stöd för att de interna svenska bestämmelserna på grund av diskriminering inte skall tillämpas på ifrågavarande överlåtelse.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999

Fråga om hur beskattning ska ske när delägarna vid en intern aktieöverlåtelse får olika köpeskilling per aktie

Inkomsttaxering 1999-2002

A, som är en fysisk person, är delägare i AB X som är moderbolag i ett stort konsultföretag. Delägarna är antingen anställda i moderbolaget eller i något av dess dotterbolag. Verksamheten är organiserad med ett moderbolag och ett antal dotterbolag. I moderbolaget bedrivs viss koncerngemensam verksamhet med några stycken anställda. Den egentliga verksamheten bedrivs i dotterbolag som är organiserade efter ett visst system. Man planerar nu att anpassa organisationen mot ett "One Form-koncept", vilket innebär att all verksamheten kommer att bedrivas i ett bolag.

I samband med en övergång till nämnda organisationsform planeras en intern aktieöverlåtelse innebärande att samtliga nuvarande delägare överlåter sina aktier till ett nytt ägarbolag, som blir moderbolag till driftbolaget. Det nya ägarbolaget kommer att ägas av samtliga delägare, och det kommer inte att bedriva någon verksamhet utom att förvalta aktier i driftbolaget. Skälen till den interna aktieöverlåtelsen anges vara bl.a. att underlätta pågående utträden och inträden som delägare, att alla delägare ska ha samma anskaffningsvärde för aktierna i det nya moderbolag samt att nollställa respektive delägars andel i inestående vinstmedel samt att reducera det framtida pris nyttillträdande delägare måste erlagga för en aktiepost.

Om den interna aktieöverlåtelsen sker kommer respektive delägare att erhålla olika köpeskillingar för sina aktier beroende på t.ex. olika andel i ackumulerade vinstmedel och anskaffningsvärden i bolaget.

Alla delägare i AB X har en lika stor aktiepost och enligt partneravtal representerar varje post en röst vid bolagsstämman.

A frågade: Kommer den vid den interna

aktieöverlåtelsen fastställda köpeskillingen att ligga till grund för reavinstbeskattning på sätt gäller för aktier i bolaget? Skatterättsnämnden äger förutsätta att köpeskillingen för A:s aktiepost väsentligen kommer att överstiga den genomsnittliga köpeskillingen av det nya ägarbolagets sammanlagda köpeskillning till delägarna för deras respektive aktieposter.

SRN beslutade följande;
" FÖRHANDBESKED

Med de i motiveringen angivna förutsättningarna skall vid beräkning av realisationsvinst den i ifrågavarande avtal angivna köpeskillingen tas upp som intäkt på sätt gäller för avyttring av aktier i bolaget.

MOTIVERING

Om någon tvingande bestämmelse i aktiebolagslagen (1975:1385) ej överträds står det delägarna fritt att på sätt de finner lämpligt sinsemellan fördela ett aktiebolags resultat eller, såsom i förevarande fall, i förväg träffa avtal härom. Av de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet följer att köpeskillingen vid den ifrågavarande avyttringen av aktier dikteras av de förväntningar om resultatfördelning som följer av avtalet. Anledning saknas därför att vid taxeringen frångå en köpeskillning som bestämts enligt de i ansöknings angivna grunderna, oavsett om den anges i separata avtal mellan delägarna och köparen eller specificeras i ett gemensamt avtal. Nämnden förutsätter därvid att köpeskillingen ej överstiger ett på dessa förväntningar grundat marknadsvärde på aktierna och att bestämmelserna i 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ej är tillämpliga".

Kommentar

RSV har överklagat förhandsbeskedet. Överklagandet har emellertid av förbiseende inte lämnats över till SRN inom föreskriven tid, varför det avvisats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 september 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 22 september 1999

Fråga om status som investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL

Inkomsttaxering 1999 - 2002.

Ett företag X AB (X) ansökte om förhandsbesked
huruvida X var ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom.
SIL och i så fall vid vilken tidpunkt X övergick till att
behandlas som ett investmentföretag.

SRN lämnade följande förhandsbesked.

X skall beskattas som ett investmentföretag enligt 2 §
10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL,
från och med ingången av 1999.

SRN lämnade följande motivering.

Utformningen av de särskilda skattereglerna för
investmentföretag talar för att ett företag, som - genom
att ändra sin verksamhetsinriktning och/eller genomgå
en ägarspridning - går över till att bli ett
investmentföretag, skall behandlas som ett
investmentföretag från och med ingången av ett
beskattningsår. För att ett företag skall beskattas som
ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL krävs
vidare att det är klart dokumenterat att
förutsättningarna för detta är uppfyllda, jfr RÅ 1991 ref.
88. Någon gång under andra halvåret 1998 får X:s
värdepappersinnehav anses ha blivit så välfördelat som
anges i 2 § 10 mom. tredje stycket SIL. Ett stort antal
fysiska personer äger sedan juni 1998 aktier i bolaget.
Med hänsyn till det anförda och under förutsättning att
bolaget även i fortsättningen uppfyller kraven för att
vara ett investmentföretag finner nämnden att X skall
beskattas som ett sådant företag från och med ingången
av 1999, dvs. från och med inkomsttaxeringen 2000.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

11/99

- [KR:s i Göteborg dom den 3 mars 1999, mål nr 7587-1998 och KR:s i Göteborg domar den 10 mars 1999 i mål 7564-1998 och 7665-1998](#) Privatinförsel av tobak m.m. Fråga om vad som skall anses vara en skattefri gåva vid en prövning av ett omhändertagande enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK)
 - [KR:s i Stockholm domar den 12 februari 1999 i mål nr 5143--5144-1996](#) Finansiellt instrument? Avdrag för förlust på delägares fordran på kommanditbolag som upplösts genom konkurs. 1994 års taxering
 - [KR:s i Stockholm dom den 20 januari 1999 i mål nr 7390-1996 och KR:s i Stockholm dom den 16 mars 1999 i mål nr 8602-1995](#) Uttagsbeskattning för beräknad ränta på lån från moderbolag till dotterbolag där koncernbidragsrätt saknats
 - [SRN:s förhandsbesked den 29 mars 1999](#) Koncernbidrag. Sambandet redovisning och beskattning
 - [SRN:s förhandsbesked den 16 februari 1999](#) Avdragsrätt personbil. Fråga om rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av personbil
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 april 1999.

KR:s i Göteborg dom den 3 mars 1999, mål nr 7587-1998 och KR:s i Göteborg domar den 10 mars 1999 i mål 7564-1998 och 7665-1998

Privatinförsel av tobak m.m.

Fråga om vad som skall anses vara en skattefri gåva vid en prövning av ett omhändertagande enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK).

1. Enligt 16 § sista stycket lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) skall överföringar av tobaksvaror mellan enskilda som sker utan vinstsyfte beskattas som

distansförsäljning. Beskattning skall dock inte ske om det rör sig om gåvoförsändelser.

Vid kontroll den 3 augusti 1998 av en postförsändelse ställd till TJ upptäckte Tullmyndigheten i Helsingborg 600 cigaretter. Tullen beslutade om omhändertagande med stöd av 3 kap. 4 § LPK.

TJ:s hustru, GJ, överklagade tullmyndighetens beslut. Hon anförde bl.a. cigaretterna var en gåva från henne till maken och att anledningen till att hon skickat hem cigaretterna med posten var att hon ville undvika övervikt.

Tullmyndigheten bestred yrkandet. Av utredningen i målet framgick bl.a. att makarna tillsammans varit på chartersemester.

LR, som fann att det saknades tillräckliga skäl att ifrågasätta GJ:s uppgifter om att cigaretterna var gåva från hennes man, biföll GJ:s överklagande.

I KR yrkade RSV att kammarrätten skulle undanröja LR:s dom och fastställa tullmyndighetens beslut. Som stöd för sin talan anförde RSV bl.a.

Inom EG-rätten finns bestämmelser om punktskatter på bl.a. tobaksvaror. Förfarandereglerna när det gäller alkohol- och tobaksvaror finns i rådets direktiv 92/12/EEG, det s.k. cirkulationsdirektivet. Bestämmelserna i direktivet har införlivats i svensk rätt genom bl.a. lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS). EG-bestämmelserna följer den s.k. destinationsprincipen som innebär att varor som släpps för konsumtion i en medlemsstat men som slutligen skall konsumeras i en annan medlemsstat skall beskattas där de konsumeras. Det enda undantaget från destinationsprincipen finns i artikel 8 i direktivet som reglerar resandes privatinförsel. Av vissa förarbetsuttalanden (prop. 1997/98:100 s. 115) framgår att tobaksskatt inte skall tas ut beträffande gåvoförsändelser. Däremot skall punktskatt tas ut vid överföringar mellan enskilda (16 § sista stycket LTS). Gränsdragningen mellan vad som skall anses vara gåva och överföring mellan enskilda blir givetvis ytterst en bevisfråga. Riksskatteverket delar inte den bedömning som gjorts av länsrätten. Det finns flera omständigheter beträffande den aktuella försändelsen som tyder på att försändelsen inte skall anses utgöra gåva eller åtminstone att gåvan redan fullbordats före

avsändandet. Om gåvan fullbordats före avsändandet och makarna sedan valt att skicka den per post torde bestämmelsen om överföringar mellan enskilda i 16 § femte stycket LTS vara tillämplig. Det framstår som troligt att GJ och hennes make tillsammans bestämt sig för att skicka hem paketet till Sverige. Den lämnade förklaringen om att syftet var att undvika övervikt ter sig inte trovärdig. Det framstår därför som betydligt mer sannolikt att makarna valt att skicka hem cigaretterna i postpaket för att undgå den höga punktskatten i Sverige och - genom att åberopa att försändelsen utgjort gåva - kringgå privatinförselbestämmelserna. Om GJ hade medfört cigaretterna i sitt bagage hade hon varit tvungen att betala skatt för de cigaretter som överskred den skattefria införselkvoten. Det är således mycket som talar för att cigaretterna skall beskattas i Sverige. Eftersom tullmyndigheten haft anledning anta att varorna skall beskattas i Sverige är omhändertagandebeslutet lagligen grundat. Det som senare tillkommit i målet förändrar inte den bedömningen. Länsrättens dom bör därför ändras.

GJ bestred ändring.

KR biföll RSV:s talan och anförde bl.a.

GJ har hävdats att den ifrågavarande försändelsen innebar en gåva till hennes make. Som Riksskatteverket har framhållit blir gränsdragningen mellan vad som skall anses vara en gåva respektive en överföring mellan enskilda ytterst en bevisfråga. Mot GJ:s påstående om att försändelsen varit en gåva har Riksskatteverket invänt i huvudsak att gåvan torde ha fullbordats i Spanien i samband med att makarna beslutade sända cigaretterna i postpaket och att det därför föreligger en skattepliktig överföring enligt 16 § femte stycket LTS. Enligt kammarrättens mening vinner denna bedömning stöd av dels det förhållandet att försändelsen inte innehållit något meddelande till maken, dels det som GJ i övrigt har uppgett om att anledningen till att cigaretterna sändes med post var att makarna vid hemresan ville undvika övervikt. Kammarrätten finner att de uppgifter som hittills har framkommit gör det så sannolikt att det inte rör sig om en gåva att det finns grund för omhändertagande av cigaretterna. Länsrättens dom skall därför ändras.

2. Kammarrätten har i två mål prövat frågan om vad som skall anses utgöra gåvoförsändelse av cigaretter.

I det första målet hade tullmyndigheten omhändertagit ett postpaket innehållande 12 x 400 gr tobak med stöd av 3 kap. 4 § LPK. I paketet fanns även ett kvitto.

Beslutet överklagades av mottagaren JA, som gjorde gällande att paketet var en personlig gåva. I handläggningen i LR och KR framkom bl.a. att JA:s far var bosatt i Spanien, att fadern utförde arbete i Spanien och att faderns arbetsgivare skickade cigaretterna avsedda för fadern. Anledningen till gåvan var att arbetsgivaren var skyldig fadern pengar.

Varken LR eller KR biföll JA:s talan. Kammarrätten uttalade bl.a.

JA har hävdade att den ifrågavarande försändelsen är en gåva från en bekant till hans far i Spanien. Som tullmyndigheten har framhållit blir gränsdragningen mellan vad som skall anses vara en gåva respektive en överföring mellan enskilda ytterst en bevisfråga. Mot JA:s påstående om att försändelsen är en gåva har tullmyndigheten invänt i huvudsak att det framstår som märkligt att en för JA okänd person sänder honom tobaksvaror och att det kvitto som fanns i försändelsen och som var utställt på X tyder på att de enligt kvittot inköpta varorna var avsedda för olika personer. Enligt kammarrättens mening har tullmyndigheten fog för denna bedömning. Vidare bör vid bedömningen av om en försändelse innebär en gåva eller en överföring mellan enskilda viss ledning kunna hämtas i de regler i artikel 9 punkt 2 i cirkulationsdirektivet som anvisas för att avgöra om varor är avsedda för privat eller kommersiellt bruk, bl.a. varornas kvantitet. När det gäller tobaksvaror anges att medlemsstaterna får fastställa referensnivåer till ledning för bevisningen avseende kommersiellt bruk som såvitt gäller röktobak inte får understiga 1,0 kg. Den kvantitet som den nu aktuella försändelsen innehåller överstiger avsevärt den sålunda angivna kvantiteten, vilket förhållande enligt kammarrättens mening talar för antagandet om ett i grunden kommersiellt syfte. Kammarrätten finner således att det som hittills har framkommit gör det så sannolikt att det inte rör sig om en gåva att det finns grund för omhändertagande av det aktuella varupartiet. Länsrättens dom skall därför inte ändras.

I det andra målet hade tullmyndigheten omhändertagit ett postpaket innehållande 40 000 cigaretter med stöd

av 3 kap. 4 § LPK. Mottagaren, JL, överklagade beslutet och anförde bl.a. att han fått cigaretterna i gåva från en vän i Portugal.

LR biföll inte överklagandet.

JL överklagade domen.

Tullmyndigheten bestred ändring och anförde bl.a. att den påstådda gåvan avsåg 200 cigarettlimpor med ett inköpspris i Portugal motsvarande ca 37 000 kr.

Domen överklagades till KR, som bl.a. anförde:

JL har hävdat att den ifrågavarande försändelsen är en gåva från en vän i Portugal. Som tullmyndigheten har framhållit blir gränsdragningen mellan vad som skall anses vara en gåva respektive överföring mellan enskilda ytterst en bevisfråga. Mot JL:s påstående om att försändelsen är en gåva har tullmyndigheten invänt i huvudsak att som gåva bör anses endast mindre kvantiteter av en vara, att något förtroligt meddelande inte medföljt försändelsen och att försändelsen troligen varit avsedd att ge en ekonomisk vinst för mottagaren samt att det därför föreligger en skattepliktig överföring enligt 16 § femte stycket LTS. Enligt kammarrättens mening kan vid bedömningen viss ledning hämtas i de regler i artikel 9 punkt 2 i cirkulationsdirektivet som anvisas för att avgöra om varor är avsedda för privat eller kommersiellt bruk, bl.a. varornas kvantitet. När det gäller cigaretter anges att medlemsstaterna får fastställa referensnivåer till ledning för bevisningen avseende kommersiellt bruk som såvitt gäller cigaretter inte får understiga 800 cigaretter. Den kvantitet som den nu aktuella försändelsen innehåller överstiger avsevärt den sålunda angivna kvantiteten, vilket förhållande enligt kammarrättens mening talar för antagandet om ett i grunden kommersiellt syfte. Kammarrätten finner att de uppgifter som hittills har framkommit gör det så sannolikt att det inte rör sig om en gåva att det finns grund för omhändertagande av det aktuella varupartiet. Länsrättens dom skall därför inte ändras.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 april 1999.*

**KR:s i Stockholm domar den 12 februari 1999 i mål nr
5143--5144-1996**

**Finansiellt instrument? Avdrag för förlust på delägarers
fordran på kommanditbolag som upplösts genom
konkurs. 1994 års taxering.**

Makarna R var delägare i ett KB. Makarna ägde vidare komplementären, R AB. Makarna R hade fordran på KB:et, vilket försattes i konkurs som avslutades den 29 november 1993. R AB försattes i konkurs under 1992, men konkursen avslutades först 1994. Fordran på KB:et var inte dokumenterad genom någon handling, men framgick av konkursförvaltarens berättelse.

Vid 1994 års taxering yrkade makarna R avdrag för 70 % av förlusten på fordran efter reducering för vad som utdelats i konkursen, eller vardera drygt 2,8 miljoner kr. Skattemyndigheten (SKM) ansåg inte att begreppet "bolag" i dåvarande lydelse av 24 § 2 mom. SIL innefattade KB. Vidare menade SKM att förlusten i vart fall inte var definitiv redan vid 1994 års taxering med hänsyn till att konkursen avseende komplementären inte avslutades förrän under 1994. Länsrätten delade SKM:s bedömning att förlust på fordran på KB inte omfattades av bestämmelserna i 24 § 2 mom. SIL.

Kammarrätten, som biföll makarna R:s överklaganden, anförde bl.a. följande.

Enligt 24 § 1 mom. SIL skall vid beräkning av realisationsvinst (eller realisationsförlust) såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen. I 24 § 2 mom. första stycket definieras vad som avses med avyttring av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorat sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller likvidation.

Definitionen på avyttring innebär inte någon förändring gentemot vad som gällde tidigare utan är i stället avsedd att vara en kodifiering av praxis (prop. 1989/90:110 sid 710). Enligt samma förarbeten (sid 392), gäller i konkursfallet att konkursen skall vara avslutad. Enligt 11

kap. 18 § konkurslagen (1987:672) är detta fallet när tingsrätten fastställt utdelning.

Fråga i målet är om en avyttring enligt 24 § 1 mom. SIL har ägt rum, vilket skulle innebära att fodran skulle vara avdragsgill. För detta krävs dels att det skall vara ett bolag som upplösts genom konkurs samt dels att fodran skall anses vara ett finansiellt instrument i lagens mening.

Termen bolag i ovannämnda lagrum måste även anses omfatta andra bolagsformer än aktiebolag. Kommanditbolaget omfattas således av lagrummet.

Vad gäller kriteriet finansiellt instrument framgår av förarbetena att begreppet är nytt för skattelagstiftningen (prop. 1989/90:110 sid. 722). Någon definition av det nya begreppet ges dock inte i lagstiftningen. Av specialmotiveringen till 27 § 1 mom. SIL framgår dock följande (prop 1989/90:110 sid 722)

"I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2 sid. 298) anges att med finansiellt instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företagen och staten lånar upp pengar eller i övrigt får tillskott av allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i ett värdepapperslöst system omfattas de av begreppen finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex optioner, omfattas av begreppet."

I Riksskatteverkets Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1994 års taxering (s. 413), diskuteras hur vidsträckt begreppet finansiellt instrument bör tolkas.

"Det kan diskuteras huruvida bestämmelsen gäller sådana fodringar som inte är avsedda för handel. Enligt RSV:s mening bör någon åtskillnad inte göras mellan förluster på aktier o. dyl och andra investeringar, dvs. när utlånade pengar har använts i bolagets verksamhet, varit normala rörelsemedel eller investeringsmedel."

Kammarrätten finner att R:s aktuella fodran utgör ett finansiellt instrument i angivet lagrums mening. Kommanditbolagets konkurs avslutades i november 1993. Av handlingarna i målet framgår att kommanditbolagets komplementär, R AB, försattes i konkurs 1992 och att konkursen avslutades 1994. Vidare framgår att komplementären, förutom aktiekapital om 50 000 kronor, saknade tillgångar. I konkursen erhöll endast staten utdelning med 79 595,90 kronor motsvarande 1,6 % av dess fodringar. Någon möjlighet för R att få betalt för sin fodran på kommanditbolaget via komplementären föreligger inte. R:s fodran på kommanditbolaget måste därför anses definitivt ha förlorat sitt värde.

Kommentar:

RSV har överklagat domarna och bl.a. anført att delägares fordran på KB inte utgör ett finansiellt instrument som avses i bl.a. 24 § 2 mom. SIL. Vidare anser RSV att begreppet "bolag" i dåvarande 24 § 2 mom. SIL eller begreppet "företag" i nuvarande lydelse inte innefattar kommanditbolag.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 april 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 20 januari 1999 i mål nr 7390-1996 och KR:s i Stockholm dom den 16 mars 1999 i mål nr 8602-1995

Uttagsbeskattning för beräknad ränta på lån från moderbolag till dotterbolag där koncernbidragsrätt saknats.

1. 1994 års taxering.

I målet var det fråga om ett livförsäkringsaktiebolag som hade givit sitt helägda fastighetsförvaltande dotterbolag ett räntefritt lån under en tid av tre år om c: a 925 Mkr. I processen anförde Bolaget att grund för uttagsbeskattning för räntefriheten saknades med hänsyn till att lånet lämnats från moderbolag till dotterbolag, varför reglerna om utdelningsbeskattning inte kringgåtts. Vidare anförde bolaget att innehavet av aktierna, som var näringsbetingade, utgjorde ett led i

bolagets normala verksamhet. Skattemyndigheten anförde att uttagsbeskattning skulle ske med hänsyn till att det saknades möjlighet att med skatterättslig verkan lämna koncernbidrag mellan bolagen. I praktiken kom därför ränteeftergiften att innebära ett otillåtet avdrag för moderbolaget.

Med hänsyn till att livförsäkringsbolaget inte med skatterättslig verkan kan ge eller ta emot koncernbidrag, fann länsrätten, vilken bedömning kammarrätten delade, att uttagsbeskattning skulle ske för beräknad ränta på lånebeloppet. Det förhållandet att livförsäkringsbolaget kunde ta emot skattefri utdelning från fastighetsaktiebolaget medförde inte annan bedömning.

Det kan noteras att domstolarna här godtagit att räntenivån bestämts efter den räntesats som arbetstagare påförs när denne erhåller ett räntefritt lån från arbetsgivaren. Bolaget menade dock att en eventuell uttagsbeskattning för ränta skulle baseras på armlängdsregeln och jämförelse skulle göras med den marknadsränta som gällde när lånet togs upp.

Kommentar:

Utgången överensstämmer med RSV:s uppfattning. Den skattskyldige har överklagat domen.

2. Fråga om tillämpning av den s.k. Lundinregeln.

1989 års taxering.

Ett s.k. 50 000 kr-bolag förvärvade ett skalbolag med bl. a. likvida medel och fordringar. För att finansiera förvärvet togs ett lån i bank om c:a 125 Mkr. Efter förvärvet lånade köparen medel av motsvarande storlek av dotterbolaget för att återbetala lånet från banken. På lånet från dotterbolaget utgick ingen ränta. Koncernbidragsrätt fanns inte mellan bolagen och inte heller kunde skattefri utdelning lämnas på grund av den s.k. Lundinregel i 7 § 8 mom. 9 st SIL.

Vidare tog dotterbolaget via sitt moderbolag över betydande koncerninterna lån. Någon ränta debiterades inte, men viss räntekompensation utgick från moderbolaget.

Domstolarna beskattade dotterbolaget för beräknad ränta på lånet till moderbolaget. Räntan bestämdes till

marknadsränta, vilken ansågs vara 12 procent. Bolaget beskattades också för skillnaden mellan beräknad marknadsmässig ränta på koncerninterna lån och erhållen räntekompensation.

Bolaget påfördes vidare skattetillägg på ej räntedebiterade belopp.

Kommentar:

Utgången överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 april 1999.

SRN:s förhandsbesked den 29 mars 1999

Koncernbidrag. Sambandet redovisning och beskattning

En koncern har sedan några år tillämpat ett system med koncernbidrag som innebär, att koncernbidragsmottagare omgående återbetalat 72 % eller 77 % av mottaget belopp. För det återbetalda beloppet har givaren inte yrkat avdrag vid inkomsttaxeringen och mottagaren har ej heller beskattats. För koncernbidraget har avdrag respektive beskattning skett på traditionellt sätt. I bokföringen redovisas såväl koncernbidraget som återbetalningen. Nettoeffekten i bokföringen efter ett koncernbidrag på 100 blir en kapitalöverföring på 28 resp. 23 motsvarande beräknad skatteeffekt. Systemet används för att koncernbidrag endast skall utnyttjas som ett instrument för att optimera koncernens samlade skattebelastning och inte för att överföra kapital.

SRN har i ett förhandsbesked 1993 godtagit redovisningen av koncernbidrag enligt föregående stycke.

I en ny ansökan 1998 vill koncernen dels få 1993 års förhandsbesked förlängt dels frågat om en ny metod kan godtas. Denna nya metod har samma syfte som den nu tillämpade men innebär en annan redovisningsmetod. Sålunda skall endast nettobeloppet mellan

koncernbidrag brutto och återbetalt belopp bokföras. Enligt exemplet ovan kommer därför endast 28 resp. 23 att bokföras som kostnad hos givaren. I deklarationen kommer i samma exempel 72 respektive 77 att avdragas som "Återläggning av kapitaldel" hos givaren utan motsvarande bokföring. Motsvarande inkomstredovisning sker hos mottagaren.

SRN har i sitt beslut förlängt den nu tillämpade metoden samt även godtagit den nya nettometoden. Nämnden var inte enig. Två ledamöter ville endast godta nettobeloppen som koncernbidrag. De anförde:

"Reglerna i 2 § 3 mom. SIL reglerar koncernbidrag som lämnas från givare till mottagare. Reglernas utformning talar för att det som avses är en förmögenhetsöverföring från en givare till en mottagare.

Till grund för reglerna om koncernbidrag låg förslagen i betänkandet (SOU 1964:29) Koncernbidrag m.m. I den föreslagna lagtexten (sid 14) hade intagits som ett villkor att bidraget lämnats kontant eller i form av fordran eller genom efterskänkande av fordran. Som motivering härtill anfördes (sid 100) praktiska skäl. Genom det föreslagna villkoret undveks de värderingsproblem som uppstår om överföringen sker i form av andra tillgångar. Vid lagstiftningen togs detta villkor inte med i lagtexten. Förslaget hade enligt redovisningen i propositionen (prop 1965:126 sid 70) kritiserats av flera remissinstanser och det anmärktes särskilt att Sveriges redareförening tagit upp frågan om vinstöverföring genom inte marknadsmässig prissättning vid inbördes leveranser. Föreningens uttalande citerades. Detta avslutades med att föreningen hemställde, att bestämmelserna ändrades så, "att avdragsrätten för vinstöverföringar genom prisreduktioner eller pristillägg vid affärer mellan närstående företag bedöms på samma sätt, som då öppna koncernbidrag lämnats". Departementschefen förklarade sig (sid 73) dela den uppfattningen, att koncernbidrag bör kunna lämnas även genom att prissättningen på varor och tjänster sätts lägre eller högre än normalt. Ett oeftergivligt villkor skulle vara att bidraget redovisades öppet i självdeklarationen eller därtill fogad bilaga. Härefter konstateras "Detta innebär att det belopp varmed överföring skett skall anges". Enligt vår mening framgår av de redovisade förarbetena till lagreglerna att det som avsågs med koncernbidrag var en förmögenhetsöverföring.

Sökande har som förutsättning för samtliga frågor angett att endast ett nettobelopp skall överföras från givaren till mottagaren. Nettobeloppet är avsett att framräknas i koncernens skatteoptimeringsprogram och skall svara mot vad som återstår efter det att ett framräknat (och i deklARATIONEN redovisat) koncernbidrag reducerats med en till givaren framräknad utdelning. Enligt vår mening har därmed som koncernbidrag endast lämnats det överförda nettobeloppet.

De ställda frågorna borde enligt vår mening ha besvarats i enlighet härmed."

En tredje ledamot anförde följande.

"Enligt 2 § 3 mom. SIL är koncernbidrag som lämnas mellan bolag i samma koncern under vissa förutsättningar avdragsgilla för det givande bolaget. Att koncernbidrag enligt lagtexten skall lämnas måste enligt min mening tolkas på så sätt att hela det belopp för vilket avdrag yrkas måste lämnas till det mottagande bolaget. Detta kan ske genom att bidraget betalas ut kontant eller genom att ett skuldförhållande uppstår. Att utbetalningen eller skuldföringen i ett senare skede kompenseras genom en utdelning eller kapitaltillskott i den andra riktningen bör enligt min mening i och för sig inte påverka avdragsrätten för det utgivna koncernbidraget. Att endast betala ut eller skuldföra den skattevinst som erhålls p.g.a. koncernbidraget kan dock inte anses uppfylla lagens krav."

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 16 februari 1999

Avdragsrätt personbil

Fråga om rätt till avdrag för ingående skatt vid förvärv av personbil.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökanden, ett bolag, drev revisionsverksamhet och leasade i denna verksamhet ett 40-tal personbilar. När leasingperioden upphörde fick bolaget vanligen möjlighet att förvärva bilen. Bolaget hade för avsikt att utnyttja denna möjlighet i syfte att återförsälja bilarna till t.ex. bilhandlare, leasegivare, anställda i bolaget eller andra privatpersoner. Frågan var om dessa försäljningar utgjorde sådan "återförsäljning" som avses i 8 kap. 15 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML

SRN ansåg inte att lagtexten i ML ger någon närmare ledning för att avgöra vad som är att hänföra till begreppet "återförsäljning" utan menade att ledning måste sökas i förarbetena till bestämmelsen i 8 kap. 15 § ML. SRN redogjorde därefter för förarbetena enligt följande.

"I specialmotiveringen till 8 kap. 15 § ML, prop 1993/94: 99 s. 214 f., anges att bestämmelsen motsvarar avdragsförbudet i 18 § första stycket 2 i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt (GML). Vid denna lags tillkomst togs en bestämmelse in i 18 § andra stycket enligt vilken avdragsrätt inte förelåg för ingående skatt som belöpte på anskaffning av personbil för annat ändamål än återförsäljning eller uthyrning i yrkesmässig verksamhet. Av förarbetena, prop. 1968:100. s. 141, framgår att bestämmelsen såvitt den avsåg återförsäljning tog sikte på den yrkesmässiga bilhandeln. När GML upphävdes 1994 och ersattes med ML förelåg enligt bestämmelsens då gällande lydelse i 18 § första stycket 2 inte avdragsrätt för ingående skatt som belöpte på anskaffning av personbil eller motorcykel för annan verksamhet än sådan som avsåg yrkesmässig personbefordran, återförsäljning eller uthyrning."

SRN gjorde därefter följande bedömning.

"Mot bakgrund av det sagda framstår enligt nämndens mening som klarat att undantaget från avdragsförbudet vid tillämpningen av GML endast avsåg sådan yrkesmässig återförsäljning som skedde inom traditionellt bedriven bilhandel. Även om den motsvarande bestämmelsen i ML fått en något annorlunda redaktionell utformning än vad som gällde enligt GML finns det inte något som tyder på att avsikten har varit att ge begreppet "återförsäljning" en annan innebörd i ML än vad som tidigare gällde enligt GML. Med återförsäljning skall således även enligt 8 kap. 15 § 1 ML avses försäljning som sker i sådana former som utmärker en yrkesmässigt bedriven bilhandel. Härunder faller inte bolagets tillfälliga förvärv av sådana personbilar som tidigare hyrts för användning i bolagets revisionsverksamhet, trots att bolagets syfte vid förvärvet är att avyttra dem."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt. Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

32/99

- [SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999.](#) Differentierad utdelning m.m. Aktieägarna i ett fåmansföretag överväger att differentiera utdelningen sinsemellan beroende på resultatet i de olika verksamhetsgrenar där resp. delägare är verksam. Om man varje år röstar fram olika utdelning på bolagsstämman sker beskattning enbart enl. reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Om man i stället överlåter aktier sinsemellan sker förmånsbeskattning enl. 41 § KL. Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig
 - [SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999.](#) Reavinstbeskattning av aktier i fåmansföretag då olika vederlag utgått för olika aktier ska ske efter den i verkligheten erhållna köpeskillingen
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 september 1999.

SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999.

Differentierad utdelning m.m.

Aktieägarna i ett fåmansföretag överväger att differentiera utdelningen sinsemellan beroende på resultatet i de olika verksamhetsgrenar där resp. delägare är verksam. Om man varje år röstar fram olika utdelning på bolagsstämman sker beskattning enbart enl. reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Om man i stället överlåter aktier sinsemellan sker förmånsbeskattning enl. 41 § KL. Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig.

Inkomstslaget kapital och tjänst.

I företaget bedrivs flera olika verksamheter och aktieägarna är verksamma i olika grenar. Man önskar nu differentiera utdelningen i bolaget så att den avspeglar det faktum att dessa gett olika resultat. De aktieägare som varit verksamma i en lönsam gren ska erhålla större utdelning än de som varit verksamma i en mindre lönsam gren.

Alternativ 1

I alternativ 1 ska differentieringen röstas fram årligen på bolagsstämman. Endast ett aktieslag ska användas. Aktieägarnas godkännande av och åtagande att följa den differentierade vinstutdelningen regleras i aktieägaravtalet. Där ges styrelsen i bolaget i uppdrag att på särskilt angivna grunder beräkna vinstutdelningen för resp. aktieägare. Aktieägarna förbinder sig i avtalet att vid bolagsstämma rösta för den av styrelsen föreslagna vinstutdelningen och att acceptera den föreslagna differentieringen. De aktieägare som röstar emot styrelsens förslag skall anses ha gjort sig skyldiga till ett avtalsbrott som medför en skyldighet att erlægga ett avtalsvite.

Ett internt resultat fastställs för varje verksamhetsgren med ledning av de dit hörande intäkterna och kostnaderna. Utdelningen för resp. verksamhetsgren baseras sedan på detta resultat.

Fråga 1

En utdelning till varje aktieägare med olika belopp baserad på aktieägarens interna resultat innebär för mig (sökanden) att den utdelning jag kommer att uppbära på mina aktier kommer att avvika från den genomsnittliga utdelningen i bolaget. Kommer detta förhållande att medföra att utdelningen på mina aktier till någon del skall beskattas i inkomstslaget tjänst utöver vad som följer av reglerna i 3 § 12 mom. SIL?

Svar

Utdelningen föranleder ej annan inkomstbeskattning i inkomstslaget tjänst än vad som kan följa av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Motivering

Ingåendet av det ifrågavarande aktieägaravtalet, binder inte bolagsstämman i associationsrättsligt hänseende och innebär således inte någon sådan omvandling av aktier i bolaget, som skall medföra att aktier i bolaget skall anses avyttrade. Aktieägarna kan också, om de är ense och någon tvingande bestämmelse i aktiebolagslagen ej överträds, besluta om olika

utdelning på olika aktieägares aktier även om alla aktier är av samma slag. Anledning saknas därför att i inkomstskattehänseende behandla den omfrågade utdelningen som annat än just utdelning.

Alternativ 2

Även i detta alternativ ska endast ett aktieslag användas, men med lika utdelning på varje aktie. På sätt som framgår av konsortialavtalet är utdelningen differentierad mellan olika aktieägare på så sätt att storleken av utdelningen för en aktieägare följer av dennes aktieinnehav. Aktieinnehavets storlek baseras huvudsakligen på resultatet i den verksamhetsgren där aktieägaren varit verksam. Bestämmandet av internresultatet sker på samma sätt som i alternativ 1.

Styrelsen får i detta fall enligt aktieägaravtalet i uppgift att på särskilt angivna grunder beräkna aktieinnehav för varje aktieägare samt att administrera köp och försäljning av de aktier som skall omfördelas. Utgångspunkten för styrelsens beslut om vilka aktieägare som ska erbjudas att förvärva ytterligare aktier och vilka som kommer att behöva avyttra aktier, för att ett på rätt sätt differentierat innehav ska uppnås, är de olika verksamhetsgrenarnas interna resultat.

Fråga 3

En omfördelning av aktieägarnas aktieinnehav med utgångspunkt från aktieägarnas interna resultat innebär för min del att jag kommer att erbjudas förvärva ytterligare aktier eller åläggas att sälja del av mina aktier i bolaget. Förvärv alternativt försäljning kommer att ske till det årligen fastställda transaktionspriset. Skall mitt förvärv av ytterligare aktier i bolaget anses innefatta en sådan förmån som enligt den s.k. värdepappersregeln i p. 4 första stycket av anv. till 41 § KL ska tas upp som intäkt av tjänst?

Svar

Förvärvet av aktier innefattar en sådan förmån som skall beskattas enligt fjärde stycket i p. 4 av anv. till 41 § KL.

Motivering

Med de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet

får det antas att ifrågavarande förvärv av aktier sker på förmånliga villkor. Beskattning skall därför ske på sätt anges i förhandsbeskedet, jfr RÅ 1997 ref. 81.

Fråga 8

Kan de förfaranden som planeras genomföras i enlighet med ovan beskrivna alternativ 1 eller alternativ 2 komma att omfattas av bestämmelserna i lagen mot skatteflykt?

Svar

Lagen mot skatteflykt är inte tillämplig.

Motivering

Skatteflyktslagen kan ej anses tillämplig.

Övriga frågor förföll eller avvisades.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 september 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999.

Reavinstbeskattning av aktier i fåmansföretag då olika vederlag utgått för olika aktier ska ske efter den i verkligheten erhållna köpeskillingen.

Inkomstslaget kapital och tjänst.

Ett aktiebolag ägs av flera personer som är verksamma i bolaget. Vid en omorganisation ska aktierna i bolaget säljas till ett nybildat bolag i vilket aktieägarna också är delägare. Aktierna i det nybildade bolaget förvärfvas för nominellt belopp. Aktieägarna erhåller då olika vederlag för sina aktier beroende på att de har olika stora delägarreserver i bolaget. Dessa reserver har byggts upp av resp. delägarers andel av resultatet i bolaget över åren.

Resultatdelningssystemet består av en fast och en rörlig

del. Den fasta delen skall fastställas med hänsynstagande till delägarrens lönsamhet, dennes befattning, egen arbetsinsats och totalt fakturerad volym. Den fasta ersättningen fastställs årligen och skall direkt spegla delägarrens måluppfyllelse. 20 % av bolagets operativa resultat fördelas lika mellan delägarna. Återstående resultat fördelas genom indelning av delägarna i olika resultatdelningsgrupper. Inplaceringen sker med hänsyn till delägarnas allmänna nyttighet för den totala verksamheten. Den rörliga delen är inte tillgänglig för lyftning utan kvarstår som specifik delägarreserv.

Delägarna ska enligt delägaravtalet tillse att bolaget har en stark ekonomisk kapitalbas genom att bidra med en kapitalinsats. Vid inträde ska kapitalinsatsen bestå av aktiekapital och förlagslån som är tio gånger så stort som insatsen. Förlagslånet amorteras i lika delar över fem år. Avsättningen till den egna delägarreserven är obligatorisk.

Utträdande delägare kan i annat fall än s.k. fientligt utträde få sina aktier lösta för en köpeskilling motsvarande aktiernas nominella värde med tillägg för delägarrens beskattade och obeskattade reserver. Dock kan obeskattade reserver i stället anordnas som pension.

Den planerade aktieöverlåtelsen avses ske på så sätt att delägarna i bolaget säljer sina aktier för ett belopp som svarar mot varje aktieägares andel av beskattade och obeskattade reserver. Delägarreservernas storlek varierar från delägare till delägare. Skillnaden är i vissa fall betydande. Köpeskillingarna för de olika aktieägarnas aktieposter kommer således att variera med avsevärda belopp.

Försäljningen planeras gå till så att separata köpeavtal upprättas mellan det köpande bolaget och var och en av de säljande delägarna.

Fråga 1

Jag avser att avyttra mina aktier för ett pris som avviker från det genomsnittliga pris som övriga delägare erhåller för sina akiter. Kommer detta förhållande att medföra att den avtalade köpeskillingen skall frångås vid taxeringen?

Fråga 2

Om svar på fråga 1 är ja, hur ska beskattningen ske?

FÖRHANDBESKED

Med de i motiveringen angivna förutsättningarna skall vid beräkning av realisationsvinst den i ifrågavarande avtal angivna köpeskillingen tas upp som intäkt på sätt gäller för avyttring av aktier i bolaget.

MOTIVERING

Om någon tvingande bestämmelse i aktiebolagslagen (1975:1385) ej överträds står det delägarna fritt att på sätt de finner lämpligt sinsemellan fördela ett aktiebolags resultat eller, såsom i förevarande fall, i förväg träffa avtal härom. Av de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet följer att köpeskillingen vid den ifrågavarande avyttringen av aktier dikteras av de förväntningar om resultatfördelning som följer av avtalet. Anledning saknas därför att vid taxeringen frångå en köpeskillning som bestämts enligt de i ansöknings angivna grunderna. Nämnden förutsätter därvid att köpeskillingen ej överstiger ett på dessa förväntningar grundat marknadsvärde på aktierna och att bestämmelserna i 3 § 1 h mom. SIL ej är tillämpliga.

Fråga 2 förfaller.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

10/99

- [RR:s dom den 26 februari 1999, målnr 3162-1998](#). Fråga om skattefrihet för utdelning från dotterbolag enligt skatteavtalet med Schweiz
 - [KR:s i Jönköping dom den 19 mars 1999, målnr 2625-1996](#). Fråga om en ideell förening är begränsad skattskyldig enligt 7 § 5 mom. 4 st lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 mars 1999.

RR:s dom den 26 februari 1999, målnr 3162-1998

Fråga om skattefrihet för utdelning från dotterbolag enligt skatteavtalet med Schweiz

X AB är moderbolag i en koncern som bedriver verksamhet främst genom dotterbolag i och utanför Sverige. Dotterbolagen har emellanåt behov av att lånefinansiera sin verksamhet och koncernen har därför byggt upp en central finansfunktion i en schweizisk filial till ett holländskt bolag. På grund av ändrade skatteregler i Nederländerna överväger moderbolaget att låta bolagisera verksamheten i Schweiz och föra över ägandet till Sverige alternativt etablera ett nytt helägt dotterbolag i Schweiz.

X AB önskar få besked om verksamheten i det tilltänkta finansbolaget utgör sådan förvaltning av värdepapper eller därmed likartad lös egendom som avses i artikel 25 § 5 i skatteavtalet med Schweiz.

SRN svarade ja på frågan i ett förhandsbesked meddelat den 3 april 1998 och ansåg att utdelning från det planerade finansbolaget inte är skattefri för det svenska moderbolaget.

Sökanden har den 29 april 1998 överklagat förhandsbeskedet. RR ändrade i dom den 26 februari 1999 nämndens besked och förklarade att den i ansökan beskrivna verksamheten inte kan anses utgöra förvaltning av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom i avtalets mening.

Kommentar:

RR:s dom är kortfattad och det är svårt att avgöra när en verksamhet ska anses utgöra förvaltning av värdepapper. Frågan kan möjligen klargöras ytterligare genom en ny ansökan om förhandsbesked där ett omsökt moderföretag avser att genomföra en omstrukturering av företag i Schweiz. Fråga är bland annat huruvida lämnad utdelning blir skattefri för sökanden.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 mars 1999.*

KR:s i Jönköping dom den 19 mars 1999, målnr 2625-1996

Fråga om en ideell förening är begränsad skattskyldig enligt 7 § 5 mom. 4 st lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt

Inkomsttaxering 1991

Överklagande av föreningen.

Föreningen har åsatts taxering för i deklarationen redovisad nettointäkt av rörelse med 53 771 kr.

Föreningen har anfört besvär mot taxeringsbeslutet och yrkat att den skall anses vara en allmännyttig ideell förening samt att all verksamhet som den bedriver bedöms som allmännyttig och därmed skattefri.

Länsrätten avslog besvären och anförde bland annat.

Föreningen är en intresseförening för husvagns- och husbilsägare. Föreningen är ansluten till riksorganisationen, som har 17 lokalföreningar.

Föreningens syfte är att personer med samma intresse, husvagnar och campmobiler, skall kunna umgås och utbyta erfarenheter samt att hela familjer skall kunna delta. Enligt de stadgar för riksorganisationen, som gällde det nu aktuella inkomståret, är föreningens syfte bl.a. att

- främja användande av husvagn eller motsvarande för aktiv fritid och nytta
- verka för god medlemsvård och goda relationer med föreningens omvärld
- som remissinstans tillvarata medlemmars intressen, varvid speciellt trafiksäkerhetsfrågor och utformning av campingplatser skall beaktas
- genom utbildning och träning göra medlemmarna till ett föredöme i trafiken.

Föreningen, som är religiöst och politiskt neutral, driver en campingplats, dit endast medlemmar har tillträde, samt en campingplats, dit även allmänheten har tillträde. Skötsel av campingplatserna ombesörjs av campingvärdar, vilka är föreningsmedlemmar. Ersättning för utfört arbete utgår ej. Medlemmar verkar även som parkeringsvakter vid husvagnsutställningen på Elmia i Jönköping en gång om året. För detta erhåller föreningen viss procent av parkeringsavgifterna. Föreningen bekostar mat och dryck för parkeringsvakterna. Under 1990 har föreningen varit arrangör för det nordiska medlemsmötet, vilket var förlagt till Karlsborg. Till detta möte har föreningen engagerat bl.a. musiker, discjockeys och trollerikonstnärer. Övriga aktiviteter i föreningens regi har varit fisketävlingar, flugbindning, boulemästerskap, boccia, varpa, gemensam städning och upprustning av campingplatserna, diverse samkväm med mat etc vid årets högtider samt arrangerande av grisfester. Härutöver har barn- och ungdomsaktiviteter anordnats. Dessa har inte varit av den art och sådant omfång att föreningen sökt lokalt aktivitetsstöd för denna del av verksamheten.

Föreningen har anfört bl.a. följande: Den är definitivt inte någon intresseförening. Den har granskats av Lotterinämnden och efter överklagande av nämndens beslut, av Civildepartementet bedömts som allmännyttig. Överskottet av verksamheten beror på ideellt arbete. Av medlemmarna i föreningen är cirka tio icke husvagnsägare. Föreningen förlorar medlemmar därför att man har ett starkt krav på att medlemmarna

skall ställa upp i olika aktiviteter. Campingverksamheten har enligt bokslutet en stor tyngd men i verkligheten förekommer en mängd aktiviteter, som inte kommer fram i något bokslut. Det är campingverksamheten som visar sig i räkenskaperna.

Skattemyndigheten har förklarat sig inte bestrida att social verksamhet eller andra aktiviteter av allmännyttig karaktär förekommer men hävdar att dessa dock är av ganska liten omfattning. Myndigheten har vidare anfört följande: Vad som enligt räkenskaperna föreningen lagt ned på dess aktiviteter är mycket blygsamma belopp. Föreningens huvudsyfte är att främja användandet av husvagn och att driva camping i kommersiella former. Campingverksamheten har gett ett ganska stort överskott, som dock inte använts till att bestrida verksamheter av allmännyttig karaktär. Den är inte någon hävdvunnen finansieringskälla och den har ej naturlig anknytning till det allmännyttiga ändamålet. 85 procent av verksamhetsvolymen ligger utanför vad som kan anses som allmännyttigt. Det rör sig om affärsmässigt drivna campingplatser. Enligt utförd sammanställning utvisar även de allmännyttiga aktiviteterna överskott både för åren 1990, 1991 och 1992 med icke obetydliga belopp.

Ideella föreningar som uppfyller i 7 § 5 mom. SIL fjärde stycket angivna villkor är frikallade från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet och rörelse. Sådan skattebefrielse inträder om

- a) föreningen har till huvudsakligt syfte att främja vissa allmännyttiga ändamål utan begränsning till bestämda personers ekonomiska intressen,
- b) föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser sådana ändamål som angivits ovan,
- c) föreningen inte utan att särskilda skäl motiverar det vägrar någon inträde som medlem samt
- d) föreningen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av föreningens tillgångar.

Länsrätten gör följande bedömning.

Det i stadgarna angivna syftet har såvitt avser

föreningen fullföljts dels genom att föreningen drivit två campingplatser och dels genom andra aktiviteter. Föreningens räkenskaper upptar separat redovisning för varje aktivitet. Av campingplatserna har den ena varit tillgänglig enbart för medlemmar. Båda campingplatserna har varit avgiftsbelagda med differentierad avgift för medlemmar och icke medlemmar. Denna verksamhet får anses ha drivits under affärsmässiga former och kan inte bedömas som allmännyttig. Såvitt framgår av det räkenskapsmaterial som företetts för länsrätten har samtliga aktiviteter givit överskott. Detta har förklarats med att allt funktionärsarbete varit oavlönat. Även med beaktande härav kvarstår likväl förhållandet att överskottet från de under affärsmässiga former drivna campingplatserna inte behövt tagas - och såvitt visats heller inte tagits - i anspråk för att finansiera den övriga verksamheten, som uppenbarligen har annan karaktär. Av det sagda framgår inte klart att verksamheten bedrivits på ett sätt som skäligen svarar mot avkastningen av sektionens tillgångar. På grund av omfattningen av campingverksamheten och med hänvisning till det ovan sagda finner länsrätten inte visat att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodosett sådana ändamål som medför att skattebefrielse enligt 7 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt skall kunna medges. Överklagande skall därför lämnas utan bifall och åsatta taxeringar lämnas utan ändring.

Föreningen överklagade länsrättens dom till Kammarrätten i Jönköping, som avslog överklagandet och anförde bland annat.

Frågan i målet är om föreningen uppfyller de krav som anges i 7 § 5 mom. 4 st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och således kan anses begränsat skattskyldig. En sådan förening är frikallad från skattskyldighet för bl.a. inkomst av rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Övriga inkomster av rörelse utgör således i sin helhet skattepliktig inkomst för föreningen (7 § 5 mom. SIL).

Vad gäller frågan om den bedrivna verksamheten med campingplatser är att anse som rörelse gör kammarrätten följande bedömning. För att rörelse skall

föreligga krävs att verksamheten är yrkesmässigt bedriven. Detta innebär att verksamheten betingas av varaktighet, självständighet och i regel också av vinstsyfte. I fråga om juridiska personers verksamhet gäller dock enligt praxis att avsaknaden av ett vinstsyfte inte behöver hindra att verksamheten betraktas som rörelse, förutsatt att den inte har en alltför begränsad omfattning. Verksamheten skall bedrivas på kommersiell basis, vilket innebär att den avser tillhandahållande av varor och tjänster på en inte alltför begränsad marknad (jfr. RÅ 1998 ref. 10 och Skattenytt 1997 s. 321). Vad beträffar den i målet aktuella campingverksamheten framgår att den bedrevs stadigvarande, att den riktade sig både mot föreningens medlemmar och mot allmänheten, att den finansierades med avgifter från campinggästerna och att den för aktuellt beskattningsår hade en omsättning om 545 410 kr. Med hänsyn till dessa omständigheter finner kammarrätten att verksamheten är att bedöma som rörelse. Verksamhetens överskott är således en sådan inkomst som föreningen i princip skall beskattas för.

Beträffande frågan om föreningen är att anse som en sådan förening som är begränsat skattskyldig enligt 7 § 5 mom. 4 st. SIL görs följande bedömning.

I förarbetena till aktuella bestämmelser om begränsad skattskyldighet anförs bland annat följande. Verksamhet som från allmän synpunkt är värd att stödja kan omfattas av befrielsen. Frågan om ändamålet kan inte bedömas enbart med hänsyn till stadgarnas innehåll. En mer generell bedömning erfordras mot bakgrund av föreningens allmänna karaktär och inriktning (SkU 1976/77:45 s. 28). Innebörden av begreppet idrott ansågs vara i behov av klarläggande. Till idrott sades numera allmänt räknas även gymnastik, sport, skytte och friluftsliv. En skytteklubb, båtklubb eller en ridklubb borde således yrkesmässigt kunna behandlas på samma sätt som t.ex. en friidrottsklubb (prop. 1976/77:135 s. 75). Som en förutsättning för den förmånligare skattebehandlingen gäller dock att den faktiskt bedrivna verksamheten står i överensstämmelse med innehållet i stadgarna. Detta uttrycks så att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose ändamål som uppfyller kraven på allmännytta.

I länsrättens dom har relevanta avsnitt av föreningens stadgar avseende verksamhetens inriktning återgivits.

Härutöver anges i stadgarna även att det till medlemmarnas förfogande skall finnas lägerplatser över hela landet där träffar och andra meningsfyllda aktiviteter anordnas. Även den faktiskt bedrivna verksamheten har beskrivits i länsrättens dom. Härutöver framgår av revisionspromemoria den 15 december 1992 att föreningen anordnar manöverkörningar med husvagn ca fyra gånger per år varvid ca 10 - 13 personer av föreningens 468 medlemsfamiljer deltar vid varje tillfälle. Vidare har föreningen enligt uppgift hållit en sjukvårdskurs vid vardera campingplatsen.

Föreningen gör gällande att den främjar flera allmännyttiga ändamål, såsom att engagera människor till ett ökat friluftsliv, en aktivare fritid, idrottsinslag och en större social gemenskap. Föreningen bedriver även trafiksäkerhetsarbete genom t.ex. utbildning. Till styrkande av omfattningen av sina aktiviteter har föreningen åberopat aktivitetslista med förslag på kurser och aktiviteter. Föreningen har enligt stadgarna vissa ändamål som skulle kunna bedömas som allmännyttiga-t. ex. utbildning och även främjande av god medlemsvård, vilket torde kunna hänföras till ett socialt ändamål. Såvitt framgår av utredningen i målet är emellertid den huvudsakliga verksamheten inriktad på drivandet av de två campingplatserna. Frågan är då om detta kan anses vara ett sådant allmännyttigt ändamål som anges i 7 § 5 mom. 4 st. SIL. Närmast till hands ligger att denna verksamhet skulle anses främja idrottsliga ändamål genom att camping skulle utgöra friluftsliv. En så vidsträckt innebörd anser dock kammarrätten att begreppet friluftsliv inte har. Inte heller kan den bedrivna verksamheten anses utgöra ett led i fullgörandet av något föreningens allmännyttiga ändamål. Kammarrätten finner därför att det inte är visat att föreningen i sin verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande tillgodoser allmännyttiga ändamål. Den kan sålunda inte anses vara begränsat skattskyldig i enlighet med bestämmelserna i 7 § 5 mom. SIL. Överklagandet kan därför inte bifallas.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om avdrag får göras för skatt på drycker som har utförts ur landet av annan än den skattskyldige själv eller för annans räkning. RR:s målnr 5037-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 13 § första stycket i lagen (1977:306) om dryckesskatt (jfr 32 § första stycket d) lagen (1994:1564) om alkoholskatt).

