

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

36/00

- [Regeringsrättens dom den 5 december 2000](#)
Ersättning för konsultuppdrag som utförs via ett servicebolag i en s. k. paraplyorganisation beskattas hos konsultbolaget och inte hos konsulten personligen
- [KR:s i Göteborg dom den 16 november 2000](#)
Anskaffningsvärde för aktier där förvärvad fordran på dotterbolag kvittats mot utfästelse från moderbolaget att tillskjuta aktiekapital
- [KR:s i Göteborg dom den 20 november 2000](#)
Villkorat aktieägartillskott har inte ansetts utgöra ett finansiellt instrument enligt SIL
- [KR:s i Göteborg dom den 7 december 2000](#)
Avdrag för underskott i näringsverksamhet. Skattetillägg
- [KR:s i Göteborg dom den 20 november 2000](#)
Inkomst av kapital. Fråga om beskattning av utdelning från elförening.
- [KR:s i Göteborg domar den 12 december 2000](#)
Internethandel med alkohol- och tobaksvaror. Beskattning enligt lagen om alkoholskatt (1994:1564) och lagen om tobaksskatt (1994:1563)
- [SRN:s förhandsbesked den 5 december 2000](#)
Anskaffningsvärde på konvertibla skuldebrev
- [SRN:s förhandsbesked den 5 december 2000](#)
Räntefördelning. Expansionsmedel. Vid övertagande av expansionsmedel är alternativregeln för värdering tillämplig. Övertagna expansionsmedel får delas mellan flera arvtagare. Sparade fördelningsbelopp får övertas av arvtagare.
- [SRN:s förhandsbesked den 11 december 2000](#)
Periodisering - inkomster
- [Meddelat provningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 december 2000.*

Regeringsrättens dom den 5 december 2000

Ersättning för konsultuppdrag som utförs via ett servicebolag i en s.k. paraplyorganisation beskattas hos konsultbolaget och inte hos konsulten personligen

Förhandsbesked

Verksamheten bedrivs i korthet på följande sätt.

Y AB tillhandahåller konsulttjänster inom områdena IT och affärsutveckling. 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 uteslutande riktad mot en uppdragsgivare, nämligen Y AB.

Fråga är om verksamheten i X AB är självständigt bedriven eller om den ersättning som erhålls från Y AB ska ses som lön till A för åt Y AB utfört arbete.

Regeringsrätten har nu fastställt skatterättsnämndens förhandsbesked att ersättning för konsultuppdragen ska beskattas hos X AB.

Först konstaterar regeringsrätten att den omständigheten att X AB formellt sett arbetar med endast en uppdragsgivare inte har en avgörande betydelse vid bedömningen av huruvida verksamheten i X AB är tillräckligt självständig för att X AB ska betraktas som uppdragstagare i förhållande till Y AB. Förevarande fall skiljer sig från flertalet tidigare prövade fall genom att det här inte är fråga om tjänster som ska utföras direkt för beställarens räkning utan för ett mellanliggande bolag, dvs. Y AB. Avsikten är just att olika konsultbolag ska samverka genom Y AB. Kravet på att X AB ska arbeta enbart för Y AB utgör dock en påtaglig begränsning av X AB:s självständighet.

Regeringsrätten anför vidare: Även när det gäller urvalet av uppdrag synes X AB ha en osjälvständig ställning i förhållande till Y AB. Detta förhållande ska dock enligt uppgift från X AB inte överdrivas eftersom i praktiken även X AB anskaffar nya kunder och nya uppdrag; det ligger i sakens natur att det då blir X AB som utför dessa uppdrag. Det kan dock konstateras att konsultavtalet synes ge Y AB den yttersta bestämmanderätten i ämnet.

Det finns emellertid enligt regeringsrätten också omständigheter som utmärker självständighet i den beskrivna verksamheten. Dit hör de av skatterättsnämnden särskilt beaktade omständigheterna *att X AB har rätt att utföra uppdrag med anlitan­de 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 och inventarier för arbetets utförande.* I samma riktning talar enligt regeringsrätten även bl.a. den omständigheten att X AB enligt konsultavtalet står den ekonomiska risken för att Y AB inte får full betalning från huvuduppdragsgivaren.

Vid en helhetsbedömning finner regeringsrätten att ersättningarna från Y AB bör beskattas på det sätt som följer av avtalet, dvs. hos X AB.

Kommentar:

Bland vissa yrkesgrupper inom tjänstesektorn är denna organisationsstruktur, ibland kallad "paraplyorganisation", vanligen förekommande. Flera konsulter med egna bolag samverkar genom ett servicebolag - paraplybolag - som uppträder som konsulternas ansikte utåt. I servicebolaget sker marknadsföring, avtalsskrivning och fakturering mot kund m.m. Konsulternas verksamhet är i vissa avseenden, såsom framgår av domen, osjälvständig i förhållande till servicebolaget.

Genom domen är nu klarlagt att organisationsstrukturen i sig inte hindrar att konsultbolag, som samverkar genom ett paraplybolag, beskattas för ersättningarna för konsultuppdragen trots viss osjälvständighet i förhållande till paraplybolaget. I de fall inkomster bör beskattas hos underkonsulten personligen och inte hos dennes bolag måste det således ske av andra orsaker än sådana som kan hänföras till den aktuella organisationsformen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 december 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 16 november 2000

Anskaffningsvärde för aktier där förvärvad fordran på dotterbolag kvittats mot utfästelse från moderbolaget att tillskjuta aktiekapital

Inkomsttaxering 1996

T B & Co AB (Bolaget) förvärvade 1995 aktierna i P AB, som i sin tur innehade aktierna i G A AB. P AB sålde därefter aktierna i G A AB till Bolaget.

P AB hade den 6 december 1994 externt för 20 000 kr förvärvat en fordran på G A AB på nominellt belopp om närmare 43,3 mkr. Samma dag (6 december 1994) lämnade P AB löfte till G A AB om aktieägartillskott med nästan 43,3 mkr. Den 12 december 1994 kvittades P AB:s fordran på G A AB mot G A AB:s fordran på det av P AB utlovade aktieägartillskottet.

Av utredningen framgick bl.a. att P AB var insolvent vid tidpunkten då löftet om aktieägartillskott utställdes. Även G A AB var insolvent såväl vid tidpunkten då P AB förvärvade fordran på G A AB som då denna fordran kvittades mot fordran på P A AB i form av utlovat aktieägartillskott.

Bolaget sålde under 1995 aktierna i G A AB externt och redovisade en reaförlust om c:a 43,3 mkr.

Skattemyndigheten vägrade yrkat avdrag ned motiveringen att skuldebrevet den 12 december 1994 (dvs. då fordran på G A AB kvittades mot P AB:s utlovade aktieägartillskott) inte kunde anses ha ett marknadsvärde överstigande 20 000 kr, dvs. vad fordran hade förvärvats för den 6 december 1994.

Bolaget överklagade och anförde bl.a. att värdet på tillskottet för såväl givaren som mottagaren uppgick till det nominella beloppet.

Länsrätten, som avslog Bolagets överklagande, anförde följande.

"Enligt 2 § 4 mom. 9 stycket lagen om statlig inkomstskatt medges vid icke yrkesmässig överlåtelse av aktie mellan moder- och dotterföretag inte avdrag för realisationsförlust. I stället skall det köpande företaget ta över det säljande företags anskaffningsvärde. Avdrag för förlusten sker först när aktierna säljs till utomstående.

Vid beräkning av realisationsvinst skall enligt 24 § 1 mom. samma lag såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet), således för erlagd köpeskilling och dylikt samt för vad som nedlagts på förbättring av egendomen.

Ett ovillkorat aktieägartillskott räknas som en kapitalinsats, vilket innebär att aktieägaren får räkna tillskottet som en del av anskaffningskostnaden för aktierna.

Bolaget köpte aktierna i G A AB av sitt dotterbolag P AB. Det har i målet inte ifrågasatts att förhållandena varit sådana att realisationsvinstbeskattning skall ske först då bolaget avyttrat aktierna koncernextern. Bolaget skall således vid beräkningen av realisationsförlusten överta P AB:s anskaffningsvärde för de aktuella aktierna. Härav följer att av P AB gjorda ovillkorliga aktieägartillskott skall beaktas som anskaffningskostnad. Fråga i målet är med vilket belopp G A AB har tillförts sådant aktieägartillskott. Härvid kan följande konstateras.

P AB gjorde den 6 december 1994 en utfästelse att tillskjuta ett belopp om 43 290 414 kr i ovillkorligt aktieägartillskott till G A AB. Som grundläggande förutsättning för att ett ovillkorligt aktieägartillskott skall anses ha skett genom en utfästelse gäller att det är möjligt för mottagaren att utkräva beloppet, givaren måste vara god för beloppet (jfr. NJA 1951 s. 6). Vid tidpunkten för utfästelsen var P AB insolvent. Bolaget hade emellertid samma dag för 20 000 kr förvärvat skuldebrev med en fordran om nominellt 43 290 414 kr på G A AB. Enligt bolagets uppfattning var fordran värd sitt nominella belopp för såväl G A AB som P AB varför sistnämnda bolag hade möjlighet att uppfylla sin

utfästelse om aktieägartillskott. Vid tillskott av sakegendom följer det av allmänna beskattningsprinciper att tillskottet skall anses ha skett till marknadsvärdet (jfr. RÅ 1996 not. 177). Bedömningen av om P AB:s innehav av skuldebrev inneburit att det varit möjligt för G A AB att kräva fullgörande av löftet om tillskott skall därför grundas på marknadsvärdet av skuldebrev. P AB köpte skuldebrev externt för 20 000 kr samma dag som utfästelsen om aktieägartillskott gjordes. Denna omständighet utgör enligt länsrättens mening en stark presumtion för att detta också var marknadsvärdet för tillgången. Av utredningen framgår vidare att G A AB vid tillfället var insolvent, en omständighet som är ägnad att påverka värdet på en fordran på detta bolag i negativ riktning. Det förhållandet att skuldebrev må ha haft ett värde motsvarande nominellt belopp sett utifrån vilken effekt ett förvärv skulle få i G A AB:s balansräkning, är inte en omständighet som påverkar bedömningen av tillgångens marknadsvärde. Med en tillgångs marknadsvärde får enligt länsrättens mening förstås det pris en oberoende aktör på marknaden är beredd att betala för tillgången i fråga. Marknadsvärdet på skuldebrev får således anses ha varit 20 000 kr. Härav följer att P AB innehav av skuldebrev inte medfört att löftet om aktieägartillskott kunnat utkrävas. Med hänsyn härtill och då bolaget inte visat att P AB på annat sätt haft möjlighet att infria sin utfästelse har ett ovillkorligt aktieägartillskott om 43 290 414 kr inte skett genom utfästelsen. Marknadsvärdet av skuldebrev har inte visats vara högre än 20 000 kr då P AB kvittade skuldebrev mot G A AB:s fordran avseende aktieägartillskott från P AB den 12 december 1994. P AB har därför inte heller vid detta tillfälle gjort tillskott med högre belopp än 20 000 kr. Som konsekvens härav får, vid beräkning av P AB:s anskaffningsvärde för aktierna i G A AB, aktieägartillskott inte beaktas med högre belopp än 20 000 kr. Överklagandet skall således avslås."

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

Kommentar:

Utgången i målet överensstämmer med den uppfattning RSV gett uttryck för i [skrivelse den 10 februari 2000 \(dnr 1148-00/110\)](#) om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar m. m. avsnitt 4.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 december 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 20 november 2000

**Villkorat aktieägartillskott har inte ansetts utgöra ett
finansiellt instrument enligt SIL**

Inkomsttaxering 1995

Stefan M lämnade under räkenskapsåret 1992-05-01 B 1993-04-30 ett villkorat aktieägartillskott till sitt helägda bolag. Beloppet redovisade i bolaget som en extra ordinär intäkt om 700 000 kr. Beloppet lämnades i bokslutet per den 30 april 1993 och avräkning gjordes med samma belopp genom att bolagets reverslån till Stefan M skrevs ned med detta belopp.

Bolaget försattes i konkurs 1994 och Stefan M yrkade i deklaration för 1995 avdrag för reaförlust med (70 % x 700 000 =) 490 000 kr hänförlig till det villkorade aktieägartillskottet.

Skattemyndigheten vägrade avdrag med motiveringen att vid konkursfall där avyttring inte har skett måste fråga vara om ett finansiellt instrument för att avdragsrätt ska föreligga. Skattemyndigheten ansåg inte att ett villkorat aktieägartillskott utgjorde ett sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL.

Stefan M överklagade beslutet.

Länsrätten, som konstaterade att det rådde viss oklarhet angående den skattemässiga innebörden av begreppet finansiellt instrument, fann att det villkorade aktieägartillskottet inte utgjorde ett finansiellt instrument. Länsrätten menade bl.a. att en återbetalning av ett villkorat tillskott är förenad med betydande osäkerhetsmoment och att den fordran som ett villkorat tillskott givit upphov till varken kan anses vara avsedd för allmän omsättning på kapitalmarknaden eller till sin beskaffenhet vara sådan att möjlighet till dylik handel kan sägas föreligga. Länsrätten avslog överklagandet.

Stefan M överklagade, men kammarrätten, som fann att Stefan M genom de angivna transaktionerna och bolagets konkurs inte gjort förlust vid avyttring av ett sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL, avslog överklagandet. Inte heller på annan grund fann KR att Stefan M visat att han varit berättigad till det som reaförlust betecknade avdraget.

Kommentar:

Utgången överensstämmer med RSV:s uppfattning i [skrivelse den 10 februari 2000 \(dnr 1148-00/110\)](#) om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar m.m. avsnitt 3.1.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 december 2000.

KR:s i Göteborg dom den 7 december 2000

**Avdrag för underskott i näringsverksamhet.
Skattetillägg.**

Inkomsttaxering 1996

I sin självdeklaration angav A att näringsverksamheten hade upphört i december 1994 och att alla tillgångar och skulder var avvecklade per den 31 december 1994. A redovisade också ett underskott från verksamheten om 470 970 kr och yrkade avdrag under inkomst av kapital för underskott på grund av att förvärvskällan upphört. A yrkade avdrag för slutligt underskott från rörelsen med 81 879 kr som reaförlust (motsvarande ett utnyttjat underskott på 116 970 kr reducerat till 70 procent).

SKM fann att det redovisade underskottet skulle reduceras med 260 312 kr motsvarande det belopp en bank under 1995 hade avskrivit av A:s skuld till banken. Det slutliga underskottet kunde enligt SKM fastställas till (470 970 - - 260 312=) 210658 kr. Eftersom rörelsen enligt SKM:s uppfattning upphört först under 1995 kunde något avdrag som för reaförlust inte medges vid 1996 års taxering. Avdraget för reaförlust med 81 879 kr vägrades. SKM påförde A skattetillägg dels med 40 procent av inkomstskatten på 81 879 kr, dels med Y.

A överklagade SKM:s beslut till LR.

LR gjorde följande bedömning.

"Av utredningen i målet framgår att verksamheten i A:s näringsverksamhet Y lades ned i december 1994. Det framgår vidare att A i uppgörelse med bank i februari 1995 erhöll ackord med 260 312 kr. Utredningen i målet utvisar inte annat än att de aktuella lånen hade tagits i samband med att A startade upp sin verksamhet i Y

Av redovisade förarbeten framgår att en förvärvskälla inte har upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar. Enligt länsrättens mening har det med hänsyn till nämnda ackordsuppgörelse funnits kvar skulder i näringsverksamheten i inledningen av 1995. Den ifrågavarande ackordsuppgörelsen har vidare påverkat underskottets storlek, eftersom avdrag inte medges för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänförs sig. Parterna är ense om underskottets storlek efter nyssnämnda korrigerings. Länsrätten finner således att den aktuella förvärvskällan upphört under 1995. Det finns därför inte skäl att ändra skattemyndighetens beslut.

I sin självdeklaration har A uppgett att A upphört med sin verksamhet, Y, i december 1994 och att alla tillgångar och skulder har avvecklats per den 31 december 1994. Genom att härvidlag underlåta att redovisa att ackordsuppgörelse ägt rum i februari 1995 har A enligt länsrättens mening lämnat oriktig uppgift. Det föreligger grund för påförande av skattetillägg, varvid underlaget för skattetillägg inte skall bestämmas till lägre belopp än skattemyndigheten beslutat. Skäl för befrielse från påfört skattetillägg har inte framkommit."

A överklagade till KR och vidhöll rätten till avdrag med 81 879 kr i inkomstslaget kapital och att skattetillägget ska undanröjas. A anförde bl.a. att om lagtexten tolkas enligt sin ordalydelse står där att man ska ha upphört att bedriva näringsverksamhet. A har inte bedrivit näringsverksamhet efter utgången av 1994. Det enda A har gjort är att ha ingått en ackordsuppgörelse med banken.

KR angav följande under sina domskäl

"I 3 § 13 mom. första stycket lagen om statlig

inkomstskatt (SIL) föreskrivs att avdrag får göras enligt reglerna om reaförlust för kvarstående underskott när en förvärvskälla inom inkomstslaget näringsverksamhet upphör. Enligt förarbetena till bestämmelsen, prop. 1989/90:110 s. 705, har en förvärvskälla inte upphört så länge någon tillgång eller skuld finns kvar. Detta innebär att förlusten måste vara definitiv och verklig.

Av handlingarna i målet framgår att A:s avtal om hyra av (verksamhets-) lokalen gick ut den 31 december 1994. A har uppgett att A dessförinnan hade gett bort resterande lager och inventarierna samt att hon hade reglerat kvarstående leverantörsskulder. En mervärdeskatteskuld och banklånen hade A dock inte betalat. Genom en uppgörelse med den långivande banken i februari 1995 beviljades hon dock ett ackord med sammanlagt 260 312 kr. Underskottets storlek har först vid denna tidpunkt blivit slutligt bestämd. Därmed måste, enligt kammarrättens mening, A:s näringsverksamhet anses ha upphört under 1995. Avdrag för kvarstående underskott kan A därför utnyttja först från och med 1997 års taxering.

I 3 § 13 mom. första stycket SIL ges inte några regler för när en näringsverksamhet skall anses ha upphört. Förarbetenas mer strikta uttalande har kommenterats av Riksskatteverket i Handledning för beskattning m.m. Riksskatteverket har därvid uttalat bl.a. att en kvarstående skuld avseende mervärdeskatt eller fastighetsskatt och ett banklån inte bör utgöra hinder för underskottsavdrag. Frågan om när en näringsverksamhet har upphört kan därmed bli föremål för en bedömning i det enskilda fallet. Kammarrätten finner mot bakgrund härav att det i förevarande mål finns skäl att efter skattetillägget såvitt det avser yrkat avdrag för underskott vid 1996 års taxering.

A har i deklARATIONEN redovisat underskottets storlek till 470 970 kr trots att det, efter ackordsuppgörelsen, rätteligen uppgick till 210 658 kr. A har därmed lämnat en oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg. I målet har inte framkommit skäl för att efterge skattetillägget i denna del.

DOMSLUT

Med ändring av länsrättens dom efterger kammarrätten påfört skattetillägg med 40 % av inkomstskatten på 81 879 kr."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 december 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 20 november 2000

**Inkomst av kapital. Fråga om beskattning av utdelning
från elförening.**

Inkomsttaxering 1998

A, som är en fysisk person, erhöll 10 163 kr i utdelning från en elförening i samband med att denna likviderades. SKM tog upp beloppet till beskattning.

A överklagade SKM:s beslut och yrkade i första hand att bli befriad från skatt på det återburna beloppet. I andra hand yrkades A att endast 80 % av beloppet skulle vara skattepliktigt som reavinst. A anförde, att ersättningen från elföreningen måste ses som återbäring av inbetalda avgifter. A har aldrig betalat någon insats i föreningen utan endast betalat löpande elavgifter. Den återbäring som erhållits från föreningen är baserad på amperestyrkan på säkringen. Amperestyrkan är ett mått som föreningen använt för att mäta förbrukningskapaciteten. Den har således legat till grund för gjorda debiteringar från elföreningens sida. A ansåg att den därför måste ses som en återbäring av gjorda inbetalningar för förbrukad el. A anförde också att återbäring av inte avdragna kostnader aldrig kan bli skattepliktig, varför beloppet ska vara skattefritt.

LR gjorde följande bedömning:

"A har erhållit det nu aktuella beloppet i samband med att föreningen trädde i likvidation. Beloppet skall därför enligt 3 § 8 mom lagen om statlig inkomstskatt ses som utdelning. Av 3 § 1 mom samma lag framgår att sådan utdelning som huvudregel är skattepliktig. Utdelningen blir emellertid, enligt 3 § 7 mom nämnda lag, skattefri om det utgått i förhållande till A:s inköp från föreningen (jfr Regeringsrättens dom i RÅ 83 1:52). I målet har A gjort gällande att utdelningen har utgått i förhållande till A:s utnyttjande av föreningens tjänster i och med att utdelningen är baserad på säkringens amperestyrka.

Länsrätten konstaterar dock att en säkrings amperestyrka endast utvisar en elabonnents förväntade elförbrukning och inte på något sätt visar dennes verkliga förbrukning. Även om A:s påstående om att utdelningen utgått i förhållande till säkringens amperestyrka är riktigt, medför detta således inte att utdelningen från föreningen inte är skattefri, eftersom utdelningen från föreningen inte utgått ifrån den verkliga förbrukningen. A:s förstahandsyrkande B dvs att beloppet skall vara skattefritt B kan därför inte bifallas."

Beträffande andrahandsyrkandet angav LR bl.a. följande i sin motivering:

"Av 24 § 1 mom lagen om statlig inkomstskatt framgår att vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommit för den avyttrade egendomen. Avdrag får B i den mån annat inte anges B göras för alla omkostnader för egendomen och för vad som nedlagts på förbättring av egendomen. I 2 mom samma lagrum anges att med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendomen. Avyttring av ett finansiellt instrument anses också föreligga om det företag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs, eller om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs eller träder i likvidation. Enligt 27 § 1 mom samma lag skall vid avyttring av andel i ekonomisk förening, utöver bestämmelserna i 24 § även bestämmelserna i 27 § 2-6 tillämpas. Enligt 27 § 2 mom andra stycket får, såvitt gäller marknadsnoterade finansiella instrument, anskaffningsvärdet bestämmas till 20 procent av vad den skattskyldige erhåller vid avyttringen efter avdrag för kostnad för avyttringen.

A har ägt andel i föreningen. Föreningen har trätt i likvidation under år 1997. Andelen anses därmed enligt 24 § 2 mom lagen om statlig inkomstskatt, avyttrad under år 1997. Som intäkt vid realisationsvinstberäkning skall därför A ta upp en intäkt om 10 163 kr. Från detta belopp har A rätt att göra avdrag för anskaffningskostnaden. Föreningen har till skattemyndigheten uppgivit att A erhöll sin andel utan vederlag då A gick i borgen för föreningen. Frågan blir då om A har rätt till ett schablonavdrag om 20 procent enligt 27 § 2 mom lagen om statlig inkomstskatt. Detta schablonavdrag förutsätter emellertid att andelarna i föreningen varit marknadsnoterade. Av utredningen

framgår att så inte varit fallet. Förutsättningar att bifalla A:s andrahandsyrkande saknas därmed. Överklagandet skall därför avslås i sin helhet.

DOMSLUT

Länsrätten avslår överklagandet."

A överklagade LR:s dom och anförde följande. Ersättningen har lämnats i proportion till den amperestyrka som förbrukaren beställt. Om detta inte motsvarar förbrukningen så får ersättningen ändå anses ha utgått i proportion till betalade kostnader på så sätt att amperestyrkan ligger till grund för debitering av löpande avgifter.

KR instämde i LR:s bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 december 2000.

KR:s i Göteborg domar den 12 december 2000

Internethandel med alkohol- och tobaksvaror

Beskattningsenligt lagen om alkoholskatt (1994:1564) och lagen om tobaksskatt (1994:1563)

Tullmyndigheten i Helsingborg omhändertog med stöd av 2 kap. 9 och 10 §§ lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) i december 1998 och i januari 1999 öl, cigaretter och tobak efter transportkontroller. De omhändertagna varorna hade beställts på Internet av privatpersoner på en hemsida där tyska bolaget W angavs som säljare.

I målet framkom följande om de olika aktörerna i målet:

P är ett bolag med säte i Sverige. W är ett bolag med säte i Tyskland. Båda bolagen ägs av S, med säte i Sverige, och är således systerbolag. P har en domän på Internet i Sverige. På denna domän finns W hemsida.

Privatpersoner i Sverige kan gå in på W:s hemsida och där beställa varor från Tyskland av detta bolag. Det tyska bolaget B är, enligt uppgift från P, underleverantör till W. B har ett avtal med sitt dotterbolag V, enligt vilket V bl.a. skall ombesörja transporten av B:s varor. Enligt uppgift från P skall köparna själva ombesörja transporten till Sverige av de varor som de har beställt hos W. Köparna ges möjlighet att anlita en transportör för att hämta varorna. På P:s domän finns en länk till transportfirman T. Köparna kan, i anslutning till beställningen av varorna, anlita detta bolag för att ombesörja transporten av varorna till Sverige. Transportfirman T kan låta andra transportbolag ombesörja den faktiska transporten av varorna.

Tullverket beslutade att beskatta bolaget P för de omhändertagna varorna med sammanlagt 76 685 kr och anförde bl.a.

P är skattskyldig för varorna i Sverige enligt 9 § punkt 5 lagen (1994:1563) om tobaksskatt (LTS) och 8 § punkt 5 lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS); artikel 7 och 9 i cirkulationsdirektivet. Varorna bedöms vara avsedda för kommersiellt bruk, varför införsel av dem skall anmälas till beskattningsmyndighet samt att erforderlig säkerhet för punktskatt skall ställas hos svenska skattemyndigheten enligt 17 § LTS och 16 § LAS. Detta har ej skett. Något ledsagardokument har inte medföljt transporten. De omhändertagna varorna har sålts till svenska konsumenter via Internet. På hemsidan utger sig företaget W att vara säljare till varorna. W är ett helägt dotterbolag och ett uppdragsavtal har upprättats mellan företagen. Påståendet på hemsidan ifrågasätts dock då någon reell verksamhet inte bedrivs i W. Även om det anges att varorna köps från W så kan det antas att kunderna uppfattar att de köper varorna från P, då de går in på P:s hemsida, betalar varorna och transporten till P samt framför eventuella klagomål till P. Det framgår av faxhandlingar att P beställt transporten. Av transporthandlingar framgår att varorna skickats av V. P spelar vidare en betydande roll i affärsupplägget, vilket dels framgår av P:s hemsida, dels av det avtal som föreligger mellan P och W. Det föreligger en ekonomisk intressegemenskap mellan P och W, då W är ett dotterbolag till P. Den som bedriver handeln med de punktskattepliktiga varorna ska anses vara skattskyldig. Vid en sammanställning av samtliga omständigheter visas att P säljer varorna till de svenska kunderna. Avtalet med W samt uppgiften på hemsidan att W är

säljare är handlingar som sannolikt inte avspeglar det verkliga förhållandet. Det är P som för in och säljer varorna till privatpersoner, varför P skall vara skattskyldig för tobaks- och alkoholskatt.

Bolaget överklagade beslutet. RSV, som tog över Tullverkets talan, bestred ändring. I målet inhämtades bl. a. utredning från Tyskland om verksamheten i de tyska bolagen W, B och V.

LR, som i dom den 24 mars 2000 (mål 4267-99 m.fl.), fastställde Tullverkets beskattningsbeslut uttalade bl.a. följande:

De allmänna gemenskapsrättsliga reglerna om punktskatter på alkohol-, tobak- och mineraloljeprodukter finns i rådets direktiv 92/12/EEG (det s.k. cirkulationsdirektivet). Den grundläggande regeln är att skatt skall betalas när en vara släpps ut på marknaden för konsumtion och att skatten skall betalas i den stat där varan släpps ut. När en vara som redan släppts ut på marknaden i en medlemsstat levereras till eller används i en annan medlemsstat i yrkesmässig verksamhet, skall dock skatten tas ut i denna andra medlemsstat. Varor som släppts för konsumtion i en medlemsstat, men som konsumeras i en annan medlemsstat skall beskattas i den medlemsstat där de konsumeras. Beskattningen följer här den s.k. destinationsprincipen, vilket följer av artiklarna 7 och 10 i cirkulationsdirektivet.

När det gäller varor som förvärvats av enskilda individer för deras enskilda bruk och som transporteras av dem själva skall punktskatt, enligt artikel 8 i direktivet, tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats. EG-domstolen har i det s.k. Man in Black-målet (C-296/95) bl.a. prövat frågan om tolkningen av artikel 8 och har då tagit ställning till bl.a. frågan om hur begreppet "transporteras av dem själva" skall tolkas. Domstolen framhöll härvid att för att artikel 8 skall vara tillämplig krävs att den som förvärvat de punktskattepliktiga varorna personligen skall inneha dessa och själv sköta transporten av dem för att bestämmelserna om privatinförsel skall vara tillämpliga.

Cirkulationsdirektivet har införlivats i svensk rätt genom LAS, LTS lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen

(privatinförsellagen) och LPK. Privatinförsellagen reglerar endast när resande som för privatbruk för in alkohol- och tobaksvaror till Sverige kan beskattas. Beskattning av införsel av alkohol och tobak som görs på annat sätt än vid inresa till Sverige regleras istället i LAS och LTS.

I förevarande mål har införseln av de aktuella alkohol- och tobaksvarorna skett med en anlita transportör mot betalning. Varorna har således inte transporterats över gränsen till en annan medlemsstat av de enskilda personerna själva. Den i målen aktuella införseln är således inte att betrakta som privatinförsel i den mening som avses i artikel 8 i cirkulationsdirektivet. I detta avseende överensstämmer EG-domstolens tolkning av artikel 8 med motsvarande svenska bestämmelser i privatinförsellagen, då denna lag uteslutande behandlar resandeinförsel. Införseln blir därmed skattepliktig enligt LAS och LTS.

Länsrätten har härefter att ta ställning till om P kan anses skattskyldig för den i målen aktuella införseln. Såvitt framgått har de i målen aktuella varorna införskaffats i Tyskland. P har anfört att beställningarna från privatpersonerna sker hos W och att P inte kan betraktas som säljare till varorna. Det är istället W som skall anses vara säljare av varorna. Vidare har anförts att varken P eller W ombesörjt transporten till Sverige av varorna. I målet har framgått att P och W är systerbolag. Som framgår av EG-domstolens dom Hydrotherm, 170/83, kan bolag vara att hänföra till en och samma ekonomiska enhet, trots att de är skilda juridiska personer. Länsrätten ifrågasätter inte att W är ett bolag enligt tysk rätt, dock innebär detta inte att P:s och W:s agerande i det affärsupplägg som har avtalats dem emellan skall ses isolerat från varandra. Man bör således istället beakta transaktionernas objektiva beskaffenhet snarare än deras rättsliga form. Av befintlig utredning framgår att W inte bedriver någon egentlig verksamhet i Tyskland vad avser hanteringen av de varor som är aktuella i målet. De varor som beställs av privatpersonerna i Sverige härrör uteslutande från B, som därtill ställer nödvändiga resurser till förfogande för hanteringen av varorna. Den praktiska hanteringen av varorna synes således ha förändrats endast marginellt efter tillskapandet av W, jämfört med det affärsupplägg som följde av tidigare avtal mellan P och B. W:s huvudsakliga uppgift synes i praktiken vara att endast vidarebefordra kundernas beställningar till B. Av handlingarna i målet framgår vidare att

privatpersonerna i Sverige går in på P:s domän och där beställer varorna på W:s hemsida. Beställningen kan, enligt uppgift, även ske på svenska. Betalningen av varorna sker via P:s betaltjänst. Vad avser transporten av varorna till Sverige har P anfört att det är privatpersonerna i Sverige som själva beställer varorna av en fristående transportör, i förevarande fall transportfirman T. Beställningen av transporten kan ske direkt hos T på detta bolags hemsida, vilken finns på P:s domän. Det är således P som, i direkt anslutning till varubeställningen, möjliggör transport av varorna genom T. I de fall kunden anlitar T skall betalning för transporten ske till Betaltjänst hos P, och således ej direkt till T. Enligt länsrättens mening synes det således vara P som, efter att betalning har erlagts från de enskilda kunderna till detta bolag, i praktiken ombesörjer att T erhåller betalning för transportererna. Det har i förevarande mål inte framkommit annat än att transporten av de i målen aktuella tobaks- och alkoholvarorna har skett på sådant sätt som har beskrivits ovan. Enligt länsrättens mening skall P, med hänsyn till vad som ovan anförts rörande detta bolags roll vid såväl försäljningen som transporten av de aktuella tobaks- och alkoholvarorna, anses ha varit ansvarig för införseln av dessa varor till Sverige.

P överklagade beslutet till KR. RSV bestred ändring.

KR fastställde LR dom.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 december 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 5 december 2000

Anskaffningsvärde på konvertibla skuldebrev

Inkomsttaxering, taxeringsåren 2001-2004

AB A äger alla aktier i AB B.

Under ett tidigare år emitterade AB A konvertibla skuldebrev. Rätt att teckna de konvertibla skuldförbindelserna tillkom anställda inom bl.a. AB-A koncernen. AB B ägde teckna konvertibla

skuldförbindelser om nominellt högst X kr, i syfte att dessa, på marknadsmässiga villkor, skulle överlåtas till personer som efter teckningstidens utgång erhöll anställning i bl.a. AB A-koncernen. Teckningskursen motsvarade marknadsvärdet vid emissionstidpunkten.

Fråga har uppkommit om att AB B ska få rätt att avyttra nämnda skuldförbindelser.

Frågor (vilka besvarats) :

1a. Vilket skattemässigt anskaffningsvärde har AB B på konvertiblerna när de avyttras till kapitalmarknaden

2a. Hur påverkas AB A:s skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna i AB B i fråga 1 a?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

Fråga 1a

AB B:s skattemässiga anskaffningsvärde på de konvertibla skuldebrev som förvärvades vid emissionen utgörs av teckningskursen.

Fråga 2a

AB A:s skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna i AB B påverkas ej av emissionen eller av att AB B avyttrar konvertibla skuldebrev.

MOTIVERING

....

Nämnden gör följande bedömning.

Frågorna 1a och 2a

Om ett moderbolag till underpris emitterar konvertibla skuldebrev till ett helägt dotterbolag skall skillnaden mellan marknadsvärdet vid emissionen och teckningskursen ses som ett kapitaltillskott från moderbolaget till dotterbolaget och dotterbolaget anses ha förvärvat skuldebreven för pris motsvarande

marknadsvärdet vid emissionen, jfr Regeringsrättens dom den 6 juli 2000 i mål nr 98-2000.

I ärendet ges som förutsättning att emissionen skedde till marknadspris. AB B skall därför i skattemässigt hänseende inte anses ha förvärvat de konvertibla skuldebrev för något annat belopp än vad bolaget faktiskt betalade, dvs. teckningskursen.

Något kapitaltillskott från AB A till AB B kan inte heller anses ha skett vid emissionen. AB A:s skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna i AB B påverkades därför inte av emissionen. Den omständigheten att de konvertibla skuldebrev därefter ökat i värde föranleder inte annat bedömning."

En ledamot var med instämmande av nämndens sekreterare skiljaktig och anförde följande:

"Bakgrunden till AB B:s ansökan om förhandsbesked är den uttalade avsikten att avyttra de konvertibler som bolaget tecknade i AB A (tidigare år).

En följd av Regeringsrättens ställningstagande i mål nr 98-2000 är att marknadsvärdet vid tecknandet av konvertiblerna skall anses utgöra AB B:s anskaffningskostnad. Sedan dess har AB B varit ett helägt dotterbolag till AB A. På grund härav leder B i likhet med vad Regeringsrätten anförde i angivna mål B AB B:s avyttring till (på koncernnivå) i princip samma resultat som en av AB A till marknadspris genomförd nyemission.

I ett förhandsbesked meddelat 2000-07-10 (se RSV:s rättsfallsprotokoll 28/00 nr 6) har nämnden inte ansett att ett dotterbolag, som avstår från att konvertera konvertibla skuldebrev utgivna av moderföretaget, skall beskattas för avstådd "vinst". Lika litet som i det förhandsbeskedsärendet medför avyttringen av konvertiblerna i förevarande fall realisation av någon kapitaltillväxt som uppkommer under AB B:s innehavstid. På grund härav och eftersom vad som inflyter vid en nyemission inte utgör skattepliktig inkomst, saknar det betydelse för AB B:s taxering vilken anskaffningskostnad bolaget skall anses ha för konvertiblerna."

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 december 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 5 december 2000

Räntefördelning. Expansionsmedel.

Vid övertagande av expansionsmedel är alternativregeln för värdering tillämplig. Övertagna expansionsmedel får delas mellan flera arvtagare. Sparade fördelningsbelopp får övertas av arvtagare.

Inkomsttaxering 2000-2004

En person avled 1994. I dödsboet är tre barn de enda delägarna. Dessa äger en tredjedel var i dödsboet.

Dödsboet är delägare i ett antal fastigheter som utgör anläggningstillgångar. Fastigheterna är av typen lantbruksenhet utom en som är en småhusenhet (fritidshus). Samtliga fastigheter utgör näringsfastigheter enligt 5 § KL och har förvärvats före 1991. Vid beräkning av takbelopp för expansionsmedel har fastigheterna värderats enligt alternativregeln i 14 § lagen om räntefördelning vid beskattning (RFL). Fastighetsvärdet enligt alternativregeln är högre än det som följer av huvudregeln i 13 § RFL. Per 1998-12-31 uppgår expansionsmedlen till ca 600.000 kr.

Dödsboet har ett mindre innehav av aktier i ett aktiebolag, vars huvudsakliga tillgång är en fastighet som dödsboet tidigare varit delägare i. Härutöver bedriver dödsboet ingen annan verksamhet än innehav av fastigheter.

FRÅGA 1

Möjligheten att överta expansionsmedel vid arv är enligt 10 § andra stycket ExmL begränsad till 138,89 procent av värdet av reall tillgångarna i verksamheten vid utgången av det tredje beskattningsåret före beskattningsåret ökat med en tredjedel.

Kan fastigheterna vid denna beräkning värderas med utgångspunkt från alternativregeln i 14 § RfL? Det kan noteras att om den möjligheten inte finns kan inte samtliga expansionsmedel övertas eftersom skillnaden mellan värdena enligt huvudregeln i 13 § RfL respektive alternativregeln i 14 § RfL är allt för stor.

Det kan också noteras att den eller de av delägarna i dödsboet som tillskiftas fastigheterna har möjlighet att vid beräkning av takbelopp för expansionsmedel ta upp de tillskiftade fastigheterna till det värde som följer av alternativregeln i 14 § RfL.

FÖRHANDBESKED

Vid beräkningen av värdet av andelarna i fastigheterna enligt 10 § andra stycket lagen (1993:1537) om expansionsmedel (ExmL) respektive 34 kap. 18 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, får värderingen ske med tillämpning av 14 § lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning (RfL) respektive 33 kap. 13 § IL.

MOTIVERING

Enligt 10 § andra stycket ExmL skall värdet av reallgångarna i verksamheten beräknas enligt de grunder som anges i bland annat 13 § 4 RfL. Enligt 14 § RfL får vid tillämpning av 13 § 4 RfL vissa fastigheter värderas på särskilt sätt. Nämnden finner att hänvisningen i 10 § andra stycket ExmL till 13 § 4 RfL omfattar en värdering även enligt 14 § RfL. Den uttryckliga regleringen av motsvarande förhållande i IL får ses endast som ett förtydligande härav.

FRÅGA 2

Beträffande flera av fastigheterna äger dödsboet en mindre andel. Om en sådan andel skiftas ut på de tre dödsbodelägarna på så sätt att de tillskiftas en tredjedel var av dödsboets andel kommer de att äga $\frac{1}{9}$ var av fastigheten. För att undvika sådant ägande övervägs att skifta ut fastigheterna på så sätt att respektive arvtagares ägarandel i en enskild fastighet inte blir allt för liten.

Kan expansionsmedel övertas om samtliga reallgångar i dödsboets näringsverksamhet tillskiftas två eller tre av

dödsbodelägarna och dessa övertar reallgångarna

a) med lika stora ideella andelar? Sålunda kommer dödsboets andel i respektive fastighet att delas upp i två alternativt tre lika stora delar,

b) på så sätt att dödsboets deläggande i respektive fastighet inte ytterligare delas upp? Beträffande respektive fastighet kommer sålunda dödsboets andel i den att i sin helhet tillskiftas en av dödsbodelägarna.

c) delvis på sätt beskrivits i fråga a), delvis på sätt beskrivits i fråga b)?

Nämnden kan vid besvarandet av fråga 2 utgå från att expensionsmedlen inte överstiger det "spärrbelopp" som beräknas enligt 10 § andra stycket ExML.

d) Enligt vilken princip skall dödsboets expensionsmedel/ expensionsfonder fördelas mellan delägarna i dödsboet i alternativ a), b) respektive c)?

FÖRHANDBESKED

Om samtliga reallgångar i dödsboets näringsverksamhet skiftas ut på två eller tre av sökandena på sätt anges i frågorna 2a, 2b och 2c får de ta över dödsboets expensionsmedel respektive expensionsfond. Övertagna expensionsmedel respektive övertagen expensionsfond skall fördelas mellan de sökande som tillskiftas reallgångarna i proportion till värdet av tillgångarna beräknat enligt de regler som gäller vid beräkning av takbelopp för expensionsmedel respektive kapitalunderlag för expensionsfond (fråga 2d).

MOTIVERING

Enligt 10 § första stycket ExML respektive 38 kap. 18 § första stycket IL får, såvitt nu är i fråga, expensionsmedel respektive expensionsfond övertas vid bland annat arv om samtliga dödsboets reallgångar övergår till en fysisk person som är bosatt här i landet respektive till en obegränsat skattskyldig fysisk person. Bestämmelserna i fråga bör inte tolkas så bokstavligen att rätten till ett övertagande kräver att reallgångarna övergår till endast en av dödsbodelägarna. Delägarna bör därför få ta över expensionsmedel respektive

expansionsfond om de skiftar ut andelarna i fastigheterna på sätt anges i fråga 2a, 2b eller 2c. Nämnden finner att expansionsmedlen respektive expansionsfonden i angivna fall bör fördelas mellan delägarna i proportion till värdet av utskiftade reallgångar beräknat enligt de regler som gäller vid beräkning av takbelopp för expansionsmedel respektive kapitalunderlag för expansionsfond (fråga 2d).

FRÅGA 3

Om dödsboet väljer att inte utnyttja möjlig positiv räntefördelning uppkommer ett sparad fördelningsbelopp. Kan detta sparade fördelningsbelopp övertas av den eller de som tillskiftas fastigheterna?

FÖRHANDBESKED

Sparade fördelningsbelopp enligt 5 § RfL respektive 33 kap 7 § IL får övertas av sökandena.

MOTIVERING

I enlighet med den princip som gäller för t.ex. sparad utdelning vid tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna bör sparade räntefördelningsbelopp få tas över vid benefika förvärv (jfr prop. 1995/96:109 s. 90, prop. 1996/97:45 s. 60 och prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 628).

Anm. RSV överklagar fråga 3.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 december 2000.

SRN:s förhandsbesked den 11 december 2000

Periodisering - inkomster

Taxeringsåren 2001-2003

Vid uthyrning av inventarietillgångar uttas förutom hyra en särskild avgift för framtida reparationer av inventarietillgångarna. Denna särskilda avgift skall upptas till omedelbar beskattning och får således

inte "matchas" mot de framtida reparationskostnaderna.

Ett företag hyr ut vissa tillgångar av inventariekaraktär. Under hyresperioden uppstår skador och förslitningar på dessa tillgångar. Dessa skador måste repareras för att tillgångarna skall kunna hyras ut igen. När kontraktstiden löpt ut besiktigas tillgångarna av en utomstående besiktningsman som upprättar ett besiktningsprotokoll.

Kostnaderna för reparationerna fördelas idag mellan uthyrare och hyrestagare. Uthyraren står vanligtvis för normala förslitningskostnader, medan hyrestagaren står för kostnader för andra skador som uppstått under hyrestiden.

I dag fördelas kostnaderna för de olika reparationerna efter hyrestidens slut. Hyrestagaren betalar då alla reparationer som åligger honom.

Ett alternativ att reglera reparationskostnadernas fördelning är att använda ett inom uthyrningsbranschen utarbetat system, det s.k. Damage Protection Plan (DPP) systemet. Det systemet innebär att hyrestagaren på bestämda villkor kan betala en tillkommande kostnad, premie, per hyresdag för att täcka de skador som uppstår under hyrestiden. Premien betalas med samma frekvens som hyran, i detta fall månadsvis. Premien bokförs separat av uthyraren.

DPP- premien innebär att hyrestagaren betalar en fastställd summa per hyrd enhet och dag. När tillgången återlämnas behöver hyrestagaren inte betala de reparationskostnader som annars hade ålegat honom. Ett "takbelopp" för hur stora reparationskostnader som omfattas av DPP-premien finns dock för de fall då skadorna är eceptionellt stora. Hyrestagaren får inte tillbaka något av DPP-premien, även om reparationskostnaderna understiger erlagd premies belopp. Å andra sidan behöver hyrestagaren inte betala mer än DPP-premien även om reparationskostnaderna överstiger premiens belopp (utom i de fall då "takbeloppet" överskrids).

DPP-premien täcker endast skador som repareras efter det att tillgången återlämnats till uthyraren. Skador som repareras under hyresperioden betalas av hyrestagaren.

En tillämpning av DPP-systemet innebär således att en inkomst upp bärs i förväg för att täcka en reparationskostnad som kommer att uppstå längre fram. Kostnaderna går av naturliga skäl inte att förutsäga med exakthet. Bolaget för dock noggranna anteckningar om de skador som uppstår i olika kundförhållanden. Bolaget avser att lägga historiska fakta till grund för beräkningen av hur stor DPP-premie som skall utgå för varje hyrestagare. DPP-premien kommer således att variera beroende på vad de uthyrda objekten skall användas till och mot bakgrund av tillgänglig information om hur stora risker för skador som finns med hänsyn till de olika hyrestagarnas tidigare hyreskontrakt. För nya hyrestagare kan vägledning hämtas från vad som är en normal skadefrekvens inom den bransch den nya hyrestagaren är verksam i. Premien skall därefter bestämmas så att den så nära som möjligt skall motsvara den verkliga reparationskostnad som förväntas.

Bolaget tillämpar för närvarande inte DPP-systemet, men har för avsikt att i framtiden erbjuda bolagets kunder möjligheten att välja ett sådant system. Bolaget önskar därför besked om vilka beskattningskonsekvenser ett sådant system medför.

Bolagets uppfattning är att DPP-premien skall ses som en särskild försäljningstransaktion, skild från hyran. För detta talar det förhållandet att det skall vara valfritt för kunden att avtala om DPP-systemet. God redovisningssed vad gäller DPP-premien är att intäkten skall periodiseras. Kostnaden som premien är avsedd att täcka blir aldrig känd innan ett hyreskontrakt löpt ut och besiktning av det uthyrda godset skett. Det vore därför missvisande att ta upp intäkten när den inflyter. För att visa ett resultat som överensstämmer med verkligheten bör intäkten i stället tas upp sedan den kostnad premien avser att täcka är känd till sitt belopp och intäkten och kostnaden kan matchas mot varandra.

Bolaget ställde därför följande fråga:

Får premier som erhålls för täckande av framtida reparationskostnader intäktsföras först när reparationskostnaderna är kända till sitt belopp?

SRN besvarade frågan nekande med följande motivering.

MOTIVERING

Sökandebolaget hyr ut vissa tillgångar av inventariekaraktär. Ansvar för skador som uppkommit på dessa under hyrestiden är enligt de avtalsvillkor som bolaget hittills tillämpat fördelat efter vissa grunder mellan bolaget och hyrestagaren. reparationsbehovet fastställs efter hyrestidens utgång då också fördelningen av reparationskostnaderna sker.

Bolaget avser nu att införa ett alternativt sätt att reglera ansvaret för uppkomna skador, nämligen det s.k. Damage Protection Plan (DPP) systemet. Enligt det systemet erlägger hyrestagaren ett belopp, s.k. DPP-premie, månadsvis och samtidigt med hyresavgiften. Dessa DPP-premier är avsedda att täcka kostnaderna för de skador på bolagets uthyrda tillgångar som uppkommit under hyrestiden men som fastställs och åtgärdas först efter hyrestidens utgång. Överstiger reparationskostnaderna erhållna DPP-premier behöver hyrestagaren inte erlägga någon ytterligare betalning men får å andra sidan inte tillbaka någon del om kostnaderna skulle understiga summan av premierna.

Bolaget avser att intäktsredovisa de löpande erhållna DPP-premierna separat och först när de reparationskostnader som DPP-systemet är avsedda att täcka blir kända till sin storlek. Bolaget menar att det bl. a. utifrån den s.k. matchningsprincipen blir missvisande att intäktsföra premierna redan när de inflyter.

Frågan i ärendet är om en sådan intäktsredovisning av DPP-premierna kan läggas till grund för beskattningen.

De ersättningar som avses med frågan betingas av ingångna avtal om hyra av bolagets tillgångar och är av skattepliktig natur för bolaget. Beskattningen skall ske enligt vad som följer av en tillämpning av bokföringsmässiga grunder.

Regeringsrätten uttalade i det i ärendet omnämnda rättsfallet RÅ 1999 ref. 32 att 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. Har huvuddelen av prestationen fullgjorts kan det enligt Regeringsrätten finnas anledning att intäktsföra ersättningen och göra en reservering för framtida utgifter.

För att ersättningarna inte skall intäktsföras omedelbart gäller således att de är villkorade av ett mot hyrestagaren (eller annan) riktat åtagande om en framtida prestation från bolagets sida.

Bolaget menar att DPP-systemet innehåller ett sådant åtagande genom att bolaget vid hyrestidens utgång skall stå för nödvändiga reparationskostnader och att detta åtagande fullgörs när reparationskostnaderna blir kända.

Ett åtagande förutsätter att bolaget har förpliktat sig att utföra en överenskommen tjänst inom viss tid. Vad bolaget och hyrestagaren träffar avtal om är vilka villkor som skall gälla vid uthyrningen, bl.a. vad avser ansvaret för uppkomna skador på de uthyrda tillgångarna. Ett sätt att reglera denna ansvarsfråga är att som hittills låta hyrestagaren till viss del stå för kostnaderna för de reparationer som behöver utföras på återlämnade tillgångar.

Vad en tillämpning av DPP-systemet i praktiken innebär är att bolaget friskriver hyrestagaren från reparationsansvar för skador på återlämnade tillgångar men gör det mot en förhöjd hyresersättning. De s.k. DPP-premierna kan mot denna bakgrund inte anses vara kopplade till annan utfäst prestation från bolagets sida än att bolaget inte efter hyrestidens utgång skall göra gällande ett ansvar mot hyrestagaren för uppkomna skador på bolagets tillgångar.

Nämnden anser således att DPP-systemet inte leder till att bolaget mot hyrestagaren kan anses ha åtagit sig att utföra en serviceliknande tjänst som fullgörs vid det tillfälle kostnader för behövliga reparationer på återlämnade tillgångar fastställs. Detta medför att det inte heller uppkommer något sådant åtagande om ett framtida utförande av en mot annan riktad prestation som skulle kunna föranleda en intäktsredovisning först när prestationen utförs. Nämnden svarar därför nej på den ställda frågan, dvs. bolaget har inte rätt att uppskjuta intäktsföringen av erhållna DPP-premier på det tilltänkta sättet.

Anm. Jfr rättsfallsprotokoll 6/96 där motsvarande fråga prövats för bostadsstiftelse med i sak samma utgång.

Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 december 2000.*

Meddelat prövningstillstånd

Saken: Fråga om kammarrätten, med hänsyn till hur länsrätten utformat sin dom och hur talan förts i målet, bort pröva huruvida ett konkursbo skulle förklaras frivilligt skattskyldigt till mervärdesskatt.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrums: 3 kap. 3 § 2 st. och 9 kap. 1 § 1 st.
mervärdesskattelagen (1994:200), 29 §
förvaltningsprocesslagen (1971:291).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

18/00

- [RR:s dom den 28 april 2000, målnr 5041-1999.](#) Skatteflyktslagens tillämplighet när förlustbolag redovisar vinstgivande aktiebolags inkomster enligt kommissionärsavtal
- [RR:s dom den 2 maj 2000, målnr 8229-1999.](#) Tillämpning av skatteflyktslagen
- [RR:s dom den 3 maj 2000, målnr 3542-1999.](#) Ekonomisk förenings avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till insatsemitterade insatser
- [RR:s dom den 4 maj 2000, målnr 5582-1998.](#) Beskattning vid likvidation och upplösning av handelsbolag som utgör msättningstillgång.
- [KR:s i Göteborg beslut den 21 mars 2000, målnr 7644-1998.](#) Fråga om SKM:s beslut tillkommit i laga ordning
- [KR:s i Göteborg dom den 6 april 2000, målnr 169-2000.](#) Fråga om vinst i pristävling utgör skattepliktig inkomst av tjänst eller skattefri lotterivinst.
- [SRN:s förhandsbesked den 3 maj 2000.](#) Ideell förenings skattskyldighet för royalty
- [SRN:s förhandsbesked den 2 maj 2000.](#) Fråga om verksamhet som avbytare inom jordbruket skall anses som näringsverksamhet eller inte
- [SRN:s förhandsbesked den 21 mars 2000.](#) Fråga om qigong utgör tjänst avseende sjukvård
- [SRN:s förhandsbesked den 5 maj 2000.](#) Fråga om beskattning av utländsk fond och om beskattning av anställdas förvärv av värdepapper
- [SRN:s förhandsbesked den 5 maj 2000.](#) Överlåtelse av fastighet, som omfattats av frivillig skattskyldighet medförde inte att skyldighet uppkommit för överlåtaren att jämka avdrag som denne gjort för ingående skatt som hänför sig till fastigheten

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.*

RR:s dom den 28 april 2000, målnr 5041-1999

**Skatteflyktslagens tillämplighet när förlustbolag
redovisar vinstgivande aktiebolags inkomster enligt
kommissionärsavtal**

*Av sökandena överklagat förhandsbesked rörande
inkomsttaxering 2000-2002.*

SRN:s förhandsbesked den 24 juni 1999 har refererats i
rättsfallsprotokoll nr 26/99.

RR har fastställt förhandsbeskedet i den del det
överklagats. RR angav följande:

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolagens talan i Regeringsrätten avser enbart frågan
huruvida skatteflyktslagen är tillämplig. För att en
tillämpning av den lagen skall komma i fråga i detta fall
förutsätts att AB B har rätt till avdrag för gamla
underskott mot inkomst som redovisats hos bolaget i
anledning av kommissionärsförhållandet.
Skatterättsnämnden har funnit att lagen (1993:1539)
om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU,
inte hindrar sådant avdrag. Regeringsrätten instämmer i
denna bedömning.

Regeringsrätten instämmer även i Skatterättsnämndens
bedömning att skatteflyktslagen är tillämplig på
förfarandet men finner inte skäl att ange hur taxering
skall ske.

Det av Skatterättsnämnden meddelade
förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2000-2002.
Sedan Skatterättsnämnden meddelat sitt beslut har LAU
upphävts och ersatts av inkomstskattelagen
(1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.
o.m. 2002 års taxering. LAU skall dock fortfarande
tillämpas beträffande 2001 och tidigare års taxeringar.
Dessa författningsändringar påverkar dock inte svaren
på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas
därför anledning att begränsa giltighetstiden för
förhandsbeskedet.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet i den del det överklagats."

Ett regeringsråd var skiljaktigt och ansåg att skatteflyktslagen inte var tillämplig.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.

RR:s dom den 2 maj 2000, målnr 8229-1999

Tillämpning av skatteflyktslagen

Inkomstskatt. Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 40/99 s. 26 – 29.

RSV överklagade till RR frågan om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet (fråga 3).

RR ändrade SRN:s beslut och anförde.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked beträffande fråga 3, att lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet att lämna koncernbidrag till den del detta medför att underskott uppkommer hos sökanden, om sökanden noteras på svensk börs eller överlåts till en industriell köpare.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE RSV:s talan i Regeringsrätten avser enbart frågan huruvida lagen mot skatteflykt är tillämplig. Det är dock nödvändigt att först ta ställning till X AB:s rätt till avdrag för lämnat koncernbidrag och underskott med tillämpning enbart av SIL och lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden i dessa delar (frågorna 1, 2 och 4).

Frågan blir då om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.

Enligt 2 § lagen mot skatteflykt skall vid taxeringen hänsyn ej tas till rättshandling om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet, och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet.

Regeringsrätten har i ett tidigare mål tagit ställning till om den äldre lagen mot skatteflykt (SFS 1980:865) var tillämplig på ett förfarande som i allt väsentligt överensstämmer med det nu aktuella (RÅ 1989 ref. 31). Regeringsrätten, som fann att så var fallet, yttrade bl.a. följande.

Genom koncernbidraget, som möjliggjorts genom aktieägartillskottet, har hos bolaget X skapats ett underskott som kan utnyttjas som förlustavdrag. Förfarandet medför en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget X. I målet har uppgetts att syftet med koncernbidraget var att återställa tidigare resultatreglerande åtgärder för att ge en mer rättvis bild av ställningen i koncernen. Transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott, vilka får antagas ha genomförts med tanke på en förestående försäljning av aktierna i bolaget X, framstår emellertid som praktiskt taget meningslösa, om man bortser från skatteförmånen för bolaget X. Denna skatteförmån måste därför anses ha varit det huvudsakliga skälet till transaktionerna. En taxering på grundval av ett förfarande, varigenom så som skett skapats en förlust hos bolaget X, skulle strida mot grunderna för 2 § 3 mom. SIL.

Regeringsrätten finner att koncernbidraget, som leder till

att ett underskott uppkommer hos X AB, medför en skatteförmån för bolaget. Denna skatteförmån är väsentlig med hänsyn till de belopp med vilka transaktionerna angetts kunna komma att ske. X AB skall medverka direkt i de ifrågavarande rättshandlingarna. Syftet med transaktionerna har angetts vara att möjliggöra att de skattemässiga underskott som finns i Y AB skall kunna utnyttjas. Det framstår som praktiskt taget meningslöst att genomföra transaktionerna med koncernbidrag och aktieägartillskott om det inte vore för att åstadkomma skatteförmånen. Skatteförmånen får därför antas utgöra det övervägande skälet för förfarandet. Rekvisiten i 2 § 1-3 lagen mot skatteflykt är således uppfyllda.

Frågan är då om även förutsättningen i 2 § 4 lagen mot skatteflykt är uppfylld. I den frågan gör Regeringsrätten följande bedömning.

Bestämmelserna i 2 § 3 mom. SIL syftar till att möjliggöra för bolag som ingår i samma koncern att under vissa förutsättningar sinsemellan utjämna överskott och underskott med verkan vid beskattningen. Det nu aktuella förfarandet syftar till att – införa en förestående överlåtelse – tillskapa ett underskott hos X AB som kan utnyttjas mot bolagets framtida inkomster. Att genom koncernbidrag på detta sätt överflytta underskott hos Y AB till X AB innebär i praktiken detsamma som att utjämning av överskott och underskott fortsätter trots att bolagen inte längre ingår i samma koncern.

Genom LAU har de begränsningar i rätten till avdrag för tidigare års underskott som tidigare fanns främst i lagen (1960:63) om förlustavdrag utvidgats i vissa hänseenden och inskränkts i andra. Om den planerade avyttringen innebär att en ny ägare får ett bestämmande inflytande över X AB inträder beloppsspärren enligt 7 § LAU och koncernbidragsspärren enligt 8 § LAU, medan det får förutsättas att ingen av spärrarna inträder vid en börsnotering. Beloppsspärren, som är den som har betydelse i fråga om kvittning mot bolagets egna framtida inkomster, har samma inriktning som den tidigare s.k. skalbolagsregeln i 9 § lagen om förlustavdrag. De aktuella bestämmelserna i LAU berör inte frågan om hur underskottet uppkommit.

Enligt Regeringsrättens mening bör tillkomsten av LAU

inte föranleda någon annan bedömning än den som gjordes i det förut nämnda rättsfallet RÅ 1989 ref. 31. Regeringsrätten finner således att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot syftet med koncernbidragsreglerna i 2 § 3 mom. SIL.

Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2000 – 2002. Sedan Skatterättsnämnden meddelat sitt beslut har LAU och SIL upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr. o.m. 2002 års taxering. Nu redovisade författningsändringar påverkar dock inte svaren på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet.

Två ledamöter i RR var skiljaktiga och anförde.

Vi gör samma bedömning som Skatterättsnämnden och anser därför att förhandsbeskedet skall fastställas. I likhet med majoriteten anser vi att det saknas anledning att begränsa giltighetstiden för beskedet.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.

RR:s dom den 3 maj 2000, målnr 3542-1999

Ekonomisk förenings avdragsrätt för utdelning som lämnas i förhållande till insatsemitterade insatser

Av sökanden överklagat förhandsbesked rörande inkomsttaxering 2000-2002.

SRN:s fhb den 11 maj 1999 har refererats i rättsfallsprotokoll nr 18/99.

RR har fastställt förhandsbeskedet enligt följande:

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.

RR:s dom den 4 maj 2000, månr 5582-1998

Beskattning vid likvidation och upplösning av handelsbolag som utgör omsättningstillgång.

Inkomsttaxering 1998 - 2001

SRN:s förhandsbesked, 1998-06-18, finns refererat i protokoll 27/98.

Beträffande de närmare omständigheterna i ärendet hänvisas till det tidigare referatet.

Sökanden överklagade frågorna 3 och 4.

RR, som var enig, meddelade följande dom.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Som Skatterättsnämnden har angett kan likvidationen av handelsbolaget för B:s del ses som ett byte av andelen i handelsbolaget mot tillgångarna i detta. Regeringsrätten delar nämndens uppfattning att resultatet av likvidationen skall beräknas enligt de regler som gäller i inkomstlagen näringsverksamhet och således inte enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Med denna utgångspunkt gäller som huvudprincip att värdet på det vid bytet erhållna vederlaget skall bestämmas till marknadsvärdet. Tillräcklig grund för att i ett fall som det förevarande frånga denna princip kan inte anses föreligga. Anskaffningsvärdet för andelen i handelsbolaget bör i detta fall, av skäl som nämnden anfört, bestämmas på grundval av andelens bokförda värde.

Från handelsbolagets synpunkt kan likvidationen anses innefatta en utskiftning av bolagets tillgångar till B. Hos Skatterättsnämnden har parterna diskuterat om denna utskiftning skall behandlas som ett uttag ur förvärvskälla och om det i så fall finns grund för att underlåta uttagsbeskattning. Nämnden synes inte uttryckligen ha tagit ställning i frågan. Med nämndens bedömningar i övrigt torde något sådant ställningstagande inte heller ha varit nödvändigt för att bestämma det skattemässiga resultatet av likvidationen. Om det nämligen anses att utskiftningen skall utlösa uttagsbeskattning synes konsekvensen fordra att ett belopp motsvarande den för handelsbolaget beräknade vinsten på grund av uttaget tas upp som en tillkommande post vid bestämmande av det för B gällande skattemässiga anskaffningsvärdet på andelen i handelsbolaget, vilket medför att det skattemässiga resultat som uppkommer för B på grund av bytet av andelen i handelsbolaget mot tillgångarna i detta reduceras i motsvarande mån. Det slutliga utfallet för B:s del blir därmed – oavsett hur frågan om uttagsbeskattning bedöms – att bolaget skall beskattas för ett belopp som motsvarar skillnaden mellan de erhållna tillgångarnas marknadsvärde och andelens anskaffningsvärde.

På grund av det anförda skall Skatterättsnämndens svar på frågorna 3 och 4 fastställas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser svaret på frågorna 3 och 4.”

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.*

KR:s i Göteborg beslut den 21 mars 2000, målnr 7644-1998

Fråga om SKM:s beslut tillkommit i laga ordning

Inkomsttaxering 1991

SKM avvek vid 1991 års taxering från H:s deklARATION på

sätt att SKM tog upp en försäljningsvinst om 66 385 kr till beskattning. Beslutet, som fattades den 14 oktober 1991, föregicks inte av någon kommunikation med H. H begärde omprövning av beslutet och yrkade att bli taxerad i enlighet med deklarationen. SKM omprövade sitt grundläggande beslut om årlig taxering i ett beslut den 31 oktober 1991. I beslutet anförde SKM följande. "Er begäran om omprövning av beslut utsänt 1991-10-14 har inte föranlett skattemyndigheten att ändra sitt tidigare beslut."