Saken: Fråga om beslut om särskild avgift enligt 10 kap. 5 § lagen (1994:1776) om skatt på energi gäller utan hinder av överklagande och beslut om inhibition till följd därav kan meddelas. RR:s målnr 6589-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 28 § förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Saken: Fråga om skyldighet för konkursbo att betala arbetsgivaravgifter på ersättning som i form av utdelning betalats enligt en skiljedom till en tidigare anställd hos konkursgäldenären. RR:s målnr: 546-1998 och 6161-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 1 kap. 2 § och 2 kap. 3 § lagen 81981:691) om socialavgifter; 3 kap. 2 § lagen 81962:381) om allmän försäkring.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

31/99

- KR:s i Göteborg dom den 3 september 1999, mål nr 7404-1998.
Avdrag för förlust vid avyttring av fordran på eget bolag. Fråga om finansiellt instrument
 - KR:s i Jönköping dom den 7 september 1999, mål nr 3038-1998.
Värdepappershandel har ej ansetts föreligga för aktiebolag
 - KR:s i Stockholm dom den 1 juli 1999, mål nr 109-1996 och 1023-1997. Driftkostnad? Avdrag för utbetalt belopp till projekt bedrivet först i ett joint venture och därefter i ett dotterbolag har ej medgivits. Det utbetalda beloppet har ansetts utgöra lån som omvandlats till kapitalinsats
 - SRN:s förhandsbesked den 31 augusti 1999. Aktieuppdelning. Efter det att ett aktiebolag trätt i likvidation har aktierna delats upp och varannan aktie lösts in. Både inlösenaktier och övriga aktier är hänförliga till 27 § 1 mom. SIL. Anskaffningskostnaden proportioneras med ledning av marknadsvärdena vid spliten
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 september 1999.

KR:s i Göteborg dom den 3 september 1999, mål nr 7404-1998.

**Avdrag för förlust vid avyttring av fordran på eget bolag
Fråga om finansiellt instrument**

Inkomstslaget kapital

NN yrkade avdrag för förlust på lånefordran på X AB - där han var styrelseledamot och ensam aktieägare - som uppkommit med anledning av att bolaget försatts i konkurs. NN ansåg att förlusten på den oprioriterade fordran skulle behandlas som förlust vid avyttring av finansiellt instrument, varvid avdrag yrkades med 70 % av förlustens storlek för det beskattningsår som X AB försattes i konkurs.

SKM och senare LR fann att fråga inte var om ett

finansiellt instrument och vägrade NN yrkat avdrag. NN överklagade till KR som med följande motivering avslog överklagandet.

En förutsättning för att den uppkomna förlusten skall anses som en realisationsförlust är att NN:s lånefordran på X AB utgör ett sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. första stycket och 29 § 1 mom. SIL.

Någon definition av begreppet finansiella instrument finns inte i skattelagstiftningen. Av förarbetena till 27 § 1 mom. SIL framgår att begreppet finansiella instrument hämtades från värdepappersmarknadskommitténs betänkande (SOU 1989:72) och att avsikten var att det skulle omfatta alla typer av fondpapper och andra rättigheter och förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden (prop. 1989/90:110 s. 722), vilket svarar mot definitionen i 1 kap. 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument.

Denna definition kan dock enligt skattelagskommittén inte utan vidare läggas till grund för den skatterättsliga begreppsbestämningen, vilket uppmärksammas i betänkandet (SOU 1997:2 s. 361-364) där bl.a följande sägs. I flera fall stämmer inte användningen i KL och SIL överens med definitionen i lagen om handel med finansiella instrument. Som exempel kan nämnas att aktier i ett fåmansföretag oftast inte är avsedda för handel på värdepappersmarknaden men ändå skall omfattas av begreppet finansiella instrument. Avgränsningen måste istället göras efter tillgångens karaktär, inte efter om den i det särskilda fallet är avsedd för handel på värdepappersmarknaden. Avgränsningen bör därför enligt kommittén göras utifrån om tillgången är lämpad för allmän omsättning.

KR gör följande bedömning.

I förevarande fall har NN en lånefordran på sitt bolag X AB, vilken varken kan vara avsedd för handel på värdepappersmarknaden eller lämpad för allmän omsättning. KR finner mot bakgrund härav att NN:s lånefordran inte utgör ett av X AB utgivet finansiellt instrument. Den förlust som uppkommit för NN vid bolagets konkurs är därför att betrakta som en icke avdragsgill kapitalförlust och är inte att hänföra till en avdragsgill realisationsförlust.

Kommentar:

Det finns några kammarrättsavgöranden där man funnit att sådana fordringar som nu är i fråga utgör finansiella instrument, likväl som det finns andra kammarrättsdomar där det klart uttalas att sådana fordringar inte är finansiella instrument. Se t.ex. rättsfallsprotokoll nr 28/95, nr 9/99 och 11/99 med tillhörande kommentarer.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 september 1999.

KR:s i Jönköping dom den 7 september 1999, mål nr 3038-1998.

Värdepappershandel har ej ansetts föreligga för aktiebolag

*Inkomstslaget näringsverksamhet.
Inkomsttaxeringen 1994.*

Ett aktiebolag, som drev bensinstationsverksamhet samt uthyrning av bilar, yrkade i sin deklaration avdrag för underskott av värdepappershandel med 753 tkr. Bolaget hade gjort följande transaktioner:

De första transaktionerna gjordes under räkenskapsåret 1990/1991. Omfattningen av verksamheten var under detta år blygsam.

1991/1992, 86 transaktioner samtliga avseende optioner, omsättning 875 tkr, överskott 102 tkr.

1992/1993, det beskattningsår som var ifråga i målet, 45 transaktioner varav 37 var optionsaffärer, omsättning ca en miljon, verksamheten stannade upp i oktober p.g. a. likviditetsbrist.

Det osäkra börsläget gjorde att värdepappershandeln under 1993/1994 begränsades och några optionsaffärer gjordes inte. Överskottet i värdepappershandeln på 106 tkr var hänförligt till bolagets aktieinnehav.

1994/1995, 25 transaktioner varav 23 optionsaffärer,

omsättning 528 tkr, underskott 20 tkr.

1995/1996, ca 50 transaktioner varav 37 optionsaffärer, omsättning 3,4 miljoner, överskott 43 tkr.

1996/1997, ca 95 transaktioner varav 91 optionsaffärer, omsättning 5,8 miljoner, underskott 156 tkr.

1997/1998 hade värdepappershandeln en liknande omfattning som under året innan.

LÄNSRÄTTEN

"När det gäller att bedöma om yrkesmässig värdepappershandel föreligger ska bl.a. bedömas verksamhetens varaktighet, omfattning, självständighet och vinstsyfte. Beträffande omfattningen har enligt praxis godtagits en omsättning på 3 miljoner vid ett 50-tal transaktioner.

Den här ifrågavarande värdepappershandeln har inte den omfattning som krävs för att den ska betraktas som yrkesmässigt bedriven. Uppkommet underskott kan därmed inte utnyttjas i inkomstslaget näringsverksamhet. Att handeln med värdepapper under räkenskapsåret 1991/1992 inte utgjorts av traditionell aktiehandel utan av optionshandel medför ingen annan bedömning."

Bolaget överklagade och anförde bl.a. att den praxis som skattemyndigheten hänvisat till vad gäller antalet transaktioner och omsättning är föråldrad och härrör från 1988. Efter denna tidpunkt har värdepappershandeln utvecklats betydligt med ett antal nya instrument, bl.a. optioner. För en värdepappershandel som till största delen är inriktad på optionshandel blir tidigare fastslagen praxis orealistisk.

KAMMARRÄTTEN

"Kammarrätten delar underinstansernas bedömning att ifrågavarande värdepappershandel inte har den omfattning som krävs för att den skall betraktas som näringsverksamhet. Avdrag skall således inte medges för förlusten i näringsverksamheten. Vad bolaget anført i kammarrätten föranleder inte annat ställningstagande. Överklagandet skall därför avslås."

Kommentar:
Domen överklagas inte av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 september 1999.*

**KR:s i Stockholm dom den 1 juli 1999, mål nr 109-1996
och 1023-1997**

Driftkostnad?

Avdrag för utbetalt belopp till projekt bedrivet först i ett joint venture och därefter i ett dotterbolag har ej medgivits. Det utbetalda beloppet har ansetts utgöra lån som omvandlats till kapitalinsats

Inkomstslaget näringsverksamhet

X AB har sedan 1988 varit intressent i ett projekt i USA. Projektet började som ett joint venture. I projektet har X AB inträtt som partner. Från oktober 1990 drivs projektet som ett limited partnership där ett amerikanskt bolag Y Inc, som är dotterbolag till X AB är delägare. Av handlingarna i ärendet framgår att det utbetalda beloppet motsvaras av ett skuldebrev utställt av ett företag ingående i det nämnda joint venture(t). Skuldebrevet har senare förvärvats av Y AB som till förvärvet lånat pengar av X AB. Y AB har tillskjutit skuldebrevet som andelskapital i tidigare nämnt limited partnership.

X AB gör gällande att de kostnader motsvarande skuldebrevets belopp som X AB haft utgör kostnader för att i en framtid kunna bli huvudleverantör åt projektet. Det aktuella skuldebrevet innebär inte någon reell fordran utan skall snarare ses som ett bevis på att bolaget betalt sin andel av kostnaderna. X AB skall därför medges avdrag såsom för driftkostnad i sin rörelse för det utbetalda beloppet.

SKM menar å sin sida att utbetalt belopp utgör kapitaltillskott alternativt lån och är därför inte avdragsgillt för X AB.

LR medgav ej avdraget. X AB överklagade till KR med yrkande att avdrag skulle medgivas.

KR avslog överklagandet och anförde i domskälen.

Av bolagets årsredovisningar för 1988 och 1989 framgår att bolaget under dessa år bl.a. varit verksamt inom affärsområdet vattenkraft.

För att utbetalningarna i fråga skall få avräknas mot bolagets rörelseintäkter krävs att de utgör omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande enligt 20 § kommunalskattelagen, KL, eller närmare bestämt att de, enligt de vid 1989 och 1990 års inkomsttaxeringar gällande bestämmelserna i 29 § 1 mom. KL, var att anse som driftkostnader i bolagets rörelse. För att dessa villkor skall vara uppfyllt måste bidragen avse åtgärder eller kostnader i den mottagande verksamheten som skall öka eller främja avkastningen av det givande företags förvärvskälla. Förutom att utbetalningarna skall utgöra driftkostnader i förvärvskällan skall det således finnas ett klart samband mellan de verksamheter som de berörda företagen bedriver. Detta samband får inte heller vara alltför obetydligt (jfr SOU 1964:29 s. 100-101). Enligt rättspraxis krävs däremot inte för avdragsrätt skall föreligga att de under ett år nedlagda kostnaderna har gett upphov till intäkter samma år för den som haft omkostnaden. Enligt praxis kan rätt till avdrag föreligga även om omkostnaderna bestått i t.ex. bidrag till ett annat rättssubjekt (jfr t.ex. RÅ 1994 ref 85). Det nu sagda innebär att avdrag bara medges i de fall omkostnaderna kan anses utgöra driftkostnader.

Bolaget har uppgett att de ifrågavarande utbetalningarna syftade till att senare år få leveransorder från projektet i USA. Betalningarna avsåg bl. a. att täcka kostnader för marknadsföring samt att hitta lokala finansiärer till projektet. Skattemyndigheten har anført att utbetalningarna skall anses utgöra lån till eller kapitalinsats i projektet, eftersom utbetalda belopp motsvaras av skuldebrev utfärdade av två av de företag som ingår i projektet. Bolaget har genmält att de skuldebrev som erhöles inte innebär någon reell fordran utan snarare skall ses som bevis på att bolaget betalt sin andel av kostnaderna. Av utredningen i målet framgår dock, inte minst av bolagets egna uppgifter i länsrätten, att när bolagsbildningen (s.k. limited partnership) kom till stånd under 1990 behandlades de nu aktuella

utbetalningarna närmast som kapitalinsats i nämnda partnership. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av vad som i övrigt framkommit av utredningen finner kammarrätten att utbetalningarna under 1998 och 1999 för bolagets del har haft karaktär av lån som 1990 omvandlats till kapitalinsats i projektet. Det saknar därvid betydelse att de utbetalda beloppen använts för att bl. a. bestrida kostnader för marknadsföring av projektet. Med hänsyn till det anförda kan de ifrågavarande utbetalningarna inte anses utgöra avdragsgilla driftkostnader i bolagets rörelse.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 september 1999.

SRN:s förhandsbesked den 31 augusti 1999.

Aktieuppdelning.

Efter det att ett aktiebolag trätt i likvidation har aktierna delats upp och varannan aktie lösts in. Både inlösenaktier och övriga aktier är hänförliga till 27 § 1 mom. SIL. Anskaffningskostnaden proportioneras med ledning av marknadsvärdena vid spliten.

Inkomstslaget kapital.

Ett aktiebolag har trätt i likvidation. Man överväger nu att dela aktierna så att för varje gammal aktie erhålls två nya. En av dessa registreras som inlösenaktie och löses sedan in med kontant återbetalning. Utskiftat belopp kommer att väsentligen överstiga hälften av marknadsvärdet på en odelad aktie. Mellan spliten och inlösen kommer handel med inlösenaktierna att kunna ske.

Fråga 1 a)

Utlöser uppdelningen (split) av en aktie i bolaget mot flera aktier i samma bolag på sammanlagt lika stort nominellt belopp någon beskattning?

Fråga 1 b)

Skall anskaffningsvärdet på de genom uppdelningen (split) erhållna aktierna fördelas med utgångspunkt i marknadsvärdena vid avskiljandet?

Fråga 2

Skall inlösenaktierna respektive de vanliga aktierna som erhålls vid spliten anses utgöra finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL, dvs. som aktier eller andra aktiebeskattade värdepapper
a) i reavinsthänseende?
b) i förmögenhetsskattehänseende?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1 a)

Uppdelningen av aktierna föranleder ingen inkomstbeskattning.

Fråga 1 b)

Det skattemässiga anskaffningsvärdet på de genom uppdelningen erhållna aktierna skall fördelas med utgångspunkt i marknadsvärdena vid uppdelningen.

Frågorna 2 a) och b)

Såväl de s.k. inlösenaktierna som de andra aktierna i bolaget i likvidation är sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL.

MOTIVERING

Enligt 24 § 2 mom. första stycket 2 SIL anses aktier avyttrade redan när det bolag, som utfärdat aktierna träder i likvidation. Av reglerna i 24 § 4 mom. sjunde stycket SIL följer emellertid att aktierna skall anses avyttrade ännu en gång om de därefter "faktiskt avyttras". Med hänsyn härtill bör aktierna även efter likvidationen behandlas som sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL och förhandsbesked ges med angivet innehåll (jfr RÅ 1997 ref. 43 I och II).

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s

ståndpunkt.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 9/99

- [RR:s dom den 26 februari 1999, mål nr 4674 - 1997.](#) Reklamskatt. Fråga om reklamskattens förenlighet med gemenskapsrätten
- [RR:s dom den 16 mars 1999, mål nr 5203--5204-1995.](#) Fråga om vad som innefattas i "vinsten av sin kooperativa verksamhet" i en ekonomisk förening
- [KR:s i Göteborg dom den 18 februari 1999, mål nr 1269-1998.](#) Finansiellt instrument? Avdrag för förlust på fordran på eget bolag
- [KR:s i Stockholm dom den 26 februari 1999, mål nr 4980-1996.](#) Nedsättning av statlig fastighetsskatt
- [SRN:s förhandsbesked den 16 mars 1999.](#) Lex Asea, 3 § 7 a mom. SIL. Aktier i mer än ett dotterbolag kan delas ut samtidigt utan att skattelättnaden för den skull går förlorad.
- [SRN:s förhandsbesked den 5 mars 1999.](#) Fråga om omvandling av aktier skall betraktas som avyttring
- [SRN:s förhandsbesked den 2 mars 1999.](#) Tillämpning av bestämmelsen i 7 kap. 6 § ML. Fråga om förvärv av kundfordran innebär skattepliktig tjänst samt fråga om reducering av moms med anledning av kundförluster

OBS! Per den 1 april 1999 kommer rättsfallsprotokoll nr. 1 t.o.m. nr. 21 för 1998 att tas bort.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 mars 1999.

RR:s dom den 26 februari 1999, mål nr 4674 - 1997

Reklamskatt

Fråga om reklamskattens förenlighet med gemenskapsrätten

Regeringsrätten har i en dom den 26 februari 1999 funnit att uttagande av skatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam inte strider mot artikel 33 i rådets sjätte direktiv (77/388/EEG) om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter. Domstolen, som fastställde ett av

Skatterättsnämnden meddelat förhandsbesked, avslog också ett yrkande om att inhämta ett förhandsavgörande från Europeiska gemenskapernas domstol (EG-domstolen), om gemenskapsrättens innehåll i nu angivet avseende.

Punkten 1 i den nämnda artikeln innehåller ett förbud för medlemsstaterna att vid sidan av mervärdesskatten behålla eller införa skatter som kan karaktäriseras som omsättningsskatter och frågan i målet var således om reklamskatten kunde anses utgöra en omsättningsskatt i artikelns mening.

Skatterättsnämnden hade i sitt förhandsbesked gjort en jämförelse av reklamskattens utformning med de av EG-domstolen i dess praxis angivna huvuddragen i mervärdesskatten och anfört bl.a. följande.

EG-domstolen har i ett antal mål haft anledning att ta ställning till när en skatt skall karaktäriseras som en omsättningsskatt enligt nyssnämnda artikel. Av domstolens praxis (se t.ex. Mål C-200/90 Dansk Denkavit ApS och P. Poulsen Trading ApS mot Skatteministeriet) framgår att inte alla indirekta skatter som utgår på omsättning kan karaktäriseras som sådana omsättningsskatter som avses i artikeln. Syftet med förbudet i denna artikel för medlemsstaterna att införa skatter, tullar eller avgifter som kan karaktäriseras som omsättningsskatter är enligt domstolen att förhindra att det harmoniserade mervärdesskattesystemets funktion äventyras av att sådana skatter m.m. läggs på rörligheten av varor och tjänster på ett sätt som är jämförbart med mervärdesskatten. Domstolen har också angett vad som utgör de väsentliga huvuddragen i mervärdesskatten, nämligen att den utgår generellt på omsättning av varor och tjänster, att den är proportionell till priset på varan eller tjänsten, att den tas ut i varje led av produktionen eller distributionen samt att den utgår på mervärdet av varor eller tjänster eftersom den skatt som skall betalas för en transaktion räknas fram efter avdrag för skatten på föregående transaktion. Av domstolens praxis framgår att det inte räcker att en skatt har ett av de huvuddrag som enligt det sagda karaktäriserar mervärdesskatten för att skatten skall anses utgöra en omsättningsskatt i artikelns mening.

Nämnden hade därefter konstaterat att reklamskatten inte är generell, att skatten inte alltid är proportionell till

vederlaget, att skatten inte tas ut i varje led i produktionen eller distributionen samt att reklamskatten inte utgår på mervärdet eftersom någon generell avdragsrätt inte föreligger för erlagd skatt. Mot bakgrund härav - och då det är "den rättsliga karaktären av en skatt, tull eller avgift som kan medföra att den skall anses strida mot artikel 33" - hade nämnden, sammanfattningsvis, ansett helt övervägande skäl tala för att reklamskatten inte kan anses strida mot artikel 33 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 mars 1999.

RR:s dom den 16 mars 1999, mål nr 5203--5204-1995

Fråga om vad som innefattas i "vinsten av sin kooperativa verksamhet" i en ekonomisk förening

Inkomsttaxering 1988-1989.

Av den skattskyldige överklagade taxeringar.

Enligt 2 § 8 mom. SIL i dess lydelse för här aktuella taxeringsår gällde följande: "Har en kooperativ förening av vinsten av sin kooperativa verksamhet lämnat rabatt eller pristillägg i förhållande till gjorda köp eller försäljningar, medges avdrag för denna utdelning."

Svenska Lantmännen, riksförbund ek.för. (SLR) är en riksorganisation inom lantbrukskooperationen. Medlemmar är regionala Lantmännenföreningar (och ytterligare en förening). SLR bedriver en omfattande verksamhet i egen regi och är dessutom moderföretag i en koncern som omfattar bl.a. de helägda dotterföretagen Lantmännens Maskin AB och AB Cerealia. Sistnämnda bolag är i sin tur moderföretag i en koncern (Cerealiakoncernen) som omfattar de helägda dotterföretagen Kungsörnen AB, AB Nord Mills, AB Skogaholms Bröd och Kåkå AB.

KR avslog ett överklagande från SLR över länsrättens dom, som innebar att länsrätten med bifall till SKM:s yrkande vägrade SLR avdrag för reservering för

kommande återbäring till dess medlemmar.

KR ansåg att det inte förelåg vinst från kooperativ verksamhet som medförde rätt till avdrag för utdelning till medlemmarna. KR ansåg, att de koncernbidrag SLR hade uppburit från Cerealiakoncernen inte kunde beaktas vid beräkning av föreningens vinst av kooperativ verksamhet. Skälet härtill var att KR ansåg att det inom nämnda koncern i inte helt obetydlig omfattning hade drivits verksamhet av inte rent kooperativ karaktär.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Twisten i båda målen gäller det första rekvisitet [*i 2 § 8 mom. första stycket SIL*], dvs. kravet att utdelningen skall härröra från vinsten av föreningens kooperativa verksamhet. Två huvudfrågor aktualiseras. Den ena gäller avgränsningen av begreppet kooperativ verksamhet: vilka krav ställs på en verksamhets innehåll för att den skall vara kvalificerad som kooperativ? Den andra kan sägas gälla organisationsformen: krävs det att vinsten uppkommit i kooperativ verksamhet som föreningen driver i egen regi eller kan det godtas att vinsten helt eller delvis härrör från verksamhet som av olika skäl har förlagts till föreningens dotterföretag men som skulle vara att anse som kooperativ om den hade bedrivits i direktägd form?

4 Avgränsning av kooperativ verksamhet

Som kooperativ räknas i första hand verksamhet som är direkt relaterad till medlemmarna på så sätt att dessa deltar som avnämare eller leverantörer av varor eller tjänster enligt beskrivningen i 1 kap. 1 § FL [*lagen (1987:667) om ekonomiska föreningar*].

Begreppet kooperativ verksamhet brukar dock numera ges en betydligt vidare innebörd än så. I anslutning till den redogörelse för gällande rätt som lämnats i prop. 1996/97:163 Den kooperativa företagsformen (s. 22) samt i överensstämmelse med de utlåtanden som SLR åberopat i målen synes den civilrättsliga bestämningen av begreppet kunna sammanfattas enligt följande (det som här sägs gäller producentkooperativ verksamhet). Till den kooperativa basverksamheten (eller kärnverksamheten) hör inköp, vidareförädling och försäljning av medlemmarnas produkter. Även t.ex. inköp av sådana produkter från utomstående som är

nödvändiga för förädling och vidareförsäljning av medlemmarnas insatsvaror brukar räknas till basverksamheten, förutsatt att insatsvarorna utgör en kvalitativt väsentlig del av de produkter som säljs. Som kooperativ kan också räknas verksamhet som bedrivs vid sidan av basverksamheten men har ett klart samband med denna, s.k. relaterad sidoverksamhet. Det kan vara fråga om verksamhet som syftar till att långsiktigt utveckla nya produkter på basis av medlemmarnas insatsvaror och nya marknader för dem. Det kan också vara fråga om verksamhet som bedrivs i syfte att uppnå samordningsvinster och synergieffekter, t.ex. reducering av transaktionskostnader. En förutsättning för att sidoverksamhet av de nu avsedda slagen skall godtas som kooperativa har ansetts vara att den kooperativa basverksamheten dominerar i förhållande till sidoverksamheten.

En förening kan behålla sin status som kooperativ förening även om den bedriver en icke-kooperativ (artfrämmande) verksamhet vid sidan av den verksamhet som betraktas som kooperativ. Här tillämpas en huvudsaklighetsprincip, enligt vilken det krävs att föreningens huvudsakliga verksamhet är kooperativ eller, som det uttrycktes i förarbetena till 1951 års föreningslag, att föreningen i huvudsak framträder som en förening i vilken medlemmarna deltar på det sätt som anges i lagen (prop. 1951:34 s. 80).

Det hittills sagda har avsett den civilrättsliga avgränsningen. Frågan är nu vad som gäller i beskattningshänseende. Principiellt bör utgångspunkten vara att ett sådant för föreningarna centralt begrepp som kooperativ verksamhet skall ges samma innebörd i beskattningshänseende som enligt civilrätten. Förarbetena till den förut omnämnda lagstiftningen från år 1920 ger föga ledning. Där framhölls dock att rätten till utdelningsavdrag skulle gälla endast utdelning av vinst som uppkommit genom "den egentliga kooperativa verksamheten" (prop. 1919:222 s. 48 och prop. 1920:191 s. 323). Denna beskrivning, sammanställd med de uttalanden om realisationsvinster m.m. som gjordes i förarbetena till KL (SOU 1926:18 s. 25, se vidare nedan), tyder på att man utgick från ett relativt snävt begrepp. Denna utgångspunkt var säkerligen naturlig med hänsyn till dåtida förhållanden. Den utveckling som därefter ägt rum, både på skatteområdet och inom den kooperativa företagssektorn, motiverar emellertid att det skatterättsliga begreppet i likhet med det civilrättsliga numera ges en vidare innebörd som är

anpassad till den moderna kooperativa företagsformens krav. En sådan uppfattning har också kommit till uttryck i nyssnämnda prop. 1996/97:163. Av de uttalanden som gjordes där kan utläsas att en anpassning ansågs motiverad och också att regeringen hade uppfattningen att en anpassning redan skett vid den praktiska tillämpningen (prop. s. 38). Någon uttrycklig definition av begreppet kooperativ verksamhet föreslogs inte.

Mot denna bakgrund gör Regeringsrätten bedömningen att begreppet kooperativ verksamhet vid inkomsttaxeringen bör ges ett innehåll som i allt väsentligt motsvarar den civilrättsliga avgränsningen och alltså numera bör omfatta inte endast den kooperativa basverksamheten utan i princip också s.k. relaterad sidoverksamhet.

Vid en tillämpning av avdragsregeln i 2 § 8 mom. första stycket SIL är det inte tillräckligt att fastställa om föreningens verksamhet helt eller huvudsakligen är kooperativ. Det är också nödvändigt att avgöra om den av föreningen redovisade vinsten skall anses härröra från den kooperativa verksamheten eller ej. I målen har särskilt diskuterats hur utdelningar och realisationsvinster skall behandlas i detta hänseende. Med nuvarande system för beskattning av juridiska personer är den naturliga utgångspunkten enligt Regeringsrättens mening att all avkastning på kapital som är nedlagt i den kooperativa verksamheten räknas in i vinsten av denna verksamhet. Vad som har föranlett viss tvekan är ett äldre förarbetsuttalande och några avgöranden i praxis.

I förarbetena till KL uttalades att vinst som härrörde "från annat håll" än den kooperativa verksamheten inte skulle vara avdragsgrundande. Som exempel nämndes bl.a. inkomst av kapital och realisationsvinst (SOU 1926:18 s. 25). Ett par avgöranden i praxis har uppfattats som en bekräftelse på denna ståndpunkt. I RÅ 1947 Fi 292 medgavs en förening inte avdrag för utdelning, som delvis härrörde från vinst vid försäljning av byggnader och inventarier i samband med föreningens upplösning och som utgick i förhållande till omsättningen under den senaste tioårsperioden. I RÅ 1977 ref. 29 ansåg Regeringsrätten att den vinst som härrörde "från den inför förestående likvidation skedd försäljningen av föreningens anläggningstillgångar till utomstående företag" inte kunde anses uppkommen genom kooperativ verksamhet i den mening som avsågs

i den då gällande avdragsregeln i 29 § 2 mom. KL.

När betydelsen av förarbetsuttalandet och rättsfallen skall bedömas finns det skäl att beakta att uppfattningen om hur företagens kapitalavkastning - inte minst realisationsvinster - skall behandlas var en helt annan när uttalandet gjordes och det äldre rättsfallet tillkom än i dag samt att den i betydelsefulla hänseenden alltså avvek från nutida synsätt vid tiden för det senare rättsfallet. Man bör inte heller bortse från att båda de berörda rättsfallen gällde en speciell situation, nämligen det fallet att den vinst som genererade utdelning uppkommit genom utförsäljning av anläggningstillgångar inför en förestående likvidation, och att utdelningen därför låg nära en inte avdragsgrundande utskiftning.

Med hänsyn till det anförda bör varken förarbetsuttalandet eller nämnda rättsfall stå i vägen för en tillämpning som är anpassad till ett nutida synsätt. I enlighet med det nyss anförda bör således i den avdragsgrundande vinsten av en kooperativ verksamhet räknas in bl.a. utdelning och realisationsvinster på aktier vilkas innehav är betingat av denna verksamhet och realisationsvinster på fastigheter som använts i verksamheten. Det sagda gäller med särskild styrka efter 1990 års skattereform men bör kunna få genomslag redan vid de i målen aktuella taxeringarna.

Det bör tilläggas att avdragsregeln kan aktualisera också andra tolkningsfrågor. En sådan fråga är om avdragsrätten skall bedömas med hänsyn endast till årets överskott eller om även förekomsten av balanserade vinstmedel skall få betydelse på det ena eller andra sättet. Det som har förekommit i målen har emellertid inte gett Regeringsrätten anledning att gå in på den frågan.

5 Organisationsformen

Vad som skall behandlas i detta avsnitt är om - och i så fall under vilka förutsättningar - en ekonomisk förening kan få avdrag vid inkomsttaxeringen för utdelning av vinst som härrör från föreningens dotterföretag.

Av betydelse för bedömningen är naturligtvis även i denna fråga vad som gäller civilrättsligt. Kan en ekonomisk förening utan att förlora sin status som kooperativ helt eller delvis förlägga den verksamhet som byggs på medlemmarnas deltagande till ett eller flera

dotterföretag? Liksom i föregående avsnitt finns det skäl att anknyta till de redogörelser för gällande rätt som lämnats i prop. 1996/97:163 (särskilt s. 22) och i de i målet åberopade utlåtandena (se också SOU 1996:31 s. 183 ff.). Enligt den uppfattning som redovisas där finns det inte något hinder mot att bedriva en betydande del av den kooperativa verksamheten genom ett helägt dotterföretag. Den omständigheten att verksamheten organiserats på ett sådant sätt anses med andra ord inte medföra att företagsgruppen som sådan förlorar sin kooperativa karaktär. Det har dock bedömts som osäkert om hela verksamheten kan förläggas till dotterföretag. I propositionen föreslogs ett tillägg till 1 kap. 1 § FL i syfte att klargöra att en ekonomisk förening skall kunna bedriva hela sin verksamhet i ett av föreningen helägt dotterföretag. Förslaget har lett till lagstiftning (SFS 1997:914). Det får antas att avsikten har varit att det förut berörda huvudsaklighetskravet - kravet att verksamheten till huvudsaklig del skall vara kooperativ - alltjämt skall upprätthållas men att kravet vid en koncernbildning skall ta sikte på koncernens verksamhet.

När det gäller den aktuella skattefrågan kan konstateras att det i avdragsregeln använda uttrycket "sin kooperativa verksamhet" närmast pekar på att det har förutsatts att föreningen bedriver verksamheten i direktägd form. Lydelsen kan dock inte anses utesluta att regeln tillämpas också när den utdelade vinsten härrör från indirekt bedriven verksamhet. Förarbetena till den ursprungliga avdragsregeln berör inte frågan och inte heller Regeringsrättens hittillsvarande praxis ger någon vägledning. Av intresse är däremot att man i förarbetena till 1965 års lagstiftning om öppna koncernbidrag tycks ha förutsatt att en förening skulle kunna få avdrag för sådan utdelning av vinstmedel som möjliggjorts genom koncernbidrag (SOU 1964:29 s. 98, jfr prop. 1965:126 s. 52). Det bör vidare nämnas att Skatterättsnämnden i ett inte överklagat förhandsbesked funnit att en ekonomisk förening kunde medges avdrag enligt 2 § 8 mom. SIL för utdelning av vinstmedel som härrörde från koncernbidrag från ett helägt dotterföretag (jfr Skattenytt 1994 s. 99). Som tidigare berörts har uttrycket "sin kooperativa verksamhet" numera ändrats till "den kooperativa verksamheten". I prop. 1996/97:163 beskrevs ändringen som rent redaktionell (s. 38).

Med hänsyn till det anförda anser Regeringsrätten övervägande skäl tala för den tolkningen av

avdragsregeln att den redan i sin äldre lydelse har gett utrymme för att medge avdrag för utdelning av vinstmedel som skapats genom koncernbidrag från dotterföretag. En förutsättning för detta bör dock vara att dotterföretaget bedriver en verksamhet som skulle ha räknats till föreningens kooperativa verksamhet om föreningen hade bedrivit den i egen regi. Att dotterföretaget vid sidan därav bedriver s.k. artfrämmande verksamhet bör inte hindra avdrag så länge den kooperativa verksamheten är dotterföretagets huvudsakliga verksamhet. Om föreningens dotterföretag i sin tur har ett eller flera helägda dotterföretag och något av företagen inom denna grupp lämnar koncernbidrag till föreningen, bör det nu berörda verksamhetskravet tillämpas på underkoncernen som en enhet.

6 Tillämpningen i det aktuella fallet

Det är ostridigt i målen att den verksamhet som SLR själv bedrivit i sin helhet är att betrakta som kooperativ.

Beträffande verksamheten i AB Cerealias fyra helägda dotterföretag har SLR uppgett bl.a. följande. AB Nord Mills driver kvarnverksamhet och producerar mjöl i grossistledet. Ungefär 90 procent av mottagen spannmål kommer från Lantmännenföreningarna och SLR. - Kungsörnen AB marknadsför AB Nord Mills mjöl och mjölblandningar. Vidare producerar bolaget pasta, gryn, flingor m.m. med AB Nord Mills mjöl som bas. I pastatillverkningen används också importerat durumvete som tillsats. Härutöver har bolaget generalagenturen för Kellogs frukostflingor. - AB Skogaholms Bröd producerar bröd. Basråvaran mjöl kommer från AB Nord Mills. - KåKå AB handlar med tillsatsvaror för konditorinäringen samt med produkter för den småskaliga bageri- och konditorinäringen, såsom frysta degämnen, nötblandningar och krämer. Allt mjöl kommer från AB Nord Mills medan stora delar av det övriga sortimentet importeras.

Av utredningen i målen får anses framgå att verksamheten i de tre förstnämnda dotterföretagen - AB Nord Mills, Kungsörnen AB och AB Skogaholms Bröd - till en betydande del baseras på insatsvaror som levererats från SLR och dess medlemsföreningar samt att verksamheten innefattar sådan förädling och vidareförsäljning av dessa varor som, om den hade bedrivits av SLR i egen regi, i enlighet med det

föregående skulle ha räknats till föreningens kooperativa basverksamhet. Från RSV:s sida har ifrågasatts om inte Kungsörnen AB:s försäljning av frukostflingor och bolagets pastatillverkning faller utanför ramen för vad som skulle kunna tillhöra den kooperativa verksamheten. Mot detta har SLR anfört bl.a att syftet har varit att bygga upp en egen kunskap om produkter och marknad för att i ett senare skede kunna övergå till respektive öka inslaget av inhemsk produktion. Denna utveckling är enligt SLR numera genomförd och stora delar av produktutbudet baseras i dagsläget på medlemsföreningarnas insatsvaror. Mot bakgrund av vad SLR sålunda och i övrigt har anfört i denna fråga finner Regeringsrätten klarlagt att Kungsörnen AB:s berörda verksamhetsgrenar ingår i eller har ett så nära samband med den övriga verksamheten att de, om de hade bedrivits i direktägd form, skulle ha varit att hänföra till sådan relaterad sidoverksamhet som ingått i SLR:s kooperativa verksamhet.

RSV har vidare hävdats att det kan ifrågasättas om verksamheten i KåKå AB kan hänföras till kooperativ verksamhet. I denna del har SLR uppgett bl.a. att bolagets kunder efterfrågar en gemensam leverantör för samtliga produkter och att bolaget är en marknadskanal för att få ut AB Nord Mills mjöl i den småskaliga produktionen. Utredningen i övrigt bekräftar att det föreligger ett påtagligt samband mellan KåKå AB:s verksamhet och den verksamhet som bedrivs av de tre övriga dotterföretagen. Regeringsrätten anser att det finns grund för bedömningen att också KåKå AB:s verksamhet utgör en sådan relaterad sidoverksamhet som, om den hade bedrivits av SLR i egen regi, skulle ha varit att hänföra till föreningens kooperativa verksamhet.

Slutligen har RSV invänt att Cerealiakoncernens inkomster i form av aktieutdelning, andel av vinsten i Fastighetsbolaget Saltsjöqvarn HB och realisationsvinster inte skall räknas in i vinsten av den kooperativa verksamheten.

Aktieutdelningen - 6,6 milj. kr under år 1987 och 7,2 milj. kr under år 1988 - samt den helt övervägande delen av de realisationsvinster som redovisats för år 1987 (76,4 av 79,1 milj. kr) hänförs till aktier i AB Aritmos. För år 1988 har redovisats andel av vinsten i nyssnämnda handelsbolag (1,7 milj. kr) och realisationsvinst vid en fastighetsförsäljning (55,7 milj.

kr). SLR har lämnat vissa uppgifter om förhållandena vid tiden för föreningens förvärv av aktierna i AB Aritmos och under en tidigare del av aktieinnehavet. Det som föreningen anfört visar emellertid inte att föreningens innehav av aktierna under de år som målen avser - åren 1987 och 1988 - varit att anse som betingat av den kooperativa verksamheten. De uppgifter som lämnats beträffande andelen i handelsbolaget och den avyttrade fastigheten är alltför knapphändiga för att tillåta någon säker bedömning av hur dessa tillgångar förhållit sig till den kooperativa verksamheten. Den utredning som föreligger i målen beträffande förhållandena i Cerealiakoncernen ger emellertid stöd för bedömningen av aktierna i AB Aritmos, andelen i handelsbolaget och den år 1988 avyttrade fastigheten värdemässigt inte varit så betydande i förhållande till koncernen i övrigt att innehavet av dem - även om innehavet skulle anses hänförligt till artfrämmande verksamhet - kan hindra att koncernens verksamhet betraktas som i varje fall till huvudsaklig del kooperativ.

Det kan därmed konstateras att den grundläggande förutsättningen för att medge att koncernbidrag från företag inom Cerealiakoncernen till SLR räknas in i föreningens vinst av kooperativ verksamhet är uppfylld. Det kan vidare konstateras att den av SLR lämnade återbäringen för båda de aktuella räkenskapsåren täcks av sådan vinst. På grund härav och då det inte har gjorts gällande annat än att den återbäring som SLR lämnat till medlemsföreningarna har utgått i förhållande till gjorda inköp och försäljningar på det sätt som avses i 2 § 8 mom. första stycket SIL skall SLR:s talan bifallas i båda målen."

Regeringsrätten biföll SLR:s överklagande i de båda målen och ändrade KR:s dom.

Område: Kammarrätten

KR:s i Göteborg dom den 18 februari 1999, mål nr 1269-1998

Finansiellt instrument? Avdrag för förlust på fordran på eget bolag.

NN hade under en period lämnat lån till sitt fåab om sammanlagt 511 906 kr. Det upprättades en handling mellan NN och bolaget daterad den 2 december 1991, vari angavs att NN lånat ut beloppet till bolaget. Lånehandlingen innehöll inga villkor om återbetalning, ränta etc. Bolaget försattes i konkurs den 8 maj 1992 och konkursen avslutades utan överskott den 4 november 1994. Vid 1995 års taxering yrkade NN avdrag med 70 % av förlusten, eller 358 334 kr.

Skattemyndigheten ansåg inte att den åberopade lånehandlingen utgjorde ett sådant finansiellt instrument som avses med bestämmelserna i SIL och någon avyttring hade inte ägt rum, varför avdrag vägrades. Länsrätten avslog NN:s överklagande och anförde bl.a. att

Den skattemässiga innebörden av begreppet finansiellt instrument är oklar. Enligt länsrättens mening bör dock, för att ett finansiellt instrument skall anses vara för handen, krävas att instrumentet är avsett för handel på kapitalmarknaden eller i vart fall av sådan beskaffenhet att det kan bli föremål för dylik handel. Mot bakgrund härav föreligger skäl att anse att NN:s fordran på X AB inte grundar sig på ett sådant finansiellt instrument som innebär att hon vid avyttringen haft rätt att göra avdrag för realisationsförlust.

NN överklagade och kammarrätten biföll talan. En ledamot var dock skiljaktig och ville inte ändra länsrättens dom. Kammarrättens majoritet uttalade bl.a. följande.

Enligt 3 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL) får från intäkt av kapital göras avdrag för förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar.

Enligt 24 § 2 mom. SIL avses med avyttring av egendom

försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det företag som gett ut instrumentet definitivt förlorar sitt värde genom att det företag som gett ut instrumentet upplöses genom konkurs. Fr.o.m. 1995 års taxering gäller vidare att ett finansiellt instrument som getts ut av ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening dock anses avyttrat när företaget försätts i konkurs. Av övergångsbestämmelserna framgår att om ett bolag försätts i konkurs men inte upplösts före utgången av december 1993 anses aktie eller annat finansiellt instrument som bolaget har gett ut ha avyttrats den 1 januari 1994.

Enligt 27 § 1 mom. SIL tillämpas vid avyttring av aktie, interimbevis, andel i värdepappersfond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis avseende lån i svenska kronor, konvertibelt skuldebrev i svenska kronor samt termin och köp-, sälj- eller teckningsoption avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna finansiella instrument, utöver 24 § bestämmelserna i 2 - 6 mom. Dessa bestämmelser tillämpas således vid avyttring av aktier och andra aktieliknande tillgångar.

Enligt 29 § 1 mom. SIL beräknas realisationsvinst vid avyttring av fordringar och andra finansiella instrument där underliggande instrument är hänförliga till fordringar, utom sådana fordringar som avses i 27 § 1 mom., enligt genomsnittsmetoden. Av 29 § 2 mom. SIL framgår att av förlust på fordringar som inte är marknadsnoterade får 70 procent dras av.

I 1 kap. 1 § lagen (1991:908) om handel med finansiella instrument definieras finansiellt instrument som fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden. Begreppet finansiellt instrument återfinns i flera bestämmelser i kommunalskattelagen och SIL men är inte definierat någonstans i skattelagstiftningen. Eventuellt har begreppet därvid en något vidare innebörd än i lagen om handel med finansiella instrument (se 1990/91:NU37 sid 5). Användningen i skattelagstiftningen stämmer åtminstone i vissa fall inte överens med legaldefinitionen i lagen om finansiella instrument, t.ex. är aktier i fåmansföretag oftast inte avsedda för handel på värdepappersmarknaden men omfattas ändå av

begreppet finansiella instrument i 27 § SIL. Avsikten med begreppet finansiellt instrument i 24 § 2 mom. SIL kan ha varit att uppnå en avgränsning och enligt skattelagskommittén (SOU 1997:2 sid 362) har tankarna sannolikt främst varit inriktade på aktier och annan allmän kapitalanskaffning i form av obligationer, konvertibla skuldebrev och dylikt, alltså tillgångar som är lämpade för allmän omsättning. Olika skäl, bl.a. att andelar i ekonomiska föreningar omfattas och att 29 § 1 mom. SIL kan ge anledning att anta att alla fordringar skall anses som finansiella instrument, har emellertid lett till uppfattningen att så gott som alla fordringar faller under bestämmelsen (SOU 1997:2 s. 362 f). Enligt skattelagskommittén är det klart att vissa fordringar är finansiella instrument medan andra inte uppfyller kravet på att vara lämpade för allmän omsättning (SOU 1997:2 s. 364).

Enligt en låneöverenskommelse daterad den 2 december 1991 har N.N. lånat ut 511 906 kr till X AB, ett bolag hon varit aktieägare i. I låneöverenskommelsen anges inte några villkor angående återbetalning, ränta, uppsägning o.dyl. Bolaget försattes i konkurs den 8 maj 1992. Konkursen avslutades den 4 november 1994. Eftersom N.N. inte har avyttrat fordringen krävs att fordringen utgör ett finansiellt instrument för att hon skall ha rätt att göra avdrag för den förlust hon åsamkats i och med bolagets konkurs.

Enligt kammarrättens mening framstår det som klart att N.N. s fordringar på X AB omfattas av bestämmelserna i 29 § 1 och 2 mom. SIL. Med hänsyn härtill och till att fordringen, likaväl som aktierna i bolaget, skulle ha kunnat vara föremål för allmän omsättning finner Kammarrätten att den, trots att allmänna lånevillkor saknas, får anses utgöra ett finansiellt instrument i den mening som avses i 24 § 2 mom. SIL. N.N. är därmed berättigad till avdrag för 70 procent den förlust som uppstod i samband med att fordringen definitivt förlorade sitt värde den 1 januari 1994 eller med 358 334 kr.

Kommentar:

RSV har överklagat domen och begärt prövningstillstånd. RSV anger i överklagandet att en låneförbindelse mellan en ägare och dennes bolaget inte bör anses utgöra ett sådant finansiellt instrument som avses i bl.a. 24 § 2 mom. och 27 § 1 mom. SIL. Enligt RSV:s mening bör det krävas att handlingen i fråga är

av sådant slag att den omsätts på värdepappersmarknaden eller i vart fall är avsedd att enkelt kunna omsättas på en sådan marknad. Frågan om vad som innefattas i begreppet finansiellt instrument är också föremål för beslut om prövningstillstånd i Regeringsrätten i några andra situationer. Detta är fallet dels vad frågan om ett villkorat aktieägartillskott är att anse som ett finansiellt instrument (dom av Kammarrätten i Sundsvall den 16 december 1997 i mål nr 1252-1996, se prot. den 6 mars 1998), dels huruvida fordran på eget bolag som inte dokumenterats i någon annan handling än i bolagets avräkningskonto utgjort finansiellt instrument (dom av Kammarrätten i Göteborg den 30 oktober 1995 i mål nr 3764-1995, se prot. nr 28/95).

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 mars 1999.

KR:s i Stockholm dom den 26 februari 1999, mål nr 4980-1996

Nedsättning av statlig fastighetsskatt

Bostadsrättsföreningen T i Sigtuna påfördes vid 1994 års taxering fastighetsskatt med 2,5 % på underlaget 6 800 000 kr. eller 170 000 kr. Föreningen yrkade nedsättning enligt 3 § fjärde stycket lagen (1984:1052) om statlig fastighetsskatt. Föreningen anförde att den nyuppförda byggnaden på fastigheten inte blivit färdigställd förrän under april/maj 1993 och att ett flertal av dess tjugu lägenheter inte kunde hyras ut på grund av läget på ortens hyresmarknad.

Efter att ha redogjort för innehållet i 3 § fjärde stycket lagen om statlig fastighetsskatt uttalade Kammarrätten som domskäl:

"Regeringsrätten har i RÅ 1998 ref. 27 slagit fast att ett fall där nedsättning med stöd av 3 § fjärde stycket lagen om statlig fastighetsskatt kan komma i fråga är då en lägenhet i en byggnad som är avsedd för användning under hela året inte kunnat hyras ut på grund av bristande efterfrågan. Av en annan dom från Regeringsrätten meddelad den 16 juni 1998 (mål nr

1772-1997) framgår att nedsättning också kan komma i fråga när en fastighetsägare på grund av ombyggnad eller rivningsarbeten inte kunnat hyra ut en lägenhet.

Föreningen har obesträtt uppgivit att lägenheter inte kunnat hyras ut på grund av att de inte varit färdiga för inflyttning förrän under april/maj 1993 och att ett flertal av lägenheterna därefter inte kunnat hyras ut på grund av marknadsläget. Förutsättningar för nedsättning av fastighetsskatten föreligger därmed. Det förhållandet att fastigheten taxerats som byggnad under uppförande och inte åsatts värdeår för 1993 föranleder inte annan bedömning. Överklagandet skall således bifallas."

Kammarrätten satte ned fastighetsskatten till 63 775 kronor i enlighet med föreningens yrkande.

Domen kommer att överklagas av RSV.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 mars 1999.

SRN:s förhandsbesked den 16 mars 1999

Lex Asea, 3 § 7 a mom. SIL.

Aktier i mer än ett dotterbolag kan delas ut samtidigt utan att skattelättnaden för den skull går förlorad.

Sökandebolaget avser att dela ut aktier i två dotterbolag samtidigt. En förutsättning för förhandsbeskedet är att samtliga rekvisit i 3 § 7 a mom. SIL är uppfyllda för båda dotterbolagen.

FRÅGA

Sökandebolaget vill genom det sökta förhandsbeskedet få bekräftat att även en utdelning som omfattar aktier i flera dotterföretag omfattas av bestämmelserna i Lex Asea.

FÖRHANDBESKED

Att utdelningen avser aktier i två dotterföretag utgör

inte hinder mot att betrakta utdelningen som en sådan utdelning som avses i 3 § 7 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL).

MOTIVERING

Dotterföretag anges visserligen i singularis i lagtexten men det finns enligt nämndens mening inget som tyder på att bestämmelserna inte skulle vara tillämpliga även vid en samtidig utdelning av aktier i flera dotterföretag (jfr prop. 1990/91:167 s. 26). Såsom Riksskatteverket närmare redogjort för i sitt yttrande kan det inte heller utifrån den föreskrivna metoden att beräkna anskaffningsvärdet på aktier som erhållits genom en sådan utdelning som här avses föreligga något hinder mot att ge förhandsbeskedet det angivna innehållet.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s inställning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 mars 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 5 mars 1999

Fråga om omvandling av aktier skall betraktas som avyttring

Inkomsttaxering 1999 - 2002.

Aktier i en bank består av dels A-aktier dels B-aktier. Enligt bolagsordningen skall aktier av serie B framför aktier av serie A äga företrädesrätt till utdelning på sätt bolagsstämman beslutat. Sedan beslut fattats i frågor om utdelning till B-aktier skall beslut fattas om eventuell utdelning på A-aktier.

Aktieägarna är numera överens om att skillnaden mellan de båda aktieslagen skall avskaffas. Detta avses ske genom en i vederbörlig ordning företagen ändring i bolagsordningen. Paragrafen avses erhålla följande lydelse: "Aktie skall lyda på etthundra (100) kronor".

Sökandebolaget hemställer att SRN i förhandsbesked slår fast att en ändring i bolagsordningen inte kan anses innebära en skattepliktig avyttring av aktier.

SRN lämnade följande förhandsbesked.

En ändring av bolagsordningen för X AB på sätt anges i ansökningen skall ej medföra att Y AB skall anses avyttra aktier i X AB.

SRN anförde bl.a.

En bolagsstämma i ett svenskt aktiebolag kan, om samtliga aktieägare är ense och någon tvingande bestämmelse i aktiebolagslagen (1975:1385) ej överträds, besluta om olika utdelningar till olika aktieägare (även om alla aktier är av samma slag). Ett sådant beslut behöver ej i sig föranleda att aktieägarna skall anses avyttra sina aktier mot ett vederlag bestående av aktier av annat slag.

Om däremot den olika rätten till utdelning manifesteras i bolagsordningen så att aktier av olika slag införs och alltså blir "tvingade" för stämman kan omvandlingen/-omstämplingen medföra att aktier anses avyttrade (jfr RÅ 1997 ref. 81).

Ett aktieägaravtal binder däremot inte stämman i associationsrättsligt hänseende. Om stämman i enlighet med ett sådant avtal beslutar om olika utdelning för aktier av samma slag men med olika ägare bör beslutet (eller dess verkställande) därför inte anses medföra att aktierna anses avyttrade, jfr RÅ 1998 ref. 19, vari själva beslutet om olika utdelning i sig inte ansågs medföra att aktierna ansågs avyttrade.

I det nu förevarande fallet är bestämmelsen i bolagsordningen om förtursutdelning så vag att den inte kan anses ha något självständigt innehåll. Som nämnts ovan kan en bolagsstämma alltid (om samtliga ägare är ense) besluta om olika utdelning. Vidare framgår det inte av bestämmelsen att aktierna av serie B skall ha en högre (eller lägre) utdelning än A-aktierna. Det framgår inte heller hur utdelning på A-aktier och B-aktier skall ske sedan förturen effektuerats eller vilket belopp förturen avser. Av bolagsordningen framgår endast att B-aktierna skall ha förtur till utdelning. Såvitt framgår av ingivet aktieägaravtal synes parterna utgå från att A-aktierna och B-aktierna har samma värde (per styck).

Med hänsyn till det ovan anförda finner nämnden att den avsedda ändringen i X AB:s bolagsordning inte bör anses medföra att Y AB skall anses avyttra aktier i X AB.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 mars 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 2 mars 1999.

Tillämpning av bestämmelsen i 7 kap. 6 § ML.

Fråga om förvärv av kundfordran innebär skattepliktig tjänst samt fråga om reducering av moms med anledning av kundförluster

Omständigheterna var i huvudsak följande: Bolag A bedriver försäljning såväl mot kontant betalning som på kredit. I kreditförsäljningen uppkommer stora kundfordringar. Av organisatoriska skäl avser bolag A att vid utgången av varje månad överlåta samtliga kundfordringar till det i samma koncern ingående och för ändamålet särskilt bildade bolag B. Bolag B förvärvar fordringarna till belopp överstigande nominellt värde. Överkursen har sin grund i att fordringarna löper med hög ränta. Bolag B:s verksamhet skall uteslutande bestå i att förvärva, förvalta och uppbära betalning på kundfordringar som har uppkommit i bolag A:s verksamhet. Indrivning av fordringarna kommer att handhas av bolag B medan inkassoverksamheten handhas av ett annat koncernbolag. Enligt vad som skall avtalas skall bolag A vara skyldigt att återköpa definitivt värdelösa fordringar mot ett pris som motsvarar vad bolaget tidigare erhållit för fordringen med avdrag för vad bolag B kan ha uppburit på denna. Bolag B har emellertid inte rätt att returnera definitivt värdelösa fordringar till den del dessa överstiger viss procent av det totala värdet av de kundfordringar som förvärvats från bolag A under den senaste tolv månadersperioden. Detta har sin grund i att bolag A:s kundförluster historiskt har uppgått till denna andel av omsättningen och att bolag B således skall bära risken för "onormala" kundförluster. Bolagen ansöker om förhandsbesked avseende följande frågeställningar.

1. Innebär bolag B:s förvärv av en kundfordran från bolag A att bolag B anses utföra en mervärdesskattepliktig tjänst?
2. Har bolag A rätt att minska sitt beskattningsunderlag med en uppkommen kundförlust hänförlig till en fordran som återköps från bolag B?
3. Ändras svaret på fråga 2 om återköpet istället sker vid en tidigare tidpunkt än då fordringen är definitivt värdelös, t.ex då bolag B i sin redovisning bokför fordringen som osäker?

SRN gjorde följande bedömning.

Fråga 1

Bolag B:s förvärv av en kundfordran från bolag A innebär inte att bolag B skall anses tillhandahålla bolag A en skattepliktig tjänst.

Fråga 2 och 3

Det med frågorna avsedda förfarandet utgör inte något hinder mot att bestämmelsen i 7 kap. 6 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200). ML, tillämpas.

SRN redovisade följande motivering.

Fråga 1

Bolag A:s överlåtelse av fordringar till bolag B enligt avtalet innebär att bolag B blir ägare till dessa och att bolag B uppbär de betalningar som flyter in på fordringarna. Vid sådant förhållande får bolag B anses bedriva en finansiell verksamhet som har till syfte att tillgodogöra sig fordringsbeloppen. Bolag B kan härigenom inte anses mot vederlag tillhandahålla bolag A administrativa tjänster eller skattepliktiga tjänster av annat slag. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed.

Fråga 2 och 3

Enligt 7 kap. 6 § tredje stycket ML får, om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller tjänst (kundförlust), han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten. Fråga i ärendet är främst om det förhållandet att de aktuella fordringarna först av bolag A har

överlåtits till bolag B och därefter återköpts utgör hinder mot att anse bolag A:s förluster på fordringarna som kundförluster.

Nämnden gör följande bedömning.

En grundläggande förutsättning för att den nu aktuella bestämmelsen skall kunna tillämpas är att förlusten är hänförlig till en skattskyldigs fordran som avser ersättning för en vara eller tjänst. De aktuella fordringarna utgör när de uppkommer varufordringar i bolag A:s verksamhet. Enligt vad som skall avtalas mellan bolag A och bolag B är bolag A skyldigt att med viss begränsning återköpa till bolag B avyttrade fordringar i den mån en förlust uppkommer på grund av att hela fordringsbeloppet inte inflyter. Det förhållandet att dessa fordringar, som inräknats i bolag A skattepliktiga omsättning, under viss tid har innehafts av bolag B betar dem, efter det att de har återförvärvats av bolag A, enligt nämndens mening inte deras karaktär av varufordringar i bolag A:s verksamhet (jfr också dåvarande Riksskattenämndens anvisningar den 29 april 1969 angående överlåtelse av varufordringar m.m. vid tillämpning av förordningen /1968:430/ om mervärdesskatt, RSN II 1969 7:19). Fordringarna är med denna bedömning av sådan art som avses i 7 kap. 6 § tredje stycket ML och det aktuella förfarandet enligt frågorna 2 och 3 utgör således inte något hinder mot en tillämpning av denna bestämmelse.

Ett sådant synsätt får också anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet /77/388/EEG, jfr EG-domstolens principiella uttalande i förhandsavgörandena den 24 oktober 1996, C-317/94 Elida Gibbs Ltd. och den 3 juli 1997, C-330/95 Goldsmiths (Jewellers) Ltd., i båda fallen mot Commissioners of Customs and Excise).

En ledamot av SRN var av skiljaktig mening och anförde följande.

Bolag A säljer i sin verksamhet bl.a. varor på kredit. Skattskyldigheten för sålda varor inträder enligt 1 kap. 3 § mervärdesskattelagen (ML) vid leverans. Senast när - beroende på tilldelad redovisningsmetod - kundfordringarna hänförliga till kreditförsäljningen överlåtits mot vederlag till bolag B har redovisningsskyldigheten inträtt. Enligt 7 kap. 6 § tredje stycket ML gäller att om en förlust uppkommer på skattskyldigs fordran som avser ersättning för en vara

eller tjänst (kundförlust) får han minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten. Någon kundförlust har ej uppstått för bolag A i samband med överlåtelsen av kundfordringarna då bolag B, enligt avtalet mellan bolag A och B rörande överlåtelsen av kundfordringarna, skall erlägga likvid för förvärvade nya kundfordringar den sista dagen i varje kalendermånad. Bestämmelserna i 13 kap. 24 § ML om ändring av tidigare redovisad utgående skatt på grund av kundförlust blir således enligt min mening ej tillämplig då vederlag för sålda varor erhållits.

Enligt avtalsutkast mellan bolag A och B skall bolag A återköpa definitivt värdelösa fordringar. Med definitivt värdelösa fordringar avses fordringar där gjorda indrivningsåtgärder inte resulterat i betalning eller bedömts som uppenbart ekonomiskt omotiverade. Vid sådant återköp skall bolag B erhålla vad man tidigare erlagt för fordringen med avdrag för vad som uppburits på fordringen. Bolag B har emellertid inte rätt att returnera definitivt värdelösa fordringar till den del dessa överstiger viss procent av det totala värdet av de kundfordringar som förvärvats från bolag A under den senaste tolv månadersperioden.

Efter det att den skattepliktiga transaktionen slutförts och vederlag faktiskt erhållits för levererade varor - genom försäljningen av fordringarna - kommer bolag A i vissa fall att återköpa definitivt värdelösa fordringar. I praktiken förvärvas värdelösa fordringar till ett överpris d.v.s till det pris man erhöll för fordringarna vid överlåtelsen till bolag B. Den förlust som uppstår på grund av att bolag A till överpris förvärvar värdelösa fordringar, som tidigare bokats bort som tillgång i företaget, utgör enligt min mening ej en sådan kundförlust som grundar rätt till minskning av beskattningsunderlaget. Endast för det fall bolag A återtar en tvistig fordran, p.g.a att fel varor levererats, fel i godset eller liknande, och bolag A krediterar köparen föreligger enligt min mening rätt att minska beskattningsunderlaget och då med krediterat belopp.

Jag anser att förhandsbesked hade bort meddelas avseende frågorna 2 och 3 på så sätt att beskattningsunderlagen avseende från bolag B återköpta, definitivt värdelösa eller osäkra, fordringar ej får minskas.

Kommentar:

Förhandsbeskedet i fråga 2 och 3 överensstämmer inte med den ståndpunkt RSV intog i SRN. RSV kommer att överklaga förhandsbeskedet i denna del.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

30/99

- [SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999](#). Skattskyldighet stiftelse och avdragsrätt för bidrag till stiftelse
 - [SRN:s förhandsbesked den 2 september 1999](#). Fråga om skattefrihet för mottagen utdelning på aktier enligt 7 § 8 mom. tredje stycket b SIL
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 september 1999.

SRN:s förhandsbesked den 1 september 1999

Skattskyldighet stiftelse och avdragsrätt för bidrag till stiftelse.

Stiftelsen, vars ändamål är att bevara och göra tillgänglig för vetenskaplig forskning och allmänhet de kultur- och industihistoriska miljöerna kring en gammal gruva m.m., anses begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL.

Bolag med anknytning till gruvbranschen får avdrag för bidrag till samma stiftelse.

Stiftelsens ändamål är enligt stiftelseurkunden följande.

Stiftelsens huvudsakliga ändamål är att bevara och göra tillgänglig för såväl vetenskaplig forskning som allmänhet de kultur- och industihistoriska miljöer som utgörs av det byggnadsbestånd och de yttre och inre anläggningar, inventarier samt bruks- och konstföremål som angivits i förteckning. Stiftelsen skall därvid äga, vårda och bevara samt göra tillgänglig för forskare och allmänhet dels gruvan med tillhörande besöksgruva, historiska arkiv och museum med anslutande områden, byggnader och anläggningar, varav vissa härrör från tidig medeltid, dels till hanteringen vid - anknutna månghundraåriga anriknings- och bruksmiljöer, även

som därtill hörande dammar och vattenvägar inom kommen, samt skall stiftelsen vidare genom att utge stipendier och anordna utställningar, visningar, seminarier samt andra därmed sammanhängande verksamheter och aktiviteter, verka för att främja den vetenskapliga forskningen avseende svensk bergshanterings- och brukshistoria även som det allmänna intresset härför.

Skatterättsnämnden beslutade följande;

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Stiftelsens ändamål utgör ett sådant allmännyttigt ändamål som anges i 7 § 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Fråga 2

AB X har rätt till avdrag vid 1999 års taxering för bidraget om Y mkr till Stiftelsen.

MOTIVERING

Fråga 1

Stiftelsens ändamål skall vara att bevara och göra tillgänglig för vetenskaplig forskning och allmänhet de kultur- och industrihistoriska miljöerna kring gruvan. Stiftelsen skall även utge stipendier, anordna utställningar, visningar, seminarier och andra aktiviteter samt verka för att främja den vetenskapliga forskningen och det allmänna intresset för svensk bergshanterings- och brukshistoria. Detta ändamål får anses utgöra sådant kvalificerat ändamål som avses i 7 § 6 mom. SIL, jfr RÅ 1987 not. 14.

Fråga 2

Med hänsyn till vad som ovan upplysts om Stiftelsens ändamål får AB Xs bidrag till Stiftelsen anses utgöra en driftkostnad i AB Xs verksamhet. Den omständigheten att Stiftelsen ännu inte bildats hindrar inte att avdrag medges vid 1999 års taxering för avsättning som skett i 1998 års bokslut, jfr R77 1:32.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 september 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 2 september 1999

Fråga om skattefrihet för mottagen utdelning på aktier enligt 7 § 8 mom. tredje stycket b SIL.

En obegränsat skattskyldig stiftelse innehar direkt och indirekt ca 6 % av aktierna i ett aktiebolag. Under 1999 kommer stiftelsen att erhålla utdelning på aktierna. Stiftelsen frågar om stiftelsen är skattskyldig för utdelningarna.

SRN lämnade följande förhandsbesked.

Stiftelsen är inte frikallad från skattskyldighet för mottagna utdelningar på sitt direkta och indirekta aktieinnehav.

SRN lämnade följande motivering.

Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt gäller bl.a. att en svensk stiftelse är frikallad från skattskyldighet på näringsbetingade aktier. Vad frågan gäller är om stiftelsens aktieinnehav enligt tredje stycket b samma bestämmelse kan anses näringsbetingat. Enligt bestämmelsen är innehavet näringsbetingat om det görs sannolikt att innehavet betingas av en verksamhet som bedrivs av Stiftelsen eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den nära.

Stiftelsen har inte gjort sannolikt att innehavet betingas av någon av Stiftelsen eller närstående till denna bedrivna näringsverksamhet. Den omständigheten att Stiftelsen redovisar resultatet av förvaltningsverksamheten som inkomst av näringsverksamhet gör inte att innehavet är näringsbetingat i den mening som avses med den aktuella bestämmelsen.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 8/99

- HD:s beslut den 4 mars 1999, mål nr Ö 2085 - 98.
Beskattningsunderlag för stämpelskatt vid momskompensation för fastighet
- RR:s dom den 26 februari 1999, målnr 3258-1997. Skattskyldighet till mervärdesskatt - retroaktiv verkan
- SRN:s förhandsbesked den 16 februari 1999. Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML. Fråga om uppdelning av beskattningsunderlag i en skattepliktig och en skattefri del kan ske eller ej

OBS! Per den 1 april 1999 kommer rättsfallsprotokoll nr. 1 t.o.m. nr. 21 för 1998 att tas bort.

Område: Högsta domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 mars 1999.

HD:s beslut den 4 mars 1999, mål nr Ö 2085 - 98

Beskattningsunderlag för stämpelskatt vid momskompensation för fastighet

HÖGSTA DOMSTOLENS AVGÖRANDE

Högsta domstolen lämnar överklagandet utan bifall.

YRKANDEN I HÖGSTA DOMSTOLEN

Kammarkollegiet har yrkat att Högsta domstolen med ändring av hovrättens beslut fastställer inskrivningsmyndighetens beslut.

Kommanditbolaget har bestritt ändring.

SKÄL

Enligt det köpekontrakt varigenom kommanditbolaget förvärvade fastigheten GL utgjorde köpeskillingen för fastigheten 8 000 000 kr. I kontraktet angavs därutöver

att fastigheten var föremål för frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt, att säljaren på grund av försäljningen var skyldig att till skattemyndigheten återföra avdragen ingående mervärdesskatt samt att köparen förband sig att till säljaren erlægga ett belopp motsvarande den skatt som säljaren sålunda skulle återföra mot det att säljaren utfärdade ett s.k. momsintyg om storleken på den skatt som säljaren återfört. I ett företett intyg angavs att säljaren till beskattning hade återfört och till skattemyndigheten erlagt ett belopp om 27 172 kr. Fråga i målet är om detta belopp skall anses ingå i köpeskillingen för fastigheten vid tillämpningen av lagen (1984:404) om stämpelskatt vid inskrivningsmyndigheter.

När som i förevarande fall stämpelskatt skall beräknas med köpeskillingen som utgångspunkt får huvudprincipen anses vara att hela ersättningen för fastigheten skall ligga till grund för stämpelskattens bestämmande, oavsett hur ersättningen har rubricerats (jfr NJA 1971 s. 351). Bestämmelserna i stämpelskattelagen bygger å andra sidan samtidigt på principen att, när ett förvärv avsett annat än fast egendom eller tomträtt, endast den del av ersättningen som belöper på fastigheten skall läggas till grund för stämpelskatten (jfr 13 §).

Som framgår av vad hovrätten angett följer av bestämmelserna i 9 kap. 3-6 §§ mervärdesskattelagen (1994:200) att en fastighetsägare som frivilligt utverkat ett beslut av skattemyndigheten om mervärdesskattskyldighet skall återföra avdragen ingående mervärdesskatt till staten bl.a. i det fallet att fastigheten säljs inom viss tid från skattemyndighetens beslut. Under förutsättning att säljaren i tid betalar in den skatt som i enlighet härmed skall återföras och köparen kan styrka detta genom ett intyg från säljaren, har köparen rätt att dra av det inbetalade beloppet såsom ingående mervärdesskatt, vare sig köparen är mervärdesskattskyldig på egen begäran eller på annan grund. Köparen återfår således det belopp som säljaren har betalat in. Det är därför mycket vanligt att parterna i denna situation överenskommer att köparen skall kompensera säljaren för inbetalningen av det återförda skattebeloppet (se t.ex Kleerup-Melz, Handbok i mervärdesskatt, 1992, s. 226, och Öberg i Skattenytt 1996 s. 197).

Eftersom således det av säljaren återförda beloppet

motsvarar en direkt ekonomisk förmån för köparen som inte kan anses vara hänförlig till fastigheten som sådan, ligger det närmast till hands att betrakta kompensationen för återföringen som ett särskilt vederlag för säljarens skattebetalning, som syftar till att reglera överföringen av skatteförmånen och inte skall anses ingå i köpeskillingen för fastigheten. Det synes sålunda uteslutet att en överenskommelse mellan säljare och köpare vid sidan av köpehandlingen om kompensation för den återförda mervärdesskatten skulle träffas av den ogiltighetspåföljd som har föreskrivits i 4 kap. 1 § andra stycket jordabalken. En följd av detta är att, i enlighet med den förut nämnda principen i stämpelskattelagen, stämpelskatt inte skall beräknas på sådan kompensation.

Det anförda är inte tillämpligt i det fallet att köparen ej har för avsikt att utnyttja den eventuella skatteförmånen, t. ex. Därför att han redan vid köpet vet att han skall använda fastigheten i en icke mervärdesskattepliktig verksamhet. Om köparen i denna situation kompenserar säljaren för den återförda mervärdesskatten, motsvarar kompensationen inte någon ekonomisk förmån för honom vid sidan av förvärvet av själva fastigheten, och den måste då vara att betrakta som en del av köpeskillingen för fastigheten (jfr Kleerup-Melz, a a s. 227). Det är emellertid önskvärt att stämpelbeskattningen blir likformig i de angivna fallen särskilt med hänsyn till de utredningssvårigheter som annars skulle uppkomma för inskrivningsmyndigheten. Den av hovrätten tillämpade bestämmelsen i 22 kap. 5 § mervärdesskattelagen kommer då in i bilden.

I den nämnda paragrafen föreskrivs att, vid beräkning av en statlig skatt eller avgift som enligt en särskild bestämmelse skall tas ut efter försäljningspriset eller något annat liknande värde, värdet inte skall inbegripa kompensation för skatt enligt mervärdesskattelagen. Denna paragraf, som hade motsvarighet redan i 1959 års förordning om allmän varuskatt (15 § 3 mom), kan visserligen inte antas ha varit avsedd att reglera andra fall än sådana där mervärdesskatt skall beräknas på själva försäljningspriset, vilket inte är fallet vid fastighetsförsäljningar (se prop 1959:162 s. 196 och 332; se också 72 § i 1968 års förordning om mervärdesskatt och prop 1968:100 s. 30 samt prop 1993/94:99 s. 258). Den avfattning bestämmelsen fått i mervärdesskattelagen medför emellertid att den kan tillämpas på fall av nu diskuterat slag (jfr Öberg, a a s.

201). En sådan tillämpning framstår med hänsyn till det som sagts förut om inskrivningsmyndigheternas hantering av stämpelbeskattningen också som ändamålsenlig.

Av det anförda följer att överklagandet skall avslås.

Kommentar:

Kompensation för återförd moms skall inte räknas in i beskattningsunderlaget för stämpelskatt. Detta innebär att Göta Hovrätts beslut från 1992-12-30 inte längre är vägledande, jfr MHL 1998 s. 221.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 mars 1999.

RR:s dom den 26 februari 1999, målnr 3258-1997

Skattskyldighet till mervärdesskatt - retroaktiv verkan

AB A förvärvade den 4 juli 1994 sju fastigheter som var belägna i skilda kommuner. Fastigheterna omfattades vid förvärvet av frivillig skattskyldighet. Den 18 oktober 1994 ansökte AB A om medgivande för frivillig skattskyldighet från den 4 juli 1994. Skattemyndigheten medgav frivillig skattskyldighet fr.o.m. den 15 oktober 1994.

Regeringsrätten meddelade följande dom.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt bl.a. upplåtelse av hyresrätt till fastighet. Av 3 kap. 3 § andra - fjärde styckena och 9 kap. 1 § första stycket samma lag följer dock att skattskyldighet för fastighetsuthyrning föreligger för bl. a. fastighetsägare om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om detta (s.k. frivillig skattskyldighet).

Möjligheten till frivillig skattskyldighet infördes den 1 juli 1979 för att vissa kumulativa skatteeffekter skulle kunna undvikas i samband med uthyrning av fastighet till

rörelseidkare som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet. Syftet var att undanröja skillnader i beskattningseffekter mellan dem som bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i hyrda lokaler och dem som bedriver sådan verksamhet i egna lokaler (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.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. De aktuella fastigheterna förvärvades av bolaget i början av juli 1994. Fastigheterna omfattades då av skattskyldighet. På inrådan av skattemyndigheten avvaktade bolaget med ansökan om frivillig skattskyldighet tills lagfarterna var klara. Ansökningarna om skattskyldighet kom in till skattemyndigheten i oktober 1994.

Frågan i målet gäller i vad mån ett beslut i fråga om frivillig skattskyldighet kan ges retroaktiv verkan.

Varken i ML eller andra föreskrifter finns några bestämmelser om när den frivilliga skattskyldigheten inträder. Riksskatteverket har i anvisningarna RSV Im 1986:3 punkt 2: 1, som har karaktären av allmänna råd, angett att skattskyldighet medges tidigast från den dag ansökan kommit in. Denna anvisning återges på den blankett som Riksskatteverket tillhandahåller för ansökan. Där anges också att skattskyldighet kan medges från tillträdesdagen vid förvärv av fastighet som tidigare omfattats av skattskyldighet. Mot den här angivna bakgrunden kan det inte anses föreligga något formellt hinder mot att ge ett beslut om frivillig skattskyldighet retroaktiv verkan. I vad mån det bör ske i ett enskilt fall får bedömas med utgångspunkt i de syften som ligger bakom lagstiftningen och med beaktande av de skatteadministrativa olägenheter som kan vara förenade med en retroaktiv tillämpning.

Syftet med lagstiftningen talar för att skattskyldigheten i detta mål bör inträda redan när bolaget har tillträtt fastigheterna. Något särskilt skäl mot att så sker har inte framkommit. Överklagandet skall därför avslås.

Enligt 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader

i ärenden och mål om skatt, m.m. skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt beviljas ersättning för kostnaderna bl.a om ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Eftersom målet avser en sådan fråga finner Regeringsrätten att bolaget är berättigat till ersättning för sina ombudskostnader i Regeringsrätten.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar AB A ersättning av allmänna medel för dess kostnader i Regeringsrätten enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 26 300 kr.

Kommentar:

Regeringsrätten godtar att medgivande för frivillig skattskyldighet ges retroaktiv verkan. Hur långt bakåt i tiden den retroaktiva tillämpningen bör få gå framgår inte av domen utan får bedömas i det enskilda fallet. RSV anser att det vanligen bör godtas att retroaktiviteten för skattskyldigheten tillämpas inom beskattningsåret. RSV avser att ytterligare belysa frågan i en skrivelse till skattemyndigheten.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 mars 1999.

SRN:s förhandsbesked den 16 februari 1999.

Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML.

Fråga om uppdelning av beskattningsunderlag i en skattepliktig och en skattefri del kan ske eller ej.

Omständigheterna var i huvudsak följande: Sökande (ett aktiebolag) verkar inom underhållningsbranschen. Bolaget tillhandahåller, genom en artist, tjänster hänförliga till framförande av konstnärliga verk. Denna verksamhet omfattas av undantaget från skatteplikt som

återfinns i 3 kap. 11 § första punkten ML. Artisten uppträder också som föredragshållare. Dessa tjänster omfattas inte av undantaget varför moms uttages avseende dessa tillhandahållanden. Avseende tjänster hänförliga till framförande av konstnärligt verk omfattas ett framträdande normalt av ett förarbete beträffande bl. a ljud, ljus, kostym, smink och rekvisita. Detta arbete utgör ett led i själva produktionen som finns innan framträdandet. Enligt bolagets erfarenheter utgör produktionskostnaden en viss procent av bruttogaget. Bolaget ansöker om förhandsbesked avseende följande frågeställningar:

1) Är det möjligt att betrakta en del av bruttogaget som produktionskostnad och belägga den delen med utgående moms när produktionskostnaden består i anskaffande av scenkläder, smink, hår- och nagelvård, inköp av noter, musikkassetter och skivor?

2) Om svaret på fråga 1 är ja, kan produktionskostnaden i så fall uppskattas schablonmässigt till en viss del av bruttogaget eller skall den faktiska kostnaden fastställas i varje enskilt fall?

SRN gjorde följande bedömning avseende fråga 1:

" Den med ansökningen avsedda verksamheten innefattar i sin helhet omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML."

SRN redovisade följande motivering: "Enligt 3 kap. 11 § ML undantas från skatteplikt en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk. Det ligger i sakens natur att sådana framförande i regel förutsätter att både varor och tjänster anskaffas i verksamheten. Dessa anskaffningar är dock att betrakta som underordnade moment i det av kunden beställda och av konstnären tillhandahållna framförandet. I ett sådant fall tillämpas enligt praxis principen att prestationen skall bedömas utifrån dess huvudsakliga karaktär (jfr t.ex. prop. 1993/94:99 s 136 f.). Någon möjlighet för bolaget att i enlighet med ansökningen dela upp beskattningsunderlaget finns inte utan vad bolaget tillhandahåller skall i sin helhet bedömas som från skatteplikt undantagna framföranden (fråga 1). Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s
ståndpunkt.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

29/99

- [RR:s dom den 16 juni 1999, mål nr 8087-1998.](#) Uttagsbeskattning. Fråga om överlåtelse av tillgångar till underpris mellan Svenskt AB och utländskt systerbolags svenska dotterbolag där Sveriges möjligheter att reavinstbeskatta de aktier tillgångarna representerar bortfaller
 - [KR:s i Göteborg dom den 15 juni 1999, mål nr 3378-1998.](#) CFC-bolag, ask-i-ask-äggande
 - [Domar av KRN i Göteborg den 18 augusti 1999 9 mål nr 611-1997 och 865-1997.](#) Tillämpning av vinstbolagsreglerna vid avyttring av värdepapper
 - [KR:s i Göteborg dom den 22 juni 1999, mål nr 6926-1997.](#) Beräkning av anskaffningskostnaden för aktier i fåmansföretag
 - [KR:s i Stockholm dom den 24 juni 1999, mål nr 9227-1998.](#) Avdrag för förvaltningskostnader
 - [KR:s i Göteborg dom den 16 juni 1999, mål nr 3383-1996.](#) Avdrag för ränta
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 31 augusti 1999.

RR:s dom den 16 juni 1999, mål nr 8087-1998.

Uttagsbeskattning. Fråga om överlåtelse av tillgångar till underpris mellan Svenskt AB och utländskt systerbolags svenska dotterbolag där Sveriges möjligheter att reavinstbeskatta de aktier tillgångarna representerar bortfaller

Överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 23 november 1998 har refererats i rättsfallsprotokoll 1/99.

RSV överklagade och yrkade att fråga 1 skulle besvaras med att sökanden skulle uttagsbeskattas för de tillgångar som överlåtts till ett pris understigande

marknadsvärdet.

RR gjorde samma bedömning som SRN i den del som omfattas av överklagandet och fastställde förhandsbeskedet beträffande fråga 1.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 31 augusti 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 15 juni 1999, mål nr 3378-1998.

CFC-bolag, ask-i-ask-ägande.

Inkomsttaxering 1995

Det svenska GV AB (GVA) innehade ett dotterbolag, Holding N.V. (Holding), som i sin tur ägde Leasing N.V. (Leasing) och Management N.V. (Management), samtliga registrerade i Nederländska Antillerna. Management hade vidare ett helägt dotterdotterbolag B, som var registrerat i Liberia. Leasing, Management och B uppvisade positiva resultat för det aktuella beskattningsåret. De två förra företagen hade beskattats med "profit tax" om 1,6 respektive 0,8 procent i Nederländska Antillerna medan B inte hade beskattats i Liberia.

RSV yrkade att GVA skulle påföras inkomst av näringsverksamhet med knappt 40 milj. kr avseende resultaten i Leasing, Management och B.

KR biföll verkets talan med bl.a. följande motivering:

Det är ostridigt i målet att GVA skall delägarbekattas för vinster i Holding. Holding är en annan utländsk juridisk person än utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. SIL. Leasing, Management och B är också sådana utländska juridiska personer. Den löpande beskattningen av delägaren i en sådan utländsk juridisk person sker efter samma principer som gäller beträffande handelsbolag, dvs. delägaren skall beskattas för den del av den utländska juridiska personens vinst som belöper på delägaren, hur vinsten än må ha använts av den

utländska juridiska personen och oberoende av vad delägaren må ha lyft av den utländska juridiska personens under beskattningsåret eller tidigare förvärvade vinst. Om ett handelsbolag är delägare i ett annat handelsbolag kommer delägaren i det första handelsbolaget att beskattas för det andra handelsbolagets resultat. Att beskattning i ett sådant fall sker hos delägaren i det första handelsbolaget har att göra med att det första handelsbolaget inte är ett eget skattesubjekt och därför inte kan beskattas för sin andel av resultatet i det andra handelsbolaget. Det första handelsbolagets resultat inkluderar även det andra handelsbolagets resultat.

Enligt KR:s mening innebär det anförda att handelsbolagsprinciperna är tillämpliga fullt ut på inkomster som en svensk delägare uppbär från utländska juridiska personer vare sig dessa är direkt eller indirekt ägda. Vinsterna i de utländska juridiska personerna Leasing, Management och B skall således redovisas i den utländska juridiska personen Holding oavsett om de har delats ut eller inte och skall även ingå i GVA:s resultat, eftersom kravet på ägarinflytande i de utländska juridiska personerna enligt punkt 10 av anvisningarna till 53 § andra stycket KL är uppfyllt.

Kommentar:

I Handledning för internationell beskattning, 1999, sid. 131, ger RSV uttryck för ståndpunkten att reglerna i 53 § anv. p. 10 st. 2 b) KL inte endast är tillämpliga på ett direkt ägande i en delägarbeskattad utländsk juridisk person utan även omfattar indirekt ägande i sådana utländska personer. KR bekräftar i domen verkets ställningstagande.

Domen är överklagad.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 31 augusti 1999.*

**Domar av KRN i Göteborg den 18 augusti 1999 9 mål nr
611-1997 och 865-1997.**

**Tillämpning av vinstbolagsreglerna vid avyttring av
värdepapper.**

1988 års taxering.

Det avyttrade bolaget hade vid ingången av räkenskapsåret den 1 januari 1987 reella tillgångar om drygt 3,7 miljoner kr. Under hösten (augusti) samma år avyttrades en aktiepost med en reavinst om drygt 8 000 kr. Den 30 november avyttrades inkråmet till bokförda värden och aktierna avyttrades den 15 december 1987.

Frågorna i målet var dels en bevisfråga huruvida aktierna verkligen sålts av bolaget och med en vinst, dels en rättsfråga huruvida sådan obeskattad vinst innebar att vinstbolagsreglerna var tillämpliga.

Vad gäller avyttringsfrågan (bevisfrågan) fann domstolarna att bevisningen styrkte skattemyndighetens uppfattning att det var bolaget som hade avyttrat aktierna och att det därvid uppstått en vinst i bolaget om drygt 8 000 kr samt att denna vinst varit obeskattad vid tidpunkten för aktieöverlåtelsen.

Vad gäller frågan om den obeskattade reavinsten på aktierna gjorde att vinstbolagsreglerna blev tillämpliga när det inte fanns några andra obeskattade vinstmedel till följd av inkråmsöverlåtelsen, sade KR följande.

Nästa fråga är om de obeskattade vinstmedel som fanns i bolaget vid tidpunkten för aktieavyttringen uppkommit till följd av överlåtelse av större delen av bolagets tillgångar. Enligt förarbetena (prop. 1972:93 s. 33) skall härvid endast bolagets reella rörelsetillgångar beaktas. Bolagets reella tillgångar var upptagna till 3 772 132 kr vid räkenskapsårets ingång. Vid aktieöverlåtelsen den 15 december samma år saknade bolaget reella tillgångar. Dessa hade avvecklats dels genom försäljningen av aktierna i X AB, dels genom en inkråmsöverlåtelse den 30 november 1987 till bokförda värden. De obeskattade vinstmedlen har således uteslutande uppkommit till följd av försäljningen av aktierna i X AB. För att

vinstbolagsreglerna skall vara tillämpliga krävs att dessa aktier skall räknas in bland de tillgångar som beaktas i sammanhanget och att försäljningen av dem framstår som ett led i inkråmsöverlåtelsen. Aktieförvärvet synes med hänsyn till bolagets verksamhet och det korta innehavet inte ha varit en för bolaget normal affärshändelse. Enligt NN var emellertid syftet med förvärvet att placera ett i rörelsen uppkommet likviditetsöverskott. På grund härav får aktierna anses ha haft ett sådant samband med bolagets rörelse att de skall räknas in bland de reella tillgångar som beaktas vid bedömningen av om vinstbolagsreglerna är tillämpliga. Försäljningen av aktierna i X AB skedde i nära anslutning till inkråmsöverlåtelsen. Tillsammans innebar de båda transaktionerna att bolaget tömdes på alla sina reella tillgångar före avyttringen av aktierna i bolaget. Försäljningen av aktierna i framstår därför som ett led i avvecklingen av bolagets verksamhet. Aktuella vinstmedel får därför sägas ha uppkommit till följd av att större delen av bolagets tillgångar överlåtits. Vinstbolagsreglerna är därmed tillämpliga.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 31 augusti 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 22 juni 1999, mål nr 6926-1997

**Beräkning av anskaffningskostnaden för aktier i
fåmansföretag.**

Inkomsttaxering 1995.

A avyttrade under 1994 sina aktier i fåmansföretaget X AB. Som underlag vid beräkning av normalavkastning och sparad utdelning enligt 3 § 12 mom SIL för taxeringsåren till och med 1994 använde A aktiernas värde per den 31 december 1990 (förmögenhetsregeln). A tillämpade substansvärdemetoden vid värderingen av aktierna.

SKM beräknade aktiernas anskaffningskostnad till ett lägre belopp än det av A redovisade. Som skäl för beslutet angavs att i den utredning som A lämnade och som utgick från RSV:s anvisning (Dt 1987:8) har varulagrets värde beräknats utan hänsyn till prisfallsrisk.

SKM anförde bl a att enligt punkt 2 och 3 av anvisningarna till 3 och 4 §§ SFL ska vid värdering hänsyn tas till inkurans och prisfallsrisk. Vad gäller prisfallsrisk hänvisade SKM till att det i RSV:s anvisningar anges att avdrag i regel bör medges schablonmässigt med 15 %, såvida det inte är uppenbart att prisfallsrisken väsentligt avviker från denna schablon. Som exempel på när avdrag för prisfallsrisk inte ska medges anges i anvisningarna den situationen att försäljningspriset redan är säkerställt. SKM ansåg att det härav kan dras den slutsatsen att prisfallsrisk i princip alltid bör beaktas i ett detaljhandelsföretag eftersom det torde vara ytterst ovanligt att försäljningspriset är säkerställt i denna bransch. Enligt SKM uppfattades avdraget allmänt som ett schablonavdrag för att säkerställa att värderingen inte blev för hög. Samma synsätt måste enligt SKM tillämpas även när bestämmelserna tillämpas inom det nu aktuella området.

A överklagade SKM:s beslut och yrkade att någon prisfallsrisk inte beaktas vid lagervärderingen. Som stöd härför hänvisade A till bl.a. två kreditfakturor som utvisar prisfallskreditering och X AB:s returmöjlighet av övertaligt lager.

LR fann att ingångsvärdet på aktierna inte kan beräknas till högre belopp än det skattemyndigheten gjort med bl. a. följande motivering;

Av RSV:s anvisningar (Dt 1987:8) framgår att avdrag för prisfallsrisk i regel bör medges med 15 % av de samlade lagertillgångarnas värde efter inkurans. Varken av förarbetena till lagbestämmelsen om avdrag för prisfallsrisk vid aktievärdering eller rättspraxis kan någon slutsats dras beträffande frågan om den skattskyldige kan anses äga fritt välja om han vill utnyttja avdraget eller inte. Eftersom det i första hand är marknadsvärdet som ska ligga till grund för beräkningen av normalavkastningen och en oberoende köpare inte torde vara beredd att betala ett högre pris än marknadsvärdet följer enligt LR:s mening att prisfallsrisken ska beaktas även i nu ifrågavarande sammanhang.

A fullföljde sin talan. KR som avslog överklagandet gjorde följande bedömning;

Vid en tillämpning av substansvärdemetoden ska hänsyn

tas till prisfallsrisk vid värdering av lager. Vad A åberopat visar inte att försäljningspriset för varorna generellt säkerställts genom kontrakt eller garantier från leverantörer eller köpare. Vad som framkommit i målet utgör heller inte tillräckliga skäl för att frångå det av RSV anvisade schablonavdraget med 15 %. KR hänvisade i övrigt till de grunder LR anfört.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 31 augusti 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 24 juni 1999, mål nr 9227-1998

Avdrag för förvaltningskostnader

Inkomsttaxering 1996.

A förvaltar en aktieportfölj. Under taxeringsåret har värdepappershandeln omfattat 33 transaktioner med en omsättning om 9 100 000 kr. I inkomsttaxeringen har A med anledning av förvaltningen yrkat avdrag för bl.a. resor för att besöka företag och närvara vid aktieträffar m.m.

KR, som gör samma bedömning som LR gjort, avslår överklagandet.

LR:s MOTIVERING

Förvaltningskostnader är avdragsgilla även om de inte utgör direkta omkostnader för intäkternas förvärvande. Det är vidare inte nödvändigt för avdragsrätt att kostnaden kan betecknas förvaltningskostnad, eftersom även andra omkostnader för intäkternas förvärvande är avdragsgilla. Beträffande enskilda personers värdepappershandel bör avdrag sålunda kunna medges för facktidskrifter, datorutrustning m.m. under förutsättning att sambandet mellan uppkomna kostnader och förvärvskällan kan styrkas. Någon fast praxis har ännu inte utvecklats beträffande frågan hur stor omfattning affärerna härvid bör ha.

LR finner vid en samlad bedömning att den aktuella

värdepappersförvaltningen i för sig har en sådan omfattning att ett flertal kostnader till ett betydande belopp kan bedömas vara förknippade med denna. Sambandet mellan ifrågavarande förvärvskälla och de kostnader för vilka avdrag inte medgivits finner dock LR inte framkommit med sådan tydlighet att yrkat avdrag bör medges. Kostnaderna är således i första hand att bedöma som icke avdragsgilla privata levnadskostnader.

Kommentar:

Domen, som inte överklagats, är intressant genom att den belyser att praxis ännu inte är fast i fråga om förvaltningskostnader.

Domen kan jämföras med en dom från KR i Göteborg den 22 februari 1999, mål nr 896-1998, vari klaganden (B) hade yrkat avdrag för förvaltningskostnader avseende bl.a. resor till Stockholm för att närvara vid bolagsstämmor, aktieträffar m.m. samt samtalskostnader och ID-kort. Under beskattningsåret hade B gjort drygt 70 värdepapperstransaktioner, vilka medförde en reavinst på 779 232 kr och en reaförlust på 15 467 kr. KR konstaterar att som skattemyndigheten funnit får B anses berättigad till avdrag för kostnader hänförliga till värdepappershandeln. Då B inte närmare redovisat sina kostnader eller styrkt de uppgivna kostnadernas samband med verksamheten, får avdrag medges med skäligt belopp, varvid B erhöll skäligt avdrag för de ovan angivna kostnaderna. Inte heller denna dom har överklagats.

I sammanhanget kan även nämnas att RSV i syfte att fastställa praxis, överklagat ett förhandsbesked meddelat av SRN den 21 juni 1999. RSV har yrkat att förhandsbeskedet fastställs av RR. Förhandsbeskedet, som finns kommenterat i RSV:s rättsfallsprotokoll 25/99, avser avdragsrätt för förvaltningskostnader i form av datorprogram och tidskrifter.

Område: Kammarrätten

KR:s i Göteborg dom den 16 juni 1999, mål nr 3383-1996

Avdrag för ränta

Inkomsttaxering 1988.

I målet har A under år 1987 köpt riksobligationer vid två olika tillfällen. Vid förvärvstillfällena har han utöver nominellt belopp även betalat för upplupen ränta (beloppen har uteslutits här). Efter en kort tids innehav (fem respektive två dagar) har A avyttrat obligationerna till ett av honom helägt bolag. Vid avyttringen har A delvis avstått från att betinga sig ersättning för den upplupna räntan. Det ränteunderskott som uppkommit hos A på grund av avståendet har A yrkat avdrag för i inkomstdeklarationen.

KR har medgett avdrag endast för det belopp som motsvarar skillnaden mellan den av A erlagda räntan och beräknad upplupen ränta för bolaget.

MOTIVERING

Frågan om de skatterättsliga konsekvenserna av att den skattskyldige avstår från att betinga sig ränta har behandlats vid flera tillfällen i praxis (se t.ex. RÅ 1954 ref. 22 och RÅ 1989 ref. 44). RR har därvid uttalat att en ren underlåtelse från den skattskyldiges sida att betinga sig ränta i samband med utlåning av kapital i och för sig inte utgör skäl för en beskattning av en beräknad skälig ränta på lånet. Sådant skäl föreligger endast om det genom hans underlåtenhet att betinga sig ränta måste anses ha skett en sådan överföring av medel från honom till gäldenären som har särskild betydelse i skattehänseende eller av annan särskild grund.

Vad gäller yrkat avdrag finner KR att följande omständigheter skall beaktas. A innehade de aktuella obligationerna under den korta tiden av fem respektive två dagar innan han kort före årsskiftet 1987/88 överlät dem till sitt helägda bolag. Överlåtelseerna till bolaget skedde på villkor som A helt kunde bestämma över själv. Genom överlåtelseerna överfördes belopp från A till bolaget. A har själv framhållit att överlåtelseerna varit ett led i åtgärder som syftade till att överföra en dold reserv

till bolaget. Det underskott som sedan har åberopats av A som grund för avdraget är en konsekvens av hans eftergifter i ekonomiskt avseende gentemot bolaget.

KR finner att A:s underlåtenhet att betinga sig ränta måste anses ha inneburit en sådan överföring av medel från honom till hans bolag som har särskild betydelse i skattehänseende. Den nettoränta för vilken A skall vara berättigad till avdrag skall därför reduceras med hänsyn till en beräknad upplupen ränta.

Kommentar:

Domen har överklagats.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 7/99

- RR:s dom den 1 mars 1999, målnr 7333-1998. Kostnader i samband med nyemission är avdragsgilla även om de inte bokförs över resultatkontot utan direkt mot eget kapital.
 - RR:s dom den 26 februari 1999, målnr 5559-1996. Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt för konkursbo.
 - KR:s i Stockholm dom den 3 november 1998, målnr S 875 - 97. Fråga om det s.k. fullföljdskravet i 7 § 6 mom. SIL är uppfyllt.
 - LR:s i Västernorrlands län dom den 22 december 1998, målnr 4050-96. Avdrag medgavs för s.k. konkurrensskadeavgift till EU
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 mars 1999.

RR:s dom den 1 mars 1999, målnr 7333-1998

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

Överklagat förhandsbesked.

Som framgår av rättsfallsprotokoll 33/98 medgav Skatterättsnämnden avdrag vid taxeringen för nyemissionskostnader även i det fall kostnaderna bokförs direkt mot eget kapital utan att påverka resultaträkningen. Förhandsbeskedet överklagades av RSV. RR gör samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställer därför Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 mars 1999.*

RR:s dom den 26 februari 1999, målnr 5559-1996

**Frivillig skattskyldighet för mervärdesskatt för
konkursbo.**

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Konkursboet ansökte i januari 1993 om s.k. frivillig skattskyldighet för en fastighet i Nacka som konkursgäldenären inte tidigare varit skattskyldig för. Av ansökan framgår att konkursboet innehar en näringsfastighet. I den har uthyrning skett till tre aktiebolag. Hyresgästerna har tillträtt lokalerna innan ansökan skedde.

Frågan i målet är om konkursboet kan medges skattskyldighet för ifrågavarande fastighet.

Regeringsrätten har i ett tidigare avgörande funnit att hinder inte förelegat för att medge ett konkursbo frivillig skattskyldighet (RÅ 1998 ref. 31). Skäl saknas att göra en annan bedömning i förevarande mål. Konkursboets talan skall således bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av underinstansernas avgörande, att konkursboet skall vara skattskyldigt till mervärdesskatt för uthyrning av verksamhetslokal enligt ansökan.

Kommentar:

Domen bekräftar att Regeringsrättens tidigare dom RÅ 1998 ref. 31 har generell giltighet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 mars 1999.*

**KR:s i Stockholm dom den 3 november 1998, målnr S
875 - 97**

**Fråga om det s.k. fullföljdskravet i 7 § 6 mom. SIL är
uppfyllt.**

Inkomsttaxering 1996

Överklagande av skattemyndigheten.

Skattemyndigheten beslutade den 27 november 1996 att taxera stiftelsen till statlig inkomstskatt för inkomst av näringsverksamhet med 1 249 000 kr och till statlig förmögenhetsskatt för beskattningsbar förmögenhet med 463 638 kr. Som skäl för beslutet angavs i huvudsak följande. Stiftelsen har under beskattningsåret 1995 inte bedrivit någon faktisk verksamhet alls i enlighet med det kvalificerade allmännyttiga ändamålet. Skattemyndighetens bedömning av skattskyldigheten för en stiftelse skall ske genom en årlig prövning.

Stiftelsen har överklagat beslutet och yrkat att den inte skall taxeras till inkomstskatt och förmögenhetsskatt vid 1996 års taxering.

Länsrätten biföll överklagandet och anförde.

DOMSKÄL

Enligt 7 § 6 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse bl.a. stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vetenskaplig forskning. Enligt tredje stycket samma moment skall frågan om skattskyldigheten för stiftelse bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Enligt femte stycket samma moment är stiftelsen oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst om stiftelsen under längre tid inte bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar.

Enligt 6 § 1 mom. femte stycket lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, är skattskyldiga som avses i 7 § 3-6 mom. SIL frikallade från skattskyldighet för förmögenhet.

Av handlingarna i målet framgår följande. Stiftelsen har enligt stiftelsens stadga till ändamål att utan begränsning till viss familj eller andra destinatörer främja vetenskaplig forskning och teknologi, ekonomi och innovationskunskap. Stiftelsen har under räkenskapsåret 1995 haft intäkt i form av realisationsvinst med 1 249 000 kr men inga intäkter i övrigt. Inga medel har utdelats. Enligt stiftelsens verksamhetsberättelse för 1995 har stiftelsen genom realisationsvinsten erhållit kapital för att under kommande år återuppta stipendieverksamhet. För räkenskapsåren 1993 och 1994 hade stiftelsen ingen intäkt och ingen utdelning. För räkenskapsåret 1992 hade stiftelsen ränteintäkt med 16 987 kr och omkostnader med 6 525 kr. Stiftelsen lämnade den 21 juni 1993 ett forskningsbidrag med 8 400 kr. För räkenskapsåret 1991 hade stiftelsen ränteintäkter med 37 309 kr, realisationsförlust med 30 675 kr och omkostnader med 6 580 kr. Inga medel utdelades. För räkenskapsåret 1990 hade stiftelsen ränteintäkt med 47 441 kr och omkostnader med 18 055 kr. Stiftelsen utdelade den 3 juni 1996 24 000 kr i form av två stipendier på vardera 12 000 kr till bästa examensarbete eller trebetygsuppsats med temat innovation. För räkenskapsåret 1989 var stiftelsens resultat 21 238,80 kr. Stiftelsen utdelade den 27 mars 1990 17 700 kr till ett internationellt nätverk för jämförande studier av nyföretagande.

Länsrätten gör följande bedömning.

Fråga i målet är om stiftelsen uppfyller förutsättningarna för att anses som kvalificerat allmännyttig stiftelse och därmed vara begränsat skattskyldig i enlighet med bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL och 6 § 1 mom. femte stycket SFL. I målet är ostridigt att stiftelsen enligt sin stadga har sådant ändamål som kan berättiga till sådan begränsad skattskyldighet. Fråga är om ändamålet tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Stiftelsen har inte under 1994 och 1995 delat ut medel eller på annat sätt främjat vetenskaplig forskning i enlighet med stiftelsens ändamål. Inte sedan 1993 har stiftelsen bedrivit sådan verksamhet. Emellertid synes detta bero på att stiftelsen under räkenskapsåret 1993, 1994 och

1995 inte har haft några inkomster annat än en realisationsvinst under räkenskapsåret 1995. Länsrätten finner att stiftelsen inte på den grund att medel inte utdelats under år då stiftelsen inte har haft någon avkastning kan anses ha upphört med att bedriva verksamhet i enlighet med sitt ändamål enligt stadgan. Fråga är därefter om stiftelsen under en längre tid inte bedrivit verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar. Därvid har i praxis uppställts ett krav på att omkring 80 procent av avkastningen på tillgångarna under en femårsperiod skall ha använts för att tillgodose de angivna kvalificerade ändamålen. Rörande vad som avses med avkastning har i förarbetena till 7 § 5 mom. SIL, som behandlar frikallelse från skattskyldighet för vissa ideella föreningar, uttalats följande (prop. 1976/77: 135 s. 80 f).

"Vid tillämpningen av fullföljdsrekvisitet bör enligt min mening som avkastning i första hand räknas sådana fastighets-, rörelse- och kapitalinkomster som är skattepliktiga enligt KL:s allmänna regler men som kan bli skattefria på grund av föreningens ideella ändamål m. m. [...]. Vidare bör man kunna bortse från realisationsvinster och detta oavsett om vinsten skulle - om föreningen hade varit oinskränkt skattskyldig - ha träffats av beskattning. En förening bör således kunna lägga en realisationsvinst till det egna kapitalet utan att komma i konflikt med fullföljdsrekvisitet. [...] Vid beräkning av avkastningsbeloppets storlek måste hänsyn givetvis tas till kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Som avkastning skall i princip räknas endast det belopp som återstår sedan från bruttoavkastningen avräknats sådana kostnader som enligt KL skulle ha varit avdragsgilla om avkastningen varit skattepliktig."

I avsaknad av närmare förarbetsuttalanden rörande frågan om avkastning i kvalificerat allmännyttiga stiftelser får dessa uttalanden enligt länsrättens mening anses ha vägledande betydelse även vid prövning av huruvida fullföljdsrekvisitet enligt 7 § 6 mom femte stycket SIL är uppfyllt. Av i målet tillgängliga uppgifter, som inte ha satts ifråga, framgår att stiftelsen, med bortseende från realisationsvinst under räkenskapsåret 1995 med 1 249 000 kr, under räkenskapsåren 1989 - 1995 har haft en nettoavkastning på 61 282 kr, varvid bruttoavkastning frånräknats en realisationsförlust under räkenskapsåret 1991 med 30 875 kr och omkostnader. Av denna nettoavkastning har till främjande av

vetenskaplig forskning utdelats 50 100 kr, vilket motsvarar över 80 procent av nettoavkastningen. Länsrätten finner mot denna bakgrund att stiftelsen får anses ha bedrivit verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar. Sammantaget finner länsrätten att stiftelsen uppfyller förutsättningarna för att vara begränsat skattskyldig i enlighet med bestämmelserna i 7 § 6 mom. SIL och 6 § 1 mom. femte stycket SFL. Överklagandet skall därför bifallas och skattemyndighetens beslut upphävas.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till Kammarrätten i Stockholm som biföll överklagandet och undanröjde länsrättens dom och fastställde skattemyndighetens taxeringsåtgärder.

Kammarrätten anförde.

DOMSKÄL

I målet är ostridigt att stiftelsen har ett sådant kvalificerat allmännyttigt ändamål som avses i 7 § 6 mom. första stycket lagen (1974:576) om statlig inkomstskatt. För att skattefrihet skall åtnjutas krävs härutöver enligt samma lagrumms femte stycke att ändamålet fullföljs genom att avkastningen på stiftelsens tillgångar i skäligen omfattning används för den allmännyttiga verksamheten. I praxis anses en genomsnittlig utdelning av ca 80 procent av avkastningen under ett antal år, vanligen fem år, uppfylla skälighetskravet. Med avkastning avses den faktiska avkastningen på stiftelsens tillgångar i form av räntor och utdelningar. Bidrag och gåvor m.m. räknas däremot inte in i avkastningen. Inte heller anses begreppet avkastning omfatta realisationsvinster. Från bruttoavkastningen får avdrag göras för stiftelsens förvaltningskostnader. Om de verkliga kostnaderna inte kan styrkas brukar avdrag medges med upp till fem procent av avkastningen eller med viss promille av förmögenheten, beroende på tillgångarnas storlek och karaktär. Vad som herefter återstår, dvs. nettoavkastningen, utgör underlag för bedömningen enligt fullföljdsrekvisitet.