H överklagade beslutet till LR, som undanröjde SKM:s beslut. I beslutet konstaterade LR, med åberopande av RÅ 1995 ref. 27, att SKM:s avvikelser från deklarationen inte föregåtts av påbjuden kommunikation och att SKM:s grundläggande beslut om årlig taxering och det därefter fattade omprövningsbeslutet till följd därav saknade laga verkan.

SKM överklagade beslutet till KR och yrkade att H skulle beskattas för en vinst om 50 652 kr. KR lämnade SKM:s talan utan bifall. Som skäl för beslutet angavs bl.a följande. Med hänsyn till den utformning som SKM:s beslut den 31 oktober 1991 erhållit är detta, enligt KR:s uppfattning, att anse som ett omprövningsbeslut av SKM:s beslut den 14 oktober 1991 och inte ett omprövningsbeslut som ersätter beslutet den 14 oktober 1991. Vid angivet förhållande kan inte den omständigheten att H efter det grundläggande beslutet till SKM inkommit med erinringar mot detsamma bota den brist som den underlåtna kommunikationen utgör, vilken inte kan anses ha varit onödig. Det grundläggande beslutet saknar därför laga verkan, se RÅ 1995 ref. 27.

Kommentar:

Enligt RSV:s mening kan det ifrågasättas om inte den brist som den underlåtna kommunikationen före SKM:s beslut den 14 oktober 1991 utgör i tillräcklig grad har läkts genom att SKM den 31 oktober 1991, och således under taxeringsperioden, fattat ett beslut med samma innebörd som det som en nullitet betraktade grundläggande beslutet, låt vara att SKM betecknat sistnämnda beslut som ett omprövningsbeslut. H har ju trots allt före beslutet den 31 oktober 1991 tillställts en handling varav SKM:s uppfattning framgick och H har ju också reagerat på den handlingen. Till saken hör då också att det sista beslutet rörande en sakfråga bör vara det beslutet som bär rättsverkningar, oavsett om det

beslutet innebär att tidigare beslut inte ändras. RSV har dock inte för avsikt att överklaga KR:s beslut. Skälet härtill är bl.a. att RSV i februari 1998 har överklagat ett par tämligen likartade KR-beslut. Frågan om prövningstillstånd skall medges i de målen är ännu inte avgjord.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 6 april 2000, målnr 169-2000

**Fråga om vinst i pristävling utgör skattepliktig inkomst
av tjänst eller skattefri lotterivinst.**

Inkomsttaxeringen 1997

SKM beskattade G under inkomst av tjänst för en vinst om drygt 28 000 kr som han vunnit i en av tidningen Expressen anordnad tävling.

Tävlingen gick till på följande sätt. Skraplotter medföljde tidningen under en veckas tid. De lotter som innehöll två "getingar" - totalt 50 lotter - berättigade lottinnehavarna till att delta i en finalomgång. Varje finalist kontaktades per telefon för att under en minut räkna upp så många städer i Sverige som han kunde komma på. G, som lyckats få ihop flest rätta svar, utsågs till vinnare.

Länsrätten förklarade med följande motivering att värdet av tävlingsvinsten inte skulle beskattas som inkomst av tjänst hos G. Enligt senare praxis (RÅ 1995 ref 100) har skiljelinjen mellan vad som skall ses som inkomst av tjänst och vad som skall hänföras till lotterivinst ansetts böra bestämmas med hänsyn till tävlingens allmänna karaktär. Vinster i tävlingar som innehållit vissa mindre prestationsmoment har således med hänsyn till tävlingens allmänna karaktär kunnat hänföras till lotterivinster. I förevarande fall har uttagningen till finalomgången varit helt slumpvis. Den prestation "finalisterna" sedan utfört synes inte ha varit av särskilt kvalificerad art utan även här synes slumpen ha haft betydelse för utgången. Tävlingen är därför till sin allmänna karaktär att hänföra till lotteri i lotterilagens mening och därmed undantagen från skatteplikt vid

inkomsttaxeringen.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning.

Kommentar:

Vinst i svenskt lotteri är enligt 19 § KL inte skattepliktig inkomst. Vid bedömningen av om en verksamhet är att betrakta som ett lotteri skall hänsyn tas till verksamhetens allmänna karaktär och inte endast till den större eller mindre grad av slump som finns i det enskilda fallet. Frågan om verksamhet ska betraktas som lotteri behandlas närmare i förarbetena till lotterilagen (prop. 1993/94:182).

I praxis har frågan om en vinst i en pristävling ska anses som skattepliktig inkomst av tjänst eller som lotterivinst ofta ansetts bero på om tävlingen avslutats med ett slumpmoment eller ett prestationsmoment. Har tävlingen avslutats med ett prestationsmoment har vinsten beskattats under inkomst av tjänst. Har den slutlige vinnaren däremot valts med slumpens hjälp har ett lotteri ansetts föreligga oavsett om viss prestation föregått slumpmomentet.

Den aktuella tävlingen har med hänvisning till dess allmänna karaktär ansetts som lotteri, oavsett att tävlingen avslutats med ett prestationsmoment.

RSV avser att överklaga KR:s dom.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 3 maj 2000

Ideell förenings skattskyldighet för royalty

Taxeringsåren 2000 och 2001

X är en ideell förening som bedriver idrottslig verksamhet. Det av X helägda Bolaget sköter X:s reklam och marknadsföring samt driften av en idrottsanläggning. Enligt ett avtal mellan X och Bolaget har X upplåtit en exklusiv rätt till Bolaget att i

reklamsammanhang utnyttja det registrerade varumärket "X", lagets spelardräkter samt utrymmen kring och på idrottsanläggningen med skyldighet för Bolaget att aktivt marknadsföra föreningen och försälja reklam samt souvenirer. Bolaget skall enligt avtalet utge ersättning ("royalty") till X för rättigheterna. Ersättningen består av en fast och en rörlig del. Den fasta delen skall enligt avtalet per år utgå med 500 000 kr (med indexuppräkning) medan den rörliga skall uppgå till 80 % av inkomsterna hänförliga till avtalet som överstiger 600 000 kr, efter avdrag för kostnader som direkt sammanhänger med själva framställandet av reklamen.

I ärendet frågas om ersättningen är skattepliktig inkomst för X (fråga 1) och om svaret blir annorlunda om avtalet hade tecknats med en från X fristående person (fråga 2) eller om rätten att utnyttja varumärket inte skulle varit exklusiv (fråga 3). – Nämnden tar som utgångspunkt för frågorna att Bolaget medges avdrag för utgiven royalty vilket dock inte är underställt nämndens prövning.

SRN lämnade följande förhandsbesked.

X är inte frikallad från skattskyldighet för inkomster i form av royalty för den till Bolaget upplåtna reklamverksamheten. Svaret ändras inte om avtalet i stället ingås med en fristående person.

SRN lämnade följande motivering.

Enligt förutsättningarna i ärendet är X en inskränkt skattskyldig ideell förening. En sådan förening är frikallad från skattskyldighet bl.a. för inkomst av näringsverksamhet 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, jfr 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

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 eller utgör ett direkt led i det ideella arbetet. Även en verksamhet som har karaktären av service till medlemmarna och andra som deltar i den

ideella verksamheten anses ha en sådan anknytning.

Även om det i den verksamhet som nu bedrivs av Bolaget ingår att information sprids om X och dess verksamhet måste syftet med denna verksamhet enligt nämndens mening anses vara att på kommersiell basis i reklam- och marknadsföringssammanhang utnyttja den goodwill som är förenad med föreningen och dess idrottsliga verksamhet. Verksamheten kan mot denna bakgrund inte anses ha annat samband med det ideella arbetet än att finansiera detta. Inkomst av den aktuella verksamheten skulle därför inte kunna bli skattebefriad för X på grund av naturlig anknytning ens om den bedrevs av föreningen självt. Den royalty som X erhåller från Bolaget kan således på den nu behandlade grunden inte anses skattefri hos X. Även inkomst av verksamhet som är inriktad på att finansiera ideellt arbete kan bli skattefri för en ideell förening om verksamheten hör till sådan verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete. Till sådan verksamhet räknas enligt lagtexten (7 § 5 mom. tredje stycket SIL) bl.a. att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens samlingslokaler e. d. Enligt nämndens mening skulle därför om föreningen själv bedrev den aktuella verksamheten, denna kunna anses som en sådan hävdvunnen finansieringskälla som möjliggör skattefrihet.

I förevarande fall bedrivs som en följd av det träffade upplåtelseavtalet reklamverksamheten av Bolaget. Den inkomst föreningen uppbär från Bolaget enligt avtalet är således inte en inkomst av en av föreningen bedriven verksamhet i vilken föreningen upplåter reklamutrymme till sponsorer etc. utan en ersättning för att föreningen till Bolaget upplåtit rätten att bedriva verksamheten. Frågan är då om föreningen ändock är frikallad från skattskyldighet för den från Bolaget erhållna ersättningen.

I RÅ 1993 ref. 100 var fråga om skattskyldighet för en ideell förening för en i handelsbolag bedriven reklamverksamhet. Målet rörde ett överklagat förhandsbesked. Skatterättsnämnden uttalade i det beskedet bl.a. följande. "Reglerna i 7 § 5 mom. SIL ger ideella föreningar med viss kvalificerad verksamhet särskilda förmåner vid beskattningen. Det saknas anledning anta annat än att förmånsbehandlingen varit avsedd att gälla enbart för verksamhet som bedrivs av föreningen själv." Med hänsyn bl.a. härtill ansåg

nämnden att föreningen ifråga inte var frikallad från skattskyldighet för handelsbolagsinkomsten. Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Visserligen var det i rättsfallet fråga om verksamhet bedriven av ett handelsbolag och av regelsystemet följde att den delägande föreningens andel av handelsbolagets inkomst skulle behandlas för sig och skild från föreningens egna inkomster. Emellertid anser nämnden att rättsfallet, mot bakgrund av citatet ovan, ger uttryck för att det föreligger ett absolut krav för att en verksamhet skall kunna omfattas av skattefriheten att den bedrivs av föreningen själv. Det spelar härvid ingen roll om den person som bedriver verksamheten är ett bolag i vilket föreningen äger del eller är en från föreningen fristående person.

En tillämpning av hävdrekvisitet förutsätter som framgått att föreningen kan anses själv bedriva en verksamhet. Den omständigheten att en förening i en av föreningen bedriven verksamhet tar hjälp av annan person medför därför inte i sig att verksamheten inte är att bedöma som hävdvunnen i här avsedd mening. När emellertid all verksamhet av visst slag överlåtits till annan att bedriva mot erhållande av del av vinsten i form av royalty kan verksamheten enligt nämndens mening dock inte till någon del anses bedriven av föreningen. Det saknas därför möjlighet att betrakta inkomsterna som X erhåller av Bolaget för de till Bolaget upplåtna reklamrättigheterna som hänförliga till en sådan av föreningen själv bedriven verksamhet som hävdrekvisitet kan bli tillämpligt på.

Den av X erhållna ersättningen utgör således sådan inkomst av näringsverksamhet som X är skattskyldig för.

SRN avvisade fråga 3 då något underlag som gör det möjligt att meddela förhandsbesked beträffande denna fråga inte har presenterats.

En ledamot i SRN var skiljaktig och anförde.

Föreningen är på grund av bestämmelsen i 7 § 5 mom. SIL frikallad från skattskyldighet för 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.

Inkomster som föreningen erhåller genom uthyrning av reklamplatser på arenor och klubbdräkter m.m. är därför skattefria för föreningen. Skattebefrielsen torde kunna motiveras både med den naturliga anknytningen och med hävd. Av rättsfallet RÅ 1999 ref. 50 framgår att vad som inryms i begreppet "hävd" kan förändras över tiden. Det torde inte vara ovanligt att föreningar anlitar olika reklam- och andra konsultföretag för att förbättra finansieringsmöjligheterna för den ideella verksamheten utan att skattefriheten ifrågasätts.

Vad som i förevarande fall är speciellt är att de inkomster som skall finansiera den ideella verksamheten avses upparbetas genom ett särskilt aktiebolag samt att Bolaget skulle ha en exklusiv rätt att i reklamsammanhang använda varumärket X. Det saknas enligt min mening skäl att föreningen endast av dessa skäl inte skulle få behålla skattefriheten för sina inkomster. Det torde f.ö. stå föreningen som ägare av samtliga aktier i bolaget fritt att på annat sätt än genom de till Bolaget överlåtna rättigheterna kunna bedriva verksamhet som syftar till att finansiera den ideella verksamheten. Vad som inryms i begreppet "all verksamhet av visst slag" synes mig synnerligen svårdefinierat. Något stöd för en sådan begränsning av den eljest föreliggande skattefriheten anser jag inte föreligga, varför min bedömning inte påverkas av om Bolaget är helägt eller ägt av utomstående.

Det kan tilläggas att i den mån aktiebolaget skulle erlägga högre ersättning till föreningen än som vore marknadsmässigt motiverat detta skulle utgöra utdelning av föreningens aktieinvestering. Föreningen är emellertid befriad från skattskyldighet även för sådan inkomst.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 2 maj 2000

Fråga om verksamhet som avbytare inom jordbruket skall anses som näringsverksamhet eller inte.

X ansökte om F-skatt och om registrering till mervärdesskatt. X uppgav därvid sig ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet som avbytare inom jordbruket. Verksamheten var nystartad och innebar att X skulle ombesörja att nödvändiga sysslor – exempelvis mjölkning, men även med anknytning till växtodling – blev utförda hos olika lantbrukare när dessa var lediga eller när behov uppkom vid sjukdom, olycksfall eller arbetstopp. I sin marknadsföring vände X sig till lantbrukare i den egna kommunen och kranskommunen med en målsättning att utvidga marknadsområdet. Vid tidpunkten för ansökningsförhandlingen förhandlade X med ett fyrtiotal kunder om kontrakt och räknade med att regelbundet ha åtminstone tio olika kunder samt därutöver ytterligare tillfälliga uppdrag. Vissa kunder ville ha en regelbunden ledighet, exempelvis en till två dagar per månad, medan andra kunder hade behov av förstärkning vid sjukdom och andra oförutsedda händelser.

X skulle i ett inledningsskede själv komma att utföra flertalet uppdrag, dock utan att något krav på att arbetet skulle utföras av X personligen förelåg enligt ingångna kontrakt. Genom ett samarbetsavtal med andra avbytare kunde X vid förhinder sätta någon av dessa i sitt ställe. Som ansvarig uppdragstagare var det dock X som även i dessa fall fakturerade lantbrukaren för utfört arbete och som var ansvarig för att arbetet utförts i enlighet med avtalet med denne. X hade tecknat en ansvarsförsäkring. Arbetet skulle i princip utföras hos lantbrukaren med användande av dennes utrustning för arbetet, exempelvis anläggning för utfodring, mjölkning och utgödsling som var fast installerad i produktionsanläggningen. Uppdragsanskaffningen skulle äga rum genom anbud, annonser och avtal. Ersättningen för arbetet skulle beräknas efter visst pris per timme.

SKM vägrade F-skatt med hänsyn till att arbetet som avbytare till sin karaktär var att jämställa med anställning.

RSV ansökte om förhandsbesked huruvida den av X beskrivna verksamheten skall bedömas som näringsverksamhet vid inkomsttaxeringen 2000.

SRN gjorde följande bedömning.

Med näringsverksamhet avses enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL - såvitt aktualiseras i det förevarande ärendet - yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Definitionen ansluter till kraven i tidigare, före 1990-07-01 gällande rätt för att rörelse skall föreligga. Den praxis som utbildats på området belyser således frågan om när näringsverksamhet skall föreligga (prop. 1989/90:110 s. 648). Tre rekvisit brukar därvid anges. Verksamheten skall vara varaktig, självständig och ha ett objektivet fastställbart vinstsyfte (se bl.a. a. prop. s. 310). I det föreliggande ärendet är frågan om verksamheten är självständigt bedriven.

Rörelseidkarebergreppets förhållande till arbetstagare- och uppdragstagarebegreppet har i ett stort antal mål som framför allt rör frågor om arbetsgivaravgifter enligt lagen om allmän försäkring (1962:381) varit föremål för Regeringsrättens bedömning. Såvitt gäller arbetstagarbegreppet har därvid angetts att detta enligt socialförsäkringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga begreppet. Vid avgörande av frågan om ersättning utgetts till en anställd används vanligen en bedömningsmetod som tillämpas av Högsta domstolen och Arbetsdomstolen, dvs. en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har emellertid en något mer schabloniserad bedömningsmetod kommit till användning, varvid man sett mera till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete än till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller begreppet rörelse inom socialförsäkringen har i förarbetena angetts att det skatterättsliga rörelsebegreppet skall vara vägledande (jfr såvitt gäller det nu sagda t.ex. RÅ83 1:84, RÅ84 1:56, RÅ 1986 ref. 29 och 124).

Ovannämnda praxis har avsett ett antal olika yrkesmässiga verksamheter med varierande förutsättningar för bedömningen av om ett anställningsförhållande förelegat eller om verksamheten varit hänförlig till rörelse. Regeringsrätten synes därvid

ha gjort en sammanvägning av dessa förutsättningar i det enskilda fallet utifrån kriterierna för vad som skall anses som rörelse i skatterättsligt sammanhang utan att i någon högre grad göra en sådan schabloniserad bedömning av arbetstagarbegreppet inom socialförsäkringslagstiftningen som ovan nämnts (jfr RÅ83 1:84).

Vid bedömningen av praxis bör uppmärksammas att avgränsningsproblemen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse uppkommit framför allt i de fall där verksamheten riktat sig till endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och uppdragen hos samme uppdragsgivare varat under en längre tid, ibland över flera år. Även om de bedömda verksamheterna har haft skiftande innehåll har vissa omständigheter av betydelse för gränsdragningen varit sådana som allmänt karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande och som därför får anses ha tillmätts en grundläggande betydelse vid kategoriseringen. Här skall också anmärkas att vikt också måste fästas vid hur verksamheten har gestaltats och utvecklats under årens lopp (jfr RÅ84 1:56) och att rörelse kan anses föreligga även om verksamheten i ett inledningsskede är av mindre omfattning (RÅ 1986 not. 78).

Sådana allmänna omständigheter som, oavsett vad verksamheten gått ut på, har talat för att verksamheten skall hänföras till rörelse har varit att den riktat sig till flera uppdragsgivare (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 not. 65 och 78), att den bedrivits under inregistrerad firma, att verksamheten varit registrerad till mervärdesskatt (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 29 och 124 samt ovannämnda notisfall) samt att den som bedrivit verksamheten varit innehavare av B-skattsedel eller i vart fall ansetts sig böra inneha sådan skattsedel (jfr RÅ82 1:38, RÅ84 1:29).

Sådana allmänna omständigheter som har talat för att verksamheten grundats på ett anställningsförhållande har, förutom förekomsten av endast en eller några enstaka uppdragsgivare under längre tid, bl.a. varit att den bedrivits under uppdragsgivarens ledning med skyldighet att ställa sig till efterrättelse dennes anvisningar och föreskrifter samt att verksamheten avsett utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter (jfr RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37 och RÅ 1986 ref. 8).

För olika verksamheter har tillkommit olika omständigheter som följt av verksamhetens natur och som utöver sådana allmänna förutsättningar som karakteriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande särskilt beaktats vid bedömningen. När det således gällt att hänföra återförsäljares verksamhet till rörelse har avseende fästs vid bl.a. sådana förhållanden som att försäljningen skett av varor inköpta i fast räkning, att den som bedriver verksamheten själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och själv står för kostnaderna. Mot detta har emellertid vägts att fråga varit om en enda uppdragsgivare och en stark bundenhet till denna genom försäljningens organisation (RÅ 1987 ref. 163). I fall, t. ex. när det gäller byggnadsverksamhet, där verksamheten krävt insatser i form av såväl material som tillgång till maskinell utrustning har det förhållandet att materialet och maskinutrustningen omfattats av uppdragstagarens åtagande och därmed inneburit en affärsmässig risk för honom, ansetts peka mot att fråga varit om rörelse även om verksamheten endast avsett en uppdragsgivare (jfr RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 1986 not. 65; jfr även RÅ82 1:50). Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56, RÅ84 1:101 och RÅ 1993 ref. 104). Det förhållandet att uppdragsgivaren och uppdragstagaren uppgett sig inte ha haft för avsikt att ingå ett arbets- eller uppdragsavtal har saknat betydelse för bedömningen (jfr RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75 och RÅ84 1:29).

Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex. genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehåft eller ansett sig böra

inneha B-skattesedel. Däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst (jfr förutom ovannämnda rättsfall, rättsfallsgenombgången i RSV Rapport 1998:4, F-skatt åt flera, s. 62 ff.).

Enligt uppgifterna i ärendet kommer X inledningsvis regelbundet att utföra uppdrag för i vart fall ett tiotal olika lantbrukare och verksamheten är avsedd att öka i omfattning. Av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktär att vara ersättare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att X inte står under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande. X kan på grund av verksamhetens natur inte heller anses ingå i lantbrukarens arbetsorganisation av den anledningen att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen används för uppdragets utförande eller att uppdraget - vilket ligger i sakens natur - utförs där. Med hänsyn till det nu anförda och omständigheterna i övrigt - bl.a. att X vidtagit åtgärder för att söka uppfylla vissa krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende - finner nämnden att X bedriver näringsverksamhet.

Ordföranden och ytterligare en ledamot samt föredraganden var skiljaktiga.

Kommentar:

RSV kommer att föra frågan vidare till Regeringsrätten.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 21 mars 2000

Fråga om qigong utgör tjänst avseende sjukvård.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande: Bolaget tillhandahöll sjukgymnastik och friskvård. Som ett led i rehabiliteringen av patienterna hade bolaget startat ett antal qigong-kurser. För detta ändamål hyrdes en kursledare in. Då det, enligt bolaget, inte finns något remisstvång i Stockholms läns landsting, kunde patienterna själva söka den vård de ansåg sig behöva hos sjukgymnast. Oftast hade dock i det aktuella fallet patienten vid besök hos läkare blivit rekommenderad att söka behandling hos sjukgymnast. Kursen i qigong riktade sig inte till allmänheten utan var avsedd som en kompletterande styrketräning/rehabilitering för bolagets patienter.

Skatterättsnämnden (SRN) angav följande i sin motivering.

"Bolaget bedriver sjukgymnastik och friskvård och har 14 legitimerade sjukgymnaster anställda. I verksamheten behandlas personer med olika sjukdomstillstånd såsom spänningar i axlar, kronisk värk, stressrelaterade besvär och s.k. whiplash-skador. Som ett led i behandlingen anordnas kurser i qigong som leds av en utbildad danspedagog, vilken hyrs in av bolaget. Av bolaget lämnade uppgifter framgår att qigong, (s.k. medicinsk qigong) syftar till att stärka och bevara hälsan och bota sjukdomar genom att aktivera akupunktursystemet i kroppen med kombination av rörelser, andning och koncentration. Bolaget önskar, som ansökningsen är att förstå, förhandsbesked i frågan om nu anordnade kurser, i vilka deltar personer som undergår sjukgymnastik, ingår som ett led i den sjukvård, som bolaget tillhandahåller i sjukgymnastikverksamheten."

SRN gjorde därefter följande bedömning.

"Bolaget omsätter tjänster avseende sjukvård genom att lämna sjukgymnastisk behandling till personer som har

vissa sjukdomar, kroppsfel eller skador. Denna verksamhet utgör sådan omsättning av tjänster som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 ' första stycket ML. I denna rehabiliteringsverksamhet ingår också att de som behandlas deltar i kurser i qigong, som anordnas av bolaget som ett led i rehabiliteringen. Denna del av bolagets verksamhet, som köps upp av utomstående för att tillhandahållas av bolaget, får anses tillhandahållen som ett led i behandlingen och såsom en integrerad del av omsättningen av sjukvårdstjänsten undantagen från skatteplikt (jfr SOU 1992:121 s. 33 f.)"

En av SRN:s ledamöter var skiljaktig i fråga om skattefriheten och anförde följande:

" Kurserna i qigong köps upp av bolaget från utomstående. De leds av en person som saknar legitimation att utöva yrke inom sjukvården. De som deltar i kurserna gör det efter eget fritt val och betalar själva kostnaderna för kurserna. Vad som förekommit i ärendet innebär enligt min mening att sambandet mellan qigongkurserna och den sjukgymnastiska behandling som bolaget ger sina patienter är alltför svagt för att kurserna skall kunna anses som omsatta som ett led i den sjukvård som bolaget tillhandahåller sina patienter. Jag anser därför att mervärdesskatt skall utgå på bolagets tillhandahållande av qigong."

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.

SRN:s förhandsbesked den 5 maj 2000

Fråga om beskattning av utländsk fond och om beskattning av anställdas förvärv av värdepapper

Sökanden är anställd av ett svenskt företag, som ingår i en fransk koncern (A). A avser att erbjuda anställda i koncernen att delta i ett incitamentsprogram, varigenom den anställde erbjuds att spara ett visst belopp i en fransk fond som A bildat. Fonden anses motsvara en svensk nationell fond. A eller det svenska företaget lämnar härefter en garanti till den anställde, att denne

efter fem års sparande skall få ut ett belopp motsvarande en värdetillväxt på sparat kapital om fem procent årligen. Garantin gäller förutsatt att den anställde stannar kvar i sin anställning under minst fem år.

Sökanden vill ha besked avseende följande frågor.

Fråga 1

Vid vilken tidpunkt skall den anställde anses ha förvärvat en andel i en värdepappersfond?

Fråga 2

Vid vilken tidpunkt blir en eventuellt utfallande garantibetalning beskattningsbar inkomst för sökanden?

Fråga 3

Utgör i fonden mottagen utdelning samt däri realiserade vinster skattepliktig inkomst för sökanden?

Fråga 4

Utgör endera andelen eller i fonden förvaltd aktie skattepliktig tillgång?

SRN har meddelat följande svar.

Fråga 1

Sökanden skall anses förvärva andelar i fonden vid respektive spartillfälle.

Motivering: Såvitt framgår av handlingarna är sökandens rätt att förfoga över andelarna inte så inskränkta att han inte skall anses förvärva andelarna i och med att han sparar i fonden.

Fråga 2

Sökanden skall beskattas, i inkomstslaget tjänst, för eventuell garantibetalning när den blir tillgänglig för lyftning.

Motivering: Den till fondsparandet knutna garantien bör inte ses som ett särskilt värdepapper. I enlighet därmed bör en eventuell utbetalning beskattas enligt den kontantprincip som gäller i inkomstslaget tjänst.

Fråga 3

Sökanden skall inte beskattas för i fonden mottagna utdelningar eller däri realiserade vinster.

Motivering: Några lagbestämmelser om inkomstbeskattning av andelsägare i utländska värdepappersfonder finns inte. Vissa utländska värdepappersfonder kan vara att betrakta som utländska bolag. Andra kan vara så beskaffade att de skall ses som andra utländska juridiska personer, varvid s.k. delägarbeskattning kan komma i fråga. Man kan även tänka sig fall där fonden inte skall ses som en juridisk person och där delägarna skall beskattas på samma sätt som delägare i s.k. enkla bolag.

Nu ifrågavarande fond är upprättad i enlighet med fransk rätt, vilken, liksom den svenska, i denna del baseras på ett EG-direktiv avseende kollektivt sparande, det s.k. UCIT-direktivet. Fonden är en sådan fond som i Sverige skulle ha kallats för en nationell fond. Nämnden finner att utländska värdepappersfonder, som till sin beskaffenhet kan jämföras med svenska värdepappersfonder (däribland även s.k. nationella fonder, jfr. RÅ 1996 ref. 32) i inkomstskattehänseende bör behandlas på samma sätt som svenska fonder. Sökanden bör därför inte beskattas för de intäkter eller vinster som tillfaller fonden, utan beskattning bör ske först då han erhåller utdelning från fonden eller då han avyttrar andelar.

Fråga 4

Sökandens andelar i fonden är förmögenhetsskattepliktiga tillgångar.

Motivering: Vad som sagts ovan om inkomstbeskattning av delägare i utländska värdepappersfonder bör gälla även vid förmögenhetsbeskattningen. Som förutsättning gäller att andelarna är marknadsnoterade. Andelarna är därför skattepliktiga tillgångar enligt 3 § första stycket 7 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Kommentar:

Frågan om beskattningen av utländska värdepappersfonder är ett frekvent problem.

Uttalanden från Skattelagskommittén i SOU 1997:2 (Del II s.51) och av lagstiftaren i förarbetena till inkomstskattelagen, prop. 1999/2000:2 (Del 2 s. 74), ger närmast vid handen att utländska värdepappersfonder, i avsaknad av särskild lagreglering, torde bedömas utifrån de regler som gäller för utländska bolag i 16 § 2 mom. SIL (motsv. 6 kap. 8-10 §§ IL).

Å andra sidan finns EU:s målsättning om en fri marknad och EU-rättens diskrimineringsförbud. Även lagstiftarens avsikt att så långt som möjligt skapa neutralitet mellan dels direkt och indirekt ägande av värdepapper, dels mellan ägande i aktiefonder och ägande i investmentbolag, kan sägas peka åt det hållet.

RSV avser att föra frågan vidare till Regeringsrätten.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 maj 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 5 maj 2000

**Överlåtelse av fastighet, som omfattats av frivillig
skattskyldighet medförde inte att skyldighet uppkommit
för överlåtaren att jämka avdrag som denne gjort för
ingående skatt som hänför sig till fastigheten**

Mervärdesskatt

Redovisningsperiod januari 1999.

För ansökan framgick i huvudsak följande.

AB X ägde fastigheten F till juli 1998. Fastigheten omfattades av frivillig skattskyldighet. Någon återföringsskyldighet enligt 9 kap. 5 § eller 6 § ML förelåg inte vid avyttringstidpunkten.

Fastigheten avyttrades till Kommanditbolaget Y. Kommanditbolaget driver numera fastighetsförvaltning och har registrerats för frivillig skattskyldighet i samma omfattning som AB X.

Med ett litet undantag är alla hyresgäster skattskyldiga till mervärdesskatt och till största delen desamma, som fanns i fastigheten innan överlåtelsen.

På grund av Skattemyndighetens meddelade uppfattning har bolaget i deklarationen för redovisningsperioden januari återfört avdragen ingående mervärdesskatt på investeringar som skett i fastigheten under åren 1995 –

1998 med Z kr.

Bolagets uppfattning var att avyttringen inte skall medföra jämkning av tidigare avdragen mervärdesskatt enligt 8 kap. 16 d § ML, eftersom undantaget enligt 8 kap. 16 f § ML var tillämpligt.

Skattemyndigheten i Stockholm hade i ett omprövningsbeslut beslutat att inte medge bolaget yrkad nedsättning av tidigare jämkad ingående skatt. RSV åberopar Skattemyndighetens beslut samt vad skattemyndigheten anfört.

RSV yrkade att Skatterättsnämnden fastställde skattemyndighetens beslut. Det skulle innebära att av bolaget i redovisningsperioden januari 1999 jämkat belopp avseende överlåtelse av fastigheten (F) i Stockholms kommun skall kvarstå och inte kan sättas ned.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Överlåtelsen av fastigheten F till Y medför inte att skyldighet uppkommit för AB X (bolaget) att jämka avdrag som bolaget gjort för ingående skatt som hänförs till fastigheten.

MOTIVERING

I 8 kap. 16 a-f §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML, finns bestämmelser om att medgivna avdrag för ingående skatt kan jämkas i vissa fall. Bestämmelserna innebär att det är möjligt att korrigera avdrag för ingående skatt och därmed åstadkomma att avdraget materiellt anpassas till ändringar i den verksamhet som bedrivs. Avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av s.k. investeringsvaror skall jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan avyttras. Med investeringsvaror avses vissa närmare angivna anläggningstillgångar samt fastigheter. Med förvärv av fastighet jämställs förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (16 a §).

Jämknings skall bl.a. ske om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid

förvävet 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 §).

Av handlingarna i ärendet framgår följande.

I sin deklaration till mervärdesskatt för redovisningsperioden januari 1999 jämkade bolaget tidigare avdragen ingående mervärdesskatt med Z kr hänförlig till investeringar under åren 1995 – 1998 på fastigheten F i Stockholms kommun. Jämkningsbeslutet var föranlett av att bolaget under 1998 hade överlåtit fastigheten till KB Y samt att Skattemyndigheten i Stockholm med anledning därav hade uttryckt som sin uppfattning att bolaget enligt reglerna i 8 kap. 16 a-f §§ ML var skyldigt att jämka avdrag för ingående skatt som var hänförliga till förvärv av fastigheten. Sedan bolaget i begäran om omprövning yrkat att jämkningsbeloppet skulle återbetalas beslutade skattemyndigheten genom omprövningsbeslut 1999-09-14 att inte nedsätta den i deklarationen redovisade skatten att betala.

Riksskatteverket (RSV) har med anledning av skattemyndighetens beslut ansökt om förhandsbesked och frågat om överlåtelsen av fastigheten F till Y är en sådan avyttring som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML (fråga 1) och om rätt föreligger för bolaget enligt 8 kap. 16 f § ML att underlåta att jämka den ifrågavarande skatten, som är hänförligt till kostnader för tjänster på fastigheten F (fråga 2). RSV har därvid gjort den bedömningen att bestämmelsen i 8 kap. 16 f § inte är tillämplig på överlåtelsen bl.a. eftersom denna överlåtelse gäller en fastighet och inte en verksamhet.

Nämnden gör följande bedömning.

En fastighetsförvaltning i form av uthyrning av lokaler i en ägd fastighet är att hänföra till en verksamhet i ML:s mening (jfr prop. 1993/94:99 s. 165). Därav får anses följa att en överlåtelse av fastigheten också innefattar en överlåtelse av en uthyrningsverksamhet när denna fortsätts av den nye ägaren.

I förarbetena till bestämmelserna i 8 kap. 16 a-f §§ ML

(prop. 1994/95:57 s. 188-190) anförts beträffande reglernas tillämpning såvitt avser fastigheter bl.a. följande. Trots att omsättning av fastigheter undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML kan en fastighet ändå vara belastad med mervärdesskatt på annat sätt, exempelvis vid uppförande av byggnad, då den ingående skatten får dras av enligt de allmänna avdragsbestämmelserna. Även beträffande avyttring av fastighet kan det därför uppkomma situationer då medgivet avdrag kan framstå som obefogat, varför en jämkningsmöjlighet bör finnas.

Som framgått ovan skall någon jämkning inte äga rum när överlåtelse sker av hela den verksamhet i vilken en investeringsvara ingår. Genom hänvisningen i 8 kap. 16 f § ML till 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 föreligger således inte en sådan situation som medför att det avdrag som medgetts vid förvärvet av investeringsvaran, i förevarande fall en fastighet, framstår som obefogat, varför i stället förvärvaren skall överta överlåtarens rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkningen av avdrag för ingående skatt.

I förevarande ärende har bolaget genom överlåtelsen av fastigheten överlåtit hela den verksamhet avseende skattepliktig omsättning av uthyrningstjänster som bedrivs på fastigheten. Verksamheten, som efter fastighetsöverlåtelsen övertagits av KB Y, avser – på grund av förvärvarens frivilliga registrering till skattskyldighet för verksamheten – skattepliktiga omsättningar även efter överlåtelsen. Med hänsyn härtill finner nämnden att överlåtelsen är av sådant slag som anges i 8 kap. 16 f § ML och att KB Y övertagit bolagets rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkning av avdrag för ingående skatt.

Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med det anförda. I den mån ansökningsen inte blivit besvarad avvisas den.

Kommentar:

Beslutet överklagas inte av RSV p.g.a. de skäl SRN anförts och att ny lagstiftning införs fr.o.m. den 1 januari 2001 om riksdagen bifaller prop. 1999/2000:82. Lagförslaget innebär att från och med tillträdesdagen övergår den frivilliga skattskyldigheten på den nye

ägaren som då inträder i den tidigare ägarens ställe när det gäller rättigheter och skyldigheter enligt ML.

RSV avser även att kommentera rättsfallet i en skrivelse till skattemyndigheterna.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

35/00

- [HD:s dom den 29 november 2000](#)
Hinder har inte ansetts föreligga mot att döma en person till ansvar för grovt skattebedrägeri sedan personen påförts skattetillägg
 - [RR:s dom den 7 november 2000.](#)
Undantagande från föreläggande för tidningsföretag att lämna kontrolluppgift
 - [Regeringsrättens dom den 29 november 2000](#)
Beskattning av styrelsearvode. Styrelsearvode har beskattats som inkomst av tjänst hos konsult som anlits som styrelseledamot trots att det avtalats att sådant arvode inte ska utgå samt att ersättning för styrelsearbetet i stället ska ingå i arvodet till konsultföretaget
 - [KR:s i Stockholm dom 15 november 2000](#)
Ideell förening, skattebefrielse enligt 7 § 5 mom. SIL, öppenhetskravet
 - [KR:s i Stockholm dom den 22 november 2000](#)
Immateriell rättighet - värdeminskningssavdrag. Värdeminskningssavdrag på immateriell rättighet medgavs fr.o.m. det räkenskapsår då tillgången ekonomiskt kunnat tas i bruk
 - [SRN:s förhandsbesked den 1 november 2000](#)
Rivningskostnader. Avdrag för rivningskostnader medges endast enligt de regler som gäller för markanläggningar
-

Område: Högsta domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 december 2000.

HD:s dom den 29 november 2000

Hinder har inte ansetts föreligga mot att döma en person till ansvar för grovt skattebedrägeri sedan personen påförts skattetillägg

Göta Hovrätt dömde NN till ansvar för bl.a. grovt skattebedrägeri. NN överklagade domen till HD och gjorde därvid bl.a. gällande att det förelegat hinder mot att döma honom enligt åtalet med hänsyn till att han redan innan detta väcktes påförts skattetillägg för de

gärningar som han åtalats för. HD, som meddelade prövningstillstånd i målet endast i nu berörd del, kom fram till att något sådant hinder inte förelåg. Beslutet motiverades på följande sätt.

Att en person inte får lagföras eller straffas för samma brott mer än en gång (ne bis in idem) brukar uppfattas inte endast som en grundläggande princip inom straffprocessrätten utan även som en sådan viktig rättsstatlig princip som har sin plats bland grundläggande mänskliga fri- och rättigheter. Principen finns således upptagen i bl a 1966 års FN-konvention om medborgerliga och politiska rättigheter och i Europakonventionen genom artikel 4 i dess sjunde tilläggsprotokoll.

I intern svensk rätt har principen kommit till uttryck i bestämmelsen i 30 kap 9 § rättegångsbalken om brottmålsdomens rättskraft (res judicata). Enligt bestämmelsen får, sedan tiden för talan mot en dom gått ut, en fråga om en tilltalads ansvar för en gärning som prövats genom domen, inte tas upp till ny prövning. Den tidigare domen utgör ett rättegångshinder som domstol skall beakta ex officio. I 45 kap 1 § tredje stycket rättegångsbalken finns en mot bestämmelsen om brottmålsdomens rättskraft svarande bestämmelse enligt vilken ett nytt åtal inte får väckas mot en tilltalad för gärning för vilken han redan står under åtal (litispensens). I detta fall utgör det tidigare åtalet ett rättegångshinder som domstol skall beakta ex officio. Bedömningen av om åtalen avser samma gärning görs på motsvarande sätt som är fallet vid rättskraftsbedömningen.

Brottmålsdomens rättskraft omfattar i princip alla straffrättsliga påföljder för den bedömda gärningen. Däremot utgör bestämmelsen inte något hinder mot att samma gärning som prövats i ett brottmål läggs till grund för en talan om en annan rättsföljd. Att en viss gärning prövats i ett brottmål utgör således, oavsett hur prövningen utfallit, inte något hinder mot att gärningen senare läggs till grund för exempelvis en skadeståndstalan. På motsvarande sätt utgör en prövning som avsett något annat än straffrättsligt ansvar, såsom en skadeståndstalan, inte något hinder mot ett senare brottmål angående samma gärning.

Brottmålsdomens rättskraft utesluter inte att det finns tämligen långtgående bestämmelser enligt vilka en gång

utdömda påföljder kan förändras eller förenas (jfr främst bestämmelserna i 34 kap brottsbalken). En rättskraftig brottmålsdom kan vidare under vissa förutsättningar angripas genom särskilda rättsmedel (främst resning, 58 kap rättegångsbalken). Det kan också finnas skäl att nämna att 30 kap 9 § rättegångsbalken endast avser svenska domar och rättegångar. Regler angående internationella förhållanden finns bl a i 2 kap 5 a § brottsbalken, 2 § lagen (1976:19) om internationellt samarbete rörande lagföring för brott och 10 § lagen (1957:668) om utlämning för brott.

NN har gjort gällande att det förelegat hinder mot att döma honom enligt åtalet med hänsyn till att han redan innan detta väcktes påförts skattetillägg för de gärningar som han åtalats för. Frågan i målet är alltså om ett beslut om skattetillägg kan tillmätas rättskraftsverkan i förhållande till ett senare åtal.

Bestämmelser om skattetillägg finns i taxeringslagen (1990:324). Skattetillägg kan påföras en skattskyldig för bl a oriktiga uppgifter och underlåtenhet att avge deklARATION. Något krav på uppsåt eller oaktsamhet föreligger inte. Den skattskyldige kan emellertid befrias från avgift bl a om felaktigheten framstår som ursäktlig eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften (5 kap 6 §). Det är skattemyndighet som fattar beslut om att tillägg skall påföras den skattskyldige. Myndigheten är under vissa omständigheter skyldig att ompröva ett beslut om skattetillägg. Den skattskyldige kan också överklaga myndighetens beslut till länsrätten. Överklagande skall som huvudregel ha kommit in före utgången av det femte året efter taxeringsåret (6 kap 3 §). Även om tiden för överklagande gått ut får ett beslut om skattetillägg överklagas så länge som beslutet i den taxeringsfråga som föranlett skattetillägget inte har vunnit laga kraft (6 kap 4 §). Vad gäller frågan om ett besluts rättskraft inom ramen för förvaltningsförfarandet kan här hänvisas till prop 1989/90:74 s 374 ff och 402 f.

Enligt intern svensk lagstiftning är skattetillägg inte att anse som en straffrättslig påföljd. Ett beslut om skattetillägg utgör därför inte något hinder mot ett senare åtal för skattebrott även om åtalet skulle anses avse samma gärning som föranlett beslutet om skattetillägg. NN har emellertid inte åberopat 30 kap 9 § och 45 kap 1 § rättegångsbalken utan artikel 4 punkt 1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen. Sedan den 1 november 1998 gäller den bestämmelsen som lag

här i landet enligt lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (SFS 1998:712).

I sin engelska originalversion har bestämmelsen i Europakonventionen följande lydelse: No one shall be liable to be tried or punished again in criminal proceedings under the jurisdiction of the same State for an offence for which he has already been finally acquitted or convicted in accordance with the law and penal procedure of that State.

Den svenska översättning som tillsammans med originalversionerna tagits in som bilaga till nyss nämnda lag har följande lydelse: Ingen får lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat.

Konventionsbestämmelsen tar, i likhet med 30 kap 9 § rättegångsbalken, endast sikte på rättskraftsverkan av en lagakraftvunnen dom (jfr Explanatory report on Protocol No. 7 to the Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms, 1985 s 11 punkt 22). Någon motsvarighet till bestämmelsen om litispensens i 45 kap 1 § rättegångsbalken finns inte i konventionen. Formellt innebär konventionen alltså inte något hinder mot parallella förfaranden. När ett av dessa förfaranden avslutas med ett rättskraftigt avgörande blir emellertid konventionsbestämmelsen i princip tillämplig och avgörandet kan därmed utgöra hinder mot att det andra förfarandet fullföljs. Särskilda problem kan i sådana fall uppstå beroende på bestämmelserna om fullföljd för de olika förfarandena och hur dessa utnyttjas i de enskilda fallen. Tillsvidare bortses här från problem av detta slag.

Bestämmelsen i Europakonventionen är, i likhet med 30 kap 9 § rättegångsbalken, begränsad till det nationella planet. I bestämmelsen talas om "criminal proceedings" och "penal procedure". Om dessa uttryck anses syfta på den kategorisering som gäller enligt den nationella rätten står det klart att skattetillägg inte utgör hinder för ett senare brottmål eftersom skattetillägget inte åläggs inom ramen för ett straffrättsligt förfarande. Bestämmelserna i konventionen ges emellertid i betydande utsträckning en autonom tolkning vilket

innebär att ett förfarande kan anses vara täckt av ett uttryck i konventionen även om detta i nationell rätt kategoriserats på ett annat sätt.

I artikel 6 i Europakonventionen ges olika bestämmelser om rätten till domstolsprövning och en rättssäker process. Artikeln gäller bl a anklagelse för brott (any criminal charge). Varje förfarande som enligt nationell lagstiftning kategoriseras som straffrättsligt omfattas av artikeln. Uttrycket "criminal charge" tolkas dessutom autonomt varför ett visst förfarande vid tillämpning av konventionen kan anses utgöra "criminal charge" även om det kategoriseras på annat sätt i den nationella rätten. Vid sidan av kategoriseringen enligt nationell rätt är det främst överträdelsens art och hur ingripande påföljd som överträdelsen kan medföra som anses avgörande för om ett visst nationellt förfarande är att uppfatta som innefattande "criminal charge".

Frågan huruvida det svenska systemet med skattetillägg innefattar "criminal charge" och därmed faller under artikel 6 i Europakonventionen är och har varit föremål för åtskillig uppmärksamhet. Frågan behandlades av skattekontrollutredningen i betänkandet (SOU 1996:116) Artikel 6 i Europakonventionen och skatteutredningen. Utredningen fann för sin del att övervägande skäl talade för att det svenska skattetilläggsförfarandet inte omfattades av artikeln. Ställningstagandet mötte en hel del kritik under remissbehandlingen och regeringen tillsatte en ny utredning med uppgift att göra en förutsättningslös översyn av skattetilläggsinstitutet. Utredningens betänkande förväntas inom kort. Europadomstolen har nyligen beslutat att till prövning i sak ta upp ett mål (Janosevic mot Sverige, 34619-97) som bl a angår frågan om artikel 6 är tillämplig på det svenska skattetilläggsförfarandet. I beslutet anför domstolen att frågan om tillämpligheten av artikel 6 aktualiserar frågeställningar som hör så nära samman med de andra klagomål som framställts och som är av en sådan komplex natur att prövningen bör ske i förfarandet efter beslutet om sakprövning. Vidare har Regeringsrätten lämnat prövningstillstånd i fem mål som angår bl a tillämpligheten av artikel 6 på det svenska skattetilläggsförfarandet.

Om det svenska skattetilläggsförfarandet inte skulle anses falla under konventionens artikel 6 får det därmed också anses uteslutet att med stöd av artikel 4 i det

sjunde tilläggsprotokollet tillmäta ett beslut om skattetillägg rättskraftsverkan i förhållande till en senare straffprocess. När det gäller andra länders motsvarighet till våra skattetillägg finns emellertid flera avgöranden av Europadomstolen enligt vilka förfarandena omfattas av artikel 6 (Bendenoun mot Frankrike, 1994, Serie A nr 284, AP, MP och TP mot Schweiz, RJD 1997 s 1477, EL, RL och JO mot Schweiz, RJD 1997 s 1509 och JJ mot Nederländerna, RJD 1998 s 603; jfr även Norges Høyesteretts dom den 23 juni 2000 i sak Inr. 30B/2000, nr. 142/1999). Starka skäl talar för att artikel 6 är tillämplig även på det svenska skattetilläggsförfarandet.

Även om det svenska skattetilläggsförfarandet skulle anses innefatta "criminal charge" i den mening som avses i artikel 6 följer emellertid inte härav att ett beslut om skattetillägg också har rättskraft i förhållande till ett senare brottmålsförfarande. Det har visserligen gjorts gällande att uttrycket "criminal" i bestämmelsen om ne bis in idem torde vara att uppfatta på samma sätt som i artikel 6 (jfr Harris m fl, Law of the European Convention on Human Rights, 1995, s 569 och van Dijk m fl, Theory and Practice of the European Convention on Human Rights, 1998, s 690). "Criminal" ingår emellertid i den nämnda artikel 4 i uttrycket "criminal proceedings" och avser där ett förfarande varigenom någon lagförs eller straffas på nytt efter det att ett avgörande som enligt konventionen har rättskraft redan meddelats.

För att ett avgörande enligt konventionen skall kunna tillmätas rättskraft krävs att detta meddelats "in accordance with the law and penal procedure of that State". I motsats till vad som är fallet i artikel 6 innehåller alltså konventionen i detta hänseende en uttrycklig hänvisning till den enskilda statens interna lagstiftning. Ordalagen lämnar således inte utrymme för en autonom tolkning (jfr Munck, Skattetilläggen och Europakonventionen, Tidskrift för Sveriges Domareförbund, 1/2000 s 19 f samt nyss nämnda dom från Norges Høyesterett). För att ändå med hänvisning till konventionen underkänna den ordning som gäller enligt intern svensk reglering bör krävas att det finns klart stöd för detta i Europadomstolens praxis. Något sådant stöd föreligger inte.

Härutöver skall anmärkas att rättskraften enligt konventionen avser brott och inte gärning. Detta innebär att det enligt konventionen inte anses föreligga hinder mot ett nytt åtal för vad som enligt 30 kap 9 §

rättegångsbalken skulle anses vara samma gärning om det nya åtalet avser ett annat brott än det som prövats i det tidigare förfarandet (jfr Oliveira mot Schweiz, RJD 1998 s 1990). I beslut om avvisning den 14 september 1999 i fallen Ponsetti och Chesnel mot Frankrike ansåg domstolen att ett åtal för skattebedrägeri inte hindrades av att den tilltalade tidigare påförts skattetillägg för underlåtenhet att avlämna deklARATIONER. Domstolen konstaterade att rekvisiten för skattebedrägeri skiljde sig från vad som krävdes för skattetillägg genom att det tillkom ett krav på uppsåt. Det var därför inte fråga om samma överträdelse. Det uppkom då, enligt domstolen, inte någon fråga i förhållande till artikel 4 i sjunde tilläggsprotokollet.

Som tidigare berörts förutsätter påförande av skattetillägg varken uppsåt eller oaktsamhet. För att någon skall dömas för skattebedrägeri krävs däremot att han har haft uppsåt. De brott som NN dömts för är alltså enligt Europakonventionen inte samma överträdelser som de som låg till grund för påförandet av skattetillägg. Också på denna grund har bestämmelsen i konventionen därför inte utgjort något hinder mot att döma NN till påföljd för skattebedrägeri sedan han påförts skattetillägg.

Det saknas under sådana förhållanden anledning att gå in på de särskilda problem som kan uppkomma om samma överträdelse föreligger till bedömning inom ramen för olika parallella förfaranden.

Kommentar:

HD:s avgörande rör i och för sig bara den situationen att skattetillägg påförts innan åtal väcks mot vederbörande. I en sådan situation utgör enligt HD:s mening den omständigheten att skattetillägg påförts inte något hinder mot att väcka åtal för och att döma vederbörande för skattebrott. Av vad HD anför rörande Europadomstolens avgöranden av fallen Ponsetti och Chesnel mot Frankrike kan emellertid den slutsatsen dras att det enligt HD:s mening inte heller föreligger något hinder mot att SKM påför skattetillägg efter att vederbörande åtalats för respektive dömts/frikänts för skattebrott.

RR:s dom den 7 november 2000

Undantagande från föreläggande för tidningsföretag att lämna kontrolluppgift

Skattemyndigheten (SKM) förelade, med stöd av 3 kap. 43 § lagen om självdeklaration och kontrolluppgifter (LSK), ett tidningsföretag att lämna uppgift om försäljning av varor och tjänster till ett visst företag.

Tidningsföretaget ansökte hos länsrätten (LR) om att de begärda handlingarna skulle undantas enligt 3 kap. 3 § LSK (varvid bestämmelserna i 3 kap. 13–14 c §§ taxeringslagen, TL, ska tillämpas) från SKM:s föreläggande och åberopade därvid att företaget hade tystnadsplikt enligt tryckfrihetsförordningen (TF). Sedan LR hade förelagt tidningsföretaget att komplettera ansökningen med bl.a. de eventuella handlingar och uppgifter som omfattades av föreläggandet, svarade företaget att det varken kunde bekräfta eller dementera innehav av de handlingar som SKM ville ha utlämnade och därför inte kunde efterkomma rättens föreläggande. Denna ståndpunkt vidhöll företaget i alla instanser.

LR avslog ansökningen om undantag. Som skäl anfördes i huvudsak att rätten inte fann det visat på ett godtagbart sätt att omständigheterna var sådana att rätten kunde ta ställning i frågan om undantag utan att få granska handlingarna eller att redan rättens granskning skulle innebära ett åsidosättande av bestämmelserna om rätt till undantag.

Tidningsföretaget överklagade LR:s beslut till kammarrätten. Även denna domstol fann att begäran om undantag inte kunde bifallas. Kammarrätten uttalade därvid bl.a. att frågan i vilken utsträckning aktuella handlingar och uppgifter bort undantas knappast kunnat tillfredsställande bedömas utan att LR fått tillgång till antingen de efterfrågade handlingarna och uppgifterna eller besked från tidningsföretaget att det inte har några handlingar eller uppgifter av efterfrågat slag.

Tidningsföretaget överklagade KR:s dom till Regeringsrätten som avslog överklagandet. Regeringsrätten anförde därvid bl.a. följande:

De materiella förutsättningarna för att medge undantag från ett föreläggande regleras i 3 kap. 13 § TL. Av intresse i målet är punkt 1 i paragrafens första stycke. Enligt denna punkt gäller att en handling skall undantas från föreläggande om den inte får tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken (RB). Sistnämnda paragraf hänvisar i sin tur till de begränsningar i vittnesplikten som gäller enligt 36 kap. 5 § RB. Regleringen innebär bl.a. att bestämmelserna i 3 kap. 3 § TF skall beaktas. Där ges föreskrifter om tystnadsplikt för den som mottar - och därmed skydd för anonymiteten för den som har lämnat - ett meddelande enligt 1 kap. 1 § tredje stycket TF (uppgifter och underrättelser för offentliggörande i tryckt skrift). I sammanhanget bör också erinras om den bestämmelse i 3 kap. 4 § TF som säger bl. a. att myndigheter och andra offentliga organ inte får - annat än i särskilt angivna undantagsfall - efterforska den som har lämnat meddelande enligt 1 kap. 1 § tredje stycket TF.

-- --

Av redogörelsen i det föregående för innehållet i 3 kap. 13 § TL framgår att tystnadsplikt för den som ett föreläggande har riktats mot kan utgöra grund för att medge undantag från föreläggandet. Tidningsföretaget har till stöd för sin ansökan om undantag åberopat att företaget har tystnadsplikt enligt 3 kap. 3 § TF. Vad företaget har anfört och det som i övrigt har förekommit i målet ger stöd för bedömningen att de försäljningar som berörs av skattemyndighetens föreläggande kan antas helt eller delvis avse tillhandahållande av tjänster som består i att kommersiella annonser införts i tidningen.

-- --

Den som till ett tidningsföretag ger in manus till en kommersiell annons eller på annat sätt begär att en annons med visst innehåll skall föras in i tidningen (i det följande benämnd annonsör) får anses lämna ett sådant meddelande som avses i 1 kap. 1 § tredje stycket TF och kan därmed göra anspråk på att man inom tidningsföretaget iakttar den tystnadsplikt som kan följa av bestämmelserna i 3 kap. 3 § TF.

För att tystnadsplikt enligt 3 kap. 3 § TF skall utgöra grund för undantag från ett föreläggande enligt 3 kap. 43 § LSK är det emellertid inte tillräckligt att de efterfrågade uppgifterna gäller en annonsör. För att undantag skall komma i fråga på den angivna grunden fordras dessutom att de efterfrågade uppgifterna verkligen gör det möjligt att koppla annonsören till en eller flera annonser med ett visst bestämt innehåll. I den mån det begärda uppgiftslämnandet kan fullgöras i en form och på ett sätt som inte tillåter en sådan koppling mellan annonsören och bestämda annonser kan det inte anses komma i konflikt med 3 kap. 3 § TF. Undantag kan då inte medges på den nu aktuella grunden.

Även om de uppgifter som skall lämnas enligt ett föreläggande helt eller delvis skulle vara sådana att de möjliggör en koppling av angivet slag är därmed inte givet att tystnadsplikt och rätt till anonymitet föreligger enligt 3 kap. 3 § TF. I paragrafens andra stycke föreskrivs särskilda undantag från tystnadsplikten. Den undantagsregel som är av intresse i målet (andra stycket punkt 1) innebär att skyddet inte omfattar den som har samtyckt till att hans identitet röjs. En viktig fråga i målet gäller förutsättningarna för tillämpningen av denna regel. Om en meddelare uttryckligen har lämnat samtycke är saken naturligtvis klar. Omständigheterna kan emellertid vara sådana att något uttryckligt samtycke till röjande av identiteten inte har lämnats men att det ändå finns grund för att anse att ett sådant samtycke är förutsatt eller underförstått. Även i en sådan situation bör förutsättningarna för tillämpning av den nu behandlade undantagsregeln normalt anses uppfyllda (jfr SOU 1990:12 s. 247). Om en annonsör - av eget intresse eller därför att marknadsföringslagstiftningen ålägger honom det - låter sätta ut sitt namn i en annons eller ta in andra uppgifter som medför att hans identitet säkert kan fastställas, bör detta i regel tilläggas innebörden att ett samtycke är förutsatt eller underförstått.

När tystnadsplikten och rätten till anonymitet, såsom i det aktuella fallet, är beroende av meddelandets (annonsens) innehåll, förutsätter reglerna i TL således att länsrätten trots företagets begäran i normalfallet granskar handlingarna. Frågan är om denna ordning är förenlig med det förut berörda förbudet mot efterforskning i 3 kap. 4 § TF. Vid bedömningen bör beaktas att granskningen utgör ett led i ett förfarande som har tillskapats just för att ge skydd åt bl.a. sådana intressen som meddelarnas rätt till anonymitet. Länsrätten skall granska de ingivna handlingarna uteslutande i syfte att avgöra om det berörda tidningsföretaget på grund av tystnadsplikt skall befrias från skyldigheten att lämna skattemyndigheten vissa uppgifter om transaktioner med en namngiven näringsidkare och således inte för att spåra källan till visst meddelande. En granskning i det nu angivna syftet kan inte rimligen betecknas som en sådan "efterforskning" av meddelaren som avses i 3 kap. 4 § TF (jfr i detta sammanhang vad som i SOU 1995:47 s. 313 sägs om betydelsen för beslagsförbudets räckvidd av syftet med en undersökning). Med den nu redovisade uppfattningen utgör 3 kap. 4 § TF följaktligen inte något hinder mot att länsrätten granskar handlingarna.

Det senast sagda betyder å andra sidan att ett tidningsföretag som i enlighet med 3 kap. 14 § TL ger in handlingar till länsrätten måste räkna med möjligheten att rätten tar del av handlingarna innan den avgör frågan om undantag. Frågan är om detta förhållande kan medföra att ingivandet skall anses otillåtet enligt 3 kap. 3 § TF. Enligt Regeringsrättens mening bör frågan besvaras nekande. Med hänsyn till det som nyss sagts om syftet med länsrättens granskning bör det förhållandet att granskning kan komma att ske inte medföra att ingivandet betraktas som ett sådant röjande av en meddelares identitet som är förbjudet enligt 3 kap. 3 § första stycket TF.

— — —

På grund av föreläggandets utformning kan det förhållandet att Tidningsföretaget i en eller annan form bekräftar att det innehar - eller inte innehar -

en eller flera handlingar eller uppgifter som täcks av föreläggandet inte i sig anses innebära att företaget gör sig skyldigt till brott mot tystnadsplikten. Om företaget anser sig på grund av tystnadsplikt vara förhindrat att lämna vissa av de efterfrågade handlingarna eller uppgifterna till skattemyndigheten, har det ålegat företaget att i samband med sin ansökan om undantag ge in de handlingar eller uppgifter som önskas undantagna till länsrätten.

— — —

Enligt vad som sagts i det föregående har Tidningsföretaget varit skyldigt att tillsammans med sin ansökan hos länsrätten om undantag från föreläggandet ge in sådana handlingar och uppgifter som täcks av föreläggandet och som företaget innehar men önskar få undantagna. Eftersom företaget - samtidigt som det sagt sig varken kunna bekräfta eller förneka att det innehar material som omfattas av föreläggandet - har vägrat att ge in några handlingar eller uppgifter till länsrätten saknas underlag för att i sak pröva ansökningen om undantag och därmed också förutsättningar för att medge undantag. Överklagandet av kammarrättens dom skall därför avslås.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 december 2000.*

Regeringsrättens dom den 29 november 2000

Beskattningsav styrelsearvode

Styrelsearvode har beskattats som inkomst av tjänst hos konsult som anlitas som styrelseledamot trots att det avtalats att sådant arvode inte ska utgå samt att ersättning för styrelsearbetet i stället ska ingå i arvodet till konsultföretaget

Inkomsttaxering 1991

Omständigheterna var följande. Bolagets styrelse hade beslutat att arvode skulle utgå till styrelsens ordförande med 125 000 kr. I avtal mellan bolaget och det konsultföretag från vilket en konsult rekryterades för uppdrag som styrelseordförande m.m., angavs att styrelsearvodet skulle återgå till bolaget. I stället skulle konsulterättning betalas till konsultföretaget för allt arbete som konsulten utfört åt bolaget, bl.a. arbete i styrelsen. Kammarrätten bedömde att konsulten inte kunde beskattas för styrelsearvode eftersom varken han eller hans företag fått del av det av styrelsen bestämda styrelsearvodet.

Regeringsrätten fann emellertid att innebörden av det sagda fick anses vara att 125 000 kr av det konsultarvode som bolaget betalat till konsultföretaget hänförde sig till arbete som ledamoten utfört som ordförande i styrelsen.

Regeringsrätten motiverade på följande sätt att styrelsearvodet skulle beskattas som inkomst av tjänst för styrelseledamoten. Med hänsyn till att ett uppdrag som styrelseledamot i ett aktiebolag ska utövas av en fysisk person och är av personlig natur, får det anses föreligga en stark presumtion för att arvode för ett sådant uppdrag utgör intäkt av tjänst för styrelseledamoten (RÅ 1993 ref 104). Omständigheterna i det aktuella fallet var inte heller sådana att presumtionen borde frångås (RÅ 1993 ref 55).

När det gällde styrelseledamotens invändning att han inte fått del av något styrelsearvode eftersom konsulterättningen betalats till konsultföretaget, gjorde regeringsrätten följande bedömning: Det får antas att styrelseledamoten haft ett bestämmande inflytande över konsultföretaget. Han har genom att påteckna de mellan bolaget och konsultföretaget ingångna avtalen, i förväg disponerat över det styrelsearvode som eventuellt skulle komma att tillerkännas honom genom att bestämma eller acceptera att det skulle ingå i ersättningen till det av honom behärskade konsultföretaget. Hans invändning föranleder därför inte att arvodet ska undantas från beskattning hos honom.

Kommentar:

Domen bekräftar och förstärker praxis i fråga om beskattning av arvoden till VD och styrelseledamöter.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 december 2000.*

KR:s i Stockholm dom 15 november 2000

Ideell förening, skattebefrielse enligt 7 § 5 mom. SIL, öppenhetskravet

Den ideella föreningen X stiftades i slutet av 1800-talet med ändamål att samla män verksamma inom vetenskap, publicistik, musik, dramatik och bildande konst till tankeväckande och stimulerande umgänge. En förening av motsvarande slag där endast kvinnor är medlemmar bildades tjugo år senare. För de båda föreningarna gemensamma aktiviteter förekommer. Stadgarna i X har senare, under 1960-talet, ändrats så att de uttryckligen inte begränsar medlemskapet till enbart män. I praxis tillämpas emellertid den ordning som ursprungligen var stadgereglerad; endast män föreslås till medlemskap.

Enligt föreningsstadgarna ska förslag till inval av ny medlem i X göras av minst två medlemmar och inval beslutas av styrelsen. Inval får inte ske om inte minst nio av de valberättigade är närvarande. Röstning sker genom balloting med vita och svarta kulor. Har inte minst nio kulor nedlagts i valurnan eller är någon av kulorna svart, faller förslaget till inval.