Stiftelsen har redovisat resultat och beslutade utdelningar för åren 1989 - 1995 enligt följande:

Räkenskapsår 1989

Resultat enligt årsredovisning	21 380 kr
Beslutad utdelning	17 700 kr

Räkenskapsår 1990

Avkastning (ränteintäkt)	47 441 kr
Omkostnader	- <u>18 055 kr</u>
Netto	29 386 kr
Beslutad utdelning	24 000 kr

Räkenskapsår 1991

Avkastning (ränteintäkter)	37 309 kr
Realisationsförlust	- 30 675 kr
Omkostnader	- <u>6 580 kr</u>
Netto	54 kr
Beslutad utdelning	0 kr

Räkenskapsår 1992

Avkastning (ränteintäkter)	16 987 kr
Omkostnader	- <u>6 525 kr</u>
Netto	10 462 kr
Beslutad utdelning	8 400 kr

Räkenskapsår 1993

Avkastning (ränteintäkter)	0 kr
Omkostnader	<u>0 kr</u>
Netto	0 kr
Beslutad utdelning	0 kr

Räkenskapsår 1995

Avkastning (ränteintäkter)	0 kr
Realisationsvinst	1 249 000 kr
Omkostnader	<u>0 kr</u>
Netto	1 249 000 kr
Beslutad utdelning	0 kr

Som framgår av sammanställningen har stiftelsen 1991 gjort avdrag med 30 675 kr för realisationsförlust vid beräkningen av nettoavkastningen. Stiftelsen har uppgivit att åtgärden vidtogs för att trygga det egna kapitalet. Enligt kammarrättens uppfattning är förfarandet närmast att bedöma som att stiftelsen

disponerat över en del av nettoavkastningen genom att föra den till kapitalet. Med denna utgångspunkt finner kammarrätten att stiftelsen, oavsett hur lång tidsperiod som beaktas, inte har utdelat så stor del av avkastningen som skäligen krävs för att stiftelsen skall få åtnjuta skattebefrielse vid 1996 års taxering. Den omständigheten att stiftelsen enligt vad den uppgivit har delat ut ca 80 procent av avkastningen under de närmast följande åren föranleder ingen annan bedömning. Skattemyndighetens förstahandsyrkande skall därför bifallas.

Område: Länsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 mars 1999.*

**LR:s i Västernorrlands län dom den 22 december 1998,
mål nr 4050-96.**

Avdrag medgavs för s.k. konkurrensskadeavgift till EU

1995 års taxering

Ett antal europeiska kartongtillverkare ingick omkring 1986 pris och konkurrensbegränsande avtal. Dessa avtal ansågs strida mot EU:s regler mot konkurrensbegränsning. Ett AB ålades därför att betala s. k. konkurrensskadeavgift ("fines") med drygt 200 milj kr, varav 94 milj kr avser ett självständigt producerande engelskt dotterbolag. Länsrätten medgav avdrag härför med följande domskäl.

Gällande rätt såvitt avser kostnader av typen sanktionsavgifter får anses vara att avgifter som kan hänföras till driftkostnader är avdragsgilla om de inte är undantagna enligt särskilt stadgande (se RÅ 1987 ref. 7). Kostnader för böter torde däremot inte föranleda avdragsrätt. Frågan i målet är därför om den av EU-kommissionen ålagda konkurrensskadeavgiften, vid direktöversättning benämnd böter (fines), enligt svensk rätt är att betrakta som icke avdragsgilla böter eller en avgift som, i brist på undantag i lag, skall betraktas som avdragsgill om den är en driftkostnad i bolaget.

Länsrätten gör denna del följande övervägande. - I svensk rätt kan böter utdömas vid ansvar för ett enligt

lag kriminaliserat handlande. Avgifter uttas efter grunder som bestäms med stöd av lag men utan att handlandet som föranlett avgiften för den skull är att betrakta som brottsligt. Den svenska konkurrenslagen har i och för sig skapats med förebild i den EG-rättsliga lagstiftningen (se prop. 1992/93:56 s. 18). Detta innebär dock inte att den innebär som läggs i begreppet konkurrensskadeavgift enligt den svenska lagstiftningen är den som skall analyseras i förevarande mål. Utgångspunkten bör i stället vara vad som framgår av fördraget och den förordning varpå kommissionen grundat sitt ställningstagande. Av fördragets artikel 85 framgår att vissa konkurrenshämmande avtal eller beslut är förbjudna och ogiltiga. I syfte att effektivisera tillämpningen av bl.a. artikel 85 antog Europeiska Ekonomiska Gemenskapernas Råd en förordning om tillämpning av fördragets artiklar 85 och 86 (Förordning nr 17/62). Enligt den svenska översättning av förordningens artikel 15 punkt 2 får kommissionen ålägga företag och företagssammanslutningar som uppsåtligt eller av oaktsamhet deltagit i överträdelse av bl.a. artikel 85 punkt 1 i Romfördraget böter (fines i engelsk version). Enligt förordningens artikel 15 punkt 4 är ett beslut fattat med stöd av andra punkten inte av straffrättslig karaktär. - Av vad sålunda upptagits finner länsrätten - trots ordalydelsen i såväl svensk som engelsk version - övervägande skäl tala för att kommissionens åtgärd inte är att jämställa med utdömning av böter i anledning av ett kriminaliserat handlande. De "böter" som kommissionen ålagt AB att betala är i stället närmast att betrakta som sanktionsavgifter enligt svenskt juridiskt språkbruk. Undantag av innebörd att ifrågavarande avgift skall vara icke avdragsgill vid taxering finns inte. AB skall därför medges avdrag om avgiften kan hänföras till driftkostnad i dess verksamhet. Vid bedömningen härav skall inledningsvis bemärkas att kommissionen ålagt AB som moderbolag betalningsskyldighet även för den del av de i sammanhanget aktuella intäkterna som belöper på dotterbolaget X Ltd. I beaktande härav och då konkurrensskadeavgiftens storlek får anses ha ett direkt samband med ökade intäkter till följd av otillåten kartellbildning och till sin art innebära en vinsteliminering härav, får konkurrensskadeavgiften bedömas som en driftkostnad i AB:s näringsverksamhet. Riksskatteverkets talan kan på grund av det anförda inte bifallas till någon del.

Domen har överklagats av RSV till kammarrätten i Sundsvall.

RSV delar inte LR:s bedömning att sanktionsavgifter är avdragsgilla om de inte är upptagna i "katalogen" i 20 § KL. Sanktionsavgifter är inga normala utgifter i näringsverksamheten och är därför inte avdragsgilla. Det är inte heller fråga om ett ekonomiskt förverkande av vinsten. Konkurrensskadeavgiften påförs efter samma straffmättningsmetoder som för böter. Skattefrågan måste även bedömas ur EG-rättsligt perspektiv. Det saknas utrymme för medlemsstaternas myndigheter att överpröva eller åsidosätta de beslut som kommissionen har fattat. Det finns inte heller någon rätt för medlemsstaternas myndigheter att omvandla eller sätta ned sanktionsavgifterna. Den av kommissionen beslutade sanktionen utgör i och för sig inte en påföljd på en kriminaliserad gärning. Sanktionen betecknas dock som "fines" - i svensk översättning böter - och skall enligt RSV till sina ekonomiska verkningar bedömas som ett av nationell domstol utdömt bötesstraff. Från EG-rättslig utgångspunkt torde det inte vara förenligt med EG-rätten att medlemsstaterna genom direkt ekonomiskt stöd eller indirekt genom avdrag vid inkomsttaxeringen subventionerar den betalningsskyldighet som följer av kommissionens beslut.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

28/99

- [KR:s i Stockholm dom den 30 juni 1999, mål nr 4338-1996.](#) Avdrag för sponsring och borgensförlust samt den skatterättsliga behandlingen av lastpallar och returburkar
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 24 augusti 1999.

KR:s i Stockholm dom den 30 juni 1999, mål nr 4338-1996

Avdrag för sponsring och borgensförlust samt den skatterättsliga behandlingen av lastpallar och returburkar.

Inkomsttaxering 1991.

Följande frågor som förutsättes ha allmänt intresse har bedömts av KR:

1. Lastpallar. Fråga om omsättnings- eller anläggningstillgångar. KR: omsättningstillgångar.

2. Returburkar. Fråga om lagertillgångar eller avräkningsfordran.
KR: avräkningsfordran.

3. Borgensförlust.
KR: avdrag då definitiv förlust föreligger.

4. Sponsorbidrag till olika mottagare.
KR: ej avdrag då motprestationerna ej visats.

5. Ersättning till golfklubb för vissa marknadsföringstjänster samt rätten att utnyttja golfklubbens anläggningar. Bokfört som "övrig

sponsring".
KR: ej avdrag.

6. Bidrag till Stockholm Water Foundation.
KR: ej avdrag.

Domskäl

1. Lastpallar

Av utredningen i målet framgår att A:s redovisning i nu aktuellt avseende inte omfattar sådana pallar som inom bolaget används som ett hjälpmedel vid lagring och transport av varor utan endast sådana pallar som i samband med leverans av varor lämnat bolagets hantering. I det senare fallet, varom fråga är i målet, har kunderna fått erlægga ersättning för pallarna som därigenom blivit kundernas egendom. På motsvarande sätt har A erlagt ersättning när tomma pallar mottagits. Härtill kommer att ifrågavarande pallar inte är specifika för vare sig bolaget eller branschen som sådan och att de därmed kan bli föremål för omsättning inom såväl andra bryggerier som andra branscher. Mot bakgrund härav finner kammarrätten att pallarna utgör sådant förbrukningsmaterial som skall anses tillhöra varulagret och därmed betraktas som omsättningstillgång i A:s verksamhet. Värdet av pallarna framstår inte som oväsentligt varför det skall redovisas i bolagets bokslut. Överklagandet skall därför avslås i denna del.

2. Returburkar

Av förarbetena till lagen (1982:349) om återvinning av dryckesförpackning av aluminium framgår bl.a. följande. Vid försäljning av aluminiumburkar till bryggerierna tar tillverkaren betalt för den pant som belöper på varje burk. Tillverkaren betalar i sin tur detta belopp till pantbolaget som administrerar pantsystemet. Kostnaden övervältras på konsumenten som får betala panten när han köper dryck i aluminiumburk. Å andra sidan återfår han panten vid återlämning av den tomma burken. Pantbolaget ersätter butikerna - livsmedelsbutiker och andra försäljningsställen för öl och läskedrycker - för utbetalda panter. Det burkskrot som uppkommer sedan inlämnade burkar pressats ihop i de i butikerna utplacerade mottagningsapparaterna (pantmaskiner, vilka skall innehas och underhållas av pantbolaget) tillfaller pantbolaget som ordnar hämtning av skrotet och transport till smältverk (prop. 1981/82:131 s. 9).

Regeringen lämnade 1982 AB Svenska Returpack tillstånd att bedriva återvinningsverksamhet genom nämnda pantsystem. AB Svenska Returpack har enligt företedda skrivelser ingått avtal med bryggerier, bl.a. A, om hämtning, hantering, kontroll och redovisning av pantbelagda dryckesburkar av aluminium. Parternas överenskommelse innebär att A förbundit sig att för AB Svenska Returpacks räkning hämta och hantera returburkar på visst sätt. Bolaget skall i sin tur erhålla ersättning för pant, hämtning och hantering. Av vad som nu sagts framgår inte annat än att sådana tomma burkar som av konsumenterna återlämnas till butikerna i och med återlämnandet blir pantbolagets, dvs. AB Svenska Returpack, egendom. Den hämtning av burkskrot som A enligt avtal åtagit sig för pantbolagets räkning innebär således inte att A, så som bolaget gjort gällande, köper ifrågavarande skrot. Inte heller under A:s hantering av burkskrotet övergår äganderätten till detta till bolaget utan A förfogar endast över burkskrotet på sätt som framgår av avtalet. Till följd härav föreligger inte förutsättningar för A att redovisa burkskrotet som lagertillgång. I enlighet med pantsystemets utformning har A i stället en avräkningsfordran mot AB Svenska Returpack. Överklagandet skall därför avslås i denna del.

3. Borgensförlust

KR gör samma bedömning som länsrätten och avslår A:s överklagande i denna del.

LR:s domskäl:

För att A skall ha rätt till avdrag för borgensförlusten vid 1991 års taxering måste det kunna konstateras att förlusten är verklig och definitiv vid utgången av räkenskapsåret i fråga. B har vid årskiftet 1990/91 inte infriat den borgensförbindelse för vilken A iklätt sig underborgen. Någon definitiv förlust föreligger därför inte för A under räkenskapsåret 1990. Reserveringen skall därför återföras till beskattning.

4. Sponsorbidrag till olika mottagare

KR:s domskäl för samtliga:

A har inte heller i KR inkommit med dokumentation i form av avtal eller dylikt som visar vilka motprestationer bolaget betingat sig och erhållit i samband med lämnandet av aktuella bidrag. Bolaget har beträffande

de olika sponsoraktiviteterna beskrivit den goodwill och det reklamvärde lämnade bidrag givit. KR ifrågasätter inte att den av bolaget valda tekniken att bearbeta aktuella målgrupper från företagsekonomisk synpunkt varit effektiv och lönsam. Bolagets beskrivning av erhållna motprestationer är emellertid så allmänt hållen att förutsättningar inte föreligger för en närmare bedömning av frågan om prestationernas värde står i rimlig proportion till lämnade bidrag. Eftersom A således inte visat att fråga är om skatterättsligt avdragsgilla driftkostnader i bolagets verksamhet skall överklagandet avslås i denna del.

5. Ersättning till golfklubb för vissa marknadsföringstjänster samt rätten att utnyttja golfklubbens anläggningar

A motiverade avdraget enligt följande sammanfattning.

Genom bidraget får bolaget en exklusiv rätt att leverera olika drycker till den restaurang som driver sin verksamhet i klubblokalerna. Bolaget får även rätt att använda klubbens namn och därtill hörande goodwill i olika sammanhang. Möjligheten att utnyttja klubbens konferenslokaler innebär en inbesparad kostnad för bolaget. SKM har inte visat att reklamen inte skulle vända sig till allmänheten eller att tillträde inte skulle medges till restaurangen eller golfklubbens konferenslokaler. A åberopar KR:s i Jönköping dom den 10 januari 1995 i mål nr 544--547-1994. Motprestationen består inte endast av en reklamskylt utan även andra sponsoraktiviteter förekommer.

KR vägrade avdrag med följande domskäl:

A har uppgivit att bolaget i utbyte mot lämnat bidrag fått använda dels den aktuella klubbens namn och goodwill i olika sammanhang, dels klubbens konferenslokaler. Av handlingarna går inte att utläsa att bolaget har utnyttjat dessa möjligheter. Bolaget har heller inte gjort gällande att så varit fallet. Enbart dispositionsrätten till klubbens namn, goodwill och konferenslokaler kan dock inte medföra att avdragsrätt skall anses föreligga för det lämnade bidraget i sin helhet eller del därav. Enligt KR:s mening kan inte heller det reklamvärde som kan ligga i att bolagets namn finns på en reklamskylt i klubbhuset anses vara av en sådan omfattning att det motsvarar vare sig hela eller halva kostnaden för det lämnade bidraget. Med hänsyn till att A således inte visat att

fråga är om avdragsgilla driftkostnader skall överklagandet avslås i denna del.

6. Bidrag till Stockholm Water Foundation

A har erlagt 12 500 kr som stiftelsekapital till Stiftelsen Stockholm Water Foundation. Avser del av startkapitalet för Stockholms vattenfestival. A motiverade avdragsrätten i sammanfattning enligt följande:

Det belopp, som inbetalts såsom startkapital skall betraktas som ett sponsorbidrag till verksamheten, då A under vattenfestivalen var huvudleverantör av sina produkter.

A har genom sitt bidrag erhållit högsta märkbara PR-effekter, bl.a. genom att bolaget därigenom blev huvudleverantör under festivalen, vilket bidragit till en ytterst kraftig merförsäljning under årets vattenfestival.

Det i detta fall rubricerade "stiftelsekapitalet" skall därför otvetydigt ses som ett sponsorbidrag och utgör således ej någon gåva. Av detta skäl skulle bidraget bokförts på ett konto i 617-gruppen, benämnd "PR-sponsring".

KR gör samma bedömning som LR och avslår A:s överklagande.

LR:s domskäl:

LR finner i likhet med SKM att mot bakgrund av vad som framkommit framstår bidraget såsom en donation, för vilken avdrag ej medges.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 augusti 1999.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om avdrag för bidrag till Svenska Naturskyddsföreningen och Göteborgs Ornitologiska förening (projekt Pilgrimsfalk).

Klaganden: Den skattskyldige.

Lagrum: 23 § KL.

Saken: Fråga om en närstående till en aktieägare i ett fåmansföretag varit verksam i företaget i betydande omfattning. *Klaganden:* Den skattskyldige.

Lagrum: 3 § 12 mom. SIL i dess lydelse vid 1993 års taxering.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 6/99

- RR:s domar den 16 februari 1999 (mål nr 6202 – 6204-1997, 6153 – 6154-1997 och 2688 – 2690-1998). Fråga om underlag för avkastningsskatt på pensionsmedel för allmännyttiga bostadsföretag, som i balansräkningen har redovisat skuld under rubriken Avsatt till pensioner
 - RR:s beslut den 15 februari 1999. Angloamerikansk trust, inkomst- och förmögenhetsbeskattning. Beskattning av inkomst och förmögenhet hänförlig till en angloamerikansk trust
 - SRN:s förhandsbesked den 15 februari 1999. Nedsättning av lön ("bruttolöneavdrag") i utbyte mot förmån av fri sjukvård.
 - Meddelade prövningstillstånd
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 februari 1999.

RR:s domar den 16 februari 1999 (mål nr 6202 – 6204-1997, 6153 – 6154-1997 och 2688 – 2690-1998)

Fråga om underlag för avkastningsskatt på pensionsmedel för allmännyttiga bostadsföretag, som i balansräkningen har redovisat skuld under rubriken Avsatt till pensioner

1992 – 1994 års taxeringar

Två av domarna avser KR-domar som har överklagats av de skattskyldiga (KR Göteborg, se rättsfallsprotokoll 29/97) och en av domarna en KR-dom som har överklagats av RSV (KR Stockholm, se rättsfallsprotokoll 10/98).

RR avslog överklagandena i göteborgsmålen och biföll RSV:s överklagande i stockholmsmålet. De allmänna bostadsföretagen ansågs således vara skyldiga att betala avkastningsskatt på vad som hade redovisats i balansräkningen under rubriken Avsatt till pensioner.

DomskaLEN är desamma i de tre domarna. RR anförde bl.

a. följande:

"När kretsen av skattskyldiga definieras i 2 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel anges alla arbetsgivare som i sin bokföring gjort vissa pensionsavsättningar. Någon särreglering för arbetsgivare med schablonbeskattade fastigheter finns inte. Bolaget är därför skattskyldigt enligt lagen. Vad målet gäller är om föreskriften i 3 § lagen - dvs. att vid bestämning av pensionsskuldens belopp skall beaktas pensionsåtaganden för vilkas tryggnadsavdragsrätt förligger enligt vissa angivna bestämmelser i KL - skall medföra att något skatteunderlag inte kan bestämmas för bolaget.

I de bestämmelser i KL till vilka hänvisas i 3 § lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel anges under vilka förutsättningar och med vilka begränsningar arbetsgivaren har rätt till avdrag för kostnader för pensionsåtaganden. Hänvisningen kan inte anses ha annat syfte än att åstadkomma att samma förutsättningar och begränsningar skall gälla vid beräkning av underlaget för avkastningsskatten. Det saknar därför betydelse om en arbetsgivare på grund av särskilda bestämmelser om beräkning av inkomst inte har rätt till avdrag för kostnader för pensionsåtaganden."

Kommentar:

Domarna har relevans för de allmännyttiga bostadsföretagen t.o.m. 1994 års taxering. Fr.o.m. 1995 års taxering beskattas de enligt konventionell metod. Domarna får anses innebära att även bostadsförening och bostadsaktiebolag som schablonbeskattas enligt 2 § 7 mom. SIL är skyldiga att betala avkastningsskatt på kontoavsättningar av det slag som det här gäller. Detsamma torde gälla arbetsgivare som är befriade från inkomstskatt och som på den grunden inte kan göra avdrag för pensionskostnader.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 februari 1999.*

RR:s beslut den 15 februari 1999.

**Angloamerikansk trust, inkomst- och
förmögenhetsbeskattning**

**Beskattning av inkomst och förmögenhet hänförlig till
en angloamerikansk trust**

*Inkomst- och förmögenhetstaxering för taxeringsåren
1998 - 2001.*

I sitt beslut undanröjde Regeringsrätten
Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisade
ansökningen.

Skälen för Regeringsrättens avgörande.

Handlingarna i målet ger inte klart besked i frågan om
vilka möjligheter sökanden har att själv eller genom
protectorn förfoga över eller kontrollera de tillgångar
som förs över till trusten. Närmare upplysningar saknas
också om protectorns person och utformningen av
protectorns uppdrag.

Mot bakgrund av här nämnda grundläggande oklarheter
finner Regeringsrätten att förhandsbesked inte borde ha
lämnats. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall
därför undanröjas.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 februari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 15 februari 1999

Nedsättning av lön ("bruttolöneavdrag") i utbyte mot förmån av fri sjukvård.

Inkomsttaxering 1999 - 2001

X AB avsåg att erbjuda sina anställda en sjukvårdsförsäkring med den anställde som försäkrad och med bolaget som ägare. I gengäld skulle den anställde med bolaget omförhandla sin lön så att bruttolönen nedsattes med belopp motsvarande hela eller delar av försäkringspremien. Försäkringen avsågs ersätta bolagets kostnader för icke offentligt finansierad hälso- och sjukvård. Förmån av sådan hälso- och sjukvård är enligt 32 § 3 b mom KL skattefri.

L, som var anställd hos X AB, övervägde att acceptera bolagets erbjudande, men innan så skedde önskade hon genom förhandsbesked få klarlagt om hon skulle inkomstbeskattas för den lön hon i utbyte mot hälso- och sjukvårdsförmånen avstod från.

SRN förklarade att L inte skulle beskattas för den löneminskning ("bruttolöneavstående") som hon får godta med anledning av att hennes arbetsgivare tecknar en sjukvårdsförsäkring för henne.

Följande motivering gavs:

"Att L och X AB träffar avtal om att hon för sitt arbete i stället för lön skall få en av arbetsgivaren betald sjukvårdsförsäkring innebär inte att L gjort någon sådan disposition av lön som skall medföra beskattning. Huruvida förmånen av kostnadsfri sjukvård är en skattepliktig förmån för L eller ej saknar betydelse för den bedömningen."

Kommentar:

Frågan om s .k. bruttolöneavdrag är nu aktuell i annat sammanhang, nämligen i samband med tillämpning av den 1997 införda bestämmelsen i 32 § 3 c mom. KL om skattefrihet för av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning för privat bruk (SFS 1997:770). RSV har i detta sammanhang uttalat att förfarandet med

omförhandling av bruttolön bör accepteras och att det således är den lägre lönen som skall ligga till grund för beskattningen (skrivelse 1998-02-09, dnr 9800-97/200).

Jfr rättsfallet RÅ 1982 1:57, där "bruttolöneavdrag" godtogs. Den skattskyldige hade åtnjutit bilförmån mot att hans lön nedsattes.

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 februari 1999.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Sedan ett bolag överklagat en länsrättsdom angående eftertaxering 1989 för inkomst av rörelse och skattetillägg har kammarrätten funnit att överklagandet avsett endast eftertaxeringen. Kammarrätten har därför överlämnat en från bolaget senare inkommen skrivelse med ett särskilt yrkande angående skattetillägget med hänvisning till att överklagandet i den delen kommit för sent. Fråga om innebörden av bolagets ursprungliga överklagande. RR:s målnr: 7260-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 96 § taxeringslagen (1956:623).

Saken: Fråga om förutsättningar för eftertaxering förlegat och om den skattskyldige fått tillfälle att yttra sig över det material som lagts till grund för denna. RR:s målnr: 685--686-1996.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 114 och 116 a §§ TL (1956:623) 18 § FPL.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

27/99

- [RR:s domar den 13 juli 1999, mål nr 5498-5499-1998](#). Anskaffning av hemdatorer - mervärdesskatt. Fråga var om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av datorutrustning som lånas ut till de anställda för att användas under sådana villkor att någon skattepliktig förmån inte uppkommer för dem i enlighet med bestämmelsen i 32 § 3 c mom. andra stycket KL
 - [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1999](#). Hotellcheckar, tillämplig skattesats. Frågan var om tillämplig skattesats vid försäljning av s. k. hotellcheckar till kunder i såväl Sverige som Danmark
 - [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1999](#). Omsättningsland - förbeställda varor. Fråga om omsättningsland vid privatpersoners förbeställning av varor i samband med flygresor
 - [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1999](#). Fråga om skatteplikt för telefonförsäljning av försäkring
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 augusti 1999.

RR:s domar den 13 juli 1999, mål nr 5498-5499-1998

Anskaffning av hemdatorer - mervärdesskatt

Fråga var om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid förvärv av datorutrustning som lånas ut till de anställda för att användas under sådana villkor att någon skattepliktig förmån inte uppkommer för dem i enlighet med bestämmelsen i 32 § 3 c mom. andra stycket KL.

Överklagade förhandsbesked om mervärdesskatt

I två förhandsbesked den 10 juli 1998 ansåg SRN att den datorutrustning som bolaget förvärvat till de anställda i praktiken skulle komma att användas av den anställde och kanske också av hans familjemedlemmar privat till nytta och nöje. SRN menade därför att utrustningen inte var anskaffad för att användas eller

förbrukas i bolagets egna verksamhet. SRN anförde vidare att omständigheten att den anställde fick låna datorutrustningen mot ett brutto- eller nettolöneavdrag inte påverkade avdragsrätten, eftersom en sådan låneverksamhet inte kunde anses utgöra omsättning i en yrkesmässig uthyrningsverksamhet.

Förhandsbeskeden finns närmare refererade i rättsfallsprotokoll nr 22, 1998-08-12.

Bolagen överklagade förhandsbeskeden och yrkade att de skulle ändras på så sätt att rätt till avdrag skulle medges för förvärv av datorutrustning för personalens privata bruk. I andra hand yrkade bolagen att avdrag skulle medges i de fall mervärdesskatt skall tas ut på arbetsgivarens omsättning av lånedatorerna. Till stöd för bolagens andrahandsyrkanden anfördes att tillhandahållande av lånedatorer mot vederlag (bruttolöneavdrag) borde anses utgöra yrkesmässig verksamhet.

RSV hemställde att båda förhandsbeskeden skulle fastställas i den del bolagen inte ansetts ha rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänförde sig till anskaffningen av hemdatorer. RSV anförde vidare följande. Med anledning av vad bolagens uppgifter om utlåningen av hemdatorer, beloppens storlek och verksamhetens omfattning i övrigt bör bolagens uthyrning av hemdatorer mot bruttolöneavdrag anses vara yrkesmässig. Om RR skulle anse att rätt till avdrag för förvärvet av hemdatorer föreligger bör uttagsbeskattning ske så snart datorerna lånas ut eller hyrs ut till ett pris som understiger kostnaderna för tillhandahållandet.

I båda domarna anslöt sig RR sig till SRN:s bedömning såvitt avsåg den överklagade delen av nämndens förhandsbesked och fastställde båda förhandsbeskeden i den del de överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 augusti 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1999

Hotellcheckar, tillämplig skattesats

Frågan var om tillämplig skattesats vid försäljning av s. k. hotellcheckar till kunder i såväl Sverige som Danmark.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Bolaget köpte hotellcheckar från en organisation för att sedan sälja dem med ett visst påslag till företag och privatpersoner i Sverige och Danmark. Det är var inte fråga om förmedling mot provision. Kunderna kunde välja mellan de hotell som var anslutna till systemet med hotellcheckar. Kunden kontaktade därefter själv hotellet, bokade rum och betalade hotellet för vistelsen där.

Skatterättsnämnden (SRN) gjorde följande bedömning.

"De med ansökningen avsedda hotellcheckarna är att betrakta som bärare av rättigheter, innebärande att innehavaren av en check mot avlämnande av denna är berättigad att erhålla en viss rabatt på hotellrum. En överlåtelse av en sådan rättighet utgör omsättning av tjänst. Denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. ML."

Beträffande skattesatsen konstaterade SRN att bolagets verksamhet inte utgjorde rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet utan att den avsåg tillhandahållande av tjänster i form av rättigheter. Enligt SRN skulle därför en skattesats på 25 % tillämpas.

Beträffande omsättningsland anförde SRN att eftersom den aktuella tjänsten var att bedöma som överlåtelse av en rättighet som berättigar kunden till en viss rabatt kan den inte anses avse en fastighet enligt 5 kap. 4 § ML. SRN ansåg istället att omsättningsland för de aktuella tjänsterna borde bedömas enligt 5 kap. 8 § första stycket ML och angav därvid följande.

"Bolagets försäljningskontor är beläget i Sverige och tillhandahållandet av tjänsterna får därför anses ske från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige. Tjänsterna skall därför anses omsätta i Sverige. Mervärdesskatt skall även i detta fall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 augusti 1999.

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1999

Omsättningsland - förbeställda varor

Fråga om omsättningsland vid privatpersoners förbeställning av varor i samband med flygresa.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande: Vid flygresor till utlandet skulle resenärerna få möjlighet att förbeställa varor ur bolagets sortiment. De varor som resenären beställt före resan skulle transporteras med planet men levereras till resenären först efter att planet landat på destinationsorten. Leveransen till resenären skulle antingen ske i samband med att han eller hon stigit av flygplanet och hämtat sitt bagage eller efter det att resenären passerat tullkontrollen. Enligt uppgift i ansökan om förhandsbesked var bolaget registrerat för mervärdesskatt på destinationsorten.

Ansökan om förhandsbesked avsåg frågan om svensk mervärdesskatt skulle tas ut för försäljningen av de förbeställda varorna.

SRN redovisade för bakomliggande rättsregler på följande sätt.

"Enligt 5 kap. 2 § första stycket 1 ML är en vara som enligt avtalet mellan säljare och köpare skall

transporteras till köparen omsatt inom landet, om varan finns här i landet då säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen och annat inte följer av 2 a §. Enligt sistnämnda paragraf skall en vara, även om den finns här i landet på det sätt som anges i 2 § första stycket 1, inte anses omsatt inom landet om varan transporteras av säljaren eller för dennes räkning från Sverige till en köpare i ett annat EG-land och säljaren är registrerad till mervärdesskatt i det landet för sådan omsättning. Enligt 5 kap. 2 b § första stycket ML skall en vara som omsätts på bl.a. luftfartyg under del av en passagerartransport mellan EG-länder, anses omsatt i Sverige om avreseorten är belägen i Sverige.

De ovannämnda bestämmelserna har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om platsen för skattepliktiga transaktioner i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 8.1 första stycket a anses platsen för leveransen av varor då dessa skickas eller transporteras antingen av leverantören eller av mottagaren eller av en tredje person vara den plats där varorna befinner sig vid den tidpunkt när sändningen eller transporten till mottagaren påbörjas. I avdelning XVIa artiklarna 28a-28n finns emellertid särskilda övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstaterna. Enligt artikel 28b. B, som avser platsen för tillhandahållande av varor skall, enligt punkt 1 första stycket med avvikelse från, såvitt nu är i fråga artikel 8.1 a, platsen för tillhandahållande av varor som skickas eller transporteras av leverantören eller för dennes räkning från en annan medlemsstat än den dit försändelsen eller transporten anländer anses vara den där varorna befinner sig när transporten till köparen slutar, om såvitt här är av intresse, följande villkor är uppfyllt: - Varorna tillhandahålls en skattskyldig person som kan komma i fråga för det undantag som föreskrivs i artikel 28a.1 a andra stycket, en icke skattskyldig juridisk person som kan komma i fråga för samma undantag eller någon annan icke skattskyldig person.

Bolaget har uppgett att det kommer att vara registrerat till mervärdesskatt för aktuell omsättning i destinationslandet, som kommer att vara ett annat EG-land. Bolaget har också uppgett att aktuell vara kommer att beställas i Sverige före avresan. Nämnden utgår vidare dels från att destinationsorten tillhör Europeiska gemenskapens mervärdesskatteområde såsom det definieras i 1 a § mervärdesskatteförordningen (1994:223), dels från att köparen inte är skattskyldig till

mervärdesskatt på grund av det aktuella förvärvet."

Nämnden gjorde därefter följande bedömning;
" Det tilltänkta förfarandet innebär inte att varorna omsätts på luftfartyg enligt bestämmelserna i 5 kap. 2 b § ML. Mot bakgrund av vad som upplysts i ärendet om innebörden av förfarandet och under de ovan angivna förutsättningarna är enligt nämndens mening emellertid inte huvudregeln i 5 kap. 2 § första stycket 1 utan bestämmelserna i 5 kap. 2 a § ML tillämpliga. Detta innebär att varorna inte skall anses omsätta i Sverige och att någon skattskyldighet därför inte uppkommer här i landet för bolaget på grund av förfarandet."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt. RSV har dock överklagat förhandsbeskedet för att få det fastställt i Regeringsrätten.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 augusti 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1999

Fråga om skatteplikt för telefonförsäljning av försäkring

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökande, ett bolag, skulle för försäkringsbolags räkning bedriva telefonförsäljning av försäkringar. Bolaget avsåg att inleda samarbete med försäkringsbolag och för deras räkning med hjälp av telefon och direktutskick sälja försäkringar till privatpersoner och företag. Uppdragsgivare är svenska försäkringsbolag. Bolaget avsåg att teckna försäkringar via telefon och därefter rapportera tecknade försäkringar till uppdragsgivarna. Uppdragsgivarna kommer därefter att distribuera försäkringsbrev och bevaka inkommande svar. Frågan var om denna försäljning skulle ses som en försäkringstjänst och därmed undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § andra stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

SRN gjorde följande bedömning.

"Syftet med den i ärendet aktuella tjänsten avseende telefonförsäljning av försäkringar är att sluta ett försäkringsavtal mellan försäkringsbolaget och en försäkringstagare. Tjänsten utgör därför en sådan förmedling av försäkring som avses i 3 kap. 10 § andra stycket 2 ML och omsättningen är därmed undantagen från skatteplikt."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt. Jfr även EG-domstolens avgörande i målet C-349/96 den 25 februari 1999 angående Card Protection Plan Ltd.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 5/99

- [RR:s dom den 10 februari 1999, målnr 803 - 1995](#). Beräkning av förlust vid avyttring av kommanditbolagsandel som utgör omsättningstillgång
 - [RR:s dom den 12 februari 1999, målnr 3260-1998](#). Beräkning av realisationsvinst . Fråga om omkostnadsbeloppet enligt 24 § 1 mom. första stycket SIL vid beräkning av realisationsvinst skall ökas med hela det ovillkorliga aktieägartillskottet om en del av detta "tagits tillbaka" genom skattefri utdelning.
 - [SRN:s förhandsbesked den 5 februari 1999](#). Aktier i s.k. aktiekorg; frågor om den skattemässiga behandlingen
-

Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 februari 1999.

RR:s dom den 10 februari 1999, målnr 803 - 1995

Beräkning av förlust vid avyttring av kommanditbolagsandel som utgör omsättningstillgång

Överklagande av den skattskyldige.

Inkomsttaxering 1988

Ett kommanditbolag bildades enligt kommanditbolagsavtal den 27 september 1985 mellan två rederiaktiebolag. Kommanditbolagets verksamhet skulle bestå i att äga och befrakta ett fartyg. Kommanditbolaget förvärvade ett fartyg av det ena rederiaktiebolaget den 1 oktober 1985 och hyrde ut detta för en period om 14 år. I nära anslutning därtill förvärvade klagandebolaget ifrågavarande andelar i kommanditbolaget (motsvarande 5 % av insatskapitalet) för 4 500 000 kr. I klagandebolagets räkenskaper hänfördes andelarna till anläggningstillgångar. Vid 1986 års taxering medgavs klagandebolaget med hänsyn till andelsinnehavet och till redovisade förluster i kommanditbolaget underskottsavdrag med 8 251 192 kr. Under år 1986 förvärvade klagandebolaget ytterligare en andelspost om 5 % i kommanditbolaget

från ett bolag som ingick i samma koncern som klagandebolaget, varvid vederlaget bestämdes till 1 kr. Vid 1987 års taxering medgavs klagandebolaget på grund av det sammanlagda andelsinnehavet (10 %) och förluster i kommanditbolaget underskottsavdrag med 11 115 820 kr. Sedan de av klagandebolaget först förvärvade kommanditandelarna den 1 september 1987 överlåtits till två andra koncernbolag för tillhopa 2 kr, yrkade klagandebolaget i självdeklarationen 1988 i inkomstslaget rörelse förlustavdrag på grund av andelsöverlåtelsen med 4 500 000 kr. Detta avdrag har inte godtagits av skattemyndigheten eller av domstolarna.

Även Regeringsrätten avslog överklagandet och anförde bl.a.

Det kan vidare med hänsyn till föreliggande uppgifter om klagandebolagets verksamhet tas som utgångspunkt att kommanditbolagsandelarna, trots vad som angetts i räkenskaperna, är att betrakta som lager eller omsättningstillgångar i klagandebolagets rörelse samt att resultat av överlåtelsen av andelarna skall redovisas i inkomstslaget rörelse.

Beräkning av förlust i samband med avyttring av andel i kommanditbolag som utgör omsättningstillgång skall ske enligt de regler som i allmänhet gäller för beräkningen vid avyttring av lager i rörelse, dvs. enligt bokföringsmässiga grunder. Vid 1988 års taxering gällde som huvudregel för värderingen av lager att den i räkenskaperna gjorda värderingen godtogs vid beskattningen. För lager av värdepapper fanns i punkt 3 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, en bestämmelse om att lägre belopp inte fick tas upp än vad som med hänsyn till risk för prisfall m.m. framstod som skäligt. I fråga om förlust vid avyttring av andra aktier eller andelar än sådana som utgjorde lagertillgångar kunde vid ifrågavarande års taxering, under förutsättning att innehavet ansågs betingat av näringsverksamheten, avdrag ske enligt särskilda bestämmelser i KL såsom för driftförlust i den förvärvskälla i vilken näringsverksamheten redovisades. I anslutning till denna reglering har enligt praxis som villkor för avdrag gällt att fråga skall vara om en definitiv och verklig förlust. Innebörden av kravet att förlusten skall vara "verklig" har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten vid avyttringen har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det

ägda bolaget utan beskattningskonsekvenser. I ett år 1993 avgjort mål (RÅ 1993 not. 745), som gällde frågan om avdrag skulle medges för förlust vid överlåtelse av rörelsebetingade andelar i kommanditbolag (anläggningstillgångar), bedömde Regeringsrätten att motsvarande avdragsbegränsning borde gälla om ägarbolaget redan fått skattemässiga fördelar genom andelsinnehavet.

Regeringsrätten finner att det också i fall där avyttringen avser handels- eller kommanditbolagsandelar som är hänförliga till omsättningstillgångar är motiverat att vidmakthålla ett krav på att förlusten skall vara verklig för att avdrag skall medges för denna som driftförlust i rörelse. I fråga om innebörden av denna förutsättning saknas det vidare anledning att inta en annan ståndpunkt än som kommit till uttryck i 1993 års förenämnda avgörande. Således bör de skattemässiga fördelar som erhållits vid den löpande beskattningen till följd av andelsinnehavet beaktas vid beräkningen av rörelseförlusten vid avyttring av samma andelar. Med hänsyn till storleken av de avdrag som klagandebolaget tillgodoförts vid 1986 och 1987 års taxeringar i anledning av kommanditbolagets förluster kan någon avdragsgill förlust inte anses ha uppkommit vid överlåtelsen av andelarna. Klagandebolagets överklagande skall därför avslås.

RR avgjorde samma dag ett liknande mål med samma utgång avseende klagandebolagets inkomsttaxering 1990 målnr 804-1995.

Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 februari 1999.*

RR:s dom den 12 februari 1999, målnr 3260-1998

Beräkning av realisationsvinst

Fråga om omkostnadsbeloppet enligt 24 § 1 mom. första stycket SIL vid beräkning av realisationsvinst skall ökas med hela det ovillkorliga aktieägartillskottet om en del av detta "tagits tillbaka" genom skattefri utdelning.

Inkomsttaxering 1999 - 2001.

SRN:s förhandsbesked av den 28 april 1998 har tidigare refererats i rättsfallsprotokollet 13/98. Beträffande de närmare omständigheterna i ärendet hänvisas därför till detta referat.

RR:s dom återges i det följande.

Riksskatteverket (RSV) yrkar att frågorna 2 och 3 besvaras så att det ovillkorliga aktieägartillskottet betraktas som en förbättringskostnad och att den del av förbättringen som tagits tillbaka i form av skattefri utdelning räknas av när förbättringskostnadens storlek bestäms.

Till grund för yrkandet hänvisar RSV till vad verket anfört i sitt yttrande till Skatterättsnämnden samt tillägger följande. I föreliggande fall finns inga vinstmedel att finansiera utdelningen med, utan utdelningen utgör en återbetalning av mottaget aktieägartillskott. Återbetalningen finansieras genom lånade medel eftersom tillskottet bundits i egendom som K AB inte vill realisera. X AB:s lämnande av aktieägartillskott och mottagande av utdelning ingår i ett såväl tidsmässigt som innehållsmässigt samlat förfarande. Anledningen till att utdelningen kan komma att ges är att värderingen av viss egendom drar ut på tiden. Det är enligt RSV:s uppfattning tydligt att utdelningen endast är en justering/återbetalning av tidigare lämnat aktieägartillskott. Om hela tillskottet ses som en förbättring i sådana fall kommer effektiviteten i realisationsvinstbeskattningen inte att kunna upprätthållas. Inför en förestående försäljning av ett dotteraktiebolag kan aktieägartillskott ges med belopp motsvarande hela den förmodade realisationsvinsten och sedan kan samma belopp tas tillbaks i form av skattefri utdelning. Ett sådant förfarande torde visserligen gå att komma åt med stöd av lagen mot skatteflykt men det är principiellt riktigare att se till transaktionernas verkliga innebörd och lägga denna verkliga innebörd till grund för den skatterättsliga bedömningen. Den verkliga innebörden av det i föreliggande fall aktuella förfarandet är att en del av en förbättring tagits tillbaka. Därmed bör endast den del av förbättringen som består tas med vid omkostnadsbeloppets beräkning.

X AB yrkar att Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställs.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om det aktieägartillskott som X AB lämnat till K AB och den utdelning som K AB kan komma att lämna till X AB skall behandlas var för sig vid inkomstbeskattningen eller om transaktionerna skall behandlas som en enhet och anskaffningsvärdet på aktierna anses öka endast med nettobeloppet.

Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de åsatts. Detta gäller inte bara när det är fråga om en enskild rättshandling utan kan också innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar. Exempel på att beskattning skett med avvikelse från den yttre formen finns bl.a. i fråga om förvärv av fastigheter efter dödsfall (se härom t.ex. RÅ 1989 ref. 32), värdeförändringar på s.k. nollkupongare (se t.ex. RÅ 1997 ref. 44), ersättningar från fastighetsmäklares ansvarsförsäkring (RÅ 1992 ref. 102) och vederlag vid gåva (RÅ 1991 ref. 98). Vad gäller frågan om en gemensam bedömning av skilda rättshandlingar uttalade Regeringsrätten i RÅ 1990 ref. 115 att de skattemässiga konsekvenserna av det i målet aktuella avtalet skulle bedömas utifrån en helhetssyn mot bakgrund av att de olika transaktionerna som rymdes inom avtalet var nära knutna till varandra och avhängiga varandra. I RÅ 1985 Aa 192 ansågs värdet av rätt att teckna aktier i ett bolag som utdelning i ett annat bolag med hänsyn bl.a. till viss värdeöverföring mellan bolagen. Ett fall där det liksom i förevarande fall rört sig om att uppnå en ändrad ägarstruktur utgör RÅ 1990 not. 329, där upplösning av ett antal syskons gemensamma ägande skulle åstadkommas genom skilda försäljningar. Här ansågs omfördelningen vid beskattningen skola behandlas som byte. En liknande bedömning gjordes i RÅ 1998 ref. 19 där en utdelning och en indragning av aktier i samband med en omstrukturering ansågs som ett byte.

I förevarande fall utgör hela den transaktionskedja, vari aktieägartillskottet och utdelningen ingår, en sammanhängande plan för ett samgående mellan olika bolag. Det grundläggande syftet har varit att placera en viss verksamhet i ett bolag med ett visst värde och utdelningen betingas av att aktieägartillskottet behövde göras innan värderingen slutförts. Utdelningen framstår som en justering av aktieägartillskottet.

Anskaffningsvärdet skall därför på grund av aktieägartillskottet och den med ansöknings avsedda utdelningen ökas endast med mellanskillnaden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked beträffande frågorna 2 och 3, att anskaffningsvärdet på aktierna skall anses öka med aktieägartillskottet minskat med den i ansöknings avsedda utdelningen.

Ett regeringsråd var av skiljaktig mening och anförde följande.

Vid beräkning av realisationsvinst får enligt 24 § 1 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt som huvudregel avdrag ske för alla omkostnader för egendomen. Som exempel på sådana omkostnader nämns ingångsvärdet och förbättringskostnader, men också andra kostnader är avdragsgilla. Ett ovillkorligt aktieägartillskott höjer ägarens kostnader för aktierna i bolaget. I avsaknad av regler av annan innebörd utgör tillskottet därmed en sådan omkostnad som får dras av.

RSV menar att omkostnadsbeloppet inte bör kunna öka beträffande ovillkorliga aktieägartillskott som inte är att hänföra till en förbättring och att någon förbättring inte skall anses ha skett om en del av förbättringen tas tillbaka i form av skattefri utdelning. Mot bakgrund av att även andra kostnader än förbättringskostnader ingår bland de avdragsgilla omkostnaderna saknas emellertid lagstöd för att begränsa omkostnadsbeloppet på det sätt RSV hävdar. Jag anser därför att Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats skall fastställas."

Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 februari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 5 februari 1999.

Aktier i s.k. aktiekorg; frågor om den skattemässiga behandlingen

Inkomsttaxering 1999-2002.

S övervägde att investera i ett av X Fondkommission AB (X AB) emitterat värdepapper (Värdepapperet). Detta representerade en på förhand bestämd sammansättning av en korg med aktier i tio olika bolag. Vid emissionen bestämdes antalet aktier i de tio bolagen på så sätt att varje bolag fick en initialvikt om vardera 10 % och att en korg fick ett värde av 40 kr, vilket belopp också utgjorde emissionspriset för en korg. Courtage och arrangemangsavgift tillkom. Värdepapperets löptid var tre år. Det initiala antalet aktier skulle under löptiden omräknas med hänsyn till reinvesterad utdelning, fondemissioner, split, nyemissioner och uppköpserbudanden. Vid löptidens utgång erhöll innehavaren av Värdepapperet ett kontant belopp motsvarande det dåvarande värdet på de i korgen ingående aktierna (kontantavräkning). Alternativt kunde innehavaren välja att erhålla de ingående aktierna (aktieavräkning), varvid dock endast hela aktier betalades ut. Resterande belopp erhöles kontant. En lösenavgift motsvarande 0,5 % av aktiernas värde togs ut såväl vid kontantavräkning som vid aktieavräkning. Värdepapperet var registrerat hos VPC och noterat vid Stockholms Fondbörs.

S ställde följande frågor:

1. Är Värdepapperet ett sådant finansiellt instrument som omfattas av 27 § 1 mom. SIL?
2. Enligt vilka regler skall Värdepapperet behandlas om det inte är ett sådant finansiellt instrument som omfattas av 27 § 1 mom. SIL?
3. Är Värdepapperet att anse som marknadsnoterat enligt reglerna i SIL?
4. Får anskaffningsvärdet på Värdepapperet beräknas enligt den s.k. schablonregeln i 27 § 2 mom. andra

stycket SIL?

5. Kommer avyttring anses ske om jag väljer att förvärva aktierna i korgen vid löptidens slut, eller gäller skattemässig kontinuitet, på så sätt att anskaffningsvärdet på Värdepapperet förs över till de förvärvade aktierna?

6. Är jag skattskyldig för utdelning på aktierna i korgen under Värdepapperets löptid?

7. Skall någon del av värdeökningen anses utgöra utdelning då jag vid löptidens slut erhåller kontanter alternativt aktier eller skall värdeökningen i sin helhet hänföras till realisationsvinst?

8. Vilket värde skall Värdepapperet åsättas vid förmögenhetsbeskattningen ?

SRN framhöll att det inte helt kunde uteslutas att samtliga korgbolag kunde komma att köpas upp kontant och att korgen därefter skulle komma att innehålla endast kontanter. Förhandsbeskedet gavs dock under den allmänna förutsättningen att korgen vid S:s förvärv av Värdepapperet skulle innehålla endast aktier. Följande förhandsbesked meddelades:

Fråga 1.

Värdepapperet är ett sådant finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom SIL.

Motivering: Som en förutsättning enligt ansökan gäller att Värdepapperet inte är en andel i en värdepappersfond, som omfattas av lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Såvitt framgår av det i ärendet ingivna emissionsprospekt har X AB inte förbundit sig att under Värdepapperets löptid inneha de aktier som svarar mot den aktiekorg som representeras av Värdepapperet utan i prospektet anges endast att utfärdaren systematiskt skyddar de kursriskerna som uppstår i samband med utgivandet av Värdepapperet. I civilrättsligt hänseende får Värdepapperet anses representera en fordran på X AB att en viss dag utbetala ett kontant belopp motsvarande värdet av aktierna i korgen eller utge dessa aktier. Värdepapperet får således anses vara ett sådant finansiellt instrument som till konstruktion eller verkningssätt liknar flera av de

finansiella instrument som särskilt räknas upp i 27 § 1 mom. SIL. Det omfattas därför av de regler som gäller för sådana instrument.

Fråga 2.

Frågan förfaller.

Fråga 3.

Värdepapperet är marknadsnoterat enligt 27 § 2 mom andra stycket SIL.

Motivering: Såvitt framgår av lämnade uppgifter uppfyller Värdepapperet de i 27 § 2 mom andra stycket SIL uppställda villkoren för att anses vara marknadsnoterat.

Fråga 4.

Anskaffningsvärdet får beräknas enligt bestämmelsen i 27 § 2 mom. andra stycket SIL.

Motivering: Enligt 27 § 2 mom. andra stycket SIL får, utom såvitt avser optioner och terminer avseende aktie eller aktieindex, anskaffningsvärdet på sådana finansiella instrument som avses i 1 mom., och som är marknadsnoterade, bestämmas till 20 % av avyttringspriset minus vissa kostnader (schablonregeln). Om Värdepapperet anses vara en sådan option eller termin omfattas det alltså inte av schablonregeln.

Sökanden gör gällande att Värdepapperet uppfyller (den senare delen av) definitionen av termin i 24 § 4 mom. fjärde stycket SIL. Enligt den definitionen avses med termin ett finansiellt instrument i form av ett avtal om köp av aktier, obligationer eller annan egendom vid en viss framtida tidpunkt och till ett bestämt pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande.

Värdepapperet representerar visserligen en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av vissa aktier och skulle i så måtto kunna sägas uppfylla (den senare delen av) definitionen av termin. Med en sådan tolkning av definitionen skulle Värdepapperet emellertid omfattas av även (den senare delen av) definitionen av option i 24 § 4 mom. tredje stycket sista meningen SIL.

Enligt nämndens mening bör därför definitionen av termin inte tolkas på nu angivet sätt.

Som utmärkande för ett terminsavtal (eller termin) brukar anges att det är ett avtal som binder bägge parter och att någon betalning mellan parterna ej utgår vid avtalets ingående, jfr prop. 1989/90:110 Del 1 s. 447-448 och 713. Detta framgår - vad gäller rena betalningar - tydligare än av den i SIL givna definitionen av den definition som ges i 1 kap. 4 § 8 lagen (1992:543) om börs- och clearingverksamhet, jfr också prop. 1990/91:142 s. 88-89.

Såvitt framgår representerar Värdepapperet en ensidig förpliktelse för utgivaren att en viss dag utge ett på visst sätt beräknat kontantbelopp eller vissa aktier. Efter ett förvärv av Värdepapperet har en innehavare därav inga förpliktelser gentemot utfärdaren. Förvärvet kan därför inte ses som ett avtal om framtida köp. Den lösenavgift som innehavaren av Värdepapperet har att erlægga vid utfående av aktier (eller kontanter) kan inte anses som en sådan förpliktelse som kännetecknar ett terminsavtal. Värdepapperet bör därför inte anses vara en termin avseende aktie eller aktieindex. Det bör inte heller ses som en option avseende aktie eller aktieindex. Däremot är det, såsom framgår av svaret på fråga 1, ett sådant finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL. Det omfattas därför av schablonregeln i 27 § 2 mom. andra stycket SIL.

Fråga 5.

Om sökanden förvärvar aktierna i korgen vid löptidens slut skall han anses ha avyttrat Värdepapperet.

Motivering: Enligt bestämmelsen i 24 § 2 mom. sjätte stycket första meningen SIL medför ett utnyttjande av vissa finansiella instrument - däribland köpoptioner, terminer och optionsrätter - för förvärv av aktier eller annan egendom ej att det utnyttjade instrumentet skall anses ha avyttrats. Som framgått av det ovan sagda bör Värdepapperet inte anses som en option eller termin. Det är inte heller något sådant annat i bestämmelsen nämnt instrument.

Även om ett finansiellt instrument inte är ett sådant instrument som särskilt anges i nyss nämnda bestämmelse är det inte givet att ett utnyttjande av det för förvärv av aktier eller annan egendom alltid skall

anses som en avyttring av instrument. Gemensamt för de fall (utom de som nämns i bestämmelsen) där avyttring kan ses som ett led i ett "sammanhållet" förfarande. Detta gäller exempelvis utnyttjande av s.k. inlösenrätter och aktier för förvärv av s.k. inlösenaktier, se RÅ 1997 ref. 43 II. Inte heller ett utnyttjande av s.k. teckningsaktier (interimsaktier) för förvärv av "vanliga" aktier synes anses vara en avyttring av teckningsaktierna, jfr RÅ 1994 ref. 1.

Genom att delta i emissionen får den som därigenom förvärvar Värdepapperet en rätt att (mot erläggande av den ovan nämnda lösenavgiften) senare utfå aktier av emittenten. Ett sådant förvärv av Värdepapperet skulle alltså i någon mening kunna ses som ett köp av aktier av emittenten. Värdepapperet kan fritt överlåtas på tredje man och ett senare förvärv av Värdepapperet skulle kunna ges samma innebörd. Med ett sådant synsätt skulle ett utfående av aktier från emittenten vid löptidens utgång kunna ses som ett överlämnande av tidigare inköpta aktier och därmed inte anses som en avyttring av Värdepapperet i skattemässigt hänseende.

Mot nyss angivna synsätt talar emellertid följande. Som framgått av det tidigare sagda är det visserligen vid ett förvärv av Värdepapperet klart vilka aktier som ingår i korgen. Det är däremot osäkert vilka aktier som kan komma att ingå i korgen vid löptidens utgång. Korgen kan ju - helt eller delvis - vid löptidens utgång innehålla aktier i andra bolag än vad den gör vid ett förvärv av Värdepapperet. Därtill kommer att endast helt antal aktier kommer att överlämnas av emittenten till innehavaren vid aktieavräkning av Värdepapperet och om innehavaren är berättigad till delar av aktier skall han erhålla kontant ersättning härför. Vidare gäller att en aktieavräkning förutsätter att innehavaren av Värdepapperet gör en särskild anmälan till emittenten en kortare tid före löptidens utgång medan en kontantavräkning synes vara det alternativ som i första hand är avsett att komma i fråga. Mot angivna bakgrund bör ett förvärv av Värdepapperet - antingen vid emissionen eller av tredje man vid en senare tidpunkt - inte jämföras med ett förvärv av de aktier som kan komma att erhållas vid en aktieavräkning. Som tidigare nämnts kan en förvärvare av Värdepapperet inte ens vid förvärvet med full säkerhet veta att aktiekorgen vid löptidens utgång kommer att innehålla några aktier. Detta gäller även för det - teoretiskt sett tänkbara - fall att samtliga "korgbolag" försätts i konkurs som avslutas utan överskott före löptidens utgång. Värdepapperet har

därför närmast karaktären av en penningfordran vars storlek beror på värdet av ett på visst sätt bestämt aktieindex. Vid angivna förhållanden finner nämnden därför vid en samlad bedömning att ett utfående av aktier vid utgången av löptiden för Värdepapperet inte bör ses som endast en leverans av tidigare inköpta aktier utan som en avyttring av Värdepapperet i utbyte mot de aktier som erhålls och eventuell kontant ersättning för "överskjutande" aktier.

Fråga 6.

Sökanden är inte skattskyldig för utdelning på aktierna i korgen under Värdepapperets löptid.

Motivering: Under Värdepapperets löptid äger sökanden inte aktierna i fråga och han har inte heller på annan grund sådan rätt till utdelning att han bör beskattas för utdelning på angivna aktier. Eventuell värdeökning, som realiseras vid en avyttring av Värdepapperet, bör beskattas såsom realisationsvinst.

Fråga 7.

Ingen del av vederlaget vid avyttring av Värdepapperet skall beskattas som utdelning hos sökanden. Eventuell värdeökning skall beskattas såsom realisationsvinst.

Motivering: Samma som under fråga 6.

Fråga 8.

Värdepapperet skall vid förmögenhetsbeskattningen tas upp till 80 % av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

Motivering: Svaret följer av 3 § första stycket 7. och 12 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Skiljaktig mening.

En ledamot var skiljaktig beträffande svaret på fråga 5. Han anförde:

"Genom sökandens förvärv mot omedelbar betalning av det värdepapper förhandsbeskedet avser, träffar han ett avtal med emittenten om leverans av vissa aktier vid en

framtida tidpunkt. Någon annan rätt ger inte värdepapperet. Sedan leverans skett saknar värdepapperet ekonomiskt och rättsligt innehåll. Den ekonomiska och juridiska innebörden av värdepapperet är således ett leveransavtal. Exakt vilka aktier som slutligen kommer att levereras och hur många avgörs av omständigheter som parterna inte råder över, utan regleras av de detaljerade villkor som överenskommit mellan parterna i enlighet med redogörelsen i emissionsprospektet. Detsamma gäller för övrigt i princip vid varje köp av en komplicerad produkt. Den omständigheten, att det exakta utseendet av den produkt (aktier och kontanter), som skall levereras, inte är känd på förhand ändrar därför inte avtalets karaktär. Vad som främst skiljer värdepapperet från vanliga leveransavtal är, att avtalet är så standardiserat och avser ett så väl preciserat värde att det lämpar sig för omsättning. Denna egenskap motiverar dock inte att leveransen av aktier skall ses som ett byte som föranleder beskattning.

Det kan diskuteras om den omständigheten, att en viss del av värdestegringen på värdepapperet kan hänföras till ackumulerad och återinvesterad aktieutdelning, föranleder annan bedömning. Denna värdestegring uppkommer - såvida emittenten inte äger de aktuella aktierna, vilket inte är nödvändigt - genom att emittenten tillskjuter ett belopp motsvarande den utdelning som lämnats på så många aktier som åtagandet avser. I princip skiljer sig inte beräkningen av detta tillskott från andra avtalskonstruktioner om hur leveransåtaganden skall uppfyllas, t.ex. med årlig uppräknings, relatering till prisindex el. dyl. Kostnaden för detta tillskott finansieras på ett eller annat sätt av emittenten och återspeglas i prissättningen på värdepapperet. Det torde förekomma liknande konstruktioner där värdepapperet (leveransavtalet) inte omfattar mellankommande utdelningar. Jag anser inte att tillägget för utdelningar innebär en sådan principiell skillnad mot ett värdepapper utan sådant tillägg, att detta kan föranleda att värdepapperet har sådan karaktär att leveransen av aktier föranleder beskattning.

Om avtalet fullföljs med leverans av aktier bör således enligt min mening ingen beskattning inträda, utan får de levererade aktierna anses förvärvade för ett pris motsvarande respektive aktiers andel av marknadsvärdet av samtliga levererade aktier multiplicerad med köpeskillingen för värdepapperet. Det kan diskuteras om därvid hänsyn skall tas till eventuellt

utbetalt kontantbelopp. Eftersom någon värdestegring inte kan vara hänförlig till ett nominellt värderat penningbelopp, bör så normalt inte ske.

Av de skäl majoriteten anfört under fråga 1 skall avyttring av värdepapperet beskattas enligt reglerna i 27 § 1 mom. SIL. Till den del avyttring sker genom kontantinlösen uppkommer dock som nyss sagts varken vinst eller förlust, såvida inte kontantbeloppet överstiger anskaffningskostnaden. Kontantutbetalning upp till ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden för värdepapperet bör därför inte föranleda annan skatterättslig konsekvens, än att anskaffningsvärdena av levererade aktier fördelas på resterande del av anskaffningskostnaden för värdepapperet. Vad därutöver utbetalas kontant utgör dock skattepliktig reavinst.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att fråga 5 skall besvaras så att avyttring inte skall anses ske till den del aktier levereras vid löptidens slut."

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

26/99

- [RR:s beslut den 27 maj 1999, mål nr 2839-1996](#). Fråga om partshabilitet för aktiebolag som upplösts genom frivillig likvidation
 - [RR:s dom den 16 april 1999, mål nr 812-1997](#). Eftertaxering av realisationsvinst. Fråga om förutsättningar för eftertaxering av realisationsvinst på grundval av en efter taxeringsårets utgång, genom en stadfäst förlikning, fastslagen s.k. dold äganderätt till fastighet
 - [KR:s i Stockholm dom den 15 juni 1999, mål nr 3505-1996](#). Avdrag för reaförlust vid avyttring av aktier till underpris. Avdrag har vägrats med stöd av 24 § 3 mom. 2 st. SIL då köparen samtidigt efterskänkt en fordran på säljaren uppgående till ett betydande belopp
 - [KR:s i Stockholm domar den 27 juni 1997 \(mål nr 10882--10883-1994\)](#). Begränsat skattskyldigs rätt till avdrag för skuldränta vid beräkning av realisationsvinst på aktier
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 juni 1999](#). Fråga huruvida rätt till avdrag för gamla underskott föreligger när kommissionärsbolagsavtal ingåtts i visst fall
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 augusti 1999.

RR:s beslut den 27 maj 1999, mål nr 2839-1996

Fråga om partshabilitet för aktiebolag som upplösts genom frivillig likvidation

T AB taxerades vid 1989 års taxering i enlighet med ingiven självdeklaration. Sedan taxeringsrevision företagits hos bolaget överklagade SKM i juni 1990 T:s taxering till LR och yrkade bl.a att T:s taxering till statlig inkomstskatt skulle höjas på visst sätt. LR biföll i en dom i februari 1994 endast delvis SKM:s talan. SKM fullföljde i allt väsentligt sin talan till KR. Under processen i KR framkom att T i mars 1992 trätt i frivillig likvidation och att T:s samtliga tillgångar utskiftats till aktieägarna samt

att likvidatorn framlagt sin slutredovisning senare samma år.

KR avvisade SKM:s talan med följande motivering. "Sedan ett bolag upplösts anses bolaget som huvudregel sakna rättskapacitet och därmed också s.k. partshabilitet (jfr t.ex. RÅ1984 1:87). Anledning att frånga denna huvudregel har inte framkommit. Överklagandet kan därför inte tas upp till prövning."

På talan av RSV undanröjde RR KR:s beslut och visade målet åter till KR för ny handläggning. Som motiv härför angavs följande. "För ett aktiebolag som har trätt i likvidation gäller enligt 13 kap. 15 § aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, att bolaget är upplöst när likvidatorerna framlagt sin slutredovisning. Sedan ett bolag upplösts anses bolaget som huvudregel sakna rättskapacitet och därmed också partshabilitet, dvs. förmåga att uppträda som part i rättegång (jfr RÅ 84 1:87 och RÅ 1991 not. 9). Om tillgångar yppas för bolaget efter dess upplösning eller om talan väcks mot bolaget eller eljest behov uppkommer av likvidationsåtgärder skall enligt 13 kap. 16 § ABL likvidationen fortsätta. En anmälan härom skall genast göras av likvidatorerna för registrering. I sådant fall är bolaget inte längre att anse som upplöst (prop. 1975:103 s. 515). När likvidationen fortsätter äger bolaget således rättskapacitet och partshabilitet i den omfattning som behövs för att avveckla det ifrågavarande rättsförhållandet.

I förevarande mål pågick vid tidpunkten för bolagets upplösning en taxeringsprocess mellan staten och bolaget där staten yrkat höjning av bolagets taxering och av underlaget för vinstdelningsskatt samt påförande av skattetillägg. Den vid tidpunkten för likvidationen pågående taxeringsprocessen innebar att det förelåg och alltjämt föreligger behov av fortsatta likvidationsåtgärder. Trots att upplösning skett och att likvidatorn inte funnit skäl att göra någon anmälan om fortsatt likvidation (jfr NJA 1974 s. 584) skall bolaget tillerkännas partshabilitet i taxeringsprocessen. Kammarrättens avvisningsbeslut skall därför undanröjas och målet återförvisas till kammarrätten för prövning av taxeringsfrågan."

RR:s dom den 16 april 1999, mål nr 812-1997

Eftertaxering av realisationsvinst.

**Fråga om förutsättningar för eftertaxering av
realisationsvinst på grundval av en efter taxeringsårets
utgång, genom en stadfäst förlikning, fastslagen s.k.
dold äganderätt till fastighet**

Lars C:s och Ingrid C:s äktenskap upplöstes 1979. De fortsatte emellertid sammanlevnaden. Under 1981 anskaffade de fastigheten V i J kommun. Ur formell synvinkel köptes fastigheten av Ingrid C och hon fick ensam lagfart på fastigheten. Under 1986 stämde Lars C Ingrid C vid tingsrätten varvid Lars C hävdade bättre rätt till fastigheten V. Året därpå såldes fastigheten på exekutiv auktion. Ingrid C redovisade försäljningen i sin till ledning för 1988 års taxering avlämnade självdeklaration. Hon redovisade därvid en realisationsvinst om 196 068 kr avseende denna fastighetsförsäljning. I deklarationen påtalades dock att tvist om bättre rätt till fastigheten pågick i allmän domstol. TN taxerade Ingrid C för hela realisationsvinsten. Här efter anförde Ingrid C reservationsvisa besvär till LR över TN:s beslut i avvaktan på utgången av tvisten i allmän domstol rörande bättre rätt till fastigheten.

Vid 1988 års taxering skönstaxerades Lars C i avsaknad av deklaration. Beslutet innefattade inte någon taxering för realisationsvinst. Omedelbart efter taxeringsperiodens utgång inkom Lars C till TN med en inte undertecknad deklaration. I den handlingen redovisades inte försäljningen av fastigheten V. Efter fruktlösa försök att förmå Lars C att underteckna ifrågavarande handling överlämnades handlingen till LR såsom varande besvär över TN:s skönstaxeringsbeslut. Eftersom Lars C inte heller i LR undertecknade deklarationshandlingen beslutade LR att inte ta upp besvären till prövning.

I september 1991 stadfäste tingsrätten en förlikning mellan Lars och Ingrid C av innebörd att fastigheten V skulle anses ha varit samägd av dem med hälften vardera.

Med anledning av tingsrättens avgörande specificerade Ingrid C sin talan i LR till att avse en nedsättning av realisationsvinsten med hälften eller 98 034 kr. Det allmänna tillstyrkte besvären och ansökte samtidigt om eftertaxering av Lars C avseende 1988 års taxering för halva realisationsvinsten (98 034 kr). I målet rörande Ingrid C:s taxering 1988 yrkade det allmänna, under förutsättning att eftertaxeringsyrkandet rörande Lars C:s inte bifölls av LR, att LR med stöd av 105 § GTL skulle taxera Lars C för hälften av realisationsvinsten om Ingrid C:s yrkande bifölls.

LR biföll Ingrid C:s yrkande men lämnade i alla avseenden det allmännas talan utan bifall.

Det allmänna överklagade LR:s båda domar till KR, som dock lämnade överklagandena utan bifall.

RSV yrkade i RR att Lars C skulle eftertaxeras för halva realisationsvinsten. RR avslog överklagandet med väsentligen följande motivering (de närmast följande sex styckena).

Av 114 § GTL framgår att rättelse skall ske genom eftertaxering om skattskyldig i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid hans taxering, lämnat oriktigt meddelande och meddelandet följts eller eljest föranlett att skatt enligt UBL påförts den skattskyldige med för lågt belopp. Motsvarande gäller om skattskyldig, ehuru uppgiftsskyldig, underlåtit att lämna uppgift eller infordrad upplysning.

Enligt 25 b § GTL skall skattskyldig, som under beskattningsåret avyttrat fast egendom, vid självdeklarationen foga erforderlig utredning på fastställt formulär för beräkning av skattepliktig realisationsvinst.

Utöver vad deklarationsformuläret föranleder bör, enligt 31 § 1 mom. GTL, envar meddela de upplysningar till ledning för egen taxering som kan vara av betydelse för åsättande av en riktig taxering.

I rättspraxis har s.k. dold äganderätt i vissa fall godtagits som grund för taxering. Man måste emellertid normalt utgå från att ägarförhållandena, sådana de antecknats hos inskrivningsmyndigheten, överensstämmer med de verkliga förhållandena. Först om det står klart att denna uppgift är felaktig, bör den

kunna frångås. Utredningen i skatteärendet bör alltså utvisa att en talan vid allmän domstol, t.ex. om att en fastighet där ena maken har lagfart skall anses samägd av båda makarna, med stor sannolikhet skulle vinna bifall (jfr RÅ 1992 ref. 41).

Huruvida Lars C, vid den tid då han skulle ha avgett självdeklaration, hade någon dold äganderätt till fastigheten V måste bedömas som så ovisst att han i vart fall inte kan anses ha varit skyldig att i 1988 års självdeklaration lämna uppgifter om fastighetens försäljning. Vidare kan det förhållandet att Lars C år 1986 väckt talan mot Ingrid C om bättre rätt till fastigheten inte anses ha varit av omedelbar relevans för beräkning av taxerad och beskattningsbar inkomst vid 1988 års taxering. Lars C var därför inte heller skyldig att lämna uppgift om den väckta talan.

Lars C har alltså inte underlåtit att lämna någon uppgift om fastigheten V som han varit skyldig att lämna och därför saknas förutsättningar för eftertaxering. Överklagandet skall således avslås.

Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 augusti 1999.*

KR:s i Stockholm dom den 15 juni 1999, mål nr 3505-1996

Avdrag för reaförlust vid avyttring av aktier till underpris.

Avdrag har vägrats med stöd av 24 § 3 mom. 2 st. SIL då köparen samtidigt efterskänkt en fordran på säljaren uppgående till ett betydande belopp

Inkomsttaxering 1994.

A sålde aktier med reaförlust till sin bank. Aktiebolaget var marknadsnoterat, men inte ifrågavarande aktier som värderades av banken till ett lägre pris. Banken hade insyn i bolaget. Banken efterskänkte samtidigt, efter ackord, ett lån som säljaren hade hos banken med sammanlagt ett större belopp än reaförlusten.

LR fann att 24 § 3 mom. 1 st. SIL (reaförlust vid avyttring till underpris) inte var tillämplig eftersom underpris inte ansågs föreligga.

Däremot ansågs 2 st. tillämpligt (säljaren har tillförsäkrats en rättighet eller förmån som får antas ha ett värde).

A överklagade till KR och yrkade avdrag för uppkommen reaförlust.

KR anförde:

I 24 § 3 mom. andra stycket SIL anges att har den skattskyldige eller någon honom närstående på grund av avyttringen direkt eller indirekt tillförsäkrats en rättighet eller förmån som - trots att den av särskilda skäl inte skall åsättas något värde vid beräkningen av realisationsvinst - ändå får anses ha ett värde, skall detta värde beaktas vid bedömningen av om realisationsförlust uppkommit.

I förarbetena till denna bestämmelse anges i specialmotiveringen (prop. 1989/90:110 Del I s. 711) bl. a. följande. I andra stycket har reglerna om att en verklig förlust skall föreligga specificerats ytterligare. Där föreskrivs nämligen att vid beräkningen skall också beaktas om överlåtaren eller någon honom närstående direkt eller indirekt via juridisk person fått någon förmån eller rättighet som saknar formellt marknadsvärde men likafullt har ett ekonomiskt värde för honom. Med värde avses alltså inte affektionsvärde o.d.

Lagrådet anförde i nämnda förarbeten (Del 2 s. 132) att bestämmelsen i andra stycket bl.a. tar sikte på det fall då hyresrätten till en bostadslägenhet ingår i vederlaget för en såld villafastighet eller bostadsrätt och att förslaget i lagrådsremissen innebär att det ekonomiska värde som hyresrätten i realiteten ändå har för säljaren skall beaktas vid bedömningen av om realisationsförlust uppkommit. Lagrådet konstaterade dock att förslaget fick anses ge uttryck för den allmänna principen att avdrag inte medges för fiktiva förluster.

KR gör följande bedömning.

Fråga i målet är om A vid försäljning av aktier, utöver avtalad köpeskilling erhållit förmån av ekonomiskt värde som skall beaktas vid bedömningen av om verklig realisationsförlust föreligger.

A har avyttrat aktier till ett pris som är betydligt lägre än det noterade värdet. Utredningen i målet ger inte anledning utgå från annat än att med marknadsvärde skall avses det noterade värdet. I direkt anslutning till avyttringen har banken efterskönt en fordran på honom uppgående till ett betydande belopp. KR finner att detta måste anses utgöra en sådan förmån, som trots att den av särskilda skäl inte skall åsättas något värde vid beräkning av realisationsvinst, ändå får anses ha ett värde. A har sålunda tillförsäkrats en sådan förmån som enligt 24 § 3 mom. andra stycket SIL skall beaktas vid bedömningen av om realisationsförlust uppkommit. Vid denna bedömning finner KR att någon verklig realisationsförlust inte kan anses ha uppkommit. Någon avdragsrätt föreligger därmed inte, till följd varav överklagandet skall avslås.

Kommentar:

KR har således, till skillnad från LR, ansett att underprisöverlåtelse förelegat. Detta synes ha varit en förutsättning för att KR skulle tillämpa bestämmelsen i 24 § 3 mom. 2 st. SIL.

Ingen av domstolarna har sett det efterskönta lånet som direkt vederlag för aktierna, vilket hade föranlett reavinstbeskattning av A av det överskjutande beloppet.

Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 augusti 1999.*

**KR:s i Stockholm domar den 27 juni 1997 (mål nr 10882--
10883-1994)**

**Begränsat skattskyldigs rätt till avdrag för skuldränta
vid beräkning av realisationsvinst på aktier**

KR uttalade bl.a. att det är "rimligt att avdragsrätt för inskränkt skattskyldiga medges för räntekostnader som belöper sig såväl på kapital som kan ge löpande

skattepliktig intäkt i Sverige som på kapital som kan ge skattepliktig realisationsvinst i Sverige". Med beaktande härav fann KR att de skattskyldiga var berättigade till avdrag för räntekostnader till den del dessa var hänförliga till lån som använts till att förvärva de aktuella aktierna.

RSV överklagade domarna och begärde prövningstillstånd och RR har den 27 juli 1999 meddelat prövningstillstånd, mål nr 4963--4964-1997.

Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 augusti 1999.

SRN:s förhandsbesked den 24 juni 1999

Fråga huruvida rätt till avdrag för gamla underskott föreligger när kommissionärsbolagsavtal ingåtts i visst fall

Inkomsttaxering 2000-2002.

Ett norskt aktiebolag, A/S A, äger ett flertal dotterbolag. A/S A förvärvade under år 1 50 procent av aktierna i ett svenskt aktiebolag, AB B för ett mycket lågt belopp. Resterande del av AB B förvärvades under år 2, också detta för ett mycket lågt belopp. Genom förvärvet år 1 fick A/S A, till följd av att styrelsens majoritet och ordförande utsågs av nämnda bolag, det bestämmande inflytandet över AB B.

Verksamheten i AB B har sedan lång tid gått med underskott.

Under senare delen av år 3 förvärvade A/S A genom ett helägt svenskt dotterbolag, AB C, mer än 90% av kapitalet och 75% av rösterna i AB D med ett helägt dotterbolag, AB E. I AB D finns för närvarande ingen operativ verksamhet. All sådan verksamhet finns i dotterbolaget AB E. Nämnda verksamhet, som avser samma verksamhet som i A/S A, är lönsam.

AB C:s enda tillgång är aktierna i AB D. AB C förvärvades under senare delen av år 3 i anslutning till

förvärvet av AB D. AB C var då ett vilande "hyllbolag".

För närvarande pågår ett arbete att sammanföra de operativa verksamheterna i bolagen. I slutet av år 3 överlät A/S A hela sitt innehav av aktier i AB B till AB D för 2 NKR. Samtidigt överläts all operativ verksamhet från AB B till AB E till marknadspris.

Samma dag som verksamheten sammanfördes i AB E ingick AB B och AB E ett kommissionärsbolagsavtal av innebörd att AB E för AB B:s räkning i eget namn och uteslutande för AB B ska bedriva all den operativa verksamhet som finns i AB E. Fråga är om ett sådant kommissionärsbolagsförhållande som avses i 2 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt.

Under år 4 kommer AB D - om återstående aktier förvärvas - att fusioneras med AB C.

AB B och AB E frågade följande.

1. Blir AB B principiellt skattskyldigt för den inkomst som detta bolag kommer att redovisa i sin bokföring till följd av kommissionärsbolagsavtalet med AB E?

2. Har det någon betydelse vid besvarandet av fråga 1 om det i bokslutet för AB B endast är inkomsten från den av AB E bedrivna verksamheten som redovisas och således därutöver inte också tillgångarna och skulderna i AB E utöver vad som erfordras för täckning av detta bolags eget kapital?

3. Innebär det förhållandet av inkomsten av verksamheten i AB E kommer att redovisas och beskattas hos AB B någon inskränkning i AB B:s rätt att vid beskattningen erhålla avdrag för de underskott som uppkommit verksamheten räkenskapsåren 1-3?

4. Är lagen mot skatteflykt tillämplig?

Skatterättsnämnden beslutade följande:

FÖRHANDBESKED (avser frågorna 3 och 4)

Vid en prövning enbart mot reglerna i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (UAL) har AB B rätt till avdrag för s. k. gamla underskott mot inkomst som redovisas hos

bolaget i anledning av kommissionärsförhållandet. Lagen (1995:575) mot skatteflykt är dock tillämplig på förfarandet.

MOTIVERING

Det norska företaget A/S A fick genom aktieförvärv år 1 bestämmande inflytande över AB B. Resterande aktier i detta bolag förvärvade A/S A under år 2. AB B är ett förlustföretag i UAL:s mening. A/S A förvärvade under år 3 ett svenskt vilande bolag som i sin tur senare samma månad förvärvade aktier motsvarande mer än 90% av kapitalet i AB D med dess rörelsedrivande dotterbolag AB E. Genom detta förvärv kom förlustföretaget AB B att omfattas av en sådan ägarförändring som avses i 4 § andra stycket UAL.

Ägarförändringen medför, såvitt är aktuellt i ärendet, att koncernbidragsspärren i 8 § UAL aktualiseras. Bestämmelsen innebär att om AB B skulle motta koncernbidrag från AB E skulle avdrag medges för gammalt underskott endast till den del AB B:s inkomst utan sådant avdrag överstiger koncernbidraget. Denna begränsning att dra av gammalt underskott gäller det beskattningsår då ägarförändringen skedde och de fem därpå följande beskattningsåren.

För att slå samman de operativa verksamheterna företogs i slutet av år 3 följande transaktioner. A/S A överlät aktierna i AB B till AB D varpå AB B överlät sin verksamhet till AB E. Samma dag ingicks ett kommissionärsföretagsavtal innebärande att AB E skall bedriva sin verksamhet i eget namn men för AB B:s räkning.

Vid beskattningen gäller enligt 2 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, att inkomst av den av kommissionärsföretaget, i detta fall AB E, bedrivna verksamheten får redovisas hos kommittentföretaget AB B.

Frågorna 1 och 2

Utgångspunkten i ärendet är att det ingångna avtalet uppfyller villkoren i 2 § 2 mom. SIL för att kommissionärsförhållandet skall godtas vid inkomstbeskattningen. Den betydelse ett sådant avtal har för inkomstredovisningen följer direkt av den berörda regleringen i 2 § 2 mom. SIL och behöver inte särskilt fastställas i ett förhandsbesked. Detta gäller

även den inverkan utformningen av bokslutet kan ha på frågan om hur inkomstredovisningen får ske. Nämnden besvarar således inte särskilt frågorna 1 och 2 utan bygger den vidare bedömningen på den lämnade förutsättningen att ett giltigt kommissionärsförhållande uppkommit på sätt anges i ansökan.

Fråga 3

Frågan gäller om den inkomstredovisning som skall ske hos AB B som en följd av kommissionärsförhållandet i sig medför någon begränsning enligt UAL i rätten att dra av gammalt underskott mot den inkomsten.

I UAL definieras på ett till synes uttömmande sätt de situationer som omfattas av de begränsningsregler lagen innehåller. Begränsningsregeln i 8 § UAL gäller uttryckligen enbart i förhållande till mottagna koncernbidrag. Den inkomstredovisning som i detta fall sker hos förlustföretaget AB B är en följd av kommissionärsförhållandet och faller inte direkt under den berörda begränsningsregeln. Enligt nämndens mening kan därmed vid en prövning enbart mot UAL hinder inte anses föreligga mot att i den föreliggande situationen utnyttja gamla underskott (från år 1 och senare) till kvittning mot den inkomst som redovisas hos förlustföretaget men härrör från verksamhet bedriven av AB E.

Fråga 4

Nämnden har här att ta ställning till om skatteflyktlagen är tillämplig på förfarandet. Enligt 2 § i den lagen skall vid taxeringen hänsyn inte tas till rättshandling om de rekvisit som uppställs under punkterna 1-4 i bestämmelsen är uppfyllda.

I förhållande till det fall att inkomst skulle överföras till AB B genom koncernbidrag uppnås genom den inkomstredovisning som sker i anledning av kommissionärsförhållandet den fördelen att gammalt underskott kan utnyttjas mot inkomsten utan att förlustföretaget behöver avvakta utgången av den spärrtid som finns angiven i 8 § tredje stycket UAL. Kommissionärsförhållandet får mot denna bakgrund anses ge upphov till en väsentlig skatteförmån för AB B i den aktuella situationen.

AB B medverkar i rättshandlingen.

Även om skäl förelegat att slå samman verksamheterna

i ett enda bolag får dock skatteförmånen antas ha utgjort det övervägande skälet för ett samtidigt ingående av det kommissionärsförhållande som leder till att inkomsten inte skall beskattas hos det vinstgivande bolag som skall bedriva den sammanslagna verksamheten utan hos ett annat företag, nämligen hos förlustföretaget.

Avgörande blir därmed om det skulle strida mot lagstiftningens syfte såsom det preciseras i punkten 4 i 2 § skatteflyktslagen att medge att gamla underskott kvittas mot den inkomst som redovisas hos förlustföretaget såsom en följd av kommissionärsförhållandet.

Principen för det i UAL intagna systemet för förlustutjämning är att det skall vara neutralt med avseende på ägarförändringar. Spärregler har av den anledningen inte kunnat undvaras, prop. 1993/94:50 s. 255-260. Vad gäller koncernbidragsspärren uttalades att en sådan regel skulle förhindra att ett underskott kan utnyttjas i nära anslutning till en ägarförändring, propen s. 259. Det syfte som enligt nämndens mening kan utläsas av UAL och dess förarbeten är att det inte skall vara möjligt att i anslutning till en ägarförändring kunna kvitta gamla underskott mot inkomster som härrör från bolag som inte tidigare stod i koncernförhållande till förlustföretaget. Detta bl.a. för att förhindra uppkomsten av en handel med förlustföretag i syfte att undvika beskattning.

Inkomstöverföring genom ett kommissionärsförhållande bygger på förutsättningen att koncernbidragsrätt föreligger mellan företagen. Effekten av det i ärendet ingångna kommissionärsförhållandet är att förlustföretaget AB B kan tillföras inkomster från verksamhet bedriven av AB E på annat sätt än genom koncernbidrag och därmed kringgå koncernbidragsspärren. Att på detta sätt åstadkomma en inkomstöverföring till förlustföretaget efter en ägarförändring får enligt nämndens mening anses stå i strid mot vad som ovan upptagits om syftet med UAL och särskilt begränsningsregeln i 8 §. Nämnden kommer således fram till att skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet. Enligt nämndens mening skall därför en taxering ske som om begränsningsregeln i 8 § UAL vore tillämplig på den inkomst som redovisas hos förlustföretaget AB B i anledning av kommissionärsförhållandet.

Tre ledamöter var skiljaktiga och ansåg att fråga 4 skulle besvaras nekande.

Förhandsbeskedet har inte överklagats av RSV, men sökandena har överklagat fråga 4.

Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 augusti 1999.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om en idrottsförening som av ett utländskt företag hyrt in tre ishockeyspelare skall anses som arbetsgivare för dessa. RR målnr: 3580-1998.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 1 kap. 2 § och 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter.

Saken: Fråga om fysisk persons skogsfastigheter i Sverige utgör fast driftställe eller anläggningstillgång i fast driftställe som innehas av företag i Sverige då genom avtal skötseln m.m. av fastigheterna överlåtit till annan. Tillämpning av 1965 års dubbelbeskattningsavtal med Belgien. RR målnr: 3251-1997.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: Art. 3 § 1, art 5 §§ 1 och 2 samt art. 13 § 1 och 2 1965 års dubelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien (SFS 1968:568).

Saken: Fråga om en person som är förordnad av Karolinska Institutet för tjänstgöring inom ett EU-projekt och som under större delen av projekttiden tjänstgör i Italien skall anses "utsänd för anställning på utländsk ort i svenska statens tjänst". RR målnr: 1724--1728-1997.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 14 och 20 §§ folkbokföringslagen (1991:481).

Saken: Verksledningen vid ett statligt verk bestående av bl.a. generaldirektören och avdelningsdirektörerna är ett organ för information och samråd. Är de anteckningar som förs vid verksledningens sammanträden att betrakta som anteckningar från sammanträden med en intern arbetsgrupp och kan de ändå inte vara att anse

som upprättade enligt 2 kap. 7 § första stycket TF? RR
målnr: 156-1998.

Klagande: Enskild person.

Lagrum: 2 kap. 7 § TF.

Saken: Fråga om begränsat skattskyldig är berättigad till
avdrag för räntekostnader vid beräkning av
realisationsvinst på avyttrade aktier. RR målnr: 4963--
4964-1997.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 3 § 2 mom. första stycket SIL.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 4/99

- [HD:s beslut den 1 februari 1999, mål nr 5092-5093-96.](#) Gåvoskatt; avdrag för muntligt vederlag vid gåva av fastighet
 - [HD:s beslut den 5 februari 1999, mål nr 501-96.](#) Gåvoskatt; lätttnadsreglerna tillämpades vid förbud mot överlåtelse inom fem år
 - [RR:s dom den 14 december 1998.](#) Fråga om undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML var tillämpligt på en internbank i en koncern.
 - [KR:s i Sundsvall dom den 14 januari 1999, mål nr 3940-1996.](#) Fråga om avvisad talan i mål om återbetalning av mervärdesskatt till utländsk företagare; diskriminering enl. Artikel 6 i Romfördraget.
 - [SRN:s förhandsbesked den 19 januari 1999.](#) Fråga om skattskyldighet i samband med s.k. lease-leaseback transaktion
-

Område: Högsta domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 februari 1999.

HD:s beslut den 1 februari 1999, mål nr 5092-5093-96

Gåvoskatt; avdrag för muntligt vederlag vid gåva av fastighet

Högsta domstolen har tidigare i mål rörande gåva av fastighet och tomträtt vid skattnägningen beaktat överenskommelse om vederlag trots att den inte intagits i gåvobrevet (NJA 1984 s. 865 och 1997 s. 336). I nu förevarande fall hade parterna reglerat den muntliga överenskommelsen genom att gåvotagarna utfärdade var sitt skuldebrev motsvarande det överenskomna vederlaget. HD fann skäl saknas att frångå den ståndpunkt som domstolen tidigare intagit.

Område: Högsta domstolen

HD:s beslut den 5 februari 1999, mål nr 501-96

**Gåvoskatt; lättnadsreglerna tillämpades vid förbud mot
överlåtelse inom fem år**

Högsta domstolen har tillämpat den s.k. lättnadsregeln i 43 § andra stycket lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt vid värderingen av gåva av icke marknadsnoterade aktier utan hinder av att för gåvan gällde villkoret att aktierna inte fick överlåtas inom fem år. HD anförde efter att ha redogjort för innehållet i lättnadsregeln:

"Denna föreskrift syftar till att förebygga missbruk av lättnadsregeln genom att gåvotagaren måste bära en företagsekonomisk risk så länge att det inte skall löna sig att spekulera i de skattemässiga fördelarna av en gåva och en därpå följande överlåtelse (prop. 1974:185 s. 13).

I det nu förevarande gåvobrevet föreskrivs bl.a. följande. Gåvotagaren får ej inom fem år avhända sig egendomen eller väsentlig del därav genom köp, byte eller något färmed jämförligt fång eller genom gåva eller bodelning av annan anledning än makes död (§3). Om gåvotagaren avlider före givarens make skall aktierna tillfalla den sistnämnde (§ 4).

Överlåtelseförbudet i § 3 innebär inte något annat eller mera än att ett förbud för [gåvotagaren] att företa en transaktion av det slag som den särskilda föreskriften i 43 § andra stycket sista meningen lagen om arvsskatt och gåvoskatt avser att motverka och som har bedömts innebära ett sådant missbruk av reglerna att skattelättnaden har ansetts böra gå förlorad. Ett sådant förbud kan inte anses innebära ett förbehåll till förmån för givaren eller eljest för annan än gåvotagaren. Inte heller kan förbudet anses innebära ett kringgående av regleringen som medför att det skulle kunna jämföras med ett sådant förbehåll. Om förbudet skulle efterges av givaren och en överlåtelse av den bortgivna egendomen äga rum, går i enlighet med det förut sagda skattelättnaden förlorad.

Vad härefter beträffar förordnandet för det fall

(gåvotagaren) skulle avlida före (givarens) make, kan detta inte anses inskränka (gåvotagarens) rätt att förfoga över egendomen annat än såvitt avser förfogande genom testamente. Inte heller denna föreskrift kan, vare sig betraktad för sig eller bedömd i samband med överlåtelseförbudet, anses innebära ett sådant förbehåll som utesluter lättnadsregelns tillämpning (jfr a.prop. s. 18)."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 februari 1999.*

RR:s dom den 14 december 1998

Fråga om undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel i 3 kap. 9 § ML var tillämpligt på en internbank i en koncern.

Överklagat förhandsbesked rörande mervärdesskatt.

En koncern beslöt att bilda en internbank. De bolag som tidigare bedrev finansiell verksamhet inom koncernen sammanfördes till ett särskilt affärsområde.

Moderbolaget i koncernen hade ett helägt dotterbolag Aktiebolaget A (AB A) som i sin tur blev moderbolag i den nybildade företagsgruppen. AB A är koncernens internbank för koncernbolagen och intressebolagen. Verksamheten bedrevs inom affärsområdena finansiering, penninghandel och valutahandel. Inom koncernbolagen fanns ett behov av banktjänster bestående av bl.a handel med främmande valutor, likviditetsförvaltning och finansiering.

AB A hade tre huvuduppgifter nämligen

a) att placera likvida medel som lånats av moderbolaget och övriga koncernbolag samt intressebolag på den svenska penning- och obligationsmarknaden,

b) att ansvara för den kortfristiga finansieringen för svenska delen av koncernen och intressebolag,

c) att svara för valutahandel inom den svenska delen av

koncernen.

Enligt 1 kap. 1 § 1 punkten lag (1992:1610) om kreditmarknadsbolag avses med finansieringsverksamhet näringsverksamhet som har till ändamål att lämna kredit, ställa garanti för kredit, förmedla kredit till konsumenter eller medverka till finansiering genom att förvärva fordringar eller upplåta lös egendom till nyttjande. Av vad som ovan anförts framgår att AB A bedriver finansieringsverksamhet.

Enligt 1 kap. 3 § 4 punkten lag (1992:1610) om kreditmarknadsbolag krävs inte tillstånd från finansinspektionen om finansieringsverksamheten tillgodoser finansieringsbehov endast inom en grupp näringsidkare med ekonomisk intressegemenskap och medel för verksamheten inte anskaffas från allmänheten.

AB A har vid ett flertal tillfällen begärt prövning av finansinspektionen huruvida dess verksamhet omfattas av undantagsregler. Finansinspektionen har vid ett flertal tillfällen uttalat att så är fallet och också medgivit att AB A kan utsträcka sin verksamhet till att omfatta inte bara koncernbolag utan även intressebolag.

Av 1 kap. 2 § bankrörelselagen (1987:617) framgår att med bankrörelse avses verksamhet i vilken ingår inlåning från allmänheten. De specifika med en bank är således att den erbjuder inlåning och utlåning till allmänheten. Om man jämför med AB A har således bolaget både inlåning och utlåning men inte till allmänheten utan begränsad koncern- och intressebolag. AB A:s placeringsverksamhet är helt jämförbar med bankernas. Bolaget placerar främst statsskuldväxlar, statsobligationer, riksobligationer och kreditmarknadsobligationer. De tjänster som AB A erbjuder sina kunder är exakt samma som en affärsbank hade kunnat erbjuda. Det enda som skiljer AB A från en vanlig affärsbank är således att AB A har en begränsad kundkrets.

Avsikten är att AB A efter bästa förmåga skall ombesörja ny- och omplacering av kapitalet. Handeln sker i koncernbolagets namn och äganderätten till värdepapperen tillkommer hela tiden koncernbolaget. Värdepapperen förvaras för koncernbolagets räkning i särskild depå. Samtliga affärer skall rapporteras av AB A och redovisas på separata avräkningsnotor. AB A skall

därutöver löpande informera koncernbolaget om förhållanden eller händelser som i väsentlig mån kan komma att påverka avkastningen av kapitalet. Utöver att samtliga affärer skall redovisas på separata avräkningsnotor en gång i veckan skall också bland annat bolaget månadsvis tillställas sammanställningar utvisande resultatet och även riskutnyttjandet.

Arvode utgår till bolaget kvartalsvis och baseras på depåns/kontots marknadsvärde vid utgången av respektive kvartal.

Mellan AB A och koncern- och intressebolagen fanns separata avtal om kapitalförvaltning. Av det framgick bl. a att äganderätten till den vid var tid inestående behållningen på kontot/kontona tillkom koncernbolaget eller intressebolaget och att de skulle ägarregistreras för värdepapper. Beträffande eventuella förvärv av enkla skuldebrev åtog sig AB X att tillse att gäldenären denuntierades om överlåtelse av fordran.

Aktiebolaget A ställde i anslutning till sin ansökan tre frågor om sin skattskyldighet för de tillhandahållna tjänsterna.

Skatterättsnämnden beslutade följande. (1997-08-05)

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 - 3

Undantaget från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster och för värdepappershandel i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är inte tillämpligt på verksamheten.

MOTIVERING

Nämnden förutsätter att verksamheten kommer att bedrivas i enlighet med vad som anges i ansökningen och i det ingivna utkastet till "Avtal om kapitalförvaltning".

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförllig verksamhet. Med bank- och finansieringstjänster avses enligt andra stycket inte

notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte.

I förarbetena till undantagsbestämmelsen vid dess ursprungliga införande i 8 § 3) lagen (1968:430) om mervärdesskatt (prop. 1989/90:111 s. 193) anförde föredragande statsråd bl.a. att i begreppet notariatverksamhet innefattas normalt bl.a. förvaltning av värdepapper, förvaltning av lån för annan part, förvaltning av omyndigs medel, juridiska tjänster åt kunder samt andra rådgivartjänster.

Frågan i ärendet gäller om den med ansöknings avsedda verksamheten utgör tillhandahållande av sådan bank- eller finansieringstjänst eller värdepappershandel som avses i den aktuella undantagsbestämmelsen eller om verksamheten är att hänföra till skattepliktig notariatverksamhet.

Skatterättsnämnden har bl.a. i ett förhandsbesked meddelat den 4 juni 1992 haft anledning att ta ställning till innebörden av undantaget avseende värdepappershandel. Ett bolag förvaltade på uppdrag av kund visst av denne avsatt kapital genom placering i olika slag av värdepapper. Enligt kundens riktlinjer ägde bolaget på eget initiativ och utan vidare samråd med kunden vidta ny- eller omplaceringar av kapitalet. Förvaltade värdepapper förvarades i depå hos ett systerbolag, som också verstälde köp och försäljningar. Sökandebolaget erhöll arvode efter särskilda grunder. Nämnden fann, mot bakgrund av vad som uttalats vid undantagsbestämmelsens tillkomst, att med omsättning och förmedling av aktie, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej, avses tjänster att omsätta eller förmedla själva rättighetsbevisen på det sätt som dessa tjänster utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamhet. Tjänster såsom rådgivning och liknande, vilka visserligen ofta utförs i anslutning till själva omsättningen men ändå är fristående i förhållande till denna omfattas inte. Detta undantag gäller således inte tjänster som avser placeringsrådgivning och liknande vid värdepappershandel i dess gängse skatterättsliga bemärkelse såsom en yrkesmässig verksamhet inriktad på förvärv och överlåtelser för ett tillgodogörande av de

värden som bevisen har. Nämnden ansåg att de av sökandebolaget tillhandahållna tjänsterna närmast hade karaktär av skattepliktiga analys- och rådgivningstjänster. Regeringsrätten instämde i Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet, se RÅ 1993 not. 71.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt ansökningen och det ingivna avtalsutkastet skall AB A förvalta en del av det aktuella koncernbolagets kapital genom att verkställa köp och försäljningar av i Sverige utgivna penning- och kapitalmarknadsinstrument samt derivatinstrument i form av bl.a. terminer och optioner avseende nämnda instrument. Bolaget skall efter bästa förmåga för koncernbolagets räkning ombesörja ny- och omplaceringar av kapitalet. Portföljen av instrument skall vid var tid ha en genomsnittlig löptid som inte får överstiga fyra år. Det skall också löpande bl.a. lämna information om förhållanden eller händelser som i väsentlig mån kan komma att påverka avkastningen av det förvaltade kapitalet eller koncernbolagets placeringstrategi.

Enligt nämndens mening är den tjänst som bolaget skall tillhandahålla koncernbolaget i allt väsentligt av samma slag som en sådan tjänst som bedömdes i RÅ 1993 not. 71, dvs. en analys- och rådgivningstjänst. Tjänsten är därför till sin karaktär av samma slag som de förvaltningstjänster som enligt ovannämnda förarbetsuttalande utgör notariatverksamhet. Detta utesluter inte att det i verksamheten kan finnas inslag som utgör värdepappershandel och som i mervärdesskattehänseende därför är att betrakta som finansiella tjänster. Dessa framstår emellertid som underordnade led i tillhandahållandet av den avtalade förvaltningstjänsten. Den tjänst som bolaget tillhandshåller i verksamheten bör därför i sin helhet anses skattepliktig, jfr RÅ 1996 not. 243. Det förhållandet att bolaget betingar sig ersättning genom "courtage" (fråga 2) eller handlar i eget namn för koncernbolagets räkning (fråga 3) medför inte annan bedömning.

Regeringsrätten fastställde SRN:s förhandsbesked.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 februari 1999.*

KR:s i Sundsvall dom den 14 januari 1999, mål nr 3940-1996

**Fråga om avvisad talan i mål om återbetalning av
mervärdesskatt till utländsk företagare; diskriminering
enl. Artikel 6 i Romfördraget.**

Det utländska AB X ansökte om återbetalning av mervärdesskatt enligt 19 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Ansökningen gällde skatt för kalenderåret 1995. Ansökan kom in till skattemyndigheten den 4 juli 1996.

Skattemyndigheten beslutade att inte ta upp ansökningen till prövning med motiveringen att den kommit in för sent.

Länsrätten avslog överklagandet.

Kammarrätten anförde.

SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolaget har till stöd för sin talan anført i huvudsak följande. Regler om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare återfinns i den svenska lagstiftningen under kap. 10 och 19 mervärdesskattelagen (1994:200-ML). Den Europeiska gemenskapens bestämmelser om återbetalning av sådan skatt finns bl.a i rådets åttonde direktiv om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter (79/1072/EEG). I preambeln till nämnda direktiv (femte övervägandet) anges att införandet av gemenskapsreglerna om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium inte får leda till olika behandling av skattskyldiga personer beroende på vilken medlemsstats territorium de är etablerade inom. Artiklarna i direktivet skall tolkas utifrån det syfte som angetts i preambeln. I det åttonde direktivet anges visserligen att ansökan om återbetalning skall lämnas till behörig myndighet inom sex månader efter utgången av det kalenderår då skatt togs ut. Emellertid finns inte angivet att ansökan skall avvisas om den inkommer

efter denna tid. Ansökningstiden om sex månader skall jämföras med det faktum att en svensk företagare som begär återbetalning enligt bestämmelserna i mervärdesskattelagen de facto har möjlighet att ansöka om återbetalning under en sexårsperiod. Någon möjlighet för en medlemsstat att på detta sätt medge skattskyldiga i det egna landet återbetalning på gynnsammare villkor än dem som föreskrivs för utländska företagare synes inte finnas enligt EG:s bestämmelser på området. För det fall att bolaget skulle vägras prövning i sak av ansökan om återbetalning blir följderna att bolaget kan få till stånd en sakprövning endast under förutsättning att en ansökan anhängiggjorts sex månader efter det kalenderår som ansökan avser. Detta skall sättas i relation till att företagare inom landet har möjlighet att begära återbetalning inom sex år. Om villkoren för prövning skall vara konkurrensneutrala måste en utländsk företagare ha rätt att få sin ansökan sakprövad under samma förutsättningar som en företagare inom landet. För det fall kammarrätten skulle finna att det i Sverige har stadgats särskilda förutsättningar i form av en ansökningstid om sex månader för att en utländsk företagare skall få sin ansökan om återbetalning prövad under annars identiska förhållanden som en företagare inom landet torde detta - med hänsyn till den betydligt längre tid under vilken företagare inom landet har rätt till återbetalning - därför strida mot direktivet att reglerna inte får leda till olika behandling av skattskyldiga personer beroende på inom vilken medlemsstat de skattskyldiga är etablerade. - Skattemyndigheten har i målet gett uttryck för uppfattningen att femte övervägandet i preambeln till åttonde direktivet endast skulle gälla likabehandling av utländska företagare, dvs. att de som är skattskyldiga i Sverige inte skulle kunna ingå i den krets som likabehandlingen skall jämföras med. Bolaget vill i denna del åberopa ett avgörande från European Court of Justice (ECJ) från den 26 september 1996 i mål C 302/93 (Etienne Debouche v. Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen). Enligt bolagets uppfattning kan av domstolens motivering i nämnda mål utläsas att en tolkning av artiklarna i det åttonde direktivet skall ske utifrån likabehandlingsprincipen såsom den uttryckt i femte övervägandet och att denna princip även gäller vid en jämförelse mellan inhemska och utländska företagare. Detta innebär att en svensk skattskyldig och en utländsk skattskyldig under identiska förhållanden bör medges återbetalning i samma utsträckning. Den stipulerade sexmånadersfristen måste tolkas mot

bakgrund härav, dvs. fristen får inte hindra att den skattskyldige medges återbetalning om en svensk skattskyldig hade medgetts återbetalning under annans identiska förhållanden. -För det fall att kammarrätten skulle finna att det åttonde direktivet medger att en nationell särreglering i nu aktuellt avseende kan ske mellan utländska skattskyldiga och svenska skattskyldiga bör rätten pröva om de nu tillämpade bestämmelserna om en ansökningsfrist om sex månader kan anses strida mot artikel 6 i Romfördraget. I nämnda artikel förbjuds varje form av diskriminering på grund av nationalitet inom fördragets tillämpningsområde. Någon motsvarande sexmånadersfrist gäller inte för svenska skattskyldiga. Att avdrag vägras måste således uteslutande kunna hänföras till det faktum att företagen har hemvist utom landet. Om kammarrätten skulle finna att direktivbestämmelserna medger att en olikabehandling sker mellan skattskyldiga beroende på i vilken medlemsstat de är etablerade inom kan det enligt bolagets mening ifrågasättas om inte direktivet i denna del strider mot diskrimineringsförbudet i Romfördragets. - För det fall slutligen att kammarrätten skulle finna att ovanstående varken strider mot det åttonde direktivet eller Romfördraget vill bolaget anföra följande. Den av bolaget till särskilda skattekontoret i Ludvika gjorda ansökan om återbetalning inkom för sent på grund av en poststrejk i Storbritannien. Bestämmelserna för när en ansökan skall anses anhängiggjord hos behörig myndighet varierar mellan länderna inom EG. Det bör här anmärkas att bolaget i samband med den aktuella ansökan även ansökte om återbetalning av mervärdesskatt i andra EG-länder. Beträffande bolagets övriga ansökningar har återbetalning beviljats, trots att även dessa kommit in för sent på grund av poststrejken i Storbritannien. I åttonde direktivet anges inte att en ansökan skall avvisas om den inkommer efter sexmånadersfristens utgång och det faktum att de andra länderna upptagit respektive ansökning till prövning stödjer bolagets uppfattning att någon sådan rättsföljd inte heller har varit avsedd. Då det från rättsskyddssynpunkt är av särskild vikt att tvekan i detta hänseende inte skall leda till nackdel för den enskilde måste "dessa oklarheter tolkas in" vid bedömningen av om en ansökan skall anses ha anhängiggjorts i rätt tid.

Skattemyndigheten har till stöd för sin inställning anfört i huvudsak följande. En ansökan om återbetalning av mervärdesskatt skall ha inkommit till skattemyndigheten senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. Följden av att en ansökan inte kommer

in inom den angivna tidsfristen anges inte uttryckligen i lagtexten. Att avvisning av ansökan skall ske framstår emellertid som uppenbart eftersom något annat skulle medföra att stadgandet i 19 kap. 4 § ML saknade mening. - Bolaget har anfört att konkurrensneutralitetsskäl kräver att en utländsk företagare skall ha samma möjlighet som en svensk att få prövning inom sex år av en begäran om återbetalning. Enligt skattemyndighetens uppfattning behandlas ett utländskt företag, som är momsregistrerat i Sverige, på samma sätt som ett svenskt momsregistrerat företag. Reglerna om återbetalning av moms till utländska företag är emellertid specialregler som har införts just för att ge utländska företag, som inte är skattesubjekt i Sverige, en möjlighet att få tillbaka moms. Motsvarande regler finns i andra EG-medlemsländer och grundar sig på det åttonde mervärdesskattedirektivet. Att även detta direktiv anger ansökningsfristen till sex månader efter utgången av det kalenderår som ansökan avser stödjer skattemyndighetens uppfattning att fristen inte strider mot preambeln till nämnda direktiv eller gemenskapens andra regler om konkurrensneutralitet. - Vad gäller omprövnings- och överklagandefrister har bolaget möjlighet att inom ett år efter utgången av det kalenderår som ansökan avser begära omprövning av skattemyndighetens beslut. Denna möjlighet utnyttjades också i det aktuella fallet och resulterade i ett omprövningsbeslut.