SKM beslutade att X var obegränsat skattskyldig med motiveringen att det mot bakgrund av det uttalade syftet och arten av verksamheten kan det inte anses vara motiverat med ett medlemsinträde begränsat till män. En person som vill upptas i föreningen kan också stoppas av en medlem som av någon anledning inte vill se denna person som medlem. X kan därför inte anses uppfylla det öppenhetskrav som gäller för förmånlig skattebehandling.

Föreningen överklagade SKM:s beslut. LR avslog överklagandet. Enligt LR motiveras det faktum att föreningens medlemmar uteslutande är män inte av föreningens syfte eller verksamhet. Sannolikheten för att en kvinna upptas som medlem får enligt LR betraktas som i det närmaste utesluten. Därtill kommer att alla valberättigade medlemmar har möjlighet att ensidigt

hindra ny sökande från inträde i föreningen genom att lägga in ett veto. En sådan ordning ger enligt LR utrymme för godtycke och förefaller stämman mindre väl överens med kravet på öppenhet. Vid en samlad bedömning kan föreningen inte betraktas som öppen i den mening som krävs för skattelättnad.

KR avslog föreningens överklagande och fann i likhet med LR att invalordningen ger utrymme åt ett sådant godtycke som inte är förenligt med lagens regler om öppenhet.

Kommentar: Det framgår av praxis (RÅ 1979 Aa 160) att en förening som enbart tillåter manliga medlemmar inte på den grunden automatiskt är förhindrade att erhålla skattelättnad. I det aktuella fallet kan emellertid begränsningen till män inte rimligen anses följa av föreningens syfte. Detta tillsammans med det stora utrymmet för godtycke i samband med inval medför att föreningen inte kan anses vara öppen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 december 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 22 november 2000

Immateriell rättighet - värdeminskningssavdrag

**Värdeminskningssavdrag på immateriell rättighet
medgavs fr.o.m. det räkenskapsår då tillgången
ekonomiskt kunnat tas i bruk**

1991 års taxering

Ett kommanditbolag förvärvade genom avtal år 1990 rätten att använda en satellit för kommunikationsändamål. Uppskjutning av satelliten ägde rum i mars 1991 och TV-sändningarna beräknades starta i april 1991. SKM, länsrätten och KR vägrade värdeminskningssavdrag på rättigheten vid 1991 års taxering.

KR:s domskäl:

"Kommanditbolaget har under 1990 förvärvat nyttjanderätten till en transponder på satelliten Y. Denna rättighet får anses utgöra en sådan tidsbegränsad, immateriell rättighet som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL i dess lydelse vid 1991 års taxering. Enligt denna anvisningspunkt får rättighet som där anges avskrivas enligt bestämmelserna i punkterna 4 och 5 i anvisningarna till samma lagrum.

Frågan i målet är om avdrag för värdeminskning av den aktuella rättigheten får göras redan vid 1991 års taxering. Av ordalydelsen i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL framgår inte från vilken tidpunkt avdrag för värdeminskning av en immateriell rättighet får ske. I 41 § KL i dess lydelse vid 1991 års taxering anges emellertid att inkomst av rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa inte står i strid med bestämmelser i kommunalskattelagen.

Enligt 15 § i den vid aktuell taxering gällande bokföringslagen (1976:125) skall, på anläggningstillgång som fortlöpande minskar i värde på grund av ålder eller nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak, årligen avskrivning ske med minst belopp som svarar mot lämplig avskrivningsplan, om ej tillgången uppenbarligen redan är tillräckligt avskriven. - Syftet med avskrivningar är att fördela anläggningstillgångens anskaffningsvärde på de perioder, som tillsammans utgör användningstiden för tillgången. Den kostnad för rörelsen som avskrivningen sålunda motsvarar under en viss period, skall därvid i görligaste mån ge uttryck för kostnaden för att under perioden använda tillgången i fråga (prop. 1975:104 s. 184).

Med hänsyn till att den aktuella rättigheten inte kunnat ekonomiskt tas i bruk för sitt ändamål under 1990 samt då det inte heller framkommit uppgifter om att rättigheten på annat sätt skulle ha minskat i värde under detta år, finner kammarrätten, i likhet med länsrätten, att avdrag för värdeminskning inte kan medges redan vid 1991 års taxering."

En domare i KR var skiljaktig och anförde följande:

"Bolaget har genom ett civilrättsligt giltigt förvärv erhållit nyttjanderätten till ifrågavarande transponder under 1990. Såsom majoriteten angivit utgör denna nyttjanderätt en sådan immateriell rättighet som avses i punkt 6 av anvisningarna till 29 § KL. - Av ordalydelsen i

denna punkt framgår att avdrag får göras för utgifter för anskaffning av -- - rättigheter. Fråga uppkommer därvid om det för rätt till avdrag för värdeminskning har uppställts ett krav på att nyttjanderätten har tagits i bruk, eller i allt fall har kunnat tas i bruk eller om det är tillräckligt med ett civilrättsligt giltigt förvärv. I den mån man inte godtar det civilrättsliga förvärvet uppkommer för olika immateriella rättigheter oförutsebara bedömningar vid avgörande av en fråga om en sådan rättighet kunnat tas i bruk. Med hänsyn härtill och eftersom den i målet aktuella frågan är oreglerad i skattelagstiftningen och det inte finns något vägledande avgörande från Regeringsrätten som talar i annan riktning anser jag att den skattemässiga bedömningen bör göras i enlighet med vad som följer av de civilrättsliga reglerna om äganderättens övergång. Avdrag för värdeminskning bör därför medges vid 1991 års taxering. Bolagets överklagande skall därför bifallas."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 december 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 1 november 2000

Rivningskostnader

Avdrag för rivningskostnader medges endast enligt de regler som gäller för markanläggningar

Taxeringsåren 2001-2003

X AB hyr ut bostäder och lokaler. Under senare år har bolaget fått vidkännas stora hyresförluster på grund av minskad efterfrågan på bostäder på orten. Bolaget överväger att riva vissa byggnader för att därigenom på sikt minska drift- och underhållskostnaderna för outhyrda lägenheter. Genom ansökan vill bolaget få besked om rätt föreligger till direktavdrag för kostnader för rivning av byggnad och för återskapande av grönytor eller om dessa kostnader kan hänföras till sådana markarbeten som reglerna för markanläggningar gäller för.

Efter konstaterande att rivningskostnader hänförs till markanläggning enligt 23 § anv. p. 7 st. 1 och 2 anförde

bolaget bl.a. följande:

"Vi vill med hänvisning till skrivningen i anvisningarna till KL § 23 anv.p. 7 st. 1 hävda att en markanläggning måste vara avsedd för användning i ägarens näringsverksamhet och att det i vårt fall inte förhåller sig på detta sätt. Vi anser att anvisningstexten markerar att någon slags nytta för ägaren ska föreligga för att en markanläggning ska anses finnas. I vårt fall ska huskroppar rivas och grönytor anläggas. Rivningen är betingad av defensiva skäl, dvs. att minska det outhyrda lägenhetsbeståndet genom rivning för att minska drift- och underhållskostnader och ta en engångskostnad för avvecklingen av huskroppen.

Grönytan som blir följd är en åtgärd, som får anses rimlig med hänsyn till bolagets och de boendes behov av en acceptabel yttre miljö. Den på så sätt tillskapade grönytan kan ej anses tillföra bolaget/ägaren någon nytta som är större än andra grönytor som finns mellan huskropparna. Marken är för alla grönytor bokförda som mark och finns redan upptagen som tillgång. Det kan inte vara motiverat att bokföra ett högre värde på dessa senare tillskapade grönytor via balansering av rivningskostnaderna som markanläggning. Det går inte att motivera att detta värde existerar och att det ska fördelas på 20 år.

Vi har svårt att finna motiv för att själva rivningskostnaden ska utgöra ett tillgångsvärde i bokföringen och i deklARATIONEN. För vår del tolkar vi bestämmelserna så att en åtgärd har en nyttoeffekt om den görs för att möjliggöra framtida intäkter som en effekt därav och att detta förhållande torde vara grunden för att den ska anses ha ett värde som tillgång i balansräkningen. Markinnehavaren kan höja intäkter p g a att den hårdgjorda ytan kan användas för parkeringsplatser som exempel. Ett annat exempel skulle kunna vara att den hårdgjorda ytan används för uppställning av sopkärl, vilket i sin tur medför att andra åtgärder på fastighetens byggnad blir överflödiga och därmed medför en kostnadsbesparing. I vårt fall existerar inte några nyttoförhållanden."

Bolaget ställde följande tre frågor:

Fråga 1

Är rivningskostnad som ovan beskrivits och endast har

som syfte att återskapa råmark, och därmed inte kommer till nytta i bedriven näringsverksamhet, direkt avdragsgill vid inkomsttaxeringen?

Fråga 2

Är sådan kostnad som uppstår för att efter genomförd rivning återskapa grönyta direkt avdragsgill vid inkomsttaxeringen?

Fråga 3

För det fall nämnden skulle komma fram till att fråga 1 eller 2 ska besvaras nekande ställs frågan om de i respektive fråga angivna kostnaderna är att anse som markanläggningar som de definierats i KL § 23 anv. p.7?

Skatterättsnämnden ansåg att avdrag enbart kunde medges enligt de regler som gäller för markanläggningar och anförde följande motivering:

"Genom lagstiftning 1969 öppnades möjlighet att beakta kostnader för vissa markarbeten bl.a. rivning av byggnad. För hyresfastigheter kunde detta ske endast på så sätt att kostnaderna aktiverades som en del av anskaffningskostnaden för en nyuppförd byggnad. Efter den sammanslagning av inkomstslag till näringsverksamhet som företogs vid 1990 års skattereform gäller numer att sådana arbeten räknas till markanläggningar oavsett fastighetens användningssätt, jfr punkt 7 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) och fr.o.m. 2002 års taxering 20 kap. 2-7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Kostnaderna för tilltänkta rivningar av bolagets byggnader är därför avdragsgilla endast i den ordning som gäller för sådana anläggningar och något utrymme för att medge direktavdrag finns inte.

Motsvarande gäller för bolagets övriga kostnader för återskapande av grönytor".

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

17/00

- [KR:s i Stockholm beslut den 28 februari 2000, målnr 6710-1996.](#) Fråga om verkan av att en SKM i ett eftertaxeringsbeslut inte berört grunderna för eftertaxering
 - [SRN:s förhandsbesked den 26 april 2000.](#) Fråga om vid vilken tidpunkt en intäkt ska anses vara tillgänglig för lyftning enligt 41 § KL, när lönen i fråga betalas in direkt till en trust av den anställdes arbetsgivare
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2 maj 2000.

KR:s i Stockholm beslut den 28 februari 2000, målnr 6710-1996

Fråga om verkan av att en SKM i ett eftertaxeringsbeslut inte berört grunderna för eftertaxering

Inkomsttaxering 1991

S AB taxerades vid 1991 års taxering i enlighet med deklARATIONEN. Efter företagen revision beslutade SKM i ett omprövningsbeslut daterat den 16 november 1993 att avvika från deklARATIONEN genom att påföra bolaget beräknade ränteintäkter om 279 818 kr på lån lämnade till utländskt dotterbolag. I samband därmed påfördes bolaget skattetillägg.

Bolaget överklagade beslutet till LR som lämnade överklAGANDET utan bifall. KR undanröjde emellertid såväl LR:s dom som SKM:s beslut. Som motiv för beslutet anfördes följande. "Skattemyndigheten meddelade det ursprungliga omprövningsbeslutet den 16 november 1993. Enligt vad som framgår av 4 kap. 14 § TL får ett omprövningsbeslut som är till nackdel för bolaget inte meddelas efter utgången av året efter taxeringsåret, dvs. efter utgången av år 1992 i förevarande fall, om inte förutsättningar enligt bl.a. 4

kap. 16 § TL om eftertaxering är uppfyllda. Av underinstansernas utredning och beslut framgår det enligt kammarrätten att frågan om det förelegat förutsättningar för att eftertaxera bolaget inte har varit föremål för prövning. Kammarrätten finner med anledning härav att länsrättens dom och skattemyndighetens omprövningsbeslut skall undanröjas."

Kommentar:

KR:s avgörande kan jämföras med ett avgörande av KR i Sundsvall den 2 februari 2000, mål nr 1383--1384-1996, som återfinns i ämnesdatabasen Förfarande & Process under Rättspraxis (infört 2000-03-14).

RSV avser inte att överklaga KR:s beslut.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2 maj 2000.

SRN:s förhandsbesked den 26 april 2000

Fråga om vid vilken tidpunkt en intäkt ska anses vara tillgänglig för lyftning enligt 41 § KL, när lönen i fråga betalas in direkt till en trust av den anställdes arbetsgivare.

Inkomsttaxering 2001 – 2006.

Av ansökan framgick i huvudsak följande.

X är sedan ett antal år tillbaka bosatt i land A. Han är anställd av Y Limited (Y). Enligt en överenskommelse mellan X och Y avsätts en del av hans lön till en särskild förvaltning i form av en trust. Enligt lagstiftningen i land A beskattas såväl den lön som X erhåller kontant som den lön som avsätts till den särskilda förvaltningen.

Förvaltningen sker enligt ett trustavtal träffat mellan Y och förvaltaren (the Trustee). Enligt villkoren i trustavtalet och det till avtalet fogade tillägget ska medlen i trusten hållas avskilda och förvaltas uteslutande för X:s räkning. Medlen utbetalas till X efter anställningens upphörande. X kan utse ny förvaltare och

kan också utse och ge instruktioner om förvaltningen till en särskild investeringsansvarig. Vid utbetalningar från trusten sker beskattning i land A varvid X gottskrivs den tidigare innehållna skatten.

Enligt förutsättningarna i ärendet är reglerna om skattefrihet i Sverige för utomlands åtnjuten lön i 54 § f och tredje punkten av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, tillämpliga på den del av lönen som utbetalas kontant. Frågorna i ärendet rör den skattemässiga behandlingen av de till trusten avsatta medlen.

SRN gjorde följande bedömning.

En obegränsat skattskyldig fysisk person som vistas och är anställd utomlands är inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning om anställningen och vistelsen utomlands varat i minst sex månader till den del inkomsten beskattats i verksamhetslandet, jfr 54 § f och tredje punkten av anvisningarna till samma bestämmelse i KL och 3 kap. 9 § i inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Vad som kan föranleda tveksamhet om angivna bestämmelser är tillämpliga på den del av lönen som X:s arbetsgivare betalar till trusten är den omständigheten att inkomsten betalas direkt till den angivna trusten. Detta förhållande tillsammans med bestämmelserna om beskattningstidpunkt i inkomstslaget tjänst i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL och motsvarande bestämmelser i IL aktualiserar frågeställningen om inkomsten ska ses som inkomst som erhålls direkt på grund av anställningen eller som inkomst som utgör en del av den senare från trusten erhållna inkomsten, dvs. som medel erhållna från en vinsandelsstiftelse eller pension eller liknande (jfr RÅ 1994 ref. 38 och RÅ 1996 ref. 78).

Med hänsyn till villkoren i trustöverenskommelsen, främst att medlen ska förvaltas avskilda för X:s räkning och till X:s rätt att besluta om medlens förvaltning och beaktande jämväl av att skatt (om än preliminär) utgår i land A vid den tidpunkt då medlen överförs till trusten, finner nämnden att trustförvaltningen i A främst är att jämställa med en privat kapitalförvaltning. Med detta synsätt är sexmånadersregeln tillämplig på den till trusten avsatta delen av lönen och ska det i trusten förvaltade kapitalet inte bli föremål för annan

beskattning än vad som följer av reglerna om beskattning av kapital och förmögenhet.

SRN beslutade följande.

X är inte skattskyldig för den inkomst som på grund av anställningen hos Y betalas till trusten enligt överenskommelse mellan X och Y. De medel som förvaltas i trusten ska inte beskattas på annat sätt än vad som följer av reglerna om beskattning av kapital och förmögenhet.

Kommentar:

Beslutet överklagas inte av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

34/00

- [Regeringsrättens dom 10 november 2000, mål nr 3498-2000](#)
Ideell förenings skattskyldighet för royalty
- [RR:s dom den 27 september 2000, mål nr 618-1998](#)
Taleändring i LR
- [RR:s dom den 29 september 2000, mål nr 2831-1998](#)
Fråga om skattereduktion för byggnadsarbete vid 1994 års taxering, s.k. ROT-avdrag
- [RR:s beslut den 1 november 2000](#)
Begäran om förhandsavgörande från EG-domstolen.
Underprisöverlåtelse, diskrimineringsregler och dubbelbeskattningsavtal
- [KR:s i Sundsvall dom den 28 februari 2000](#)
Är kallelse till SN-sammanträde allmän handling?
- [KR:s i Stockholm dom den 9 oktober 2000, mål nr 8509-1997](#)
Kapital; avdrag för reaförlust på fordran på bolag. Reaförlust vid avyttring av fordran har vägrats då fordringens anskaffningsvärde inte ansetts ha uppgått till ett högre värde än vad som erhållits vid avyttringen, eftersom gäldenären ansågs sakna kreditvärdighet vid lånetidpunkten och dessutom var "närstående".
- [\(I\) KR:s i Stockholm dom den 13 november 2000, målnr 4350-1998](#)
[\(II\) KR:s i Stockholm dom den 7 november 2000, målnr 3280-1997](#)
[\(III\) KR:s i Stockholm dom 30 oktober 2000, målnr 1176-1998](#)
[\(IV\) KR:s i Göteborg dom den 15 september 2000, målnr 3260-1999](#)
Avdrag för förlust på regressfordran till följd av infriad borgen
- [KR:s i Jönköping domar den 12 oktober 2000, målnr 2896-1997](#)
[mfl.](#) Tillämpning av lagen mot skatteflykt vid kringgående av reglerna om vinstbolag. Vinstbolagsbestämmelserna har inte ansetts tillämpliga när fysiska personer sålt aktier i ett moderbolag och obeskattade vinstmedel till följd av inkråmsöverlåtelse funnits i dotterbolag till moderbolaget. Däremot har lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig eftersom de fysiska ägarna direkt eller indirekt medverkat till vinstbolagstransaktionerna i dotterbolaget. Beskattning har skett såsom om moderbolaget vidtagit vinstbolagstransaktionerna.
- [KR:s i Stockholm dom den 31 oktober 2000, målnr 9311-1998](#)
Avdrag för underskott i nystartad verksamhet; fråga om likartad verksamhet bedrivits tidigare
- [KR:s i Stockholm dom den 31 oktober 2000, målnr 5390-1998](#)
Fråga om kvittning mellan ut- och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg
- [KR:s i Jönköping dom den 7 november 2000, mål nr 1285-1998](#)
Realisationsvinst jordbruksfastighet

- [KR:s i Stockholm dom den 14 november 2000, målnr 2513-1998](#)
Fråga om beräkning av ingångsvärde av en under tidigare år anskaffad anläggningstillgång vid skattskyldighet i Sverige enligt de s.k. CFC-reglerna.
 - [SRN:s förhandsbesked den 7 november 2000](#)
Lagen mot skatteflykt
 - [Skatterättsnämndens förhandsbesked i två ärenden den 9 november 2000 avseende mervärdesskatt \(redovisningsperioden 1 april 2000 – 31 mars 2001\)](#) Beskattning av förbeställda varor vid flygplansresa mellan EU-länder.
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

Regeringsrättens dom 10 november 2000, mål nr 3498-2000 Ideell förenings skattskyldighet för royalty

RR har gjort samma bedömning som SRN och fastställt förhandsbeskedet (jfr protokoll 18/00 och ämnesdatabasen Inkomstskatt, näringsverksamhet SRN2000-05-03).

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

RR:s dom den 27 september 2000, mål nr 618-1998

Taleändring i LR

Inkomsttaxering 1992 och skattetillägg

O var under beskattningsåret anställd som trafiklärare. I sin självdeklaration yrkade han i särskild bilaga avdrag för bilkostnader i tjänsten med 31 230 kr. SKM medgav inte avdraget under hänvisning till att O av arbetsgivaren erhållit kostnadsersättning avsedd att täcka hans bilkostnader i tjänsten. Myndigheten tillgodoförde samtidigt O schablonavdrag under inkomst

av tjänst med 4 000 kr. I ett senare beslut påförde SKM O skattetillägg på ett underlag av 27 230 kr. Som skäl för beslutet angav myndigheten att han lämnat oriktig uppgift genom att yrka avdrag för bilkostnader utan att upplysa om att han erhållit kostnadsersättning av arbetsgivaren. O överklagade beslutet om påförande av skattetillägg. I överklagandet hemställde han dessutom att han skulle medges avdrag för kostnader för mobiltelefon i tjänsten med 4 450 kr. I omprövningsbeslut med anledning av överklagandet vidhöll SKM sitt tidigare beslut om skattetillägg. Beträffande avdraget för kostnader för mobiltelefon i tjänsten uttalade myndigheten att sådant avdrag kunde bestämmas till 2 550 kr men att detta belopp understeg schablonavdraget om 4 000 kr varför den taxerade förvärvsinkomsten skulle kvarstå oförändrad. I en senare inlägga till LR framställde O ett antal nya yrkanden. Han yrkade sålunda att han skulle medges avdrag för kostnader för dubbelkommando, skyddskläder, facklitteratur, kolfilter, telefon i hemmet, bilresor i tjänsten vilka inte ersatts av arbetsgivaren, samt för bilresor mellan bostad och arbetsplats. I sin dom prövade LR samtliga av O framställda yrkanden men medgav endast avdrag för kostnader för dubbelkommando med yrkat belopp. Sedan O överklagat LR:s dom, utom såvitt avsåg avdrag för kostnader för telefon i hemmet, beslutade KR - utan att yrkande därom framställts - att undanröja LR:s dom i vad den avsåg prövning av yrkade avdrag för kostnader för skyddskläder, facklitteratur och bilresor mellan bostad och arbetsplats och att överlämna dessa avdragsyrkanden till SKM för föreskriven omprövning. KR hänvisade i sina domskäl till att dessa avdragsyrkanden innebar att nya frågor fördes in i målet och att dessa frågor inte var av sådan karaktär att de kunnat prövas av länsrätten enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL. KR ansåg att yrkandena om avdrag för kostnader för kolfilter samt för av arbetsgivaren ej ersatta resor med bil i tjänsten var hänförliga till samma beskattningsfråga som SKM prövat. Dessa yrkanden, liksom yrkandena om ytterligare avdrag för mobiltelefon och undanröjande av påfört skattetillägg, prövades av KR som avslög dem.

RSV överklagade KR:s dom och yrkade att RR skulle undanröja KR:s dom i den del KR undanröjt LR:s dom och att RR skulle återförvisa målet i denna del till LR för prövning i sak. RSV gjorde härvid i första hand gällande att KR inte ägt att på eget initiativ - ex officio - överpröva LR:s åtgärd att sakpröva de av O under

processen i LR framställda avdragsyrkandena. I andra hand gjorde RSV gällande att nämnda avdragsyrkanden inte inneburit att en otillåten taleändring förekommit i LR.

RR biföll överklagandet med följande motivering.

De tillämpliga bestämmelserna finns i 6 kap. 18 och 19 §§ TL. Enligt 18 § får en talan inte ändras i andra fall än som anges i bl.a. 19 §. Enligt första stycket i sistnämnda paragraf får klaganden framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. Enligt paragrafens andra stycke får klaganden i mål i LR dessutom, inom överklagandetiden, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som skall prövas, om LR finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet.

Fråga i målet är till en början om KR ägt att, utan yrkande av part, företa en prövning av om formella brister i angivet hänseende förekommit vid prövningen i LR. Uttryckliga bestämmelser om domstolsprövningens föremål och omfattning saknas i TL. Av den allmänna principen om den s.k. processramen i 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) följer dock att rätten inte på eget initiativ får gå utöver yrkandena i målet och göra ändring till nackdel för part. Bestämmelsen, som tar sikte på parts yrkanden i den materiella frågan i målet, medför inte någon inskränkning i domstolens skyldighet att, oberoende av parts yrkande, iaktta de processuella föreskrifter som reglerar själva förfarandet.

Inom förvaltningsprocessen finns inte någon särskild reglering vad gäller befogenheten för en domstol att undanröja ett överklagat avgörande på grund av brister i förfarandet hos underinstansen. Av praxis vid allmän domstol har - mot bakgrund av högre domstols allmänna skyldighet att sörja för att mål blir på lämpligt sätt handlagt - ansetts följa att domstolen kan undanröja det överklagade avgörandet och återförvisa målet, och detta även i fall när rättegångsfel inte har förekommit (se t. ex. NJA 1989 s. 646). Anledning saknas att tillämpa ett annat synsätt inom förvaltningsprocessen. En sådan åtgärd kan även motiveras av intresset att upprätthålla instansordningen. Om en förvaltningsdomstol inte återförvisar en fråga som inte blivit prövad i en tidigare instans, skulle detta innebära att parten går miste om prövningen i denna instans.

Av det sagda följer att en förvaltningsdomstol i och för sig bör vara oförhindrad att, även utan yrkande av part, genom olika åtgärder tillse att processramen och processordningen upprätthålls. De tidigare nämnda särskilda bestämmelserna i 6 kap. 18 och 19 §§ TL, som reglerar handläggningen av taxeringsprocess vid domstol, medför enligt RR:s mening inte att förfarandet i taxeringsprocessen skall behandlas annorlunda än förfarandet i förvaltningsprocessen i övrigt. En annan ordning skulle medföra att KR i taxeringsprocesser skulle vara betagen rätten att pröva frågan om otillåten ändring av talan skett i LR, något som inte framstår som rimligt. Att en sådan prövning skulle vara förbehållen mål där yrkande i frågan har framställts av part kan inte heller utläsas av några bestämmelser. KR har således i förevarande mål ägt att på eget initiativ pröva om LR:s ställningstagande att sakpröva vissa nya yrkanden inneburit en otillåten ändring av talan.

Det återstår, såsom RSV utformat sin talan, att pröva om sådan taleändring skett beträffande de avdragsyrkanden som KR överlämnat till skattemyndigheten för omprövning.

I målet har O hos LR överklagat SKM:s beslut om skattetillegg och samtidigt, under hänvisning till att han hos SKM inte fått avdrag för sina i deklARATIONEN upptagna bilkostnader i tjänsten, hemställt om avdrag för kostnader för mobiltelefon. Härefter har han inom överklagandetiden fört in ytterligare avdragsyrkanden i LR.

Taxeringsprocessen är fr.o.m. 1991 års taxering utformad som en sakprocess. För att avgöra om ett nytt yrkande i ett mål utgör ändring av talan är det nödvändigt för domstolen att klarlägga vad som är saken (frågan) i målet. Någon definition av sakbegreppet finns emellertid inte i TL. I den proposition som föregick TL anknöt departementschefen till det sakbegrepp som fanns i den del av skatteprocessen som redan tidigare var utformad som en sakprocess, innebärande att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han anger till stöd för yrkandet (prop. 1989/90:74 s. 370 f.).

Genom bestämmelsen i 6 kap. 19 § andra stycket TL har LR getts en möjlighet att behandla också frågor som har samband med den fråga som skall prövas. Såsom RSV

framhållit avser de yrkanden som O framställt först i LR kostnader som han gjort gällande att han haft i sin yrkesutövning som trafiklärare. Mot denna bakgrund finner RR att de tillkommande frågorna i detta fall får anses ha sådant samband med de frågor som avses med överklagandet att LR har förfarit riktigt då den tagit upp de tillkommande frågorna till prövning. KR hade därför bort pröva också de yrkanden som KR i domen överlämnat till SKM för omprövning.

Kommentar:

Noterbart är att varken O eller SKM enligt gängse regler lär ha haft talerätt vad gäller LR:s beslut att pröva de ytterligare sakfrågor som O anhängiggjort först under processen i LR. O fick ju i LR anses ha yrkat att hans utvidgade yrkande skulle upptas till prövning och han fick fullt bifall till detta yrkande. LR:s beslut i denna del gick alltså inte O emot. LR:s beslut kan heller inte anses ha gått SKM emot eftersom LR:s beslut att pröva O:s yrkanden i sig inte kan anses ha gått SKM emot och i sak gick LR:s beslut SKM emot endast beträffande avdraget för kostnader för dubbelkommando. Dessa omständigheter påverkade dock enligt RR:s mening inte KR:s möjligheter att ex officio pröva LR:s beslut i denna del. Vidare kan noteras att RR ställningstagande vad gäller innebörden av 6 kap. 19 § andra stycket TL innebär att man ger lagrummet en ganska vid tolkning. Kostnader i en och samma yrkesutövning skall således anses ha ett nära samband.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

RR:s dom den 29 september 2000, mål nr 2831-1998

Fråga om skattereduktion för byggnadsarbete vid 1994 års taxering, s.k. ROT-avdrag

RSV har överklagat en dom från Kammarrätten i Stockholm där kostnader för en måttbeställd innertrappa, som tillverkats i byggföretagets lokaler, fick medräknas i underlaget för skattereduktion.

Regeringsrätten angav följande skäl för avgörandet:

"Enligt 2 § första stycket lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus anses som byggnadsarbete i lagens mening reparation och underhåll samt om- och tillbyggnad av bostadshus. Som byggnadsarbete räknas inte åtgärder som enbart avser service på maskiner och andra inventarier eller installationer eller rengöring. I underlaget för skattereduktion inräknas enligt 2 § andra stycket inte bl.a. utgifter för material och utrustning. En förutsättning för skattereduktion är enligt 4 § andra stycket att den skattskyldiges underlag uppgår till sammanlagt minst 2 000 kr.

Lagen grundas på prop. 1992/93:150 bil. 6 och bet. 1992/93:SkU36. Bestämmelsen i 2 § första stycket att vissa åtgärder inte räknas som byggnadsarbete kom till för att klargöra att endast åtgärder som kan " hänföras till byggnadsarbeten i vanlig bemärkelse " skall grunda rätt till skattereduktion (a. bet. s. 10). Till sådant som enligt 2 § andra stycket inte grundar rätt till skattereduktion förutsätts höra inte bara byggnadsmaterial i vanlig mening utan även "inventarier och annan utrustning som i samband med byggnadsarbetet tillförs bostadshuset" (Lagrådet a. bet. s. 20).

Riksskatteverkets överklagande avser utgifter för arbete avseende trappstegen som utförts i det tillverkande företagets lokaler. Regeringsrätten delar verkets uppfattning att detta arbete inte kan anses som byggnadsarbete som grundar rätt till skattereduktion. Överklagandet skall därför bifallas.

Det bör ankomma på skattemyndigheten att beräkna nytt underlagsbelopp."

Handlingarna överlämnades till SKM för fastställande av nytt underlagsbelopp.

Kommentar:

Samtidigt och med samma utgång avgjorde Regeringsrätten ytterligare elva mål rörande köksluckor m.m.

Område: Regeringsrätten

RR:s beslut den 1 november 2000. Begäran om förhandsavgörande från EG-domstolen

Underprisöverlåtelse, diskrimineringsregler och dubbelbeskattningsavtal.

Begäran avser tolkningen av artiklarna 43, 46, 48, 56 och 58 i EG-fördraget.

De faktiska omständigheterna i målet är följande.

X AB ägs till lika delar av de fysiska personerna A och B samt ett maltesiskt företag. I sistnämnda företag har A och B inga ägarintressen. X AB är moderbolag i en koncern med betydande verksamhet på olika områden. Inför en förestående omstrukturering av koncernen har det, enligt vad som uppgetts i målet, befunnits ändamålsenligt att renodla viss verksamhet under ett belgiskt moderbolag ägt av de nuvarande ägarna i X AB. Delägarna har därför för avsikt att överlåta aktierna i X AB till ett svenskt bolag som i sin tur är dotterbolag till det belgiska bolaget. Aktierna skall därvid överlåtas till ett pris motsvarande deras omkostnadsbelopp vilket avsevärt understiger aktiernas marknadsvärde. A och B ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden rörande de beskattningskonsekvenser som den tilltänkta aktieöverlåtelsen skulle medföra. Då ansökningen ingavs hade utvidgningen av bestämmelserna i 3 § h mom. tredje stycket SIL till att omfatta överlåtelser till svenska bolag med utländska ägare ännu inte skett. Den tilltänkta överlåtelsen omfattades således vid tiden för ingivandet av ansökningen inte av dessa regler. I ansökningen ställde A och B därför bl.a. frågan om den svenska lagen mot skatteflykt var tillämplig på förfarandet. Sedan den nyss nämnda utvidgningen skett, ifrågasatte A och B om den skillnad i fråga om beskattningskonsekvenser som kunde uppkomma beroende på om överlåtelsen av aktier skedde till ett svenskt företag utan utländskt ägande eller till ett svenskt företag med sådant ägande kunde upprätthållas mot bakgrund av bestämmelserna i EG-fördraget rörande etableringsfrihet och fria kapitalrörelser.

I förhandsbesked meddelat den 27 september 1999 fann Skatterättsnämnden att överlåtelsen av aktierna i X AB

skulle behandlas som om överlåtelsen skett mot ersättning motsvarande marknadsvärdet. A och B skulle således beskattas för en beräknad vinst motsvarande skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och omkostnadsbelopp.

Skatterättsnämnden fann att det inte var fråga om en etablering samt, beträffande fria kapitalrörelser, att det i artikel 58. 1 a EG-fördraget angivna undantaget var tillämpligt.

A och B har överklagat Skatterättsnämndens beslut till Regeringsrätten och bl.a. yrkat att Regeringsrätten förklarar att överlåtelsen skall beskattas med utgångspunkt i det tilltänkta överlåtelsepriset.

I målet uppkommer således frågan om ett förfarande som innebär att en svensk fysisk person överlåter sina aktier i ett svenskt bolag till ett annat svenskt bolag som ägs av en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren också äger andel, är att hänföra till EG-fördragets regler om etableringsfrihet eller fria kapitalrörelser. Om så anses vara fallet uppkommer fråga om den enligt svenska bestämmelser oförmånligare beskattningen vid en sådan överlåtelse jämfört med en överlåtelse till en svensk juridisk person utan utländska ägarintressen är förenlig med fördraget.

Regeringsrätten pekar i sin skrivelse med begäran om förhandsavgörande på att EG-domstolen vid besvarandet av frågan bör beakta det uppgivna syftet bakom lagstiftningen, nämligen att motverka skatteundandragande. möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa sådana bestämmelser när det är fråga om missbruk. Regeringsrätten framhåller vidare att ställning bör tas till vilken betydelse som skall tillmätas den förklaring till artikel 73 d i EG-fördraget (numera artikel 58) som medlemsstaterna antog i samband med Maastrichtfördraget.

Frågan som Regeringsrätten ställer till EG-domstolen lyder:

"Utgör artiklarna 43, 46, 48, 56 och 58 EG i en situation som är för handen i förevarande mål hinder för att tillämpa en medlemsstat lagstiftning som - i likhet med den svenska lagstiftningen på området - innebär att ett kapitaltillskott genom en överlåtelse av aktier till

underpris beskattas oförmånligare om tillskottet sker till en juridisk person som är hemmahörande i en annan medlemsstat och i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett inhemskt aktiebolag i vilket en sådan juridisk person äger andel, än vad som skulle ha gällt om något sådant utländskt ägarinflytande inte funnits."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

KR:s i Sundsvall dom den 28 februari 2000

Är kallelse till SN-sammanträde allmän handling?

NN begärde hos SKM att få uppgift om vilka SN-ledamöter som skulle närvara vid det sammanträde då NN:s taxeringar skulle beslutas.

SKM konstaterade att uppgift om vilka ledamöter som skulle närvara vid det aktuella sammanträdet endast framgick av den kallelse som skickats ut. SKM fann att kallelsen inte utgjorde allmän handling eftersom den inte var expedierad i tryckfrihetsförordningens mening med hänsyn till att den endast skickats till ledamöterna, dvs. internt inom myndigheten, och att någon sekretessprövning därför inte behövde göras. SKM beslutade att inte lämna ut kallelsen.

NN överklagade SKM:s beslut till KR som delade SKM:s uppfattning och avslog överklagandet.

NN, som överklagade KR:s beslut, meddelades inte prövningstillstånd av RR (beslut den 6 november 2000).

Område: Kammarrätten

KR:s i Stockholm dom den 9 oktober 2000, mål nr 8509-1997

Kapital; avdrag för reaförlust på fordran på bolag

Reaförlust vid avyttring av fordran har vägrats då fordringens anskaffningsvärde inte ansetts ha uppgått till ett högre värde än vad som erhållits vid avyttringen, eftersom gäldenären ansågs sakna kreditvärdighet vid lånetidpunkten och dessutom var "närstående".

Inkomsttaxering 1994

Gudrun A lånade 1991 och 1992 ut totalt c:a 4,1 mkr till P AB mot två reverser. Bolaget var näst intill helägt av Gudrun A:s förutvarande make. Lånen uppgavs utgöra kortfristiga likviditetsförstärkningar. Bolaget saknade kreditvärdighet vid tidpunkten för lånen. 1993 sålde Gudrun A reverserna för 1 kr/st och yrkade avdrag för realisationsförlust, vilket skattemyndigheten vägrade. Gudrun A överklagade beslutet.

Länsrätten fann att reverserna inte kunde anses ha ett högre anskaffningsvärde än avyttringspriset en krona styck och avlog därför överklagandet.

Hos kammarrätten anförde Gudrun A bl.a. att när lånen lämnades fanns förhoppningar om att bolagets aktiekapital skulle återställas. Vidare uppgick hennes faktiska anskaffningskostnad till nästan 4,1 mkr.

Kammarrätten avlog överklagandet och anförde bl.a. följande.

"Det belopp om sammanlagt 4 078 100 kr som Gudrun A vill uppta som anskaffningskostnad för de ifrågavarande fordringarna har utlånats utan ränta och säkerhet. Lånen har vidare lämnats till ett aktiebolag vars ekonomiska ställning vid tidpunkten kring lånens lämnande var sådan att bolaget måste anses ha saknat kreditvärdighet. Det saknas mot bakgrund av dessa förhållanden anledning anta att fordringarnas värde när lånen lämnades översteg avyttringspriset. Med hänsyn härtill och till Gudrun A:s makes ägarintresse i bolaget

får Gudrun A :s utbetalningar till bolaget anses ha sådant benefikt inslag att utbetalningarna utgör privata levnadskostnader. För sådana kostnader kan avdrag inte medges. Gudrun A:s talan kan således inte bifallas".

En ledamot var skiljaktig och menade att anskaffningskostnaden skulle beräknas efter faktisk anskaffningsutgift.

Kommentar: Utgången överensstämmer med den uppfattning RSV gett uttryck för i skrivelse den 10 februari 2000 om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar, avsnitt 2.1.3.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 november 2000.

(I) KR:s i Stockholm dom den 13 november 2000, målnr 4350-1998

(II) KR:s i Stockholm dom den 7 november 2000, målnr 3280-1997

(III) KR:s i Stockholm dom 30 oktober 2000, målnr 1176-1998

(IV) KR:s i Göteborg dom den 15 september 2000, målnr 3260-1999

Avdrag för förlust på regressfordran till följd av infriad borgen

Inkomsttaxering 1993 (II), 1996 (I och III) och 1998 (IV)

(I) Anders B hade gått i borgen för C S AB om 60 000 kr och tvingades infria denna. Reversfordran avyttrades 1995 med förlust, varvid Anders B yrkade avdrag. Skattemyndigheten vägrade avdrag med hänvisning till att förlust på borgensförbindelse utgör en icke avdragsgill kapitalförlust. Anders B överklagade och anförde bl.a. att förlusten inte uppstått genom

borgensinfriandet utan först genom avyttring av regressfordran.

Länsrätten avslog överklagandet med motiveringen att infriande av borgensåtagande normalt är att anse som en kapitalförlust och att den omständigheten att Anders B avyttrat regressfordran inte föranledde annan bedömning. Anders B överklagade.

Kammarrätten avslog överklagandet med följande motivering.

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

(II) Yvonne E. löste i egenskap av borgensman en checkräkningskredit för hennes helägda bolag. Bolaget försattes i konkurs 1992 och konkursen avslutades utan överskott samma år. I deklaration för 1993 yrkade Yvonne E. avdrag för förlust på fordran med 5/6 av förlustens storlek. Dessutom yrkade hon avdrag för förlust på aktierna i bolaget. Skattemyndigheten vägrade avdrag vad avser förlust på fordran.

I överklagande till länsrätten anförde Yvonne E. att fordran skulle anses utgöra ett finansiellt instrument enligt 24 § 2 mom. SIL. I andra hand skulle betalningen av bolagets skuld ses som ett sådant kapitaltillskott som skall inkluderas vid beräkning av aktiernas anskaffningsvärde.

Länsrätten avslog överklagandet med i huvudsak följande motivering.

"Avdrag för realisationsförlust kan medges om avyttring skett av egendom. Med avyttring jämställs enligt 24 § 2 mom. första stycket SIL det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som gett ut instrumentet upplöses genom konkurs.

Frågan i målet är om den fordran som Yvonne E haft på sitt bolag kan anses vara ett sådant finansiellt instrument som avses i ovannämnda bestämmelse, eftersom detta är ett krav för att avdrag skall kunna medges för förlusten.

Begreppet finansiellt instrument definieras inte i lagen om statlig inkomstskatt. Enligt förarbetena till lagen, i dess lydelse efter skattereformen, avser det "alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden" (prop 1989/90: 110 s. 722).

Den skattemässiga innebörden av begreppet finansiellt instrument är oklar. Enligt länsrättens mening bör det krävas att objektet i fråga är avsett för handel på kapitalmarknaden eller kan bli föremål för sådan handel. Den fordran som Yvonne E haft på bolaget efter det att hon i egenskap av borgensman löst in bolagets skuld, kan inte anses uppfylla nämnda krav. Hon är därför inte berättigad till något avdrag för förlust på sin fordran. Ej heller utgör Yvonne E:s betalning av bolagets checkkredit ett sådant ovillkorligt aktieägartillskott som får inräknas i anskaffningsvärdet på aktierna i bolaget, eftersom hon haft krav på återbetalning av bolaget".

Yvonne E. överklagade men kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten och avslog överklagandet.

(III) Claes F. infriade en borgensförbindelse på S KB och erhöll därvid en regressfordran om 1,5 mkr. Fordran avyttrades 1995 för en kr och Claes F yrkade avdrag för realisationsförlust. Skattemyndigheten vägrade avdrag med hänvisning till att regressfordran saknade värde då den uppkom. Förlusten ansågs istället ha uppstått i och med infriandet av borgensförbindelsen och utgjorde därigenom en icke avdragsgill kapitalförlust. Claes F överklagade beslutet.

Länsrätten, som avslog överklagandet, gjorde följande bedömning.

"Fråga i målet är huruvida den till Q AB för en krona överlåtna fordran på S KB skall betecknas som en realisationsförlust eller som en kapitalförlust. Avgörande för bedömningen är huruvida den regressfordran som uppkom på S KB vid infriandet av borgensförbindelsen var värd något. Claes F infriade i maj 1994 en borgensförbindelse om 1 500 000 kr, som han ingått för S KB, i samband med att kommanditbolaget träffade en ackordsuppgörelse med Securum. Claes F har gjort gällande att då den regressfordran som uppstod i samband med infriandet av borgensförbindelsen materialiserats i ett av S KB den 2 juni 1994 utfärdat

skuldebrev och fordringen vid denna tidpunkt bedömdes som realistisk, fordringen måste anses förvärvad vid denna tidpunkt. Länsrätten finner, i likhet med skattemyndigheten, att regressfordran uppstod vid infriandet av borgensutfästelsen i maj 1994. Att fordringen därefter materialiserats i ett skuldebrev den 2 juni 1994 medför ingen annan bedömning. Med hänsyn till att S KB, enligt vad Claes F själv anfört, vid infriandet av borgensutfästelsen var på obestånd finner länsrätten att den regressfordran som då uppstod saknade värde. Att kommanditbolagets obeståndssituation, på grund av ackordsuppgörelsen, skulle ha upphört i samband härmed medför ingen annan bedömning. Med hänsyn härtill och till att Claes F inte heller på något annat sätt visat att regressfordringen vid dess uppkomst haft någon värde, finner länsrätten att ifrågavarande förlust utgör en borgensförlust. Eftersom borgensförlusten inte betingats av näringsverksamhet utgör den en icke avdragsgill kapitalförlust. Överklagandet skall således avslås i denna del". Claes F överklagade.

Kammarrätten avslog överklagandet med följande motivering.

"I målet är fråga om Claes F. skall medges avdrag för den realisationsförlust som uppstått vid avyttring av en regressfordran som uppkommit i samband med att han infriat ett borgensåtagande.

Som länsrätten anfört framgår det av 20 § andra stycket KL att avdrag inte får göras för kapitalförlust i vidare mån än som särskilt föreskrivs. Med kapitalförlust avses, enligt punkten 5 av anvisningarna till 20 § KL, förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men som inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga.

Vad gäller inkomstslaget kapital saknar kapitalförlustbestämmelsen, utom i fråga om förluster som är hänföra till personliga levnadsomkostnader, i praktiken självständig betydelse, eftersom avdragsförbudet för kapitalförluster inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen (jfr SOU 1995: 137, s 66, och prop. 1996/97; 154, s 27).

Det finns således inte några principiella hinder mot att medge Claes F det yrkade avdraget. En första förutsättning för att avdrag för realisationsförlust skall kunna medges är emellertid att fråga är om en verklig

förlust. Det kan således inte komma i fråga att medge avdrag för avyttring av en fordran som redan vid tidpunkten för dess uppkomst saknade värde.

I ett fall som det föreliggande är det som Claes F anfört knappast möjligt att beräkna ett marknadsvärde för regressfordringen. Det bör därför, enligt kammarrättens mening, vara tillräckligt att den skattskyldige visar att det vid tidpunkten för fordringens uppkomst, dvs. då borgen infriades, fanns realistiska möjligheter att bolaget skulle komma att infria sina åtaganden gentemot honom. Vid denna bedömning kan naturligtvis flera olika faktorer, t.ex. bolagets soliditet, tillfällig avsaknad av betydande kapital eller en nära förestående intäkt av betydande storlek, vara av betydelse (jfr vad Sigvard Berglöf i Svensk Skattetidning 2/99, s 144, anfört om beräkning av marknadsvärde av en regressfordran).

I föreliggande fall har Claes F inte lämnat någon närmare utredning till stöd för sin uppgift att den regressfordran han hade på S KB inte saknade värde vid den tidpunkt då den uppkom. Vad han anfört om att delägarna för sin del ansåg att fordringen hade ett värde är inte tillräckligt för att anse att ett sådant värde faktiskt förelegat. Med hänsyn härtill saknas förutsättningar för att medge Claes F det yrkade avdraget för realisationsförlust."

(IV) Anders A. infriade en borgensförbindelse om drygt 500 000 kr och erhöll därvid en regressfordran, som Anders A. avyttrade för en kr. Anders A. yrkade avdrag för reaförlust, vilket skattemyndigheten dock vägrade. Anders A. överklagade beslutet.

Länsrätten, som avslog överklagandet, gjorde följande bedömning.

"Frågan i målet är om den regressfordran som Anders A sålde den 12 december 1997 kan anses ha något annat värde än dess nominella belopp, dvs 527 022 kr. Av rättspraxis framgår att anskaffningskostnaden i vissa fall skall beräknas med utgångspunkt i fordrans värde vid förvärvet. Fordrans nominella belopp kan därför inte reservationslöst läggas till grund för att beräkna dess skattemässiga anskaffningskostnad (jfr RÅ85 1:89 och RÅ 1988 ref 148). I doktrinen har Peter Melz dragit slutsatsen att rätt till avdrag för realisationsförlust förutsätter att omständigheterna klart visar att fordran

ursprungligen hade ett högre värde än vad som erhöles vid avyttringen (Peter Melz: Kapitalvinstbeskattningens problem, 1986 s 284 f).

Mot bakgrund av den anförda finner länsrätten att det är regressfordrans marknadsvärde vid tidpunkten för infriandet av borgensförbindelsen som skall anses utgöra anskaffningskostnaden för denna. Infriandet av borgensförbindelsen har skett till följd av att bolaget inte har klarat av att betala sina lån. Bolagets betalningsförmåga får därför anses ha varit nedsatt och värdet av fordran kan inte anse ha uppgått till dess nominella värde. Anders A har inte förebringat någon bevisning som visar att marknadsvärdet på regressfordringen vid tidpunkten för infriandet av borgensförbindelsen varit högre än det pris som han erhöles den 12 december 1997. Fordran får därför i stället värderas till 1 kr. Yrkat avdrag för realisationsförlust kan därför inte medges".

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

Kommentar:

Rättsfrågorna som är aktuella i dessa domar har behandlats av RSV i skrivelse den 10 februari 2000 om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar m.m., avsnitt 2.2.

I en av de aktuella domarna **(I)** har kammarrätten motiverat att rätt till avdrag saknats med att förlusten uppkommit redan i och med infriandet av borgensförbindelsen. Kammarrätten har motiverat ett avslag i ett liknande fall på samma sätt (se dom av Kammarrätten i Stockholm den 11 september 1998, mål nr 844-1998, se rättsfallsprotokoll nr 38/98).

I de övriga domarna **(II – IV)** har avslag motiverats med att marknadsvärdet på regressfordran vid tidpunkten för regressrättens uppkomst inte kunnat anses ha överstigit avyttringspriset. Avdrag för förlust har således inte medgetts för borgensinfriandet och inte heller vägrats med motiveringen att fråga är om icke avdragsgill kapitalförlust, utan man har i stället i princip godtagit att reavinstreglerna ska gälla för eventuell förlust vid avyttring av regressfordran. För att visa att värdet vid regressrättens uppkomst överstigit avyttringspriset har den skattskyldige bevisbördan. Man

har således inte utgått från det belopp som den skattskyldige infriat sitt borgensansvar med. Eftersom i samtliga fall gäldenärens ekonomiska situation varit sådan att man kunnat ifrågasätta om regressrätten skulle kunna utkrävas har domstolarna funnit att den saknat värde, varför rätt till avdrag saknats. Liknande utgång har tidigare förekommit i t.ex. domar av Kammarrätten i Göteborg den 14 maj 1998, målnr 3780-1997 (se rättsfallsprotokoll 38/98), och Kammarrätten i Stockholm den 30 december 1999, målnr 5512-1998 (se rättsfallsprotokoll 2/00). Den förstnämnda domen är överklagad och Regeringsrätten har meddelat prövningstillstånd.

I en av domarna **(II)** prövades också om en regressfordran utgör ett sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL, vilket det inte befanns utgöra. Samma bedömning har tidigare gjorts i några kammarrättsdomar som omnämns i ovan nämnda skrivelse. Inte heller kunde den infriade borgen i skattemässigt hänseende jämföras med ovillkorat aktieägartillskott. Liknande utgång i dom av Kammarrätten i Göteborg den 15 september 2000, mål nr 4205-1999.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 november 2000.

KR:s i Jönköping domar den 12 oktober 2000, målnr 2896-1997 mfl.

Tillämpning av lagen mot skatteflykt vid kringgående av reglerna om vinstbolag.

Vinstbolagsbestämmelserna har inte ansetts tillämpliga när fysiska personer sålt aktier i ett moderbolag och obeskattade vinstmedel till följd av inkråmsöverlåtelse funnits i dotterbolag till moderbolaget. Däremot har lagen mot skatteflykt ansetts tillämplig eftersom de fysiska ägarna direkt eller indirekt medverkat till vinstbolagstransaktionerna i dotterbolaget. Beskattning har skett såsom om moderbolaget vidtagit vinstbolagstransaktionerna.

Inkomsttaxering 1988

Tommy K m.fl. var aktieägare i K Sågverks AB. Detta bolag lämnade vid 1988 års taxering en deklARATION för tiden den 1 juli 1986 - den 31 december 1987 (18 månader). Nämnda bolag hade under hela redovisningsperioden ett dotterbolag, AB K Träindustri. Under det förlängda räkenskapsåret på 18 månader genomförs transaktioner av extraordinär karaktär i moder- och dotterbolaget. Bolaget har förlängt sitt räkenskapsår från tidigare bokslutsdagen den 30 juni till den 31 december. Den 30 november 1987 försäljs den egentliga rörelseverksamheten i såväl K Sågverks AB som AB K Träindustri till AB Grundstenen som vid överlåtelsepunkten ägdes av samma personer som ägde aktierna i K Sågverks AB. Inkråmet i moderbolaget K Sågverks AB säljs över till bokfört värde. Vid övertagandet av lagret i K Sågverks AB avräknas den ingående lagerreserven. Inkråmet i dotterbolaget AB K Träindustri säljs till viss del över till bokfört värde och i vissa andra delar utan beaktande av dolda reserver. Varulagret säljs över till ett värde av 2 481 184 kr utan beaktande av ingående lagerreserv på 857 800 kr. Inventarier säljs över till ett värde av 4 693 463 kr utan beaktande av ingående överavskrivningar på 3 355 901 kr. Inkråmsöverlåtelsen innebär i detta fall att betydande obeskattade vinster uppkommer i dotterbolaget. Den 1 december 1987 försäljer bl.a. Tommy K sina aktier i K Sågverks AB till Adepten AB för 5 698 440 kr varvid dotterbolaget ingick. För Tommy K:s del blir köpeskillingen (5 698 440:4=) 1 414 610 kr. Enligt årsredovisningen för dotterbolaget AB K Träindustri upplöses samtliga obeskattade reserver i bokslutet per den 31 december 1987. De vinster som uppkommer till följd av att reserverna upplöses kvittas av de nya ägarna genom bl.a. förskottsbetalda räntor. Inkråmen i moder- och dotterbolagen har således den 30 november 1987 förts över till ett nybildat bolag med samma ägarkrets som i moderbolaget.

I avlämnad självdeklARATION vid nu aktuell taxering har Tommy K redovisat en skattepliktig realisationsvinst på grund av nämnda aktieavyttring med - jämte visst avdrag - 40 procent av vinsten med 562 844 kr.

Taxeringsnämnden godtog deklARATIONEN i nu nämnt avseende. Skattemyndigheten överklagade och yrkade att lagen mot vinstbolag skulle tillämpas, varvid lagen mot skatteflykt åberopades. Länsrätten avslog

skattemyndighetens överklagande. Skattemyndigheten fullföljde sin talan.

Kammarrätten, som fann att lagen mot skatteflykt var tillämplig, anförde bl.a. följande.

"Obeskattade vinster i dotterbolaget, AB K Träindustri, har uppgått till 4 213 701 kr. Av utredningen framgår vidare att verksamhet under tidigare år bedrivits i dotterbolaget. Delägarna i moderbolaget (K Sågverks AB) får anses direkt eller indirekt ha medverkat till att överföra större delen av tillgångarna i dotterbolaget före aktieöverlåtelsen till ett av dem nybildat bolag på sådant sätt att obeskattade vinstmedel uppkommit, vilka medel funnits vid tidpunkten för aktieavyttringen den 1 december 1987. Denna avyttring har innefattat både moder- och dotterbolaget. Dotterbolaget säljs således den 1 december 1987 tillsammans med moderbolaget, varvid den ursprungliga verksamheten finns kvar hos de gamla ägarna fast nu i ett nybildat bolag K T AB).

De obeskattade vinstmedel som förelegat vid den nämnda aktieförsäljningen kommer emellertid att finnas hos dotterbolaget. Det föreligger därför inte förutsättningar att direkt tillämpa vinstbolagsbestämmelserna i 35 § 3 mom. sjunde stycket KL. Fråga uppkommer då om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.

Enligt kammarrättens mening har Tommy K direkt eller indirekt medverkat vid överlåtelsen den 30 november 1987 av inkråmet i dotterbolaget till marknadsvärde innan aktierna i moderbolaget såldes. Han har också företagit den efterföljande aktieförsäljningen den 1 december 1987, som utlöst skatteförmånen. Rättshandlingen har ingått i ett förfarande som i sig medför en icke oväsentlig skatteförmån för den skattskyldige. Det huvudsakliga skälet till förfarandet får vidare anses ha varit att, utan att bryta mot vinstbolagsregeln i 35 § 3 mom. sjunde stycket KL, uppnå den nämnda skatteförmånen, vilket bl.a. bekräftas av att moderbolagets inkråm överlåtits till bokförda värden. Eftersom den genom förfarandet kringgånga vinstbolagsregeln således inte blir direkt tillämplig, med hänsyn främst till att olika prissättningsprinciper tillämpats för moder- respektive dotterbolaget, strider förfarandet mot lagstiftningens grunder, d.v.s. närmast mot grunderna för vinstbolagsbestämmelserna; jfr SOU 1975:77 sid. 107

och RÅ 1989 ref. 83. - Av det sagda följer att samtliga förutsättningar enligt 2 § lagen mot skatteflykt är tillämpliga på det i målet aktuella förfarandet.

Fråga uppkommer därefter vilken rättsföljd som skall inträda vid tillämpning av lagen mot skatteflykt. I 3 § lagen mot skatteflykt anges de rättsföljder som kan inträda om förutsättningar för tillämpning av 2 § samma lag på den aktuella rättshandlingen framkommit. Enligt de två huvudfall som regleras i den paragrafen skall, om 2 § tillämpas, taxeringen bestämmas antingen som om rättshandlingen i fråga inte företagits eller - om förfarandet, bortsett från skatteförmånen, framstår som en omväg i förhållande till det närmast till hands liggande förfarandet - som om det sistnämnda förfarandet företagits. Utöver dessa två fall föreskrivs i ett tredje alternativ att om de nu angivna grunderna inte kan tillämpas eller skulle leda till oskäligt resultat taxeringen skall bestämmas till skäligt belopp.

Enligt kammarrättens mening skall - eftersom moderbolaget i realiteten ägt dotterbolaget hela tiden fram till avyttringen den 1 december 1987 och enär det helt har saknats affärsmässiga eller kommersiella skäl för att endast placera de obeskattade vinstmedlen i dotterbolaget genom olika grunder för prissättningen på inkråmen från moder- respektive dotterbolaget när överlåtelserna sker till samma köpare och med samma ägarförhållanden beträffande denne köpare - rättsföljden vid tillämpning av skatteflyktslagen blir den att taxeringen skall bestämmas till skäligt belopp som om moderbolaget ägt de båda bolagens inkråm från början. Avyttringen av dotterbolagets inkråm till marknadspris skall därmed anses ha skett av moderbolaget. Nämnda slutsats innebär att moderbolaget vid tidpunkten för aktieavyttringen får anses vara ägare till de obeskattade vinstmedlen. Såsom kammarrätten tidigare konstaterat hade de obeskattade vinstmedlen uppkommit som en följd av att större delen av tillgångarna i bolaget tidigare har överlåtit/avyttrats före aktieöverlåtelserna. Vinstbolagsbestämmelserna blir därmed tillämpliga fullt ut på det aktuella förfarandet. Med beaktande av de sistnämnda bestämmelserna och av den tredje alternativa rättsföljden i 3 § lagen mot skatteflykt, som enligt kammarrättens mening - i motsats till de två huvudfallen i paragrafen - är den närmast tillämpliga rättsföljden, skall som skäligt belopp vid beskattningen av den vinst som uppkommit vid aktieförsäljningen den 1 december 1987 anses den erhållna köpeskillingen om 5 698 440 kr, varav 1 424 610 kr belöper på Tommy K.

Någon avräkning av anskaffningskostnaderna eller nedräkning av vinsten till 40 procent i enlighet med de ordinära realisationsvinstreglerna skall därvid inte ske."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 31 oktober 2000, målnr 9311-1998

Avdrag för underskott i nystartad verksamhet; fråga om likartad verksamhet bedrivits tidigare

Inkomsttaxering 1995

Ulf J. yrkade avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet i form av travverksamhet bedriven i handelsbolag startad 1994.

Av utredningen framgick bl.a. att Ulf J. 1991 köpt två dräktiga ston för uppfödning och att han under 1992 haft två ettåringar till salu. Ingen blev dock såld. Under 1993 fanns två tvååringar och två ettåringar på gården, ingen blev såld. Hästarna lämnades bort för träning och inackordering. Ansvariga tränare var Ulf J och en kollega till honom. Under 1994 bildade Ulf J. och kollegan ett handelsbolag där de aktuella hästarna tränades för travverksamhet.

Skattemyndigheten vägrade avdraget, varvid Ulf J överklagade. Länsrätten avslog dock överklagandet med motiveringen att "Utredningen i målet ger vid handen att Ulf J. påbörjade verksamheten i form av hästavel 1991. Under senare delen av år 1993 ändrade verksamheten inriktning mot travträning. Den verksamhet som bedrivits före 1994 får, särskilt med hänsyn till den ändrade inriktningen, anses vara så likartad med den nu aktuella verksamheten att förutsättningar för att medge avdrag för det yrkade underskottet inte föreligger."

Ulf J. fullföljde sin talan, men kammarrätten avslog överklagandet. Kammarrätten anförde följande:

"Verksamheten i det handelsbolag som Ulf J tillsammans med en delägare startade 1994 måste enligt kammarrättens mening anses uppfylla kravet på att vara nystartad.

Vad därefter gäller frågan om Ulf J skall anses tidigare ha bedrivit likartad verksamhet och därmed inte kan medges yrkat avdrag för underskott gör kammarrätten följande bedömning. Syftet med denna begränsning i avdragsrätten är att förhindra kringgåenden som innebär att avdrag får göras mer än en femårsperiod för samma verksamhet. Vid avgörande av om likartad verksamhet tidigare har bedrivits bör det vara av stor betydelse om den nya verksamheten dragit med sig initialkostnader av någon vikt (se PM 1994-06-13 från RSV om avdrag för underskott i nystartad verksamhet, Dnr 3358-94/900 s 8). Det förhållandet att den nya verksamheten hänför sig till samma bransch som den tidigare innebär inte i sig att de är att betrakta som likartade. I förevarande fall har den nya verksamheten - bestående i träning av travhästar - såvitt framkommit av handlingarna i målet inte medfört några betydande initialkostnader. För denna uppfattning talar bl a att flera av de hästar som fanns i den tidigare avelsverksamheten kom att brukas i den nya verksamheten. Med hänsyn till vad som nu anförts måste den nya verksamheten anses likartad med den som Ulf J tidigare bedrev inom ramen för sin enskilda firma. Rätt till yrkat avdrag föreligger därför inte.

Kommentar:

Tillämpningen av bestämmelsen, som överensstämmer med RSV:s uppfattning, avser den tidigare lydelsen av 46 § 1 mom. KL (dvs. t.o.m.1995 års taxering). Vad gäller den fr.o.m. tax. 97 gällande lydelsen har RSV gett uttryck för verkets uppfattning i PM den 10 maj 1996, dnr 3798-96/900 Avdrag för underskott i nystartad verksamhet fr.o.m. 1997 års taxering.

Område: Kammarrätten

KR:s i Stockholm dom den 31 oktober 2000, målnr 5390-1998

**Fråga om kvittning mellan ut- och ingående
mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för
skattetillägg**

Mervärdesskatt

NN underlät att redovisa försäljning av avverkningsrätt i sin självdeklaration. Efter förfrågan från skattemyndigheten inkom NN med kompletterande deklarationsbilaga i vilken 64 253 kr upptogs som nettointäkt av förvärvskällan. SKM påförde NN inkomst av näringsverksamhet med nämnda belopp och höjde ut- respektive ingående mervärdesskatt med 60 000 kr respektive 2 108 kr. Skattetillägg påfördes med 20 procent av den inkomstskatt som belöpte sig på 64 253 kr och med 10 procent av den mervärdesskatt som belöpte sig på 60 000 kr.

I länsrätten yrkade NN att skattetilläggen skulle efterges. Länsrätten fann att NN lämnat oriktig uppgift och att grund för påförande av skattetillägg därmed förelåg. Skäl för eftergift bedömdes inte föreligga.

NN överklagade till kammarrätten som uttalade bl.a. följande i sina domskäl.

"Enligt 2 a § samma kapitel skall underlag för skattetillägg bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. Underlaget för skattetillägget har beträffande inkomstskatten bestämts till nettointäkten av den aktuella förvärvs-källan medan underlaget för skattetillägget avseende mervärdesskatten bestämts till den ut-gående mervärdesskatt som belöper på den aktuella försäljningen utan att hänsyn tagits till den ingående skatten. Enligt kammarrättens mening får den ingående mervärdesskatt som NN uppgivit i samband med att han deklarerade den aktuella inkomsten anses ha sådant samband med den utgående mervärdesskatten att den bör avräknas även vid beräkningen av underlaget för skattetillägg."

Kommentar:

RSV har i skrivelse den 23 november 2000, Kvittning mellan utgående och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg, dnr 10376-00/100, redovisat sin uppfattning om när kvittning kan ske vid bestämmande av underlag för skattetillägg i mervärdesskatteärenden. Den situation som är för handen i kammarrättens dom synes, såvitt går att utläsa, vara sådan att kvittning enligt RSV:s mening bör godtas, vilket också kammarrätten gjort. Jfr också RSV:s rättsfallsprotokoll 21/00, där tre kammarrättsdomar angående kvittning vid bestämmande av underlag för skattetillägg i mervärdesskatteärenden kommenterats.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 november 2000.

KR:s i Jönköping dom den 7 november 2000, mål nr 1285-1998

Realisationsvinst jordbruksfastighet

Vid beräkning av realisationsvinst skall beaktas i förvärvs- och avyttringspris ingående byggnadsinventarier (25 § 3 mom. SIL).

Eftertaxering 1994

Skattetillägg

X förvärvade 1982 en jordbruksfastighet för 8 250 000 kr. Därav ansågs 1 200 000 kr utgöra ersättning för byggnadsinventarier, vilka blev föremål för avskrivning enligt inventariereglerne.

1993 såldes fastigheten för 9 368 000 kr inklusive byggnadsinventarier. Vid försäljningen återstod oavskrivet restvärde på byggnadsinventarierna med 421 219 kr för X. Något överenskommet värde på dessa inventarier 1993 mellan köpare och säljare förelåg inte.

X reavinstberäkning i deklarationen utgick från anskaffningspriset 8 250 000 kr och försäljningspriset 9 768 000 kr utan beaktande av i dessa belopp ingående

byggnadsinventarier.

SKM hävdade att i omkostnadsbeloppet inte skulle medräknas 1 200 000 kr avseende den del av anskaffningspriset som brutits ut och skrivits av enligt inventarieregler. SKM beaktade i sin beräkning av realisationsvinsten inte något motsvarande värde i försäljningslikviden 1993.

Länsrätten delade inte SKM:s uppfattning och anförde följande i domskälen:

"X har sålt en jordbruksfastighet med byggnadsinventarier som civilrättsligt sett hör till en byggnad och därför utgör fast egendom. Skatterättsligt sett har de emellertid behandlats som lös egendom och varit föremål för särskilda värdeminskingsavdrag.

Såsom X har anført ger ordalydelsen av 25 § 3 mom SIL vid handen att bestämmelsen är tillämplig endast om viss del av vederlaget vid avyttring av en fastighet avsett tillgångar som behandlats som inventarier vid beräkning av värdeminskingsavdrag. Enligt uppgift fick X inte någon särskild ersättning för byggnadsinventarierna vid försäljningen av fastigheten. Frågan i målet gäller då om han trots detta kan vägras avdrag för inventariernas anskaffningsvärde, 1 200 000 kr, med stöd av 25 § 3 mom eller något annat lagrum.

Bestämmelsen i 25 § 3 mom SIL tillkom genom SFS 1976:343 och infördes som punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (KL). Den hade då följande lydelse. Skall vid beräkning av realisationsvinst på grund av avyttring av fastighet vederlaget för viss del av fastigheten upptagas som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse (jfr punkt 1 av anvisningarna till 35 §) får i omkostnadsbeloppet icke inräknas kostnad som hänför sig till sådan del av fastigheten och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier. - Den nuvarande lydelsen av bestämmelsen kan inte anses ha inneburit någon ändring i sak.

Som motivering för ifrågavarande bestämmelse anförde departementschefen (prop 1975/76:180 sid 127, 128 och 138) bl.a. följande. Vid beräkning av realisationsvinst bör givetvis avdrag och intäkter hänföra sig till samma egendom. Som intäkt skall tas upp den del av vederlaget för fastigheten som avser själva

marken samt sådana delar av byggnaden och markanläggningarna som skattemässigt inte behandlas som inventarier. Fasta inventarier och därmed vid beräkning av värdeminskningssavdrag jämställda markanläggningar redovisas som intäkt av jordbruksfastighet resp rörelse (punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL). - I vad mån värdet på fasta inventarier m.m. skall beaktas på avdragssidan är däremot f.n. något oklart. Det finns nämligen ingen uttrycklig regel i KL som säger att värdet av sådana tillgångar inte får inräknas i omkostnadsbeloppet för fastigheten. Denna oklarhet bör enligt min mening undanröjas. Det bör därför uttryckligen föreskrivas att man vid realisationsvinstberäkningen helt skall bortse från tillgångar som - trots att de utgör fast egendom - i avskrivningshänseende behandlas som lösa inventarier. - I omkostnadsbeloppet bör, som tidigare påpekats, inte inräknas värdet av fasta inventarier och därmed vid beräkning av värdeminskningssavdrag jämställda tillgångar. För tydlighetens skull kan tilläggas, att avskrivningar på dessa tillgångar över huvud taget inte kommer att påverka realisationsvinstberäkningen.

Avsikten med den aktuella bestämmelsen har uppenbarligen varit att anskaffningsvärde för byggnadsinventarier inte skall ingå i omkostnadsbeloppet. Den språkliga utformningen av bestämmelsen motsvarar emellertid inte denna avsikt för det fall att ingen del av köpeskillingen vid försäljningen avser byggnadsinventarier. Vid sådant förhållande anser länsrätten att lagrummets ordalydelse bör ges företräde av rättssäkerhetsskäl. Eftertaxering kan således inte ske med stöd av 25 § 3 mom SIL.

Skattemyndigheten har i sitt omprövningsbeslut vidhållit eftertaxeringen med hänvisning till 24 § 1 mom SIL. Enligt detta lagrum får avdrag - i den mån inte annat anges - ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet). Skattemyndigheten har anfört att anskaffningskostnaden för inventarierna inte utgör omkostnad vid beräkning av realisationsvinstberäkning eftersom beloppet blivit föremål för avskrivning vid beräkning av inkomsten av förvärvskällan. Sistnämnda bestämmelse fanns emellertid redan då departementschefen åberopade ovannämnda motivering för införandet av punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL. Enligt punkt 1 av anvisningarna till 36 § KL fick då avdrag - med iakttagande dock av de särskilda föreskrifter som gällde enligt punkt 2 - ske för alla omkostnader för

egendomen. Någon saklig ändring har således inte heller skett i fråga om 24 § 1 mom SIL. Såsom framgår av det tidigare anförda ansåg departementschefen att det inte fanns någon uttrycklig regel i KL som sade att värdet av byggnadsinventarier inte fick inräknas i omkostnadsbeloppet för fastigheten. Bortsett från 25 § 3 mom SIL finns fortfarande inte någon sådan bestämmelse. På grund härav och då 25 § 3 mom inte är tillämplig i målet kan X inte eftertaxeras för anskaffningsvärdet för byggnadsinventarierna".

SKM överklagade länsrättens beslut till kammarrätten, som biföll SKM:s talan vad gäller beloppet 1 200 000 kr. Kammarrätten justerade dessutom försäljningslikviden för fastigheten med oavskrivet restvärde på inventarierna, 421 219 kr, samt påförde skattetillägg.

Kammarrättens domskäl:

"Av 25 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) framgår att, om viss del av vederlaget vid avyttring av fastighet avser tillgångar som behandlats som inventarier vid beräkning av värdeminskningssavdrag, denna del av vederlaget inte medräknas vid beräkning av realisationsvinst. I sådant fall får i omkostnadsbeloppet inte inräknas utgift som hänför sig till sådana tillgångar.

I förarbetena (proposition 1989/90:110, s. 715) till 1990 års skattereform sägs att 25 § 3 mom. SIL motsvarar nuvarande punkt 1 av anvisningarna till 35 § KL samt punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL och att det av bestämmelsen framgår hur omkostnadsbeloppet skall beräknas om ett vederlag utöver en fastighet också omfattar inventarier.

Av förarbetena till de äldre bestämmelserna framgår bl. a. följande i skatteutskottets betänkande (SkU 1975/76:63, s. 55 f)

"Beträffande jordbruksfastigheter [...] gäller särskilda regler för sådana delar av fastigheten som vid beräkning av värdeminskningssavdrag belöper på maskiner och inventarier. Den del av vederlaget för fastigheten, som belöper på sådana tillgångar, skall nämligen tas upp som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse och skall således inte beaktas vid realisationsvinstberäkningen. [...] Förslaget innebär i princip att kostnad för ifrågavarande fastighetsdelar inte får medräknas vid

realisationsvinstberäkningen. Om ingångsvärdet beräknas med ledning av taxeringsvärdet skall detta reduceras med den del därav som anses belöpa på ifrågavarande inventarier".

Det sägs vidare följande.

"Utskottet anser att frågan lämpligen bör lösas med utgångspunkt i hur dessa tillgångar behandlats vid inkomsttaxeringen. Om tillgångarna faktiskt behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier, skall vad som influtit vid avyttringen tas upp som intäkt av jordbruksfastighet eller rörelse. I sådana fall bör omkostnaderna för tillgångarna, som då fått dras av i någon av dessa förvärvskällor, givetvis inte beaktas även vid realisationsvinstberäkningen. Om tillgångarna däremot vid inkomsttaxeringen behandlats på samma sätt som fastigheten i övrigt, bör kostnaderna för dem få beaktas vid realisationsvinstberäkningen, oavsett om de senare bytts ut och kostnaderna för denna nyanskaffning behandlats enligt reglerna för inventarier".

Utskottets betänkande ledde till följande tillägg i punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § kommunalskattelagen (1928:370), KL:

"...och som vid inkomsttaxeringen behandlats enligt reglerna för maskiner och andra inventarier".

Kammarrätten gör följande bedömning.

Av vad som framkommit i målet finner kammarrätten det stå klart att tillgångarna som är i fråga i målet utgör byggnadsinventarier. Det är vidare ostridigt att nedskrivningar har gjorts av nämnda inventarier. Parterna synes också vara ense om att lagstiftarens avsikt med den aktuella bestämmelsen, såvitt framgår av förarbetena, inte stämmer överens med utformningen av lagtexten.

Orsaken till den av parterna uppfattade diskrepansen mellan lagtext och uttalanden i propositionen torde stå att finna i att skatteutskottet i sitt betänkande tillstyrkte en ändring av det förslag som lades fram i regeringens proposition 1975/76:180, avseende punkt 2 a första stycket av anvisningarna till 36 § KL.

Mot bakgrund av vad som sagts i betänkandet och av att

det vid 1990 års skattereform inte skett någon ändring i sak finner kammarrätten det stå klart att de i målet aktuella inventarierna - vars värde ostridigt skrivits ned med 778 781 kr - inte skall beaktas vid realisationsvinstberäkningen. Emellertid återstår då ett restvärde om 421 219 kr, som inte beskattats i jordbruksverksamheten. Kammarrätten finner därför att detta belopp skall avräknas från den erhållna intäkten.

X:s inställning i målet skulle innebära att parterna vid en fastighetsförsäljning skulle helt kunna styra beskattningskonsekvenserna genom att formulera köpekontraktet på lämpligt sätt efter eget gottfinnande. Omvänt skulle skattemyndighetens ståndpunkt innebära att X inte skulle få inräkna kostnaderna för inventarierna i omkostnadsbeloppet men likväl skulle bli beskattad såsom för realisationsvinst för vad av köpeskillingen kan anses motsvara sagda inventarier.

Vid beräkningen av realisationsvinsten skall, med anledning av det nyss sagda, därför omkostnadsbeloppet minskas med 1 200 000 kr samt försäljningsintäkten minskas med 421 219 kr. Realisationsvinsten uppgår vid en sådan beräkning till 1 244 919 kr (försäljningsintäkt 9 346 781 kr - avdrag för anskaffningskostnaden enligt alternativregeln 8 000 575 kr ($9\,346\,781 \times 9\,089\,594$./ 10 619 042 kr) - försäljningskostnader 101 287 kr). Efter avdrag för dels underskott av näringsverksamhet med 1 021 597 kr dels underskott av kapital med 43 830 kr återstår en realisationsvinst och ett totalt överskott av kapital om 179 492 kr.

Enär X lämnat oriktig uppgift genom att underlåta att uppge att del av omkostnaderna avsåg byggnadsinventarier, föreligger förutsättningar för eftertaxering samt grund för påförande av skattetillägg. Varken den i målet aktuella skatterättsliga frågans svårighetsgrad eller någon annan särskild omständighet medför att underlåtenheten att redovisa att viss del av omkostnaderna avsåg byggnadsinventarier framstår som ursäktlig. Skäl för eftergift av skattetillägget finns därför inte. En justering av skattetillägget skall dock göras på så sätt att det skall utgöra 40 procent av den skatt som belöper på 178 142 kr (en fjärdedel av det i deklARATIONEN redovisade underskottet av näringsverksamhet om 712 568 kr).

DOMSLUT

Kammarrätten bifaller skattemyndighetens talan på så sätt att X skall taxeras för en realisationsvinst av 179 492 kr för taxeringsåret 1994. X skall även påföras skattetillägg avseende realisationsvinsten med 40 procent av den skatt som belöper på 179 492 kr samt med 40 procent av den skatt som belöper på 178 142 kr, motsvarande ett minskat underskott av näringsverksamhet".

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 14 november 2000, målnr
2513-1998**

**Fråga om beräkning av ingångsvärde av en under
tidigare år anskaffad anläggningstillgång vid
skattskyldighet i Sverige enligt de s.k. CFC-reglerna.**

Inkomsttaxering 1992

Ett svenskt aktiebolag innehade ett dotterbolag i Hongkong (NWL), som i sin verksamhet hade anskaffat ett fartyg. Dotterbolaget var en sådan utländsk juridisk person, vars inkomst vid ifrågavarande taxeringår första gången beskattades hos det svenska moderbolaget med stöd av reglerna i 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och 53 § anv.p. 10 st. 2 kommunalskattelagen (1928:370; KL).

Vid beräkning av dotterbolagets resultat tillgodoförde sig aktiebolaget avdrag för värdeminskning på fartyget med 25 % av oavskrivet restvärde. Bolaget begärde emellertid omprövning med yrkande att värdeminskningssavdraget i stället skulle beräknas utifrån marknadsvärdet på fartyget den 1 januari 1990. Bolaget åberopade ett värderingsintyg och anförde bl.a. följande.

Inkomsten ska beräknas enligt svenska regler. Enligt dessa beräknas avskrivningsunderlaget för en anläggningstillgång som förvärvas i utländsk valuta till svensk valuta efter den kurs som gäller vid anskaffningstillfället. I fall när tillgång förvärvas från

utomstående säljare utgör den faktiska anskaffningskostnaden normalt avskrivningsunderlag. I fall när faktisk anskaffningskostnad inte finns att lägga till grund för avskrivningar godtas regelmässigt marknadsvärdet som underlag. Exempel härpå är när tillgången införs i näringsverksamhet av fysisk person och utdelning i annan form än pengar från utländskt dotterbolag.

Bolaget hänvisade även till de förslag som lämnats i betänkandet SOU 1995:134.

SKM avslog bolagets begäran och gav som skäl att ifrågavarande tillgång i dotterbolaget vid beskattningen skulle behandlas enligt reglerna om anskaffningsvärden avseende anläggningstillgångar i 23 § anv.p. 13 st. 2 KL. Då tillgången vare sig ändrat karaktär eller överförts till aktiebolaget ska som underlag för värdeminskning användas i dotterbolaget bokfört värde, vilket baseras på existerande verkligt anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar. Vidare anförde myndigheten att föreslagna ändringar i den åberopade utredningen inte utgör en kodifiering av redan gällande principer.

LR fann att nu aktuellt förslag i SOU 1995:134 inte innebär någon kodifiering av gällande rätt och delade SKM:s uppfattning att NWL:s faktiska anskaffningskostnad i enlighet med reglerna i 23 § anv.p. 13 KL ska vara utgångspunkten för beräkning av avskrivning på tillgångar i CFC-bolaget.

Bolaget överklagade och hänvisade bl.a. till ett av Skatterättsnämnden den 29 januari 1998 avgjort ärende.

KR biföll överklagandet och anförde i huvudsak följande. Det av bolaget åberopade förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden den 29 januari 1998 har numera prövats av Regeringsrätten, se RÅ 1999 ref 19. Målet gällde en i Sverige bosatt person som ägde skeppsandelar i Danmark. Till följd av nytt nordiskt skatteavtal med ikraftträdande den 1 januari 1998 skulle verksamheten komma att beskattas i Sverige. Fråga ställdes till Skatterättsnämnden om skeppsandelarna skulle tas upp till marknadsvärde när verksamheten blev skattepliktig i Sverige. Nämnden gav förhandsbeskedet att under förutsättning att skyldighet inte tidigare förelegat att erlagga inkomstskatt här i landet med

anledning av den i Danmark bedrivna verksamheten, ska andelarna vid beskattning i Sverige tas upp till värden motsvarande marknadsvärdena den 1 januari 1998. Nämnden motiverade sitt beslut med att reglerna om uttagsbeskattning enligt 22 § anv.p. 1 KL liksom 23 § anv.p. 13 st. 2 KL ger uttryck för den allmänna principen att beskattning ska - om inte annat särskilt angivits - ske med iakttagande av tillgångarnas verkliga värde. Eftersom inkomsten av verksamheten skulle beskattas här från och med den 1 januari 1998 skulle därför marknadsvärdena vid denna tidpunkt anses utgöra anskaffningsvärdena. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked med hänvisning till nämndens bedömning.

Omständigheterna i det nu aktuella målet är i allt väsentligt desamma som i Regeringsrättens avgörande i det angivna rättsfallet. Kammarrätten finner med hänsyn härtill och till vad som framkommit i målet att när bolagets inkomst av NWL:s verksamhet ska beskattas här i riket från och med den 1 januari 1990 avskrivningsunderlaget för fartyget ska bedömas med utgångspunkt i fartygets marknadsvärde vid denna tidpunkt. Målet överlämnades till SKM för fortsatt handläggning.

Överklagas ej.

Kommentar:

I betänkandet SOU 1995:134, som främst rör "verklig ledning" som nytt hemvistbegrepp för utländska juridiska personer, föreslås också regler för ingångsvärden på tillgångar m.m. i delägarbeskattad utländsk juridisk person. Som alternativa lösningar anges utländska värden, skattemässigt restvärde beräknat enligt svenska regler eller marknadsvärdet.

Utredningen finner det mindre lämpligt att använda utländska värden, eftersom beskattningen i Sverige kan bli slumpmässig beroende på att värdena påverkas av olika länders varierande lagstiftning på området. Vidare bör hänsyn eventuellt tas till uttagsbeskattning i det andra landet, vilket till följd av att detta kanske sker först flera år efter det att skattskyldighet inträdd i Sverige leder till svårigheter. Härutöver bör man från principiella utgångspunkter så långt som möjligt bortse från händelser före den tidpunkt när skattskyldighet inträder i Sverige.

Att använda ett enligt svenska regler beräknat skattemässigt restvärde, med utgång från faktiska anskaffningsvärden och tidpunkt och med maximal avräkning för fiktiv värdeminskning enligt svenska regler intill tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt svensk rätt, skulle enligt utredningen kunna förhindra avskrivning på samma tillgång två gånger dels i utlandet, dels i Sverige. Metoden förkastas dock med motiveringen att det är möjligt att i en koncern avyttra egendomen till företaget med hemvist i Sverige. Avskrivning kan då ske på anskaffningsutgiften. Vidare skulle förekomsten av dubbla avdrag för värdeminskning neutraliseras av uttagsbeskattning när egendomen lämnar sitt hemland eller när företaget ändrar hemvist. När egendomen förs till Sverige torde det inte ske till ett utländskt skattemässigt restvärde utan till ett marknadsvärde som legat till grund för uttagsbeskattning.

Med utgångspunkt i att uttagsbeskattning ska ske om tillgångar undantas från beskattning i Sverige på grund av skatteavtal även om tillgångarna inte i formell mening tas ut ur en förvärvskälla, anser utredningen det vara konsekvent att låta tillgångar få ingångsvärden motsvarande marknadsvärdena vid den tidpunkt då tillgångarna underkastas svensk beskattning.

Det kan tilläggas att det i den pågående utredningen Vissa internationella skattefrågor (Fi 1998:74) finns planer på att revidera CFC-reglerna och i det sammanhanget införa uttryckliga regler om ingångsvärden på tillgångar i delägarbeskattade utländska juridiska personer.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 7 november 2000

Lagen mot skatteflykt

Inkomsttaxering 2001-2004

Av ansökningen framgick bl.a. följande.

X kommun avser att under denna höst ta ställning till om kommunen ska bilda en aktiebolagsrättslig koncern och för marknadspris avyttra sina idag direktägda bolag, bl.a. P AB, till ett nybildat moderbolag som kommer att bli S AB.

S AB kommer att förvärva bolagen mot räntebärande revers. Reversen kommer att innehas av kommunen. Detta är den enda verksamhet, förvalta dotterbolagsaktierna, som S AB kommer att bedriva.

De vinster som uppkommer i de förvärvade bolagen kommer att via koncernbidrag överföras till S AB. S AB kommer att finansiera sina räntekostnader med de erhållna koncernbidragen.

Olika uppfattningar råder inom kommunen och bland bolagen om lämpligheten att bilda en koncern enligt ovan. Som ett argument mot en koncernbildning har anförts att bolagen kommer att få lämna koncernbidrag med högre belopp än den utdelning som annars skulle ha lämnats. För att få samsyn i denna fråga, avser man att via aktieägartillskott lämna tillbaka ett belopp som motsvarar 72 % av lämnat koncernbidrag minskat med den utdelning som skulle ha utgått till kommunen om koncernen inte bildats.

Vissa bolag lämnar normalt ingen utdelning och i de fallen så kommer aktieägartillskottet att uppgå till 72 % av lämnat koncernbidrag. Inget av de bolag som ska avyttras till S AB är sådana bolag som har ett kontinuerligt behov av att få tillskott/bidrag från kommunen för sin överlevnad. Om inget extraordinärt inträffar så klarar sig dessa bolag på egen hand. Det är inga bolagiserade teatrar eller liknande som saknar förutsättningar för att överleva utan löpande tillskott/bidrag från kommunen.

Tekniskt ska detta ske genom att kommunen först lämnar ett aktieägartillskott till S AB som i sin tur lämnar aktieägartillskott till respektive dotterbolag som S AB erhållit koncernbidrag ifrån. I princip så torde summan av de aktieägartillskott som dotterbolagen erhåller motsvara de aktieägartillskott som kommunen lämnar till S AB. Koncernbidrag och aktieägartillskott kommer att redovisas i samma bokslut.

För kommunen och dess bolag är det en betydande process att gå igenom då olika uppfattningar föreligger om lämpligheten av att bilda en koncern. I detta fall tillkommer dessutom att i ett utav bolagen så är kommunens ägarandel under 90 % och för att de eftersträvade skatteeffekterna ska kunna erhållas så måste ägarandelen ökas på till över 90 %.

Innan en sådan process sätts igång är det av vikt för bolagen att de eftersträvade skatteeffekterna också föreligger. I annat fall så kan den tänkta koncernbildningen inte komma till stånd.

Sökandena ställde följande frågor.

1. Har P AB rätt till avdrag för koncernbidrag till S AB med hela beloppet oaktat att 72 % kommer att återfås via aktieägartillskott minskad med eventuell utdelning som skulle ha utgått om koncernen inte bildats.
2. Har P AB rätt till avdrag för koncernbidrag till S AB med så att säga 100 % trots att endast 28 % kommer att överföras till S AB. Det vill säga är nettometoden tillämplig.
3. Har S AB rätt till avdrag för den ränta som utgår till kommunen vid motsvarande taxeringar. Räntan kommer att uppgå till eller understiga marknadsmässig ränta.
4. Är det aktieägartillskott som X kommun kommer att lämna S AB skattepliktig inkomst för S AB?
5. Är det aktieägartillskott som S AB kommer att lämna till P AB skattepliktig inkomst för P AB?
6. Är Lag (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på någon av frågorna ovan och på vilket sätt ska beskattning i så fall ske.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"Frågorna 1 och 2

P AB (DB) har rätt till avdrag för koncernbidrag till S AB (MB) under förutsättning att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker.

Fråga 3

MB har rätt till avdrag för den ränta som betalas till X kommun (Kommunen).

Fråga 4

Aktieägartillskottet från Kommunen är inte skattepliktig intäkt för MB.

Fråga 5

Aktieägartillskottet från MB är inte skattepliktig intäkt för DB.

Fråga 6

Lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är inte tillämplig.

MOTIVERING

Av handlingarna i ärendet framgår bland annat följande. Kommunen avser att till ett eget helägt nybildat aktiebolag (MB) mot vederlag av en räntebärande revers till marknadspris överlåta aktierna i ett antal rörelsedrivande aktiebolag, däribland DB. Räntan kommer inte att överstiga vad som är marknadsmässigt. Reavinsten vid avyttringen av aktierna liksom ränteintäkterna kommer inte att beskattas eftersom Kommunen är ett inkomstskattebefriat subjekt. MB avser att finansiera räntekostnaderna med koncernbidrag från de rörelsedrivande dotterbolagen. Kommunen avser att löpande lämna aktieägartillskott till MB med belopp motsvarande 72 % av räntan minskat med den utdelning som dotterbolagen skulle ha lämnat till Kommunen vid ett fortsatt direktäggande. MB kommer

därefter att lämna aktieägartillskott till dotterbolagen med belopp motsvarande i princip 72 % av mottagna koncernbidrag.

Frågorna 1 och 2

Den omständigheten att MB lämnar aktieägartillskott till DB samtidigt som DB lämnar koncernbidrag till MB hindrar inte att DB ges avdrag för koncernbidraget, jfr RÅ 1999 ref. 74. Skatterättsnämnden utgår från att övriga förutsättningar för avdrag för koncernbidrag är uppfyllda.

Fråga 3

Med hänsyn till de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet i denna del saknas anledning att vägra MB avdrag för räntebetalningar till Kommunen.

Frågorna 4 och 5

MB och DB har som förutsättning för dessa frågor uppgett bland annat följande. Bolagen behöver inte ifrågavarande tillskott för att bedriva sina verksamheter. Syftet är i stället att de överskott som genereras i bland annat DB skall finansiera koncernbidrag till MB och därmed även MB:s räntebetalningar till Kommunen. Dessa räntebetalningar finansierar de tillskott som Kommunen lämnar till MB, vilka MB slussar vidare till bland annat DB. Med hänsyn till angivna förutsättningar finner nämnden att tillskotten i fråga i skattehänseende inte skall behandlas som näringsbidrag eller annan hos sökandebolagen skattepliktig intäkt.

Fråga 6

Huvudsyftet med det i ansökan beskrivna förfarandet är att bolagsvinst till belopp motsvarande ränta på MB:s skuld till Kommunen skall undgå statlig inkomstskatt och att belopp motsvarande den inkomstskatten skall tillfalla Kommunen. Att Kommunen inte beskattas för räntan är en följd av att kommuner generellt är befriade från inkomstbeskattning.

Som framgått av förhandsbeskeden på frågorna 1-5 har nämnden funnit att den åsyftade skatteeffekten uppnås med de direkt tillämpliga skattereglerna för

koncernbidrag, ränta och intäkter i näringsverksamhet. Frågan är nu om skatteeffekten helt eller delvis kan elimineras med en tillämpning av skatteflyktslagen. Nämnden gör i denna del följande bedömning.

Enligt 2 § skatteflyktslagen skall vid taxering till bland annat statlig inkomstskatt hänsyn ej tas till rättshandling, om

1. rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige,
2. den skattskyldige direkt eller indirekt medverkat i rättshandlingen eller rättshandlingarna,
3. skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det övervägande skälet för förfarandet och
4. en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåts genom förfarandet.

Ett antal rättshandlingar (förvärv av aktier, betalning av ränta och lämnande av koncernbidrag), i vilka sökandebolagen medverkar, ingår i ett förfarande genom vilket de uppnår en skatteförmån (undgående av statlig inkomstskatt på vinst till belopp motsvarande lämnade koncernbidrag/betald ränta). Av handlingarna framgår att skatteförmånen är det huvudsakliga skälet för förfarandet. Rekvisiten i p. 1-3 i ovan angivna lagrum får därmed anses vara uppfyllda. Den omständigheten att Kommunen så att säga tar hand om den inkomstskatt som rättshandlingarna förutan skulle ha tillfallit staten föranleder inte annan bedömning.

Frågan blir då om man vid taxeringen kan bortse från alla eller någon av rättshandlingarna med stöd av p. 4 i lagrummet. I detta hänseende finner nämnden att skatteeffekten väsentligen har ett sådant samband med Kommunens skattefrihet att villkoret i p. 4 inte kan anses vara uppfyllt. Skatteflyktslagen är därför inte tillämplig på förfarandet."

En ledamot var skiljaktig såvitt avser svaret på fråga 6

och anförde.

"Genom det i ansökan beskrivna förfarandet kommer bolagsvinst till belopp motsvarande ränta på MB:s skuld till Kommunen att på konstlad väg helt undgå beskattning. Såsom majoriteten har funnit får 2 § 1-3 skatteflyktslagen anses tillämplig i förevarande fall. Till skillnad mot majoriteten anser jag dock att förfarandet faller in även under 2 § 4 skatteflyktslagen. Taxeringen bör enligt 3 § skatteflyktslagen ske så att hänsyn inte tas till den skuld som MB kommer att få till Kommunen, dvs. MB bör vägras avdrag för sina räntekostnader för den skulden."

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet i dess helhet. RSV har yrkat att Regeringsrätten fastställer SRN:s beslut avseende frågorna 1-5. Vidare har RSV yrkat att fråga 6 besvaras i enlighet med den skiljaktliga meningen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 november 2000.*

**Skatterättsnämndens förhandsbesked i två ärenden den
9 november 2000 avseende mervärdesskatt
(redovisningsperioden 1 april 2000 – 31 mars 2001)**

**Beskattning av förbeställda varor vid flygplansresa
mellan EU-länder.**

Två förhandsbesked har meddelats rörande beskattningen av förhandsbeställda varor vid flygresor. Båda beskederna avser den skatterättsliga bedömningen av förbeställda varor, som tillhandahålls passagerarna i förpacketerade, plomberade påsar vid resa mellan svensk flygplats och flygplats i ett annat EU-land. I ett av fallen skulle kabinpersonalen överlämna varorna i samband med att passagerarna lämnade planet. I det andra fallet skulle säljaren tillse att varorna förvarades inne i flygplanet på sådant sätt att passagerarna själva kunde ta med sig dem vid avstigningen.

Sökandena önskade besked om det förelåg skyldighet

att ta ut svensk mervärdesskatt vid ovannämnda förfaranden.

Skatterättsnämnden uttalade i båda fallen att bestämmelsen i 5 kap. 2 b § mervärdesskattelagen (ML) är tillämplig, varför omsättningen skall anses ha skett i Sverige. Nämnden tolkade att 5 kap. 2 b andra stycket ML avser transport "...från och med påstigningen på avreseorten till och med avstigningen på ankomstorten". Nämnden uttalade vidare bl.a. "...en omsättning på ett luftfartyg under en del av en passagerartransport är förhanden när avlämnandet av en försold vara äger rum mellan tidpunkten för påstigning på och tidpunkten för avstigning från luftfartyget. Ett avlämnande skall därvid anses föreligga när några ytterligare åtgärder inte behövs från säljarens sida för att köparen senast vid avstigningen skall kunna ta de av honom köpta varorna i sin besittning". Eftersom säljaren i båda fallen genomfört alla åtgärder för att köparen skulle kunna ta varorna i besittning senast vid avstigningen ansågs förutsättningar för beskattning i Sverige föreligga.

Ett av förhandsbeskeden rörde även frågan vad som händer om de förpaketerade påsarna utlämnas först i särskild lokal i ankomsthallen på destinationsflygplatsen. I detta fall ansåg Skatterättsnämnden inte att omsättning skett i Sverige.

Kommentar:

RSV, som delar Skatterättsnämndens bedömning, har begärt att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskeden. Verket har därvid också väckt frågan om Regeringsrätten skall inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om aktiebolag har rätt till avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt på pensionsmedel då bolaget redovisat förlust.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 7 § och 12 § andra stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt.

Saken: En advokatfirma (aktiebolag) har förelagts enligt dåvarande 17 kap. 2 § ML att till skattemyndigheten lämna ut handlingar som underlag för prövning i fråga om mervärdesskatt. Fråga om undantag från föreläggandet med stöd av 3 kap. 13 § TL. Även fråga om rättens möjlighet att fatta beslut utan att den har granskat handlingarna.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 17 kap. 2 och 3 §§ ML, 3 kap. 13 och 14 b §§ taxeringslagen (1990:324), TL.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

16/00

- [RR:s domar den 12 april 2000, målnr 546-1998 och 6161-1998.](#) Fråga om arbetsgivaravgifter på konkursboets utbetalning av lönefordringar
 - [RR:s dom den 18 april 2000, målnr 3111-1999.](#) Fråga om ideell förening är skattskyldig för inkomst från uppdragsutbildning
 - [KR:s i Göteborg beslut den 27 mars 2000, målnr 6452-1999.](#) Fråga om SKM på grund av res judicata varit förhindrad att fatta beslut om eftertaxering
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 mars 2000.](#) Periodiskt medlemsblad - almanacka. Fråga om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet
 - [SRN:s förhandsbesked den 6 april 2000.](#) Uthyrning till kommun har ansetts som skattepliktig uthyrning trots att kommunen lät en stiftelse använda lokalen utan att lämna vederlag
 - [SRN:s förhandsbesked den 19 april 2000.](#) Fråga om ett moderbolag i en koncern är ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL i fall där aktieägarna är verksamma i dotterbolag
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 april 2000.

RR:s domar den 12 april 2000, målnr 546-1998 och 6161-1998

Fråga om arbetsgivaravgifter på konkursboets utbetalning av lönefordringar

Regeringsrätten har i två domar den 12 april 2000 ansett att konkursbo är skyldigt att betala arbetsgivaravgifter på utdelning i konkurs avseende lön till personer som tidigare varit anställda hos konkursgäldenären.

De i målen berörda löneborgenärerna har inte varit anställda hos resp. konkursbo utan betalningen avsåg löner som tjänats in hos resp. konkursgäldenär före

konkursutbrottet.

Frågan i målen var om konkursboet på grund av reglerna om det utvidgade arbetsgivarbegreppet i 1 kap. 2 § andra stycket lagen om socialavgifter (SAL) jfr. med 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring (AFL) skulle anses som arbetsgivare eller om boet i stället skulle anses ha betalat lönefordringarna för konkursgäldenärens räkning. I det sistnämnda fallet skulle någon avgiftsskyldighet inte ha uppkommit för boet. Enligt bestämmelsen i AFL skall ersättning för utfört arbete räknas som inkomst av anställning även om mottagaren inte är anställd hos den som utger ersättningen.

I yttrande till RR anförde RSV bl.a. att det är av vitalt intresse att söka utröna hur stor räckvidd bestämmelserna om det utvidgade arbetsgivarbegreppet har. RSV anförde vidare:

”En konkursgäldenär är alltså urståndsatt att självständigt besluta om löneutbetalningar. Det synes därför följdriktigt att konkursboet träder in i konkursgäldenärens ställe även när det gäller skyldigheten att betala arbetsgivaravgifter på sådana löneutbetalningar som boet verkställt för konkursgäldenärens räkning”. RSV ansåg därför att övervägande skäl talade för boet skulle vara skyldigt att betala arbetsgivaravgifterna på löneutbetalningarna.

RR uttalade att om lönefordringar hänförliga till tiden före konkursutbrottet erläggs genom utdelning i en konkurs innebär detta att en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer efter konkursutbrottet. Detta innebär då att om konkursboet bedöms som arbetsgivare med tillämpning av bestämmelserna om det utvidgade arbetsgivarbegreppet, blir avgiften en massaskuld, som i likhet med andra massaskulder skall betalas innan någon borgenär får utdelning.

RR fann ”...att ett konkursbo blir betalningsskyldigt när boet, i samband med avvecklingen av konkursgäldenärens verksamhet, vidtar åtgärder i form av utbetalning av lönefordringar och därmed en skuld på arbetsgivaravgifter uppkommer. Detta gäller oavsett om lönefordringen är att hänföra till tiden före konkursutbrottet eller beror på att boet vid fortsatt drift av verksamheten självt avlönat personal. Konkursboet är i bägge fallen att anse som arbetsgivare och därmed

betalningsskyldigt för den skuld på arbetsgivaravgifter som uppkommer när lönerna betalas ut.”

Ett regeringsråd anförde skiljaktig mening och ansåg att konkursboet inte var avgiftsskyldigt främst med hänsyn till att det från konkursrättsliga synpunkter ter sig främmande att behandla fordran på avgifter som en massafordran.

Kommentar:

Ett mål från tiden innan det utvidgade arbetsgivarbegreppet infördes, RÅ 1993 ref. 18, är intressant som jämförelse. Ett filmbolag påfördes arbetsgivaravgifter på den ersättning som i enlighet med kollektivavtal utbetalades till Teaterförbundet och därefter av detta fördelats till dem som medverkat i filmerna med anledning av att filmerna spreds i större omfattning än vad som angavs i grundvillkoren. Här ansågs Teaterförbundet enbart som en betalningsförmedlare.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 april 2000.

RR:s dom den 18 april 2000, målnr 3111-1999

Fråga om ideell förening är skattskyldig för inkomst från uppdragsutbildning

Överklagat förhandsbesked avseende inkomstskatt

Skatterättsnämndens beslut har refererats i rättsfallsprotokoll 15/99 s. 3 - 5.

Regeringsrätten anförde följande.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av uppgifter som föreningen lämnat i sin ansökan om förhandsbesked framgår att denna för år 1999 budgeterat intäkter på sammanlagt omkring 434 milj. kr. Intäkterna avseende den statsbidragsberättigade utbildningen - denna utbildning finansieras till en del genom generella statsbidrag som fördelas av

Folkbildningsrådet - uppgår enligt budgeten till 347 milj. kr. Av detta belopp hänför sig 110 milj. kr till bidrag från rådet, kommuner och landsting och 237 milj. kr till avgifter från deltagare och berörda företag. Intäkterna avseende den icke statsbidragsberättigade utbildningen uppgår enligt budgeten till 87 milj. kr, varav 54 milj. kr hänför sig till det s.k. kunskapslyftet, 20 milj. kr till EU-finansierad arbetslöshets- och utvecklingsutbildning, 10 milj. kr till utbildning på uppdrag av länsarbetsnämnder och 3 milj. kr till distansutbildning på uppdrag av vissa högskolor. Om budgeten uppfylls beräknas verksamheten ge ett totalt överskott på 8 milj. kr. - I ansökningen om förhandsbesked anges vidare att föreningen äger aktier i ett dotterbolag som i sin tur genom dotterbolag bedriver kommersiell utbildningsverksamhet. Utbildningsbolagen omsatte under år 1997 omkring 70 milj. kr och redovisade en vinst på omkring 2 milj. kr. Både omsättning och vinst beräknades öka något under år 1999.

Frågan i målet är om föreningen är skattskyldigt för inkomsterna av den uppdragsutbildning som utförs på uppdrag av länsarbetsnämnder eller avser utbildningar som finansieras med EU-bidrag (uppdragsutbildningen).

I enlighet med förutsättningarna för förhandsbeskedet utgår Regeringsrätten i det följande från att föreningen är en ideell förening som uppfyller i 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL angivna förutsättningar för skattebefrielse.

Enligt Regeringsrättens uppfattning är all utbildningsverksamhet som föreningen bedriver skattemässigt att anse som näringsverksamhet (jfr 21 § KL och RÅ 1998 ref. 10). Föreningen är därför vid tillämpning av allmänna skatteregler skattskyldigt för inkomst av denna verksamhet. En stor del av utbildningen utgör dock uppenbarligen ett direkt led i föreningens ideella folkbildningsarbete. Inkomst av denna del av verksamheten har därmed en naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål i följd varav inkomsten - bedömd för sig - uppfyller de i 7 § 5 mom. första stycket SIL angivna villkoren för skattebefrielse.

Som föreningen framhållit har uppdragsutbildningen ett klart samband med övrig utbildningsverksamhet. Vid den skattemässiga bedömningen av uppdragsutbildningen måste dock beaktas att den har betydande omsättning och, såvitt framgår av

utredningen i målet, bedrivs under affärsmässiga former på en konkurrensutsatt marknad. Mot denna bakgrund finner Regeringsrättens att uppdragsutbildningen - sedd isolerad - inte uppfyller det för skattebefrielse uppställda kravet på naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Som Skatterättsnämnden funnit kan denna utbildning inte heller hänföras till en verksamhet som av hävd utnyttjas för finansiering av ideellt arbete.

Av det anförda följer att den av föreningen bedriva utbildningsverksamheten består till en del av verksamhet som i sig uppfyller villkoren för skattefrihet och till en del av verksamhet som inte uppfyller dessa villkor. Enligt 7 § 5 mom. första stycket SIL skall frågan om förutsättningar för skattebefrielse föreligger avgöras på grundval av en huvudsaklighetsbedömning av varje särskild förvärvsverksamhet avseende rörelse. Som särskild förvärvsverksamhet i detta sammanhang bör anses varje enhet som vid tillämpning av 18 § KL i paragrafens lydelse före den 1 juli 1990 skulle ha utgjort en och samma förvärvskälla. Ställning måste därför tas till om föreningens båda utbildningsverksamheter skall anses utgöra en enda särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla) och därmed bli föremål för en gemensam bedömning eller om verksamheterna skall behandlas var för sig.

I målet är upplyst att föreningens utbildningsverksamhet i allt väsentligt har samma organisation och innehåll och att någon skiljelinje inte kan dras mellan uppdragsutbildning och annan utbildning. Med hänsyn till detta finner Regeringsrätten - i motsats till Skatterättsnämnden - att all utbildningsverksamhet vid en tillämpning av dåvarande 18 § KL skulle ha ansetts ingå i en och samma förvärvskälla. Fråga är alltså om en och samma särskilda förvärvsverksamhet. En konsekvens av detta är att föreningens utbildningsverksamhet blir i sin helhet fri från skatt om den till huvudsaklig del är hänförlig till den utbildningsverksamhet som i sig uppfyller villkoren för skattebefrielse. Utgör denna del av verksamheten inte den huvudsakliga delen av den totala verksamheten blir däremot all verksamhet skattepliktig.

Med det av Skatterättsnämnden valda synsättet i frågan om en eller flera särskilda förvärvsverksamheter (förvärvskällor) saknade nämnden anledning att gå in på en tillämpning av huvudsaklighetsprincipen. De faktiska

förhållanden som kan ligga till grund för prövning av denna princip hänför sig vidare väsentligen till föreningens budget för år 1999. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att förhandsbesked inte bör lämnas för nu aktuella taxeringsår såvitt gäller tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar i likhet med Skatterättsnämnden att uppdragsutbildningen inte har naturlig anknytning till förbundets allmännyttiga ändamål och inte heller är en hävdvunnen finansieringskälla för ideellt arbete.

Regeringsrätten förklarar att uppdragsutbildningen inte utgör en särskild förvärvsverksamhet (förvärvskälla).

Regeringsrätten avvisar överklagandet till den del detta avser frågan om en tillämpning av den i 7 § 5 mom. första stycket SIL angivna huvudsaklighetsprincipen.

Kommentar:

RR har ansett att förhandsbesked inte bör lämnas för nu aktuella taxeringsår såvitt gäller tillämpningen av huvudsaklighetsprincipen. RR har i några mål avseende ideella föreningar bl.a RÅ 1987 ref. 153 ansett att med huvudsaklig del avseende åtminstone 70 - 80 procent. I detta fall skulle det innebära att föreningens utbildningsverksamhet blir i sin helhet fri från skatt om den till 70 - 80 procent är hänförlig till utbildningsverksamhet som i sig uppfyller villkoren för skattebefrielse. Om denna förutsättning inte är uppfylld ska all utbildningsverksamhet - således även den i princip skattefria utbildningsverksamheten - beskattas. I slutbetänkandet Översyn av skattereglerna för stiftelser och ideella föreningar SOU 1995:63 har emellertid på s. 186 och 193 med huvudsaklig del ansetts 80 - 85 procent. Det kan således för närvarande inte anses vara helt klart med vad som i detta sammanhang menas med huvudsaklig del.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 april 2000.*

KR:s i Göteborg beslut den 27 mars 2000, målnr 6452-1999

Fråga om SKM på grund av res judicata varit förhindrad att fatta beslut om eftertaxering.

Inkomsttaxering 1993

SKM vägrade genom beslut den 2 mars 1995 ett bolag avdrag för advokatkostnader som bolaget tillgodofört sig vid 1993 års inkomsttaxering. LR konstaterade i en dom den 28 augusti 1996 att SKM:s beslut var fattat under eftertaxeringstid men att SKM i beslutet inte berört de för eftertaxering nödvändiga rekvisiten. LR ansåg till följd härav att beslutet var ett för sent fattat ordinärt omprövningsbeslut till skattskyldigs nackdel och att beslutet saknade laga verkan. LR undanröjde därför SKM:s beslut

Den 24 november 1996 beslutade SKM eftertaxeringsvis att vägra bolaget avdrag för ifrågavarande advokatkostnader. LR undanröjde detta beslut. I skälen för beslutet lämnade LR först en redogörelse för 4 kap.8 § TL varefter LR anförde följande.

"Skattemyndigheten har genom två olika beslut vägrat bolaget avdrag för advokatkostnader vid 1993 års taxering. Myndighetens beslut rör samma fråga under samma period, dvs samma sak. Med hänsyn härtill är det första beslutet ett hinder för myndigheten att fatta det andra. Att myndigheten, enligt länsrättens dom den 28 augusti 1996, inte har prövat de nödvändiga rekvisiten för eftertaxering i det första beslutet medför inte att en ny fråga är väckt i det andra beslutet. Skattemyndighetens beslut från den 24 november 1996 skall därför upphävas".

KR undanröjde LR:s beslut och återförvisade målet till LR för prövning. Som motiv för KR:s beslut angavs väsentligen följande."Länsrätten har i sin dom den 28 augusti 1996 inte prövat frågan om bolagets avdrag för advokatkostnader utan endast konstaterat att det föreligger sådana formella brister i skattemyndighetens beslut att det saknar laga verkan. Mot bakgrund härav finner kammarrätten att hinder inte föreligger enligt 4

kap 8 § TL för skattemyndigheten att fatta ett nytt omprövningsbeslut rörande bolagets rätt till avdrag för advokatkostnader, där eftertaxeringsrekvisiten prövas."

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 april 2000.

SRN:s förhandsbesked den 28 mars 2000

Periodiskt medlemsblad - almanacka

Fråga om almanacka inhäftad i ett medlemsblad kan anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande: Föreningen gav ut en medlemstidning som kom ut med fyra nummer per år. Föreningen gjorde vidare en väggalmanacka som var tänkt att distribueras till samtliga medlemmar. För att spara distributionskostnader övervägde föreningen att häfta in almanackan i mitten av medlemstidningens julnummer. Almanackan innehöll uppgifter om föreningens aktiviteter och tävlingar m.m. samt annan information av intresse för medlemmarna.

SRN gjorde följande bedömning. "Den omständigheten att i publikationens julnummer inhäftas årsprogram och almanacka, som innehåller uppgifter om sådana aktiviteter och tävlingar samt annan information av intresse för medlemmarna, medför inte att julnumret skall anses som en särskilt utgiven publikation. Den skall därför anses ingå i utgivningen av det periodiska medlemsbladet. Därav följer att omsättningen är undantagen från skatteplikt om tillhandahållandet sker på så sätt anges i 3 kap. 13 § ML. Därav följer också att tjänst avseende tryckningen av upplagan enligt bestämmelsen i 19 § inte är en skattepliktig omsättning."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 april 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 6 april 2000

Uthyrning till kommun har ansetts som skattepliktig uthyrning trots att kommunen lät en stiftelse använda lokalen utan att lämna vederlag

X kommun ägde AB A, nedan kallat bolaget. Det var sedan flera år tillbaka frivilligt skattskyldigt för mervärdesskatt avseende uthyrning av lokaler i fastigheten F. Bolaget planerade att hyra ut lokalerna till kommunen, som i sin tur skall upplåta lokalen vederlagsfritt till Stiftelsen Z. Allt enligt ett åtagande i enlighet med en av Riksdagen beslutad 3-årig försöksverksamhet. Enbart arbetshandikappade personer skulle sysselsättas i verksamheten. Med hänsyn härtill uppkom bl.a. vissa anpassningskostnader för lokalerna. Enligt uppgift var Stiftelsen Z inte skattskyldig till mervärdesskatt för sin verksamhet.

AB A anförde bl.a.

Enligt 3 kap. 3 § 2 st. ML anses uthyrning till kommun som skattepliktig, om beslut enligt 9 kap. 1 § ML föreligger, oavsett om uthyrningen sker för en verksamhet som medför skattskyldighet eller inte. Vad nu sagts gäller dock inte i det fall att kommunen i sin tur vidareuthyr fastigheten/lokalen till en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9, 11 eller 12 § ML. Återföringsskyldighet för tidigare avdragen ingående skatt inträder enligt 9 kap. 5 § ML bl.a. om fastighetsägaren hyr ut eller upplåter fastigheten under sådana omständigheter att skattepliktig fastighetsuthyrning inte längre föreligger enligt 3 kap.3 § 2 st. ML.

Begreppet "vidareuthyr" förefaller förutsätta att kommunen vidareupplåter fastigheten mot vederlag. Jämför 12 kap. 1 § Jordabalken som definierar hyra som "avtal genom vilka hus eller delar av hus upplåts till nyttjande mot ersättning". Då kommunen inte

vidareuthyr den aktuella lokalen uppfattar bolaget lagtexten så att skattepliktig uthyrning till kommunen föreligger. Enligt bolagets uppfattning torde därför bolaget dels kunna kvarstå i den frivilliga registreringen med den aktuella lokalen, och dels därmed inte blir återföringsskyldig för tidigare avdragen ingående moms.

Fråga.

Anses bolagets uthyrning till X kommun, under ovan angivna förutsättningar, som sådan skattepliktig uthyrning som avses i 3 kap. 3 § 2 st. ML jämfört med 9 kap. 1 § ML?

FÖRHANDBESKED

Bolagets ifrågavarande uthyrning till X kommun är en skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Omsättningar som avser upplåtelse av bl.a. hyresrätter och andra rättigheter till fastigheter är enligt huvudregeln i 3 kap. 2 § första stycket ML undantagna från skatteplikt. Från denna regel finns undantag om frivillig skattskyldighet för upplåtelser i vissa fall efter beslut av skattemyndighet enligt 9 kap. 1 § ML. Detta gäller enligt 3 kap. 3 § andra stycket bl.a. uthyrning till en kommun, dock inte om fastigheten vidareuthyrs av kommunen för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt.

Sökandebolaget, som är ett av X kommun helägt bolag, är sedan den 15 januari 1997 registrerat till mervärdesskatt för uthyrning av del av fastigheten F. Såvitt framgår av handlingarna avses därmed en särskild lokal på fastigheten. Bolaget avser att upplåta denna till kommunen, som i sin tur skall upplåta den vederlagsfritt till Stiftelsen Z. Denna stiftelse bedriver enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet inte verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning av skatt. Upplåtelsen av lokalen ingår i en särskild försöksverksamhet under tre år med en regionalpolitisk satsning förlagd bl.a. till F avseende vissa centrala kulturarvsinstitutioners behov av registrering och digital bearbetning av sina samlingar.

Verksamheten – Kulturarvs-IT – är en särskild åtgärd för arbetshandikappade (jfr prop. 1998/99:1 Utgiftsområde 14 s. 53 f.).

Nämnden gör följande bedömning.

Stiftelsen Z kommer att få använda lokalen i fastigheten F utan att lämna särskilt vederlag och utan att något särskilt hyresavtal upprättas mellan stiftelsen och kommunen. Denna användning, som kommunen bereder stiftelsen, får anses utgöra ett kommunens eget utnyttjande av lokalen såsom ett bidrag till det regionalpolitiska samverkansprojekt avseende arbetshandikappade bl.a. inom kommunen som försöksverksamheten med Kulturarvs-IT är. Den är enligt nämndens mening inte en sådan vidareuthyrning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML. Bolagets uthyrning till kommunen utgör därför en omsättning som är skattepliktig även om stiftelsen tillåts använda lokalen under försöksperioden.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Vid bedömningen av andra situationer än den som var aktuell i förhandsbeskedet bör emellertid uppmärksammas att det av rättspraxis framgår att hyresersättning kan erläggas i form av prestationer till tredje man. I NJA 1978 s. 389 har ett avtal mellan en kommun och en person ansetts utgöra ett hyresavtal trots att personen inte betalade en hyra till kommunen. Kommunen hade upplåtit lokaler till en person, som hade åtagit sig att tillhandahålla skolmat till priser som inte fick överstiga vad kommunen medgivit. HD ansåg att personen hade lämnat en motprestation som skulle betraktas som vederlag för nyttjande av lokalerna.

Ett annat fall är NJA 1971 s. 129, som är av särskilt intresse beträffande motiveringen. Ett avtal om upplåtelse av hus till nyttjande mot vederlag kan någon gång vara att hänföra till annat än hyresavtal. Detta kan inträffa när lokalupplåtelsen ingår endast som ett underordnat moment i det avtal varigenom upplåtelsen skett, eller omständigheterna eljest så avviker från vad som förekommer vid hyra, att avtalet rimligen inte kan vara att hänföra till hyreslagstiftningen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 april 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 19 april 2000

**Fråga om ett moderbolag i en koncern är ett
fåmansföretag enligt den utvidgade
fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 12 a mom. tredje
stycket SIL i fall där aktieägarna är verksamma i
dotterbolag.**

Inkomstskatt, taxeringsåret 1998.

I AB X finns närmare 200 fysiska personer som delägare, däribland personen A. Av dessa är ca 10 verksamma i AB X och resten i det av AB X helägda dotterbolag AB Y. A är verksam i AB Y.

Riksskatteverket ställde frågan om AB X är ett fåmansföretag enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 12 a mom tredje stycket SIL och om A:s aktier i så fall är kvalificerade enligt första stycket samma lagrum.

SRN beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

A:s aktier i AB X är inte kvalificerade enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

MOTIVERING

För att reglerna i 3 § 12 mom. SIL (3:12-reglerna) skall vara tillämpliga på utdelning och realisationsvinst på aktier krävs att aktierna är "kvalificerade" enligt bestämmelserna i 3 § 12 a mom SIL.

Kvalificerade aktier är aktier i fåmansföretag om ägare varit verksam i företaget.

Kvalificerade aktier är också aktier i fåmansföretag om företaget äger/har ägt (direkt eller indirekt) aktier i

annat fåmansföretag vari ägare till förstnämnda fåmansföretag varit verksam.

Med fåmansföretag och ägare avses detsamma som i p. 14 av anv. till 32 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Varken AB X eller AB Y var sådant fåmansföretag.

Enligt den s.k. utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 12 a mom. tredje stycket tredje meningen SIL skall "vid bedömningen av om ett fåtal personer äger aktierna i ett företag sådana ägare anses som en person, som själva eller genom någon närstående är eller under något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret har varit verksamma i företaget i betydande omfattning".

Det krävs alltså, för att ägarna skall räknas som en person, att ägarna (direktägarna eller indirekta ägarna enligt elfte stycket av anvisningarna p. 14 till 32 § KL jämfört med 3 § 12 a mom. tredje stycket första meningen SIL) varit verksamma i betydande omfattning i företaget i fråga. A har jämte flertalet av aktieägarna i AB X varit verksam i AB Y. Denna verksamhet får anses ha varit "betydande" enligt den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen och AB Y skall därför anses ha varit ett fåmansföretag i angivna mening (jfr RÅ 1993 ref. 99).

Detta är emellertid inte tillräckligt för att A:s aktier i AB X skall anses ha varit kvalificerade enligt 3:12-reglerna vid ifrågavarande taxering.

För det sistnämnda krävs att även AB X i sig var ett fåmansföretag. Såsom anförts ovan var AB X inte ett fåmansföretag enligt definitionen i anvisningarna p. 14 till 32 § KL. Eftersom den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen avser endast det företag där den gemensamma verksamheten bedrivs, dvs. AB Y, är AB X inte heller ett fåmansföretag enligt den utvidgade definitionen. Utdelning och realisationsvinst på A:s aktier i AB X omfattas därför inte av 3:12-reglerna."

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer att överklagas av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

33/00

- [RR:s dom den 25 oktober 2000, mål 4375-2000](#)
Tillämpning av andelsbyteslagen
 - [RR:s dom den 26 oktober 2000, mål nr 3496-200](#)
Valutakursförändringar. Räntefördelning. Valutakursförändringar ska beaktas vid resultatberäkning på deklarationsblankett N1 (utan årsbokslut) samt vid beräkning av underlaget för räntefördelning. Överklagat förhandsbesked
 - [RR:s dom den 24 oktober 2000, mål nr 1425-2000](#)
Forskningsbidrag. Avdragsrätt för forskningsbidrag till institution som bedriver både forskning och utbildning förutsätter att bidragen villkoras att endast användas för forskning. Överklagat förhandsbesked
 - [SRN:s förhandsbesked den 5 oktober 2000](#)
Upplåtelse av upphovsrättsskyddat verk
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 31 oktober 2000.

RR:s dom den 25 oktober 2000, mål 4375-2000

Tillämpning av andelsbyteslagen

Inkomsttaxeringar 2001-2003

Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 29 maj i år har refererats i rättsfallsprotokoll 24/2000 s. 14 - 16.

RSV överklagade förhandsbeskedet såvitt gällde fråga 1. Verket yrkade att RR med ändring av SRN:s beslut skulle besvara frågan med att uppskovsbeloppet ska fördelas både på de aktier i AB Y som A fick i utbyte mot aktier i AB X och på de aktier i AB Y han erhöll i byte mot teckningsoptioner, dvs att uppskovsbeloppet skulle fördelas även på de aktier som mottagits i utbyte mot teckningsoptioner.

RR fastställde med nedanstående motivering SRN:s beslut i den del det överklagats;

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Som Skatterättsnämnden konstaterat är lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten över huvud taget inte tillämplig i fråga om teckningsoptioner. Detsamma gäller för 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229). I likhet med nämnden finner Regeringsrätten därför att något uppskavsbelopp inte skall hänföras till de aktier som erhållits i utbyte mot teckningsoptionerna."

Kommentar:

Samma dag avgjorde RR, med samma utgång, ytterligare ett av RSV överklagat fhb med samma fråga.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 31 oktober 2000.

RR:s dom den 26 oktober 2000, mål nr 3496-200

Valutakursförändringar. Räntefördelning

Valutakursförändringar ska beaktas vid resultatberäkning på deklarationsblankett N1 (utan årsbokslut) samt vid beräkning av underlaget för räntefördelning.

Överklagat förhandsbesked

Inkomsttaxeringar 2000-2003

I ansökan om förhandsbesked anfördes följande:

"Jag bedriver lantbruk på fastigheten X. Fastigheten består av Y ha. åker och driften enbart av växtodling. Min omsättning uppgår normalt till ca 500.000 kr, dvs. understiger 20 basbelopp, vilket innebär att jag inte behöver avsluta räkenskaperna med årsbokslut och jag kan därför också använda mig av blankett N1 vid

upprättande av deklARATIONEN.

Jag räknar med att i min verksamhet få transaktioner i utländsk valuta, i första hand euro. Det är vidare inte omöjligt att EU-stöden (står för ca. 20 % av mina intäkter) i framtiden kommer att utbetalas i euro. Det är av vikt för mig men också för rättstillämpningen att få ett klargörande besked i beskattningsfrågor rörande beskattning av fordringar och skulder i utländsk valuta. Jag har till ledning för bedömningen endast funnit följande.

Till intäkt av näringsverksamhet hänförs enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (KL) samtliga intäkter i pengar eller varor som har influtit i verksamheten. Intäkten skall var av sådan beskaffenhet att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Det är otvistigt att avyttring av varor och andra omsättningstillgångar ingår som ett normalt led i näringsverksamhet. Detta innebär att beskattning av kundfordringar och andra omsättningstillgångar alltid sker i näringsverksamhet. Detsamma torde gälla leverantörsskulder.

Frågan om i vilket inkomstslag beskattningen av tillgångar av "finansiell karaktär" skall ske är mot bakgrund av KL:s systematik enligt min bedömning mer tveksam. I Regeringsrättens dom RÅ 1997 ref 5 II diskuteras begreppet omsättningstillgång som anges ha en speciell skattemässig betydelse som avviker från den som används i bokföringssammanhang. Förutsättningen får att sådana tillgångar ska anses vara omsättningstillgångar anges i förhandsbeskedet (som fastställdes av RR) vara att innehavet finns inom ramen för en verksamhet avseende handel med värdepapper e. d.

Endast i undantagsfall är fordringar och skulder skattemässigt omsättningstillgångar för enskilda näringsidkare. Vidare torde gälla att förutsättningen för att skattemässiga anläggningstillgångar ska beskattas i näringsverksamhet är att särskild lagreglering om detta finns.

Av Regeringsrättens dom RÅ 1997 ref 5 II framgår att avkastning på fordran i form av medel på bankkonto och i form av specialinlåning till bank (utan att ett finansiellt instrument uppstår) i enlighet med anvisningspunkt 2 till 22 § KL hänförs till näringsverksamhet. Av tredje stycket

anv. p. 1 till 22 § KL samt anv. p 2 till 22 § KL framgår att reavinst, ränta och utdelning på andel i kooperativ förening ska beskattas i näringsverksamhet om innehavet av andelen betingas av sådan verksamhet. Detsamma gäller ränta på och avyttring av en medlems fordran på en sådan ekonomisk förening, om medlemskapet betingas av medlemmens näringsverksamhet. Är fråga om ett finansiellt instrument sker regelmässigt beskattning i inkomstslaget kapital oavsett syftet med innehavet (jfr RÅ 1997 ref 5 II). Av 24 § KL framgår att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder respektive vad som är allmänt brukligt inom lantbruket i den mån detta inte strider mot bestämmelserna i denna lag. Av 10 st. anv. p. 1 24 § KL framgår vidare att vid beräkning av reavinst eller reaförlust som är hänförlig till näringsverksamhet skall bl. a. tillämpas 24 § 1-5 mom. SIL, beskattningen torde således knytas till avyttring av tillgången/skulden. Av anv. p. 4 till 24 § KL framgår dock att fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång.

Fråga 1: Skall kursförändring på nedanstående tillgångar respektive skulder i utländsk valuta som skett efter uppkomsten alternativt föregående beskattningsårs utgång intäktsföras alternativt kostnadsföras i näringsverksamheten vid beskattningsårets utgång utan att avyttring av tillgången respektive skulden ägt rum?

- a) Kundfordran, dvs. fordran som uppkommer på grund av leverans,
- b) fordran i form av medel på bankkonto,
- c) frågan utgår
- d) låneskuld, dvs. fall då fråga inte är om varuförsäljning eller tjänsteprestation etc. (s.k. penninglån).

Fråga 2 ställs under förutsättning att svaret på fråga 1 är nej.

Fråga 2: Av 13 § punkt 6 Lag om räntefördelning vid beskattning framgår att fordringar i utländsk valuta ska tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. Någon motsvarande bestämmelse finns inte för skulder i utländsk valuta, även här torde dock värdering ske till skattemässigt värde. Skall kursförändring på nedanstående tillgångar respektive skulder i utländsk valuta efter uppkomsten till utgången av beskattningsåret påverka värderingen?

- a) Kundfordran,
- b) fordran i form av medel på bankkonto,
- c) frågan utgår
- d) låneskuld

Fråga 3: Förändras svaret på frågorna om jag upprättar bokslut och min deklaration enligt blankett N2?"

Skatterättsnämnden beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

Frågorna 1a, 1b och 1d

Kursförändringarna skall intäkts- resp. kostnadsföras utan att avyttring ägt rum.

Frågorna 2a, 2b och 2d

Fordringarna och skulderna skall vid räntefördelningen tas upp till de värden som följer av svaren på frågorna 1a, 1b och 1d.

Fråga 3

Svaren på frågorna påverkas ej av valet av redovisningsmetod.

MOTIVERING

Som en förutsättning för förhandsbeskedet får anses gälla att fordringarna och skulderna hör till sökandens näringsverksamhet. Svaren på frågorna 1a, 1b, 1d, 2a och 2b följer av p. 4 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), 2 § och 13 § 6 lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning samt 14 kap. 8 § och 33 kap. 8 och 12 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Angivna bestämmelser skall tillämpas oavsett redovisningsmetod (fråga 3). Vid räntefördelningen bör, på motsvarande sätt som gäller för fordringar, skulder tas upp till skattemässigt värde (frågorna 2d och 3)."