Kammarrätten gör följande bedömning. Regler om återbetalning av mervärdesskatt till utländska företagare finns både i mervärdesskattelagen (19 kapitlet) och inom EG-rätten (Rådets åttonde direktiv 79/1072/EEG om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Regler för återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade inom landets territorium).

Enligt 19 kap. 1 § mervärdesskattelagen (ML) skall utländska företagare som vill få återbetalning av ingående skatt ansöka om detta hos Skattemyndigheten i Dalarnas län. 1 4 § samma kapitel stadgas att ansökan skall ha kommit in senast sex månader efter utgången av det kalenderår som den avser. - Sistnämnda bestämmelse har sin motsvarighet i artikel 7 punkt 1 i åttonde direktivet (i fortsättningen kallat Rådskdirektivet).

Eftersom bolagets ansökan om återbetalning av skatt avser kalenderåret 1995 skulle denna, enligt angivna lagrum och med beaktande av den s.k. söndagsregeln, ha inkommit till Skattemyndigheten i Dalarnas län senast den 1 juli 1996. I målet är ostridigt att ansökan kom in till myndigheten först den 4 juli 1996.

I avsaknad av harmonisering av medlemsstaternas processregler gäller, enligt vad som framgår av EG-domstolens praxis, att de nationella domstolarna vid prövning av talan som grundas på gemenskapsrätten skall tillämpa inhemska processregler. Dessa regler får dock inte vara sådana att det i praktiken blir omöjligt för enskilda att tillvarata de rättigheter som följer av gemenskapsrätten. - Mot bakgrund härav finner kammarrätten att svenska processregler skall tillämpas vid prövningen av frågan om följderna av att ansökan om återbetalning av skatt inkommit först efter ansökningstidens utgång.

I förvaltningsprocesslagen (1971:91), som gäller rättskipning i förvaltningsdomstolar (Regeringsrätten, kammarrätt och länsrätt), anges under 6 § att ett mål skall inte tas upp till prövning om ansökan, besvär eller annan åtgärd, varigenom mål anhängiggöres, inte har skett inom föreskriven tid. Någon motsvarande bestämmelse finns inte i förvaltningslagen (1986:223), dvs i den lag som reglerar myndigheternas handläggning av förvaltningsärenden. Det oaktat följer av allmänna förvaltningsrättsliga principer att en ansökan, som inkommer till vederbörande myndighet efter utgången av den tidsfrist som föreskrivs i aktuell författning, skall avvisas av myndigheten.

Bolaget gör i målet gällande att ansökan skall upptas till prövning i sak, oaktat att denna inkommit efter utgången av den i 19 kap. 4 § ML stipulerad tidsfristen. Till stöd härför ha bolaget i första hand åberopat att bestämmelserna i mervärdesskattelagen står i strid mot likabehandlingsprincipen, såsom den kommit till uttryck i det femte övervägandet i preambeln till Rådskonferensdirektivet, genom att svenska företagare de facto har möjlighet att begära återbetalning av mervärdesskatt under en tid av sex år jämfört med sex månader för utländska företagare. Enligt bolaget måste, bland annat för att villkoren för prövning skall vara konkurrensneutrala, sistnämnda företagare ha rätt att få sin ansökan sakprövad under samma tid som gäller för svenska företagare.

Enligt artikel 7 punkt 1 i Rådskonrektivet skall ansökan om återbetalning av mervärdesskatt lämnas in till behörig myndighet inom sex månader efter utgången av det kalenderår då skatt togs ut. I målet får anses ostridigt att den i 19 kap. 4 § ML föreskrivna tidsfristen för sådan ansökan överensstämmer med den i direktivet angivna. Vad gäller den av bolaget åberopade likabehandlingsprincipen anges i det femte övervägandet i preambeln att "reglerna inte får leda till olika behandling av skattskyldiga personer beroende på vilken medlemsstats territorium de är etablerade inom". Eftersom de regler som åsyftas i nämnda övervägande avser regler om återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som inte är etablerade i den medlemsstat som är återbetalningsskyldig utan i en annan stat inom gemenskapen kan kammarrätten finna inte annat än att övervägandet ifråga måste vara att förstå så att kravet på likabehandling endast gäller i förhållandet mellan skattskyldiga som är etablerade inom andra medlemsstater än den stat som är skyldig att återbetala skatten. - Mot bakgrund av det anförda finner kammarrätten att den omständigheten att i Sverige skattskyldiga företagare enligt mervärdesskattelagens bestämmelser om återbetalning av mervärdesskatt de facto har betydligt längre tid på sig att begära återbetalning än vad som är fallet för utländska företagare som inte är skattskyldiga här inte kan medföra att bestämmelsen i 19 kap. 4 § ML skall anses stå i strid med Rådskonrektivet på sätt bolaget gör gällande i målet.

Bolaget har vid angivna bedömning som andrahandsgrund för sin talan anført att Rådskonrektivet står i strid mot diskrimineringsförbudet i Romfördraget då direktivet medger att skattskyldiga, med avseende på ansöknings tiden för återbetalning av mervärdesskatt, behandlas olika beroende på i vilken medlemsstat de är etablerade inom.

Enligt artikel 6 i Romfördraget är diskriminering på grund av nationalitet förbjuden inom fördragets tillämpningsområde. Dock tillåts negativ särbehandling, om den kan anses sakligt grundad. - Av bestämmelserna i Rådskonrektivet framgår att en medlemsstat, vid återbetalning av mervärdesskatt till skattskyldiga som är etablerade inom en annan medlemsstat, i princip är skyldig att tillämpa samma villkor beträffande de skattskyldigas rätt till återbetalning oberoende av i vilken annan stat inom gemenskapen som verksamheten

bedrivs. Vid sådant förhållande finner kammarrätten att direktivet i fråga inte kan anses strida mot diskrimineringsförbudet i Romfördraget.

Som kammarrätten uppfattar överklagandet får emellertid bolaget även anses göra gällande att bestämmelserna i mervärdesskattelagen, med avseende på ansökningstiden för återbetalning av mervärdesskatt, innebär en otillåten särbehandling av skattskyldiga som inte är etablerade i Sverige och att bestämmelserna i fråga därigenom strider mot nämnda diskrimineringsförbud.

Såsom skattemyndigheten anmärkt behandlas utländska företag som är registrerade i Sverige på samma sätt som svenska företag. Bestämmelserna i det åttonde direktivet innebär en särreglering beträffande skattskyldiga, som är etablerade inom en annan medlemsstat än återbetalningsstaten och som därigenom inte omfattas av denna stats nationella regler om bl.a. avdragsrätt för ingående mervärdesskatt. Enligt preambeln till direktivet syftar bestämmelserna bl.a. till att undanröja "skillnaderna mellan de regler som...gäller i olika medlemsstater, och som i vissa fall leder till att handeln och konkurrensen snedvrids". Mot bakgrund härav och då den i 19 kap. 4 § ML angivna tidsfristen för ansökan om återbetalning av mervärdesskatt - såsom tidigare konstaterats - står i överensstämmelse med direktivet kan den särbehandling av utländska företagare, som följer av att nämnda tidsfrist är kortare än motsvarande frist för i Sverige skattskyldiga företagare, enligt kammarrättens mening inte anses utgöra sådan på grund av nationalitet otillåten diskriminering som avses i artikel 6 i Romfördraget.

På grund av det anförda och då vad bolaget anført som förklaring till att ansökan inkommit efter utgången av ansökningstiden inte lagligen kan beaktas i målet skall överklagandet lämnas utan fall.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten avslår överklagandet.

EG-domen ang Debouche gällde en jurists rätt till återbetalning av moms i Nederländerna enligt 8:e direktivet. Debouche var verksam i Belgien. Omsättning av juristtjänster var där undantagen från skatteplikt. Debouche kunde inte visa upp ett intyg om

skattskyldighet från Belgien och därför förelåg inte rätt till återbetalning från Nederländerna.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 februari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 19 januari 1999

Fråga om skattskyldighet i samband med s.k. lease-leaseback transaktion

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökande (ett företag) övervägde att mot vederlag hyra ut vissa lokaler till en amerikansk finansiär (nedan kallad trust). De avtal som skulle träffas innehöll i huvudsak att företaget mot vederlag i form av en engångsbetald leasingavgift skulle upplåta lokaler och därefter, i första hand under 20 år, hyra tillbaka lokalerna mot årliga leasingsavgifter. Av engångsbetalningen skulle omedelbart deponeras, på visst angivet sätt, ett belopp som jämte avkastningen på beloppet skulle täcka bl.a. betalningen av avgifterna. Härvid uppkom en skillnad mellan vad företaget erhöll i engångsbetalning vid upplåtelsen och vad företaget skulle utge för att täcka de årliga betalningarna. Denna skillnad utgjorde en vinst för företaget enligt de ingångna avtalen. Härutöver innehöll avtalen, såvitt nu aktualiseras inte överenskommelser om tillhandahållanden för vilka ersättning skulle utgå. Av bl.a. den ingivna avtalsmallen fick anses framgå att ett syfte med leasingavtalen var att trustens förvärv i enlighet med avtalen kunde utnyttjas vid inkomstbeskattningen av personer i USA som investerar i trusten.

Fråga var då om företaget genom fullföljandet av avtalen kunde anses omsätta en tjänst enligt ML.

SRN anförde inledningsvis följande. Med tjänst förstås enligt ML allt annat (än varor) som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet (1 kap. 6 §). Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § andra stycket 1). I motiven till bestämmelserna om

omsättning av varor och tjänster framhålls bl.a. följande (prop. 1993/94:99 s.134-135). Genom omsättningskravet bestäms vad för slags transaktioner som skall beskattas om de inte är särskilt undantagna. När det gäller omsättning av en vara är det överlåtelsen som sådan som skall beskattas. En nödvändig förutsättning är därvid att ett köp eller byte kommer till stånd. Som omsättning av tjänst anses exempelvis utförande av arbeten på varor, upplåtelse eller överlåtelse av nyttjanderätt till varor, upplåtelse eller överlåtelse av immateriella rättigheter, förmedling m.m. Vidare anfördes att omsättningskravet medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med den skattepliktiga verksamheten men som inte kan sägas erhållas till följd av försäljningen av varorna eller tjänsterna (prop. s. 134).

SRN gjorde följande bedömning.

Först bör beaktas att en rad faktorer talar för att den egentliga innebörden av avtalen är en annan än den som de formellt ger uttryck för. Som företaget själv framhåller kommer företaget under hela avtalstiden att disponera de aktuella lokalerna på helt oförändrade villkor och något annat synes inte heller vara åsyftat, Under hyrestiden är företaget ansvarigt för i princip alla kostnader som berör lokalerna. Vid avtalens ingående utgår en kreditavgift på ca 0,43 procent av tillgångarnas värde. Med hänsyn till det sagda och till vad som i övrigt framgår av handlingarna i ärendet finner nämnden att den egentliga och åsyftade innebörden av avtalen, som avhängiga av varandra bör bedömas i ett sammanhang, inte i mervärdesskattehänseende är att anse som upplåtelser av fast egendom.

SRN anförde vidare. Betalningarna enligt de aktuella avtalen, vilka får anses bli ingångna efter rent finansiella överväganden, medför ett betydande ekonomiskt utbyte för företaget. Den prestation som överskottet är hänförligt till avser formellt upplåtelsen av lokalerna till trusten. Avtalens verkliga innebörd bör mellertid som anförts inte anses avse sådana upplåtelser. Det ekonomiska utbytet synes rent faktiskt tillkomma företaget på grund av att avtalen formellt kommer till stånd. Också när det gäller tjänster får en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga vara att det är fråga om ett avtal om köp eller byte. Det förhållandet att två eller flera parter ingår avtal som är ekonomiskt fördelaktiga för dem eller för någon av dem

innebär emellertid enligt nämndens mening inte att tjänster enbart därigenom kan anses tillhandahållna någon av dem mot vederlag. För att så skall vara fallet krävs därutöver direkta åtaganden av parterna att utföra, överlåta eller på annat sätt tillhandahålla något. Att en part på grund av ett avtal, som formellt avser förvärv av eller nyttjanderätt till viss egendom, kan uppnå förmåner t.ex. i beskattningshänseende är en följd av lagstiftning och myndighetsbeslut och kan inte avtalas fram mellan parterna. Den omständigheten att avtalets tillkomst medför att t.ex. vissa avdragsregler vid beskattningen kan utnyttjas innebär därför inte att avtalet innefattar en överlåtelse eller upplåtelse av någon rättighet i sig i detta hänseende som kan anses tillhandahållen av överlåtaren eller upplåtaren av egendomen.

På grund av det anförda finner nämnden att företaget inte kan anses omsätta någon tjänst på den grunden att företaget ingår avtalen och att dessa kan ha betydelse vid beskattningen av trusten eller dess investerare. Inte heller kan omsättning av någon tjänst av annat skäl anses föreligga.

Tre ledamöter av SRN var av skiljaktig mening och anförde följande. Enligt vår mening borde förhandsbesked ha meddelats på så sätt att företagets transaktion - innefattande de två avtalen - utgör en skattepliktig omsättning av tjänst enligt 3 kap. 1 § första stycket mervärdeskattelagen (ML). Tjänsten får därvid enligt 5 kap. 8 § första stycket ML anses omsatt inom landet. ML:s definition av begreppet tjänst, 1 kap. 6 §, omfattar allt som inte utgör tillhandahållande av vara och som kan tillhandahållas i en yrkesmässig verksamhet. Definitionen av begreppet tjänst i ML bör ses i ljuset av artikel 6 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) vari begreppet "tillhandahållande av tjänster" definieras.

Beskattningen av tjänster är generell och det krävs ett uttryckligt undantag för att en tjänst inte skall anses som skattepliktig.

När företaget ingår de aktuella avtalen erhålls en ersättning från trusten. Denna ersättning består av det till transaktionen hänförliga överskottet. Genom att delta i transaktionen får företaget enligt vår mening anses tillhandahålla trusten en tjänst. Tjänsten är tillhandahållen i företagets övriga yrkesmässiga

verksamhet.

Vi menar att den tjänst som företaget tillhandahåller trusten inte utgör någon bank-eller finansieringstjänst . Vi finner inte heller att tjänsten är undantagen från skatteplikt på någon annan grund enligt 3 kap. ML. Mot bakgrund härtill anser vi att tjänsten är skattepliktig enligt 3 kap. 1 § första stycket ML. Vad gäller frågan om var tjänsten skall anses omsatt så anser vi att tjänsten ej ingår i någon av de tjänster som räknas upp i 5 kap. 7 § andra stycket ML . Vid sådant förhållande blir 5 kap. 8 § första stycket ML tillämpligt och tjänsten således omsatt i Sverige.

Kommentar :

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

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

25/99

OBS! Fr.o.m. augusti 1999 kommer rättsfallsprotokoll nr. 22 - 39/1998 att tas bort.

- EG-domstolens förhandsavgörande den 15 juni 1999, mål C-394/97 angående bl.a. den finska "20-timmarsregeln" vid resandes import av alkoholhaltiga drycker
 - RR:s dom den 21 juni 1999, mål nr 6787-1998. 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 EU-länder eller mellan EU-land och tredje land
 - KR:s i Jönköping dom den 7 juni 1999, mål nr 3975--3976-1996. Fråga om konsultarvoden skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet
 - KR:s i Jönköping dom den 18 maj 1999, mål nr 4490-1996. Underskott från handelsbolag. Fråga om det är underskott som härrör från handelsbolaget som ska begränsas när handelsbolaget erhållit ackord eller om det är underskottet i förvärvskällan som ska begränsas när handelsbolaget ägs av ett aktiebolag (1 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet jfr med 11 § samma lag)
 - SRN:s förhandsbesked den 2 juni 1999. Fråga om överlåtelse av en tjänstepensionsförsäkring från arbetsgivaren till förmånstagaren personligen - skattekonsekvenser för arbetsgivaren och förmånstagaren
 - SRN:s förhandsbesked den 23 juni 1999. Fråga om uttags- och utdelningsbeskattning
 - SRN:s förhandsbesked den 21 juni 1999. Inkomst av kapital; förvaltningskostnad; datorprogram; tidskrifter
 - SRN:s förhandsbesked den 23 juni 1999. Utdelningsbeskattning. Tillgångar överförs inom en s.k. oäkta koncern för ett underpris. Bl. a. fråga om denna överföring ska föranleda beskattning för ägaren av den oäkta koncernen
-

Område: EG-domstolen

**EG-domstolens förhandsavgörande den 15 juni 1999,
mål C-394/97 angående bl.a. den finska "20-
timmarsregeln" vid resandes import av alkoholhaltiga
drycker**

EG-domstolen har den 15 juni 1999 meddelat dom i målet C-394/97 angående tolkningen av rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse (EGT L 105, s. 1; svensk specialutgåva, område 2, volym 3, s. 146) och av rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande (EGT L 133, s. 6; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 10).

Domstolens förhandsavgörande har föranletts av tre frågor som genom beslut den 5 november 1997 har ställts av Helsingfors tingsrätt i en begäran att EG-domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i ett vid den nationella domstolen anhängigt brottmål.

På angivna grunder har domstolen beslutat följande dom:

"1) Rådets förordning (EEG) nr 918/83 av den 28 mars 1983 om upprättandet av ett gemenskapssystem för tullbefrielse och rådets direktiv 69/169/EEG av den 28 maj 1969 om harmonisering av lagstiftningen om befrielse från omsättningsskatter och punktskatter på varor som införs av resande utgör inte hinder för nationell lagstiftning som med hänsyn till allmän moral, allmän ordning, allmän säkerhet eller intresset att skydda människors hälsa och liv förbjuder eller inskränker rätten för resande från tredje land att importera vissa varor.

2) Förordning nr 918/83 och direktiv 69/169 utgör i princip inte hinder för nationell lagstiftning som, i syfte att upprätthålla allmän ordning, inskränker rätten för resande från tredje land att importera alkoholhaltiga drycker.

3. Förordning nr 918/83 och direktiv 69/169 utgör inte hinder för nationell lagstiftning som, för att bekämpa

störningar av den allmänna ordningen som är knutna till alkoholkonsumtion, inskränker rätten för resande från tredje land att importera alkoholhaltiga drycker med hänsyn till resans längd."

- - -

Domen finns i sin helhet på EG-domstolens hemsida:

www.curia.eu.int

eller (svensk text):

www.curia.eu.int/sv/index.htm

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 juni 1999.*

RR:s dom den 21 juni 1999, mål nr 6787-1998

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 EU-länder eller mellan EU-land och tredje land.

Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked.

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.

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 Förbunds-republiken /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 fastslog att varor som omsätts under passagerartransport mellan Sverige och Tyskland respektive mellan Sverige och Danmark skall anses omsatta i Sverige oavsett om omsättningen äger rum på svenskt territorium, internationellt vatten eller danskt respektive tyskt territorium.

SRN ansåg således vidare att varor som tillhandahölls ombord på fartyg under passagerartransport mellan svensk hamn och hamn i 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.

Sökandebolaget överklagade SRN:s beslut vad avsåg färjelinjerna mellan Sverige och Tyskland och Sverige och Danmark. Sökandebolaget begärde även att RR skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

RR, som inte ansåg det nödvändigt att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen, fastställde SRN:s förhandsbesked i de överklagade delarna.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 juni 1999.*

**KR:s i Jönköping dom den 7 juni 1999, mål nr 3975--
3976-1996**

**Fråga om konsultarvoden skall hänföras till tjänst eller
näringsverksamhet.**

SKM beslutade att beskatta A under inkomst av tjänst vid 1994 års taxering för sammanlagt 299 125 kr inklusive moms avseende som konsultarvoden betecknade ersättningar, vilka utbetalats från en stiftelse och dess dotterbolag till det av A hälftenägda bolaget X AB.

Vid 1995 års taxering uppgick motsvarande arvoden till sammanlagt 245 625 kr inklusive moms.

Efter överklagande av A fann LR ej skäl frångå SKM:s bedömning.

A överklagade LR:s domar till KR som avslog överklagandena och anförde följande.

Fråga i målen är om de ersättningar för utförda tjänster som utbetalats från en stiftelse och dess helägda dotterbolag skall beskattas hos A eller hos hans hälftenägda bolag X AB.

Enligt praxis föreligger i princip inte hinder att, som i förevarande fall, i aktiebolagsform driva verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser. Föreligger emellertid omständigheter som visar att den verkliga innebörden är den att det är uppdragstagaren personligen och inte aktiebolaget självt som bedriver verksamheten, kan det bli aktuellt att bortse från aktiebolaget och påföra personen i fråga de inkomster som härrör från den aktuella verksamheten.

Av handlingarna i målet framgår att A vid aktuell tidpunkt var anställd av stiftelsen som verkställande tjänsteman och av dotterbolaget som styrelseordförande. Enligt verksamhetsberättelsen för 1992/93 var stiftelsens ändamål bl.a. att främja vidareutbildning inom området ekonomisk rådgivning åt mindre företag. Stiftelsen hade även fortsatt linjen att utveckla program för kompetensutveckling av främst

professionella rådgivare. Ett utbildningsprogram som härvid framtagits var "De nya företagarna", ett program med sikte på att starta tillväxtföretag. Av protokoll från arbetsutskottets möte i stiftelsen den 31 augusti 1993 framgår vidare att stiftelsen och dotterbolaget, utöver nämnda anställningsförhållande, anlidade A som konsult under perioden maj-september 1993 för just utvecklandet av "De nya företagarna". Arvodet härför utbetalades till X AB. I samma protokoll kan även utläsas att verksamheten i stiftelsen och dotterbolaget hade ökat väsentligt, vilket medfört en ökad arbetsbörda för A. Ersättning för den utökade arbetsbördan och för representation i hemmet utgick med fast månadsersättning, och på önskemål av A utbetalades även denna ersättning till X AB. Av brev från A till skattemyndigheten den 9 september 1994 framgår slutligen att A ansett att utbetalt arvode från dotterbolaget till X AB varit avsett att ge viss kompensation för det intäktsbortfall som uppstått för X AB när han varit tvungen att lägga ned mer tid på dotterbolagets verksamhet än vad som angetts i hans anställningsavtal. - Något anställningsavtal eller annat avtal med innebörd utöver vad som framgår av ovannämnda protokoll har inte förevisats.

Ersättningarnas storlek är inte omtvistad.

KR gör följande bedömning:

A har under i målet aktuell tid varit anställd både av stiftelsen och av dotterbolaget. Någon ytterligare kompetens har inte tillförts dessa genom att X AB anlitats. Av ovannämnda mötesprotokoll den 31 augusti 1993 från arbetsutskottet i stiftelsen och brev från A till skattemyndigheten framgår i stället att ifrågavarande utbetalningar från stiftelsen och dotterbolaget utgör ersättning för utökad arbetsinsats som A i egenskap av anställd nedlagt i stiftelsens och bolagets verksamhet. De aktuella ersättningar som utbetalats till X AB avseende A:s konsultuppdrag i stiftelsen och dotterbolaget är därför rätteligen att anse som inkomst av tjänst för A, varför han personligen skall beskattas för dessa. Överklagandena skall således avslås. Förutsättningar för påförande av skattetillägg föreligger och omständigheter som utgör skäl för eftergift har inte framkommit.

KR har i domar den 7 juni 1999 även avgjort frågan om rätt till avdrag för ingående moms för utbetalaren av arvodet samt frågor om arbetsgivaravgifter för

utbetalaren.

Beträffande arbetsgivaravgifterna fann KR (mål nr 4116--4117-1996) att den aktuella ersättningen skall ingå i underlaget för beräkning av dessa och att av SKM påförda avgiftstillägg är lagligen grundade samt att vad stiftelsen anfört inte utgör skäl att efterge desamma.

Beträffande mervärdesskatten konstaterar KR (mål 4114--4115-1996) att domstolen funnit att A skall betraktas som anställd av stiftelsen. Stiftelsen kan därför inte medges avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till kostnader för utbetalda konsultarvoden. Skattetilläggen är lagligen grundade och vad stiftelsen anfört utgör inte skäl att efterge desamma.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 juni 1999.*

KR:s i Jönköping dom den 18 maj 1999, mål nr 4490-1996

Underskott från handelsbolag.

Fråga om det är underskott som härrör från handelsbolaget som ska begränsas när handelsbolaget erhållit ackord eller om det är underskottet i förvärvskällan som ska begränsas när handelsbolaget ägs av ett aktiebolag (1 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet jfr med 11 § samma lag).

Inkomsttaxering 1995

KR anser att det är underskottet i förvärvskällan som ska begränsas.

KR lämnar följande motivering.

"Efter skattereformen ingår underskott för ett beskattningsår som en post vid beräkningen av förvärvskällans inkomst närmast följande beskattningsår. Underskottets storlek beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår som

förvärvskällan resulterade i underskott (prop. 1989/90:110 s. 546).

Avdragsbegränsningen vid ackord, som har varit i stort sett oförändrad sedan möjligheterna till förlustutjämning infördes 1960, är enligt kammarrättens mening avsedd att tillämpas endast när fråga är om resultatutjämning mellan olika år, inte när resultatet i en förvärvskälla skall beräknas. Beräkningen av inkomsten av förvärvskällan skall ske enligt reglerna i 25 § KL, varvid utjämning av resultatet mellan skilda verksamheter kan ske fullt ut. Det underskott som avses i 1 § LAU är det slutliga (negativa) skattemässiga resultat av förvärvskällan som uppkommer sedan bl.a. avdrag av olika slag har gjorts (jfr RÅ 1996 ref. 42). Först sedan ett sådant underskott har fastställts kan regeln i 11 § LAU bli tillämplig. Den omständigheten att begränsningsregeln har fått en något annan lydelse än tidigare, på så sätt att orden "i förvärvskälla" uteslutits, medför inte annan bedömning. Även om 11 § LAU kan tolkas så att det i denna paragraf bara är underskottet från handelsbolaget som avses, vilket i sin tur skulle innebära att ett underskott hos den juridiska personen i sin helhet inte berörs och att avdragsbegränsningen bara gäller underskott från handelsbolaget, kvarstår dock det faktum att det inte finns något förbud mot att vid beräkningen av inkomsterna beakta underskottet i handelsbolaget så länge detta inte medför underskott i aktiebolaget. - Bolaget redovisade i sin deklaration för 1995 inkomst av näringsverksamhet med 15 487 kr. I resultatet ingick ett skattemässigt underskott från handelsbolaget med 998 800 kr. Handelsbolaget erhöll i oktober 1994 ett ackord. Underskottet från handelsbolaget har inte medfört att aktiebolagets hela verksamhet utvisar underskott. Skattemyndighetens överklagande skall således avslås".

Kommentar:

Jfr med KR:s i Göteborg dom den 23 juni 1998, mål nr 4309-1997, där KR kom till motsatt utgång, se rättsfallsprotokoll 20/98 sid. 11-12. RSV har överklagat domen från KR i Jönköping och den skattskyldige har överklagat domen från KR i Göteborg.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 juni 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 2 juni 1999

Fråga om överlåtelse av en tjänstepensionsförsäkring från arbetsgivaren till förmånstagaren personligen - skattekonsekvenser för arbetsgivaren och förmånstagaren

2000 – 2002 års taxeringar

SRN har funnit att arbetsgivarägd tjänstepensionsförsäkring inte kan överlåtas till anställd om inte detta motiveras av ändrade anställningsförhållanden.

X var VD i Y AB. Y AB hade tecknat en tjänstepensionsförsäkring med X som förmånstagare. Y AB avsåg att överlåta försäkringen till X. Försäkringen skulle därefter bli en arbetstagarägd tjänstepensionsförsäkring och Y AB skulle följaktligen fortsätta att betala all premie för försäkringen. Anställningsförhållandena skulle inte ändras. Att X personligen blev ägare av försäkringen var en förutsättning för att denna skulle kunna ingå i en kommande bodelning. De frågor som ställdes var om överlåtelsen skulle innebära några skattekonsekvenser för X resp. AB Y och om AB Y - efter överlåtelsen resp. efter bodelning - skulle medges avdrag för premier och X inte förmånsbeskattades för dessa.

Nämnden konstaterar att enligt punkt 1 trettonde stycket av anvisningarna till 31 § KL får pensionsförsäkring under den försäkrades livstid överlåtas till följd av anställningsförhållande därvid försäkringen före eller efter överlåtelsen ska ha karaktär av tjänstepensionsförsäkring, dvs. att en förändring av anställningsförhållandena är en förutsättning för att arbetsgivare ska kunna överlåta tjänstepensionsförsäkring till anställd. Nämnden åberopar härvid uttalanden i prop. 1975/76:31 s. 123. Nämnden finner att den tilltänkta överlåtelsen inte sker till följd av förändringar i anställningsförhållandet - utan p.g.a. bodelning. Enligt tolfte stycket samma anvisningspunkt ska det i försäkringsavtalet anges att överlåtelse får ske endast om förutsättningarna enligt KL uppfyllts. Enligt 3 § lagen (1927:77) om försäkringsavtal

är ett förfogande som strider mot sådana villkor som enligt KL ska tas in i försäkringsavtalet utan verkan. Den tänkta överlåtelsen kan alltså inte ske och frågorna besvaras därför inte i vidare mån.

Kommentar:

Nämndens ställningstagande är en snävare tolkning av 31 § anv.p. 1 trettonde stycket KL än som hittills varit gängse. Tjänstepensionsförsäkring kan ägas av såväl arbetsgivare som anställd. Det är dock alltid arbetsgivaren som ska betala hela premien. Om arbetsgivaren äger försäkringen ska den anställde vara försäkrad och förmånstagare. Ett sådant förmånstagarförordnande är oåterkalleligt. Möjligheten till överlåtelse mellan arbetsgivare och arbetstagare under pågående anställning torde hittills inte ha ifrågasatts under förutsättning att försäkringen såväl före som efter överlåtelsen har karaktär av tjänstepensionsförsäkring. En sådan överlåtelse i ett anställningsförhållande torde dock, som nämnden funnit, egentligen inte vara till följd av anställningsförhållande. I det av nämnden åberopade avsnittet i prop. 1975/76: 31 - 5.2.6 Tjänstepensionsförsäkring - talas om möjlighet för anställd att kunna överlåta pensionsförsäkring till arbetsgivare, t.ex då egenföretagare upphör med sin verksamhet och tar anställning. Det talas vidare om möjlighet för den anställde att vid tjänstens upphörande överta en tjänstepensionsförsäkring och själv slutbetala den, som en privat försäkring, eller låta den bli tjänstepensionsförsäkring hos en ny arbetsgivare. Nämndens tolkning att en överlåtelse mellan arbetsgivare och arbetstagare förutsätter att det skett någon förändring i anställningsförhållandena som kan "motivera" överlåtelsen är utan tvivel intressant och sannolikt också helt i linje med vad lagstiftaren åsyftade med reglerna.

Förhandsbeskedet har överklagats av den sökande.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 juni 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 23 juni 1999

Fråga om uttags- och utdelningsbeskattning

Inkomsttaxering 2000 - 2002

Aktierna i Bolaget ägs av två grupper. Dels en grupp på två personer bosatta i A bl.a. Bolagets VD med 23 % av aktierna och dels en grupp på 3 personer bosatta i B bl. a. platschefen också med 23 % av aktierna. Bolaget bedriver byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning i A och B. Avsikten är nu att verksamheterna skall delas upp mellan de båda grupperna i två självständiga enheter en med verksamhet i A och den andra med verksamhet i B. Fastigheter som ingår i delningen överlåts i sin helhet. Fastigheter och värdepapper kan dock komma att avyttras före delningen.

Delningen skall gå till så att Bgruppen bildar ett nytt bolag, NYAB, vartill tillgångar i form av bl.a. kontanter, maskiner, inventarier och fastigheter vederlagsfritt överlåts. Det förutsätts att överföringarna sker så att det inte uppkommer någon förmögenhetsöverföring mellan grupperna. Därefter kommer aktieägarna i NYAB att överlåta sina aktier i Bolaget till den andra gruppen till värden motsvarande aktiernas anskaffningsvärden.

Följande frågor ställdes.

Fråga 1

Kommer Bolaget att uttagsbeskattas med anledning av att tillgångar överlåts vederlagsfritt till NYAB?

Fråga 2

Föranleder den vederlagsfria överlåtelsen av kontanter och andra tillgångar från Bolaget till NYAB några beskattningskonsekvenser för NYAB?

Fråga 3

Föranleder den vederlagsfria överlåtelsen av kontanter och andra tillgångar från Bolaget till NYAB några beskattningskonsekvenser för Bolagets eller NYAB:s aktieägare?

Fråga 4

Föranleder överlåtelsen av aktierna i Bolaget några beskattningskonsekvenser för säljarna bortsett från att försäljningspriset skall tas upp som intäkt vid reavinstberäkningen?

Som redovisats ovan kan Bolaget komma att avyttra fastigheter och värdepapper före delningen för att denna skall underlättas. I sin tur leder detta till att till NYAB överlåtna tillgångar huvudsakligen kan komma att bestå av likvida medel.

Fråga 5

Förändras svaret på frågorna 1- 4 om Bolagets överlåtelse av tillgångar till NYAB till huvudsaklig del kommer att bestå av likvida medel?

SRN beslutade följande.

Fråga 1

Bolaget kommer inte att uttagsbeskattas med anledning av att tillgångar överläts vederlagsfritt till NYAB.

Fråga 2

Den vederlagsfria överlåtelsen av kontanter och andra tillgångar från Bolaget till NYAB föranleder inte några inkomstskattekonsekvenser för NYAB.

Fråga 3

Den vederlagsfria överlåtelsen av kontanter och andra tillgångar från Bolaget till NYAB föranleder inte några skattekonsekvenser för Bolagets eller NYAB:s aktieägare.

Fråga 4

Överlåtelsen av aktierna i Bolaget föranleder inte några skattekonsekvenser för säljarna bortsett från att försäljningspriset skall tas upp som intäkt vid reavinstberäkningen.

SRN lämnade följande motivering.

Fråga 1

Allmänt gäller att om en tillgång överläts vederlagsfritt enligt lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL, anses tillgången avyttrad (skattemässigt) mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet, jfr 1 § andra stycket UPL. Det innebär att överlåtelsen av tillgången innefattas i

undantaget från uttagsbeskattning även till den del underprisöverlåtelsen understiger skattemässigt värde. Även näringstillgångar i form av likvida medel omfattas av lagen och har ett skattemässigt värde enligt vad som framgår av 9 § UPL.

Enligt nämndens bedömning uppfyller den avskilda verksamheten kraven för att lämpa sig för att avskiljas till en självständig rörelse enligt 12 § UPL. Med hänsyn härtill och då enligt ansökningen förutsättningarna i övrigt är uppfyllda skall uttagsbeskattning inte ske vid uppdelningen av Bolagets verksamheter.

Fråga 2

För NYAB föranleder överlåtelsen inga omedelbara skattekonsekvenser. Förvärvade tillgångar skall tas upp till de belopp dessa skall anses överlåtna för av Bolaget.

Fråga 3

Den vederlagsfria överlåtelsen föranleder ingen inkomstbeskattning för Bolagets eller NYAB:s aktieägare.

Fråga 4

Överlåtelsen ingår som ett led i en verksamhetsuppdelning med tillämpning av UPL. Det saknas därför anledning att vid beskattningen grunda vederlaget annat än på det avtalade vederlaget för aktierna i Bolaget.

AVVISNING

Fråga 5

Tillräckligt underlag saknas för en bedömning av verksamheten när de överlåtna tillgångarna i huvudsak består av likvida medel, jfr 12 § UPL. Nämnden avvisar därför frågan.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 juni 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 21 juni 1999

Inkomst av kapital; förvaltningskostnad; datorprogram; tidskrifter

Inkomsttaxering 2000-2002

Sökanden hade aktier för knappt 2 miljoner kr. i depåförvaltning hos en bank. Depåavgiften uppgick till nästan 9 000 kr. om året. Under 1998 hade sex köp eller försäljningar gjorts med en sammanlagd omsättning om nästan 600 000 kr. Nettovinsten uppgick till 300 000 kr.

Sökanden avsåg att övergå till att själv förvalta aktierna. Antalet framtida köp och försäljningar förutsattes uppgå till 10-20 stycken om året med en omsättning om 50 000-100 000 kr. per transaktion. Han undrade om han som förvaltningskostnad under inkomst av kapital hade rätt till avdrag för vissa datorprogram m.m. Kostnaderna skulle uppgå till omkring 14 000 kr. första året och 7 000 kr. årligen därefter.

SRN meddelade förhandsbesked att sökanden hade rätt att i inkomstslaget kapital göra omedelbart avdrag för

- tekniskt analysprogram »SuperCharts»
- portföljprogram »VP 99»
- tidningen »Börsinsikt» och,
- förutsatt att han inte är medlem av Sveriges Aktiesparares Riksförbund, tidningen »Aktiespararen».

Däremot ansåg nämnden att han inte hade rätt till avdrag för »Aktiespararen» om han är medlem av förbundet. Han hade inte heller rätt till avdrag för någondera av »Affärsvärlden» eller »Veckans Affärer».

Motivering

Med hänsyn till omfattningen av sökandens köp och försäljningar och omständigheterna i övrigt måste anskaffningen/uppdateringen av det tekniska analysprogrammet »SuperCharts», portföljprogrammet »VP 99», tidningen »Börsinsikt» och tidningen »Aktiespararen» betraktas som ett led i förvaltningen av hans förmögenhet. De utgifter som sammanhänger härmed får anses utgöra sådana förvaltningskostnader

som är avdragsgilla enligt 3 § 2 mom. lagen (1957:576) om statlig inkomstskatt.

Enligt punkt 1 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370) räknas utgiften för sökandens medlemskap i Sveriges Aktiesparares Riksförbund, inklusive tidningen »Aktiespararen», som en inte avdragsgill personlig levnadskostnad. Den omständigheten att utgiften för tidningen kan komma att särdebiteras på medlemsavin medför ingen annan bedömning (jfr RÅ 1966 ref. 21).

Tidningarna »Affärsvärlden» och »Veckans affärer» har, som också framgår av ansökningen, sådant allmänt innehåll att de läses även av andra personer än dem som investerar i aktier och andra värdepapper. Med hänsyn härtill kan anskaffningen av dessa tidningar, även om de innehåller information som kan vara av intresse för sökanden i egenskap av förvaltare av sin aktieportfölj, inte anses ha det direkta samband med hans förvaltning som bör krävas för att utgifterna för tidningarna skall vara avdragsgilla som förvaltningskostnader enligt 3 § 2 mom. SIL.

En ledamot var skiljaktig och ville inte medge avdrag alls.

Kommentar:

RSV avser, för att fastlägga praxis och mot bakgrund av att antalet likartade frågor och processer är många, att överklaga förhandsbeskedet och yrka att beskedet fastställs av RR.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 23 juni 1999

Utdelningsbeskattning

Tillgångar överförs inom en s.k. oäkta koncern för ett underpris. Bl.a. fråga om denna överföring ska föranleda beskattning för ägaren av den oäkta koncernen.

Inkomsttaxering 2000-2002

Av ansökningen framgick i huvudsak följande.

Den fysiska personen S äger aktier i M AB som är ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. 2 st. SIL. M AB:s tillgångar består i huvudsak av börsnoterade aktier. S äger 10 % direkt i M AB och resterande 90 % via en kedja av helägda utländska företag. Kedjan börjar med A NV (Belgien) och slutar med E Ltd med säte på Jersey. Aktierna i A NV är enligt förutsättningarna inte kvalificerade aktier enligt 3 § 12a mom. SIL. A NV är ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. SIL. S och E Ltd planerar att överlåta sina aktier i M AB till ett av S nybildat helägt svenskt bolag (NYAB) till underpris. M AB kan efter NYAB:s köp av M AB senare komma att gå upp i NYAB genom fusion. Även NYAB blir ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. 2 st. SIL.

E Ltd utgör inte ett sådant utländskt bolag som anges i 16 § 2 mom. SIL. Någon beskattning av E Ltd eller annan av de utländska juridiska personerna i bolagskedjan på grund av överlåtelsen av de 90 % av aktierna i M AB bedöms inte uppkomma.

Den ekonomiska innebörden av en underprisöverlåtelse av detta slag skulle kunna vara att ett värde, via kedjan av utländska juridiska personer, utdelats till S och därefter av S tillskjutits det köpande aktiebolaget (prop. 1998/99: 15 s. 119 ff).

Om E Ltd hade varit ett företag som varit oinskränkt skattskyldigt i Sverige, hade den tillämnade överlåtelsen föranlett frågan om uttagsbeskattning av det överlåtande företaget. Om villkoren för undantag från uttagsbeskattning är uppfyllda följer av 14 § lagen

(1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris (Underprislagen, UPL) att överlåtelserna inte skall medföra beskattning för utdelning för någon som direkt eller indirekt äger andel i företaget. Om villkoren för undantag från uttagsbeskattning inte är uppfyllda, torde av den nämnda bestämmelsen motsatsvis följa att beskattning för utdelning skall ske. Detta är i varje fall den uppfattning som uttalas i prop. 1998/99:15 s. 172.

Vad gäller villkoren för undantag från uttagsbeskattning bör noteras att förvärvaren är ett svenskt aktiebolag som är skattskyldigt för inkomst av näringsverksamhet i vilken de förvärvade aktierna ingår. Förvärvaren är ett nybildat bolag och kommer därför inte ha rätt till avdrag för underskott. Bestämmelserna i 22 § UPL är alltså inte tillämpliga. Inte heller urholkas reglerna för beskattning av utdelning och realisationsvinst på aktier i fåmansföretag och villkoren enligt 27 § UPL är alltså uppfyllda. Koncernbidragsrätt saknas i detta fall mellan överlåtare och förvärvaren och detta skulle ha gällt även om samtliga bolag hade varit svenska aktiebolag. Som villkor för undantag från uttagsbeskattning gäller i ett sådant fall att "överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren" överlåtes. Enligt S:s mening är även detta villkor uppfyllt, eftersom E Ltd inte bedrivit annan verksamhet än att äga och förvalta aktierna i M AB.

Ett alternativ till en underprisöverlåtelse av de 90 % av aktierna i M AB på sätt som ovan beskrivits är att M AB går upp i det av S nybildade aktiebolaget genom fusion enligt 14 kap. 1 § aktiebolagslagen. Före fusionen har S i detta alternativ överlåtit sina 10 % av aktierna i M AB till det nya bolaget genom köp. Fusionen innebär att M AB:s samtliga tillgångar och skulder övertas av det nya bolaget och att M AB upplöses utan likvidation. Det nya bolaget lämnar fusionsvederlag i pengar till E Ltd i dess egenskap av annan aktieägare i M AB än det övertagande företaget. Fusionsvederlaget förutsättes motsvara köpeskillingen för aktierna i M AB i det fall som beskrivs ovan. Vederlaget understiger således ett marknadsmässigt vederlag. Någon beskattning av E Ltd eller annan av de utländska juridiska personerna i bolagskedjan på grund av fusionen bedöms inte uppkomma.

Sökanden ställde följande frågor.

Fråga 1

Föranleder en underprisöverlåtelse från E Ltd enligt ovan inkomstbeskattning av S personligen?

Fråga 2

Föranleder en fusion enligt ovan inkomstbeskattning av S personligen?

Fråga 3

Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på förfarandet?

SRN, som var enig, beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Underprisöverlåtelsen från E Ltd (E) föranleder ingen inkomstbeskattning av S.

Fråga 2

Fusionen föranleder ingen inkomstbeskattning av S.

Fråga 3

Lagen (1995:575) mot skatteflykt är inte tillämplig.

MOTIVERING

S äger aktierna i M AB (M) som är ett förvaltningsföretag. Han äger 10 % direkt och resten via en kedja av utländska företag. S och E med säte på Jersey planerar att överlåta sina aktier i M till ett av S nybildat svenskt bolag (NYAB) till underpris. Alternativt finns planer på att med stöd av 14 kap. 1 § ABL, låta NYAB överta M genom fusion. Med anledning härav önskar S besked om underprisöverlåtelsen alternativt fusionen kan medföra några inkomstskattekonsekvenser för honom. Vidare önskar han besked, om så inte skulle vara fallet, om lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.

Fråga 1

Genom UPL, har reglerats när överlåtelser till underpris kan företas utan uttagsbeskattning. Samtidigt togs det särskilda undantaget från uttagsbeskattning i 22 § anv. p. 1 KL, bort och ersattes med en särskild reglering i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL som definierar vad som avses med uttag. När det gäller

skattekonsekvenser på ägarnivån regleras i 14 § UPL att när uttagsbeskattning inte sker skall inte heller överlåtelsen medföra utdelningsbeskattning. Enligt uttalanden i förarbetena till lagstiftningen följer av allmänna principer vid beskattningen att vid underprisöverlåtelser av förevarande slag skall den del av överföringen mellan företagen som motsvarar värdeöverföringen ses som utdelning till den fysiska personen (se prop. 1998/99:15 s. 172).

I förevarande fall är UPL inte tillämplig eftersom överlåtelsen från E inte blir föremål för svensk beskattning. Eftersom någon prövning av underprisöverlåtelsen inte sker enligt UPL finns inte något formellt stöd att enligt 14 § UPL inte utdelningsbeskatta S vid överlåtelsen även om alla förutsättningar i övrigt är uppfyllda enligt UPL. Vid sådant förhållande får ledning hämtas i praxis för bedömningen. Närmast till hands är att söka ledning i RR:s avgörande RÅ 1992 ref. 56, det s.k. Sipanomålet. Enligt majoriteten i RR saknades grund för utdelningsbeskattning när en tillgång inte tillfördes aktieägaren personligen och inte heller på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Avgörandet får anses ge ett visst stöd för att även förevarande överlåtelse inte skall medföra utdelningsbeskattning. Ett allmänt krav för att godta överlåtelsen utan skattekonsekvenser är också att någon otillbörlig skatteförmån inte uppkommer. När som i förevarande fall, såvitt framgår av handlingarna, de krav som uppställs i UPL för undantag från uttagsbeskattning är uppfyllda uppkommer inte någon otillbörlig skatteförmån. Mot bakgrund härav finner nämnden att ifrågavarande överlåtelse från E till NYAB inte skall medföra någon inkomstbeskattning av S.

Fråga 2

Hur en fusion enligt 14 kap. 1 § ABL skall behandlas i skattehänseende framgår av lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser. Den omständigheten att fusionsvederlaget motsvarar köpeskillingen för aktierna i M enligt fråga 1 föranleder inte några skattekonsekvenser för S.

Fråga 3

Skäl att tillämpa lagen mot skatteflykt föreligger inte.

Kommentar:

SRN skriver att ett allmänt krav för att godta överlåtelser utan skattekonsekvenser är också att någon otillbörlig skatteförmån inte uppkommer. RSV delar SRN:s uppfattning. Eftersom någon otillbörlig skatteförmån inte bedöms uppkomma i detta fall kommer RSV inte att överklaga förhandsbeskedet.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 3/99

- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 1998](#). Fråga om särskild löneskatt på pensionskostnader
 - [SRN:s förhandsbesked den 22 december 1998](#). Fråga om ett auktionsbolags skattskyldighet till mervärdesskatt för ersättning avseende droit de suite
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 januari 1999](#). Fråga om avyttring av fastigheter skall behandlas enligt reglerna för näringsverksamhet
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2 februari 1999.

SRN:s förhandsbesked den 21 december 1998

Fråga om särskild löneskatt på pensionskostnader

Inkomsttaxering 1999-2001

Ett danskt entreprenadföretag arbetar med projekt i Sverige. I en del fall har detta medfört att bolaget fått fast driftställe här. Personalen som utför arbetet i Sverige är antingen bosatt i Sverige eller i Danmark. Bolaget kan därför få betala premier för såväl danska som svenska pensionsförsäkringar. Frågan om förhandsbesked avser bolagets skattskyldighet enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL.

SRN beslutade följande.

Bolaget är skattskyldigt enligt SLPL om verksamheten i Sverige bedrivs under sådana förhållanden att bolaget är skattskyldigt här för inkomst av näringsverksamhet.

MOTIVERING

Enligt SLPL 1 § är den som utfäst en tjänstepension skattskyldig. Varken i lagtexten eller förarbetena anges

någon direkt avgränsning av skattskyldigheten för en utländsk arbetsgivare. Särskild löneskatt på pensionskostnader måste emellertid betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt. Skattskyldigheten för utländska rättssubjekt att betala inkomstskatt i Sverige är normalt begränsad till inkomster som direkt anges i lagstiftningen. Skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet föreligger endast om sådan verksamhet bedrivs från fast driftställe i Sverige eller hänför sig till fastighet här i landet. Mot bakgrund härav anser nämnden att utländska arbetsgivare som varken är hemmahörande i Sverige eller bedriver näringsverksamhet som hänför sig till fastighet här inte är skattskyldiga enligt SLPL.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet. RSV anser att skattskyldigheten för utländska rättssubjekt även omfattar arbetsgivare som saknar fast driftställe i Sverige. Se RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet sid. 1434.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 februari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 22 december 1998

Fråga om ett auktionsbolags skattskyldighet till mervärdesskatt för ersättning avseende droit de suite

Mervärdesskatt

Sökandebolagets huvudsakliga verksamhet avsåg förmedling av varor på auktion. Bolaget förmedlade bl.a. konstverk och var därmed skyldigt att utge ersättning som avser droit de suite till organisationer som företräder olika upphovsmän. Förmedlingen skedde i annans namn. Frågan i förhandsbeskedet gällde om bolaget var skattskyldigt till moms för droit de suite.

SRN redogjorde för innehållet i 2a kap. 26 j § lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL). Enligt detta lagrum har upphovsmannen rätt till ersättning - s.k. droit de suite - om ett exemplar av

konstverk som överlåtits säljs vidare inom upphovsrättens giltighetstid av en näringsidkare i hans yrkesmässiga verksamhet. Upphovsmannen har även rätt till ersättning om försäljningen förmedlas av en näringsidkare i dennes yrkesmässiga verksamhet. I ett sådant fall skall ersättningen betalas av näringsidkaren. Ersättningen skall vara fem procent av försäljningspriset exklusive mervärdesskatt.

SRN anförde följande:

"Den prestation som bolaget tillhandahåller utgörs av en förmedlingstjänst. Bolaget är dock inte en sådan förmedlare som avses i 6 kap. 7 § ML. Enligt de inledningsvis redovisade bestämmelserna i URL är bolaget visserligen skyldigt att betala ersättning avseende droit de suite till berörd organisation men denna ersättning ingår enligt nämndens mening i vederlaget för konstverket och inte i vederlaget för den av bolaget tillhandahållna förmedlingstjänsten. Med detta synsätt skall den aktuella ersättningen avseende droit de suite inte beaktas då beskattningsunderlaget för bolagets förmedlingstjänst skall beräknas."

SRN fann således att sökandebolaget inte var skattskyldigt för ersättning avseende droit de suite.

Kommentar:

Beslutet innebär en ändrad uppfattning mot vad RSV tidigare hävdade i skrivelse 1997-11-04, dnr 4862-97/900. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2 februari 1999.

SRN:s förhandsbesked den 28 januari 1999

Fråga om avyttring av fastigheter skall behandlas enligt reglerna för näringsverksamhet

Inkomsttaxering 1999 - 2001.

X är byggnadsingenjör. Han arbetade t.o.m. 1974 som arbetsledare i byggnadsföretag varav under åren 1971 -

1974 i sin brors byggnadsföretag. Under 1975 förvärvade han tillsammans med brodern fastigheten A. Under åren 1976 - 1977 byggdes fastigheten om under X:s ledning för ca 4 mkr, varvid broderns byggnadsfirma utförde byggnadsarbeten på fastigheten för ca 400 000 kr. Under 1978 förvärvade X tillsammans med sin bror fastigheten B. Under åren 1978 - 1980 byggdes denna fastighet om för ca 6.3 mkr. Även denna ombyggnad skedde under X:s ledning. Under 1979 ombildades broderns byggnadsrörelse till ett aktiebolag. I samband med ombildningen förvärvade X 33 % av aktierna i bolaget. X var styrelseledamot i bolaget men engagerade sig inte aktivt i bolagets löpande verksamhet. Under den tid som X var aktieägare i bolaget utförde bolaget arbeten på fastigheten B för cirka 300 000 kr. Under åren 1989 - 1991 förvärvade X sin brors andelar i de båda fastigheterna. X avser nu att avyttra fastigheterna och vill ha besked om avyttringarna skall beskattas enligt reglerna för näringsverksamhet.

SRN beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

En avyttring av X:s båda fastigheter B och A skall behandlas enligt reglerna för näringsverksamhet.

Nämnden gjorde följande bedömning.

X:s verksamhet i samband med ombyggnaden av fastigheterna får anses utgöra byggnadsrörelse först tillsammans med brodern och därefter genom bolaget. Fastighetsandelarna blev därmed omsättningstillgångar i byggnadsrörelse för X. De sedermera förvärvade hälftenandelarna i fastigheterna utgör därmed också omsättningstillgångar för honom.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Ett aktiebolag har sålt inventarier till en av bolagets aktieägare för ett pris som inte ifrågasattes vid beräkningen av bolagets rörelseinkomst. Vid taxeringen av aktieägaren har emellertid priset ansetts överstiga marknadspriser; skillnadsbeloppet har ansetts utgöra aktieägartillskott. Fråga om bolaget har beskattats för inkomst av icke skattepliktig natur och därför har rätt att anföra besvär i särskild ordning. RR målnr: 4699-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 100 § taxeringslagen (1956:623).