Sökanden överklagade förhandsbeskedet med undantag för fråga 3.

RR ändrade inte förhandsbeskedet i överklagade delar.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 31 oktober 2000.*

RR:s dom den 24 oktober 2000, mål nr 1425-2000

Forskningsbidrag

Avdragsrätt för forskningsbidrag till institution som bedriver både forskning och utbildning förutsätter att bidragen villkoras att endast användas för forskning.

Överklagat förhandsbesked

Inkomsttaxeringar 2000-2002

Ett AB förädlar uppfinningar till patent eller know-how för att därefter exploateras kommersiellt.

Uppfinningarna emanerar bl.a. från forskningsprojekt som bedrivs av forskare verksamma vid viss forskningsinstitution som även bedriver utbildning.

AB ställde följande frågor i ansökan om förhandsbesked:

- 1) Utgör det planerade bidraget från AB till institutionen en sådan kostnad som är omedelbart avdragsgill för AB enligt anvisningspunkten 24 till 23 § Kommunalskattelagen resp. 16 kap. 9 § Inkomstskattelagen.
- 2) Utgör motsvarande bidrag som lämnas från ett aktiebolag, gemensamt ägt av AB och en eller flera forskare och med uppgift att förädla uppfinningar framtagna av forskarna till patent eller know-how inom institutionens verksamhetsområde samt att avyttra eller licensiera dessa för vidare exploatering, en sådan avdragsgill kostnad för forskning och utveckling för detta bolag?
- 3) Är avdragsrätten 1) och 2) beroende av att bidraget villkoras på så sätt att det endast får användas "för forskning vid institutionen" alternativt "för forskning vid institutionen, företrädesvis vid viss institution vid

institutionen?"

4) Föreligger avdragsrätt i 1) och 2) om en särskild bestämmelse införs i bolagsordningen för AB resp. det samägda bolaget, vilken föreskriver en skyldighet att betala bidraget till institutionen?

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning:

"AB bedriver enbart verksamhet inom institutionens verksamhetsområde. Ett av AB lämnat bidrag till forsknings- och utvecklingsarbete hos institutionen kan därför, även utan angivande av precisering till särskilt forskningsprojekt, antas få betydelse för AB:s näringsverksamhet. Förutsättningarna enligt punkt 24 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) för rätt till avdrag för utgifterna är därmed uppfylla (*frågorna 1-2*). Det saknar betydelse för bedömningen om bidragen villkoras på sätt anges i *fråga 3* eller om en särskild bestämmelse enligt *fråga 4* införs i bolagsordningen i respektive bolag.

Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i stället tillämpas, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet".

RSV överklagade förhandsbeskedet och anförde bl.a. följande.

Skatterättsnämndens synsätt medför att bolagen behandlas som om de vore integrerade delar av institutionen. AB:s hela resultat kan då alltid nollställas genom bidrag till institutionen. Det medför att bidragen även kan innefatta bidrag till den del av institutionens verksamhet som inte är hänförlig till forskning. Institutionen bedriver en omfattande utbildning för vilket avdrag inte skulle medges om den bedrivits i bolagens regi. Avdragsrätt för bidrag för forsknings- och utvecklingskostnader förutsätter att visst samband föreligger mellan forskningen och den verksamhet bidragsgivaren bedriver. Avdrag kan enligt verkets mening inte på det sätt Skatterättsnämnden gjort medges för generella bidrag eftersom dessa kan komma att innefatta områden som inte är eller blir intäktsgenererande hos bolagen. Bolagens utdelning får inte heller ske via generella bidrag. RSV anser att en viss öronmärkning av bidragen måste ske för att de skall bli avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

RR ändrade det lämnade förhandsbeskedet.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt punkt 24 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) får avdrag ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antas få betydelse för den skattskyldiges näringsverksamhet. Frågan i målet är om bolagens rätt till avdrag enligt denna anvisningspunkt förutsätter att bidragen öronmärks för vissa forskningsprojekt eller på något annat sätt specialdestineras till forskningsverksamhet (frågorna 1-3) eller har stöd i bolagsordningen (fråga 4).

Eftersom bestämmelsen tar sikte på forskning och utvecklingsarbete måste, en situation där bidragsmottagaren bedriver också annan verksamhet, bidragen styras till den del av mottagarens verksamhet som avser forskning (eller utvecklingsarbete). Någon ytterligare begränsning behövs inte när, som i detta fall, erforderligt samband finns mellan givarbolagens verksamhet och den av mottagaren bedrivna forskningsverksamheten. Ett villkor av det beskrivna slaget kan inte ersättas av en bestämmelse om bidrag i bolagsordningen.

Fr.o.m. 2002 års taxering skall, med vissa undantag, 16 kap. 9 § inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas. Denna lagändring påverkar inte svaren på de frågor förhandsbeskedet avser.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att avdrag för de i målet aktuella bidragen förutsätter att bidragen av givaren villkoras och att villkoret kan avse att bidragen av mottagaren får användas endast för forskning. Förekomsten av en bestämmelse i givarens bolagsordning om att bidrag skall betalas till mottagaren saknar betydelse."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 31 oktober 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 5 oktober 2000

Upplåtelse av upphovsrättsskyddat verk

Mervärdesskatt

Av ansökan framgår bl.a. följande:

A står i begrepp att producera en turné med en viss musikartistgrupp (produktionen). I produktionen innefattas att A genom sina egna anställda och genom underleverantörer skapar den aktuella produktionen.

I upphovsrättsligt hänseende utgör produktionen ett sceniskt verk enligt 1 kap. 1 § första stycket 3 lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

A avser att upplåta produktionen till tredje man, som därvid är arrangör och därför också har rätten att göra produktionen tillgänglig för allmänheten. Arrangören erlägger ersättning till A för produktionen och arrangören säljer i sin tur biljetter till publiken. Arrangören tillhandahåller i sin tur - med stöd av den förvärvade rätten - sin föreställning med användande av produktionen.

FÖRHANDBESKED

Hela den ersättning A erhåller från arrangören utgör vederlag för en omsättning som är skattepliktig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Skattesatsen utgör 25 procent av beskattningsunderlaget.

MOTIVERING

Den första frågan som A aktualiserat i ärendet är om A:s omsättningar är skattepliktiga eller om, som Riksskatteverket hävdar, fråga är om omsättning avseende en tjänst som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML, dvs. en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av URL. Som utövande konstnärer enligt den nämnda bestämmelsen kan anses såväl solister som

ensembler.

Att en utövande konstnär bedriver sin verksamhet i bolagsform påverkar enligt nämndens mening inte skattefriheten. I förevarande fall är det emellertid inte de i produktionen deltagande artisterna m.fl. som driver A utan dessa är anställda eller medverkar som underleverantörer i A:s produktion. Nämnden finner därför att A:s omsättning inte kan anses avse en utövande konstnärs framförande av ett litterärt eller konstnärligt verk.

Fråga är då om A genom verksamheten kan anses upplåta ett upphovsrättsskyddat verk som inte är en från skatteplikt undantagen omsättning. I ärendet gäller den förutsättningen att A innehar samtliga rättigheter till produktionen.

En grundläggande befogenhet för den som innehar upphovsrätten till ett konstnärligt verk är att han har ensamrätt att göra verket tillgängligt för allmänheten. Främst omfattar denna befogenhet rätt att framföra verket offentligt. Denna rätt kan upphovsrättsinnehavaren ha upphovsmannens tillstånd att överlåta eller upplåta till annan. I den mån så sker får en överlåtelse eller upplåtelse av upphovsrätt anses föreligga. Av handlingarna i förevarande ärende framgår emellertid inte annat än att det är A ensamt som inte enbart innehar upphovsrätten till verket utan också ensamt framför det för publik. Det är således A som exekverar verket (jfr prop. 1960:17 s. 186). Arrangörens medverkan avser enbart att tillhandahålla vissa praktiska arrangemang avseende lokal, högtalare m.m. för att A skall kunna genomföra föreställningen. Att arrangören tar ut entréavgifter vid A:s framförande innebär inte att han framför verket eller innehar någon annan rätt till det. Arrangören har således inte någon rätt till verket sådant det föreligger som något andligt tillskapat utan endast vissa rättigheter vid A:s framförande av det. Fråga är således inte om upplåtelse av någon rättighet enligt URL. Det förhållandet att en sådan terminologi används i de ingångna avtalen med arrangören medför inte annan bedömning. Bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML är därmed inte tillämplig.

När det gäller att bestämma tillämplig skattesats på A:s tillhandahållanden aktualiseras emellertid också bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 2 ML. Enligt

denna bestämmelse tas skatten ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) tillåter inte skattefrihet för tillhandahållanden av nu ifrågakvarande slag. Däremot medger direktivet att reducerade mervärdesskattesatser tillämpas bl.a. på tillträde till olika kulturella evenemang (se punkt 7 Bilaga H till direktivet med förteckning över omsättning av varor och tjänster på vilka reducerade skattesatser tillämpas).

I samband med att skatteplikt infördes för de aktuella föreställningarna anfördes i förarbetena att beskattningsunderlaget utgörs av avgiften för tillträdet till föreställningen (jfr prop. 1996/97: 10 s. 56). Också när det gällde beskrivningen av gällande rätt för omsättningarna anfördes att vad som avsågs med bestämmelsen endast var omsättningen av entréavgifterna till föreställningen (a.prop. s. 28). De ersättningar som A uppbär från en arrangör för att framföra en föreställning kan enligt nämndens mening inte anses utgöra entréavgifter. De är inte heller ersättningar som i övrigt behandlas på särskilt sätt i ML. Skattesatsen utgör därför i enlighet med huvudregeln i 7 kap. 1 § första stycket ML 25 procent av beskattningsunderlaget.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av Riksskatteverket.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

15/00

- [RR:s domar den 10 april 2000 i målnr 2677--2684-1998 \(I\) RR:s dom den 10 april 2000 i målnr 2982-1996 \(II\).](#) Avdrag för sponsring
- [RR:s dom den 30 mars 2000, målnr 4355-1998.](#) Trust. Avdragsrätt för ett företag och beskattning av de anställda vid inrättandet av en pensionsordning i en anglosachisk trust
- [RR:s dom den 13 april 2000, mål nr 7760-1999.](#) Frågor om tillämpning av andelsbyteslagen
- [KR:s i Jönköping dom den 29 september 1997, målnr 2973-1996.](#) Ersättningslagen - ett eller flera ärenden?
- [KR:s i Jönköping dom den 9 november 1999 målnr 1857-1999.](#) Behörig domstol enligt 6 § lagen (1985:206) om viten
- [KR:s i Stockholm dom den 11 april 2000 i målnr 2631-1998.](#) Vinstbolagsbestämmelserna. Lagen mot skatteflykt
- [KR:s i Göteborg dom den 30 december 1999 i målnr 2365-1998 \(I\)](#)
[KR:s i Sundsvall dom den 31 mars 2000 i målnr 2861-1998 \(II\).](#) Verklig förlust. Avyttring av fordran grundad på villkorat aktieägartillskott (I). Finansiellt instrument. Avdrag för villkorat aktieägartillskott i samband med konkurs (II)
- [SRN:s förhandsbesked den 21 mars 2000.](#) Tillämpning av underprislagen när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare.
- [SRN:s förhandsbesked den 17 april 2000.](#) Fråga om beskattningskonsekvenser när ett bolags aktiekapital sätts ned och utbetalning görs till aktieägarna i form av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 april 2000.*

RR:s domar den 10 april 2000 i målnr 2677--2684-1998 (I)

RR:s dom den 10 april 2000 i målnr 2982-1996 (II)

Avdrag för sponsring

Inkomsttaxering åren 1991 - 1995 (I)

Inkomsttaxering 1990 (II)

(I) Företag inom dåvarande Procordiakoncernen (numera Pharmacia & Upjohn AB) hade den 2 juni 1989 träffat ett sponsringsavtal med Kungliga Teatern AB (Operan). Av avtalet framgick bl.a. att Procordia skulle ges rätt att i sin marknadsföring omnämna att företaget var huvudsponsor för Operans internationella verksamhet samt utan extra kostnad disponera fem egna föreställningskvällar på Operan per år. Dessutom skulle Procordia erhålla visst antal biljetter på fasta platser med bästa placering till samtliga föreställningskvällar på stora scenen. Därutöver skulle Procordia erhålla ytterligare visst antal biljetter. Det skulle också finnas möjlighet att i anslutning till premiärföreställningar anordna mottagningar för Procordias gäster. Kostnaderna för mat och dryck vid den egna representationen skulle dock Procordia stå för. Inom ramen för avtalet skulle Procordia vart tredje år erhålla en galakväll på Operan endast för Procordia med gäster. I samband med Operans utlandsturnéer skulle Procordia erhålla möjligheter till marknadsföring och representation. Det förekom även andra delar i avtalet. Procordia förband sig att inte vidtaga marknadsföringsåtgärder innefattande omnämnande av Operan eller dess verksamhet utan att Operan fått godkänna detta. I Operahusets entré placerades också en tavla med information om Procordias samarbete med Operan.

Skattemyndigheten vägrade Procordia yrkat avdrag för sponsringsbidraget till Operan. Länsrätten biföll inte Procordias överklagande, vilket dock kammarrätten gjorde. RSV överklagade till Regeringsrätten.

Regeringsrätten, som delvis biföll RSV:s överklagande, anförde följande som skäl för sitt avgörande.

"Vid bedömningen av Pharmacia & Upjohn AB:s rätt till

avdrag för de belopp som bolaget har erlagt i enlighet med sponsoravtalet (sponsorerättningen) är i första hand följande lagbestämmelser av intresse.

Enligt 20 § första stycket KL (här och i det följande återges den vid 1992 års taxering gällande lydelsen) skall vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från bruttointäkten. I andra stycket samma paragraf finns en uppräkningslista av utgifter som - även om de skulle uppfylla kraven i första stycket - inte är avdragsgilla. Enligt andra stycket får avdrag exempelvis inte göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hörande utgifter, såsom vad den skattskyldige utgett i gåva.

I punkt 1 av anvisningarna till 20 § KL finns ytterligare undantag från den i 20 § första stycket KL angivna huvudprincipen. Av andra stycket nämnda anvisningspunkt framgår bl.a. att utgifter för representation och liknande ändamål är att hänföra till omkostnader i förvärvskälla endast om de har omedelbart samband med verksamheten eller då utgifterna är att hänföra till personalvård. Avdrag medges i det enskilda fallet inte med större belopp än vad som kan anses skäligt och inte i något fall för utgifter för spritdrycker och vin.

Med hänsyn till sponsoravtalets konstruktion och omständigheterna i övrigt finner Regeringsrätten att de tre bolagen (Procordia) bör bedömas som en enhet och att varje år under avtalsperioden bör behandlas på samma sätt.

Med sponsring förstås i regel att ett företag (sponsorn) lämnar ekonomiskt stöd till en verksamhet av idrottslig, kulturell eller annars allmännyttig natur. En första fråga att ta ställning till vid prövningen av om sponsorn kan medges avdrag för sponsringen är om denna utgör en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande. Därvid är att beakta att det i fråga om ett aktieföretag föreligger en klar presumtion för att dess utgifter uppfyller det i 20 § första stycket KL uppställda villkoret för avdragsrätt. Endast i det undantagsfallet att det framstår som uppenbart att en utgift inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning till detta lagrum.

I förevarande fall finns inte anledning att underkänna de

yrkade avdragen på den grunden att sponsorersättningen inte utgör omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Därmed måste ställning tas till frågan om avdragsrätten bortfaller av den anledningen att sponsorersättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor.

Det finns inte något för alla förhållanden enhetligt gåvobegrepp. Alla former av gåvor torde dock kännetecknas av att tre rekvisit samtidigt är för handen, nämligen förmögenhetsöverföring, frivillighet och gåvoavsikt. Av detta följer att det inte föreligger någon gåva - och därmed inte heller förutsättning för tillämpning av avdragsförbudet - i de fall då mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen.

Mottagarens prestationer kan vara av olika slag. Hänsyn bör tas inte bara till direkta tjänster, exempelvis exponering av reklam som mottagaren står för enligt ett med sponsors träffat avtal, utan också till tjänster som mer indirekt kommer sponsorn till godo. Det kan t.ex. finnas så stark anknytning mellan sponsorns och mottagarens verksamheter att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten bör utesluta en tillämpning av avdragsförbudet (se t.ex. RÅ 1976 ref. 127 I, där PLM medgavs avdrag för bidrag till kampanjerna "Håll Skåne rent" och Håll Sundet rent").

Ett fall av sponsring som faller vid sidan av gåvobegreppet är bidrag som har karaktär av personalkostnad. Fråga kan vara om bidrag till en sportanläggning eller liknande från en på orten helt dominerande arbetsgivare. Bidraget leder till att sponsorns direkta kostnader för de anställda kan minskas. Slutligen kan nämnas att förbudet mot avdrag för gåvor inte synes utgöra något hinder mot att avdrag kan medges för s.k. reklam- och representationsgåvor. Att gåva inte bedömts föreligga i dessa fall torde hänga samman med att förmögenhetsöverföringen normalt sett är ringa och det påtagliga sambandet mellan "gåvan" och sponsorns näringsverksamhet.

Slutsatsen av vad nu sagts är att sponsring träffas av förbudet mot avdrag för gåvor om mottagaren inte tillhandahåller någon direkt motprestation och ersättningen inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns

verksamhet att ersättningarna kan ses som indirekta omkostnader i denna. Den omständigheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär således inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

Vad gäller den i målet aktuella sponsringen synes det ostridigt att de direkta motprestationerna väsentligen utgjorts av att Operan ställt lokaler till Procordias förfogande för olika ändamål, upplåtit hela föreställningar eller platser vid föreställningar i Sverige och utlandet samt tillhandahållit reklam i olika former.

I enlighet med vad Regeringsrätten nyss uttalat bör sponsorersättningen till Operan inte träffas av förbudet mot avdrag för gåvor till den del den kan hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnader. Den del av beloppen som mer allmänt stöder Operans verksamhet är däremot - med hänsyn till avsaknaden av anknytning mellan Procordias och Operans verksamheter - att anse som gåva.

Mot den nu redovisade bakgrunden finner Regeringsrätten att Procordia har rätt till avdrag för belopp motsvarande värdet av de motprestationer som bolaget erhållit genom den marknadsföring som skett genom Operans försorg. Detsamma gäller till den del bidraget kan ses som ersättning för att Procordia får disponera Operans lokaler som utbildnings- eller konferenslokaler eller eljest för egentliga sammanträden. Till den del bidraget avser biljetter som genom sponsoravtalet tilldelats Procordias anställda föreligger vidare - om bidraget inte är avdragsgillt på annan grund - avdragsrätt såsom för personalkostnad.

Vad gäller den del av sponsorersättningen som kan anses avse representation måste hänsyn tas till de restriktioner i fråga om avdragsrätt som enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 20 § KL gäller för utgifter av detta slag. Med hänsyn till att processföringen i målet i huvudsak inriktats på de principiella frågorna föreligger vissa svårigheter att göra en närmare bedömning av utgifterna i denna del. Avdragsgilla representationsutgifter synes i första hand föreligga i samband med en personalkväll, Swedish Tobacco Group AB:s jubileum och Operans gästspel i utlandet. I övrigt är - med hänsyn till avdragsreglernas utformning och representationens karaktär - den helt

övervägande delen av dessa utgifter inte avdragsgilla.

Det är inte möjligt att med någon större grad av precision fastställa hur stor del av sponsorersättningen som i enlighet med det sagda kan anses belöpa sig på avdragsgilla respektive icke avdragsgilla utgifter. En skönsmässig uppskattning är således ofrånkomlig. Enligt Regeringsrättens mening kan den avdragsgilla delen av ersättningen uppskattas till omkring hälften av det totala beloppet. Avdragen bör, som Regeringsrätten framhållit i det föregående, fördelas jämt mellan berörda bolag och beskattningsår."

(II) Falcon AB, som sedan starten 1896 haft pilgrimsfalken som symbol, yrkade avdrag för sponsring med 100 000 kr i egenskap av huvudsponsor av projekt Pilgrimsfalk, ett projekt som drivs av Svenska Naturskyddsföreningen i samarbete med Göteborgs Ornitologiska Förening och som syftar till att rädda pilgrimsfalken från utrotning. Enligt avtalet skulle Falcon AB i olika reklamsammanhang kunna visa på att företaget stöder Projekt Pilgrimsfalk. Bolaget menade också att dessa reklamkampanjer medfört att försäljningen av företagets produkter ökat.

RSV överklagade taxeringsnämndens beslut och yrkade i denna del att bolaget inte skulle medges avdrag för sponsringskostnaden. Länsrätten biföll RSV:s talan och kammarrätten gjorde i denna del ej ändring. Falcon AB överklagade till Regeringsrätten.

Regeringsrätten, som biföll överklagandet, anförde följande.

"Frågan i målet är om Falcon, som har pilgrimsfalken som symbol och varumärke, skall medges avdrag för bidrag om sammanlagt 100 000 kr till två föreningar som arbetar med ett projekt vars syfte är att säkra pilgrimsfalkens fortlevnad i Sverige.

Regeringsrätten har i en dom denna dag angående Pharmacia & Upjohn AB:s inkomsttaxering 1992 (mål nr 2677-1998) uttalat att förbudet enligt 20 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) mot avdrag för gåva inte är tillämpligt i de fall då den som erhållit sponsorersättning utfört motprestationer och värdet av dessa svarar mot ersättningen. I domen anføres vidare att en motprestation kan bestå inte bara av direkta tjänster utan också av tjänster som mer indirekt

kommer sponsorn till godo. Enligt domen kan t.ex. anknytningen mellan sponsorns och mottagarens verksamheter vara så stark att en av sponsringen möjliggjord ökning av den av mottagaren bedrivna verksamheten i sig bör utesluta en tillämpning av förbudet mot avdrag för gåvor.

Enligt Regeringsrättens uppfattning föreligger sådan anknytning mellan Falcons verksamhet och det av föreningarna bedrivna falkprojektet att Falcons bidrag till föreningarna inte träffas av avdragsförbudet för gåvor. Någon annan grund för att vägra avdrag för bidragen föreligger inte. Falcons talan skall därför bifallas."

Kommentar:

RR har här uttalat att man först måste ta ställning till om kostnad för sponsring är en omkostnad för intäkternas förvärvande och bibehållande, eller om den är icke avdragsgill m.h.t. att den t.ex. utgör privat levnadskostnad eller gåva. Detta är också vad RSV uttalar i handledningen för beskattning av inkomst och förmögenhet.

När det är fråga om ett aktiebolag säger Regeringsrätten att föreligger en klar presumtion för att kostnaderna är avdragsgilla. Endast i undantagsfall där det framstår som uppenbart att utgiften inte är ägnad att bidra till intäkternas förvärvande eller bibehållande kan avdrag vägras med hänvisning bestämmelserna i 20 § första stycket KL. Det bör här poängteras att sponsorn var en stor koncern och inte ett enmans- eller fåmansaktiebolag, där det enligt RSV:s mening på ett helt annat sätt kan förekomma att sponsringskostnader i realiteten utgör privata levnadskostnader för företagsledaren eller denne närstående och således inte är avdragsgilla i företaget enligt 20 § första eller andra stycket KL.

Därefter prövade Regeringsrätten om utgifterna till någon del kunde anses omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor. Därvid uttalade Regeringsrätten att det inte föreligger en gåva i de fall mottagaren utfört motprestationer och värdet av dessa svarat mot den lämnade ersättningen. Sådana motprestationer kan, enligt Regeringsrätten, bestå i direkta tjänster som reklam, men också i indirekta tjänster som kommer sponsorn till godo. Detta kan vara fallet när det finns en stark anknytning mellan sponsorns verksamhet och mottagarens verksamhet. Regeringsrätten hänvisade här

till RÅ 1976 ref 127 I. När det gäller Falcon AB:s bidrag till Projekt Pilgrimsfalk (fall II ovan) fann Regeringsrätten att det förelåg ett sådant indirekt samband. Slutsatsen av detta är enligt Regeringsrätten att om inte mottagaren tillhandahåller en direkt motprestation och sponsorbidraget inte heller avser en verksamhet hos mottagaren som har ett sådant samband med sponsorns verksamhet att ersättningen kan ses som indirekta omkostnader i sponsorns verksamhet (se Falcon-fallet och RÅ 1976 ref. 127 I), ska kostnaden betraktas som en icke avdragsgill gåva. Det finns här anledning att understryka att Regeringsrätten framhåller att den omständigheten att sponsringen är ägnad att förbättra sponsorns goodwill och därigenom kan vara kommersiellt motiverad innebär inte i sig att sponsringen förlorar sin karaktär av gåva.

Vid sidan om avdragsförbudet för gåva faller den del av sponsringsersättningen som har karaktär av personalkostnad. Samma gäller den del av sponsorskostnaden som avser reklam- eller representationsgåva. Till den del sponsringsersättningen kan hänföras till representationskostnad ska storleken på avdraget prövas mot de regler och avdragsbegränsningar som gäller för representation.

I det aktuella fallet rörande Operan fann Regeringsrätten att den del av sponsringsersättningen som kunde hänföras till lokal-, representations-, personal- eller reklamkostnad var avdragsgill. Däremot var den del som mer allmänt stödde Operans verksamhet inte avdragsgill. I brist på utredning fördelade Regeringsrätten skönsmässigt vad som ansågs utgöra avdragsgill respektive icke avdragsgill kostnad med hälften vardera. Domen innebär enligt RSV:s tolkning bl. a. att den skattskyldige för att kunna medges avdrag bör kunna visa eller åtminstone göra tillräckligt sannolikt hur stor del av erlagd sponsringsersättning som hänför sig till nu nämnda avdragsgilla kostnader. Till den del kostnaden utgör representation ska den skattskyldige vidare inge sådant underlag m.m. som förutsätts för avdrag härför.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 april 2000.*

RR:s dom den 30 mars 2000, målnr 4355-1998

**Trust. Avdragsrätt för ett företag och beskattning av de
anställda vid inrättandet av en pensionsordning i en
anglosachisk trust**

*Överklagat förhandsbesked, inkomsttaxering 1999 -
2001.*

SRN:s förhandsbesked den 20 maj 1998 har refererats i
rättsfallsprotokoll 18/98.

X AB överklagade och yrkade att förhandsbeskedet
skulle ändras på så sätt att avdrag för vad bolaget utger
skall medges endast om bolagets ansvar för
pensionsutfästelserna med den anställdes samtycke
överflyttas till trusten men inte om den anställde avstår
från sin pensionsrätt hos bolaget.

Den anställde yrkade att inte bli beskattad för vad
arbetsgivaren överför till trustförvaltningen oavsett om
han avstår från sin pensionsrätt eller samtycker till
överflyttning av pensionsansvaret.

RSV yrkade för egen del att förhandsbeskedet
beträffande X AB skall utformas så som verket angett i
sitt yttrande till SRN, dvs. med utgångspunkt i att X AB
skall anses som ägare till de medel som förvaltas i
trusten.

Parterna bestred motpartens ändringsyrkanden.

Till närmare utveckling av sin talan har X AB och den
anställda anfört bl.a. följande. Vid tidpunkten för den
anställdes avstående från sin pensionsrätt/
ansvarsöverflyttningen och överföringen av medel till
trusten har den anställde ett anspråk på ålderspension.
Vilket värde denna rätt kommer att få kan emellertid
inte förutses vid denna tidpunkt. Om den anställde
skulle avlida under sin aktiva tid bortfaller rätten till
ålderspension helt. En s.k. arvsvinst uppstår därvid i
trusten. Om den tidpunkt passeras då en försäkring
faktiskt skall tecknas kommer den anställde att sättas in
som förmånstagare genom ett oåterkalleligt
förordnande. Den anställde får dock inte någon

förfoganderätt till försäkringen. Även om den anställde har rätt till en sådan omdisposition som avses i den anställdes ansökan kommer framtida utbetalningar ur försäkringen att vara beroende av en eller flera personers liv. Den anställde har således en rätt till pension men har ingen absolut rätt till det kapitalvärde som livförsäkringen representerar. Att, som nämnden gör, ändå betrakta den anställde som innehavare av försäkringen måste därför vara felaktigt. - Enligt punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL, skall som intäkt av tjänst tas upp värdet av försäkringar o.d. som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställde annars åtnjutit på grund av anställningen. Beträffande beskattningstidpunkten medför sannolikt denna bestämmelse att en förmån anses åtnjuten av den anställde i och med arbetsgivarens inbetalning av premier på den anställdes försäkring, oavsett om något belopp därmed blir kontant tillgängligt för lyftning eller ej. Denna beskattning förutsätter dock att den anställde äger försäkringen, dvs. antingen att han tecknat den själv eller att den överlåtits på honom. Undantagsregeln för tjänstepensions-försäkringar i fjärde stycket nämnda anvisningspunkt blir därmed nödvändig eftersom sådana försäkringar kan ägas av den anställde själv. Det går inte att förmånsbeskatta den anställde med stöd av bestämmelsen i tredje stycket avseende en försäkring som betalas av arbetsgivaren. Inte heller på annan grund kan den anställde anses ha kommit i åtnjutande av någon förmån genom överföringen till trustförvaltningen. -Nämnden har också bortsett från att det trustförvaltande bolaget och försäkringsbolaget är två separata legala enheter som i sina respektive verksamheter har att följa de skilda regelsystem som lagstiftningen på Guernsey uppställer för trustförvaltare resp. försäkringsbolag. Den kapitalförvaltning som sker i trusten avser vidare att optimera avkastningen av det förvaltade kapitalet. Denna målsättning är dock inte primärt i de anställdas intresse, utan i X AB:s intresse. Ju bättre avkastning det förvaltade kapitalet ger, desto mindre av trustens medel behöver tas i anspråk för tecknande av försäkringar och lägre blir bolagets framtida avgifter.

RSV har till närmare utveckling av sin talan anfört bl.a. följande. Av trusturkunden framgår att X AB förbehåller sig långtgående befogenheter och ett påtagligt inflytande över trustens förvaltning. Sålunda kan X AB i egenskap av bildare avsätta och tillsätta förvaltare samt ändra och tillföra nya villkor i urkunden. Med hänsyn till

att trusten fortlöpande är i behov av nytt kapital ligger det i sakens natur att förvaltarna är lyhörda för bildarens önskemål och att självständigheten i förvaltningsuppdraget reduceras i motsvarande mån. Den helt avgörande makten över förvaltningen kvarblir således i praktiken i bildarens händer.

RR fastställde förhandsbeskedet såvitt gäller arbetsgivarens rätt till avdrag för medel som överförs till trusten.

Vad gäller den anställde ändrade RR förhandsbeskedet på så sätt att han som intäkt av tjänst skall ta upp ett belopp motsvarande den av trusten erlagda premien för förvärvet av den ifrågakvarande försäkringen, att han vid förmögenhetstaxeringen inte är skattskyldig för de tillgångar som förvaltas av trusten och inte heller för värdet av försäkringen, samt att han inte skall anses som innehavare av försäkringen vid tillämpning av lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel. RR lämnade följande skäl för sitt avgörande:

Den nya pensionsordningen

Den av X AB övervägda nya pensionsordningen innebär, som RR uppfattat saken, bl.a. följande. X AB:s ansvar gentemot den anställde upphör att gälla såvitt gäller sådan den anställde tillkommande pensionsrätt som X AB tidigare - utan avdragsrätt vid inkomsttaxeringen - redovisat under kontot Avsatt till pensioner. X AB överför i stället medel motsvarande den av den anställde intjänade pensionsrätten att förvaltas av en på Guernsey bildad s.k. pension trust (trusten). Trusten svarar gentemot den anställde för att de överförda medlen liksom avkastningen på dessa tas i anspråk för förvärv av en pensionsförsäkring hos försäkringsbolaget med den anställde som oåterkallelig förmånstagare. Premien för försäkringen skall motsvara nuvärdet av den ålderspensionsutfästelse som X AB tidigare lämnat den anställde beräknat netto efter samordning med andra ålderspensionsförmåner. X AB garanterar gentemot trusten att det fortlöpande finns tillräckliga medel för fullgörandet av åtagandena enligt pensionsordningen. Den anställde - som samtyckt till överflyttningen av ansvaret för pensionsutfästelsen - kan rikta anspråk gentemot trusten på att en pensionsförsäkring med utlovat kapitalvärde tecknas. Han kan däremot inte rikta något sådant anspråk mot X AB.

Avdragsrätt för X AB

Enligt punkt 20 f i första stycket av anvisningarna till 23 § KL får avdrag göras för ersättning som lämnas till den som tar över ansvaret för pensionsutfästelser. Det kan påpekas att denna bestämmelse trätt i kraft efter det att SRN meddelade sitt förhandsbesked. Bestämmelser får - med vissa begränsningar som dock torde sakna betydelse i målet - tillämpas redan från och med 1998 års taxering (se SFS 1998:328 och 1666).

I likhet med SRN finner RR att X AB definitivt avskilt sig från de till trusten överförda medlen och att ansvaret för den aktuella pensionsutfästelsen därvid flyttats över från X AB till trusten. Förutsättningar för tillämpning av nyssnämnda lagrum får därmed anses föreligga. Som SRN funnit har X AB således omedelbar rätt till avdrag med belopp motsvarande de till trusten överförda medlen.

Den anställdes inkomstbeskattning

För den anställdes vidkommande måste ställning tas till i vad mån den nya pensionsordningen utlöster inkomstbeskattning och vid vilken tidpunkt eventuell beskattning skall ske. Vid denna prövning är bl.a. följande bestämmelser i KL av intresse.

Till intäkt av tjänst hänförs enligt 32 § 1 mom. första stycket a avlöning, arvode och kostnadsersättning samt annan förmån som utgått för tjänsten. Denna allmänna bestämmelse preciseras i bl.a. punkt 3 tredje och fjärde styckena av anvisningarna till 32 §. I nämnda tredje stycke föreskrivs att som intäkt av tjänst skall tas upp bl. a. värdet av försäkringar o.d. som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning eller som den anställda annars åtnjutit på grund av anställningen. Arbetsgivarens kostnader för tryggnad av arbetstagarens pension genom avsättning eller pensionsförsäkring utgör enligt fjärde stycket dock inte skattepliktig intäkt för den anställda.

Till skattepliktig inkomst räknas inte belopp som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkring utgår på grund av kapitalförsäkring (19 § första stycket). Med kapitalförsäkring avses annan livförsäkring än pensionsförsäkring (punkt 1 artonde stycket av anvisningarna till 31 §). Ett villkor för att en försäkring skall anses som pensionsförsäkring är i princip att den

meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse.

I fråga om inkomst av tjänst gäller enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § KL som allmän regel att inkomsten skall anses ha åtnjutits under det år då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta är framför allt fallet då "inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner in natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta beroende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare".

Den förmån som tillkommer den anställde till följd av den nya pensionsordningen är enligt RR:s uppfattning i princip att hänföra till intäkt av tjänst. Därvid är emellertid - som SRN konstaterat - att märka att den försäkring som trusten avser att förvärva skattemässigt sett är en kapitalförsäkring. De belopp som betalas ut på grund av försäkringen utgör därför inte skattepliktig inkomst för den anställde.

Därmed återstår att beskatta den anställde antingen i anledning av X AB:s överföring av medel till trusten eller när trusten förvärvar den ifrågavarande kapitalförsäkringen. Vid denna bedömning bör beaktas att den anställde saknar möjlighet att förfoga över de medel som förts över till och förvaltas av trusten. En beskattning redan vid överföringstidpunkten skulle därför enligt RR:s mening strida mot bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL. Slutsatsen är att den anställde inte skall inkomstbeskattas på grund av själva överföringen.

Något hinder mot att beskatta den anställde i anslutning till trustens förvärv av kapitalförsäkringen kan inte anses föreligga. RR finner att den anställde vid denna tidpunkt som intäkt av tjänst skall ta upp ett belopp motsvarande den premie som trusten erlägger för försäkringen.

Den anställdes förmögenhetbeskattning

Den anställde äger inte de tillgångar som förvaltas av trusten. Enligt huvudregeln i 2 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, skall dessa tillgångar därför inte räknas in i den skattskyldiges skattepliktiga förmögenhet. I fråga om skyldighet att betala förmögenhetsskatt skall emellertid enligt 8 § första

stycket 5 SFL som ägare anses "den som i övrigt har rätt till avkastning av annans egendom och som skäligen bör betraktas som tillgångens ägare".

Vid prövningen av om sistnämnda lagrum är tillämpligt bör beaktas bl.a. att den anställdes förmåner enligt den nya pensionsordningen bortfaller om han skulle avlida under sin aktiva tid i X AB samt att värdet av den försäkring som trusten kan komma att teckna med den anställda som förmånstagare är oberoende av storleken av avkastningen på de av trusten förvaltade medlen. Mot denna bakgrund finner RR att den anställda vid förmögenhetstaxeringen inte skall anses som ägare till dessa medel.

Vid beräkning av den skattepliktiga förmögenheten skall - med i detta sammanhang betydelselösa undantag enligt 3 § första stycket 8 SFL som tillgång tas upp livförsäkring. Den anställda är emellertid inte ägare till försäkringen och har enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet inte heller någon förfoganderätt till denna (jfr 8 § första stycket 6 SFL). Han skall därför inte ta upp försäkringen som tillgång vid förmögenhetstaxeringen.

Avkastningsskatt

I enlighet med vad RR anfört beträffande förmögenhetstaxeringen kan den anställda inte anses som innehavare av den av trusten förvärvade kapitalförsäkringen. Den anställda är därför inte skattskyldig till avkastningsskatt enligt 2 § första stycket 7 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Kommentar:

RR har tidigare avvisat ärenden som gällt frågeställningar kring trustar. Avgörandet får därför ses som ett betydelsefullt steg framåt i rättsutvecklingen på detta område och kommer säkerligen att väcka nya frågor. Det kan nämnas att RR avvisade X AB:s och den anställdes talan i den del SRN i sitt förhandsbesked hade avvisat ansökningen.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 april 2000.*

RR:s dom den 13 april 2000, mål nr 7760-1999

Frågor om tillämpning av andelsbyteslagen

Inkomsttaxering taxeringsåren 2000-2003.

SRN:s fhb den 10 november 1999 har refererats i
rättsfallsprotokoll nr 39 1999.

*Sökanden har överklagat förhandsbeskedet såvitt avser
frågorna 1-5, 6b, 7b och 10.*

*RSV har i överklagande yrkat att förhandsbeskedet ska
fastställas vad gäller frågorna 1-7 och 10.*

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågorna i målet

Under år 1999 har vissa förändringar genomförts i (---)-
koncernen. Sökanden har som ägare av såväl A- som B-
aktier i det svenska bolaget AB X vid ett och samma
tillfälle bytt samtliga sina aktier mot andelar i AB Y. De
andelar i AB Y som erhållits vid bytet har varit av
samma slag och byteskursen har varit densamma för A-
och B-aktier. Enligt förutsättningarna för
förhandsbeskedet är villkoren för uppskov med
beskattning av realisationsvinst uppfyllda. De i målet
aktuella frågorna gäller den närmare tillämpningen av
reglerna om uppskov.

De frågor som aktualiseras i detta mål är om olika
uppskovsbelopp skall fastställas för andelar som erhållits
i utbyte mot A- respektive B-aktier i det fall att
realisationsvinsten på en A-aktie avviker från
realisationsvinsten på en B-aktie (fråga 1), om uppskov
kan yrkas endast för realisationsvinst hänförlig till
bortbytta A-aktier (såväl i det fallet att realisationsvinst
uppkommer även på B-aktierna som i det fallet att
realisationsförlust uppkommer på B-aktierna) och vilka
konsekvenser detta i så fall får för fördelningen av
uppskovsbelopp på de tillbytta andelarna (frågorna 2,3
och 7) samt om uppskov kan yrkas för realisationsvinst
hänförlig till endast hälften av de bortbytta A-aktierna
eller endast för hälften av realisationsvinsten hänförlig
till samtliga aktier och vilka konsekvenser detta i så fall

får för fördelningen av uppskovsbelopp (frågorna 4-6). Vidare gäller frågorna tillämpning av genomsnittsmetoden och turordningen för avyttring för det fall att uppskovsbeloppet inte skall fördelas på samtliga andelar som erhålls vid bytet (fråga 8). Slutligen gäller målet frågan vad som gäller om den skattskyldige efter att ha fått uppskov frivilligt väljer att ta upp en del av realisationsvinsten till beskattning (fråga 10).

Lagstiftningen

Vid 1990 års skattereform infördes i 27 § 4 mom. SIL den s.k. strukturregeln - bestämmelser som innebar att beskattningen uppsköts när aktier avyttras till ett bolag mot ersättning i form av aktier i det köpande bolaget (prop. 1989/90:110, bet. 1989/90:SkU30, SFS 1990:651). Den tekniska lösningen innebar att någon realisationsvinst inte ansågs uppkomma vid bytet (här och i det följande bortses från eventuell kontant ersättning) och att de nya aktierna i stället övertog de avyttrade aktiernas anskaffningsvärde. Inför Sveriges inträde i EG den 1 januari 1995 infördes lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG, IGOL (prop. 1994/95:52, bet. 1994/95:SkU10) såsom en implementering av fusionsdirektivet. Den tekniska lösningen för realisationsvinstbeskattningen vid aktiebyten i IGOL innebar att någon vinst på grund av bytet inte skulle anses hänföra sig till det år då avyttring skedde. I stället skulle som realisationsvinst det år då de vid bytet mottagna andelarna avyttrades anses såväl den då uppkomna vinsten som den vinst som uppkommit vid bytet. Strukturregeln var ursprungligen inte tillämplig i de fall som avsågs i IGOL men efter hand infördes en valrätt. Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1999 ersattes såväl strukturregeln som IGOL av UBA (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:SkU5). I UBA används samma teknik för uppskov som i IGOL. Fr.o.m. den 1 januari 2000 (med verkan fr.o.m. 2002 års taxering) finns bestämmelserna om andelsbyten i 49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL (prop. 1999/2000:2, bet. 1999/2000:SkU2). I samband med antagandet av IL ändrades på skatteutskottets initiativ UBA såvitt avsåg tillämpning av genomsnittsmetoden (SFS 1999:1302). Anledning saknas att på grund av införandet av IL och ändringen i UBA begränsa förhandsbeskedets giltighetstid.

Bestämmelserna i UBA innehåller, såvitt nu är av intresse, följande. Enligt 1 § första stycket kan den som avyttrar en aktie eller annan andel i ett företag till ett annat företag under vissa förutsättningar få uppskov med beskattningen av realisationsvinst. Bl.a. förutsätts att vederlag utgår i form av andelar i det köpande företaget (*mottagna andelar*) och eventuellt viss begränsad ersättning i pengar. Enligt 7 § första stycket skall ersättning i pengar tas upp till beskattning det år andelsbytet sker. Den del av den skattepliktiga realisationsvinsten som inte utgör ersättning i pengar skall enligt 8 § första stycket fördelas på de mottagna andelarna och belopp som belöper på en mottagen andel utgör *uppskovsbelopp*. Uppskovsbelopp skall enligt 8 § andra stycket tas upp till beskattning senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till annan eller andelen upphör att existera, om inte något annat följer av lagen.

EG-rätten

I fusionsdirektivet behandlas andelsbyten, såvitt nu är av intresse, i artikel 8. I denna artikel anges bl.a. följande. Vid utbyte av aktier eller andelar får tilldelningen av aktier eller andelar i det förvärvade bolaget till en delägare i de förvärvade bolaget i utbyte mot aktier eller andelar i det senare bolaget inte i sig leda till beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst hos denne delägare (punkt 1). Medlemsstaterna skall göra tillämpningen av punkt 1 beroende av att delägarna inte åsätter de mottagna aktierna eller andelarna ett skattemässigt värde som är högre än det som de utbytta värdepapperen hade omedelbart före utbytet (punkt 2 första stycket). Tillämpningen av punkt 1 skall inte hindra medlemsstaterna från att beskatta den vinst som uppstår vid 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 (punkt 2 andra stycket). I punkt 2 avses med uttrycket "skattemässigt värde" det belopp med utgångspunkt från vilket en eventuell vinst eller förlust beräknas vid beskattning av inkomst, vinst eller kapitalvinst för en delägare i bolaget (punkt 2 tredje stycket). Då en delägare enligt lagstiftningen i den medlemsstat där han är bosatt får begära skattemässig behandling som skiljer sig från den som anges i punkt 2, skall punkt 1 inte tillämpas på de värdepapper för vilka denna möjlighet utnyttjas (punkt 3).

Regeringens bedömning

Som nyss nämnts är syftet att UBA, liksom tidigare IGOL, skall utgöra en implementering av fusionsdirektivet. Enligt artikel 1 i direktivet skall varje medlemsstat tillämpa detta på bl.a. utbyte av aktier och andelar som berör bolag från två eller flera medlemsstater. Det i målet aktuella andelsbytet berör bolag från Sverige och Schweiz. Direktivet är således i och för sig inte tillämpligt.

Detta innebär dock inte att fusionsdirektivet saknar betydelse i målet. När, som i förevarande fall, en nationell lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsländer, måste en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet. Så långt möjligt skall alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet. Om direktivet ger upphov till tolkningsfrågor som det är nödvändigt att ta ställning till för att avgöra målet kan därför förhandsbesked behöva inhämtas även i situationer utanför direktivets tillämpningsområde (jfr EG-domstolens dom i mål C-28/95, Leur-Bloem, REG 1997 s. I-4161).

Enligt artikel 249 i EG-fördraget är ett direktiv med avseende på det resultat som skall uppnås bindande för medlemsstaterna men det överläts åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet.

Enligt direktivet skall uppskov med beskattningen vid andelsbyten göras beroende av att delägarna inte åsätter de mottagna aktierna eller andelarna ett skattemässigt värde som är högre än det som de utbytta värdepapperen hade omedelbart föret utbytet. Vid tillämpningen av UBA erhåller säljaren marknadsvärdet för avyttrade andelar som formellt anskaffningsvärde för mottagna andelar. Uppskovet tas tillbaka genom att beskattning av vinsten på avyttrade andelar utlöses när mottagna andelar säljs.

De tolkningsfrågor med avseende på tillämpningen av fusionsdirektivet och UBA som aktualiseras i detta mål hänför sig i princip inte till valet av metod för uppskovet utan till en rad tekniska frågor. Närmast gäller det om det sammanlagda uppskovsbeloppet vid byta av A- och

B-aktier mot andelar av enhetligt slag skall, vilket Skatterättsnämnden funnit och RSV hävdar, fördelas jämnt mellan samtliga tillbytt andelar eller om beloppet kan, vilken sökanden hävdar, fördelas fritt mellan andelarna och med rätt för sökanden att fortsättningsvis avgöra vilka av andelarna som skall anses först avyttrade.

Direktivet är i det aktuella hänseendet allmänt hållet och ger ingen egentlig ledning. Det finns därför anledning att först undersöka vad som vid andelsbyten kan anses följa av SIL och av UBA och av förarbetena till den senare lagen.

Av 27 § 1 och 2 mom. SIL följer att en realisationsvinstberäkning skall göras för varje avyttrad aktie. Uppkommer en realisationsförlust är denna avdragsgill enligt vanliga regler. Uppkommer en realisationsvinst kan den skattskyldige - om kraven vad gäller bl.a. högsta tillåtna kontantlikvid är uppfyllda - helt eller delvis skjuta upp beskattningen enligt reglerna i UBA. Uppskovsbelopp hänför sig enligt 8 § UBA till varje mottagen andel.

Att de tillbytt andelarna i Ab Y är av samma slag och sort innebär bl.a. att samtliga dessa andelar fortsättningsvis kommer att ha samma anskaffningsvärde, beräknat enligt genomsnittsmetoden i 27 § 2 mom. SIL. Det är mest förenligt med genomsnittsmetoden att varje andel har inte bara samma anskaffningsvärde utan också samma till andelen knutna uppskovsbelopp - ett syfte med genomsnittsmetoden är ju att man inte skall behöva individualisera de andelar som säljs i ett homogent andelsinnehav.

Att det varit avsett att mottagna andelar av samma slag och sort skall behandlas enhetligt framgår av den ursprungliga lydelsen av 15 § UBA (jfr prop. 1998/99:15 s. 279). Enligt den gäller generellt att mottagna andelar skall genomsnittsberäknas för sig och skilt från andra andelar. Med hänsyn till befarade tillämpningsproblem hos banker m.fl. har paragrafen ändrats (bet. 1999/2000:SKU2 s. 15, SFS 1999:1302). Kvar står emellertid att 15 § UBA också den lydelsen - med avseende på icke marknadsnoterade andelar - ställer "mottagna andelar" mot "andra andelar". Det förefaller osannolikt att tanken varit att en aktie som avyttrats i samband med ett byteserbjudande skulle kunna ge

upphov till mottagna andelar som fortsättningsvis skall hållas isär från andra samtidigt mottagna andelar.

Den ändring som genomförts i 15 § UBA leder till att man kan behöva skilja mellan olika aktier av samma slag och sort. I 14 § UBA finns turordningsregler för den situationen att en skattskyldig som genom ett andelsbyte förvärvar andelar i ett företag sedan tidigare har andelar i företaget (gamla andelar) eller vid ett senare tillfälle förvärvar ytterligare andelar i företaget (nya andelar). Regleringen innebär att vid en senare avyttring i första hand de gamla andelarna skall anses avyttrade, därefter de andelar som mottagits vid andelsbytet och sist de nya andelarna. Inte heller här finns något som antyder att det vid samtidigt byte av flera aktier skulle kunna uppkomma flera kategorier av mottagna andelar av samma slag och sort. Vad nu sagts gäller även om de utbytta aktierna - som sökandens fall - inte är av samma slag och sort.

I propositionen diskuteras vidare vad som skall gälla vid ett efterföljande andelsbyte enligt 18 § UBA (s. 193). Ett tänkt fall målas upp där tolv andelar i ett företag (A) byts ut mot 24 andelar i ett annat företag (B) och där det till fyra av de tolv andelarna är knutna uppskovsbelopp från ett tidigare andelsbyte medan så inte är fallet beträffande återstående åtta andelar eftersom dessa förvärvats på vanligt sätt, tre före och fem efter bytet.

En möjlighet är att man anser att de uppskovsbelopp som är knutna till de 4 mottagna aktierna i A övergår på $((4/12)24=)8$ av de mottagna andelarna i B.---Detta kräver en turordningsregel.

I motsats till vad som var fallet med andelarna i A är en samordning baserad på förvärvstidpunkter inte möjlig, eftersom andelarna i B förvärvats samtidigt. Frågan skulle kunna lösas så att såvitt avser de ursprungliga uppskovsbeloppen $((3/12)24=)6$ av andelarna i B anses som gamla andelar, 8 som mottagna andelar och 10 som nya andelar. Vid avyttring av andelarna skulle den turordning som föreslagits tillämpas i enlighet härmed.

En lösning enligt det anförda medför emellertid att det kan bli komplicerat att hålla reda på de olika uppskovsbeloppen. Utredningen förordar därför en annan lösning. Denna innebär att de uppskovsbelopp som är knutna till de fyra ursprungligen förvärvade

andelarna övergår på samtliga 24 andelar som tas emot vid det nya andelsbytet. Med denna metod kommer uppskovsbeloppen för samtliga andelar i ett företag alltid att vara lika. Regeringen delar utredningens bedömning.

Även detta uttalande ger stöd för att, i avsaknad av turordningsregler, som allmän princip bör gälla att samtliga tillbytta andelar av samma slag och sort behandlas enhetligt, inte bara såvitt avser bestämningen av anskaffningsvärde utan också såvitt avser uppskovsbelopp (se första meningen i andra stycket av citatet). Det kan tilläggas att en ordning av det slag som sökanden och Skatterättsnämndens minoritet förordar i många fall skulle leda till oöverstigligena tillämpningsproblem.

Enligt Regeringsrättens mening föranleder vad nu sagts slutsatsen att det sammanlagda uppskovsbelopp som hänför sig till tillbytta (mottagna) andelar av samma slag och sort skall fördelas med lika belopp på andelarna.

Av principen att det sammanlagda uppskovsbeloppet skall fördelas lika på mottagna andelar av samma slag och sort följer också att samma reducering av det till varje andel hänförliga uppskovsbeloppet skall göras om den skattskyldige utnyttjar möjligheten till partiell avskattning.

Den här redovisade tolkningen har utgått från regelsystemen i SIL och UBA men står enligt Regeringsrättens mening i överensstämmelse med fusionsdirektivets syfte. De tekniska frågor om uppskovsreglernas närmare tillämpning på nationell nivå, vilka för övrigt har samband med utformningen av de allmänna reglerna för beskattning av aktievinster, kan inte besvaras genom en tolkning av direktivet. Det saknas därför anledning att begära förhandsavgörande från EG-domstolen.

Sammantaget finner Regeringsrätten att förhandsbeskedet skall fastställas i de delar det överklagats".

Två regeringsråd var skiljaktiga i fråga om motiveringen och angav följande:

"Vi anser att skälen för Regeringsrättens avgörande efter de fyra första styckena under rubriken Regeringsrättens

bedömning bort ha följande lydelse.

De tolkningsfrågor med avseende på tillämpningen av fusionsdirektivet och UBA som aktualiseras i detta mål hänför sig i princip inte till valet av metod för uppskovet utan till en rad tekniska frågor. Sökandens huvudsakliga inställning är att utbytet av varje aktie eller i vart fall varje aktieslag skall behandlas för sig beträffande såväl frågan om uppskov skall beviljas som uppskovsbelopp medan RSV:s inställning närmast innebär att andelsbytet skall ses som en enhet. Den tolkning sökanden förespråkar leder till att skilda uppskovsbelopp kan vara knutna till de tillbytta andelarna och att uppskovsbelopp kan vara knutet till vissa av dessa andelar men inte till andra. Vidare aktualiseras frågan om sökanden vid en avyttring av en del av de tillbytta andelarna har rätt att bestämma vilka av dessa andelar som skall anses avyttrade.

Varken direktivet eller UBA innehåller några bestämmelser som ger en mer preciserad vägledning för bedömningen av de i målet aktuella frågorna och de har inte heller närmare berörts i förarbetena till UBA. Tolkningen får därför göras med utgångspunkt i direktivets och UBA:s allmänna uppbyggnad och syfte och med beaktande av de olika situationer där frågorna kan uppkomma.

Ordalydelsen i 1 § UBA leder närmast till uppfattningen att ett separat andelsbyte föreligger för varje avyttrad andel. I förarbetena (prop. 1998/99:15 s. 275) anges följande. "Definitionen av andelsbyte ansluter till definitionen av internationellt andelsbyte i 6 § IGOL. I motsats till definitionen i IGOL avser dock definitionen i den aktuella paragrafen varje avyttrad andel för sig. Av enkelhetsskäl har definitionen språkligt utformats för fallet att vederlaget för avyttrad andel utgörs av flera hela andelar i det köpande företaget (jämte eventuell kontant ersättning). Definitionen skall emellertid förstås så att den omfattar även fallen att ersättningen består av en enda andel i det köpande företaget eller av en bråkdel av en andel som kan vara större eller mindre än ett. Således omfattas t.ex. fallet att tre andelar i det köpande företaget erhålls som vederlag för två avyttrade andelar." Det finns emellertid inte något uttalande om att det ändrade uttryckssättet skulle innebära en materiell ändring i något avseende.

Viss ledning när det gäller frågan om vid tillämpningen

av UBA ett andelsbyte skall ses som en enhet eller utbytet av varje aktie behandlas för sig kan vidare hämtas från förarbetsuttalanden rörande bedömningen av den kontanta ersättningens storlek och om hur avyttringen av mottagna andelar reglerats.

Vad gäller bedömningen om gränsen för kontant ersättning har överskridits uttalas i förarbetena (a. prop. s. 185). "Enligt den nuvarande strukturen finns det inte något som hindrar att vissa aktieägare erbjuds ett vederlag som enbart utgörs av kontanter och andra aktieägare får vederlag i form av nyemitterade andelar och därmed uppskov med beskattningen. Däremot gäller begränsningen av kontantvederlaget samtliga de andelar som ägaren säljer vid ett försäljningstillfälle. Förslaget innebär ingen ändring på dessa punkter." Avsikten har således varit att hela avyttringen skall ses som en enhet vid bedömningen av den kontanta ersättningens storlek.

I fråga om återföringen av uppskovet gäller, som angetts ovan, att uppskopsbeloppet tas upp till beskattning bl.a. då äganderätten till en mottagen andel övergår till någon annan. För det fall den skattskyldige äger andra andelar i det köpande bolaget än de mottagna andelarna finns i 14 § UBA bestämmelser som reglerar i vilken turordning andelar i det köpande företaget skall anses avyttrade. I paragrafen skiljs mellan andelar som säljaren ägde vid tiden för andelsbytet (gamla andelar), de mottagna andelarna och andelar som han förvärvar efter andelsbytet (nya andelar).

I 18 § UBA regleras det fallet att de mottagna andelarna avyttras genom ett nytt andelsbyte. Uppskopsbeloppet skall då, om den skattskyldige yrkar det, övergå till de genom det senare bytet mottagna andelarna i stället för att tas upp till beskattning. Om den skattskyldige då avyttrar såväl mottagna andelar som andra andelar i det tidigare köpande företaget skall uppskopsbeloppet fördelas på samtliga mottagna andelar. I författningskommentaren till detta lagrum sägs följande (a. prop. s. 193).

Möjligheten att föra vidare uppskopsbelopp genom transaktioner i flera led aktualiserar en fråga om tekniken för detta.

Antag att en skattskyldig, F, viss tid efter det att han deltagit i ett andelsbyte har andelar i företaget A enligt

följande:

1. gamla andelar: 3 stycken,
2. mottagna andelar: 4 stycken,
3. nya andelar: 5 stycken.

Vid ett nytt andelsbyte säljer F sina 12 andelar i A och erhåller i vederlag 24 andelar i företaget B.

En möjlighet är att man anser att de uppskovsbelopp som är knutna till de 4 mottagna andelarna i A övergår på $((4/12)*24=)8$ av de mottagna andelarna i B (till samtliga andelar i B är knutna uppskovsbelopp på grund av det nya andelsbytet). Detta kräver en turordningsregel.

I motsats till vad som var fallet med andelarna i A är en turordning baserad på förvärvstidpunkter inte möjlig, eftersom andelarna i B förvärvats samtidigt. Frågan skulle kunna lösas så att såvitt avser de ursprungliga uppskovsbeloppen $((3/12)*24=)6$ av andelarna i B anses som gamla andelar, 8 som mottagna andelar och 10 som nya andelar. Vid avyttring av andelarna skulle den turordning som föreslagits tillämpas i enlighet härmed.

En lösning enligt det anförda medför emellertid att det kan bli komplicerat att hålla reda på de olika uppskovsbeloppen. Utredningen förordar därför en annan lösning. Denna innebär att de uppskovsbelopp som är knutna till de fyra ursprungligen förvärvade andelarna övergår på samtliga 24 andelar som tas emot vid det nya andelsbytet. Med denna metod kommer uppskovsbeloppen för samtliga mottagna andelar i ett företag alltid att vara lika. Regeringen delar utredningens bedömning.

Slutligen kan nämnas det fallet att exempelvis tre andelar i det köpande företaget erhålls för två avyttrade andelar. I författningskommentaren uttalas (a. prop. s. 278) att i det fallet kommer uppskovsbeloppet för en mottagen andel att utgöras av två tredjedelar av det eller de belopp avseende varje avyttrad andel som skall fördelas.

Även dessa uttalanden ger stöd för att som en allmän princip bör gälla att andelsbytet skall behandlas som en enhet.

Det bör vidare framhållas att en tolkning som innebär att realisationsvinsten på varje särskild avyttrad andel skulle "öronmärkas" och behandlas för sig skulle medföra närmast oöverstigligen hanterings svårigheter. Eftersom varje mottagen andel som framgått ovan skulle kunna vara bärare av delar av uppskovsbelopp från flera avyttrade andelar skulle det krävas att det på något sätt kunde bestämmas just från vilka andelar detta härrörde, om uppskovsbeloppet från vissa andelar sedan skulle kunna återföras för sig. Även vid benefika förvärv, där uppskovsbeloppet enligt 22 § UBA kan övergå till en ny ägare, skulle tillämpningsproblem och praktiska problem kunna uppkomma.

Enligt Regeringsrättens mening föranleder bestämmelsernas uppbyggnad och vad som uttalats i förarbetena, med beaktande även av de praktiska svårigheter som en annan tolkning skulle medföra, till slutsatsen att avsikten med bestämmelserna är att en gemensam behandling skall ske av den avyttring som sker i ett sammanhang och att uppskovsbeloppet skall fördelas lika på alla de andelar i det köpande bolaget som erhålls vid bytet. I vart fall gäller detta när avyttringen avser andelar av samma slag och sort. När avyttringen - som i förevarande mål - gäller andelar av olika slag och sort, måste i vissa hänseenden en separat bedömning ske.

När avyttring i utbyte mot nya andelar samtidigt sker av A- och B-aktier skall, eftersom andelarna inte är av samma slag och sort, realisationsvinstberäkningen ske helt separat för varje slag för sig. Även förutsättningarna för uppskov bör då bedömas separat. Om realisationsvinst uppkommer endast på det ena slaget av andelar och realisationsförlust på det andra kan detta då inte anses hindra att uppskov medges för den uppkomna vinsten samtidigt som avdrag medges för förlusten.

En grundläggande fråga i målet är hur uppskovsbeloppet skall fördelas när vinst uppkommer endast på det ena slaget av andelar eller vinsten på de olika slagen av andelar är av olika storlek samtidigt som de mottagna andelarna är av samma slag och sort.

Som nämnts i det föregående får systemet i UBA anses innebära att de mottagna andelarna skall utgöra en enda kategori. Detta innebär att det totala uppskovsbeloppet skall fördelas lika på samtliga mottagna andelar. Det kan

påpekas att oavsett vilken metod som väljs kommer beskattningen av vinster som uppstår vid senare överlåtelser av mottagna andelar sammantaget att bli densamma. Hur resultatet blir vid en delavyttring skulle, om de mottagna andelarna anses tillhör två skilda kategorier, bero på i vilken ordning de olika slagen av andelar skulle anses avyttrade. Om en delavyttring skulle anses omfatta lika stor andel av båda slagen av aktier blir beskattningsresultatet detsamma som följer av att uppskovsbeloppet fördelas lika på de mottagna andelarna. Det kan också nämnas att den nu redovisade tolkningen ger samma beskattningsresultat som skulle följa av den metod för uppskov som ligger närmast fusionsdirektivets ordalydelse i förening med genomsnittsmetoden.

Det står sökanden fritt att begära uppskov endast för en del av den uppkomna realisationsvinster. Med hänsyn till det förut anförda får emellertid uppskovet i sådant fall anses avse en beloppsmässig del av sammanlagda realisationsvinster och denna del skall fördelas lika på de mottagna andelarna. Sökanden har också rätt att i förtid ta upp uppskovsbelopp till beskattning. På motsvarande sätt skall detta då anses avse en beloppsmässig andel av det totala uppskovsbeloppet och återstående belopp hänföra sig med lika delar till de vid andelsbytet erhållna andelarna.

Den nu redovisade tolkningen bygger på UBA men får anses stå i överensstämmelse med fusionsdirektivets syfte. De tekniska frågor om uppskavsreglernas närmare tillämpning i det nationella systemet för beskattning av realisationsvinster som målet rör kan inte besvaras genom en tolkning av direktivet. Det saknas därför anledning att begära förhandsavgörande från EG-domstolen.

Sammantaget finner Regeringsrätten att förhandsbeskedet skall fastställas i de delar det överklagats."

Område: Kammarrätten

**KR:s i Jönköping dom den 29 september 1997, målnr
2973-1996**

Ersättningslagen - ett eller flera ärenden?

Skattemyndigheten vägrade, i ett grundläggande beslut om årlig taxering den 1 november 1994, ett bolag avdrag för en realisationsförlust. I ett omprövningsbeslut den 21 juni 1995 vidhöll skattemyndigheten sitt beslut att inte medge avdrag för förlusten. I ett omprövningsbeslut den 6 februari 1996 medgav myndigheten, med ändring av sitt tidigare beslut, bolaget avdrag för den aktuella förlusten.

I en skrivelse som kom in till skattemyndigheten den 11 juli 1995 begärde bolaget ersättning för sina kostnader i nämnda ärenden hos skattemyndigheten. I en skrivelse som kom in till myndigheten den 29 september 1995 specificerade bolaget, på begäran av skattemyndigheten, sina kostnader. I en skrivelse som kom in till myndigheten den 29 januari 1996 begärde bolaget ersättning med ytterligare belopp. Skattemyndigheten beslutade den 6 februari 1996 att inte medge bolaget kostnadsersättning.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten län. Länsrätten biföll delvis bolagets ersättningsyrkande.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten och yrkade att bolaget inte skulle medges ersättning för de kostnader som hänförde sig till de första två besluten. Som grund för sin talan anförde myndigheten att eftersom fråga måste anses vara om tre ärenden hade bolagets anspråk rörande de första två besluten kommit in för sent och denna försening hade inte visats bero på något ursäktlig misstag.

Kammarrätten, som avslog överklagandet, anförde bl.a. följande:

"Frågan om bolagets rätt till avdrag för ifrågavarande realisationsförlust har varit föremål för skattemyndighetens prövning i grundbeslutet den 1 november och i de två omprövningsbesluten den 21 juni

1995 och den 6 februari 1996. Under denna tid har en fortlöpande diskussion förts mellan bolaget och skattemyndigheten som lett till att avdraget till sist beviljades genom omprövningsbeslutet den 6 februari 1996. Det har sålunda varit en sammanhängande handläggning hos skattemyndigheten."

Kommentar:

Domen har överklagats till Regeringsrätten av RSV. Pt meddelades den 22 mars 2000 (mål nr 6189-1997), jfr rättsfallsprotokoll 13/00.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 april 2000.

KR:s i Jönköping dom den 9 november 1999 målnr 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 (jfr rättsfallsprotokoll 40/99) har överklagats av RSV. Regeringsrätten meddelade den 11 april 2000 (mål nr 7753-1999) prövningstillstånd.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 april 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 11 april 2000 i målnr 2631-1998

Vinstbolagsbestämmelserna. Lagen mot skatteflykt.

Inkomsttaxering 1989

GL redovisade vid 1989 års taxering skattepliktig reavinst vid avyttring av aktierna i AB N:s Ur med 40 procent av vinsten. Taxeringsnämnden följde deklARATIONEN, men skattemyndigheten anförde besvär hos länsrätten och yrkade att GL skulle beskattas för hela försäljningslikviden som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet med stöd av bestämmelserna i dåvarande 35 § 3 mom. sjunde stycket KL, de s.k. vinstbolagsbestämmelserna.

AB N:s Ur, som hade kalenderår som räkenskapsår, sålde i december 1988 inkråmet i rörelsen till ett av GL nybildat bolag. Kvar i AB N:s Ur fanns ett parti guld som var nedskrivet med 50 % (exklusive avdrag för inkurans). Inkråmsöverlåtelsen skedde till lagrets redovisade bruttovärde (anskaffningsvärde minus inkurans) och inte dess nettovärde (anskaffningsvärde med avdrag för inkurans och nedskrivet belopp), varvid det uppstod en skattepliktig vinst. Denna neutraliserades i bolaget genom ytterligare nedskrivning med stöd av supplementärregel II av dels det kvarvarande guldlagret och dels av ett i samband med inkråmsöverlåtelsen införskaffat lagerbevis om guld. Med andra ord ökades lagerreserven med ett belopp motsvarande vinsten vid inkråmsöverlåtelsen. Dessutom uppstod i bolaget en smärre vinst vid avyttring av värdepapper. Den 18 januari 1989 avyttrades aktierna i bolaget och ett par dagar senare försålles lagerbeviset om guld till i huvudsak anskaffningskostnad minus provision. Behjälplig vid denna transaktion var GL.

Skattemyndigheten yrkade att vinstbolagsbestämmelserna skulle tillämpas. Därvid anförde myndigheten att lagerbeviset inte skulle beaktas vid bedömningen av om "större delen av tillgångarna överlåtits" före aktieavyttringen. Om lagerbeviset beaktades hade inte större delen av tillgångarna avyttrats, varvid vinstbolagsbestämmelserna inte hade

varit tillämpliga. Som grund anfördes i första hand att fråga var om förvärv av avdragshandling och att lagerbeviset därför med stöd av genomsyn inte skulle beaktas. I andra hand anfördes att lagerbevis inte utgjorde "reell tillgång" i den mening som avsågs i bestämmelserna. I sista hand hävdade myndigheten att lagen mot skatteflykt var tillämplig på "instoppet" av lagerbeviset, då syftet varit att kringgå vinstbolagsbestämmelserna.

Skattemyndigheten anförde vidare att lagerreserv bör omfattas av begreppet obeskattade vinstmedel i den aktuella bestämmelsens mening och detta oavsett att avyttringen av aktierna ägt rum efter utgången av räkenskapsåret som var lika med kalenderår.

Länsrätten biföll skattemyndighetens talan och fann att förvärvet av lagerbeviset skett i syfte att undgå tillämpningen av vinstbolagsbestämmelserna och domstolen tillämpade därvid lagen mot skatteflykt.

GL överklagade och anförde bl.a. att eftersom aktieöverlåtelsen ägde rum efter räkenskapsårets utgång så kan inte nedskrivet belopp i form av lagerreserv anses utgöra obeskattade vinstmedel. Dessa måste i stället anses som beskattade. GL åberopade härvid bl.a. vad skatteutskottet anförde i samband med införandet av vinstbolagsbestämmelserna (SkU 1972: 31 s 4) samt utgången i RÅ 1990 ref. 33. Vad gäller skatteflyktslagens tillämpning anförde GL att om man inte skulle beakta lagerbeviset så skulle den nedskrivning som skett av lagerbeviset inte heller beaktas, dvs. att den vinst som eliminerades genom denna nedskrivning skulle inte heller beaktas när det gällde att ta ställning till rekvisitet att det till följd av inkrämsöverlåtelsen vid aktieöverlåtelsen skulle ha uppkommit obeskattade vinstmedel.

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

"I likhet med länsrätten finner kammarrätten att förvärvet av guld enligt lagerbevis inte kan fränkännas civilrättslig giltighet och att det inte finns skäl att betrakta lagerbevisen som enbart avdragshandlingar och förfarandet som en skenrättshandling. Vidare anser kammarrätten att lagerbevisen måste anses utgöra reella tillgångar. Frågan i målet är därför om man med stöd av 2 och 3 §§ lagen mot skatteflykt kan bortse från

bolagets förvärv av lagerbevis.

Rättshandlingen och skatteförmånen

I förarbetena till förslag till lag om ändring i skatteflyktslagen (prop. 1982/83:84 s. 17) anförs beträffande kriteriet att skatteförmånen skall tillkomma den skattskyldige själv att det inte är något krav att förmånen skall ha uppkommit genom den skattskyldiges rättshandling ensam. Det är tillräckligt att skatteförmånen uppkommit genom rättshandlingen tillsammans med annan rättshandling i vilken den skattskyldige indirekt medverkat. Det anses vidare tillräckligt att rättshandlingen för en utomstående betraktare framstår som en enhet.

De i målet aktuella rättshandlingarna att sälja ut inkråm och förvärva lagerbevis har företagits av bolaget och därigenom indirekt av GL som ägare av bolaget. Försäljningen av aktierna är en rättshandling som företagits direkt av GL. Kammarrätten finner att de företagna rättshandlingarna är att betrakta som en enhet.

Vidare finner kammarrätten att förvärvet av lagerbevis medfört en inte oväsentlig skatteförmån genom att förvärvet inneburit att aktieavyttringen inte kommit att omfattas av den strängare realisationsvinstbeskattningen som en tillämpning av vinstbolagsregeln i annat fall skulle ha medfört.

Huvudsakliga skälet

I prop. 1982/83:84 (s. 18 och 21) anförs att en lämplig avgränsning uppnås om man som villkor för tillämpningen av klausulen föreskriver att skatteförmånen kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Det innebär att tillämpningsområdet i princip begränsas till förfaranden som till den helt övervägande delen betingats av möjligheten att uppnå en skatteförmån. Det avgörande blir inte vad den skattskyldige innerst inne avsett utan vad som vid en objektiv bedömning av samtliga omständigheter som framkommit i ärendet framstår som det huvudsakliga skälet för förfarandet. För att klausulen skall kunna tillämpas krävs det att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att transaktionen i övrigt framstår som mer eller mindre meningslös.

Av handlingarna i målet framgår att bolaget cirka tre veckor före aktieavyttringen förvärvat ifrågavarande lagerbevis. Delbetalning skedde genom att bolaget köpte USD-kontrakt hos RM Råvarumäklarna AB för 517 400 kr. Resterande del, 2 069 930 kr, bokfördes som leverantörsskulder. Dagen efter aktieöverlåtelsen såldes lagerbevisen till två för GL okända köpare till i stort sett samma pris som de köpts för.

Kammarrätten finner att GL inte har gjort sannolikt att bolaget haft andra skäl för förvärvet av lagerbevisen än att huvudsakligen bereda bolagets ägare en skatteförmån genom att undgå den beskattning som vinstbolagsbestämmelsen skulle ha medfört. I stället framstår det vid en objektiv bedömning att skatteförmånen varit det huvudsakliga skälet till förfarandet.

Lag stiftningens grunder

Syftet med vinstbolagsregeln var att införa en stoppregel som innebär att den skattskyldige som genom en aktieöverlåtelse överflyttat rörelsetillgångar så att vinstmedel framträtt inte borde få en väsentligt lägre skattebelastning än om vinstmedlen i bolaget redovisats till beskattning.

Förfarandet att förvärva lagerbevis och föra in dem i bolaget före det att aktierna avyttrades avviker från den typiska vinstbolagstransaktionen endast på det sättet att ägaren låtit bolaget förvärva en tillgångsmassa för att undvika att större delen av bolagets tillgångar skall betraktas som överlåtna före avyttringen.

I prop. 1982/83:84 (s. 22) framhåller departementschefen att hans exemplifiering av situationer som kan komma att omfattas av skatteflyktslagen inte är uttömmande och att lagen även skall kunna tillämpas på andra områden. Av RÅ 1989 ref. 83 framgår att skatteflyktslagen är tillämplig vid försök att kringgå stoppregler.

Mot bakgrund av samtliga omständigheter i målet finner kammarrätten att det skulle vara oförenligt med vinstbolagsregelns syfte att taxera bolaget med beaktande av förvärvet av lagerbevisen.

Kammarrätten finner således att lagen om skatteflykt är

tillämplig på det i målet aktuella förfarandet. GL:s taxeringar skall därmed bestämmas som om bolaget inte hade förvärvat lagerbevisen.

Genom att bolaget överlätit sitt varulager till bokfört värde har en vinst uppkommit. Denna vinst eliminerades vid bokslutet genom nedskrivning av dels befintligt guldager om 8,8 kg, dels införskaffade lagerbevis. Till följd av dessa åtgärder kom beskattningen av vinsten att skjutas upp till senare beskattningsår och vinsten kvarstod således obeskattad vid försäljningen av aktierna. I bolaget finns härutöver obeskattade vinstmedel i form av en realisationsvinst om 10 300 kr som var hänförlig till överlåtelse av värdepapper. De obeskattade vinstmedel som fanns i bolaget vid aktieavyttringen uppkom till följd av överlåtelsen av större delen av bolagets tillgångar. Förutsättningarna för tillämpning av vinstbolagsbestämmelsen i 35 § 3 mom. sjunde stycket kommunalskattelagen är därmed uppfyllda ifråga om GL:s avyttring av aktierna i N. Överklagande skall således avslås."

Kommentar:

Såväl länsrätten som kammarrätten fann att man inte med genomsyn kunde underkänna förvärvet av lagerbeviset. Vidare fann domstolarna att lagerbeviset utgjorde sådan reell tillgång som avses med bestämmelserna. Däremot kom såväl länsrätten som kammarrätten fram till att "instopp" av lagerbevis för att erhålla en avskrivningsbar tillgång i syfte att eliminera tillämpningen av vinstbolagsbestämmelserna kan underkännas med stöd av lagen mot skatteflykt i dess vid 1989 års taxering gällande lydelse. Att lagen mot skatteflykt kan tillämpas vid kringgående av stoppregler slogs fast redan i RÅ 1989 ref. 83. Domstolarna konstaterade vidare att en tillämpning av skatteflyktslagen inte krävde att den skattskyldige ensam ska ha vidtagit de aktuella rättshandlingarna (jfr prop. 1982/83:84 s. 17) och att bedömningen av det huvudsakliga skälet till förfarandet ska ske utifrån en objektiv och inte subjektiv bedömning (jfr nämnda prop. s. 18 och 21). Vid tillämpningen av skatteflyktslagen ska man bortse från den avdragsgrundande rättshandlingen, varvid det föreligger i motsvarande grad en obeskattad vinst till följd av inkråmsöverlåtelsen. Kammarrätten i Stockholm har i dom den 22 september 1995 i mål nr 11637-1993 tillämpat lagen mot skatteflykt i ett likartat fall där man i lagt in leasinginventarier i syfte att göra nedskrivning för att eliminera uppkommen vinst vid inkråmsöverlåtelse.

I förevarande fall var det, till skillnad mot KRNS:s dom 1995, fråga om att bolaget hade kalenderår som räkenskapsår och att aktieavyttringen ägde rum året efter inkråmsöverlåtelsen. Detta medförde ingen annan bedömning (jfr i sammanhanget även RÅ 1993 ref. 49 och RÅ 1998 not. 90). Man fann alltså att lagernedskrivningen gjord inkråmsöverlåtelseåret och motsvarande den vinst som uppkommit till följd av inkråmsöverlåtelsen var att betrakta som sådan obeskattad vinst som avsågs med vinstbolagsbestämmelserna vid tidpunkten för aktieavyttringen vid det efterföljande räkenskapsåret (kalenderåret).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 april 2000.*

**KR:s i Göteborg dom den 30 december 1999 i målnr
2365-1998 (I) KR:s i Sundsvall dom den 31 mars 2000 i
målnr 2861-1998 (II)**

**Verklig förlust. Avyttring av fordran grundad på villkorat
aktieägartillskott (I) Finansiellt instrument. Avdrag för
villkorat aktieägartillskott i samband med konkurs (II)**

*Inkomsttaxering 1990 (I)
Inkomsttaxering 1994 (II)*

I fall (I) var det fråga om Allan H som ägde aktier i AB E och som till bolaget den 8 november 1989 lämnade ett villkorat aktieägartillskott i form av en revers med ett belopp om drygt 760 000 kr. Enligt reversen ska bolaget återbetala beloppet så snart det får möjlighet därtill. Som mottagare av tillskottet för AB E:s räkning stod Lars O. Den 19 november 1989 avyttrade Allan H rätten till återbetalning till Lars O för 1 000 kr. Allan H yrkade avdrag för reaförlust enligt då gällande regler i 35 § 4 mom. KL.

Taxeringsnämnden vägrade yrkat avdrag och länsrätten avslog Allan H:s överklagande. Allan H överklagade till kammarrätten.

Kammarrätten, som avslog överklagandet, anförde följande.

"Länsrätten har avslagit Allan H:s överklagande på den grunden att det inte är fråga om försäljning av annan lös egendom som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång.

Kammarrätten finner att återbetalning av villkorat aktieägartillskott i skatterättsligt hänseende enligt praxis skall behandlas som om fråga vore om återbetalning av lån, om inte särskilda omständigheter föranleder annat. Några särskilda omständigheter som föranleder att en återbetalning av nu ifrågavarande kapitalbelopp om 763 026 kr skall behandlas på annat sätt än som återbetalning av lån har inte framkommit i målet. En konsekvens härav är att rätten till återbetalning skall behandlas som en fordran. Av praxis följer att denna fordran skall anses förvärvad genom ett med köp eller byte jämförligt fång.

Vad därefter gäller frågan om realisationsförlusten är verklig och definitiv framhåller departementschefen i förarbetsuttalanden (prop. 1989/90: 110 s. 395) angående begreppet verklig förlust "det angelägna i att det sker en realistisk värdering av intäkter och kostnader vid kapitalbeskattningen, bl.a. för att förhindra att det tillskapas fiktiva reaförluster. När försäljningsintäkten resp. de avdragsgilla kostnaderna bestäms skall varje form av vederlag som erhållits vid försäljningen resp. lämnats vid förvärvet beaktas". I rättspraxis (jfr RÅ 80: 1:57) har det slagits fast att det är den överlåtna egendomens marknadsvärde som skall beaktas vid realisationsvinstberäkning.

Allan H har den 8 november 1989 lämnat ett villkorat aktieägartillskott om 763 026 kr till AB E. Enligt reversen skall bolaget återbetala beloppet så snart det får möjlighet därtill. Som mottagare av tillskottet för bolagets räkning står Lars O. Allan H har den 19 november 1989 sålt reversen till samme Lars O för 1 000 kr. Med hänsyn till den stora värdenedgången, den korta tid som förflutit mellan det att Allan H lämnade aktieägartillskottet och han sålde rätten till återbetalning samt till omständigheterna i övrigt finner kammarrätten att den i målet aktuella realisationsförlusten får anses vara fiktiv och att någon avdragsgill realisationsförlust därmed inte föreligger."

I fall (II) var det Bengt G som hade lämnat villkorade aktieägartillskott till sitt bolag. Bolaget försattes i konkurs och Bengt G yrkade avdrag med 70 procent av förlusten på tillskottet.

Varken skattemyndigheten eller läns- respektive kammarrätt medgav avdrag.

Kammarrätten anförde följande.

"Enligt 3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) i dess lydelse vid 1994 års taxering får avdrag göras för realisationsförlust bl.a. vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar. Med avyttring jämföras enligt 24 § 2 mom. SIL det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag eller den ekonomiska förening som givit ut instrumentet upplöses genom bl.a. konkurs.

I skattelagstiftningen finns inte någon definition av begreppet finansiellt instrument. I förarbetena till SIL i den lydelse som aktualiseras i målet (prop. 1989/90:110 s. 722) anges att med finansiella instrument avses "alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden". I förarbetena till ändringen i 24 § 4 mom. SIL (prop. 1990/91:54 s. 312) anföras vidare bl.a. följande. "Momentets fjärde stycke förtydligas så att det framgår att stycket endast tar sikte på terminsavtal som utgör finansiella instrument. Innebörden av förtydligandet är att särregleringen i fråga om skattskyldighetens inträde endast tillämpas på sådana terminer som är avsedda att omsättas på kapitalmarknaden."

Kammarrätten gör följande bedömning.

I målet är fråga om den fordran Bengt G har på bolaget genom att de villkorliga aktieägartillskotten blivit värdelösa genom bolagets konkurs är att jämföras med sådana finansiella instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL.

Ett villkorligt aktieägartillskott lämnas mot krav på återbetalning. För att återbetalning skall ske krävs dock att erforderliga vinstmedel finns i bolaget. Därutöver krävs att beslut om återbetalning av aktieägartillskottet fattas av bolagsstämman. Innan beslut om att återbetala tillskottet fattats kan den som kräver återbetalning inte påverka om och när återbetalning eventuellt kan ske. En

återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott är således förenad med betydande osäkerhetsmoment. Mot bakgrund härav kan en fordran som ett villkorligt aktieägartillskott ger upphov till varken anses vara avsedd för allmän omsättning på kapitalmarknaden eller av sådan beskaffenhet att den torde bli föremål för sådan handel. De villkorliga aktieägartillskotten kan följaktligen inte anses utgöra finansiella instrument. Bengt G är i enlighet härmed inte berättigad till ytterligare avdrag för realisationsförlust. Överklagandet skall därför avslås."

Kommentar:

I dessa två domar behandlas två olika situationer avseende förlust på villkorade aktieägartillskott, avyttringsfallet respektive konkursfallet. I det första fallet, som gäller tiden före skattereformen, aktualiserades inte frågan om ett villkorat tillskott kan utgöra ett finansiellt instrument eftersom begreppet vid denna tid ännu inte var infört i skattelagstiftningen. I det andra fallet, som gäller konkurs och taxering för inkomståret 1993, prövades däremot frågan om villkorat aktieägartillskott ska anses utgöra ett finansiellt instrument.

I det första fallet, som alltså avser en regelrätt avyttring, fann Kammarrätten i Göteborg att en fordran på återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott i skattemässigt hänseende ska behandlas som en fordran, även för tid innan beslut om återbetalning fattats av bolagsstämman. Däremot måste, enligt kammarrätten, en förlust till följd av en avyttring av fordran om återbetalning vara verklig för att avdrag ska kunna medges. Med hänsyn till den kraftiga värdenedgång som skett och den korta tid som förflutit mellan tillskott och avyttring fann man att förlusten var fiktiv. Detta resonemang överrensstämmer bl.a. med vad Kammarrätten i Göteborg kommit fram till vid behandlingen av avdrag till följd av regressfordringar på egna bolag med anledning av infriad borgen. Jfr även dom av Kammarrätten i Stockholm den 15 april, mål nr 1933-1995, rättsfallsprotokoll nr 17/99. Kravet på att förlusten ska vara verklig för att avdrag ska medges har inte förändrats i och med skattereformen eller senare.

I det andra fallet, som avser en konkurssituation, har Kammarrätten i Sundsvall prövat avdragsrätten mot bakgrund av bl.a. reglerna i 24 § 2 mom. SIL som säger att med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt

instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom bl.a. konkurs. Kammarrätten gör den bedömningen att för tid innan bolagsstämman i behörig ordning beslutat om återbetalning av det villkorade tillskottet kan fordran som ett villkorat aktieägartillskott ger upphov till varken anses vara avsedd för allmän omsättning på kapitalmarknaden eller av sådan beskaffenhet att den torde bli föremål för sådan handel och kan därför inte anses utgöra ett finansiellt instrument.

Utgången i det första fallet överensstämmer inte med vad RSV i första hand har hävdats i två ärenden som överklagats till Regeringsrätten (se vidare RSV:s skrivelse den 10 februari 2000 om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar m. m., avsnitt 3.2). RSV har i de överklagade målen anfört att det inte föreligger en fordran för tid innan bolagsstämman beslutat om återbetalning. I det andra fallet har Kammarrätten i Sundsvall ånyo konstaterat att ett villkorat aktieägartillskott inte utgör ett finansiellt instrument (jfr RSV:s nämnda skrivelse avsnitt 3.1). Till skillnad från vad KRNSu tidigare uttalat synes man i denna dom ändå anse att det föreligger en fordran - om än osäker sådan - även för tid innan bolagsstämman beslutat om återbetalning. Se vidare rättsfallsprotokoll nr 11/98.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 april 2000.

SRN:s förhandsbesked den 21 mars 2000

Tillämpning av underprislagen när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare.

AB X äger samtliga aktier i det brittiska försäljningsbolaget LTD och 50 procent av aktierna i S A/S. Resterande aktier i S A/S ägs av ett av AB X indirekt ägt bolag, Y AB. AB X avser att till underpris överlåta sina aktier i LTD och sina aktier i A/S till Y AB.

AB X ställer följande frågor till SRN.

1. AB X avser att överlåta samtliga aktier i LTD och hela

sitt innehav i S A/S till Y AB. Försäljning skall ske till ett pris av 50.000 kr resp. 100. 000 kr motsvarande det verkliga anskaffningsvärdet/ bokförda värdet. Marknadspriset överstiger kraftigt detta pris. Överlåtelsen sker under det innevarande räkenskapsåret 19990501-20000430. Skall AB X uttagsbeskattas enligt 22 § anvp. 1 a KL?

2. Förutsättningarna är desamma som i fråga 1, med den skillnaden att överlåtelsen i stället sker under det påföljande räkenskapsåret (som påbörjas 20000501). Skall AB X uttagsbeskattas enligt 22 kap. inkomstskattelagen?

Som förutsättning gäller att koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare vad avser fråga 1 men föreligger vad avser fråga 2.

FÖRHANDBESKED

Överlåtelseerna av aktierna i LTD och S A/S till Y AB föranleder ingen uttagsbeskattning av AB X.

MOTIVERING

En av förutsättningarna för att uttagsbeskattning inte skall ske när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare är (här vid 2001 års taxering men inte vid 2002 års taxering) att fråga är om en verksamhetsgren (jfr 20 § första stycket och 12 § lagen /1998: 1600/ om beskattningen vid överlåtelse till underpris, UPL). Nämnden anser att innehavet av aktierna i LTD respektive A/S måste anses utgöra var sin verksamhetsgren enligt nämnda bestämmelser. Med hänsyn härtill och då enligt ansökningen övriga förutsättningar enligt UPL är uppfyllda skall överlåtelseerna inte föranleda uttagsbeskattning. Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL tillämpas i stället för UPL, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet (jfr 23 kap. IL).

Kommentar:

För att uttagsbeskattning ska underlåtas när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtaren och förvärvaren ska enligt 20 § UPL överlåtarens hela verksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren överlåtas. I ärendet lyfte sökanden särskilt fram frågan om andelarna i de överlåtna bolagen innefattades i uttrycket

näringsbetingade andelar i 12 § andra stycket UPL och därmed utgjorde en verksamhet eller verksamhetsgren. Sökanden fann detta osäkert med hänsyn till, att utformningen av definitionen av näringsbetingade aktier i 7 § 8 mom. SIL inte klart gav vid handen om även andelar i utländska bolag omfattades. Av SRN:s motivering till beslutet framgår inte hur det förhåller sig i detta hänseende.

Å andra sidan avses enligt 12 § första stycket UPL med verksamhetsgren sådan del av rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig sådan. Med rörelse avses enligt lagtexten annan verksamhet än innehav av kontanta medel eller värdepapper. Enligt tredje meningens första stycket hänförs dock innehav av kontanta medel eller värdepapper till en rörelse om medlen innehas som ett led i rörelsen. Med hänsyn till förutsättningarna i ärendet torde andelarna innehas som ett led i rörelsen och sålunda redan på denna grund utgöra en verksamhetsgren.

Förhandsbeskedet är inte överklagat.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 april 2000.

SRN:s förhandsbesked den 17 april 2000

Fråga om beskattningskonsekvenser när ett bolags aktiekapital sätts ned och utbetalning görs till aktieägarna i form av samtliga aktier i ett helägt dotterbolag

Inkomstskatt, taxeringsåren 2000-2003.

AB X är ett marknadsnoterat bolag. Man avser att sätta ned bolagets aktiekapital genom en minskning av aktiernas nominella belopp och utbetala samtliga aktier i ett helägt dotterbolag till aktieägarna. A är aktieägare i AB X.

Frågor:

1. Förleder den planerade transaktionen uttagsbeskattning av AB X?

2. Kommer A att utdelningsbeskattas som för utdelning?
3. Är lagen mot skatteflykt tillämplig?

SRN, som var enig, beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

Ifrågavarande utbetalning skall inte föranleda inkomstbeskattning av AB X eller A.

MOTIVERING

AB X avser att - efter ett antal koncerninterna överlåtelser - vid en nedsättning av aktiekapital som skall genomföras genom minskning av aktiernas nominella belopp till aktieägarna utbetala aktierna i ett helägt amerikanskt bolag.

Enligt 3 § 7 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, skall utdelning av aktier på vissa villkor undantas från skatteplikt. Sådan utdelning skall enligt femte stycket av anvisningarna p. 1 a till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) ej heller föranleda uttagsbeskattning av bolaget under den ytterligare förutsättningen att marknadsvärdet på aktierna överstiger omkostnadsbeloppet. Regler med samma innehåll finns i inkomstskattelagen (1999:1229). I ansökningen, som avser endast ifrågavarande utbetalning, ges som förutsättning att samtliga sådana villkor är uppfyllda utom villkoret att det skall vara fråga om "utdelning". Med utdelning avses i inkomstskattehänseende enligt 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL bland annat sådan utbetalning varom nu är i fråga. Med hänsyn härtill och till de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet skall A inte beskattas för utbetalningen och AB X inte uttagsbeskattas. Nämnden utgår därvid ifrån att marknadsvärdet på de utbetalade aktierna kommer att överstiga AB X:s omkostnadsbelopp. En prövning mot lagen (1995:575) mot skatteflykt föranleder ej annan bedömning."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

32/00

- [RR:s dom den 5 oktober 2000, målnr 7753-1999](#)
Behörig domstol vid utdömning av vite
 - [RR:s dom den 12 oktober 2000, målnr 569-1997](#)
Utdelning från fåmansföretag eller återbetalning av fordran. Finansiellt instrument. Skatteflyktslagen. Taleändring i Regeringsrätten
 - [KR:s i Stockholm dom den 12 oktober 2000, målnr 1222-2000](#)
Ersättningar för inställelseresor. Till följd av att inspelningsplatsen ansetts som tjänsteställe för personer som tillfälligt medverkar i TV-program ska reseersättningar till de medverkande ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter
 - [SRN:s förhandsbesked den 4 oktober 2000](#)
Uthyrning sommarstuga. Fråga om uthyrning av sommarstuga utgör en mervärdesskattepliktig omsättning och om avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på anskaffnings- och driftskostnader m.m. för sommarstugan
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 24 oktober 2000.

RR:s dom den 5 oktober 2000, målnr 7753-1999

Behörig domstol vid utdömning av vite

SKM i Linköping - genom skattekontoret i Värnamo - ansökte hos LR i Jönköpings län om utdömning 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.

KR:s dom överklagades av RSV. I överklagandet anförde RSV bl.a. att verket inte kunde finna att det, i brist på uttryckliga bestämmelser därom, förelåg något stöd för att hävda att en SKM är belägen endast där dess sätesort finns. Tvärtom ansåg RSV att såväl uttalandet i prop. 1997/98:17 s. 30 f. och RÅ 1995 ref 20 som normalt språkbruk talade 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 anförde vidare att rationella skäl talade för att tolka den aktuella bestämmelsen i viteslagen på det sätt RSV gjorde och att konsekvenserna av LR:s och KR:s tolkning skulle bli att en skattskyldig - med de nu aktuella förutsättningarna - i princip i varje tänkbar process på beskattningsområdet skulle ha LR i Jönköpings län som sitt forum medan frågan om utdömande av vite, och endast den, skulle prövas av LR i Östergötlands län.

RR avslog den 5 oktober 2000 RSV:s överklagande. Som skäl angavs endast att RR instämde i KR:s bedömning.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 oktober 2000.*

RR:s dom den 12 oktober 2000, målnr 569-1997

Utdelning från fåmansföretag eller återbetalning av fordran.

**Finansiellt instrument
Skatteflyktslagen
Taleändring i Regeringsrätten**

Återbetalning av och ränta på förvärvat fordran på förvärvat bolag har inte beskattats enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Fordran ansågs inte vara ett finansiellt instrument enligt 27 § SIL. Att först i överrätt åberopa lagen mot skatteflykt ansågs inte vara en otillåten taleändring, däremot ansågs detta strida mot instansordningsprincipen.

Inkomst- och förmögenhetstaxering 1993

Enligt köpeavtal daterat den 23 oktober 1991 förvärvade Roger G. samtliga aktier i NJ Kapitalförvaltning AB från Beijer Securites AB för en krona. Samma dag förvärvade Roger G. från Beijer Capital Finans AB en revers utställd den 27 september 1990 på NJ Kapitalförvaltning AB och med ett nominellt belopp om 2 900 000 kr. Enligt reversen uppgick fordran vid tidpunkten för överlåtelsen till 2 147 619 kr. Förvärvspriset var 128 900 kr.

Av handlingarna framgick att NJ Kapitalförvaltning AB:s kapital i sin helhet var förbrukat vid tidpunkten överlåtelsen av reversen. Enligt RSV uppfattning var reversen vid denna tidpunkt i realiteten helt värdelös. Om fordran över huvud taget kunde anses ha ett värde ansåg RSV att värdet i vart fall inte bör anses ha överstigit det pris parterna åsatt reversen, eller 128 900 kr.

Efter förvärvet av NJ Kapitalförvaltning AB överförde Roger G. sin i Advokat Roger G. AB bedrivna rörelse - inklusive inkräm, kundstock etc - till NJ Kapitalförvaltning AB. Den 31 december 1992 lyfte Roger G. 862 640 kr från det tidigare likvidationspliktiga bolaget. Beloppet redovisades som en realisationsvinst på den förvärvade fordran med stöd av bestämmelserna i 29 § SIL. Efter avdrag för anskaffningskostnaden för reversen redovisades således 733 740 kr såsom inkomst av kapital. Under inkomståret redovisades lön dock med endast c:a 15 000 kr.

I deklARATION redovisade Roger G. uppburet belopp som återbäring på den förvärvade fordran. Skattemyndigheten beskattade honom i stället enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Länsrätten och kammarrätten delade skattemyndighetens uppfattning.

Länsrätten uttalade bl.a. "En förutsättning för förvärvet av reversen till ett pris som i väsentlig mån understiger fordrans kapitalbelopp synes enligt länsrättens mening ha varit att Roger G. även övertog aktierna i bolaget som vid tillfället var likvidationsmässigt. Genom att överta reversen får Roger G. i sin egenskap av ensam aktieägare i bolaget anses ha haft bestämmande inflytande över hur betalningsvillkoren skulle uppfyllas. Anledning saknas att anta att villkoren för fordrans

återbetalning och räntesättning utgjorde en förutsättning för att överlåtelsen skulle komma till stånd eller att fordran haft större värde än vad Roger G. erlagt i köpeskilling. Med hänsyn härtill och med beaktande av omständigheterna i övrigt bör återbetalning utöver anskaffningskostnaden för reversen samt betalningar över marknadsmässig ränta betraktas som utdelning enligt 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt till Roger G. och beskattas som intäkt av tjänst."

Kammarrätten anförde bl.a. följande. "Av betydelse för den skattemässiga bedömningen är bl.a. följande omständigheter. NJ Kapitalförvaltning AB saknade vid den tidpunkt, då Roger G. förvärvade aktierna i bolaget för en krona, förutsättning att fullgöra sina förpliktelser enligt den revers, som Roger G. samtidigt med aktierna förvärvade från Beijer Capital Finans AB. Fordran var således värdelös när Roger G. förvärvade den för 128 900 kr. Fordran fick ett värde först genom att Roger G. överförde inkråmet i det av honom sedan tidigare ägda advokatbolaget till gäldenärsbolaget samt gottskrev detta bolag resultatet av den advokatverksamhet som han fortlöpande bedrev. Roger G. har sålunda i egenskap av ensam aktieägare i gäldenärsbolaget haft ett bestämmande inflytande över i vilken utsträckning förpliktelserna enligt reversen kunnat fullgöras. Länsrätten har i enlighet med skattemyndighetens medgivande godtagit att Roger G. får avräkna det belopp som han erlagt för reversen men ansett att utbetalt belopp i övrigt liksom del av räntebetalningen skall anses som sådan överskjutande utdelning som anges i 3 § 12 mom. första stycket SIL. Kammarrätten delar länsrättens bedömning och eftersom Roger G.:s anskaffningskostnad för aktierna var en krona skall de belopp, varom är i fråga, i sin helhet tas upp som intäkt av tjänst."

Roger G. överklagade och RSV bestred bifall och verket anförde bl.a. att Roger G. genom att i det förvärvade bolaget lägga in sin advokatrörelse, för att sedan låta vinsterna av advokatrörelsen kunna tas ut i form av "återbetalning" på en i princip värdelös fordran, "transformera om" vad som rätteligen hade varit inkomst som skulle beskattats enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL till att ges formen av i kapitalbeskattad reavinst på fordran.

RSV menade sålunda att vad som skett i ekonomiskt hänseende var att Roger G. till följd av sitt aktieinnehav

har lyft den utdelning som härör ur de vinstmedel som upparbetats i advokatrörelsen genom hans arbetsinsats, m.a.o. sådan vinstdisposition som normalt skall beskattas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Någon grund att hänföra beloppet till återbetalning av en värdelös fordran fanns enligt RSV inte. I vart fall inte till ett belopp överstigande anskaffningskostnaden för fordran. Samma gällde räntebetalningarna, enligt RSV:s synsätt.

Som alternativ grund att avslå Roger G.:s överklagande åberopade RSV lagen mot skatteflykt i dess vid 1993 års taxering gällande lydelse.

RSV anförde i denna del att Roger G. genom förfarandet erhållit en inte oväsentlig skatteförmån, som får anses ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. En taxering på grundval av förfarandet torde enligt RSV strida mot grunderna för bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Syftet med dessa bestämmelser är att inkomst från ett fåmansföretag som i företaget verksam ägare uppbär skall behandlas enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. I förevarande fall har den inkomst Roger G. uppburit ur bolaget till följd av den av honom genom bolaget bedrivna advokatrörelsen genom det aktuella förfarandet fått formen av att utgöra återbetalning på en förvärvad värdelös fordran.

Om ett sådant förfarande inte skulle anses strida mot syftet bakom bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL, framhöll RSV att man i princip varje år skulle kunna köpa in ett likvidationspliktigt företag med betydande skulder, överta borgenärsrollen vad gäller skulderna, överföra sin rörelse till det förvärvade bolaget utan skattekonsekvens samt därefter ta ut rörelsevinsten såsom återbetalning på den förvärvade fordran, varigenom vinsterna från den i fåmansföretaget bedrivna verksamheten endast skulle beskattas som inkomst av kapital enligt 29 § SIL och beskattas enligt bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL.

Regeringsrätten biföll Roger G.:s talan och anförde bl.a. följande.

"Huvudfrågan i målet är om det som återbetalning betecknade beloppet till någon del skall behandlas som utdelning och bestämmelserna i 3 § 12 mom. första stycket SIL tillämpas på denna del. En annan fråga är

om den betalda räntan skall beskattas i inkomstslaget kapital endast såvitt avser en beräknad skälig ränta på den angivna köpeskillingen för reversen och i övrigt i inkomstslaget tjänst. Slutligen uppkommer frågan om fordringen skall tas upp som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen.

Den av Roger G förvärvade reversen är inte en sådan tillgång som avses i 27 § 1 mom. SIL. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL är således inte i sig tillämpliga på reversen.

Utredningen i målet får anses visa att såväl det förvärvade bolaget som reversen saknat egentligt värde vid Roger G:s förvärv av dem. Det har emellertid inte påståtts och framgår inte heller av utredningen att bolaget till någon del befriats från sin betalningsskyldighet genom ackord eller på annat sätt. Inte heller det förhållandet att reversen överlåtit eller att den angivna köpeskillingen understiger fordringens belopp har påverkat bolagets betalningsskyldighet. Visserligen får det anses framgå att såväl räntebetalningen som återbetalningen av en del av fordringsbeloppet har möjliggjorts genom Roger G:s arbetsinsatser i bolaget. Bestämmelserna i SIL utgör dock inte grund för att av detta skäl behandla dessa betalningar som utdelning.

RSV har i Regeringsrätten som alternativ grund för sitt bestridande åberopat att Roger G:s förfarande faller in under tillämpningsområdet för lagen mot skatteflykt. Grunden har inte åberopats i underinstanserna. En första fråga blir då om ett åberopande av lagen mot skatteflykt innebär en ändring av talan och därför enligt 6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324), TL, inte skall tillåtas.

Den ordinära processen enligt den äldre taxeringslagen (1956:623), GTL, var utformad som en beloppsprocess, vilket innebar att hinder mot att åberopa nya grunder inte förelåg. Det fanns dock inslag av sakprocess, främst i fråga om besvär i särskild ordning och eftertaxering. I förarbetena till lagen mot skatteflykt uttalas att det bör vara möjligt att – inom de beloppsramar den aktuella processen medger – först i högre instans framställa yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt (prop. 1980/81:17 s. 145).

Genom TL har processformen ändrats på så sätt att

beloppsprocessen enligt GTL ersatts av en sakprocess.

I TL finns inte någon definition av sakbegreppet. Av förarbetena (prop. 1989/90: 74 s. 370 f) framgår att avsikten har varit att knyta an till det sakbegrepp som redan fanns i skatteprocessen. Vidare uttalas att processföremålet i varje enskilt fall individualiseras av det överklagade beslutet samt klagandens yrkanden och de omständigheter han angett till stöd för yrkandet. Det framgår också att avsikten varit att det skall råda en samstämmighet mellan en doms rättskraft och möjligheterna till taleändring på så sätt att, om åberopandet av en ny omständighet eller framställande av ett nytt yrkande skulle innebära att en ny sak eller fråga väckts och därför utgör en otillåten taleändring, den nya saken inte får avvisas som res judicata om den aktualiseras i ett nytt ärende.

Frågan om rättskraften av en dom avseende eftertaxering prövades i rättsfallet RÅ 1986 ref. 116. En person hade först eftertaxerats för realisationsvinst vid avyttring av två fastigheter. Taxeringsintendenten gjorde därefter en ny framställning om eftertaxering och yrkade att försäljningarna skulle beskattas som inkomst av tomtrörelse. Han gjorde därvid gällande att marken förvärvats för att exploateras och ingå i yrkesmässig tomtförsäljning. Regeringsrätten fann att det nya yrkandet inte borde ha prövats, då någon ny grund för eftertaxering inte framlagts efter det tidigare lagkraftvunna avgörandet. Regeringsrätten uttalade bl. a. att taxeringsintendenten som grund åberopat samma fastighetsförsäljning och samma intäkter och kostnader vid försäljningen som han åberopat i den ordinarie processen.

I rättsfallet RÅ 1988 ref. 155 gjorde Regeringsrätten vissa uttalanden om hur saken skall avgränsas. En person hade i avsaknad av deklaration beskattats efter skön för, förutom viss pension, inkomst av rörelse. Han yrkade i besvär i särskild ordning att inte bli taxerad för någon inkomst av rörelse. Taxeringsintendenten tillstyrkte yrkandet men yrkade kvittningsvis att inkomsten av tjänst skulle höjas med vissa belopp som den skattskyldige skulle ha erhållit i lön. Kvittningsyrkandet avvisades. Regeringsrätten yttrade bl. a. följande.

Länsrätten tog upp X:s talan som besvär i särskild ordning enligt 100 § 6 GTL. Vid sådant förhållande får

det allmännas kvittningsvis framställda yrkande prövas endast om det avser samma sak som X:s talan. Huruvida så är fallet får avgöras med hänsyn till parternas yrkanden och de omständigheter de anfört till stöd för yrkandena. ---De [i målet] lämnade uppgifterna kan tyda på att de tjänsteinkomster som X uppburit i själva verket erhållits grund av arbete i [rörelsen] och att parternas talan i målet följaktligen avser samma sak. Att ett sådant samband skulle föreligga mellan den av taxeringsnämnden beskattade rörelseinkomsten och ifrågavarande tjänsteinkomster har emellertid inte ens påståtts från det allmännas sida. Vid sådant förhållande kan det kvittningsvis framställda yrkandet inte prövas i målet.

Fråga om byte av grund för eftertaxering var föremål för bedömning i rättsfallen RÅ 1990 ref. 49 I och II.

I RÅ 1990 ref. 49 I anförde Regeringsrätten följande.

Målet i regeringsrätten gäller om den ändring av talan som länsskattemyndigheten gjort i kammarrätten inneburit byte av grund för eftertaxering. – Av handlingarna framgår bl.a. följande. Ansökningen om eftertaxering av A avsåg skönmässigt uppskattad inkomst av rörelse genom handel med konst, vilken inkomst endast till en liten del redovisats i hans deklaration. Framställningen grundade sig på iakttagelser vid en taxeringsrevision varvid bl.a. härletts och inkomstberäknats ett antal oredovisade försäljningar och förmedlingsuppdrag. I framställningen om eftertaxering påstod taxeringsintendenten att A var verklig ägare till en av annan person redovisad konsthandel som han dock själv bedrivit och att de oredovisade rörelseinkomsterna var att hänföra till denna verksamhet. Länsskattemyndigheten frånföll i kammarrätten detta påstående och hävdade i stället att A genomfört ifrågavarande transaktioner vid sidan av den av den andra personen redovisade konsthandeln. Länsskattemyndigheten nedsatte även sitt beloppsmässiga yrkande med hänsyn till invändningar som gjorts angående vissa av de tidigare angivna försäljningarna. –Till grund för yrkandet om eftertaxering har genomgående åberopats att A underlåtit att redovisa inkomster genom handel med konst, vilka i avsaknad av räkenskapsunderlag fått uppskattas efter skön med utgångspunkt från vissa i revisionspromemorian angivna försäljningar och förmedlingsuppdrag. Det har således varit fråga om

inkomstberäkning av en och samma verksamhet, oavsett hur denna betecknats. Det är även samma köp- och försäljningstransaktioner som lagts till grund för inkomstberäkningen. Länskattemyndigheten har varit oförhindrad att till stöd för yrkandet om eftertaxering påstå att den av A bedrivna verksamheten haft mindre omfattning eller annan rättslig karaktär än som tidigare angivits. Något byte av grund för eftertaxering kan inte anses ha skett härigenom

I RÅ 1990 ref. 49 II, som avsåg den andra personen, yttrade Regeringsrätten följande.

Målet i regeringsrätten gäller om den ändring av talan som länskattemyndigheten gjort i kammarrätten inneburit byte av grund för eftertaxering. – Av handlingarna framgår bl.a. följande. I ansöknings om eftertaxering yrkade taxeringsintendenten att ett av B gjort avdrag för underskott av rörelse, avseende handel och konst, skulle återföras till beskattning och att skattetillägg skulle påföras. Till stöd för dessa yrkanden anförde taxeringsintendenten att rörelsen i realiteten hade bedrivits av en annan person än B och att den sistnämnde genom att yrka avdrag för underskott av rörelse som drivits av annan hade lämnat oriktiga uppgifter som borde föranleda eftertaxering och skattetillägg. I kammarrätten frånföll länskattemyndigheten påståendet att rörelsen bedrivits av annan men hävdade i stället, till stöd för beloppsmässigt oförändrade yrkanden, att något underskott inte skulle anses föreligga därför att vissa i deklarationen oredovisade intäker borde tilläggas eller – alternativt – att olika brister i räkenskaperna motiverade ett skönmässigt tillägg som motsvarade underskottet. – På grund av det sätt på vilket taxeringsintendenten hade utformat sin talan i länsrätten kom processen i den instansen, såvitt nu är av intresse, uteslutande att röra frågan om B lämnat oriktig uppgift när han påstått att det varit han som bedrivit den aktuella rörelsen. Den ändring av talan som länskattemyndigheten gjorde i kammarrätten har inneburit att myndigheten i stället gjort gällande att de uppgifter som i deklarationen lämnats om rörelsens resultat varit oriktiga. Vad nu sagts innebär, såsom kammarrätten funnit, att myndigheten bytt grund för talan om eftertaxering.

Som framgår av det föregående har Regeringsrätten i den tidigare sakprocessen enligt GTL framför allt lagt vikt vid om det föreligger överensstämmelse i fråga om

det händelseförlopp och de inkomster och utgifter som utgör underlag för bedömningen. Prövningen enligt TL bör ha samma inriktning.

Det händelseförlopp och de inkomstposter som avses med RSV:s i Regeringsrätten framställda yrkande om tillämpning av lagen om skatteflykt överensstämmer med dem som varit föremål för underinstansernas bedömning. RSV:s påstående att Roger G genom förfarandet erhållit en icke oväsentlig skatteförmån, att denna utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet och att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder kan inte anses innebära att saken ändrats. RSV:s yrkande skall således inte avvisas med hänvisning till vad som följer av en tillämpning av principerna för sakprocessen.

Vad nu sagts har avsett frågan om RSV:s yrkande innebär en ändring av saken. Med hänsyn till att yrkandet om tillämpning av lagen mot skatteflykt framställdes först i Regeringsrätten finns emellertid även synpunkter som sammanhänger med instansordningsprincipen att beakta. Så gäller t.ex. enligt 37 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) i mål, där prövningstillstånd krävs, att omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Regeringsrätten, får beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Bestämmelsen är visserligen enligt sin lydelse inte tillämplig på RSV:s talan, eftersom verket inte är klagande i Regeringsrätten. Bestämmelsen har emellertid tillmätts betydelse även i fråga om klagandens motpart (RÅ 1994 not. 115 och RÅ 1995 ref. 31). RSV:s yrkande innebär att nya förutsättningar, som underinstanserna inte har haft anledning att ta hänsyn till, förs in i målet, bl.a. rörande bakgrunden Roger G:s förfarande. Några särskilda skäl till att likväl ta upp yrkandet har inte framkommit. Yrkandet skall därför inte tas upp till prövning.

Som Roger G yrkat skall reversens återstående fordringsbelopp tas upp som tillgång vid förmögenhetsbeskattningen.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avvisar RSV:s yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt och förklarar, med ändring av underinstansernas avgöranden, att Roger G såvitt avser ränte- och återbetalningar på reversen samt reversens

återstående fordringsbelopp skall beskattas i enlighet med sin deklaration.

Två RegR var skiljaktiga vad gäller motiveringen och anförde bl.a. följande.

Den beskattningsfråga som varit föremål för underinstansernas prövning har således gällt om, mot bakgrund av redovisade sakförhållanden, vissa utbetalningar från advokataktiebolaget på grundval av genomsyn och omrubricering av den rättshandling som låg till grund för utbetalningarna skulle behandlas som utdelning och inte återbetalning av fordran och ränta på fordran. När RSV i Regeringsrätten alternativt åberopar att beskattning i stället skall ske med tillämpning av skatteflyktslagen avser yrkandet alltjämt samma händelseförlopp och inkomstposter som tidigare. RSV:s åberopande av skatteflyktsklausulen som alternativ grund är emellertid inte enbart begränsat till en ny rättslig bedömning av det händelseförlopp som varit föremål för prövning i underinstanserna. Yrkandet medför också att nya förutsättningar förs in i målet som varken länsrätten eller kammarrätten kunnat lägga till grund för sitt avgörande eller haft anledning att gå in på med hänsyn till hur skattemyndigheten där fört sin talan.

Enligt vår uppfattning följer av det sagda att RSV:s yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt innefattar åberopande av nya omständigheter som av rättssäkerhetsskäl och av hänsyn till den processuella instansordningsprincipen inte bör tillåtas. Yrkandet skall därför avvisas på denna grund.

Kommentar:

För att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL ska bli tillämpliga förutsätts bl.a. att den skattskyldige uppburit aktieutdelning från bolaget överstigande viss närmare angiven avkastning. Med aktier likställs sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL. I förevarande fall var det inte fråga om utdelning på aktier utan avkastning på revers utställd av företaget. Varken RSV eller den skattskyldige ansåg att ifrågavarande slag av revers var ett sådant finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL. Regeringsrätten delade denna bedömning. Mot bakgrund härav var inte reglerna i 3 § 12 mom. SIL i sig tillämpliga.

Inte heller ansåg Regeringsrätten att det förfarande Roger G. gjort inneburit att det såsom avkastning på reversen betecknade beloppet skulle beskattas enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL på den grunden att betalningen egentligen avsåg avkastning på Roger G:s advokatverksamhet överförd till det förvärvade bolaget (ett slags genomsynsresonemang eller verklig innebörd). Det kan noteras att det av Roger G. vidtagna förfarandet förekommer i inte oväsentlig omfattning och Regeringsrättens dom innebär härvidlag ytterligare ett grundskott mot reglerna i 3 § 12 mom. SIL på så sätt att dessa inte kan tillämpas i dessa fall.

Frågan om skatteflyktslagens tillämplighet prövades inte av Regeringsrätten, varför den möjligheten alltjämt kvarstår för skattemyndigheterna att ta ställning till i liknande fall.

Av intresse att notera är också att Regeringsrätten klart uttalar att sakprocessen i nya taxeringslagen inte innebär ett hinder mot att i högre instans åberopa tillämpning av lagen mot skatteflykt, allt dock under förutsättning att det är samma händelseförlopp och inkomstposter som avses. Av kanske än större intresse är att Regeringsrätten i detta sammanhang också slår fast att bestämmandet av saken i en taxeringsprocess ska knytas till händelseförloppet (jfr RSV:s Handledning för taxeringsförfarandet s. 222 f). Att i t.ex. kammarrätten åberopa tillämpning av lagen mot skatteflykt fast denna fråga inte varit föremål för prövning i länsrätten är således i princip inte en ny sak (eller otillåten taleändring). Däremot kan skattemyndigheten inte i Regeringsrätten som första instans yrka tillämpning av lagen mot skatteflykt, om det inte föreligger särskilda skäl.

Område: Kammarrätten

KR:s i Stockholm dom den 12 oktober 2000, målnr 1222-2000

Ersättningar för inställelseresor

Till följd av att inspelningsplatsen ansetts som tjänsteställe för personer som tillfälligt medverkar i TV-program ska reseersättningar till de medverkande ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1995

SVT har regelmässigt betalat ut reseersättningar till personer som medverkat i TV-program. Personerna har medverkat i egenskap av sakkunniga eller som privatpersoner. I vissa fall har arvode utgått och i andra fall inte. Reseersättningarna har inte tagits med i underlaget för arbetsgivaravgifter. SKM har höjt underlaget med belopp motsvarande ersättningar till samtliga kategorier medverkande.

Länsrätten konstaterade först att oavsett om medverkan sker som sakkunnig eller inte ska inspelningsplatsen anses utgöra tjänsteställe. När det gäller medverkande sakkunniga kan resan till inspelningen inte anses som en tjänsteresa för den ordinarie arbetsgivaren, eftersom det är SVT som betalat kostnaden för inställelsen och som måste anses utgöra uppdragsgivare vad gäller deltagandet i TV-programmet.

Länsrätten gick därefter över till frågan om arbetsgivaravgifter trots detta inte skulle utgå på de reseersättningar som utgivits till personer som inte erhållit något arvode för sin medverkan utan endast fått resan betald. Mot bakgrund av att deltagandet i TV-programmet i deras fall inte kan anses ha utgjort någon inkomstgivande verksamhet kunde reseersättningen inte ses som inkomst av tjänst. Vid sådant förhållande skulle inte heller arbetsgivaravgifter utgå på ersättningarna.

Kammarrätten fann i likhet med länsrätten att tjänstestället för de medverkande är inspelningsplatsen samt att utgivna reseersättningar inte i något fall kan ses som ersättning för tjänsteresor.

Kammarrätten fann emellertid, med hänsyn till hur reglerna om bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter är utformade, att länsrättens slutsats i fråga om icke-arvoderade personer "– även om den förefaller rimlig – inte synes lagligen möjlig". Följden blir således att reseersättning som bolaget utbetalat beträffande samtliga kategorier ska räknas in i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Kommentar:

För många yrkesgrupper som tar kortvariga uppdrag anses tjänstestället vara förlagt till den plats där uppdraget utförs. Detta gäller bl.a. musiker, skådespelare, samt nu enligt kammarrättens dom medverkande i TV. Den skattskyldige kan göra avdrag för kostnader för inställelseresor i sin inkomstdeklaration bara till den del de sammanlagda kostnaderna för inställelseresor och för resor till och från arbetet under ett år överstiger 7000 kr. Särskilt kännbart blir det för personer som tar tillfälliga uppdrag på platser belägna långt från bostaden. Det kan ibland leda till märkliga konsekvenser såsom att en person får betala skatt för att medverka i TV. Å andra sidan blir värdet av flygbiljetten pensionsgrundande för honom. För att minska oönskade beskattningseksekvenser har i olika sammanhang framförts förslag som bl.a. innebär att avdrag för kostnader för inställelseresor inte ska omfattas av någon beloppsmässig avdragsbegränsning (SOU 1999:94). RSV stöder förslaget, som dock ännu inte föranlett ändrade regler.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 oktober 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 4 oktober 2000

Uthyrning sommarstuga

Fråga om uthyrning av sommarstuga utgör en mervärdesskattepliktig omsättning och om avdragsrätt föreligger för den ingående skatt som belöper på anskaffnings- och driftskostnader m.m. för sommarstugan.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande: Sökanden (bolaget) bedrev en mervärdesskattepliktig verksamhet i form av försäljning av idrottsartiklar. Bolaget uppförde en byggnad på egen fastighet för uthyrning. Uthyrningen kunde ske i form av långtidsuthyrning (ett år eller längre) till en hyrestagare eller i form av korttidsuthyrning (en till två veckor) till flera olika hyresgäster. Sänglinne, handdukar och städning skulle kunna tillhandahållas mot särskild avgift vid korttidsuthyrning. Bolaget hade vid tidpunkten för ansökan om förhandsbesked inte för avsikt att förvärva eller låta uppföra ytterligare fritidsfastigheter för uthyrning.

Bolaget ställde ett antal frågor i sin ansökan om förhandsbesked varav vissa avvisades av skatterättsnämnden (SRN). Vissa besvarades enligt följande.

Frågan om bolagets omsättning är mervärdesskattepliktig vid uthyrning som sker direkt till andra stuguthyrningsföretag (inklusive hotell, pensionat, camping m.fl.) och researrangörer för korttidsuthyrning.

SRN beslutade att uthyrningen var en skattepliktig omsättning under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medförde skattskyldighet till mervärdesskatt.

SRN gjorde följande bedömning.

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.

Enligt ansökningen kommer bolagets ifrågavarande uthyrning att uppgå till ett år eller längre. Under förutsättning att hyrestagarna kommer att vara skattskyldiga till mervärdesskatt får bolagets uthyrning till dessa anses som en sådan uthyrning som omfattas

av de nyssnämnda bestämmelserna. Uthyrningen är därför en skattepliktig omsättning.

Frågan om bolagets omsättning var mervärdesskattepliktig vid korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag.

SRN ansåg att bolagets korttidsuthyrning till privatpersoner eller företag var en skattepliktig omsättning enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML.

Nämnden uttalade därvid följande.

Enligt 3 kap. 3 § första stycket 4 ML omfattar undantaget för upplåtelse av hyresrätter mm. i 2 § första stycket inte, såvitt nu är i fråga, rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet.

I det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) finns bestämmelser motsvarande ML:s i artikel 13 B b och b 1. Den svenska bestämmelsen rörande hotellrörelse och liknande verksamhet har ansetts överensstämma med motsvarande bestämmelse i direktivet (SOU 1994:88 s. 114). EG-domstolen har i den av bolaget åberopade domen den 12 februari 1998 i förhandsavgörandet C-346/95 avseende Elisabeth Blasi uttalat sig om innebörden av den aktuella bestämmelsen. I domen anförs bl.a. att direktivets uttryck "branscher med liknande funktion" som hotellbranschen bör ges en vid tolkning, eftersom dess syfte är att säkerställa att tillfälligt tillhandahållande av logi liknande – och således potentiellt konkurrerande med – den som tillhandahålls inom hotellbranschen beskattas (p. 20).

SRN gjorde därefter följande bedömning.

Avgörande för bedömningen om en verksamhet skall hänföras till sådan rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 4 ML är enligt nämndens mening innehållet i och syftet med verksamheten (jfr RÅ 1988 not. 642 och RÅ 1991 not 82). Mot bakgrund av att bolagets nu ifrågavarande verksamhet är inriktad på att i en aktiv rörelse tillhandahålla en fritidsbostad för tillfälligt bruk är verksamheten inte av den fastighetsförvaltande karaktär som avses i 3 kap. 2 § första stycket ML utan enligt nämndens mening sådan hotellrörelse eller liknande

verksamhet som ovan nämnts. Den omständigheten att verksamheten omfattar endast en fritidsbostad medför inte någon annan bedömning av verksamhetens karaktär i mervärdesskattehänseende.

Det nu sagda får anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet och det principiella synsätt som kommer till uttryck i det ovan nämnda förhandsavgörandet.

Fråga om bolaget hade rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatten som belöper på *anskaffning och/eller uppförandet av stugan, driftskostnader som belöper direkt på fastigheten inklusive stugan, driftskostnader såsom inventarier, linne, handdukar och dylikt som inte är direkt hänförliga till fastigheten som sådan.*

Nämnden ansåg att bolaget hade avdragsrätt för ingående skatt för anskaffnings- och driftskostnader i de fall uthyrning skett till stuguthyrningsföretag, researrangörer mfl., allt under förutsättning bolaget efter beslut av skattemyndigheten förklarats skattskyldigt till mervärdesskatt.

Nämnden ansåg vidare att när det var fråga om korttidsuthyrning till privatpersoner och företag förelåg avdragsrätt för samtliga kostnader (a-c ovan).

SRN gjorde därvid följande bedömning.

Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad med ett nu inte aktuellt undantag. Med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende. Avdragsförbudet avser all ingående skatt som kan hänföras till bostaden, dvs. sådana kostnader för inventarier som reparationer samt kostnader för drift och underhåll (SOU 1994:88 s. 242). Skälet till att avdragsförbudet infördes var att avdrag för ingående skatt endast skall medges för förvärv som görs för en verksamhet som medför skattskyldighet. Förvärv för privat konsumtion skall inte medföra avdragsrätt (a. SOU s. 254).

En fritidsbostad som i likhet med vad som är fallet i ärendet används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet utgör enligt nämndens mening inte stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende.

Under förutsättning att bolaget är skattskyldigt för sin uthyrningsverksamhet är det därför berättigat till avdrag för den ingående mervärdesskatt som avses med frågorna a-c.

Enligt förutsättningarna för frågorna skall bolaget för en tid av minst ett år hyra ut den aktuella fritidsbostaden till stuguthyrningsföretag och liknande eller researrangörer som i sin tur skall använda den för skattepliktig korttidsuthyrning. I detta fall förutsätter nämnden att de driftkostnader som avses med fråga c (*inventarier, linne m.m. – RSV:s anmärk.*) uppkommer hos hyrestagarna och inte hos bolaget.

Även i de fall som avses med dessa frågor används den aktuella bostaden för korttidsboende men med den skillnaden att det inte är bolaget utan hyrestagaren som driver verksamheten. Enbart detta förhållande bör enligt nämndens mening inte medföra att fritidsbostadens mervärdesskatterättsliga karaktär bör anses var en annan än i det fall bolaget självt hyr ut bostaden för korttidsboende. Under förutsättning att bolaget enligt beslut enligt 9 kap. 1 § ML blivit skattskyldigt för sin uthyrning är bolaget därför berättigat till avdrag för sådan ingående skatt som avses med frågorna a och b (*anskaffnings- och driftkostnader – RSV:s anmärk.*).

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 24 oktober 2000.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om en bank, som genom en bankgaranti ställt säkerhet för en arbetsgivares skyldighet att enligt avtal med en f.d. anställd betala ut lön och avgångsvederlag, är skyldig att göra avdrag för betalning av mottagarens preliminära A-skatt. RR:s målnr: 5822-1999.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 2 § 2 mom., 39 § 1 mom. och 44 § uppbördslagen (1951:272) och p. 5 a) övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen (1997:483; jfr 1 kap. 6 § samt 5 kap. 1 och 2 §§ skattebetalningslagen.

Saken: Fråga om en bank, som genom en bankgaranti ställt säkerhet för en arbetsgivares skyldighet att enligt avtal med en f.d. anställd betala ut lön och avgångsvederlag, är skyldig att betala arbetsgivaravgift på utbetalda belopp. RR:s målnr: 5821-1999.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 1 kap. 2 § och 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter, 22 a § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter (upphävd, jfr p. 5 b i övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen (1997:483).

Saken: I mål om tillämpning av reglerna om vinstbolag är de obeskattade vinstmedlen hänförliga till en bilförsäljning. De skattskyldiga invänder bl.a. att några obeskattade vinstmedel inte uppkommit eftersom en del av likviden rätteligen inte skulle ha bokförts i bolaget. Fråga främst om bokföringens vitsord och om kammarrätten hade bort tillgodose den skattskyldiges begäran om muntlig förhandling. RR:s målnr: 7551—7553-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 35 § 3 mom. sjunde stycket kommunalskattelagen (1928:370).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

14/00

- [RR:s i Stockholm dom den 10 februari 2000, målnr 7983-1998.](#)
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
 - [KR:s i Stockholm dom den 9 februari 2000, målnr 668-1998.](#)
Kostnad för återköp av en från andra avtal fristående men icke överlåtbar option avseende aktier har behandlats som en reaförlust
 - [KR:s i Göteborg dom den 28 mars 2000, målnr 8026-1998.](#) Ränta på lån som kommanditbolagsdelägare gett till sitt handelsbolag har beskattats som inkomst av näringsverksamhet
 - [SRN:s båda förhandsbesked den 7 april 2000.](#) Bestämmandet av beskattningsvärdet för reklamskatt avseende annonser
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 mars 2000.](#) Fråga om en samfällighetsförenings verksamhet skall anses yrkesmässig
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 mars 2000.](#) Fråga om en förenings verksamhet skall anses yrkesmässig
 - [SRN:s förhandsbesked den 17 mars 2000.](#) Lagen (1995:575) mot skatteflykt. Tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 11 april 2000.

RR:s i Stockholm dom den 10 februari 2000, målnr 7983-1998

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.

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 16 november 1998 har refererats i rättsfallsprotokoll 1/99.

RSV överklagade SRN:s beslut och yrkade att RR skulle förklara att aktieinnehavet i H AB är att anse som en omsättningstillgång för BRD AB.