Saken: Extraordinära besvär - förlustavdrag. RR målnr: 4700--4701-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 100 § taxeringslagen (1956:623).

Saken: Fråga om konkursbolag kan medges frivillig skattskyldighet för uthyrning. RR:s målnr: 5559-1996.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 2 § tredje stycket och 3 § andra stycket lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

Saken: Länsrätten har inte ändrat skattemyndighetens beslut att påföra ett bolag, som var försatt i konkurs, mervärdesskatt och skattetillägg. Kammarrätten avvisade bolagets talan eftersom bolaget upplösts och därför saknade partshabilitet. Fråga om det förhållandet att företrädare för bolaget kan åläggas betalningsskyldighet för skatten skall medföra att bolaget tillerkänns partshabilitet. Tillika fråga om bolaget eller dess företrädare skall anses vara part i processen. RR:s målnr: 7017-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 13 kap. 19 § aktiebolagslagen (1975:1358); 48 a § lagen (1968:430) om mervärdesskatt, jfr p. 9 övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen (1997:483).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

24/99

OBS! Fr.o.m. augusti 1999 kommer rättsfallsprotokoll nr. 22 - 39/1998 att tas bort.

- [SRN:s förhandsbesked den 1 juni 1999](#). Fråga om beräkning av verklig förlust vid avyttring (likvidation) av ett dotterbolag
 - [SRN:s förhandsbesked den 2 juni 1999](#). Frågor om beräkning av verklig realisationsförlust vid avyttring av dotterbolag. Bl.a. fråga om överföring av latent förlustavdrag genom 2 § 4 mom. 9 st. SIL ska påverka beräkningen
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.

SRN:s förhandsbesked den 1 juni 1999.

Fråga om beräkning av verklig förlust vid avyttring (likvidation) av ett dotterbolag.

Inkomsttaxering 1998-2002

Av ansökningsframgången i huvudsak följande (uppgifterna publiceras med sökandens tillstånd).

A AB, moderbolag till T AB, förvärvade 1975 S AB för 2 000 000 kr, vilket motsvarade marknadsvärdet. S AB överläts koncerninternt till T AB år 1992.

S AB har för finansieringen av sin verksamhet emottagit sammanlagt 140 290 000 kr (105 mkr år 1988, 28,85 mkr år 1991 och 6,44 mkr år 1995) som ovillkorliga aktieägartillskott, vilka har redovisats i bolaget och till större delen mött erforderligt nedskrivningsbehov.

Tillsammans med nyemissioner på 4 700 000 kr uppgår därför det skattemässiga anskaffningsvärdet till 146 990

000 kr.

Under åren 1986, 0,057 mkr, 1988, 2,923 mkr, 1989, 33,768 mkr, 1990, 31,531 mkr, 1991, 18,05 mkr, 1992, 2,5 mkr, 1993, 31,7 mkr och 1996 7,855 mkr, har S AB emottagit sammanlagt 128 384 000 kr i koncernbidrag från andra bolag än egna dotterbolag. Under åren 1994, 43,007 mkr, och 1995 18,5 mkr, har S AB lämnat koncernbidrag till andra bolag än egna dotterbolag med sammanlagt 61 707 000 kr och under åren 1990, 25 mkr, 1991, 25 mkr, 1994, 10 mkr, 1995, 20 mkr, och 1997, 51,123 mkr, lämnat utdelning med sammanlagt 131 123 000 kr.

S AB uppförde i slutet av 80-talet en helt ny anläggning till kostnader som översteg vad anläggningen kunde avkasta. Detta ledde till ett erforderligt nedskrivningsbehov. Nedskrivningen finansierades med särskilt tillförda ägartillskott 1988 på 105 mkr, varefter S AB hade ett kapital på vilket normala avkastningskrav kunde ställas.

Eftersom nedskrivningen inte var skattemässigt avdragsgill förelåg ett stort skattemässigt avskrivningsunderlag. De årliga skattemässiga avskrivningarna resulterade i skattemässiga underskott, som täcktes av koncernbidrag från olika koncernbolag.

Koncernbidragen medförde i sin tur att S AB fick ett eget kapital som översteg behovet och som därför delades ut.

Som ett led i omstruktureringen av verksamheten inom A-koncernen har verksamheten vid L AB och S AB sammanförts under gemensam ledning och drift från årsskiftet 1996/97. Detta har skett genom att inkråmet i S AB den 1 januari 1997 förvärvats av L AB till marknadspris. L AB är dotterbolag till T AB.

Det egna kapitalet i S AB vid förvärvstillfället 1975 var 2 000 000 kr. Det egna kapitalet uppgår vid 1997 års utgång till 15 023 000 kr.

T AB överväger att likvidera S AB. Av avgörande betydelse för om likvidation skall genomföras eller ej är frågan om storleken på den skattemässiga reaförlusten.

Vid en likvidation av S AB uppkommer en förlust på (146 990 000-15 023 000 =) 131 967 000 kr. Hänsyn har då

inte tagits till värdeöverföringar i form av koncernbidrag till och från bolaget eller till lämnade utdelningar.

T AB ställde följande frågor.

1. Får lämnade ägartillskott inräknas i det skattemässiga anskaffningsvärdet på aktierna i S AB?

2. Får vid beräkningen av den skattemässiga förlusten följande intäkter som mottagits av S AB betraktas som vinstmedel som uppkommit under innehavstiden

- aktieägartillskott?
- koncernbidrag?

3. Om lämnade ägartillskott får inräknas i det skattemässiga anskaffningsvärdet och mottagna koncernbidrag men inte aktieägartillskott får betraktas som vinstmedel uppkomna under innehavstiden, medges då avdrag motsvarande den nominella reaförlusten minskad med det belopp varmed S AB under innehavstiden lämnade koncernbidrag och utdelningar överstiger mottagna koncernbidrag?

RSV begärde uppgifter för beräkning av de under koncernens innehavstid "upparbetade vinstmedlen" enligt den modell som RSV anvisat i informationsskrivelse, 1998-09-14, dnr 7928-98/900, "Något om verklig förlust vid försäljning av "näringsbetingade" aktier".

De "upparbetade vinstmedlen" beräknades inklusive mottagna koncernbidrag av RSV till 61 976 000 kr. Beloppet accepterades av sökanden. Sökanden hävdade dock att detta belopp saknade relevans i ärendet eftersom de principer som Regeringsrätten slagit fast i RÅ 1998, ref. 53 leder till att den nominella reaförlusten, 131 967 000 kr, endast ska reduceras med nettot mellan mottagna koncernbidrag, 128 384 000 kr, och lämnade koncernbidrag och utdelningar, 192 830 000 kr, så att avdragsgill reaförlust ska beräknas till $(131\,967\,000 - 64\,446\,000 =) 67\,521\,000$ kr.

RSV anförde beträffande frågorna 2 och 3 i huvudsak följande.

Under innehavstiden "upparbetade vinstmedel" kan i detta fall utifrån i ärendet numera lämnade uppgifter och med beaktande av vad RSV ovan och tidigare anført

beräknas enligt följande. Det samlade resultatet efter skatt uppgår till 141 089 kkr. Detta resultat bör ökas med värdeöverföringar i form av koncernbidrag till annat bolag än eget dotterbolag med 61 707 kkr, minskas med erhållna ovillkorliga aktieägartillskott med 140 290 kkr och minskas med 530 kkr avseende upplösning av lagerreserv. Sammanlagda "upparbetade vinstmedel" uppgår då till $(141\,089\text{ kkr} + 61\,707\text{ kkr} - 140\,290\text{ kkr} - 530\text{ kkr} =) 61\,976\text{ kkr}$.

Av värdeöverföringarna på 192 830 kkr ryms således 61 976 kkr inom "upparbetade vinstmedel" och justering av den beräknade förlusten bör därför göras med endast $(192\,830\text{ kkr} - 61\,976\text{ kkr} =) 130\,854\text{ kkr}$.

Eftersom den beräknade förlusten uppgår till 131 967 kkr och förlusten, med hänsyn till de i ansökningslämnade uppgifterna, enligt RSV:s uppfattning ska justeras med 130 854 kkr uppkommer med detta beräknings sätt en avdragsgill förlust med $(131\,967 - 130\,854 =) 1\,113\text{ kkr}$.

Frågan är om det beräknings sätt som RSV ovan och i tidigare yttrande förordnat kan anses vara i linje med ett av Regeringsrätten den 27 oktober 1998, mål nr 6250-1997, avgjort förhandsbesked (RÅ 1998 ref.53).

Regeringsrätten anger i sina domskäl följande.

"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."

Regeringsrättens motivering kan tyda på att Regeringsrätten tillämpat samma synsätt som ligger till grund för det förslag till lagreglering som Företagsskatteutredningen (FSU) lade fram i SOU

1998:1. FSU föreslog i 24 § 1a mom. 3 st. SIL att "Har ett värde överförs till andelsföretaget från ägarföretaget, skall omkostnadsbeloppet ökas med ett belopp motsvarande den ökning av värdet av andelen som värdeökningen kan antas ha medfört. Detta gäller dock inte om värdeöverföringen utgör förbättringskostnad". Enligt FSU ska värdeöverföringens storlek beräknas och då ska hänsyn tas till skatteeffekter. Typiskt sett ska då inte hela det nominella beloppet av ett koncernbidrag beaktas som värdeöverföring till dotterföretaget. FSU:s förslag återkom i princip oförändrat i lagrådsremissen. Lagrådet ansåg att den problematik som sammanhänger med värdeöverföringar måste bli föremål för ytterligare analyser och överväganden innan lagstiftning i ämnet kan genomföras. Regeringen fann att frågan om värdeöverföringar skulle utredas och analyseras vidare, varför något förslag i den delen inte lades fram i prop. 1998/99: 15.

Det synes vara så att Regeringsrätten i sin dom beaktat hela det nominella beloppet av koncernbidraget och därmed inte följt FSU:s förslag i denna del. Vad Regeringsrättens avgörande närmare innebär för principerna för beräkning av storleken av en verklig förlust är svårt att ha en säker uppfattning om. Regeringsrätten har inte motiverat sitt ställningstagande utifrån ett principiellt resonemang, varför betydande osäkerhet föreligger.

Ett allmänt accepterande av att koncernbidrag från moderbolaget till dotterbolaget ska kvittas med hela sitt nominella belopp mot värdeöverföringar från dotterbolaget (i det följande "modell 1") kan leda till följande resultat.

Antag att ett aktiebolag (MB) startar ett dotterbolag (DB) med ett aktiekapital på 200. Dessa 200 förloras i DB:ets verksamhet. MB:et lämnar 200 av sin vinst i koncernbidrag (KB) till DB:et. På ett sammanlagt resultat i koncernen på $(+200-200) = 0$ får koncernen inte betala någon skatt eftersom förlusten i DB:et kvittas mot vinsten i MB:et. Om DB:et nu säljs för 200 så kommer ingen beräknad förlust att uppstå för MB:et p.g. a. försäljningen. Anskaffningsvärdet är 200 och försäljningen inbringar 200 (aktiekapitalet är ju återställt och uppgår till 200). Däremot har de samlade transaktionerna med DB:et inneburit en förlust för MB:et med $(200, \text{aktiekapital} + 200, \text{KB} - 200, \text{försäljningsintäkt}$

=) 200. Men denna förlust har MB:et fått avdrag för genom avdraget för utgivet KB. Resultatet är riktigt.

Antag istället att MB:et inför avyttringen sätter ned aktiekapitalet till 100 och lämnar resterande som skattefri utdelning. Vid avyttringen fås 100 och en beräknad förlust uppkommer med 100. Om denna förlust inte justeras kommer MB:et medges avdrag med 100 trots att MB:et redan medgetts avdrag för utgivet KB. Med "modell 1" så har DB:et fått 200 i KB och utgivit 100 i utdelning = ingen justering ska ske. Detta torde även bli resultatet av FSU:s lagförslag eftersom överföringen av utdelningen inte skett från "värden som fanns vid tidpunkten för förvärvet av andelen" utan från de värden som bolaget bildades med.

Istället för att sätta ned aktiekapitalet kan MB:et lämna aktieägartillskott med 200 som sedan tas tillbaks som skattefri utdelning. Eller alternativt kan aktieägartillskott först lämnas för att täcka upp förlusten i DB:et och året efter kan KB ges som utnyttjas mot förlusten i DB:et och utdelning därefter ges. Försäljning inbringar 200. Beräknad förlust uppgår i båda alternativen till $(200, \text{aktiekapital} + 200, \text{tillskott} - 200, \text{försäljningsintäkt} =) 200$. Med "modell 1" så har DB:et fått 200 i KB och utgivit 200 i utdelning = ingen justering ska ske.

Enligt FSU:s förslag ska värdeöverföringens storlek beräknas och då ska hänsyn tas till skatteeffekter. Eventuellt ska då inte hela KB beaktas som värdeöverföring till DB:et. Avdrag ska då medges med ett något lägre belopp än 200. Även i detta fall torde dock FSU:s förslag leda till att avdrag medges med hela den beräknade förlusten eftersom överföringen av utdelningen inte skett från "värden som fanns vid tidpunkten för förvärvet av andelen" utan från de värden som överförts genom aktieägartillskottet.

I alla ovan anförda fall har de samlade transaktionerna med DB:et inneburit en förlust för MB:et med $(200, \text{aktiekapital (alt. 100 i fallet med nedsättning av aktiekapitalet)} + 200, \text{KB} - 200, \text{försäljningsintäkt (alt. 100 i fallet med nedsättning av aktiekapitalet)} \text{ samt } + 200 \text{ i aktieägartillskott} - 200 \text{ i utdelning} =) 200$. Denna förlust har MB:et fått avdrag för genom avdraget för utgivet KB. Om ytterligare avdrag medges erhåller MB:et avdrag för mer än den förlust som MB:et gjort, s.k. dubbelt avdrag. Det strider mot principerna för koncernbeskattningen om MB:et får avdrag dels löpande

genom avdraget för KB och dels vid avyttring av DB:et jfr lagrådsremissen, Omstruktureringar och beskattning, sid 111 och SOU 1998:1, sid 132. Jämför också vad Skatterättsnämnden angett i sin motivering i RÅ 1994 ref.22 "kan i praktiken en värdenedgång på dessa tillgångar leda till avdrag två gånger hos samma skattesubjekt.... En sådan konsekvens är knappast förenligt med systemet i stort (att en värdenedgång på en tillgång kan leda till avdrag hos olika subjekt - hos dotterbolaget och hos moderföretaget - följer däremot av kombinationen av löpande beskattning och reavinstbeskattning)."

Resultaten strider även mot synsättet som kommit till uttryck i RÅ 1995 ref. 83, där Regeringsrätten som principiell grund för sitt ställningstagande anför att det skulle strida mot principen om att ett AB:s vinst skall beskattas en gång i bolagssektorn att i det fallet medge avdrag för sådan del av förlusten som motsvarade koncernbidraget från DB:et. Att få avdrag för en förlust dubbelt innebär ju att den kan kvittas mot en vinst som därmed aldrig kommer att beskattas i bolagssektorn.

Med systemet att titta på den "upparbetade vinsten" kommer man tillrätta med detta problem. I ovanstående exempel så finns det ingen "upparbetad vinst" i DB:et eftersom KB:et kvittats mot förlusten i DB:et. Justering av förlusten ska därför ske. Med detta system kommer t. ex. en kvittning mellan av MB:et utgivet KB och mottaget KB i praktiken att ske automatiskt eftersom KB:et från MB:et räknas in i "upparbetade vinstmedel". När KB:et från MB:et ges till DB:et konsumeras det av förluster i DB:et. Härefter finns inget att överföra till MB:et. När sedan vinst uppkommer i DB:et så att KB kan ges till MB:et kommer detta KB att rymmas inom "upparbetade vinstmedel" och någon justering av förlusten ska inte göras. Om vinsten i DB:et istället för att lämnas som KB skattas av i DB:et kommer även utdelning av kvarvarande belopp att rymmas inom "upparbetade vinstmedel".

Exemplen ovan kan varieras med att ett DB, istället för att nybildas, köps för 200, vilket motsvarar tillgångarnas bokförda värde och marknadsvärde och DB:ets aktiekapital. Med "modell 1" blir resultaten desamma som i ovanstående exempel. Med FSU:s förslag ska värdeöverföringens storlek beräknas och då ska hänsyn tas till skatteeffekter. Eventuellt ska då inte hela KB:et beaktas som värdeöverföring till DB:et. Avdrag (en

andra gång vid försäljningen av DB:et) ska då, i fallet att aktieägartillskott ges, medges med ett något lägre belopp än 200.

Finns det något särskiljande i fallet i RÅ 1998 ref. 53 jämfört med de exempel som angetts ovan? Vid första påseende synes det inte vara så. Emellertid synes resultaten strida mot principerna för koncernbeskattningen och mot vad Regeringsrätten tidigare uttalet som sin principiella grund för justering av förlusten i RÅ 1995 ref. 83. Regeringsrätten har inte heller i RÅ 1998 ref. 53 motiverat sitt ställningstagande utifrån ett principiellt resonemang, varför betydande osäkerhet föreligger. Dessa omständigheter talar för att RÅ 1998 ref. 53 kan ha dikterats av speciella förhållanden och att "modell 1" inte ska tillämpas generellt.

Om "modell 1" tillämpas på föreliggande fall kan avdragsgill förlust beräknas enligt följande.

Av S AB erhållna KB uppgår till 128 384 kkr och utdelningar och KB från S AB uppgår till 192 830 kkr. Nettoöverföringen uppgår således till $(192\ 830 - 128\ 384 =) 64\ 446$ kkr. Eventuellt ska nettovärdeöverföringen beräknas till ett högre belopp p. g.a. att värdeöverföringarna i form av KB inte ska beaktas med hela sina nominella belopp. Förlusten ska justeras med 64 446 kkr (eller ett högre belopp) om inte beloppet i sin tur ryms inom "upparbetade vinstmedel" beräknade utan beaktande av erhållna KB. Några "upparbetade vinstmedel" finns inte om erhållna KB räknas bort.

"Modell 1" leder till att T AB eller annat koncernbolag dels kunnat utnyttja förluster i S AB när de utgett KB och fått avdrag för dessa och att T AB medges avdrag en gång till när S AB säljs. Ett sådant resultat synes som ovan anförts strida mot principerna för koncernbeskattningen och vad Regeringsrätten tidigare uttalet som sin principiella grund för justering av förlusten i RÅ 1995 ref. 83. RSV finner därför och med hänsyn till att Regeringsrättens senaste avgörande kan ha dikterats av speciella omständigheter i det enskilda fallet att det finns skäl att vidhålla att beräkningen av den avdragsgilla förlusten sker efter de principer som RSV utvecklat i sitt tidigare yttrande och som enligt RSV:s bedömning ligger i linje med de principer som angetts i RÅ 1995 ref. 83 och som följts upp i RÅ 1997 ref. 11.

Med ett sådant synsätt kan den avdragsgilla förlusten i detta fall som ovan anført beräknas till 1 113 kkr. RSV hemställer att förhandsbesked lämnas med detta innehåll.

Beträffande fråga 1 anförde RSV i huvudsak följande.

De ovillkorliga aktieägartillskott som S AB mottagit från A AB och T AB och som uppgivits uppgå till sammanlagt 140 290 000 kr, får räknas in i omkostnadsbeloppet på aktierna i S AB.

För det fall att Skatterättsnämnden inte skulle godta RSV:s syn på hur frågorna 2 och 3 ska besvaras vill RSV i andra hand att fråga 1 besvaras enligt följande.

RSV yrkar att det aktieägartillskott om sammanlagt 140 290 000 kr som A och T AB givit till S AB ska beaktas som förbättringskostnad och därmed öka omkostnadsbeloppet endast till den del tillskottet inte återfåtts genom skattefri utdelning. Eftersom den skattefria utdelningen uppgått till 131 123 000 kr kommer ökningen av omkostnadsbeloppet med detta synsätt att uppgå till endast (140 290 000 kr - 131 123 000 kr =) 9 167 000 kr. Omkostnadsbeloppet beräknas herefter till (2 000 000 kr + 9 167 000 kr + 4 700 000 kr =) 15 867 000 kr och förlusten till (15 867 000 kr - 15 023 000 kr =) 844 000 kr.

RSV åberopar som stöd härför Regeringsrättens dom den 12 februari 1999, mål nr 3260-1998.

I föreliggande fall har de skattefria utdelningarna inte kunnat lämnats till A och T AB om inte dessa bolag lämnat aktuella aktieägartillskott. Tidsmässigt har största delen av tillskottet getts först och sedan har koncernbidrag getts för att utnyttja avdrag i S AB varefter utdelning skett. Om förhållandena istället skulle ha varit sådana att nedskrivningen i slutet på 1980-talet varit avdragsgill kunde underskottet ha täckts med koncernbidrag redan då. Om sedan bolaget inför en likvidation lämnat tillskott och "tagit tillbaks" detta genom skattefri utdelning förefaller det vara så, i vart fall enligt RSV:s bedömning, att de principer som framgår av Regeringsrättens ovan nämnda dom skulle leda till att endast den del av tillskottet som inte "tagits tillbaka" skulle räknas som förbättringskostnad och därmed öka omkostnadsbeloppet. Denna tolkning av Regeringsrättens dom har Länsrätten i Skåne län gjort i

dom den 30 april 1999, mål nr S510-94, vilken bifogas. Någon avgörande materiell skillnad föreligger inte mellan det fall att tillskott ges först och sedan koncernbidrag eller om tidsordningen är den omvända. Det centrala är, enligt RSV:s bedömning, om den skattefria utdelningen kunnat finansieras med koncernbidragen eller genom annan vinst. I detta fall har koncernbidragen konsumerats av underskotten i S AB och den skattefria utdelningen kunde inte ha lämnats utan medel från aktieägartillskottet.

Det är stötande för rättsordningen om två fall som i materiellt hänseende är lika ska behandlas annorlunda enbart på grund av den tidsordning aktieägartillskott respektive koncernbidrag lämnas. Om en sådan ordning fastställs i praxis kan företagen lätt anpassa sin skatteplanering efter detta. Det är lätt att först lämna tillskott för att täcka ett underskott. Underskottet kan rullas framåt något år för att vid behov användas som kvittning mot mottagna koncernbidrag. Därefter kan skattefri utdelning lämnas så att hela tillskottet fås tillbaka. Om en efterföljande likvidation av dotterbolaget i sådant fall leder till en avdragsgill förlust innebär detta att beskattningen blir förmånligare enbart på grund av att verksamheten organiserats i flera bolag istället för i ett bolag och detta strider mot principerna för koncernbeskattningen. Beskattningen ska så långt som möjligt bygga på objektivt konstaterbara fakta och inte på vad den skattskyldige kan tänkas ha haft för syfte med transaktionerna. Om tidsordningen i detta fall får spela en avgörande roll kommer tillfälligheter och den skattskyldiges mer eller mindre skickliga skatteplanerande att fälla avgörandet och inte en objektiv analys utifrån principerna för koncernbeskattningen.

Skatterättsnämnden, som var enig, beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

T AB (T) är med de beloppsuppgifter som lämnats som förutsättningar för förhandsbeskedet berättigat till avdrag för en realisationsförlust på 67 521 000 kr på grund av likvidationen av S AB (S).

MOTIVERING

Av de uppgifter som lämnats i ärendet framgår att T:s omkostnadsbelopp för aktierna i S enligt 24 § 1 mom.

första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt utgörs av summan av ursprungligt förvärvspris, 2 000 000 kr, likvid vid nyemissioner, 4 700 000 kr och ovillkorade aktieägartillskott, 140 290 000 kr, eller sammanlagt 146 990 000 kr. T har vidare uppgivit att utbetalningen på grund av likvidationen beräknas uppgå till 15 023 000 kr. Likvidationen kommer därför att resultera i en realisationsförlust om 131 967 000 kr. Frågan i ärendet är i vilken mån denna förlust är avdragsgill med hänsyn till följande värdeöverföringar från S. S har till bolag utanför S-koncernen givit koncernbidrag om sammanlagt 61 707 000 kr och (skattefri) utdelning om sammanlagt 131 123 000 kr. Å andra sidan har S från bolag utanför S-koncernen erhållit koncernbidrag med 128 384 000 kr.

Av praxis följer att rätten till avdrag för realisationsförlust vid avyttring av s.k. näringsbetingade aktier skall reduceras om det förekommit värdeöverföringar i form av t.ex. utdelningar och koncernbidrag från det bolag vars aktier avyttras (det sålda bolaget), jfr RÅ 1997 ref. 11. Av det nu nämnda fallet framgår emellertid att avdraget ej skall reduceras om överföringarna tagits från vinstmedel som upparbetats i det sålda bolaget under avyttrande företags innehavstid. Detsamma får anses gälla om överföringarna kunnat tas från koncernbidrag som det sålda bolaget erhållit från andra bolag än egna dotterbolag, jfr RÅ 1998 ref. 53. Mot bakgrund härav finner nämnden att T:s avdrag för realisationsförlust skall reduceras med det belopp varmed av S givna koncernbidrag och utdelningar överstiger summan av de koncernbidrag som S erhållit eller med 64 446 000 kr (= 61 707 000 + 131 123 000 - 128 384 000). Givet att det ej förekommit andra än angivna värdeöverföringar från S och att de ej kunnat tas från andra i S uppkomna vinstmedel än mottagna koncernbidrag och aktieägartillskott skall - med de siffermässiga och andra förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet - T:s avdrag för realisationsförlust beräknas till 67 521 000 kr (= 131 967 000 - 64 446 000)."

Kommentar:

Rättsläget beträffande hur beräkning av avdragsgill verklig förlust ska ske vid avyttring av ett dotterbolag, när värdeöverföringar från dotterbolaget till annat bolag inom koncernen förekommit, är osäkert. RSV kommer därför att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 2 juni 1999.

Frågor om beräkning av verklig realisationsförlust vid avyttring av dotterbolag. Bl.a. fråga om överföring av latent förlustavdrag genom 2 § 4 mom. 9 st. SIL ska påverka beräkningen.

Inkomsttaxering 1999-2002

Av ansökningen framgick i huvudsak följande.

V AB är moderbolag i en koncern där flera underkoncerner ingår. Moderbolaget i en av underkoncernerna är H AB. Denna underkoncern bildades 1991. H-koncernen består av ett tiotal bolag. Då dessa branscher haft problem med konjunkturen under större delen av 90-talet har förluster uppstått i denna underkoncern.

V-koncernen har under senare delen av 1997 genomfört en total omstrukturering av verksamheten. Fyra stycken affärsområden har bildats. Samtliga företag i koncernen, bortsett från H AB, har placerats i det affärsområde där de anses tillhöra. Omstruktureringen syftar till att skapa en mera enhetlig, överskådlig och lätthanterlig koncernstruktur. Genom att bilda affärsområden kommer betydande fördelar att uppnås både affärsmässigt och organisatoriskt. Verksamheterna bedöms ha större möjligheter att delta i strukturaffärer och framtida expansion bör därmed underlättas betydligt. Affärsområdena kan forma sin egen organisation, affärsidé, mål och strategi för att vara framgångsrika i framtiden.

Som ett led i omstruktureringen har då bland annat H AB försålt alla bolag till andra underkoncerner (affärsområden) i V-koncernen. Försäljningen av dessa bolag har skett till marknadspriser eller till pris över marknadsvärden. Två av bolagen har haft skattemässiga anskaffningsvärden som varit högre än bolagens marknadsvärden. De realisationsförluster som uppkommit på grund härav har H AB i enlighet med 2 §

4 mom. 9 st. SIL inte medgetts avdrag för och de skattemässiga anskaffningsvärdena har övertagits av förvärvarna. Den sammanlagda skillnaden mellan de två sålda bolagens skattemässiga anskaffningsvärden och deras marknadsvärden (= överlåtelsepriser) uppgick till 18 938 068 kr.

Alla de försålda verksamheterna kommer att vara kvar inom V-koncernen. Eftersom H AB inte placerats i någon av de nybildade affärsområdena är bolaget ett fristående bolag helägt av V AB. H AB bedriver ingen verksamhet och ingår av naturliga skäl inte i något affärsområde. Eftersom V-koncernen inte har någon nytta av bolaget avser V AB, att som ett sista steg i omstruktureringen, likvidera H AB.

De frågor som prövades i ärendet är följande.

1. Ska den beräknade realisationsförlusten som uppkommer när H AB likvideras minskas med hänsyn till de "skattemässiga värdeöverföringar" om 18 938 068 kr som gjorts till bolag inom V-koncernen?

2. Utgör den omständigheten att H AB sålt alla sina bolag för pris ej understigande deras respektive marknadsvärde till andra bolag inom V-koncernen och att dessa bolag finns kvar inom koncernen i sig ett hinder mot att V AB medges avdrag för realisationsförlusten vid likvidationen av H AB?

3. Ska den beräknade realisationsförlusten som uppkommer när H AB likvideras minskas med hänsyn till att H AB gett ovillkorliga aktieägartillskott till av H AB helägda aktiebolag?

Skatterättsnämnden, som var enig, beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

V AB:s (V) avdrag för realisationsförlust på grund av likvidationen av H AB skall minskas med 18 938 068 kr.

MOTIVERING

Enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet kommer likvidationen av H, som är ett helägt dotterföretag till V, att resultera i en realisationsförlust för V.

Nämnden gör följande bedömning.

Den omständigheten att H överlåtit tillgångar till pris ej understigande marknadsvärdet till andra företag inom den del av V-koncernen som ej ingick i H-koncernen hindrar inte i och för sig att V medges avdrag för angivna realisationsförlust, jfr RÅ 1994 ref. 22.

Av de skäl som anförts av Skatterättsnämnden i det nyss nämnda referatfallet bör dock avdrag för realisationsförlust på aktier i dotterföretag ej medges i den mån det förekommit sådana "skattemässiga värdeöverföringar" som där anges. I ärendet har uppgivits att sådana överföringar har skett från H till ett belopp om 18 938 068 kr. V bör därför inte medges avdrag för realisationsförlust på aktierna i H i motsvarande mån.

De ägartillskott som H givit till helägda dotterbolag är inte sådana värdeöverföringar som skall minska rätten till ifrågavarande avdrag."

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 2/99

- [SRN:s förhandsbesked den 10 december 1998.](#) Återköp av pensionsförsäkring
 - [SRN:s förhandsbesked den 18 november 1998.](#) Fråga om verksamhet var yrkesmässig
 - [SRN:s förhandsbesked den 18 november 1998.](#) Fråga om skattskyldighet för mervärdeskatt för ideell förening
 - [SRN:s förhandsbesked den 25 november 1998.](#) Reklamskatt. Fråga om reklam offentliggjorts inom landet
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 januari 1999.

SRN:s förhandsbesked den 10 december 1998

Återköp av pensionsförsäkring

Inkomsttaxering 1999-2001.

N hade i X Försäkring Liv (livbolaget) tecknat en pensionsförsäkring med ett vid teckningstillfället tekniskt återköpsvärde av 121 923 kr. Han hade från livbolaget erhållit ett erbjudande om att få försäkringskapitalet omplacerat i en pensionsförsäkring i X Försäkring Fond (fondbolaget). Han övervägde att godta erbjudandet men var tveksam till om inte gällande återköpsregler i kommunalskattelagen skulle lägga hinder i vägen för en sådan åtgärd.

N frågade om han utan föregående dispensprövning av skattemyndighet och utan att skatteplikt uppkom för honom kunde återköpa försäkringen i livbolaget och därefter omplacera återköpsbeloppet i en pensionsförsäkring hos fondbolaget (fråga 1). Vidare frågade han vad som i nu berört hänseende skulle gälla om han i stället för att anta erbjudandet instruerade livbolaget att föra över kapitalet till individuellt pensionssparande i X-Banken (fråga 2).

SRN meddelade följande förhandsbesked:

En utbetalning av pensionsförsäkringens värde från X Försäkring Liv (livbolaget) till X Försäkring Fond (fondbolaget) eller till individuellt pensionssparande i X-Banken medför beskattning av N såsom för återköp enligt 32 § 1 mom tredje stycket KL.

Följande motivering gavs:

N har tecknat en pensionsförsäkring i livbolaget. Försäkringens tekniska återköpsvärde är i dag 121 923 kr.

Ansökan om förhandsbesked synes avse om värdet av pensionsförsäkringen utan återköp kan överföras från livbolaget till fondbolaget eller till ett individuellt pensionssparande i X-Banken enligt lagen (1993:931) om individuellt pensionssparande.

Överföringarna enligt ansökan innefattar sådana dispositioner som enligt nämndens mening måste ske genom återköp.

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 januari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 18 november 1998

Fråga om verksamhet var yrkesmässig

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökanden avsåg att driva verksamhet genom att söka efter stulna motorfordon. När något stulet fordon påträffades skulle detta förhållande meddelas till trafikförsäkringsbolagen. Bolagen betalade vanligtvis en ersättning för en sådan uppgift med f.n. 300 kr. Sökanden frågade om han skulle beskattas för sådan ersättningar om han vid enstaka tillfällen erhöll dem och alternativt om han yrkesmässigt sökte och rapporterade

stulna fordon.

SRN redogjorde inledningsvis för gällande lagstiftning och anförde bl.a. följande:

Omsättningskravet som ett villkor enligt bestämmelserna för skyldighet att betala skatt medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94 s. 134 f).

SRN gjorde följande bedömning.

Fråga 1

Om X under de för frågan angivna förutsättningarna till berört försäkringsbolag lämnar upplysningar om ett eller flera påträffade fordon som anmälts som stulna och för detta erhåller ett visst belopp utgör detta inte ersättning för en tjänst som X enligt avtal skall tillhandahålla försäkringsbolaget. Verksamheten är inte heller yrkesmässig i mervärdesskattehänseende. Någon skattskyldighet enligt ML som hänför sig till utbetalt belopp uppkommer därför inte för X.

Fråga 2

Enligt förutsättningarna för frågan skall några avtal inte ingås med försäkringsbolagen. Vid sådant förhållande föreligger inte någon omsättning i mervärdesskattehänseende och skattskyldighet uppkommer därmed inte heller i detta fall för X.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 januari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 18 november 1998

Fråga om skattskyldighet för mervärdeskatt för ideell förening.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

En ideell förening bedrev ett projekt, som riktade sig till flyktingar och invandrare, som varit utsatta för organiserat våld, tortyr, krig och andra övergrepp i sitt hemland. Projektet syftade till att erbjuda meningsfull sysselsättning vid arbetslöshet, motverka passivisering, upprätthålla och utvidga den svenska ordförståelsen, ge aktuell samhällsinformation och behandling, utredning och vägledning. Projektet finansieras huvudsakligen med bidrag från länsarbetsnämnden och X kommun och även EU-bidrag har sökts. I projektet ingick legotillverkning vilken syftar till att ge deltagarna arbetsträning under verklighetsnära förhållanden och fungerar också som terapi åt personer som är psykosocialt drabbade. Intäkterna från legotillverkningen beräknas till drygt 100 000 kr för 1998. Eventuellt överskott av verksamheten används inom projektet för att förbättra arbetsplatsmiljön m.m. De företag för vilka legoarbetena utförs tillhandahåller såväl arbetsmaterial som verktyg.

SRN redogjorde inledningsvis för den aktuella lagstiftningen och anförde:

Skattskyldig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är bl.a. den som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 § första stycket 1 ML). Som yrkesmässig verksamhet räknas inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken föreningen är frikallad från skattskyldighet enligt 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, (4 kap. 8 § ML).

Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL frikallas ideella föreningar som uppfyller i fjärde stycket samma moment angivna villkor från skattskyldighet bl.a. för sådan inkomst som hänför sig till särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse och som till huvudsaklig del härrör från

verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Inkomst av verksamhet, som inte har annat samband med det ideella arbetet än att den skall finansiera detta, skall dock enligt andra stycket sista meningen anses sakna naturlig anknytning till en förenings allmännyttiga ändamål.

SRN gjorde därefter följande bedömning.

Föreningen är en sådan ideell förening som avses i 7 kap. 5 mom. fjärde stycket SIL. Projektet "X" får med hänsyn till sitt innehåll anses ingå i föreningens allmännyttiga verksamhet att i enlighet med § 4 av grundstadgarna i Stadgar för Y bl.a. fortlöpande undersöka behovet av humanitära insatser, nationellt och internationellt och utforma sina insatser till hjälp och stöd för de mest utsatta. På grund av vad som upplysts om den i projektet ingående legotillverkningen får enligt nämndens mening även denna verksamhet i sin nuvarande form och omfattning anses utgöra en del av föreningens humanitära verksamhet och därmed ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Oavsett om legotillverkningen är hänförlig till rörelse eller inte är föreningen därför enligt 7 kap. 5 mom. SIL frikallad från skattskyldighet för inkomst av verksamheten. Med hänsyn härtill är verksamheten inte att betrakta som yrkesmässig i mervärdesskattehänseende. Omsättning i verksamheten medför därför inte skattskyldighet till mervärdesskatt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 januari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 25 november 1998

Reklamskatt

Fråga om reklam offentliggjorts inom landet.

Omständigheterna var i huvudsak följande . Sökanden, som drev en flygplats, upplät reklamplatser i en byggnad, som användes som terminalhall för utrikesflyg.

Sökanden frågade om reklamskatt skulle tas ut eller inte

för sålda reklamplatser som var placerade på flygplatsen i terminalhallen efter passkontrollen.

SRN redovisade inledningsvis de ifrågavarande bestämmelserna i lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL). Enligt 1 § första stycket RSL skall reklamskatt erläggas till staten för, såvitt nu är av intresse, reklam som är avsedd att spridas inom landet i annan form än annons.

SRN gjorde därefter följande bedömning.

Av förarbetena till RSL (SOU 1972:6 s. 93) framgår att reklamskatten skall vara begränsad till reklam som sker i Sverige för den svenska marknaden. Reklam som framställs här med uppenbarligen är avsedd för spridning utomlands bör enligt dessa uttalanden därför inte beskattas.

Av handlingarna framgår att de ifrågavarande reklamutrymmena upplåts till kommuner, data- och industriföretag m.fl. för att återge reklam för deras verksamhet och produkter. Reklamplatserna är placerade i en byggnad på svenskt territorium och reklamen offentliggörs och sprids således inom landet. Det förhållandet att byggnaden används som terminalhall för utrikesflyg och att reklamplatserna är placerade efter passkontrollen för avgående flyg medför ingen annan bedömning. Bolaget är således skattskyldigt till reklamskatt för offentliggörandet av den ifrågavarande reklamen.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

23/99

OBS! Fr.o.m. augusti 1999 kommer rättsfallsprotokoll nr. 22 - 39/1998 att tas bort.

- [RR:s dom den 15 juni 1999, mål nr 4795-1998.](#) Beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker från land som är medlem i Europeiska unionen; fråga om en alkoholvara kan bli föremål för upprepad punktbeskattning i Sverige
 - [RR:s dom den 15 juni 1999, mål nr 5037-1997.](#) Dryckesskatt. Bryggeris rätt till avdrag för drycker som har utförts ur landet; fråga bl.a. om rätt till avdrag förelegat när inte bryggeriet självt, utan inhemska köpare, har fört ut dryckerna; tillämpning av den numera upphävda lagen (1977:306) om dryckesskatt
 - [KR:s i Göteborg dom den 9 juni 1999, mål nr 2654-1998.](#) Köpare av filmrättighet medgavs ej direktavdrag eller värdeminskningssavdrag då den film som omfattades av rättigheten ej färdigställdes och levererats så att rättigheten kunnat utnyttjas under köparens aktuella räkenskapsår
 - [KR:s i Jönköping dom den 2 juni 1999, mål nr 1730-1998.](#) Fråga om frikallelse från skattskyldighet för en kulturfond
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 juni 1999, mål nr 4985-1998.](#) Avdrag för förlust vid avyttring av hyresrätt. Skattetillägg
 - [KR:s i Göteborg dom den 11 juni 1999, mål nr 456-1997.](#) Fråga om avdrag för kostnader infriade för sålt bolags räkning är att anse som ovillkorat aktieägartillskott vid reavinstberäkning
 - [SRN:s förhandsbesked den 7 juni 1999.](#) Investmentbolag och fusion. Fråga om skattekonsekvenser när ett helägt dotterbolag genom fusion går upp i ett moderbolag som är investmentbolag
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

RR:s dom den 15 juni 1999, mål nr 4795-1998.

Beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker från land som är medlem i Europeiska unionen; fråga om en alkoholvara kan bli föremål för upprepad punktbeskattning i Sverige.

RR har i en dom den 15 juni 1999 prövat en fråga om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker från land som är medlem i Europeiska unionen.

En person hade vid inresa med flyg till Sverige från England, utöver vad som skattefritt får medföras för privat bruk, fört med sig en flaska vodka som han tidigare inköpt i Sverige i en systembolagsbutik. Då alkoholvaran således redan en gång varit föremål för punktbeskattning i Sverige var frågan i RR om varan under angivna omständigheter på nytt kunde bli föremål för en sådan beskattning här.

RR - som har besvarat frågan nekande - har uttalat att denna frågeställning bör besvaras mot bakgrund av den EG-rättsliga reglering och de allmänna principer om fria varurörelser inom den inre marknaden som gällande svensk lagstiftning vilar på.

Härefter har RR hänfört sig till artikel 8 i rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 om allmänna regler för punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor, det s.k. cirkulationsdirektivet, och uttalat att en av huvudprinciperna i detta direktiv är att privatpersoner för eget bruk fritt kan köpa beskattade varor i vilket EU-land som helst och att varorna sedan fritt kan medföras till ett annat EU-land utan beskattningskonsekvenser.

RR har också redogjort för det tidsbegränsade undantag från den ovan angivna huvudprincipen som Sverige medgavs vid EU-inträdet, på de villkor som stadgades i artikel 26 i cirkulationsdirektivet, och som har förlängts genom den ändring av artikeln som skedde genom rådets direktiv 96/99/EG. Undantaget innebär, efter ändringen, att Sverige har medgetts rätt att fram till den 30 juni år 2000 fortsätta att tillämpa vissa kvantitativa restriktioner beträffande den kvantitet alkohol- och

tobaksvaror som privatpersoner får föra in för eget bruk utan betalning av ytterligare punktskatt.

Vid sin tolkning har RR uttalat bl.a. att syftet med undantagsbestämmelsen i artikel 26 får anses vara att dämpa effekterna av de skillnader i skattesatser som finns mellan EU-länderna samt att detta sker genom att alkoholvaror som införs till Sverige av privatpersoner för deras eget bruk, utöver viss fri kvantitet, beskattas så att prisnivån inte blir väsentligt lägre än om varorna inköpts i Sverige och påförts svensk alkoholskatt.

RR har också anfört bl.a. följande;

Med hänsyn till att det undantag Sverige medgett i cirkulationsdirektivet utgör undantag från en grundläggande princip för den inre marknaden kan någon extensiv tolkning av undantagsbestämmelsen inte komma i fråga. Detsamma gäller de på undantaget grundade bestämmelserna i privatinförsellagen.

Här kan till en början erinras om att cirkulationsdirektivet har till syfte att undvika att dubbelbeskattning sker genom att en och samma vara punktbeskattas i flera medlemsstater. I förevarande fall är emellertid fråga om Sverige såsom beskattningsland äger rätt att ta ut skatt för samma vara vid två tillfällen. Undantagsbestämmelsen i artikel 26 avser i princip inte denna form av dubbelbeskattning. En sådan beskattning, där en gränspassage utlöser beskattning, går inte heller i övrigt att förena med de principer som direktivet vilar på. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av syftet med Sveriges undantag kan det knappast hävdas att stöd finns för en tolkning av denna bestämmelse som innebär att man från svensk sida skulle ha rätt att, vid en privatpersons återinförsel av en alkoholvara som tidigare varit föremål för punktbeskattning i Sverige, på nytt få beskatta varan vid inresa från annat EU-land. Nu aktuella bestämmelser i införsellagen skall då också förstås så att de inte medger skatteuttag i en sådan situation.

RR finner därför att grund saknas för att ta ut skatt vid en privatpersons införsel av alkoholvaror för eget bruk från ett EU-land i det fall det är utrett att varorna ursprungligen inköpts av honom i Sverige och svensk alkoholskatt uttagits för dem. Detta innebär inte att varje påstående från en inresande om att medförda alkoholvaror inköpts i Sverige behöver godtas. Att inköpa alkoholvaror i Sverige för att därefter föra dem

till ett annat EU-land och sedan åter in i Sverige ter sig inte som en naturlig åtgärd, särskilt inte om det rör sig om mer än en obetydlig kvantitet. Det bör därför åvila den som framställer ett sådant påstående att styrka detta. RR har sålunda, avslutningsvis, anfört att den aktuella personens uppgift att han förvärvat den ifrågavarande alkoholvaran på Systembolaget i Sverige hade lämnats obestridd, att utredningen i målet gav stöd åt antagandet att uppgiften var riktig, samt, att RR därför i likhet med KR fann att personen inte var skyldig att betala skatt enligt privatinförsellagen för den aktuella varan.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

RR:s dom den 15 juni 1999, mål nr 5037-1997

Dryckesskatt. Bryggeris rätt till avdrag för drycker som har utförts ur landet; fråga bl.a. om rätt till avdrag förelegat när inte bryggeriet självt, utan inhemska köpare, har fört ut dryckerna; tillämpning av den numera upphävda lagen (1977:306) om dryckesskatt

RR har i dom den 15 juni 1999, med tillämpning av den numera upphävda lagen (1977:306) om dryckesskatt, haft att pröva rätten till avdrag för drycker som har utförts ur landet.

Vid en revision hos det i målet aktuella bryggeriet (bolaget) granskades bl.a. den försäljning av malt- och läskedrycker som bolaget i deklARATIONERNA avdragit som export under tiden 1991-01-01 - 1992-01-31. Vissa fakturor avsåg sådan försäljning som skett till svenska kunder varvid kunderna själva hade hämtat eller fått varorna levererade till sig inom landet. Kunderna hade därefter i sin tur enligt uppgift från bolaget utfört varorna ur Sverige. För vissa leveranser fanns utförselanmälan eller exportattest och för vissa andra importanmälan från respektive land. För åter andra saknades utförseldokumentation.

RSV fann att något rätt till avdrag för export inte fick göras och beslutade att åter påföra bolaget avdragen dryckesskatt samt påförde skattetillägg.

Bolaget överklagade till KR som avslog överklagandet, varefter bolaget sålunda fullföljde sin talan i högsta instans.

I sina skäl har RR inledningsvis redogjort för tillämpliga lagrum. Enligt 9 § andra stycket i lagen om dryckesskatt inträder, såvitt var av intresse i målet, skattskyldighet för tillverkare när skattepliktig dryck levereras till köpare. Av 13 § första stycket 1 samma lag framgår att avdrag i deklaration får göras bl.a. för skatt på drycker som har utförts ur landet.

Härefter har RR (majoriteten) anfört;
Avdragsrätt enligt lagen om dryckesskatt föreligger alltså när skattskyldig själv eller någon annan för hans räkning levererar drycker till en plats utanför landet. Om en svensk köpare däremot hämtar dryckerna hos säljaren för vidaretransport ut ur landet kan någon leverans utom landet inte anses ha skett. Inte heller är detta fallet om dryckerna levereras till svenska kunder inom landet, även om dessa avser att sända dryckerna utomlands.

- - -

Av vad bolaget uppgivit om de aktuella försäljningarna får anses framgå att varorna levererats till köparna inom landet. Oavsett om varorna senare faktiskt förts ut ur landet av köparna eller inte har bolaget inte rätt till avdrag för skatten på varorna enligt bestämmelsen i 13 § lagen om dryckesskatt.

Bolaget får genom att behandla de aktuella försäljningarna som exportförsäljningar anses ha lämnat en oriktig uppgift. Skattetillägg skall därför påföras. Skäl för eftergift föreligger inte.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 9 juni 1999, mål nr 2654-1998

**Köpare av filmrättighet medgavs ej direktavdrag eller
värdeminskningssavdrag då den film som omfattades av
rättigheten ej färdigställts och levererats så att
rättigheten kunnat utnyttjas under köparens aktuella
räkenskapsår.**

Inkomsttaxering 1989

Skattskyldig redovisade underskott av rörelse i handelsbolag. Underskott hade uppkommit till följd av att handelsbolaget gjort omedelbart avdrag för utgifter för en förvärvad filmrättighet. Filmrättigheten förvärvades den 3 juni 1988 och betalades på räkenskapsårets sista dag den 30 juni 1988 men gällde fr.o.m. den 1 juli nästföljande räkenskapsår och tre år framåt.

Såväl LR som KR vägrade helt avdrag för det räkenskapsår som avslutades den 30 juni 1998.

KR:s bedömning;

KR instämmer i LR:s bedömning att HB:s utgift för anskaffningen av filmrättigheten endast får dras av enligt reglerna om räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning. Detta förutsätter emellertid att filmrättigheten har förvärvats och levererats. Förvärvet skedde den 3 juni 1988, dvs. under beskattningsåret. Frågan blir då när filmrättigheten kan anses levererad. För rätt till värdeminskningssavdrag bör krävas att den film som omfattas av rättigheten har färdigställts och levererats till bolaget så att rättigheten kunnat utnyttjas. Enligt avtalet om förvärvet av visningsrätten gällde denna från och med den 1 juli 1988, dvs. efter utgången av det beskattningsår som målet gäller. Rätt till värdeminskningssavdrag föreligger därför inte vid aktuell taxering.

Kommentar: jfr rättsfallsprotokoll 19/94, KR med samma utgång samt RÅ82 1:42 avseende materiella tillgångar.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

KR:s i Jönköping dom den 2 juni 1999, mål nr 1730-1998.

Fråga om frikallelse från skattskyldighet för en kulturfond.

Inkomsttaxering 1995

Överklagande av den skattskyldige.

Skattemyndigheten beslutade i november 1995 att beskatta P:s Kulturfond för ränta med 83 007 kr samt för förmögenhet 1 561 669 kr.

Kulturfonden överklagar beslutet och yrkar att fonden skall frikallas från skattskyldighet.

LR avslog överklagandet och anförde följande.

Av P:s testamente, framgår att 150 000 kr skall avsättas till en fond, benämnd P:s Kulturfond med syfte att inom kyrkoförsamlingen främja kulturella ändamål. Av punkten 1 framgår att kyrkorådet utses till förvaltare. Av punkten 3 framgår att den utdelningsbara delen av avkastningen skall användas enligt följande.

- a) Kyrkan: för främjande av gudstjänst- och andaktsliv, för kyrklig konst samt för övrigt till kyrkliga ändamål inom församlingen.
- b) Hembygdsvård.
- c) Kulturminnesvård.
- d) Främjande av intresset för svensk litteratur och konst.

Beträffande sistnämnda ändamål anges att bidraget kan utgå till såväl allmänna inrättningar, såsom församlingshem, skolor, vårdhem och dylikt som till inom församlingen kyrkoskrivna, bosatta enskilda personer. Det framgår vidare att förvaltningsorganet äger rätt att på bästa sätt fördela bidragen även avseende fördelningen mellan ovannämnda fyra ändamål.

Enligt 7 § 3 mom SIL frikallas församlingar från skattskyldighet för all inkomst.

Enligt 7 § 6 mom första stycket SIL frikallas vissa institutioner och stiftelser från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Det gäller bl.a. stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande.

P:s kulturfond skall främja kulturella ändamål inom församlingen och förvaltare av fonden är kyrkorådet i församlingen.

SKM anser inte att P:s Kulturfond är en sådan osjälvständig fond där förvaltarens skatteregler kan bli tillämpliga utan att det i stället är en fond som har ett i förhållande till förvaltaren helt fristående ändamål. Myndigheten anser vidare att kulturfonden inte på grund av sin samhörighet i vissa avseenden med kyrkan, är berättigad till den skattelättnad som gäller för kyrkor.

Kyrkorådets ordförande uppger som företrädare för kulturfonden bl.a. följande. Styrelsens uppgifter har i testamentet givits åt kyrkorådet. Anslag ur fonden ges huvudsakligen till kyrkliga ändamål. Den verksamhet fonden stöder är öppen för alla. Främjandet av "hembygds- och kulturminnesvård" samt "svensk litteratur och konst" sker i anslutning till den verksamhet som fonden huvudsakligen avser att tillgodose, dvs även detta har en klart kyrklig och offentlig profil.

LR gjorde följande bedömning;

Av praxis framgår att en fond donerad till svenska kyrkan där mottagaren har fri dispositionsrätt till avkastningen skall skatterättsligt jämföras med kyrkans egendom. Någon sådan fri dispositionsrätt föreligger inte när det gäller P:s Kulturfond. Stiftelsens ändamål är inte heller sådant att den på grund härav kan anses vara begränsat skattskyldig.

LR delar SKM:s uppfattning att P:s Kulturfond inte kan frikallas från skattskyldighet i enlighet med bestämmelserna i 7 § 3 mom SIL och inte heller räknas som begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom första stycket samma lag.

Kulturfonden överklagade till KR som avslog överklagandet och anförde;

Av 6 § 1 mom SIL framgår att stiftelser är skyldiga att erlägga skatt för inkomst om inte annat är föreskrivet i den lagen.