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 11 april 2000.

KR:s i Stockholm dom den 9 februari 2000, målnr 668-1998

Kostnad för återköp av en från andra avtal fristående men icke överlåtbar option avseende aktier har behandlats som en reaförlust.

Inkomsttaxeringen 1993

En fysisk person hade yrkat avdrag för återköp av utfärdade optioner som en del av anskaffningskostnaden vid avyttring av de underliggande aktierna.

SKM ansåg att kostnaden inte var att anse som en del av anskaffningskostnaden för aktierna men medgav avdrag för återköpspremien som en reaförlust med 70 % av 5/6 av beloppet.

Den skattskyldige överklagade och LR avslog besvären i denna del.

Den skattskyldige överklagade till KR och anförde att beskattningsreglerna för optioner som utgör finansiella instrument i 24 § 4 mom. 3 st. SIL inte är tillämpliga. Det finns inte något stöd i förarbetena för att ett icke överlåtbart optionsavtal kan utgöra ett finansiellt instrument i här avsedd mening. Tvärtom ger

förarbetena stöd för ståndpunkten att så inte är fallet. I denna del hänvisas bl.a. till prop 1989/90:110 s. 442, prop 1990/91:54 s. 312 och SOU 1997:2, del 2 s 414.

SKM bestred bifall till överklagandet.

DOMSKÄL

Frågan i förevarande mål är om kostnaden för återköp av optioner avseende aktier - mot bakgrund av att optionsavtalet stadgar att optionerna inte får överlåtas vidare - skall behandlas som en anskaffningskostnad för de sedermera försålda aktierna eller om kostnaden skall betraktas som en realisationsförlust i anledning av optionsåtagandets upphörande.

Avgörande för frågeställningen är om optionerna utgör optioner i den mening som avses i 24 § SIL.

Enligt 24 § 4 mom. 3 st. sjätte meningen SIL avses med option ett finansiellt instrument som, såvitt här är aktuellt, ger innehavaren en rätt att köpa eller sälja aktier till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande. Begreppet finansiellt instrument har inte närmare definierats i skattelagstiftningen. I samband med att begreppet infördes (prop. 1989/90:110 s. 722) hänvisades till den terminologi som användes i det betänkande (SOU 1989:72) som kom att ligga till grund för lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, LHF. Här uttalas (a.bet. del 2 s. 294ff.) att med finansiella instrument avses fondpapper och "andra rättigheter" avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Vidare framgår att optioner utfärdade av en enskild aktieägare omfattas av begreppet "andra rättigheter". I samband med att vissa förtydliganden avseende termer infördes i SIL har i förarbetena (prop. 1990/91:54 s. 312) bekräftats att de optioner varom talas i 24 § SIL förutsätts vara avsedda för handel på värdepappersmarknaden.

Fråga uppstår därmed vad som i skattesammanhang ligger i kravet på att ett finansiellt instrument skall vara avsett för handel på värdepappersmarknaden. Av intresse härvid är följande. I förarbetena (prop. 1990/91:142 s. 87) till LHF anges att de ifrågavarande värdepapperna vanligen förutsätts kunna omvandlas i pengar, samt att ett instrument är avsett för allmän omsättning om det är konstruerat på ett sådant sätt att

det enkelt och smidigt kan överlåtas på värdepappersmarknaden. Instrumentet sägs vidare för varje behörig innehavare således böra medföra en självständig, av föregående innehavares förhållande oberoende rätt att göra handlingen gällande. I olika sammanhang har framhållits att innebörden av begreppet finansiella instrument i skatterättsligt sammanhang har en vidare innebörd än motsvarande begrepp i LHF (bet 1990/91:NU37 s. 5, SOU 1997:2, del I, s 361 samt Rutberg m.fl. Beskattning av värdepapper, 2 uppl. s. 39).

I samband med regleringen av beskattningen av optioner uttalades bl.a. (prop 1989/90:110 s. 430 ff.) att det vore olyckligt om skattereglerna är utformade på ett sådant sätt att det är skattemässigt mera gynnat att satsa pengar i ett företag på något annat sätt än genom att förvärva aktier. På grund härav hänförs enligt 27 § 1 mom. SIL till de finansiella instrumenten inte endast de uttryckligen uppräknade utan även "andra finansiella instrument" som till konstruktion eller verkningsätt liknar de uppräknade. En utgångspunkt för bedömningen härvidlag bör vara att alla finansiella instrument vars värdeförändring liknar aktiens skall beskattas på samma sätt som aktierna. Av betydelse vid bedömningen av om ett värdepapper skall anses vara aktieliknande är om avkastningen eller värdet, direkt eller indirekt, beror på det utgivande företags ekonomiska utveckling. Värdepapper vars pris är beroende av prisutvecklingen på aktier hör till denna typ av aktieliknande värdepapper.

I prop. 1999/2000:2 (del I, s. 509 f.) med förslag till en ny inkomstskattelag, som innebär en lagteknisk bearbetning av tidigare gällande regler, uttalas i anslutning till att begreppet finansiellt instrument utmönstras ur inkomstskattelagen, att i inkomstskattelagstiftningen måste avgränsning göras efter tillgångens karaktär, inte efter om den i det enskilda fallet är avsedd för handel på värdepappersmarknaden.

Kammarrättens bedömning.

Det kan, bl.a. mot bakgrund av utformningen av bestämmelserna i SIL avseende begreppet finansiellt instrument och de förarbetsuttalanden som gjorts i anslutning härtill, konstateras att detta begrepp inte är helt entydigt. Frågans behandling i praxis har vidare

varit sparsam. I det av klagandena åberopade förhandsbeskedet (RÅ 1994 not. 41) har ett fall med viss likhet med det förevarande bedömts. Något svar på den nu aktuella frågan ger rättsfallet emellertid inte.

Det får emellertid anses klart att begreppet finansiella instrument inte är förbehållet rättigheter m.m. som i det enskilda fallet omsätts på en marknad. En ordning som innebär att ett instrument, enligt de i det konkreta fallet uppställda avtalsvillkoren, måste gå att överlåta skulle te sig godtycklig och förfela den grundläggande tanken med regleringen, nämligen att uppnå likformighet i beskattningen genom att aktieliknande instrument skall beskattas som aktier.

Enligt kammarrättens mening måste således när det står klart att fråga är om en optionsrätt i gängse mening avgörande vikt tillmätas detta förhållande. Det saknas anledning att i skattesammanhang tillskriva vad som har avtalats i det enskilda fallet någon avgörande betydelse så länge detta inte betager instrumentet dess juridiska karaktär. Såsom länsrätten funnit utgör de aktuella optionerna således finansiella instrument, varför återköpskostnaden i samband med optionsåtagandets upphörande skall behandlas som en realisationsförlust.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

Kommentar:

KR har i detta fall funnit att ett finansiellt instrument föreligger. Notabelt är emellertid att 3 § 1 mom. 1 st. SIL föreskriver att vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförbara förpliktelser är skattepliktiga i inkomstslaget kapital. (Beträffande juridiska personer, jfr 2 § 1 mom. 6 och 7 st. SIL.)

Här uppställs således inget krav på att ett finansiellt instrument ska föreligga utan reavinstbeskattning kan ske även för andra options- eller terminsliknande avtal. Även förpliktelser på sådana avtal som inte faller in under definitionen av optioner i 24 § 4 mom. SIL kan således reavinstbeskattas i den mån de kan anses jämförbara med optioner.

Av 41 kap. 2 § IL framgår också att inte bara sådana

optioner som är avsedda för allmän omsättning kan reavinstbeskattas och definitionen i inkomstskattelagen omfattar därför alla slag av optionsavtal (prop. 1999/2000:2, del 2, s. 519 nederst).

Beträffande bestämmelsen om när avdragsrätt för en utfärdad option med en löptid på högst ett år inträder (24 § 4 mom. 3 st SIL) finns däremot uttrycket "finansiellt instrument" med i definitionen av vad som menas med en option. Skattelagskommittén har funnit att uttrycket i detta lagrum kan ha en begränsande innebörd och har därför i inkomstskattelagen använt uttrycket "som är lämpade för allmän omsättning". Regeringen anslöt sig till detta synsätt (44 kap. 31 § IL och prop. 1999/2000:2, del 1, s. 510 sista stycket och del 2, s. 519 nederst). Bestämmelsen om beskattningstidpunkten torde därför inte avse alla optioner utan bara sådana som utgör finansiella instrument i mera inskränkt bemärkelse, jfr definitionen i lagen om handel med finansiella instrument som nämns av KR.

Sammanfattningsvis så kan sannolikt alla fristående optionsavtal reavinstbeskattas både för innehavaren och för utfärdaren. Senareläggning av beskattning av erhållen premie för utfärdaren är däremot begränsad till sådana optioner som kan anses som finansiella instrument/lämpade för allmän omsättning.

Beträffande frågan om till vilket slag av egendom som optionen ska hänföras har KR funnit att den är aktieanknuten enligt 27 § 1 mom. SIL trots att den inte är överlåtbar. Att sådana avtal som inte utgör finansiella instrument/är avsedda för allmän omsättning kan hänföras till denna kategori av egendom framgår också av förarbetena till IL:en, se prop. 1999/2000:2, del 1, s. 511.

Det rättsfall som den skattskyldige åberopat, RÅ 1994 not. 41, avser ett avtal mellan en arbetsgivare och en anställd och är inte ett fristående optionsavtal utan snarare en del av löneavtalet dem emellan. Regeringsrätten har därför beskattat den anställde i inkomstslaget tjänst. Se även RÅ 1994 not. 733 där avtalet inte ansetts som sådant finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom., 24 § 4 mom. SIL eller 24 § 2 mom. SIL (bestämmelsen om förfall av option).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 april 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 28 mars 2000, målnr 8026-1998

Ränta på lån som kommanditbolagsdelägare gett till sitt handelsbolag har beskattats som inkomst av näringsverksamhet.

Inkomsttaxeringen 1994

I ett kommanditbolag, KB, var tre fysiska personer kommanditbolagsdelägare och ett AB komplementär.

DOMSKÄL

Genom kommanditbolagsavtal har insatskapitalet i KB bestämts till 3 000 kr, varav de tre kommanditbolagsdelägarna, bl.a. M, tillskjutit vardera 1 000 kr. Enligt vad som framkommit har komplementären, AB, inte tillskjutit någon insats. Under åren 1990-1992 har M lånat ut 1,2 miljoner kr till KB, medan de två övriga bolagsdelägarna tillsammans lånat ut 1,7 miljoner kr. Under 1993 har bolaget betalat tillbaka 9 000 kr till M och 16 000 kr till de två övriga delägarna. Enligt skuldebrevens löper på lånen årlig ränta efter en räntesats av högst 15 procent. Betalning sker vid anfordran, dock att M har rätt att säga upp krediten till omedelbar betalning om förfallen ränta och amortering inte erläggs inom 30 dagar efter förfallodagen.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Det saknas anledning att civilrättsligt fränkänna bolagsavtalet, varigenom kommanditbolagsdelägarna begränsat sitt ansvar till ett insatt kapital om vardera 1 000 kr, eller låneavtalens giltighet enligt deras lydelse. Emellertid är det uppenbart att det insatta kapitalet om 3 000 kr är otillräckligt för att täcka KB:s kapitalbehov. Det sammanlagda lånebeloppet, som är drygt 970 gånger större än insatsen, får i stället - såsom underinstanserna funnit - betraktas som det väsentliga kapitaltillskottet i bolaget. I skuldebrevens anges vidare

inte någon förfallodag eller amorteringsplan och den faktiska situationen är sådan att det upplånade kapitalet arbetat i bolaget år från år. Kammarrätten anser mot denna bakgrund att övervägande skäl talar för att vid en skatterättslig bedömning frångå avtalens civilrättsliga innebörd och därvid jämställa den ränta som M uppburit från KB med ränta på insatt kapital. Till följd härav skall räntan redovisas i inkomstslaget näringsverksamhet. Vad M anfört föranleder ingen annan bedömning. Överklagande skall således avslås.

Kommentar:

I 32 § anv. p. 9 KL föreskrivs att inkomst från bolaget i form av avlöning hänförs till intäkt inte av tjänst utan av det inkomstslag som bolagets inkomst avser.

I RÅ 1959 ref. 40 hänförde RR ett belopp motsvarande beräknad ränta på insatt kapital till inkomst av annan fastighet och inte till inkomst av kapital. RR motiverade utslaget med att intäkten skulle hänföras till den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit.

I RÅ 1979 Aa 228 där RSV:s nämnd för rättsärenden skriver följande: "Enligt punkt 9 av anvisningarna till 32 § KL skall inkomst som delägare i handelsbolag åtnjutit från bolaget i form av avlöning hänföras till intäkt inte av tjänst utan av den förvärvskälla, varur bolagets inkomst härflutit. I praxis har detta stadgande även tillämpats analogt på andra slag av inkomster från handelsbolag, bl.a. beräknad ränta på insatt kapital. Makarna S är ensamma ägare till bolaget och deras sammanlagda insatskapital uppgår till 10 000 kr. Detta är såvitt kan utläsas av handlingarna otillräckligt för att täcka bolagets kapitalbehov. Det av makarna S till bolaget utlånade kapitalet, som per den 30 april 1977 uppgick till 352 583 kr, har arbetat i bolaget år från år på samma sätt som om det tillskjutits bolaget som insatskapital. Övervägande skäl talar därför för att den av S från bolaget uppburna räntan måste jämföras med ränta på insatt kapital. Den skall därför hänföras till den förvärvskälla varur bolagets inkomst härflutit eller till rörelse." RR ändrade inte förhandsbeskedet.

Nils Mattsson går ännu längre. Han skriver i *Bolagskonstruktioner och Beskattnings effekter*, s. 202 om ränta på lån till handelsbolaget som annars varit hänförlig till inkomstslaget kapital: "Att dra någon allmän slutsats av här framförda synpunkter är vanskligt. Övervägande skäl torde dock tala för att de

räntor, som hos bolagsmannen skulle ha betraktats som inkomst av kapital, får hänföras till den förvärvskälla, som är bolagets." Se även Nils Mattsson, Beskattning av handelsbolag, 4:e uppl. s. 59 och 7:e uppl. s. 61.

För en sådan tolkning talar också det faktum att andra inkomster och utgifter som delägarna har som är relaterade till verksamheten i handelsbolaget ska hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och till den förvärvskälla dit övriga inkomster från handelsbolaget hör. Som exempel kan nämnas sjukpenning, som betalas ut inte från handelsbolaget utan från försäkringskassan men ändå hänförs till inkomst av näringsverksamhet. Andra exempel är delägares kostnad för egenavgifter, egen bil i verksamheten, resor till och från arbetet samt ökade levnadskostnader vid resor i verksamheten. Trots att de civilrättsligt är delägarens egna så hänförs de skattemässigt till den verksamhet som bedrivs av handelsbolaget. Likaså fick delägare tidigare avdrag för fastighetsskatt på handelsbolagets fastigheter i inkomstslaget näringsverksamhet trots att delägaren själv inte bedrev någon näringsverksamhet. Det är därför svårt att se varför just ränta på till handelsbolaget utlånat kapital skulle särbehandlas och hänföras till inkomstslaget kapital.

Det kan således finnas skäl att hävda att alla intäkter och kostnader som en delägare har i sin egenskap av delägare i bolaget bör hänföras till handelsbolagets inkomstslag. Möjligen kan ett annat synsätt läggas på de fall då delägaren bedriver annan verksamhet i egen regi och gör bolaget tjänster i denna egenskap i stället för i egenskap av delägare, jfr Mattsson, a.a.

Numera är näringsverksamhet rätt inkomstslag för nästan alla inkomster i handelsbolag. De enda undantagen är i praktiken reavinster på fastigheter och bostadsrätter. Inkomster från kapitalplaceringar i handelsbolag beskattas numera även de i inkomstslaget näringsverksamhet. Ränta på till handelsbolaget utlånat kapital bör därför normalt hänföras till detta inkomstslag i delägarnas deklarationer.

Område: Förhandsbesked

SRN:s båda förhandsbesked den 7 april 2000

Bestämmandet av beskattningsvärdet för reklamskatt avseende annonser

Skatterättsnämnden har meddelat två nya förhandsbesked om reklamskatt. Ärendena har rört frågan om hur beskattningsvärdet skall bestämmas för denna skatt när det gäller annonser och i vad mån vissa kostnader kan avräknas från värdet.

I det ena fallet hade ett tidningsutgivande bolag frågat bl.a. om kostnader för distribution av tidningen fick avräknas vid bestämmandet av beskattningsvärdet för reklamskatt avseende tidningens annonser. Nämnden svarade att så inte fick ske och anförde följande motivering:

"För annons för vilken skatteplikt föreligger enligt 3 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam utgörs beskattningsvärdet enligt 13 § samma lag av vederlaget. I beskattningsvärdet inräknas ej beloppet av reklamskatt eller annan statlig skatt eller avgift.

Enligt första stycket av anvisningarna till 13 § avses med vederlag det avtalade priset, däri inräknat avtalade pristillägg enligt faktura eller annan handling. Utgår gemensamt vederlag för prestationer som skall inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer, bestäms enligt anvisningarnas tredje stycke beskattningsvärdet efter uppdelning av vederlaget efter skälig grund.

Nämnden gör följande bedömning.

Såvitt framgår av handlingarna är en förutsättning för förhandsbesked i ärendet att bolaget inte mot avtalat pris tillhandahåller en annonsör någon annan prestation än upplåtelse av ett annonsutrymme i den av bolaget utgivna tidningen [- - -]. Det med annonsören avtalade priset avser därför i sin helhet upplåten annons i tidningen. De ovan redovisade bestämmelserna medger inte, vid bestämmandet av beskattningsvärdet, att från detta pris får avräknas vissa kostnader för utgivningen av tidningen, såsom t.ex. distributionskostnaderna."

I det andra fallet hade ett annat tidningsutgivande bolag frågat bl.a. om en avräkning kunde ske för - förutom distributionskostnader - även vissa andra i det bolagets ansökning uppräknade kostnader. Skatterättsnämnden svarade att inte några av de i ansökningen angivna kostnaderna för utgivningen av tidningen i fråga fick avräknas. Efter en inledande redovisning av innehållet i tillämplig lagtext, motsvarande den i det första fallet, anförde nämnden följande som stöd för det lämnade beskedet:

"Av handlingarna framgår inte klart i vad mån bolagets avtal med en annonsör om införande av en annons mot visst vederlag avser annan prestation avseende annonsen än enbart upplåtelsen av annonsutrymme. Nämnden utgår därför från den förutsättningen att bolaget inte mot särskilt pris avtalat med en annonsör om annan prestation än en sådan upplåtelse. Av nämnda förutsättning följer att det med annonsören avtalade priset i sin helhet avser upplåten annons i den av bolaget utgivna tidningen [- - -]. De ovan redovisade bestämmelserna medger inte, vid bestämmandet av beskattningsvärdet, att från detta pris får avräknas kostnader som bolaget har för produktionen och utgivningen av tidningen, såsom t.ex. lönekostnader, provisioner till anställda annonsförsäljare, marknadsföringskostnader, distributionskostnader med flera kostnader som bolaget angivit i ansökningen. Bolagets frågor besvaras i enlighet härmed."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 april 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 24 mars 2000

Fråga om en samfällighetsförenings verksamhet skall anses yrkesmässig

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden har funnit att en samfällighetsförenings verksamhet skall anses yrkesmässig och som motivering anført följande. Vägsamfällighetsföreningen skall anses som en samfällighetsförening enligt lagen (1973: 1150) om

förvaltning av samfälligheter. Den kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter och är således en juridisk person, som kan vara skattesubjekt i mervärdesskattehänseende.

Skatterättsnämnden anförde vidare.

Samfällighetsföreningen skall, för fastigheter som inte är delägare i föreningen, mot vägavgift för tillfälligt begagnande helt eller delvis upplåta de i samfälligheten ingående vägar som föreningen förvaltar.

En samfällighetsförenings genomförande av den uppgift, för vilken den tillkommit, har inte ansetts innebära att föreningen därigenom i yrkesmässig verksamhet omsätter vara eller tjänst. Bidrag och uttaxeringar från berörda markägare har således inte hänförts till vederlag för varor eller tjänster som omsatts av föreningen (jfr RÅ 1970 Fi 1465). En förutsättning för att sådana omsättningar inte skall anses föreligga får emellertid anses vara att tillhandahållandena avser de delägande fastigheternas egna behov (jfr RÅ83 1:26 och RÅ 1986 not. 675). Om däremot samfällighetsföreningen tillhandahåller varor eller tjänster till utomstående mot ersättning får omsättningar anses föreligga vilka - om de är skattepliktiga - medför skattskyldighet för föreningen om de görs i en yrkesmässig verksamhet (jfr RÅ79 1:15 ang. kommuns tillhandahållande av värme såväl för eget behov som till utomstående).

Vidare anförde skatterättsnämnden. En verksamhet är enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, yrkesmässig, bl.a. om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370). Vägsamfälligheten får genom upplåtelsen mot ersättning till utomstående av den väganläggning som den förvaltar anses bedriva sådan verksamhet. Enligt 3 kap. 3 § första stycket 10 ML är omsättning avseende upplåtelse för trafik av väg inte undantagen från skatteplikt. Samfällighetsföreningen är därför skattskyldig till mervärdesskatt för omsättningarna.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 april 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 28 mars 2000

Fråga om en förenings verksamhet skall anses yrkesmässig

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden har funnit att en förenings verksamhet skall anses yrkesmässig och som motivering anført följande.

En verksamhet är enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200) yrkesmässig, bl.a. om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370). Det får anses ligga i sakens natur att en ekonomisk verksamhet, som är så affärsmässigt organiserad att verksamheten i det hänseendet grundar rätt till registrering som ekonomisk förening, är hänförlig till sådan näringsverksamhet om inte alldeles särskilda omständigheter föreligger. Nämnden finner därför att föreningens verksamhet är yrkesmässig och att föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt (jfr Riksskatteverkets förhandsbesked m m RSV/FB Im 1984:5 samt RÅ 1988 ref. 136).

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 april 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 17 mars 2000

Lagen (1995:575) mot skatteflykt

Tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 22 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Cypern

Som en konsekvens av RR:s dom den 24 september 1998 (rättsfallsprotokoll 31/98) aktualiserades den av sökanden i SRN ställda frågan om lagen mot skatteflykt är tillämplig på aktieöverlåtelsen. Denna fråga återförvisades av RR till SRN för prövning.

SRN fann ej anledning att tillämpa skatteflyktslagen på ifrågavarande överlåtelse.

Kommentar:

RSV kommer inte att överklaga förhandsbeskedet.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

31/00

- [RR:s dom den 17 augusti 2000, målnr 7761-1999](#)
Lex ASEA, diskriminering enligt EG-fördraget. Villkoret i 3 § 7 mom. SIL – att det utdelande bolaget skall vara ett svenskt aktiebolag – strider mot bestämmelserna rörande den fria rörligheten för kapital i artikel 58 EG
 - [RR:s dom den 4 oktober 2000, målnr 3672-2000](#)
Försäljning av bostadsrätt samma år som bostadsrätterna först upplåtits beskattas enligt 27 § SIL
 - [RR:s dom den 29 september 2000, målnr 4191-1999](#)
Beräkning av verklig förlust vid avyttring (likvidation) av ett dotterbolag
 - [KR:s i Stockholm dom den 27 september 2000, målnr 8639-1998](#)
Frågan om utrangeringsavdrag avseende byggnader vid ändring av produktionsteknik i vattenkraftstation
 - [KR:s i Göteborg dom den 15 september 2000, målnr 4951-1998](#)
Skattetillägg på bilförmån. Även om dispositionsrätten utgör en stark bevispresumtion för att bil nyttjats privat i sådan omfattning att förmånsbeskattning ska ske innebär detta inte att den skattskyldige befunnits lämna oriktig uppgift. Skattetillägget har undanröjts
 - [KR:s i Sundsvall domar den 27 september 2000; målnr 225-1998, 226-1998, 228-1998 och 229-1998](#)
Verklig förlust. Beviskrav avseende marknadsvärdet vid reaförlust då avyttring av aktier till eget bolag skett till priset av en krona.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 10 oktober 2000.

RR:s dom den 17 augusti 2000, målnr 7761-1999

Lex ASEA, diskriminering enligt EG-fördraget.

Villkoret i 3 § 7 mom. SIL – att det utdelande bolaget skall vara ett svenskt aktiebolag – strider mot bestämmelserna rörande den fria rörligheten för kapital i artikel 58 EG.

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 22 november 1999 har refererats i rättsfallsprotokoll 39/99.

Förutsättningarna i ärendet är i korthet följande.

En i Sverige bosatt fysisk person (A) äger andelar i ett utländskt bolag (UB) hemmahörande i en EG-stat. Bolaget planerar att dela ut andelarna i ett dotterbolag. Utdelningen är skattepliktig enligt SIL och får beskattas i Sverige enligt tillämpligt skatteavtal. Frågan i målet är om EG-rättens bestämmelser hindrar beskattningen i Sverige av det skälet att utdelningen - om bolaget varit svenskt - hade omfattats av reglerna 3 § 7 a mom. SIL.

Regeringsrättens avgörande;

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att bestämmelserna i 3 § 7 a mom. SIL är tillämpliga på ifrågavarande utdelning utan hinder av att det utdelande bolaget inte är svenskt.

Som motivering anförde Regeringsrätten bl.a. ; Enligt 3 § 7 a mom. SIL är utdelning från ett svenskt aktiebolag i form av aktier eller andra andelar i ett dotterföretag som är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag undantagna från skatteplikt om angivna villkor i lagrummet är uppfyllda.

Av EG-domstolens praxis följer att det också i mål rörande direkt beskattning kan behöva göras en prövning av om de nationella reglerna är förenliga med EG:s regler om fria kapitalrörelser, se t.ex. domstolens dom den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, punkt 32.

Enligt artikel 56 EG (tidigare artikel 73 b i EG-fördraget) skall alla restriktioner för kapitalrörelser och betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Enligt artikel 58 EG (tidigare artikel 73 d i EG-fördraget) gäller dock bl.a. att bestämmelserna i artikel 56 inte skall påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort (punkt 1). Bestämmelserna skall vidare inte påverka

tillämpligheten av sådana restriktioner av etableringsrätten som är förenliga med fördragen (punkt 2). De åtgärder och förfaranden som avses i punkterna 1 och 2 i artikel 58 får inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56 (punkt 3).

EG-domstolen har i det tidigare nämnda målet (C-35/99, Verkooijen), som avsåg hur mottagen utdelning skulle inkomstbeskattas i Nederländerna, gjort uttalanden om innebörden av friheten för kapitalrörelser. Den skattskyldige ägde andelar i ett belgiskt bolag. Av domen - som i och för sig avsåg förhållanden som hänförde sig till tiden före ikraftträdandet av Fördraget om den Europeiska unionen – får anses följa att uppbärandet av utdelning faller in under reglerna om fria kapitalrörelser (punkterna 27-30) och att en nationell bestämmelse som innebär att skattemässiga fördelar vid beskattningen av utdelning är villkorad av att utdelningen kommer från ett bolag som är etablerat inom ifrågavarande stat utgör en förbjuden restriktion för kapitalrörelser (punkt 36).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Villkoret enligt 3 § 7 a mom. SIL att det utdelande bolaget skall vara ett svenskt aktiebolag måste, mot bakgrund av den bedömning som EG-domstolen redovisat i den ovan refererade domen, anses vara en restriktion för kapitalrörelser. Denna restriktion kan inte anses motiverad av tvingande hänsyn till allmänintresset eller av hänsyn till kongruensen i skattesystemet eller eljest av skäl som kan härledas från bestämmelserna i artikel 58 EG.

Regeringsrätten finner således att det aktuella villkoret i 3 § 7 a mom. SIL strider mot fördragets bestämmelser om förbud mot restriktioner för kapitalrörelser. Vid prövning av frågan om beskattning av utdelningen skall därför bortses från lagens krav på att det utdelande bolaget skall vara svenskt. Av anförda skäl skall A:s överklagande bifallas.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 oktober 2000.*

RR:s dom den 4 oktober 2000, målnr 3672-2000

**Försäljning av bostadsrätt samma år som
bostadsrätterna först upplåtits beskattas enligt 27 § SIL**

Skatterättsnämndens (SRN:s) förhandsbesked d. 8 maj 2000, se rättsfallsprotokoll 19/2000.

Regeringsrätten ändrade förhandsbeskedet och förklarade att 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, inte är tillämplig vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt i det fall som avses med ansökningen om förhandsbesked.

Målet överlämnades till SRN för behandling av frågan om uppskovsavdrag vid byte av bostad.

Regeringsrätten angav följande skäl för avgörandet:

”De särskilda bestämmelserna i 26 § 1 mom. SIL om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt gäller om bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL. Enligt sistnämnda bestämmelse förstås med bostadsförening en ekonomisk förening, vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar bereda bostäder i hus som ägs av föreningen (äkta bostadsföretag). Bedömningen av om en förening är ett äkta bostadsföretag skall enligt 26 § 1 mom. tredje stycket SIL göras på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum.

Frågan i målet gäller om avyttring av en bostadsrätt skall beskattas enligt bestämmelserna i 26 § SIL eller enligt de mindre förmånliga bestämmelserna i 27 § SIL. Närmare bestämt gäller frågan om det för en tillämpning av 26 § är tillräckligt att en bostadsrättsförening som bildats före ingången av avyttringsåret men påbörjat sin verksamhet först under det året uppfyller kraven i 2 § 7 mom. SIL på ett äkta bostadsföretag vid en senare tidpunkt än årets ingång men senast vid tidpunkten för avyttringen.

Regeringsrätten finner att lagtexten inte ger utrymme för annan tolkning än att en beskattning av

realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt kan ske enligt 26 § SIL endast om föreningen vid ingången av det kalenderår under vilket avyttringen äger rum är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL. Eftersom denna förutsättning inte är uppfylld i förevarande fall skall RSV:s talan bifallas i denna del.

Med det ställningstagande som SRN gjort i fråga om tillämpliga regler för beskattning av realisationsvinst har nämnden i överensstämmelse med ansöknings om förhandsbesked ansett den ställda frågan om uppskovsavgift vid byte av bostad förfallen. Det bör nu ankomma på nämnden att behandla frågan."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 oktober 2000.*

RR:s dom den 29 september 2000, målnr 4191-1999

Beräkning av verklig förlust vid avyttring (likvidation) av ett dotterbolag

Inkomsttaxering 1998 – 2002.

Domen avser ett av RSV överklagat förhandsbesked, som refererats i rättsfallsprotokoll 24/99 (SRN:s förhandsbesked den 1 juni 1999).

Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet och lämnade följande motivering.

"I rättsfallet RÅ 1998 ref. 53 hade ett dotterbolag från sitt moderbolag erhållit aktieägartillskott och koncernbidrag. De erhållna koncernbidragen uppgick till större belopp än den utdelning som lämnats till moderbolaget. Regeringsrätten fann att utdelningen inte skulle föranleda någon reducering av realisationsförlusten vid avyttring av aktierna i dotterbolaget. I det nu aktuella målet har dotterbolaget erhållit koncernbidrag från andra bolag än moderbolaget. Varken den omständigheten eller vad som i övrigt förekommit i målet ger anledning att göra en annan principiell bedömning än i rättsfallet. Realisationsförlusten skall därför inte reduceras med

större belopp än som skett genom Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Sedan förhandsbeskedet meddelades har lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Författningsändringarna påverkar inte svaret på de frågor som målet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet."

Kommentar:

Rättsläget beträffande hur beräkning av verklig förlust vid avyttring av dotterbolag ska ske är i stora delar oklart.

Regeringsrättens avgörande har dock förtydligat rättsläget i ett hänseende.

RSV tolkade - i informationsskrivelse av den 14 september 1998, dnr 7928-98/900 - rättsläget på så sätt att koncernbidrag som dotterbolaget mottagit från moderbolaget skulle räknas in i "upparbetade vinstmedel". Vid beräkning av verklig förlust innebar detta synsätt att koncernbidrag som konsumerats av förluster i dotterbolaget inte kunde användas för att finansiera värdeöverföringar från dotterbolaget till moderbolaget. Härigenom skulle samma skattskyldig inte kunna medges avdrag två gånger för samma förlust.

Redan Regeringsrättens avgörande i RÅ 1998 ref. 53 visade att detta synsätt saknade stöd i de fall koncernbidrag från moderbolaget med viss beloppsmässig storlek översteg värdeöverföringarna från dotterbolaget.

Genom det av Regeringsrätten nu avgjorda förhandsbeskedet har större klarhet erhållits i denna fråga.

Förhandsbeskedet innebär att koncernbidrag som dotterbolaget mottagit – från andra bolag än dotterbolagets egna dotterbolag – ska beaktas genom ett sorts kvittningsförfarande och inte räknas in i "upparbetade vinstmedel". Vid beräkningarna ska nominella belopp användas.

Som RSV tolkar förhandsbeskedet ska koncernbidrag som dotterbolaget erhållit – från andra bolag än dotterbolagets egna dotterbolag – reducera de värdeöverföringar som dotterbolaget gjort. Om värdeöverföringarna från dotterbolaget är mindre än dessa koncernbidrag som dotterbolaget mottagit ska realisationsförlusten vid avyttring av dotterbolaget inte reduceras. Om värdeöverföringarna är större måste man undersöka om värdeöverföringarna till den del de överstiger dessa koncernbidrag ryms inom "upparbetade vinstmedel". "Upparbetade vinstmedel" beräknas då exklusive de koncernbidrag som redan beaktats vid kvittningen. Om de efter kvittningen återstående värdeöverföringarna ryms inom "upparbetade vinstmedel" ska realisationsförlusten inte reduceras och i den mån de inte ryms ska reduktion ske. Något hänsynstagande ska, som RSV tolkar förhandsbeskedet, inte tas till att koncernbidrag leder till skattekonsekvenser medan skattefria utdelningar inte medför skattekonsekvenser.

I de fall kontroll av realisationsförluster vid avyttring av dotterbolag sker kan det vara lämpligt att skattemyndigheten försöker spåra samband mellan tillskott och utdelning efter mönster från RÅ 1999 not 18.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 oktober 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 27 september 2000, målnr
8639-1998**

**Frågan om utrangeringsavdrag avseende byggnader vid
ändring av produktionsteknik i vattenkraftstation.**

I punkt 6 nionde stycket av anvisningarna till 23 § KL anges att utrangeras en byggnad, får avdrag göras för vad som återstår oavskrivet av anskaffningsvärdet i den mån beloppet överstiger vad som inflyter genom avyttring av byggnadsmaterial e.d. i samband med utrangeringen.

X AB är ett elkraftproducerande företag. I deklARATIONEN

för 1995 års taxering yrkade X avdrag för nedskrivning - utöver vanliga värdeminskningssavdrag - av värdet på A-kraftstationen med 203,4 miljoner kr. Av beloppet avsåg 153,4 miljoner kr byggnader och 50 miljoner kr inventarier.

I överklagande yrkade RSV att avdraget på 203,4 miljoner kr skulle återföras till beskattning.

LR företog syn vid A-kraftstationen och höll muntlig förhandling.

X bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Ombyggnaden av A-kraftstationen innebar en nedläggning av pumpkraftverket och en nybyggnation av ett strömkraftverk. Pumpkraftverket är definitivt ut rangerat och X har inga planer på att åter öppna det. Utrangering innebär inte uteslutande nedrivning utan även att en tillgång inte längre kan användas för sitt ändamål. De i målet utgående och överdimensionerade anläggningsdelarna kan inte längre användas för sitt ändamål varför de bör anses som ut rangerade.

RSV i sin tur anförde bl.a. följande. För byggnader gäller att avdrag utöver planenliga avskrivningar bara kan medges om fråga är om ut rangering. Vid synen har framkommit att av de överdimensionerade byggnadsdelarna används fortfarande större delen i driften förutom några få, nämligen "trotteln B" och tilloppstuben från C-sjön. Utrangeringsavdrag kan därför medges bara för dessa delar.

LR biföll överklagandet på så sätt att avdraget avseende byggnader återfördes till beskattning med (153,4 - 37 =) 116,4 miljoner kr. Hela avdraget avseende inventarier på 50 miljoner kr återfördes också till beskattning. Beträffande avdraget avseende byggnader yttrade LR bl.a. följande:

"Av utredningen i målet, däribland syn, framgår att ifrågavarande kraftstation utgörs av en anläggning som består av ett tunnel- och dammsystem samt en maskinstation. Anläggningen med tillhörande utrustning dimensionerades ursprungligen för elproduktion med pumpdrift. Genom att övergå till annan tillverkningsmetod, vilken är mindre utrymmeskrävande och fordrar delvis annan utrustning, har såväl anläggningen som utrustningen i vissa delar blivit oanvändbar eller överdimensionerad. Bolaget har hävdats

att vissa anläggningsdelar är utrangerade eftersom de inte längre kan användas för sitt ändamål, dvs. för pumpdrift. Enligt bolagets uppfattning föreligger därför avdragsrätt för gjorda nedskrivningar redan på denna grund. ----- Vad först gäller byggnad kan avdrag för kostnad för avskrivning utöver planenliga avskrivningar endast ske i form av utrangeringsavdrag. En förutsättning för att sådant avdrag skall medges är att utrangeringen är definitiv. LR finner, i likhet med RSV, inte skäl att ifrågasätta bolagets avsikt att upphöra med pumpdrift. Ändamålet med verksamheten i kraftstationen har emellertid varit - och är fortfarande - att producera elkraft. Eftersom större delen av byggnadsdelarna endast varit föremål för en omändring och fortfarande används för elproduktion, om än med annan teknik, finner LR att förutsättningarna för att medge utrangeringsavdrag inte föreligger i den omfattning som yrkats. Endast för de byggnadsdelar som inte längre kan användas i elproduktionen föreligger avdragsrätt. LR delar RSV:s uppfattning att så är fallet vad gäller "trotteln B" och tilloppstuben från C-sjön. LR finner vidare avdragsrätt föreligger för C-sjön eftersom den överhuvudtaget inte används i strömkraftverkets verksamhet. ----- Eftersom det varken av den senast ingivna skrivelsen eller av utredningen i övrigt är möjligt att fastställa hur stor del som avser trotteln resp. tilloppstuben från C-sjön finner LR skäligt medge avdrag för avskrivning på dessa byggnadsdelar och C-sjön med ett uppskattat belopp om totalt 37 milj. kr."

X överklagade domen och yrkade att KR skulle medge ytterligare avdrag avseende byggnader med 116,4 miljoner kr.

Även KR företog syn vid A-kraftstationen och höll muntlig förhandling. Vid förhandlingen medgav RSV avdrag med ytterligare 20,2 miljoner kr.

KR biföll överklagandet på så sätt att avdrag medgavs med ytterligare 22 miljoner kr, varigenom (116,4 - 22 =) 94,4 miljoner kr avseende byggnader återfördes till beskattning. Därvid anförde KR bl.a. följande.

"Fråga i KR är om bolaget har rätt till ytterligare utrangeringsavdrag avseende byggnader vid A-kraftstationen. Bolaget gör gällande att rätt till sådant avdrag föreligger på den grunden att de överdimensionerade delarna för vilka avdrag yrkas är utrangerade eftersom dessa inte längre kan användas

för att producera el medelst pumpkraft. - Avdrag för utrangering kan medges först då den aktuella tillgången inte längre kan nyttjas för sitt ursprungliga ändamål. I likhet med LR finner KR att ändamålet med bolagets verksamhet i kraftstationen har - alltsedan denna byggdes - varit att genom vattenkraft producera elkraft. Det förhållande att en annan teknik numera används för produktionen föranleder inte någon annan bedömning. Den ursprungliga driften har således inte upphört. Enligt KR:s mening kan vid sådant förhållande utraneringsavdrag endast medges för de delar av anläggningen som tagits ur drift och som överhuvudtaget inte längre används för elproduktion. De delar som blivit överdimensionerade, t.ex. delar av avloppstunnlarna, men som fortfarande används i driften kan inte bedömas som utranerade eftersom dessa utgör en del av de byggnadsdelar som fortfarande nyttjas. - RSV har numera medgivit avdrag för bl.a. den s.k. trottelsalen då denna inte längre kan sägas användas i den nuvarande produktionen. KR finner inte skäl att frångå parternas samstämmiga inställning beträffande denna byggnadsdel. Med samma bedömningsgrunder och med beaktande av vad KR iakttagit vid den företagna synen saknas vid sådana förhållanden skäl att inte också medge avdrag för "Trottell D" och den transportutgång som användes för utförelse av bergmassor vid anläggandet av stationen. Dessa används inte längre i den nuvarande produktionen och är därtill klart avskiljbara från övriga delar. ----- Då det inte är möjligt att på grundval av den utredning som föreligger närmare bestämma avdragets storlek måste detta bestämmas efter skälig grund. KR finner härvid att avdrag skall - medges - utöver vad som redan medgivits av LR - med totalt 22 miljoner kr."

Kommentar:

Frågan om utraneringsavdrag kan medges för del av byggnad som inte längre används i verksamheten är inte klarlagd i rättspraxis. Olika synsätt har framförts i den skatterättsliga doktrinen (se K.G.A. Sandström, Om beskattning av inkomst av rörelse, 3 uppl., 1951, s. 448-449 samt Hans Bylin, Skattenytt 1967 s. 438-439). Utgångspunkten är även här att "en utrangering i egentlig mening måste framstå som definitiv för att den skall kunna beaktas i skattesammanhang" (prop. 1969:100 s. 130). Undantagsvis torde därför avdragsrätt föreligga när fråga är om klart avgränsade byggnadsdelar som inte används i verksamheten och heller inte kan användas i verksamheten. Däremot saknas rätt till avdrag när fråga är om byggnader eller

byggnadsdelar som fortfarande används i verksamheten men som blivit överdimensionerade på grund av ändrad produktionsteknik. Sådana byggnader och byggnadsdelar kan inte i någon mening anses vara uttrangerade. Båda dessa situationer belyses av KR:s dom.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 oktober 2000.*

**KR:s i Göteborg dom den 15 september 2000, målnr
4951-1998**

Skattetillägg på bilförmån

Även om dispositionsrätten utgör en stark bevispresumtion för att bil nyttjats privat i sådan omfattning att förmånsbeskattning ska ske innebär detta inte att den skattskyldige befunnits lämna oriktig uppgift. Skattetillägget har undanröjts.

Skattetillägg vid inkomsttaxering 1994

SG hade i sin byggverksamhet gjort avdrag för bil- och transportkostnader avseende en skåpbil av märket Dodge B250 Royal Van. Han hade inte redovisat någon bilförmån i sin deklaration. Skattemyndigheten påförde honom bilförmån med hänvisning till att han inte förebringat körjournal eller annan tillförlitlig utredning som visade att privat körning inte förekommit. SG påfördes också skattetillägg.

SG invände bl.a. att bilen saknade baksäte och var utrustad med fast inredning för specialverktyg och därför var ett rent arbetsredskap. Familjen hade för övrigt en annan bil för privat bruk.

Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten och skattemyndigheten när det gällde frågan om bilförmån. Vad SG anfört om bilens beskaffenhet och om familjens innehav av annan bil föranledde ingen annan bedömning.

I fråga om skattetillägget konstaterade kammarrätten

att en förutsättning för att en skattskyldig ska kunna påföras skattetillägg är att skattemyndigheten visat att denne lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Förmånsbeskattningen grundar sig på presumtionen att skattskyldig som har rätt att disponera bil som ingår i näringsverksamhet för privat bruk också har använt den för privatkörning i sådan omfattning att förmånsbeskattning ska ske. Enligt kammarrättens mening innebär emellertid presumtionen i sig inte tillräcklig bevisning för att anse att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift genom att inte redovisa värde av bilförmån i deklARATIONEN. I motsats till skattemyndigheten ansåg kammarrätten att vissa resor som företagits med bilen var så nära förknippade med tjänsteförrättningar att de i aktuellt hänseende inte skulle hänföras till privata resor. Kammarrätten fann det inte visat att bilen i fråga faktiskt hade använts för privat bruk i mer än ringa omfattning. Förutsättningar för att påföra skattetillägg saknades därmed. Kammarrätten undanröjde det till bilförmånen hänförliga skattetillägget.

Kommentar:

Sedan ett par år tillbaka meddelas det då och då domar i underinstanserna där skattetillägg respektive avgiftstillägg undanröjs med samma motivering som kammarrätten använder sig av i den nu refererade domen. Det syntes till en början som om det synsättet skulle sprida sig inom och mellan domstolarna. Så blev det nu inte. I stället tillämpas de olika förfarandena parallellt. Det är således mycket vanligt att skattetillägg på bilförmån, som påförts enligt presumtionen, godtas i domstolarna. Den skattskyldige anses då genom att inte omnämna bilförmånen i deklARATIONEN ha lämnat en sådan oriktig uppgift att förutsättningar för skattetillägg är för handen.

Denna olikformighet i rättstillämpningen skapar osäkerhet för skattemyndigheterna som har att ta ställning till frågan om skattetillägg i bilförmånsärenden. Det är inte heller bra att förmånshavare behandlas olika när det kommer till frågan om skattetillägg.

Mot bakgrund också av att bilförmånsärenden är så frekventa avser RSV att överklaga domen i syfte att få ett klagande avgörande till ledning för rättstillämpningen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 oktober 2000.*

**KR:s i Sundsvall domar den 27 september 2000; målnr
225-1998, 226-1998, 228-1998 och 229-1998**

Verklig förlust

**Beviskrav avseende marknadsvärdet vid reaförlust då
avyttring av aktier till eget bolag skett till priset av en
krona.**

Inkomsttaxering 1993

A och dennes tre barn överlät aktier i AB A och AB B till ett bolag, som utöver nyssnämnda personer även ägdes av syskonens moder. Överlåtelsepriset för aktierna i AB B uppgick till en krona per aktie, varvid en reaförlust uppkom, för vilken säljarna yrkade avdrag.

SKM medgav inte avdraget utan bedömde hela överlåtelsen som gåva. Beslutet motiverades bl.a. med att vid en substansvärdering kunde aktiernas värde beräknas till 28 kronor per 1992-08-31 och 20 kronor per 1992-12-31. Vidare var AB B inte försatt i konkurs.

I LR yrkade de skattskyldiga att, efter viss justering avseende avyttringen av aktier i AB A, taxeras i enlighet med lämnade deklARATIONER. Beträffande aktieavyttringen i AB B anförde klagandena bl.a. att någon handel i aktien inte skett, att den var onoterad och hade en relativt stor ägarspridning. Substansvärderingen ifrågasattes eftersom den bygger på en värdering utifrån en balansräkning som underkänts av bolagets revisor. Aktien kunde därför inte anses ha något värde. LR bedömde att med hänsyn till bl.a. den vidtagna substansvärderingen måste aktierna anses haft ett ekonomiskt värde vid avyttringen. Vid en försiktig bedömning fann LR att aktiens värde borde kunna uppskattas till 20 kronor per aktie, varefter avdrag medgavs med en reaförlust beräknad efter detta försäljningspris.

I KR yrkar de skattskyldiga att försäljningsvärdet på AB B skulle bestämmas till en krona, i enlighet med vad

som deklarerats och anförde bl.a. följande. Situationen i AB B under 1992 och 1993 ledde till att förväntningarna på aktierna var så lågt ställda att aktierna ansågs praktiskt taget värdelösa. Situationen kan i stort sett jämföras med vad som hände med exempelvis aktierna i SE-Banken under bankkrisen. I det fallet sjönk marknadsvärdet till 5-6 kronor per aktie trots att bankens bokslut visade ett substansvärde på 40 kronor per aktie. Beträffande aktierna i AB B har inte någon affär gjorts med dessa vare sig under andra halvåret 1992 eller under 1993. Orsaken härtill var det bekymmersamma läge bolaget befann sig i. Bolaget "blödde" och banken hade sagt upp samtliga lån. Detta ledde till att det inte fanns något köpintresse för aktierna. Vid tre tillfällen under 1994 hade aktien blivit föremål för försäljning, varvid priset varierade mellan 3:50 och 6 kronor per aktie. Någon större förändring av bolagets substansvärde har inte skett under 1994 i jämförelse med den substansvärdeberäkning som skattemyndigheten presenterat vid utgången av 1992. Först under 1994 förbättrades bolagets likviditet och aktierna började stiga i värde. De skattskyldiga ingav och åberopade ett intyg avseende försäljningarna under 1994. KR gjorde följande bedömning.

Klagande har i målet gjort gällande att den substansvärdeberäkning som SKM företagit inte återspeglar aktiernas marknadsvärde vid avyttringstillfället och har därvid bl.a. åberopat att bolaget vid aktuell tidpunkt befann sig i en djup ekonomisk kris med ett konkurshot hängande över sig och att detta bl.a. fick till följd att all handel med bolagets aktier upphörde och att aktierna förlorade sitt värde som säkerhet på kreditmarknaden. Såvitt framgår har vad som anförts om bolagets prekära ekonomiska situation vid tiden för aktieförsäljningen och det till följd därav bristande intresset på marknaden för bolagets aktier inte ifrågasatts från SKM:s sida. – Mot bakgrund av vad sålunda upptagits finner KR att den utredning, som i målet har åberopats av SKM, inte kan anses ge tillräckligt stöd för att aktierna avyttrats till ett pris understigande aktiernas marknadsvärde.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

13/00

- [Domstolens dom den 30 mars 2000, mål C-178/97, Barry Banks m. fl. och Théâtre Royal de la Monnaie.](#) Räckvidden av intyg på blankett E 101 enligt artikel 14a.1a och 14c i EG:s förordning 1408/71 om social trygghet och artikel 11a och 12a.7 i tillämpningsförordningen nr 574/72.
 - [RR:s dom den 17 mars 2000, målnr 3709-1999.](#) Företag som utfärdat syntetiska optioner till anställda till marknadspris har medgetts avdrag för kostnaderna enligt reavinstreglerna. Bestämmelserna i 2 § 14 mom. SIL (fållan) var tillämpliga.
 - [RR:s dom den 28 mars 2000, målnr 7914-1999.](#) Återbäring från försäkringsföretag (SPP). Fråga om återbäringen skall påverka beräkningen av beskattningsunderlaget enligt lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader
 - [KR:s i Sundsvall dom den 3 mars 2000, målnr 1547-1998.](#) Inkomst av kapital; förlust till följd av infriat borgensåtagande
 - [KR:s i Stockholm domar den 15 mars 2000 i målnr 8486--8487-1998.](#) Fråga om fordran på återbetalning av handpenning m.m. vid ej fullföljt fastighetsköp, eller avtal om fastighetsköp, utgör finansiellt instrument enligt SIL.
 - [KR:s i Jönköping dom den 22 februari 2000 i målnr 3993-1998.](#) Reaförlust vid avyttring av villkorat aktieägartillskott
 - [KR:s i Göteborg domar den 16 februari 2000 i målnr 814--815-1998.](#) Fråga om reaförlust vid avyttring av villkorat aktieägartillskott
 - [KR:s i Göteborg dom den 24 februari 2000 i målnr 3510-1998.](#) Fråga om fordran på eget bolag respektive regressfordran till följd av infriad borgensutfästelse utgör finansiellt instrument
 - [KR:s i Sundsvall dom den 19 januari 2000, målnr 1881--84-1999.](#) Fråga om förmögenhetsbeskattning av överlikviditet i ärningsverksamhet
 - [KR:s i Stockholm dom den 30 mars 2000, målnr 6793-1998.](#) Moderbolag har inte medgetts avdrag för kostnad för optioner till anställda i dotterbolag i ett fall då optionerna inte fick överlåtas.
 - [KR:s i Stockholm dom den 17 mars 2000, målnr 3275-1998.](#) Avdrag för underskott av nystartad verksamhet. Verksamheten har inte ansetts som likartad med eller samma som tidigare bedriven verksamhet i annan förvärvskälla
 - [RSV ansöker om förhandsbesked](#)
 - [Meddelade provningstillstånd](#)
-

Område: EG-domstolen i Luxemburg

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 april 2000.*

**Domstolens dom den 30 mars 2000, mål C-178/97, Barry
Banks m.fl. och Théâtre Royal de la Monnaie**

**Räckvidden av intyg på blankett E 101 enligt artikel
14a.1a och 14c i EG:s förordning 1408/71 om social
trygghet och artikel 11a och 12a.7 i
tillämpningsförordningen nr 574/72.**

Mellan åren 1992 och 1995 arbetade ett antal brittiska operasångare och en dirigent under kortare perioder vid Théâtre Royal de la Monnaie i Bryssel. Samtliga betraktades som egenföretagare i sitt bosättningsland, Storbritannien. Eftersom arbetsperioderna i Belgien i samtliga fall understeg 12 månader, utnyttjade artisterna möjligheten att enligt "utsändningsregeln" för egenföretagare i artikel 14a.1a i förordning 1408/71 stå kvar i det brittiska socialförsäkringssystemet under arbetsperioden i Belgien. Den behöriga institutionen i Storbritannien utfärdade intyg på blankett E 101 av vilka det framgick att personerna var utsända egenföretagare som var omfattade av brittisk socialförsäkring. I några fall utfärdades intyget först efter det att personen i fråga påbörjat arbetet i Belgien.

Den belgiska socialförsäkringsinstitutionen underkände intygen med hänvisning till att personerna enligt intern belgisk lagstiftning var att anse som arbetstagare och anställda av Théâtre Royal och därför skulle omfattas av belgisk socialförsäkring i enlighet med artikel 14c a (samtidigt arbete som anställd i en medlemsstat och egenföretagare i en annan). Teatern gjorde därför avdrag för socialavgifter från artisternas honorar. Artisterna klagade inför belgisk domstol, som begärde ett förhandsbesked från EG-domstolen.

Den belgiska domstolen ställde bl.a. följande frågor till EG-domstolen:

- Avser begreppet "arbete" i artikel 14a.1a alla arbetsprestationer oberoende av om arbetet utförs som anställd eller egenföretagare?
- Är de rättsverkningar som följer av blankett E 101 bindande i förhållande till den behöriga institutionen i arbetsstaten och i förhållande till uppdragsgivaren?

- Har blankett E 101 retroaktiv verkan?

EG-domstolen besvarade frågorna enligt följande:

- Begreppet "arbete" i artikel 14a.1a avser alla arbetsprestationer oberoende av om arbetet utförs som anställd eller egenföretagare. Domstolen tillade också att för att utsändningsregeln ska vara tillämplig på en egenföretagare krävs att han "bedriver en betydande verksamhet i den medlemsstat där han är etablerad" och att han under den tid han utför arbete i en annan stat som utsänd måste "bibehålla möjligheterna att utöva sin verksamhet där" (dvs. i etableringsstaten) "vid sin återkomst".

- En blankett E 101 är bindande för institutionen i arbetslandet och även för den uppdragsgivare som anlitar personen i fråga så länge som blanketten inte återkallas eller ogiltigförklaras av den utfärdande institutionen. Den behöriga institutionen i en medlemsstat har emellertid rätt att ifrågasätta en blankett som utfärdats av en annan medlemsstat och ska då vända sig till den utfärdande institutionen. Om länderna inte kan komma överens, kan frågan hänskjutas till Administrativa kommissionen eller EG-domstolen.

- En blankett E 101 bör utfärdas innan en utsändningsperiod påbörjas men kan även utfärdas under pågående utsändning och till och med efter denna period. Blanketten kan alltså ha retroaktiv verkan. Domstolen påpekar att så måste vara fallet eftersom domstolen i tidigare mål (bl.a. C-101/83 Brusse) slagit fast att medlemsstaterna enligt artikel 17 i förordningen kan komma överens om undantag från artiklarna 13-16 även avseende förfluten tid och att även i dessa fall ska blankett E 101 utfärdas (artikel 11 och 11a i tillämpningsförordningen).

Kommentar:

Barry Banks-målet påminner mycket om Fitzwilliam-målet (C-202/97, refererat i RSV:s rättsfallsinfo nr 6/00) där domstolen också kom fram till att en E-blankett (här avseende utsändning av arbetstagare) har bindande effekt för mottagarlandet.

Uttrycket "betydande verksamhet" bör knappast tolkas så att egenföretagaren måste ha en viss större omsättning på sin verksamhet (jfr Fitzwilliam-domen). Domstolen säger att egenföretagaren ska ha "bedrivit sin verksamhet under en viss tid" innan han kan utnyttja utsändningsregeln. Fråga ska alltså vara om en

etablerad egenföretagare, detta sannolikt för att förhindra "skenutsändningar" av personer som egentligen är arbetstagare och lokalanställda i arbetslandet.

Beträffande möjligheten att utfärda en blankett E 101 retroaktivt, torde utfärdande enligt de "vanliga" utsändningsreglerna (artikel 14.1a beträffande anställda, artikel 14a.1a beträffande egenföretagare och artikel 14b.1 och 2 beträffande sjömän) endast kunna göras medan utsändningsperioden fortfarande löper. När 12-månadersperioden har passerats torde ett retroaktivt utfärdande av blankett E 101 bli aktuellt endast med stöd av artikel 17 (dispensartikeln).

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 april 2000.

RR:s dom den 17 mars 2000, målnr 3709-1999

Företag som utfärdat syntetiska optioner till anställda till marknadspris har medgetts avdrag för kostnaderna enligt reavinstreglerna. Bestämmelserna i 2 § 14 mom. SIL (fällan) var tillämpliga.

Inkomsttaxering 1999-2001

Skatterättsnämndens förhandsbesked finns refererat i rättsfallsprotokoll nr 21/99.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

Se kommentaren till SRN:s förhandsbesked.

Vidare kan den slutsatsen dras att även utfärdade optioner, dvs. förpliktelser p.g.a. optionsavtal, omfattas av bestämmelsen i 2 § 14 mom. SIL trots att lagstiftaren där använt ordet tillgång.

Optionerna har inte heller ansetts näringsbetingade.

Optionerna fick i detta fall när som helst under löptiden

överlåtas till annan person, dock med förköpsmöjlighet till marknadsvärde för utfärdaren. SRN framhävde att det i detta fall rör sig om ett värdepapper. Detta innebär att den framtida värdeökningen på optionen kommer att hänföras till inkomstslaget kapital för den anställde. (Detta gäller även i de fallen förvärvet sker på förmånliga villkor och själva förvärvet förmånsbeskattas i tjänst hos den anställde.) Att beskattning av den anställde skulle ske i inkomstslaget kapital ansågs av SRN som ett skäl till att reavinstreglerna ska tillämpas även för arbetsgivare.

För arbetsgivaren finns dock ingen bestämmelse i sammanhanget där begreppet värdepapper används. I 24 § anv. p 1, st. 10 KL föreskrivs emellertid följande: "Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust som är hänförlig till näringsverksamhet tillämpas 24 § 1-5 mom., 27 § 1-3 mom....SIL". Om det rör sig om en reavinst eller reaförlust så ska reavinstreglerna således tillämpas. Beträffande värdepapper korresponderar rättsläget för arbetsgivare med det för löntagare. Vinst som hänförs till kapital för den anställde behandlas enligt reavinstreglerna även för arbetsgivaren.

När det gäller sådana optionsavtal till anställda som inte utgör fristående optioner utan snarare är en del av löneavtalet, t.ex. icke överlåtbara optioner att i framtiden få förvärva aktier, kan reavinstbeskattning för arbetsgivaren sannolikt inte komma ifråga utan avdrag som för lön är det naturliga, se RÅ 1994 not. 733 och KR-dom den 30 mars 2000 nedan i detta protokoll. Frågan har emellertid inte prövats av Regeringsrätten.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 april 2000.*

RR:s dom den 28 mars 2000, målnr 7914-1999

Återbäring från försäkringsföretag (SPP)

**Fråga om återbäringen skall påverka beräkningen av
beskattningsunderlaget enligt lagen om särskild
löneskatt på pensionskostnader**

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 40/1999. Den sökande överklagade frågan om underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader.

RR gjorde samma bedömning som SRN i den del som överklagandet avsåg och fastställde SRN:s förhandsbesked.

Kommentar:

Förhandsbeskedet bygger på en uppläggning av återbäringen som sedermera inte godkänts av Konkurrensverket. SPP har därefter ändrat sin återbäringsmodell. Den nya modellen har den 29 mars 2000 godkänts av Konkurrensverket. Den innebär bl.a. ökad möjlighet för kundföretagen att välja annat försäkringsbolag. Under fortsättningen av året kommer modellen slutgiltigt att fastställas av SPP, och under september kommer betalningarna att påbörjas. RSV återkommer i fråga om förhandsbeskedets tillämpbarhet på SPP:s ändrade modell för återbäring.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 april 2000.*

KR:s i Sundsvall dom den 3 mars 2000, målnr 1547-1998

Inkomst av kapital; förlust till följd av infriat borgensåtagande

Inkomsttaxering 1993

Erik F hade gått i borgen såsom för egen skuld (proprieborgen, jfr. 10 kap. 9 § Handelsbalken) för sitt helägda bolags lån i bank. Bolaget försattes i konkurs under år 1992 och Erik F fick infria sitt borgensåtagande och erhöll därigenom en regressfordran på bolaget (konkursboet). Samma dag sålde han aktierna i bolaget och tillika regressfordran, varvid en förlust uppstod. För förlusten på regressfordran yrkade han avdrag med 70 procent av förlustens storlek.

SKM beslutade att inte medge avdrag med bl.a. motiveringen att Erik F, genom infriandet av borgensåtagandet och försäljningen av regressfordran vid ett och samma tillfälle, kringgått reglerna om att avdrag för kapitalbelopp som betalats av en borgensman inte lagligen kan medges.

Länsrätten avlog Eriks F:s överklagande med bl.a. följande motivering:

"Vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet framstår det som uppenbart att själva infriandet av borgensåtagandet utgör Erik F:s förlust och att omvandlingen vid försäljningen av regressfordran endast bekräftade den redan inträffade ej avdragsgilla kapitalförlusten. Det som Erik F erlade till banken i samband med infriandet får således helt anses hänförligt till borgensförpliktelsen, som ej är avdragsgill. Ingen del kan anses belöpa på hans förvärv av fordran. Erik F har följaktligen inte gjort någon realisationsförlust och överklagandet skall därför avslås."

Erik F överklagade till kammarrätten, som med följande motivering fastställde länsrättens domslut.

"Enligt 20 § kommunalskattelagen, KL (som är tillämplig i inkomstlaget kapital genom en hänvisning i 2 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt, SIL) skall vid

beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde som har inlutit i förvärvskällan under beskattningsåret. Av andra stycket samma lagrum följer bl.a. att avdrag inte får göras för den skattskyldiges personliga levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter samt kapitalförlust m.m. i vidare mån än vad som särskilt föreskrivs.

Punkten 5 i anvisningarna till ovan nämnda lagrum stadgar att till kapitalförlust räknas förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga. Till kapitalförlust räknas dock inte förlust på borgensförbindelse om denna betingats av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan, som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. - - -

I målet har inte hävdats och det föreligger inte heller i övrigt någon omständighet som tyder på att ifrågavarande förlust betingats av näringsverksamhet som Erik F bedrivit. Kammarrätten finner vidare att utredningen inte ger annat vid handen än att fråga är om förlust som uppkommit i och med att en borgensutfästelse infriats. Den är därmed jämlikt stadgandet i punkten 5 av anvisningarna till 20 § KL att hänföra till en ej avdragsgill kapitalförlust. Men hänsyn härtill och med beaktande av de i 20 § KL ovan nämnda bestämmelserna kan Erik F:s talan inte vinna bifall. Överklagandet skall därför avslås."

Kommentar:

Utgången överensstämmer med lagakraftvunnen dom av Kammarrätten i Stockholm den 11 september 1998 i mål nr 844-1997 (se rättsfallsprot 38/98); se även avsnitt [2.2 i RSV:s skrivelse den 10 februari 2000](#) om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar m.m. (dnr 1148/00-110).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 april 2000.*

**KR:s i Stockholm domar den 15 mars 2000 i målnr 8486--
8487-1998**

**Fråga om fordran på återbetalning av handpenning m.m.
vid ej fullföljt fastighetsköp, eller avtal om
fastighetsköp, utgör finansiellt instrument enligt SIL.**

Inkomsttaxering 1995

I deklARATIONERNA yrkade makarna H. under inkomst av kapital avdrag för reaförlust avseende förlust som uppkommit i samband med att ett avtal om förvärv av fastighet hävts. Förlusten bestod i att erlagd handpenning och nedlagda kostnader inte återbetalades till makarna H p.g.a. att säljaren (ett byggnadsföretag) försatts i konkurs.