Enligt 7 § 3 mom SIL frikallas bl.a. staten, kommuner och andra menigheter från all skattskyldighet enligt den lagen. Det kan anmärkas att med andra menigheter avses bl.a. svenska kyrkan och dess församlingar.

Av 7 § 6 mom första stycket SIL framgår att kyrkor frikallas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse. Av andra stycket samma moment framgår, att med kyrka avses en till svenska kyrkan hörande lokalkyrka, domkyrka e.d. i dess egenskap av ägare till för svenska kyrkans verksamhet avsedd egendom.

Enligt första stycket sist nämnda moment är vidare likaledes frikallade från skattskyldighet - för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse - stiftelser som har till huvudsakligt ändamål att under samverkan med militär eller annan myndighet stärka rikets försvar eller att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn eller lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller utöva hjälpverksamhet bland behövande eller främja vetenskaplig forskning eller nordiskt samarbete. Frågan om skattskyldigheten för stiftelse skall, enligt tredje stycket samma moment, bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. En stiftelse som i sin verksamhet främjar flera ändamål, är hänförlig under detta moment om verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som sägs i första stycket. Detta anses vara fallet, om i verksamheten endast i ringa omfattning främjas ändamål av annan art.

Av 6 § 1 mom första stycket SFL, i den lydelse som är tillämplig vid 1995 års taxering, framgår att andra stiftelser än familjestiftelser är skyldiga att erlägga skatt för förmögenhet, dock endast om och i den mån de är skyldiga att erlägga skatt för inkomst och om inte annat följer av femte stycket. Av femte stycket samma moment framgår att skattskyldiga som avses i 7 § 3-6

mom SIL är frikallade från skattskyldighet för förmögenhet. KR gör följande bedömning; P:s kulturfond är en stiftelse. Fonden förvaltas av kyrkorådet i församlingen och är därigenom anknuten till sådant skattebefriat subjekt som avses i 7 § 3 mom SIL. För att förvaltarens skatteregler skall bli tillämpliga krävs emellertid att de fonderade medlen mottagits med fri dispositionsrätt, antingen utan att vara avsedda för visst givet ändamål eller för sådant ändamål som sammanfaller med förvaltarens.

För P:s kulturfond gäller att större delen av fondens avkastning årligen skall delas ut såsom bidrag för vissa, i stiftelseförordnandet angivna ändamål. Förvaltarens dispositionsrätt är därigenom uttryckligen begränsad. Vidare kan de ändamål som fonden enligt förordnandet avser att främja, inte anse sammanfalla med förvaltarens. P:s kulturfond kan därför inte frikallas från skattskyldighet med stöd av 7 § 3 mom SIL.

P:s kulturfond kan inte hänföras till begreppet "kyrka" sådant det definieras i 7 § 6 mom andra stycket SIL. - De ändamål fonden har att främja är dels av kyrkligt, dels av allmänt kulturellt slag. Stiftelser vars verksamhet har till syfte att främja kyrkliga eller religiösa ändamål omfattas inte av bestämmelsen i 7 § 6 mom första stycket SIL.

Inte heller har den verksamhet P:s kulturfond främjar i övrigt huvudsakligen att tillgodose ändamål av sådan beskaffenhet som avses i sistnämnda lagrum. Förutsättningar att betrakta P:s kulturfond som stiftelse som frikallas från skattskyldighet enligt 7 § 6 mom SIL föreligger därför inte.

Eftersom P:s kulturfond således inte kan frikallas från skattskyldighet för inkomst med stöd av 7 § SIL, följer att fonden även är obegränsat skattskyldig för förmögenhet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 14 juni 1999, mål nr 4985-1998

Avdrag för förlust vid avyttring av hyresrätt. Skattetillägg.

Inkomsttaxering 1996.

AB A yrkade förlust vid avyttring av en hyresrätt med 1 milj. kr. SKM vägrade avdraget.

SKM:s motivering var att bolaget förvärvat ifrågavarande hyresrätt för 1 milj. kr och därefter avyttrat den utan vederlag. Av avtalet den 21 april 1995 rörande AB A:s förvärv av hyresrätten framgår att avsikten med förvärvet redan från början varit att hyresrätten skulle transporteras till AB B, det företag som sedermera förvärvade den från AB A. Att så skulle ske var också enligt avtalet en förutsättning för AB A:s förvärv. SKM konstaterade att köp och försäljning skett inom en mycket kort tidsrymd. Förvärvet har skett från en utomstående, varför vad som erlagts för hyresrätten får anses utgöra marknadspriset, medan det företag till vilket hyresrätten avyttrats, AB B, är hyresvärd till AB A. Enligt SKM har en revidering av hyressättningen skett som medfört en lägre hyra för AB A, vilket innebär att bolaget får förutsättas ha erhållit kompensation i form av lägre framtida hyra genom att överlåta hyresrätten utan vederlag. SKM ansåg därför att någon verklig förlust som är skattemässigt avdragsgill inte uppkommit. SKM ansåg att det var fråga om en förskottshyra som vid tillämpning av skattetilläggsreglerna skulle jämföras med ett periodiseringsfel. Beräkningen av skattetillägg gjordes därför efter 20 procent.

AB A överklagade SKM:s beslut. I första hand yrkade det avdrag för förlusten på 1 milj. kr. I andra hand yrkade det avdrag för hyresrätten i form av årlig avskrivning.

LR fann att någon verklig förlust inte hade uppkommit. Eftersom överlåtelsen av hyresrätten till annat företag hade skett med tillträde den 10 november 1995 och hyresavtalet mellan AB A och det förvärvande bolaget gäller från och med den dagen har överlåtelsen av hyresrätten skett efter taxeringsårets utgång. Då den i målet aktuella taxeringen omfattade tiden före den 1

sept 1995 ansåg länsrätten att AB A inte hade rätt till avdrag för värdeminskning. Skäl för eftergift av skattetillägget ansågs inte föreligga.

AB A överklagade LR:s beslut och bestred att det finns något konkret stöd för SKM:s och LR:s uppfattning att AB A skulle fått ekonomisk kompensation i uppgörelsen med nuvarande hyresvärd, till vilken hyresrätten överlåtits. Om det verkligen skulle vara så att det nya hyresavtalet har ett ekonomiskt värde för bolaget kommer AB A att med den bedömning som länsrätten gjort att under en följd av år få lägre hyror och därmed högre vinst med åtföljande bolagsskatt. Kostnaden för att erhålla denna lägre hyreskostnad måste, enligt AB A, vara avdragsgill.

KR anförde följande i domen;
KR finner lika med LR att avyttringen av hyresrätten till lokalen utan vederlag till AB B - oavsett om bolaget senare kan erhålla ekonomiska fördelar i avtal med fastighetsbolaget - inte medför rätt till avdrag såsom för förlust vid avyttring av anläggningstillgång. På sätt LR redovisat kan frågan om rätt till årliga värdeminskningsavdrag inte prövas i detta mål. I fråga om skattetillägget instämmer KR i LR:s bedömning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 11 juni 1999, mål nr 456-1997

**Fråga om avdrag för kostnader infriade för sålt bolags
räkning är att anse som ovillkorat aktieägartillskott vid
reavinstberäkning.**

Inkomsttaxering 1994.

En fysisk person (GM), som var ensam ägare till ett X AB, slöt den 1 mars 1993 avtal med bolaget om att de betalningar han gjort och framdeles skulle komma att erlägga för bolagets räkning skulle ses som ovillkorliga aktieägartillskott i den mån han inte fick betalt av bolaget härför. Den 23 mars 1993 sålde han samtliga aktier i X AB och slöt ett muntligt avtal med förvärvaren om att vad han för bolagets räkning skulle komma att

betala efter aktieöverlåtelsen skulle anses utgöra ovillkorliga aktieägartillskott. Anledningen till att han efter aktieöverlåtelsen gjort utbetalningar för bolagets räkning uppgavs vara att de ifrågavarande kostnaderna om c:a 240 000 kr uppkommit under hans tid som aktieägare.

SKM vägrade avdrag för nämnda kostnader som del av anskaffningskostnad för de avyttrade aktierna. Som stöd för att vägra yrkat avdrag anförde SKM bl.a. att bolagets revisor intygat att betalningarna gjorts för köparens räkning samt att det av förvaltarberättelsen framgick att det efter aktieöverlåtelsen inte längre fanns någon affär kvar att sköta i bolaget. Tillgångarna i bolaget såldes omgående av köparen på den "svarta marknaden".

GM överklagade och LR avslog överklagandet med bl.a. följande motivering; Av handlingarna i målet framgår emellertid att samtliga utbetalningar för vilka GM yrkar avdrag har skett sedan han inte längre var ägare till aktierna i bolaget, alltså efter aktieöverlåtelsen den 26 mars 1993. Med hänsyn härtill och då det inte visats att bolaget tillförts medel som påverkat dess egna kapital kan de av GM gjorda utbetalningarna inte utgöra ovillkorat aktieägartillskott och således inte heller någon avdragsgill kostnad vid beräkning av GM:s realisationsvinst vid försäljning av aktierna i bolaget.

GM överklagade till KR och anförde bl.a. att han fortsatt att driva rörelsen i c:a två veckor efter överlåtelsen och under denna tid infriat borgensåtagande för bolaget om 300 000 kr, betalat leverantörsskulder om c:a 50 000 kr, lönekostnader och ATP om c:a 25 000 kr samt skrivit ned fordran om drygt 30 000 kr. Sammanlagt betalade han således drygt 400 000 kr för bolagets räkning. GM anförde vidare bl.a. att han genom att på detta sätt betala bolagets skulder m.m. ökade han bolagets kapital på samma sätt som om han betalat pengarna direkt till bolaget.

SKM bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. att GM inte kunnat styrka sina påståenden att hans inbetalningar inverkat på bolagets egna kapital samt att det belopp GM betalat till banken på grund av borgensåtagandet inte utgör något ovillkorat aktieägartillskott. Beträffande skatter och avgifter framgår det av överlåtelseavtalet att köparen skulle åta sig dessa kostnader.

KR, som instämde i LR:s bedömning, ändrade inte den överklagade domen.

Kommentar: Domstolarna har till grund för sina avgöranden lagt det förhållandet att de betalningar som GM gjort för sitt sålda bolags räkning inte medfört att bolaget tillförts kapital. Eftersom bolaget synes ha tömts efter överlåtelsen synes snarast de gjorda betalningarna berikat förvärvaren av bolaget samt haft till syfte att befria säljaren från vissa tillkommande förpliktelser.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.

SRN:s förhandsbesked den 7 juni 1999

Investmentbolag och fusion. Fråga om skattekonsekvenser när ett helägt dotterbolag genom fusion går upp i ett moderbolag som är investmentbolag.

Inkomsttaxering 2000-2002.

DB är ett helägt dotterbolag till MB. DB äger och förvaltar aktier i ett antal företag, som till övervägande del är intresseföretag. Marknadsvärdet på dessa aktier överstiger betydligt det anskaffningsvärde som DB har på dem. En försäljning av aktierna skulle med andra ord medföra en betydande realisationsvinst för DB.

MB är ett investmentföretag som avses i 2 § 10 mom. tredje stycket SIL.

DB planeras komma att gå upp i MB genom fusion enligt 14 kap. 22 § aktieföretagslagen. För ett investmentföretag ska vinst eller förlust vid avyttring av aktier inte beaktas skattemässigt (i stället tas en schablonmässigt beräknad skatt ut).

Frågor:

1. Ska villkoren för undantag från omedelbar beskattning i 9 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (FUL)

anses uppfyllda utan hinder av att realisationsvinster på aktier och liknande värdepapper är skattefria för MB i dess egenskap av investmentföretag? Om svaret på denna fråga är Ja, önskas även besked beträffande:

2. Medför 11 § andra meningen FUL att hänsyn vid inkomstberäkningen för MB ska tas till vinst eller förlust vid avyttring av sådana aktier som MB övertagit vid fusionen och ska vinsten eller förlusten då beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gällt för DB?

SRN lämnade följande förhandsbesked
FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Fusionen föranleder inte någon omedelbar inkomstbeskattning av MB eller DB.

Fråga 2

Vid inkomstbeskattningen av MB skall hänsyn tas till realisationsvinst eller realisationsförlust vid avyttring av sådana aktier som MB övertar från DB, varvid vinsten eller förlusten skall beräknas med utgångspunkt i det skattemässiga värde som gäller för DB vid tidpunkten för fusionen.

MOTIVERING

Som förutsättningar för förhandsbeskedet gäller följande. MB, som är ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. tredje stycket SIL, äger samtliga aktier i DB. DB äger och förvaltar aktier i ett antal företag, som till övervägande del är s.k. intresseföretag. DB är inte ett förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket SIL. En del av DB:s aktier är näringsbetingade enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. MB och DB avses gå samman genom fusion enligt 14 kap. 22 § ABL. MB kommer även efter fusionen att vara ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. tredje stycket SIL.

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

Fusionen är en sådan fusion som avses i 1 och 4 §§ lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, FUL. Ett villkor för undantag från omedelbar beskattning vid fusion är enligt

9 § 2 FUL att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. Villkoret får anses avse den subjektiva/territoriella skattskyldigheten, jfr prop. 1998/99:15 s. 221. Även om MB beskattas på annat sätt än DB för den övertagna verksamheten måste därför villkoret i fråga anses vara uppfyllt. Med hänsyn härtill och till att även övriga i 9 § FUL nämnda villkor är uppfyllda skall såväl MB som DB undantas från omedelbar inkomstbeskattning enligt 11 § FUL.

Fråga 2

Om de kvalitativa villkoren för undantag från omedelbar beskattning är uppfyllda skall, enligt bestämmelsen i 11 § andra meningen FUL (med några nu ej aktuella undantag) det övertagande företaget i fråga om samma verksamhet, dvs. den övertagna verksamheten, inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen. Till skillnad mot vad som gällde före införandet av FUL innebär den bestämmelsen att en fusion som allmän regel (vilken överensstämmer med den civilrättsliga synen) i inkomstskattehänseende skall behandlas som en s.k. generalsuccession. Detta innebär att det övertagande företaget i alla hänseenden träder i det överlåtande företags ställe, jfr prop. 1998/99:15 s. 215-220 och 266 samt 2 § 1 mom. tionde stycket SIL. MB skall därför inkomstbeskattas för innehavet av de från DB genom fusionen övertagna aktierna på samma sätt som om DB fortfarande hade ägt dem.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att fråga 2 borde besvarats nekande.

RSV har överklagat fråga 1 i förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 juni 1999.*

Meddelade prövningstillstånd

RR har den 16 juni 1999 beslutat att inte meddela RSV prövningstillstånd med anledning av överklagande av dom av Kammarrätten i Göteborg den 18 februari 1999 i mål nr 1269-1998, (jfr rättsfallsprotokoll 9/99 den 23 mars 1999).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 1 /99

- [RR:s dom den 18 december 1998, mål nr 529-1998](#) Fråga om beräkning av löneunderlag enligt 3 § 12 d mom. SIL
- [RR:s dom den 18 december 1998, målnr 1336-1998](#) Utdelning av annat än kontanter från ett investmentbolag
- [RR:s dom den 15 december 1998, mål nr 7385-1997](#) Fråga om skattskyldighet och avdragsrätt för delägare i samband med att samfällighetsförening som är skattesubjekt avyttrar den samfällda marken
- [KR:s i Göteborg dom den 15 juni 1998, mål nr 2184--2185-1995](#) Motionsförmåner. Arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1992
- [SRN:s beslut den 15 december 1998](#) Sakutdelning från utländskt dotterföretag. Tillämpning av bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL och artikel 24 punkt 1 d i skatteavtalet med Nederländerna
- [SRN:s förhandsbesked den 25 juni 1998](#) Utdelning från ett s.k. CFC-bolag
- [SRN:s förhandsbesked den 27 november 1998](#) Anskaffningsvärde för andelar vid nybildande av dotterbolag i Peru
- [SRN:s förhandsbesked den 16 november 1998](#) Utdelning. Tillämpning av 7 § 8 mom. SIL. Fråga om aktieinnehav i ett holdingbolag (H AB), vilket i sin tur innehar aktier i fastighetsförvaltande bolag, skall anses utgöra omsättningstillgång enligt 21 § anv. p. 4 st. 5 KL för det byggnadsrörelsedrivande bolag (BRD AB) som innehar aktierna och utdelningen därmed inte undantagen från skatteplikt enligt 7 § 8 mom. 3 st. SIL
- [SRN:s förhandsbesked den 23 november 1998](#) Uttagsbeskattning. Fråga om överlåtelse av tillgångar till underpris mellan svenskt AB och utländskt systerbolags svenska dotterbolag, där Sveriges möjligheter att reavinstbeskatta de aktier tillgångarna representerar bortfaller, skall anses innebära en sådan otillbörlig skatteförmån att uttagsbeskattning skall ske enligt 22 § anv. p. 1 st. 4 KL

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

RR:s dom den 18 december 1998, mål nr 529-1998.

**Fråga om beräkning av löneunderlag enligt 3 § 12 d
mom. SIL.**

Överklagat förhandsbesked rörande inkomsttaxering.

SRN:s förhandsbesked den 23 december 1997 har
refererats i rättsfallsprotokoll 1/98 den 12 januari 1998.

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden. RR
fastställde förhandsbeskedet enligt nedan

"Skälen för Regeringsrättens avgörande

Regeringsrätten gör samma bedömning som
Skatterättsnämnden."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

RR:s dom den 18 december 1998, målnr 1336-1998

**Utdelning av annat än kontanter från ett
investmentbolag.**

Inkomsttaxering 1999 - 2001.

Av RSV överklagat förhandsbesked.

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

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

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

RR:s dom den 15 december 1998, mål nr 7385-1997

Fråga om skattskyldighet och avdragsrätt för delägare i samband med att samfällighetsförening som är skattesubjekt avyttrar den samfällda marken

Skatterättsnämndens förhandsbesked, se protokoll 31/97.

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

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

KR:s i Göteborg dom den 15 juni 1998, mål nr 2184--2185-1995.

Motionsförmåner. Arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1992.

SKM höjde X AB:s underlag för arbetsgivaravgifter med - såvitt nu är i fråga - 11 880 kr, avseende kostnader för fyra årskort på en motionsanläggning. Avgiftstillägg påfördes. Med hänsyn till att förmånen begränsats till att avse endast 4 av totalt 151 anställda ansåg SKM att fråga inte kunde anses vara om skattefri personalvårdsförmån.

Bolaget överklagade SKM:s beslut hos LR och anförde därvid att erbjudande om motionsförmåner riktats till c: a 40 personer, som haft fast anställning, men inte till övrig personal, som varit tillfälligt inhyrd och timavlönad. LR ansåg att förmånen - med hänsyn till att endast fyra anställda fått del av den - inte kunde anses så utformad att den varit tillgänglig för företagets hela personal. Överklagandet avslogs.

Bolaget fullföljde sin talan hos KR. Med hänsyn till att motionskort erbjudits samtliga ca 40 fast anställda ansåg KR att kostnaderna härför utgjorde

driftskostnader i verksamheten och att de vid sådant förhållande inte skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. KR nedsatte arbetsgivaravgifterna och avgiftstillägget i enlighet härmed.

RSV har överklagat KR:s dom hos RR med yrkande att SKM:s beslut fastställs.

Med det i 32 § 3 e mom KL använda uttrycket "hela personalen" måste enligt RSV:s mening förstås samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. I annat fall måste antas att uttrycket skulle ha försetts med inskränkande attribut av något slag (jfr regeln i 32 § 3 c mom KL om skattefrihet för av arbetsgivaren tillhandahållen datorutrustning för privat bruk, där det sägs att regeln gäller om förmånen riktar sig till hela den **stadigvarande** personalen på arbetsplatsen).

Skulle RR finna att det är tillräckligt med att endast de fast anställda erbjudits förmån av fri motion väcks frågan om förmånen avser endast enklare åtgärder av mindre värde. Vad gäller motionsförmåner brukar i allmänhet ett värde av maximalt 2 000 kr per person och år godtas som skattefri. I förevarande fall ligger kostnaden på 2 970 kr per person och år, vilket enligt RSV:s mening är för högt för att kunna motivera skattefrihet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

SRN:s beslut den 15 december 1998

Sakutdelning från utländskt dotterföretag. Tillämpning av bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL och artikel 24 punkt 1 d i skatteavtalet med Nederländerna.

Sökandebolaget är moderbolag i en koncern med verksamhet såväl i Sverige som utomlands. Den legala strukturen är sådan att den utländska verksamheten bedrivs i ett antal bolag som ägs av ett nederländskt dotterbolaget (Ettan) till stor del via ett annat nederländskt bolag (Tvåan). I den utländska delen av

koncernen finns bolag som bedriver normalbeskattad affärsverksamhet men också andra bolag bl.a. bolag som överhuvudtaget inte beskattas. Det övervägs nu att - efter det att Tvåan förvärvat andelarna i av Ettan direktägda bolag - låta Ettan dela ut aktierna i Tvåan till Sökandebolaget. Med anledning härav önskar Sökandebolaget besked om utdelningen är skattefri dels i det fall hela underkoncernen delas ut (alternativ 1), dels i det fall skattebefriade bolag dessförinnan överlåtits till Ettan för bokförda värden (alternativ 2).

Skatterättsnämnden (SRN) fann att utdelningen inte är skattefri och lämnade följande motivering.

"I första hand skall frågorna avgöras enligt reglerna i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Närmast är det villkoren i sjätte respektive sjunde stycket i angivna lagrum som prövningen skall omfatta. En prövning enligt sjätte stycket (huvudregeln) förutsätter att den skattskyldige visar att den utdelande utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag (jämförlighetsvillkoret). Jämförlighetsvillkoret innebär ett krav på att inkomst hos den utländska juridiska personen beskattas efter minst 15 % på ett underlag beräknat i huvudsak efter svenska regler (jfr prop. 1990/91:107 s. 29 och Regeringsrättens dom den 12 juni 1997 avseende ett överklagat avgörande av Skatterättsnämnden den 12 november 1997, återgivet i Skattenytt 1998 s. 184f. och 579). I sjunde stycket (presumptionsregeln) stadgas att en utländsk juridisk person, som är hemmahörande i något land med vilket Sverige ingått skatteavtal (avtalsland), skall anses underkastad jämförlig beskattning. Presumtionen gäller dock endast om personens intäkter härrör från Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal bolagsskatt i det eller de länder där den bedrivs. Om personens intäkter till endast obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller från särskilt skattemässigt gynnad verksamhet, skall personen ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

I fråga om utdelning som ett svenskt moderföretag tagit emot från ett utländskt dotterföretag, som i sin tur erhållit utdelning från ett dotterföretag (det underliggande företaget) gäller följande om jämförlighetsvillkoret (jfr prop. 1990/91:107 s. 30 och

ovan angivna Regeringsrättsavgörande). Har utdelningen beskattats hos det utländska dotterföretaget kan undersökningen om jämförlig beskattning begränsas till förhållandena för det företaget. Detsamma gäller om utdelningen inte beskattats hos det utländska dotterföretaget men företaget trots detta direkt uppfyller jämförlighetsvillkoret. Har utdelningen från det underliggande företaget inte beskattats hos det utländska dotterföretaget och uppfyller inte detta direkt jämförlighetsvillkoret får man undersöka om utdelningen skulle ha varit skattefri om även det utländska dotterföretaget hade varit svenskt. Detta innefattar ett krav på att det underliggande företaget varit underkastat jämförlig beskattning. Om så är fallet får utdelningsinkomsten räknas bort när man undersöker om kravet på jämförlig beskattning hos det utländska dotterföretaget är uppfyllt. Härrör utdelningen från utdelning som ursprungligen lämnats av koncernbolag längre ned i koncernen kan prövningen således komma att innefatta en prövning huruvida alla inblandade bolag varit underkastade jämförlig beskattning. I RÅ 1996 ref. 60 har fastslagits att prövningen av jämförligheten inte skall begränsas till att avse förhållanden under enstaka verksamhetsår.

Av allmänna regler följer att ifrågavarande utdelning skall anses ske till marknadsvärde. I ett fall som det förevarande där utdelningen omfattar i stort sett alla värden i koncernen i fråga - som kan omfatta vinster från tidigare verksamhetsår, utdelningar erhållna under tidigare år, realisationsvinster från tidigare år likaväl som orealiserade vinster - kan inte konstateras om jämförlighetsvillkoret är uppfyllt med mindre samtliga bolag som omfattas av utdelningen visas vara jämförligt beskattade (jfr prop. 1998/99:15 s. 107ff.). Prövningen måste vidare i detta fall omfatta koncernens samtliga verksamhetsår. Härav följer att en prövning enligt huvudregeln inte medför skattebefrielse eftersom sökanden inte förebringat något underlag för en sådan bedömning. Om verksamheten i koncernen hade bedrivits i endast normalbeskattade bolag i avtalsländer hade jämförlighetsvillkoret kunnat vara uppfyllt med stöd av presumtionsregeln. I koncernen finns emellertid såväl bolag i icke avtalsland som bolag i avtalsländer som inte uppfyller kravet på normalbeskattning. Att vissa av dessa bolag undantas från utdelningen medför ej att kravet är uppfyllt eftersom bolagen i fråga kan ha delat ut vinstmedel som ansamlats i andra bolag i koncernen. I koncernen kan också finnas vinstmedel som härrör från tidigare försäljningar av lågbeskattade

bolag. De uppgifter som lämnats om vinster från koncernens lågbeskattade bolag är därför inte tillräckliga för att avgöra om det ytterligare villkoret att intäkterna som härrör från icke avtalsländer eller från särskild skattegynnad verksamhet uppgår till en endast obetydlig del av de ansamlade vinstmedlen är uppfyllt. Inte heller med stöd av presumptionsregeln kan därför kravet på jämförlig beskattning anses uppfyllt.

I andra hand skall frågorna avgöras enligt reglerna i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna (SFS 1992:17). Reglerna i artikel 24 punkt 1 d 1)-3) uppställer krav på faktisk beskattning eller att utdelning i sin tur direkt eller indirekt består av inkomst eller realisationsvinst som hade varit undantagen från svensk skatt därest den erhållits direkt av ett svenskt bolag och är därför inte tillämpliga i förevarande fall. Regeln i artikel 24 punkt 1 d 4) är inte heller tillämplig eftersom den förutsätter att utdelningen består av realisationsvinst på tillgångar vars värde beror endast av egendom i Nederländerna eller i Sverige, dvs inte i en tredje stat."

Kommentar:

I detta ärende översteg värdet på de aktier som skulle delas ut i Ettan tillgängliga "upparbetade vinstmedel". SRN har i förhandsbeskedet i princip godtagit att - om i 7 § 8 mom. SIL uppställda villkor för skattefrihet är uppfyllda - utdelning kan vara skattefri även till den del den överstiger "upparbetade vinstmedel". RSV har överklagat och hemställt att Regeringsrätten fastställer det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 25 juni 1998

Utdelning från ett s.k. CFC-bolag

X planerar att förvärva 75 % av andelarna i PC, ett företag med hemvist på brittiska Virgin Islands. PC äger i sin tur 80 % av det kinesiska företaget SP.

X frågar om utdelning från PC, som enbart består av den utdelning som PC mottar från SP, kan anses erhållen direkt från SP.

SRN beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

X skall beskattas löpande för dess andel av vinsten i PC. X skall inte beskattas för utdelning från PC i den mån X beskattats för vinsten.

Som motivering anförde nämnden bl.a.

"PC är en utländsk juridisk person enligt 16 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Eftersom PC är undantaget från inkomstbeskattning på Virgin Islands är PC inte ett utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. andra stycket SIL. PC har inte heller hemvist i en sådan stat som enligt 16 § 3 mom. SIL medför att PC skall behandlas som ett utländskt bolag. Vid sådant förhållande gäller enligt 6 § 2 mom. SIL med hänvisning till punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) att X skall redovisa en inkomst som motsvarar bolagets andel av PC:s vinst enligt de principer som gäller för bl.a. handelsbolag, (delägarbeskattning). Enligt 3 § 10 mom. SIL sker ingen beskattning av X för utdelning från PC för motsvarande belopp.

Den utdelning som PC erhåller från SP är alltså en del av PC:s resultat och kan därför inte ses som en utdelning från SP direkt till X. Eftersom PC uppfyller kriterierna för en utländsk juridisk person skatterättsligt hemmahörande på Virgin Islands finns inte stöd för att bortse från bolagets existens även om bolagets resultat enbart består av utdelningar från SP."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 27 november 1998

Anskaffningsvärde för andelar vid nybildande av dotterbolag i Peru

X AB har ett dotterbolag i Peru, A. A äger en industrifastighet i Peru som används i dess verksamhet. Avsikten är att fastigheten ska överlätas/tillskjutas till ett peruanskt bolag som nybildas, B. A ämnar därefter hyra fastigheten av B.

Frågorna i ärendet rör de skattemässiga konsekvenserna i Sverige av överföringen av fastigheten och nybildningen.

Enligt peruansk lagstiftning bildas B i och med överlåtelsen. Detta sker enligt följande. Fastighetens värde i A:s räkenskaper skrivs upp till marknadsvärdet. Uppskrivningen motsvaras av en uppskrivning av aktiernas nominella värde. Aktiekapitalet i B bildas/motsvaras av skillnaden mellan fastighetens uppskrivna värde och övertagna skulder. Efter överlåtelsen minskar aktiekapitalet i A med motsvarande belopp genom en nedstämpling av aktiernas nominella värde. Det nybildade bolaget tillhör X AB. Överlåtelsen av fastigheten utlöser inte någon omedelbar beskattning i Peru. I det fall transaktionen genomförs för att vinna skattefördelar genom att fastigheten eller det nybildade bolaget omedelbart avyttras beskattas dock överlåtelsen.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

"X AB skall anses ha erhållit aktierna i B genom utdelning från A. Utdelningen är skattefri för X AB".

De tillkommande frågorna

"X AB:s anskaffningsvärde på aktierna i A påverkas inte. X AB:s anskaffningsvärde på aktierna i B utgör aktiernas marknadsvärde vid bolagsbildningen."

MOTIVERING

Frågorna 1 och 2

"Det angivna förfarandet har ingen direkt motsvarighet i svensk lagstiftning. De förfaranden enligt svensk rätt som synes näraliggande är att fastigheten delas ut till X AB som tillskjuter denna till ett nybildat dotterbolag alternativt att A bildar B och delar ut aktierna i B till moderbolaget.

Oavsett vilket synsätt som väljs är X AB frikallat från skattskyldighet för utdelning från A enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL eftersom A bedriver hela sin verksamhet i Peru och där är underkastat normal bolagsskatt (jfr sjunde stycket i angivna moment).

De tillkommande frågorna

Enligt 2 § 4 mom. tolfte stycket SIL skall, då en tillgång delats ut till ett företag som är frikallat från skattskyldighet för utdelning enligt 7 § 8 mom. SIL och det utdelande företaget inte uttagsbeskattas enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen, bestämmelserna i andra, tredje och femte styckena samt sjunde stycket första och andra meningarna i 2 § 4 mom. SIL tillämpas.

I förevarande fall är det utdelande företaget ett utländskt bolag. Ett sådant bolag är enligt 6 § 1 mom. första stycket c) SIL begränsat skattskyldigt. Skattskyldigheten omfattar såvitt nu är av intresse, inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till en fastighet eller ett fast driftställe i Sverige. A bedriver endast verksamhet i Peru. När skattskyldighet inte föreligger i Sverige för det utdelande företaget, kan den i de aktuella bestämmelserna förutsatta kontinuiteten inte upprätthållas. Enligt skatterättsnämndens mening gäller därför bestämmelserna inte i detta fall (jfr SOU 1997:2 Del II sid 333 och RÅ 1995 ref. 43).

Av allmänna regler följer att utdelning skall anses ske till marknadsvärdet av den utdelade egendomen. Såsom

tidigare angivits kan skilda synsätt anläggas på den aktuella transaktionen. Resultatet av denna är att X AB blir ägare till aktierna i B men såsom en följd av ett agerande av A. Nämnden finner att detta närmast motsvarar att A bildar B genom att tillskjuta fastigheten till B och därefter delar ut aktierna i B till X AB. Med detta synsätt utgör aktiernas marknadsvärde vid utdelningstillfället, dvs. vid bildandet av B, X AB:s skattemässiga anskaffningsvärde för dessa.

Anskaffningsvärdet på aktierna i A minskar inte på grund av utdelningen. Ett annat synsätt skulle innebära att skattefriheten för utdelningen i princip skulle upphävas. Nämnden har inte tagit ställning till frågan om en eventuell framtida förlust vid avyttring av aktierna är avdragsgill.

Inte heller bör en analog tillämpning av regelsystemet "lex ASEA", här närmast 27 § 2 mom. SIL, komma ifråga, bl.a. av det skälet att fråga är om en överföring inom en helägd koncern. Det är i övrigt tveksamt om man vid beskattningen i Sverige bör fästa avseende vid den omständigheten att transaktionen i Peru kan vidtas av ett där hemmahörande bolag utan omedelbar beskattning. Enligt förutsättningarna är det inte heller uteslutet att överlåtelsen kan komma att beskattas där."

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV med yrkande om att anskaffningsvärdet för aktierna i B skall bestämmas till 0 kr.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 16 november 1998

Utdelning. Tillämpning av 7 § 8 mom. SIL.

Fråga om aktieinnehav i ett holdingbolag (H AB), vilket i sin tur innehar aktier i fastighetsförvaltande bolag, skall anses utgöra omsättningstillgång enligt 21 § anv. p. 4 st. 5 KL för det byggnadsrörelsedrivande bolag (BRD AB) som innehar aktierna och utdelningen därmed inte

undantagen från skatteplikt enligt 7 § 8 mom. 3 st. SIL.

Bakgrund

BRD AB bedriver handel med fastigheter. BRD AB äger samtliga aktier i H AB som inte bedriver någon verksamhet utan är att betrakta som ett s.k. holdingbolag. H AB äger i sin tur aktier i norska bolag som förvaltar egna rörelsefastigheter. Avsikten är att rörelsefastigheterna, alternativt aktierna i de norska bolagen, skall avyttras och att uppkommande vinster skall tillföras BRD AB genom utdelningar. Med anledning härav ställer bolaget följande fråga.

1. Är utdelning som BRD AB erhåller från H AB skattepliktig för BRD AB?

SRN beslutade följande.

Fråga 1

Utdelningarna är skattefria för BRD AB.

Som motivering för sitt beslut anförde nämnden bl.a:

Fråga 1

Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL är bl.a. aktiebolag frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier under förutsättning att aktierna inte utgör omsättningstillgångar. I ärendet gäller det att ta ställning till om aktierna i utdelande bolag kan betraktas som omsättningstillgångar.

BRD AB, men inte H AB, bedriver sådan verksamhet som bestämmelserna i punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370) gäller för. Enligt dessa bestämmelser skall i vissa fall aktie i fastighetsförvaltande företag anses utgöra omsättningstillgång såvida någon av företagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgång i - såvitt här är aktuellt - handel med fastigheter om fastigheten hade innehafts av den skattskyldige. H AB äger inte och har inte heller ägt några egna fastigheter. Bestämmelserna är därför inte direkt tillämpliga i fråga om aktierna i dessa bolag. Den omständigheten att H AB i sin tur har fastighetsförvaltande dotterbolag utgör inte grund för att betrakta H AB som fastighetsförvaltande

företag.

Nämndens slutsats är mot denna bakgrund att utdelningarna sker på aktier som inte utgör omsättningstillgångar. Om även övriga förutsättningar är uppfyllda blir därmed utdelningarna skattefria för BRD AB.

Kommentar:

Riksskatteverket har överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Enligt RSV:s uppfattning saknar det betydelse om H AB själv äger fastigheter eller om dessa ägs av dotterföretag. Aktieinnehavet i H AB är likväl att anse som en omsättningstillgång för BRD AB.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 januari 1999.*

SRN:s förhandsbesked den 23 november 1998

Uttagsbeskattning

Fråga om överlåtelse av tillgångar till underpris mellan svenskt AB och utländskt systerbolags svenska dotterbolag, där Sveriges möjligheter att reavinstbeskatta de aktier tillgångarna representerar bortfaller, skall anses innebära en sådan otillbörlig skatteförmån att uttagsbeskattning skall ske enligt 22 § anv. p. 1 st. 4 KL.

Bakgrund

A AB äger B AB vilket i sin tur äger C AB. A AB äger även det holländska bolaget D BV som äger och förvaltar ett flertal dotterbolag. C AB har ett antal produktdivisioner som skall bolagiseras genom att D BV eller något av dess nederländska dotterbolag bildar tre nya svenska aktiebolag till vilka divisionerna överläts till bokförda värden. Därefter kan ett av de nybildade bolagen komma att säljas. Den vinst som då uppkommer i D BV är inte skattepliktig i Sverige. Med anledning härav ställer bolaget följande frågor.

1. Leder de förhållanden som angivits ovan till att C AB

skall uttagsbeskattas?

2. Om svaret på fråga 1 är nej, är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på förfarandet?

SRN beslutade följande.

Fråga 1

Överlåtelsen föranleder ingen uttagsbeskattning av C AB.

Fråga 2

Lagen (1995:575) mot skatteflykt är inte tillämplig.

Som motivering för sitt beslut anförde nämnden bl.a:

Fråga 1

Överlåtelsen omfattar vissa delar av C AB:s verksamhet och sker till andra bolag inom samma koncern. Vinster från den avyttrade verksamheten kommer även fortsättningsvis att beskattas i Sverige. Att det nederländska bolaget kan avyttra sina aktier i de nybildade bolagen utan reavinstbeskattning i Sverige är en konsekvens av skattereglerna och kan inte anses medföra en otillbörlig skatteförmån. Mot bakgrund av vad som ovan angetts bör någon uttagsbeskattning av C AB inte ske på grund av överlåtelseerna.

Fråga 2

Skäl att tillämpa lagen mot skatteflykt föreligger inte.

Kommentar:

Riksskatteverket har överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten. Med det planerade förfarandet undgår D BV reavinstbeskattning som annars skulle ha påförts B AB i motsvarande situation.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

22/99

- Förhandsavgörande från EG-domstolen den 10 juni 1999 mål C-346/97. Den tidigare svenska miljöskatten på inrikes flygtrafik
 - Regeringsrättens dom den 8 juni 1999 mål nr 1210-1999. Fråga om avyttring av fastigheter skall behandlas enligt reglerna för näringsverksamhet
 - KR:s i Göteborg domar den 8 juni 1999 mål nr 3385-1999, 3522-1999 och 3373-1999. Internethandel med alkohol- och tobaksvaror. Prövning av ett omhändertagande enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter (LPK)
 - LR:s i Göteborg domar den 26 maj 1999 mål nr 280-99 och 1099-99. Samordning av införsel av alkoholdrycker. Beskattning och transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeproducter (LPK)
 - SRN:s förhandsbesked den 7 juni 1999. Fusion och SLP. Fråga om det övertagande företaget vid fusion får tillgodoräkna sig sådant negativt underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader som uppkommit i det överlåtande företaget föregående beskattningsår
-

Område: EG-domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 juni 1999.

Förhandsavgörande från EG-domstolen den 10 juni 1999 mål C-346/97.

Den tidigare svenska miljöskatten på inrikes flygtrafik

EG-domstolen har den 10 juni 1999 avkunnat dom i målet C-346/97 mellan Braathens Sverige AB, tidigare Transwede Airways AB, och RSV, angående tolkningen av artikel 8.1 i rådets direktiv 92/91/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor (EGT L 316, s. 12; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 91).

Domstolens förhandsavgörande har föranletts av tre

frågor från Länsrätten i Dalarnas län, ställda genom ett LR:s beslut den 3 september 1997. Frågorna har uppkommit i en tvist mellan Braathens Sverige AB och den svenska skattemyndigheten om betalning av en nationell miljöskatt på kommersiell inrikes flygtrafik för perioder mellan januari 1995 och juni 1996.

LR:s frågor har varit de följande:

1) Strider de i målet beskrivna beskattningsåtgärderna - vidtagna enligt lagen (1988:1567) om miljöskatt på inrikes flygtrafik - mot rådets direktiv 92/81/EEG (mineraloljedirektivet), i vars artikel 8.1 b stadgas att medlemsstaterna från den harmoniserade punktskatten skall undanta mineraloljor som tillhandahållits för användning som flygbränsle med undantag för privat nöjesflygning?

2) Om fråga 1 besvaras jakande, kan då artikel 8.1 b i mineraloljedirektivet anses ha direkt effekt, så att bestämmelsen kan åberopas vid nationell domstol av en enskild mot en statlig myndighet?

3) Om mineraloljedirektivet skall tillämpas i förevarande fall, kan då de aktuella beskattningsåtgärderna delas upp i en gemenskapskonform del och en icke gemenskapskonform del beroende på att den svenska miljöskatten beräknas till del på bränsleförbrukning och till del på utsläpp av kolväten och kväveoxider?

EG-domstolen har vid sin bedömning av den första och den tredje frågan inledningsvis (14.) erinrat om: "att det enligt fast rättspraxis inte tillkommer domstolen att inom ramen för artikel 234 EG uttala sig om nationella bestämmelsers förenlighet med gemenskapsrätten. Den är emellertid behörig att ge den nationella domstolen alla upplysningar om hur gemenskapsrätten skall tolkas som kan göra det möjligt för den att bedöma de nationella bestämmelsernas förenlighet med denna rätt för att avgöra det mål som anhängiggjorts vid den".

Domstolen har också förklarat följande (15.): "Den första och den tredje frågan skall därför förstås på så sätt, att den nationella domstolen vill få klarhet i huruvida artikel 8.1 i direktiv 92/81 utgör hinder för uttag av en skatt — som den som tas ut på svensk kommersiell inrikes flygtrafik — som beräknas med utgångspunkt i uppgifter om den aktuella flygplanstypens bränsleförbrukning och utsläpp av

kolväten och kväveoxider under en genomsnittligt beräknad flygsträcka."

På därefter ytterligare angivna grunder har domstolen angående länsrättens frågor beslutat följande dom:

"1) Artikel 8.1 i rådets direktiv 92/81/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på mineraloljor utgör hinder för uttag av en skatt, som den som är föremål för prövning i länsrätten, som tas ut på kommersiell inrikes flygtrafik och som beräknas med utgångspunkt i uppgifter om den aktuella flygplanstypens bränsleförbrukning och utsläpp av kolväten och kväveoxider under en genomsnittligt beräknad flygsträcka.

2) Den skyldighet som föreskrivs i artikel 8.1 b i direktiv 92/81 att från den harmoniserade punktskatten undanta mineraloljor som tillhandahålls för användning som flygbränsle, med undantag för privat nöjesflygning, kan åberopas av enskilda vid en nationell domstol för att motsätta sig en nationell lagstiftning som är oförenlig med denna skyldighet."

- - -

Domen finns i sin helhet på EG-domstolens hemsida:

<http://www.curia.eu.int>

eller (svensk text):

<http://www.curia.eu.int/sv/index.htm>

Lagen 1988:1567 har upphävts med verkan från och med den 1 januari 1997. Efter detta datum undantas flygbensin och flygfotogen från energiskatt och koldioxidskatt enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 juni 1999.*

Regeringsrättens dom den 8 juni 1999 mål nr 1210-1999.

**Fråga om avyttring av fastigheter skall behandlas enligt
reglerna för näringsverksamhet.**

Överklagat förhandsbesked, inkomsttaxering 1999 -
2001

Förhandsbeskedet har tidigare refererats i protokoll 3/99
sid. 3.

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

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 juni 1999.*

**KR:s i Göteborg domar den 8 juni 1999 mål nr 3385-
1999, 3522-1999 och 3373-1999.**

Internethandel med alkohol- och tobaksvaror.

**Prövning av ett omhändertagande enligt lagen
(1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m.
av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter
(LPK).**

I rättsfallsprotokoll 17/99 har några domar från LR
Skåne behandlats (domar den 22 april 1999 i mål nr
1611-99 och den 5 maj 1999 i mål nr 753-99). KR i
Göteborg har nu prövat frågan och fastställt LR:s domar.

Område: Länsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 juni 1999.*

**LR:s i Göteborg domar den 26 maj 1999 mål nr 280-99
och 1099-99.**

Samordning av införsel av alkoholdrycker.

**Beskattnings och transporttillägg enligt lagen (1998:506)
om punktskattekontroll av transporter m.m. av
alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter
(LPK).**

J och sju andra personer beställde öl från ett tyskt bryggeri. De beställde själva transporten av ölen. Tullmyndigheten i Göteborg beslutade att påföra J punktskatt på sammanlagt 6 043 kr för att han fört in 856,5 liter starköl från Tyskland. Vidare beslöt myndigheten att påföra J transporttillägg avseende samma införsel. Grunden för beslutet var att J bedömdes ha en samordnande roll beträffande införseln.

J överklagade beslutet och anförde bl.a. ;
I förevarande mål har de varit åtta personer som beställt ölen från Tyskland. De har själva ombesörjt inköp och anlitat en fristående transportör som på uppdrag av dem fraktat ölen till Sverige. Mervärdesskatt och alkoholskatt har i vederbörlig ordning betalats i Tyskland. Det stämmer inte att han agerat som ombud för de andra sju personerna. Ombud är någon som med skriftlig fullmakt företräder någon annan. Det enda som pekar på att han bedriver kommersiell handel av alkohol är en orderbekräftelse från bryggeriet som är ställd till honom. Fakturan från bryggeriet är däremot ställd till dem allihopa. På samma sätt som han har beställt ölen har en av de andra i gruppen beställt transporten av ölen som ombesörjts av transportföretaget x. Samtliga i gruppen har dessutom intygat att ölen varit avsedd för deras eget privata bruk.

RSV beslutade med stöd av 4 kap. 15 § LPK att överta tullmyndighetens talan i målet och bestred bifall till överklagandet. Som grund för bestridandet gjorde RSV i huvudsak gällande att tullmyndighetens beslut är förenligt med såväl svensk rätt som gällande EG-rätt. RSV anförde därvid bl.a. följande. De allmänna reglerna om punktskatter på alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter finns i det s.k.

cirkulationsdirektivet. Eftersom frågan i målet rör hantering av varor som redan beskattats i ett annat medlemsland är destinationsprincipen tillämplig. Denna innebär att varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat skall beskattas i den medlemsstat där de konsumeras (se artiklarna 7 och 10 i cirkulationsdirektivet). Den skatt som redan erlagts i den medlemsstat där varorna släppts för konsumtion skall återbetalas om den skattskyldige följt förfarandebestämmelserna i cirkulationsdirektivet. Sådana finns både i artikel 7 och 10. I cirkulationsdirektivet finns ett undantag från destinationsprincipen. Detta återfinns i artikel 8 och gäller privatinförsel av nämnda varor. Om privatpersoner köper varor för eget bruk i ett medlemsland och sedan själva transporterar dem till ett annat medlemsland skall beskattning av varorna ske i inköpslandet. EG-domstolen har i det s.k. Man in black-målet (mål C-296/95) prövat frågan hur artikel 8, jämfört med artiklarna 7 och 10 i cirkulationsdirektivet, skall tolkas. Domstolen fann därvid att artikel 8 inte är tillämplig på privatinförsel som görs genom ombud. För att undgå beskattning i destinationslandet krävs att den enskilde har förvärvat varorna för sitt eget bruk och själv transporterar dem till en annan medlemsstat. Bestämmelserna i direktivet har införlivats i svensk rätt genom lagen om alkoholskatt, där det finns förfarandebestämmelser motsvarande de som finns i direktivet. I målet är ostridigt att varken J eller de andra inblandade personerna själva transporterat varorna över gränsen. Införseln kan därför inte betraktas som privatinförsel. Tullmyndigheten har bedömt att J är skattskyldig för införseln eftersom han har haft en samordnande roll vid införseln. Han har själv uppgett att han ansvarat för att beställa ölen från bryggeriet och, efter att pengar samlats in från de andra inblandade, utfört betalningen i bank. Övriga inblandade personer har varken träffat avtal med den tyske säljaren eller betalat säljaren. Enligt RSV:s uppfattning är J därför ansvarig för att ölen fördes in till Sverige och den som skall påföras skatt för införseln.

LR anförde följande;

Av utredningen i målet framgår i huvudsak följande: J har per fax beställt öl av bryggeriet. Ölen har varit avsedd för honom själv och ytterligare sju personer. Därefter har en fristående transportör anlåtts för att ombesörja transporten av ölen från Tyskland till Sverige. När transportören anlände med färjan från Kiel kunde han inte uppvisa erforderliga ledsagardokument eller

bevis om ställd säkerhet för varorna. Tullmyndigheten beslöt därför att omhänderta ölen för att utreda om punktskatt skulle betalas i Sverige och vem som i så fall var skattskyldig för införseln. J och de övriga sju personerna överklagade tullmyndighetens beslut att omhänderta ölen till länsrätten. Genom dom den 4 december 1998 mål nr 7343-98 fann länsrätten att tullmyndigheten haft fog för sitt beslut att omhänderta ölen, varför överklagandet lämnades utan bifall. Därefter har tullmyndigheten den 7 januari 1999 beslutat att påföra J skatt för den aktuella införseln. Eftersom påford skatt har betalats in har tullmyndigheten upphävt beslutet om omhändertagande av ölen.

Länsrätten gör följande bedömning.

Som ovan redogjorts för har det genom den s.k. Man in black-domen klargjorts vad som avses med privatinförsel. Privatinförsel föreligger endast när den enskilde själv transporterar de köpta varorna över gränsen till en annan medlemsstat. Har den enskilde inte personligen innehaft varorna när de transporteras från en medlemsstat till en annan är införseln inte att betrakta som privatinförsel. Eftersom varken J eller de andra sju personerna själva transporterat ölen över gränsen från Tyskland till Sverige kan införseln, skatterättsligt, inte betraktas som privatinförsel. Att samtliga inblandade personer intygat att de tänkt använda ölen för egen konsumtion påverkar inte denna bedömning. Länsrätten finner därför att införseln är skattepliktig enligt 8 § LAS.

Den andra frågan länsrätten har att ta ställning till är vem som skall påföras skatt för införseln. Det får anses utrett att ölen varit avsedd för samtliga åtta personer. Anledningen till att man gått samman har varit för att göra en besparing. Genom att göra en beställning har både inköpspris och transportkostnader kunnat hållas nere. J har emellertid själv beskrivit hur han ansvarat för såväl beställningen som betalningen av ölen. Att J beställt ölen framgår också av den proforma-invoice (orderbekräftelse) från bryggeriet i Hamburg som tullmyndigheten fann vid sin transportkontroll och som är utställd på J. Betalningen av ölen har J gjort i bank efter att han samlat in pengar från de andra personerna. Övriga inblandade personer har, såsom RSV framhållit, varken träffat avtal med den tyske säljaren eller betalat denne. Länsrätten finner därför att J sammantaget får anses ha haft en sådan betydande roll i sammanhanget

att han är ansvarig för att ölen fördes in till Sverige. Mot bakgrund härav finner länsrätten att tullmyndighetens beslut, att påföra J skatt för den aktuella införseln, är riktigt. Överklagandet skall därför avslås.

I dom samma dag avslog LR även J:s överklagande beträffande transporttilläg med följande motivering;

Ifrågavarande mål gäller påförande av transporttillägg. Av vad som har framkommit i målet har bestämmelserna i 16 § LAS om anmälningsskyldighet och skyldighet att ställa säkerhet för skatten inte iakttagits innan den aktuella införseln ägde rum. Länsrätten finner därför att tullmyndighetens beslut att påföra J transporttillägg är riktigt. Överklagandet skall därför avslås.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 juni 1999.

SRN:s förhandsbesked den 7 juni 1999.

Fusion och SLP.

Fråga om det övertagande företaget vid fusion får tillgodoräkna sig sådant negativt underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader som uppkommit i det överlåtande företaget föregående beskattningsår.

2000 - 2002 års taxeringar

B är ett helägt aktiebolag till aktiebolaget A. A och B avses gå samman genom fusion enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen. B har ett negativt belopp enligt 2 § första stycket j lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader (SLPL).

SRN har i ett förhandsbesked ansett att AB A får för det beskattningsår under vilket fusionen genomförs tillgodoräkna sig från föregående beskattningsår kvarstående negativt belopp hos B enligt 2 § första stycket j SLPL.

SRN hade följande motivering:

Till skillnad mot vad som gällde före införandet av lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, FUL, gäller enligt 11 § andra meningen FUL som huvudregel att det övertagande företaget efter en fusion inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation. Den allmänna regeln i inkomstskattehänseende överensstämmer således med den civilrättsliga synen att en fusion är en s.k. generalsuccession.

Detta innebär att det övertagande företaget i alla hänseenden träder i det överlåtande företags ställe, jfr prop. 1998/99:15 s. 215-220 och 266 samt 2 § 1 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL; se även prop. 1994/95:52 s. 54.

SLPL nämns visserligen inte i uppräknningen i 1 § FUL. Med hänsyn emellertid till vad som allmänt gäller för fusioner, till att SLPL i väsentlig mån bygger på SIL, kommunalskattelagen (1928:370) och även lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. och till systematiken vid fastställande av beskattningsunderlaget enligt SLPL (jfr prop. 1990/91:166 s. 49) finner nämnden att A äger ta över det negativa beskattningsunderlaget på sätt anges i förhandsbeskedet. Nämnden utgår därvid ifrån att A genom fusionen övertar B:s pensionsförpliktelser.

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer att överklagas av RSV.