SKM vägrade avdrag med motiveringen att det dels inte var fråga om reaförlust uppkommen p.g.a. att fastigheten avyttrats då makarna H inte varit ägare till fastigheten, dels att den fordran som makarna H fick när föravtalet om köp hävdes inte var ett finansiellt instrument.

Hos länsrätten yrkade makarna H att de skulle medges yrkat avdrag och anförde som stöd härför att jämförelsen med finansiella instrument antingen inte var relevant eller så skulle de handlingar som upprättats i samband med fastighetsaffären sammantaget anses utgöra sådana finansiella instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL. Skattesystemet ska vara symmetriskt, hävdade H, vilket innebär att vinster och förluster ska behandlas lika. Det kan inte vara rimligt att den skattskyldige förvägras avdragsrätten p.g.a. att förlusten hamnar mitt emellan förlust på fastighet och fordran. Förlusten har enligt H antingen sådant samband med förvärv av fastigheten att avdrag ska medges av den anledningen eller så utgör den en sådan förlust på icke marknadsnoterad fordran som medför avdrag enligt reavinsternas allmänna uppbyggnad.

Länsrätten, som avslog överklagandet, gjorde följande bedömning.

"Av 20 § andra stycket kommunalskattelagen, i

tillämplig lydelse, följer att avdrag inte får göras för kapitalförlust i vidare mån än som särskilt föreskrivs. Enligt punkt 5 av anvisningarna till nämnda bestämmelse räknas till kapitalförlust förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga.

Av 3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) följer att från intäkt av kapital får avdrag göras för förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar. Enligt 24 § 2 mom. samma lag avses med avyttring av egendom försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Vidare följer att med avyttring jämställs det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde bl.a. genom att det företag som givit ut instrumentet försätts i konkurs. - - -

Avdrag för realisationsförlust kan endast medges om avyttring skett. I förevarande fall gjordes fastighetsköpets giltighet beroende av att statliga lån skulle beviljas. Handpenning erlades men något slutligt köpeavtal var inte tecknat då avtalet sades upp. Uppsägningen av avtalet innebar att köpet inte skulle fullföljas. Härav följer att H inte avyttrat fastigheten.

I samband med att avtalet hävdes fick H en fordran på bolaget. Fordran som har uppkommit har inte avyttrats. Enligt länsrättens mening kan fordringen inte anses vara ett sådant finansiellt instrument som ovan nämnts då objektet ifråga inte kan anses vara avsett för handel på kapitalmarknaden eller vara av den beskaffenhet att det kan bli föremål för sådan handel. Inte heller kan fordran enligt länsrättens mening anses utgöra någon form av investering. Den förlust av fordringen värde som uppkommit genom bolagets konkurs kan därför inte anses vara att jämställa med en sådan avyttring som krävs för att rätt avdrag för realisationsförlust skall föreligga.

Sammantaget finner länsrätten att den förlust som H gjort till följd av att hon inte erhållit någon utdelning vid H.L. Hus Aktiebolags konkurs är att betrakta som en kapitalförlust för vilken avdrag inte kan medges. Överklagande skall därför avslås."

Hos kammarrätten anförde makarna H att de ur skattesynpunkt förvärvade fastigheten genom det

köpekontrakt som tecknades. Vid den aktuella tidpunkten var det inte ovanligt att köpekontrakt överläts och ett köpekontrakt borde därför betraktas som ett finansiellt instrument.

Kammarrätten, som inte gjorde någon annan bedömning än den länsrätten gjort, avslog överklagandena.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 april 2000.

KR:s i Jönköping dom den 22 februari 2000 i mål nr 3993-1998

Reaförlust vid avyttring av villkorat aktieägartillskott

Inkomsttaxering 1995

Ingvar B lämnade ett villkorat aktieägartillskott om 115 000 kr till sitt bolag PT AB år 1985. Bolaget försattes i konkurs den 3 mars 1993 och den 14 januari 1994 överlät Ingvar B rätten till återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet till annan person för 100 kr. Konkursen avslutades den 14 april 1994. I deklaration för år 1995 yrkade Ingvar B avdrag för förlusten.

SKM och länsrätten vägrade avdrag. Ingvar B överklagade till kammarrätten, som med bl.a. följande motivering avslog överklagandet.

"Enligt 24 § 4 mom. första stycket SIL medges avdrag för realisationsförlust endast om förlusten är definitiv. Av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 395) framgår att regeln innebär att avdrag medges endast om egendomen har frångått den skattskyldige på sådant sätt att det inte finns någon beaktansvärd möjlighet till ytterligare betalning eller att egendomen åter skall få ett värde för honom.--- Ett villkorat aktieägartillskott kan ses som ett lån utan säkerhet. Ingvar B:s förlust får därför anses ha uppkommit i samband med att PT AB försattes i konkurs i mars 1993. Därmed föreligger inte någon rätt till avdrag för realisationsförlust i samband med avyttringen i januari 1994 av rätten till

återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet."

Kommentar:

Kammarrätten ansåg att fråga var om förlust på ett lån och att förlusten var definitiv redan när bolaget försattes i konkurs under år 1993. Avdrag skulle i så fall ha yrkats för detta år. Någon förlust har med detta synsätt inte uppkommit vid den senare avyttringen. Frågan om "fordran" utgjort ett finansiellt instrument berördes dock inte, vare sig av länsrätten eller kammarrätten. Kammarrättens bedömning överensstämmer inte med vad Kammarrätten i Sundsvall kommit fram till i dom den 16 december 1997 i mål nr 1252-1996 (lagakraftvunnen) eller vad Kammarrätten i Stockholm i dom den 15 december 1999, målnr 7806-1999, kommit fram till. I dessa två sist nämnda domar har kammarrätterna funnit att det inte föreligger någon fordran för tid innan bolagsstämman fattat beslut om återbetalning av tillskottet, varvid någon fordran som kan utgöra ett finansiellt instrument inte heller kan föreligga för tid dessförinnan. Till följd härav har man inte ansett att en avdragsgill förlust förelegat redan vid konkurstillfället. Se vidare RSV:s skrivelse om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa fordringar m.m. av den [10 februari 2000 \(dnr 1148/00-110\) avsnitt 3.1.](#)

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 april 2000.

KR:s i Göteborg domar den 16 februari 2000 i målnr 814--815-1998

Fråga om reaförlust vid avyttring av villkorat aktieägartillskott

Inkomsttaxering 1994

Makarna H hade lämnat ett villkorat aktieägartillskott till sitt bolag och den 1 december 1993 överlätit ett såsom villkorligt rubricerat aktieägartillskott i bolaget till annan person som vid den aktuella tidpunkten inte var aktieägare i bolaget. Först under år 1994 avyttrades aktierna i bolaget till samme person.

I deklARATIONEN yrkade och medgavs makarna H avdrag för reaförlust vid avyttring av rätten till återbetalning av det villkorade tillskottet. SKM omprövade beslutet med stöd av 4 kap. 13 § TL och beslutade att inte medge avdraget. SKM menade att makarna H inte gjort någon definitiv förlust förrän då aktierna avyttrades, vilket skedde året efter. Länsrätten avslog makarna H:s överklaganden.

Makarna H överklagade till kammarrätten, som med följande motivering avslog överklagandena.

"Enligt 24 § 4 mom. lagen om statlig inkomstskatt får avdrag för realisationsförluster endast medges om förlusten är definitiv.

I prop. 1989/90:110 s. 395 uttalas angående nämnda lagrum att avdrag medges endast om egendomen frångått den skattskyldige på sådant sätt att det inte finns någon beaktansvärd möjlighet till ytterligare betalning eller att egendomen åter skall få ett värde för honom.

H har genom att efterge en fordran om 331 285 kr mot Ä AB lämnat ett villkorat aktieägartillskott till bolaget. Återbetalning av aktieägartillskottet skall enligt villkoren för tillskottet ske ur disponibla vinstmedel enligt fastställd balansräkning under förutsättning att sådan återbetalning inte står i strid med god affärssed. Fråga i målet är om H har gjort en verklig och definitiv förlust genom att avyttra det villkorade aktieägartillskottet den 1 december 1993 för en krona.

Eftersom H och hans maka vid tidpunkten för avyttringen ägde hälften var av aktierna i bolaget disponerade de även efter överlåtelsen över den förmögenhetsmassa som fanns i bolaget. Genom det lämnade aktieägartillskottet har bolagets förmögenhetskassa ökat. Den som förvärvat rätten till återbetalning av aktieägartillskottet kan inte göra denna rätt gällande mot aktiebolaget på sätt som gäller för en vanlig fordran på bolaget utan beslut om återbetalning av aktieägartillskottet kan endast tas av aktieägarna på bolagsstämma. Först när ett beslut om utdelning till förvärvaren av aktieägartillskottet har tagits på bolagsstämma och återbetalning skett kan förlusten anses som definitiv för överlåtaren. Då makarna H under återstoden av beskattningsåret varit ägare till aktierna i bolaget och det under inkomståret 1993 inte har fattats

något beslut om utdelning och det således inte har skett någon återbetalning av aktieägartillskottet kan inte H:s förlust anses som definitiv under beskattningsåret varför avdrag inte skall medges..- - -

Kommentar:

Domstolen har här funnit att makarna H inte gjort någon definitiv förlust vid avyttring av "rätten" till återbetalning av det villkorade tillskottet med hänsyn till att makarna vid avyttringstidpunkten alltjämt innehade samtliga aktier i bolaget och därför vid bolagsstämman själva kunde bestämma om återbetalning till förvärvaren av "rätten" till återbetalning skulle äga rum vilket heller inte beslutades under beskattningsåret. En dom av Kammarrätten i Stockholm den 3 mars 1998 i målnr 465-1996 i ett snarlikt fall där den skattskyldige medgetts sådant avdrag har av RSV överklagats till Regeringsrätten (se kommentar i rättsfallsprotokoll 11/98). [Se även RSV:s PM den 10 februari 2000](#) om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar m.m. avsnitt 3.2.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 april 2000.

KR:s i Göteborg dom den 24 februari 2000 i målnr 3510-1998

Fråga om fordran på eget bolag respektive regressfordran till följd av infriad borgensutfästelse utgör finansiellt instrument

Inkomsttaxering 1995

Stig H hade lånat ut medel till sitt bolag S AB samt hade till följd av infriad borgensutfästelse för bolagets räkning en regressfordran på detta.

S AB försattes i konkurs och Stig H yrkade avdrag för reaförlust på lånefordran och regressfordran och åberopade vad RSV uttalat i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 1995 års taxering s. 441.

SKM vägrade avdrag med hänvisning bl.a. till dom av Kammarrätten i Göteborg den 30 oktober 1995 i mål nr 3764-1995. Länsrätten avslog överklagande från Stig H med motiveringen att fråga inte var om sådana finansiella instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL.

Stig H överklagade till kammarrätten, som med följande motivering avslog överklagandet.

"Kammarrätten konstaterar att ifrågavarande fordringar inte avyttrats. Fråga blir då om fordringarna har representerats av något sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt. Kammarrätten delar därvid länsrättens bedömning att så inte är fallet. Rätt till yrkat avdrag för realisationsförlust föreligger därmed inte."

Kommentar:

Utgången ligger väl i linje med andra kammarrättsavgöranden i liknande fall, se vidare RSV:s skrivelse av den 10 februari 2000 om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa fordringar m. m. (dnr 1148/00-110) [avsnitt 2.1.1](#) [respektive 2.2](#).

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 april 2000.

KR:s i Sundsvall dom den 19 januari 2000, målnr 1881--84-1999

Fråga om förmögenhetsbeskattning av överlikviditet i näringsverksamhet

A bedrev näringsverksamhet; dels genom konsultverksamhet, dels genom jordbruksfastighet. För 1995–1998 års taxeringar redovisade A följande tillgångar och skulder i näringsverksamheten (här anges endast ca belopp).

KONSULT JORDBRUK SAMMANLAGT

TAX 1995

| | | | |
|------------|--------------|-----------|-----------|
| Tillgångar | 1 097 000 | 1 237 000 | 2 334 000 |
|------------|--------------|-----------|-----------|

| | | | |
|-------------------------|-------|--------|--------|
| Kortfristiga skulder | 3 000 | 11 000 | 14 000 |
|-------------------------|-------|--------|--------|

TAX 1996

| | | | |
|-------------------------|--------------|-----------|-----------|
| Tillgångar | 1 267 000 | 1 526 000 | 2 793 000 |
| Kortfristiga skulder | 50 000 | 6 000 | 56 000 |

TAX 1997

| | | | |
|-------------------------|--------------|-----------|-----------|
| Tillgångar | 1 200 000 | 1 061 000 | 2 261 000 |
| Kortfristiga skulder | 54 000 | 119 000 | 173 000 |

TAX 1998

| | | | |
|-------------------------|--------------|-----------|-----------|
| Tillgångar | 1 315 000 | 1 113 000 | 2 428 000 |
| Kortfristiga skulder | 61 000 | 2 000 | 63 000 |

Redovisade tillgångar avsåg för 1995 och 1996 års taxeringar posterna "Andra likvida medel", "Aktier och andelar" samt "Andra kortfristiga placeringar i värdepapper". För 1997 och 1998 års taxeringar avsåg redovisade tillgångar enbart andra likvida medel.

SKM bedömde att behovet av likvida medel i verksamheten för vart och ett av åren inte torde överstiga 200 000 kr per verksamhet. Överskjutande del ansågs inte nedlagd i näringsverksamheten och skulle av det skälet inte vara undantagen från förmögenhetsbeskattning. Härtill kom konsekvensändringar avseende räntefördelning m.m., vilka inte redogörs för här.

I LR anförde A att kapitalet skulle användas till investeringar för att modernisera och expandera verksamheten. Maskinparken behövde förnyas, A stod i begrepp att förvärva ytterligare en fastighet m.m. Sammanlagt beräknade A sitt investeringsbehov till ca 5 160 000 kr.

SKM bestred yrkandena.

LR anförde. Enligt LR:s mening bör med arbetande kapital – kapital hänförligt till näringsverksamhet – avses sådant kapital som är bundet till verksamheten eller i vart fall har ett naturligt samband eller inre sammanhang med näringsverksamheten och som inte kan frigöras utan att företaget, helt eller delvis, avyttras eller att framtida investeringsplaner omintetgörs. Mera långvariga placeringar av en i näringsverksamhet genererad överlikviditet kan inte hänföras till näringsverksamheten. De belopp som SKM i de överklagade besluten hänfört till underlaget för förmögenhetsskatt avser i huvudsak banktillgodohavanden samt innehav av aktier, andelar och andra värdepapper sedan SKM hänfört 400 000 kr till näringsverksamhet. Det beskattade kapitalet framstår inte som bundet till verksamheten och har inget annat samband med denna än att det genererats av verksamheten. Kapitalet kan frigöras utan att den nuvarande verksamheten begränsas eller avyttras. Vid detta förhållande har SKM haft fog för sina beslut. De investeringsplaner som A redovisat kan inte föranleda annan bedömning. LR avslag överklagandet.

A överklagade till KR.

KR gjorde samma bedömning som LR och avslag överklagandet.

Kommentar:

Utgången i målet ligger i linje med RSV:s uppfattning. Om rörelsens likvida medel är onormalt stora och väsentligt överstiger de kortfristiga skulderna, anses viss del av medlen utgöra rörelsefrämmande tillgång, om det inte görs sannolikt att medlen är erforderliga med hänsyn till rörelsens fortsatta verksamhet. Se bl.a. den numera upphävda rekommendationen RSV Dt 1991:31 och Högsta domstolens dom avseende arvsskatt, NJA 1986 s. 24. I det målet bedömdes visserligen tillgångarna som hänförliga till rörelsen, men detta på grund av att HD ansåg att klaganden i målet hade gjort sannolikt att tillgången (bankmedel) hade behövts i rörelsen.

Hur stort belopp som ska anses vara normal likviditet i en bedriven verksamhet, torde få bedömas från fall till fall med beaktande av sådana omständigheter som typ av verksamhet, omsättnings storlek m.m.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 april 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 30 mars 2000, målnr 6793-1998

Moderbolag har inte medgetts avdrag för kostnad för optioner till anställda i dotterbolag i ett fall då optionerna inte fick överlätas.

Inkomsttaxering 1994

Under 1989 lämnade moderbolaget de anställda i två dotterbolag ett erbjudande om förvärv av optioner med rätt till förvärv av aktier under perioden 1990-12-31 t.o.m. 1991-03-15. Under våren 1991 lämnades ytterligare ett erbjudande om förvärv av optioner till samma anställda. Rätten till förvärv av aktier inträdde under perioden 1993-01-01 t.o.m. 1993-03-20. För optionerna i första programmet erlade de anställda omkring 800 tkr. När optionerna återlöstes av bolaget under 1991 var de värda 19 miljoner. För optionerna i andra programmet erlade de anställda ca 260 tkr. Värdet vid återköpet 1993 var drygt 15 mkr.

SKM beslöt att till beskattning återföra ca 900 tkr avseende kostnader för inlösen av optioner. Som skäl angavs att kostnaden bedömts som en lönekostnad och avsett anställda i det finska koncernbolaget, varför den inte utgör någon avdragsgill kostnad i det svenska bolagets verksamhet.

I revisionspromemorian anfördes bl.a. följande.

Villkoren i de två optionsavtalen var i stort sett identiska (uppgifterna hämtade ur avtalet för 1991 års program):

- att bolaget (optionsutfärdaren) erbjuder den anställda att förvärva ett visst antal optioner på förvärv av aktier. Varje option innebär en rätt men inte en skyldighet att förvärva en aktie,
- att priset på en option ska vara 31 kr värderad efter en särskild formel,
- att optionsinnehavaren under perioden 1993-01-01 t.o.m. 1993-03-31 äger påkalla köp av mot antalet optioner svarande aktier för angivet pris per aktie,
- att när optionshavaren utnyttjar sin rätt att påkalla köp

av aktien så ska aktien anses överlåten till annat koncernbolag för på särskilt sätt beräknat pris, förutsatt att optionshavaren fortfarande är anställd,

- att som alternativ till att påkalla köp kan optionsinnehavaren påfordra att optionsutfärdaren återköper optionen. Priset ska beräknas efter särskilda principer. Värdeuppräknings ska dock ske endast t.o.m. 1993-01-01,
- att optionen inte får överlåtas, pantsättas eller annorledes förfogas över annat än i enlighet med avtalet,
- att i det fall optionsinnehavaren avlider innan optionstiden löpt ut ska optionsinnehavarens rättigheter och skyldigheter övergå på dennes rättsinnehavare varefter uppräknings inte ska ske,
- att optionsinnehavarens original av avtalet deponeras i av utställaren anvisad depå, vilken ska spärras,
- att optionsutfärdaren om vissa händelser inträffar omedelbart äger återköpa optionerna för det pris optionsinnehavaren erlagt jämte ränta om 11,5 % från den dag premien erlades. Dessa händelser är enligt avtalet bl.a.
- att optionsinnehavaren träffar avtal om överlåtelse eller pantsättning av optionen,
- att optionsinnehavaren säljer sina optioner till person utanför koncernen,
- optionsinnehavarens anställning i bolaget upphör p.g. a. annat än dödsfall före 1993-01-01.

I Regeringsrättens dom 1994-01-31, målnr 3106-1993 angående överklagat förhandsbesked, hade ett engelskt bolag lämnat ansökt i ett svenskt bolag ett erbjudande om optioner som gav rätt till förvärv av aktier i det engelska bolaget. Erbjudandet till de anställda lämnades utan vederlag och avsåg rätt att förvärva visst antal aktier till den kurs som gällde för aktien den dag erbjudandet lämnades. Rätten att köpa aktier fick inte utnyttjas av den anställde förrän tre år efter erbjudandet. Om anställningen upphörde förföll rätten omedelbart. Om den anställde avlidit efter kvalifikationstiden fick de anhöriga utnyttja dennes rätt under ett år.

SRN ansåg att det av de redovisade förutsättningarna framgick att den anställde under den inledande kvalifikationstiden om tre år överhuvudtaget inte var innehavare av någon rätt att köpa aktier i det engelska bolaget till ett i förväg bestämt pris. Mot bakgrund av att den anställde, om denne slutade sin anställning i bolaget under kvalifikationstiden, förlorade rätten att köpa aktier

ansåg skatterättsnämnden att fråga inte var om någon förvärvat självständig rätt. Arbetsgivarens utfästelse ansågs närmast vara att jämställa med ett anställningsvillkor av samma ekonomiska karaktär som avtalad lön och andra liknande förmåner som utgår vid fortsatt anställning. Med hänsyn till detta ansågs arbetsgivarens utfästelse till den anställde inte kunna innebära att den anställde förvärvat ett värdepapper på förmånliga villkor eller annan förmån, som skall beskattas i och med att utfästelsen lämnas. Den anställde ansågs först efter kvalifikationstidens slut ha förvärvat en förmån som enligt de allmänna reglerna om beskattning av förmåner verkligen var förvärvat och till sitt belopp känd. Regeringsrätten fastställde skatterättsnämndens förhandsbesked.

Avgörande betydelse har i förhandsbeskedet fästs vid att optionerna inte kan utnyttjas omedelbart utan måste intjänas under en viss tidsperiod och att optionen omedelbart förfallr om den anställde slutar sin anställning. Mot denna bakgrund har ansetts att villkoren i optionsavtalet har samma karaktär som ett avtal om lön eller förmån som utgår vid en fortsatt anställning. De omständigheter som varit avgörande för Regeringsrättens bedömning är identiska med villkoren i de optionsavtal som bolaget tecknat med anställda i dotterbolagen. Av domen framgår inte att något avseende fästs vid att optionerna ställts ut utan vederlag. Att fråga är om lön eller förmån förstärks i bolagets fall ytterligare av bl.a. att:

- optionerna återköpts till olika belopp beroende på anställningstid,
- optioner återköpts från bolagets VD före optionstidens början när denne skulle bytas ut,
- den nya VD:n under 1992 fick förvärva optioner till ursprungligt pris men med ett annat lösenpris,
- om optionsinnehavaren avlider innan optionstiden löpt ut upphör värdeuppräknningen på optionen,
- dotterbolagets styrelse i samband med diskussioner om lönesättning och bonusarrangemang uppgett att bolaget lämnar optionssystemet för att övergå till ett rent bonussystem.

LÄNSRÄTTEN

Bolaget överklagade och anförde i LR bl.a. följande. Bolaget bestrider att kostnaden för återköp utgör en lönekostnad. De utställda optionerna skiljer sig från de i det av skattemyndigheten åberopade rättsfallet från

Regeringsrätten i ett väsentligt avseende. Bolaget har sålt en rättighet som det erhållit likvid för. Detta har medfört skyldigheter som varken bolaget eller optionsinnehavaren kan underlåta att fullfölja utan att det får ekonomiska konsekvenser för bägge parterna. Optionerna återlöses till erlagt belopp plus 11,5 procents ränta. En sådan avkastning visar att det rör sig om en god kapitalplacering även om den inte skulle medföra någon rätt att förvärva aktier till ett i förväg fastställt pris. Optionsinnehavaren har således en självständig rättighet gentemot bolaget oavsett om han slutar sin anställning.

Genom en lagändring 1990 fastställdes att vid beräkning av en skattskyldigs förmån att på grund av anställning eller dylikt få förvärva värdepapper skall det s.k. förväntningsvärdet inräknas. Värdet skall beräknas med hjälp av allmänt accepterade värderingsmodeller. En förmån på grund av anställningen uppkommer således endast om den anställde förvärvar värdepapperet under detta värde, som i vårt fall beräknades till 31 kr per option. Den värdestegring som därefter eventuellt inträffar utgör inkomst av kapital för den anställde. För utställaren av optionen utgör premien skattepliktig intäkt och återköpskostnaden en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten oberoende av om anställd eller annan person förvärvat optionen.

SKM bestred bifall till besvären.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Enligt 2 § 1 mom. 1 st. SIL gäller bestämmelserna i bl.a. 41 och 42 §§ KL också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av lagen.

Enligt den allmänna regeln i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 41 § KL är huvudregeln i fråga om inkomst av tjänst att inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligt förvärvat och till sitt belopp känd. Vidare anges att om den skattskyldige fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas förmånen upp till beskattning det år då förvärvet skedde.

I punkt 5 av anvisningarna till 42 § KL stadgas att vid beräkning av den skattskyldiges förmån att på grund av anställning få förvärva värdepapper, skall även beaktas

värdet av rätt att till ett i förväg bestämt pris få förvärva egendom vid en senare tidpunkt.

En förutsättning för tillämpligheten av de ovan nämnda särskilda reglerna om anställds förvärv av värdepapper är att ett värdepappersförvärv verkligen skall föreligga. Om denna förutsättning inte är för handen får frågan om förekomsten av en förmån på grund av arbetsgivarens utfästelse och tidpunkten för beskattning bedömas utifrån de allmänna reglerna som gäller för beskattning av förmåner i 41 och 42 §§ KL jämte anvisningar.

Regeringsrätten har i ett par notisfall från 1994 (not 41 och 733) konstaterat att en viss typ av optioner inte anses utgöra värdepapper. De skäl som anfördes av skatterättsnämnden och Regeringsrätten för att ett värdepapper inte skulle anses föreligga var att den anställde under den inledande kvalifikationstiden överhuvudtaget inte var innehavare av någon rätt att köpa aktier till det i förväg bestämda priset. Den avgörande faktorn för Regeringsrättens ställningstagande synes ha varit om den anställde erhållit en självständig rätt att förvärva aktier eller inte. Härvid konstaterades i aktuella rättsfall att någon sådan självständig rätt inte förvärvats. Detta berodde bl.a. på den omständigheten att den anställde förlorade rätten att förvärva aktier om han slutade sin anställning under kvalifikationstiden. Arbetsgivarens utfästelse ansågs i stället vara att jämställa med ett anställningsvillkor av samma ekonomiska karaktär som lön och andra liknande förmåner, som utgår vid fortsatt anställning.

Villkoren vad gäller i målet aktuella optioner synes på avgörande punkter överensstämma med de i ovanstående notisfall. Bolaget har anfört att det faktum att den anställde erlagt likvid för optionerna samt det faktum att bolaget för det fall anställningen upphör återköper optionerna för belopp motsvarande förvärvspriset jämte 11,5 procents ränta gör att notisfallen inte är tillämpliga i förevarande fall och att optionerna utgör värdepapper. Huruvida den anställde betalat något för optionen eller inte synes dock inte ha haft någon avgörande betydelse för avgörandet om värdepapper förelåg eller inte i nämnda notisfall. Det faktum att optionsutfärdaren om vissa händelser inträffar omedelbart äger återköpa optionerna för premium jämte 11,5 procents ränta kan inte heller anses innebära att de anställda förvärvat en sådan självständig rätt som medför att optionerna utgör värdepapper. Även

övriga omständigheter i målet, såsom att bolagets styrelse uppgett att bolaget lämnat optionssystemet för att övergå till ett rent bonussystem, tyder på att det i förevarande fall är fråga om lön eller annan förmån som utgått för tjänsten.

Sammanfattningsvis bör, såsom skattemyndigheten funnit, de belopp som de anställda erhållit betraktas som lön eller annan förmån. Ifrågavarande lönekostnad avser anställda i dotterbolaget och kan därmed inte anses avdragsgill i det svenska bolagets verksamhet. Överklagandet ska därför avslås i denna del.

Bolaget överklagade och anförde bl.a. följande. Bolaget delade inte länsrättens uppfattning att de av bolaget utfärdade optionerna inte medför en självständig rätt att förvärva aktier och därför inte utgör värdepapper. Det aktuella optionsprogrammet skiljer sig på väsentliga punkter från förhållandena i de av länsrätten åberopade rättsfallen. Villkoren i bolagets optionsprogram är i stället i två väsentliga avseende mer lika villkoren i RÅ 1997 ref. 71, i vilket rättsfall en s.k. syntetisk option som utfärdats av ett fåmansaktiebolag till VD:n i ett dotterbolag klassificerades som värdepapper. Premie erlades och överlåtelse med hembudsskyldighet torde kunna jämföras med möjlighet att överlåta optionen till annan person i koncernen.

SKM bestred bifall till överklagande och anförde bl.a. följande. Anställning är en förutsättning för att optionsinnehavaren skall kunna utnyttja sin rätt enligt optionen. Det väsentliga är att innehavaren i olika fall fråntas möjligheten att utnyttja sin rätt att köpa aktier. Villkoren är vidare sådana att skulle den anställde vilja utnyttja optionen för teckning av aktier skall dessa anses, redan i och med påkallandet därom, i samma stund anses ha överlåtits till annat koncernföretag. Någon egentlig förfoganderätt föreligger därför inte, och dessutom är optionen deponerad i spärrad depå. Detta visar att avsikten med optionsprogrammet aldrig varit att detta skulle leda till att de anställda blev aktieägare.

KAMMARRÄTTEN

Vad bolaget anfört och vad som i övrigt förekommit i målet föranleder inte annan bedömning än den som länsrätten har gjort.

Kommentar:

Se [Regeringsrättsdom ovan, den 17 mars 2000](#).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 april 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 17 mars 2000, målnr 3275-1998

Avdrag för underskott av nystartad verksamhet

Verksamheten har inte ansetts som likartad med eller samma som tidigare bedriven verksamhet i annan förvärvskälla.

Inkomsttaxering 1995

Lagtexten hade i detta avseende samma lydelse som i dagens 46 § 3 st. p. 1 KL.

A yrkade avdrag för underskott i en nystartad enskild firma i vilken verksamhet med att utveckla nödsändare för demenssjuka bedrevs.

SKM vägrade A det yrkade avdraget. Som motivering anfördes bl.a. följande. Den tidigare bedrivna verksamheten bestod av utveckling av säkerhetssystem för värdetransporter. Verksamheten bedrevs i ett handelsbolag. Av räkenskaps-schemat för det aktuella beskattningsåret framgår att verksamheten i den enskilda firman inte har haft sådana initialkostnader som är typiska för nystartade verksamheter. Vidare måste de båda verksamheterna anses bygga på den kunskap som de inblandade personerna besitter. Med hänsyn till det koncept de båda verksamheterna baseras på får det antas att kunskap som har använts i handelsbolaget har förts över till verksamheten i den enskilda firman. Vid en samlad bedömning ansåg SKM att den verksamhet som bedrevs i den enskilda firman fick anses vara mer likartad än olikartad den tidigare verksamheten. Möjligen är det till och med fråga om en fortsättning av tidigare bedriven verksamhet.

A överklagade till LR och yrkade att hon skulle bli

beskattad i enlighet med sin självdeklaration. Hon anförde följande. Den i handelsbolaget utvecklade och marknadsförda sändaren för värdetransporter går inte att sälja på demensmarknaden. Sändaren för demensbruk är en ny produkt som kräver ny design, nya patentansökningar, nya och mycket omfattande marknadsbearbetningar m.m. Att samma basteknologi ligger till grund för de båda produkterna kan inte leda till slutsatsen att fråga är om likartad verksamhet. Teknologin med sändare/mottagare är mycket generell och den har många tillämpningsområden, bl.a. mobiltelefoni. Skattemyndighetens resonemang innebär att alla produktapplikationer som är baserade på samma generella basteknologi är att betrakta som likartad verksamhet. Slutligen kan anföras att det är korrekt att verksamheten under beskattningsåret 1994 inte drog med sig några stora initialkostnader. Sådana kommer emellertid att uppstå under 1995 och 1996 i form av kostnader för patent, produktdesign, utveckling av nya tillverkningsverktyg, marknadsbearbetning m.m.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Enligt 46 § 1 mom. KL får underskott av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet efter yrkande av den skattskyldige dras av från den skattskyldiges inkomst enligt följande. Avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. Avdrag medges emellertid inte skattskyldig som någon gång under de fem beskattningsår som närmast har föregått startåret direkt eller indirekt har bedrivit likartad verksamhet.

I SKM:s utredning uppges bl.a. följande.

Under år 1993 bedrev A näringsverksamhet i handelsbolagsform. Enligt handelsbolagets registreringsbevis bestod bolagets verksamhet av utveckling och marknadsföring av produkter för data-, radio- och telekommunikation. enligt A bestod den närmare bestämt av utveckling av ett säkerhetssystem för värdetransporter. Systemet gick ut på att en sändare fästes på en värdetransportväska och att sändaren vid ett eventuellt rån/överfall aktiverades automatiskt, t.ex. genom en kontakt som då inte längre låg an. På så sätt kunde det bli möjligt att spåra väskan. De kunder bolaget arbetade mot var främst värdetransportföretag. -- Enligt A upphörde denna verksamhet och bolaget

avregistrerades under år 1993. I den enskilda firman består verksamheten av utveckling av nödsändare för demensbruk. Systemet är tänkt att fungera på så sätt att en sändare byggs in i ett föremål som är väl känt för patienten, t.ex. en klocka eller ett smycke. Om sedan patienten anmäls försvunnen kan polis fjärrutlösa sändaren och på så sätt kan patienten lokaliseras. Enligt A består marknaden för denna typ av produkt främst av landstinget, men även av privatvården samt i viss mån privatpersoner.

A har inför skattemyndigheten anfört bl.a. följande. Den enda likheten mellan den av henne tidigare bedrivna verksamheten och den nuvarande är att båda produkterna utgör hjälpmedel för att lokalisera ett föremål eller en person. Hon har inte använt sig av det utvecklade säkerhetssystemet för värdetransporter i sitt arbete med nödsändaren. Dessutom kräver nödsändaren avsevärt mycket större initialkostnaden än säkerhetssystemet. Bl.a. krävs ett helt nytt produktsortiment samt uppärbetning av en helt annan och avsevärt större kundkrets.

RSV har i skrivelse (Dnr 3358-94/900) redovisat sin syn på vad som omfattas av begreppet likartad verksamhet. Enligt RSV bör man fästa stort avseende vid om den nya verksamheten har dragit med sig initialkostnader av någon betydelse. Det kan exempelvis röra sig om förvärv av en ny jordbruks- eller hyreshusfastighet, byte av sortiment i en affär eller byte av bransch för en konsult på så sätt att konsulten måste arbeta upp en helt ny kundkrets.

Länsrätten gör följande bedömning.

A bedrev under det aktuella beskattningsåret nystartad verksamhet i form av utvecklande av ett nödlarm för senildementa patienter. Verksamheten bedrevs i en enskild firma. Fram till och med år 1993 bedrev hon i ett handelsbolag verksamhet i form av utvecklande av ett larmsystem för värdetransporter. Både larmsystemet för senildementa och det för värdetransporter bygger på tekniken sändare/mottagare. Utöver detta kan emellertid inte några större likheter mellan de båda produkterna anses föreligga, bl.a. vid beaktande av larmens utseende, de olika tekniker som används för utlösande av larmen samt de vitt skilda kundkretsar som blir aktuella vid försäljning av respektive produkt. Länsrätten finner således att A inte någon gång under de

fem beskattningsår som närmast har föregått den enskilda firmans startår har bedrivit verksamhet som är att anse som likartad den hon nu bedriver. Därmed skall hon medges det yrkade avdraget.

ÖVERKLAGANDE

SKM överklagade till KR och yrkade att avdrag för underskott av nystartad aktiv näringsverksamhet skulle vägras A och anförde följande.

A har såväl indirekt, genom handelsbolag, som direkt i enskild firma drivit innovationsverksamhet inom data-, radio- och telekommunikationsområdet. Hon har i två fall uppfunnit produkter som till stora delar bygger på samma grundvalar. Tekniken baseras på att en sändare aktiveras och att en mottagarenhet uppfattar signalerna, vilket i sin tur möjliggör att ett föremål kan lokaliseras. Produkterna har således nära samband. Vad som skall bedömas är verksamheten och inte enbart resultatet av verksamheten. Det som sägs i RSV:s promemoria (dnr 3358-94/900) om nya kundgrupper och initialkostnader av betydelse kan inte leda fram till att verksamheterna i handelsbolaget och den enskilda näringsverksamheten är att betrakta som icke likartade. Vad först avser det varierande kundunderlaget är detta inte något anmärkningsvärt i en innovationsverksamhet som den nu aktuella där fråga är om att hitta olika användningsområden för en viss basteknologi. Att olika uppfinningar i ett sådant fall har varierande målgrupper framstår därför inte som märkligt och kan rimligen inte innebära att varje ny uppfinning skall betraktas som en ny verksamhet som inte är likartad i den mening som avses i aktuell bestämmelse. Vad beträffar betydelsen av initialkostnader torde det tillhöra undantagen att en nystartad rörelse inte belastas av olika typer av kostnader i inledningsskedet. För att dessa kostnader skall kunna ha någon avgörande betydelse vid bedömningen av om det föreligger en likartad verksamhet måste det rimligen vara fråga om specifika kostnader som inte är att hänföra till "normala" rörelsekostnader. För räkenskapsåret 1994 har det inte framkommit att A haft några betydande initialkostnader. Den enda post som i detta sammanhang kan beaktas utgörs av patentkostnader om ca 55 000 kr. Under nästkommande räkenskapsår förekommer framför allt en post som skulle kunna beaktas i detta sammanhang, nämligen reklam och goodwillskapande åtgärder (77 137 kr). Från och med den 11 mars 1995 bedrivs

verksamheten i aktiebolagsform. Av deklarationen med bilagor för tiden fram till den 30 juni 1996 synes det inte förekomma några kostnader som i detta sammanhang kan betraktas som specifika initialkostnader. De uppgivna kostnaderna kan inte anses vara så betydande att de kan leda till att den nya verksamheten inte kan betraktas som likartad den som bedrevs i handelsbolaget. Vidare är intial- och utvecklingskostnader normala kostnader i sådan verksamhet som nu är i fråga. I förevarande fall kan dessa kostnader inte heller anses vara så specifika att de är att anse som onormala rörelsekostnader.

A bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. I och med att handelsbolagets verksamhet inom värdetransportområdet upphörde har uppfinningen på detta område inte kunnat bearbetas. En mycket vital del av uppfinningen, nämligen grovlokaliseringen av värdetransportgods, saknades. Det området har först nu, efter uppfinnandet av grovlokalisering via GSM-nätet (mobiltelefoni), kunnat bearbetas vidare och ett licensavtal för detta område har tecknats först 1998. Grovlokalisering via GSM-nätet kan inte användas i nödsändartillämpning för dementa. Produkternas olikhet är således stor. Ytterligare en skillnad mellan dessa produkter är att lokalisering av värdetransportgods görs via digitala kartor, vilket inte är möjligt i nödsändarfallet. Vad gäller initialkostnader syns inte dessa med miljonbelopp i bolagens redovisning eftersom licenstagarna har tagit på sig dessa kostnader. I nödsändarfallet har produktens utvecklingskostnader enligt licenstagaren hamnat på flermiljonbelopp. Innovationsverksamhet i allmänhet innehåller välkända och definierbara faser under utvecklingsarbetet från idé till färdig produkt. Arbetet med de skilda produkterna skiljer sig avsevärt åt beträffande de tekniska lösningarna (hårdvara och mjukvara), design och inte minst den nödvändiga marknadsbearbetningen. Innovationsverksamheten är inte hennes huvudsakliga verksamhet.

A har gett in en skrivelse från Svenska Uppfinnareföreningen där bl.a. följande anförts. Uppfinnarverksamhet är inte någon ensartad verksamhet utan den kan bedrivas i många former. Det finns uppfinnare som är verksamma inom ett visst område medan andra uppfinningar kan spänna över områden som inte har något som helst samband. Kreativ verksamhet är inte formbunden. Mot bakgrund av syftet med reglerna, att ge starthjälp för verksamheter som

kan utvecklas till nya företag, är det orimligt med ett synsätt som gör att en uppfinnare, som lanserat en uppfinning i ett företag, inte skulle kunna starta nya företag baserade på nya uppfinningar. Varje uppfinning kräver sina speciella insatser i form av utvecklingskostnader, marknadsföring m.m. Man kan därför inte påstå att den som en gång marknadsfört en uppfinning därefter bedriver "likartad verksamhet" om nya uppfinningar görs och läggs till grund för nya företag.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Vad skattemyndigheten anfört i KR och vad som i övrigt förekommit i målet föranleder inte kammarrätten att göra annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet skall således avslås.

Kommentar:

Domen överklagas inte. RSV:s inställning framgår av promemoria med dnr 3358-94/900 för det här aktuella taxeringsåret och av promemoria med dnr 3798-96/900 avseende 1997 års taxering och senare. De är likalydande i det här avseendet.

För att kunna visa att den skattskyldige bedrivit i den här aktuella betydelsen likartad verksamhet tidigare är det sannolikt betydelsefullt att utreda i vad mån samma inventarier, lager, fastigheter, kundkrets o.d. används i den nya verksamheten som i den föregående.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 april 2000.

RSV har den 28 mars i år ansökt om förhandsbesked rörande tillämpningen av lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU).

Rättsfrågan i RSV:s ansökan har formulerats: Ska nyemissionslikvid som en ägare erlagt under den del av beskattningsåret som föregått ägarförändringen och under de två beskattningsår som närmast föregått ägarförändringen dras från vad ägaren erlagt för att uppnå det bestämmande inflytandet över företaget vid tillämpningen av 7 § LAU?

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 april 2000.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Huvuddelägaren i ett fåmansföretag vilket sysslade med bl.a. ekonomisk rådgivning utförde genom fåmansbolaget konsulttjänster åt ett annat bolag. Enligt konsultavtalet mellan bolagen skulle utöver den för fåmansbolaget bestämda ersättningen inte utgå särskild ersättning för det fallet att någon del av konsultuppdraget skulle komma att fullgöras genom styrelsearbete. Sedan huvuddelägaren inträtt som styrelseordförande och enligt styrelsebeslut tillerkänts särskilt arvode för styrelsearbetet har fråga uppkommit om ett belopp motsvarande detta arvode trots nämnda avtal skall beskattas hos honom som inkomst av tjänst.

Sökande: RSV

Lagrum: 31 § KL.

Saken: SKM har i ett grundläggande beslut om taxering 1994 och i ett omprövningsbeslut vägrat avdrag för realisationsförlust men har därefter i ett andra omprövningsbeslut medgett avdraget. En framställning om kostnadsersättning har gjorts efter det första omprövningsbeslutet. Fråga, vid tillämpning av 7 § ersättningslagen, om taxeringen och omprövningarna utgjort tre separata ärenden eller ett enda ärende.

Sökande: RSV

Lagrum: 7 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

30/00

- [KR:s i Sundsvall dom den 21 september 2000, målnr 2817-1998](#)
Frivillig skattskyldighet – uthyrning till kommun har betraktats som skattepliktig omsättning trots att kommunen utan vederlag upplåtit fastigheter till annan person
 - [KR:s i Stockholm dom den 8 september 2000, målnr 8684—8685-1998](#)
Utgör fasta reseersättningar kostnadsersättning eller lön?
Resekostnadsersättningar som beräknats på erfarenhetsmässiga grunder anses ha utgått till täckande av kostnader för bilresor i tjänsten och har därför undantagits från underlaget för arbetsgivaravgifter
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 oktober 2000.*

**KR:s i Sundsvall dom den 21 september 2000, målnr
2817-1998**

**Frivillig skattskyldighet – uthyrning till kommun har
betraktats som skattepliktig omsättning trots att
kommunen utan vederlag upplåtit fastigheter till annan
person**

*Mervärdesskatt
Redovisningsperioderna maj, juni, juli och augusti 1996*

Stiftelsen X ansökte våren 1996 om att bli s.k. frivilligt skattskyldig för sin uthyrning av fastigheten F. Den uthyrdes enligt hyreskontrakt till Y kommun, som i sin tur utan vederlag upplåtit den till Z. Något skriftligt avtal fanns inte för upplåtelsen till Z, som bedrev teaterverksamhet i fastigheten.

Byggnaden var kulturminnesmärkt och öppen för besökare samt användes för ett fåtal tillfälliga aktiviteter.

Skattemyndigheten anförde i huvudsak att kommunen fick anses ha vidareuthyrts fastigheten och inte under den aktuella perioden bedrivit någon verksamhet i fastigheten. Avdrag för ingående moms avseende lokaluthyrning var inte avdragsgill enligt 3 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Kammarrätten gör följande bedömning.

Enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML undantas från skatteplikt omsättning av fastigheter samt överlåtelse och upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomträtter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Enligt 3 kap. 3 § andra stycket ML gäller inte undantaget enligt 2 § bl.a. när en fastighetsägare för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning som utgör fastighet. Uthyrning till staten eller en kommun är skattepliktig även om uthyrningen sker för en verksamhet som inte medför sådan skyldighet eller rätt. Skatteplikt föreligger dock inte för uthyrning till en kommun, om fastigheten vidareuthyrs av kommunen bl. a. för användning i en verksamhet som inte medför skattskyldighet.

Avgörande för bedömningen av frågan om stiftelsen äger göra yrkat avdrag för ingående mervärdesskatt är om kommunen skall anses ha vidareuthyrts lokalen. Kammarrätten finner därvid – i avsaknad av andra uttalanden i förarbetena till mervärdesskattelagen – att begreppet hyra inte bör ges någon annan betydelse än den begreppet har i Jordabalken. I 12 kap. JB, som har rubriken "Hyra", anges därvid i 1 § att kapitlet avser avtal, genom vilka hus eller delar av hus upplåts till nyttjande mot ersättning. Enligt kammarrättens mening förutsätts således – för att ett hyresförhållande skall anses föreligga – att avtalet också innefattar att nyttjanderättshavaren skall erlagga ersättning till upplåtaren. I förevarande mål är det fråga om en vederlagsfri upplåtelse och kan därför – enligt kammarrättens mening – alltså inte utgöra en sådan vidareuthyrning som avses i 3 kap. 3 § andra stycket ML. Stiftelsens uthyrning till kommunen utgör därför en omsättning som är skattepliktig enligt mervärdesskattelagen och yrkade avdrag för ingående mervärdesskatt skall medges. Vid angivna utgång skall påfört skattetillägg undanröjas.

DOMSLUT

Kammarrätten medger, med ändring av underinstansernas beslut, yrkat avdrag för ingående moms för lokaluthyrning avseende i målet aktuella redovisningsperioder.

Kammarrätten undanröjer påfört skattetillägg.

Kammarrätten fastställer länsrättens sekretessförordnande i målet.

Kommentar:

KRS har tolkat hyresbegreppet i mervärdesskattelagen enligt de civilrättsliga reglerna. [Jfr MHL 2000 s. 229 f.](#)

Kammarrättsdomen preciserar vad som kan anses vara vidareuthyrning.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 3 oktober 2000.

KR:s i Stockholm dom den 8 september 2000, målnr 8684—8685-1998

Utgör fasta reseersättningar kostnadsersättning eller lön?

Resekostnadsersättningar som beräknats på erfarenhetsmässiga grunder anses ha utgått till täckande av kostnader för bilresor i tjänsten och har därför undantagits från underlaget för arbetsgivaravgifter.

Arbetsgivaravgifter 1994 och 1995

Skattemyndigheten höjde föreningens underlag för arbetsgivaravgifter med belopp motsvarande fasta resekostnadsersättningar. Föreningen hade betalat ut månadsvisa fasta reseersättningar till anställda spelare/ledare utan att dessa lämnat reseräkningar.

Skattemyndigheten medgav att ifrågavarande personer kunde ha haft kostnader för resor i tjänsten. Något underlag från föreningen som möjliggjorde bedömning

av eventuell tjänstekörning per spelare/ledare eller som visade hur den fasta ersättningen beräknats i varje enskilt fall hade inte presenterats. Den fasta reseersättningen skulle därför likställas med lön och ligga till grund för arbetsgivaravgifter.

Föreningen invände att man hade kunskap om hur många träningstillfällen som legat utanför det ordinarie träningsstället samt antalet bortamatcher för varje spelare under ett år. Därmed kunde det med relativt stor grad av säkerhet fastställas hur många mil i tjänsten var och en av personerna hade kört. Föreningen hade plockat ut fyra personer, vilka fått varierande storlek på resekostnadsersättningar och - så långt möjligt - i efterhand försökt rekonstruera deras resor. Av sammanställningarna framgår att en spelare hade erhållit högre resekostnadsersättning än som svarade mot de resor han företagit, medan övriga hade erhållit ersättning som i stort motsvarade de kostnader personen i fråga faktiskt hade haft.

Kammarrätten konstaterar att det av utredningen i målet inte framgår annat än att ifrågavarande spelare/ledare regelmässigt har haft kostnader för resor med bil i tjänsten under aktuella utgiftsår. Den omständigheten att ersättningen beräknats och betalats ut schablonmässigt på det sätt föreningen har uppgett medför inte i och för sig att ersättningen blir hänförlig till lön. Den utredning som förebragts i målet talar inte mot föreningens uppgift att utbetalningar har skett till spelare/ledare som har haft kostnader vilka i huvudsak svarar mot ersättningarna. Föreningens uppgifter bör därför läggas till grund för bedömningen av ersättningarnas karaktär, jfr RÅ 1987 ref 50. Resekostnadsersättningarna ska därför enligt kammarrätten inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Kommentar:

RÅ 1987 ref 50 hänför sig till tid då en ersättning antingen utgjorde kostnadsersättning eller lön – inte som idag då den del av en kostnadsersättning som inte undantas vid beräkning av skatteavdrag likställs med lön. I fråga om bilkostnadsersättning ska skatteavdrag göras på den del av ersättningen som överstiger bilavdraget per mil. Trots det torde rättsfallet såsom kammarrätten funnit ha relevans på den situation som är aktuell i målet, nämligen när det är tvist om tjänstekörningens omfattning.

Det måste dock framhållas att förfarandet med fasta kostnadsersättningar inte står i överensstämmelse med skattebetalningslagens, tidigare uppbördslagens, regler. Skatteavdrag ska rätteligen göras från den del av utbetalad bilkostnadsersättning som överstiger schablonbeloppet för bilavdrag för körsträckan i tjänsten under redovisningsperioden. Ett system med fasta kostnadsersättningar kommer inte att motsvara rätt belopp per period, även om det ungefärligen skulle stämma med totalbeloppet för hela året. Ett sådant system kommer inte heller att leda till rätt belopp vid taxeringen för var och en av berörda anställda. Jfr även RÅ 1994 not 450.

I fråga om spelarna/ledarna som grupp är det i målet ostridigt att tjänstekörning i någon omfattning förekommit. I och med detta kan inte hela ersättningen likställas med lön. Det finns dock omständigheter som tyder på att ersättningen för vissa anställda överstiger kostnader som åtgått till att täcka bilkostnader i tjänsten. Om underlaget är bristfälligt kan skattemyndigheten bestämma avgifterna i den delen efter vad som framstår som skäligt med hänsyn till vad som har kommit fram (11 kap 19 § SBL, tidigare 10 § 3 st USAL).

Uppmärksammas det att en arbetsgivare tillämpar ett system med fasta reseersättningar bör skattemyndigheten försöka utreda de faktiska förhållandena i syfte att påvisa att underlaget är bristfälligt, och därefter uppskatta hur stor del av ersättningen som kan anses utgöra kostnadsersättning efter vad som bedöms skäligt. Resterande del behandlas som lön.

RSV bedömer det inte som meningsfullt att överklaga domen eftersom målet huvudsakligen rör en bevisfråga.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Meddelade prövningstillstånd

Fråga: En skattskyldig har sålt hela sitt innehav i fåmansföretag men därefter åter förvärvat en mindre aktiepost i företaget. Fråga om – vid tillämpning av den s.k. utomstående regeln – hänsyn skall tas även till ägandeförhållandena under den första innehavsperioden. Inkomsttaxering 1992 och 1993. RR:s målnr: 7380-7381-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Fråga: Fråga om ersättning för kostnader i skattemål som avsett endast ett litet belopp men haft betydelse för ett stort antal personer. Tillika fråga om ersättning kan utgå för kostnader i högre rätt där processen endast avsett ersättningsfrågan. RR:s målnr: 2178-2179-2000.

Klagande: Riksskatteverket.

Lagrum: 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 12/00

- [RR:s dom den 23 mars 2000, målnr 4189-1999](#). Fråga om skattekonsekvenser när ett helägt dotterbolag genom fusion går upp i ett moderbolag som är ett investmentföretag
 - [RR:s domar den 14 juli 1999, målnr 3134-1998 och 4656-1998](#). Frågan om "utkast eller koncept" enligt 2 kap. 9 § andra stycket TF utgjorde allmänna handlingar
 - [KR:s i Sundsvall dom den 13 mars 2000, målnr 3725-1998 och 3726-1998](#). Ersättningslagen; ersättning med drygt 800 000 kr i ett mål rörande premieskatt på 75 kr samt frågan om mål om ersättning utgör mål enligt ersättningslagen
 - [KR:s i Stockholm dom den 8 december 1999, målnr 4273-1998](#). Författande av läromedel har inte hänförts till sådan litterär verksamhet som avses i 46 § 1 mom. fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370)(KL)
 - [KR:s i Jönköping dom den 8 december 1999, målnr 3209-1999](#). Inkomst av jordbruksfastighet, värdeminskingsavdrag på båt och båtvarv
 - [SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2000](#). Fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv för myndighetsutövning
 - [SRN:s förhandsbesked den 25 februari 2000](#). Beräkning av verklig realisationsförlust vid likvidation av ett dotterbolag
 - [SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2000](#). Fråga om bestämmelserna om resetjänst i 9 b kap. ML är tillämpliga
-

Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.

RR:s dom den 23 mars 2000, målnr 4189-1999

Fråga om skattekonsekvenser när ett helägt dotterbolag genom fusion går upp i ett moderbolag som är ett investmentföretag

Förhandsbesked rörande inkomstskatt taxeringsåren 2000-2002.

Fråga 1 överklagad av RSV och fråga 2 överklagad av investmentbolaget.

SRN:s fhb har refererats i rättsfallsprotokoll nr 23 1999.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked enligt nedan:

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Målet gäller tillämpning av FUL (RSV:s anm. lagen

[1998:1603] om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser) där det övertagande aktiebolaget är ett investmentföretag medan det överlåtande företaget inte är ett sådant företag.

FUL utgör en implementering av rådets direktiv 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 (fusionsdirektivet). FUL reglerar emellertid inte bara internationella förhållanden utan också strukturomvandlingar som enbart berör svenska företag.

Av 1 § FUL framgår att undantag från omedelbar beskattning kan medges vid inkomsttaxeringen om ett företag går upp i ett annat företag genom fusion. Enligt 9 § 2 FUL gäller som villkor för sådant undantag bl.a. att det övertagande företaget omedelbart efter fusionen är skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan verksamhet som det överlåtande företaget beskattats för. I 11 § första meningen FUL föreskrivs att den principiella innebörden av undantaget från omedelbar beskattning är att det överlåtande företaget inte skall ta upp någon intäkt eller göra något avdrag på grund av fusionen eller för det beskattningsår som avslutas genom att denna genomförs. Enligt paragrafens andra mening inträder det övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation om inte annat framgår av 12 - 18 §§ (sistnämnda bestämmelser saknar betydelse i nu förevarande mål).

Av betydelse i sammanhanget är vidare de särskilda skatteregler för investmentföretag som finns i 2 § 10 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Vid inkomstberäkningen för ett investmentföretag gäller enligt detta lagrum bl.a.

att hänsyn inte tas till vinst eller förlust vid avyttring av aktier och andra värdepapper,

att som intäkt tas upp 2 procent för år räknat av värdet av företagets värdepapper vid beskattningsårets ingång, samt

att avdrag får, med vissa undantag, göras för utdelning som företaget har beslutat för beskattningsåret.

En tillämpning av den i 11 § andra meningen FUL angivna regeln om skattemässig kontinuitet skulle - i ett fall som det föreliggande när det övertagande men inte det överlåtande företaget är ett investmentföretag - uppenbarligen komma i konflikt med den i 2 § 10 mom. SIL föreskrivna ordningen för beskattning av investmentföretag. Aktier som tillhört det överlåtande

företaget skulle komma att beskattas enligt ett helt annat regelsystem än investmentföretagets övriga aktier. Denna problematik synes inte ha uppmärksammats fullt ut i samband med tillkomsten av FUL (jfr prop. 1998/99: 15 s. 220 f och 287 samt SOU 1998:1 s. 173 f. och 221).

Enligt Regeringsrättens uppfattning står tre lösningar till buds i den uppkomna situationen. Ingen av dessa är invändningsfri. Den första är att - trots frånvaron av uttryckliga begränsningsregler av detta innehåll - undanta fusioner av nu aktuellt slag från FUL:s tillämpningsområde. Med den lösningen skulle således, såsom RSV yrkat, det fallet att ett icke-investmentföretag genom fusion uppgår i ett investmentföretag bedömas enligt allmänna regler.

En annan lösning är att - i enlighet med minoriteten i Skatterättsnämnden - medge undantag från omedelbar beskattning enligt 11 § första meningen FUL men att bortse från innehållet i paragrafens andra mening vid en framtida avyttring av övertagna aktier. De övertagna aktierna skulle alltså behandlas på samma sätt som investmentföretagets andra aktier. Den tredje och sista lösningen är den som Skatterättsnämndens majoritet valt och vilken kan sägas innebära att bestämmelsen i 11 § andra meningen FUL ges företräde framför reglerna i 2 § 10 mom. SIL.

Enligt Regeringsrättens mening måste den sist beskrivna lösningen anses mest förenlig med de ifrågavarande lagbestämmelsernas lydelse och syfte. Trots de invändningar från bl.a. tillämpningssynpunkt som kan riktas mot denna lösning bör därför det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet fastställas.

Innehållet i fusionsdirektivet leder inte till någon annan bedömning.

Det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2000-2002. Sedan Skatterättsnämnden meddelat sitt beslut har FUL upphävts genom lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen (1999:1229). FUL skall dock fortfarande tillämpas beträffande 2001 och tidigare års taxeringar. Beträffande 2002 års taxering skall inkomstskattelagen, i ett fall som det förevarande, tillämpas i stället för FUL. Nu redovisade författningsändring påverkar dock inte svaren på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.

RR:s domar den 14 juli 1999, målnr 3134-1998 och 4656-1998

Frågan om "utkast eller koncept" enligt 2 kap. 9 § andra stycket TF utgjorde allmänna handlingar

Regeringsrätten har i två domar den 14 juli 1999 (målnr 3134-1998 och 4656-1998) prövat frågan om huruvida "utkast eller koncept" enligt 2 kap. 9 § andra stycket TF utgjorde allmänna handlingar.

I korthet var omständigheterna följande. Ett bolag begärde hos RSV och hos SKM i Göteborg att få ut följande handlingar som utväxlats mellan SKM och RSV via e-post:

1. Ett utkast till en del av en rev.-PM där SKM redovisat sina preliminära ståndpunkter i ett skatteärende.
2. En till utkastet fogad skrivelse, vilken innehöll en rättslig argumentation i en i ärendet aktualiserad rättsfråga.
3. RSV:s svar och synpunkter till SKM på utkastet till rev.-PM.
4. En skrivelse från SKM till RSV med rättslig argumentation i allmänhet i den aktuella frågan.
5. En förfrågan från SKM till RSV om myndigheten skulle driva ärendet vidare.

Såväl RSV som SKM avslag bolagets begäran med - såvitt nu är av intresse - motiveringen att handlingarna 1 och 2 utgjorde sådana handlingar som inte är allmänna enligt 2 kap. 9 § andra stycket TF och att handlingarna 3-5 "får anses utgöra fortsättning på det synpunktsutlämnande som ägde rum med anledning av det översända utdraget ur utkast till revisionspromemoria, varför även dessa handlingar omfattas av bestämmelserna i 2 kap. 9 § 2 st tryckfrihetsförordningen".

Bolaget överklagade besluten till KR som avslog överklagandena.

RR fann att handlingen 1 inte utgjorde allmän handling medan övriga handlingar inte omfattades av undantagsbestämmelsen i TF utan utgjorde allmänna handlingar.

Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.*

KR:s i Sundsvall dom den 13 mars 2000, målnr 3725-1998 och 3726-1998

Ersättningslagen; ersättning med drygt 800 000 kr i ett mål rörande premieskatt på 75 kr samt frågan om mål om ersättning utgör mål enligt ersättningslagen

Dåvarande Skattemyndigheten i Dalarnas län beslutade att bestämma en skattskyldigs premieskatt till 75 kr. Den skattskyldiga överklagade beslutet till länsrätten och yrkade dels att skattemyndighetens beslut om premieskatt skulle undanröjas, dels ersättning för sina kostnader i länsrätten med 1 112 134 kr.

Skattemyndigheten bestred ändring i frågan om premieskatten samt avstyrkte i första hand att kostnadsersättning skulle utgå och tillstyrkte i andra hand ersättning för en timmes juridisk konsultation med 1 041 kr inklusive moms. Länsrätten undanröjde skattemyndighetens beslut om premieskatt samt tillerkände den skattskyldiga kostnadsersättning med 824 629 kr.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens beslut i ersättningsfrågan till kammarrätten och yrkade att ersättningen skulle sättas ned till 1 041 kr inklusive moms. Den skattskyldiga yrkade ersättning med 500 kr för hennes kostnader i kammarrätten. Kammarrätten avslog skattemyndighetens överklagande och biföll den skattskyldigas ersättningsyrkande.

Kommentar 1:

Regeringsrätten ansåg i RÅ 1993 Ref 24 att mål som endast avser frågan om rätt till ersättning enligt ersättningslagen inte kan anses utgöra mål om skatt. Kammarrätten fann emellertid i det nu aktuella målet, med hänsyn till Högsta domstolens bedömning i NJA 1998 s. 598, att ersättningslagen i dess nuvarande lydelse äger tillämpning på kostnader avseende behandlingen av själva ersättningsfrågan.

Högsta domstolen anförde i den av kammarrätten åberopade domen bl.a. följande: "Tillämpas samma synsätt som i RegR:s avgörande RÅ 1993 ref 24 skulle någon ersättning för kostnaderna i HD inte kunna komma i fråga. Det avgörandet grundades emellertid på tillämpning av lagen i dess före den 1 juli 1994 gällande lydelse. Lagen har nu ändrats på ett sätt som bl.a. innebär att ersättningsfrågorna närmare anknyts till själva det mål om skatt som kostnaderna hänför sig till. RegR:s avgörande får därför inte någon inverkan på HD:s bedömning."

Kommentar 2:

Domen kommer att överklagas till Regeringsrätten avseende såväl kostnaderna i länsrätten som kammarrätten.

Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 8 december 1999, målnr
4273-1998**

**Författande av läromedel har inte hänförts till sådan
litterär verksamhet som avses i 46 § 1 mom. fjärde
stycket kommunalskattelagen (1928:370)(KL)**

1995 års taxering

I målet har framkommit att Y skriver läromedel i engelska. Hon har själv uppgivit att läroböckerna består av sammanställningar av texter av varierande slag, ehuru komplicerade sådana, och även till viss del av egna texter. För beskattningsåren 1991-1993 redovisades intäkter av verksamheten med 210 996 kr (1991), 226 958 kr (1992) och med 190 216 kr (1993).

SKM vägrade såvitt nu är i fråga Y yrkat avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet i HB Y:s Läromedel med 187 554 kr. Som skäl angavs att för att underskott i näringsverksamhet skall få kvittas mot tjänst gäller att verksamheten är nystartad, dvs. den måste ha påbörjats tidigast 1990. Y har påbörjat sin verksamhet före nämnda tidpunkt.

Y begärde omprövning och hänvisade härvid till 46 § 1 mom. fjärde stycket KL varav framgår att femårsregeln inte är tillämplig när fråga är om konstnärlig eller litterär verksamhet.

SKM vidhöll tidigare beslut.

LR avslag överklagandet och ansåg att med litterär eller annan konstnärlig verksamhet avses sådan skapande verksamhet som utmynnar i t.ex. skönlitteratur och att författande av läromedel inte kan jämföras härmed.

KR avslag överklagandet och anförde att enligt KR:s mening kan författandet av läromedel inte hänföras till sådan litterär verksamhet som avses i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL med mindre än att det litterära inslaget framstår som det väsentliga. Vad som i utredningen framkommit om den av Y bedrivna verksamheten utgör inte skäl att bedöma denna verksamhet på detta sätt.

Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.*

KR:s i Jönköping dom den 8 december 1999, målnr 3209-1999

**Inkomst av jordbruksfastighet, värdeminskningsskatt
på båt och båtvagn**

1991 års taxering

X redovisade underskott av jordbruksfastighet (skärgårdshemman) med 45 080 kr, varav 18 600 kr avsåg 25 procents värdeminskning på en i oktober 1990 nyinköpt akterruffad båt och båtvagn för totalt 74 400 kr exkl. moms. X hävdade att båtens storlek och typ valts för att underlätta transporter av bl.a. material som behövs för skogsbruk och underhåll av inventarierna i verksamheten. Bostadshus och gårdsbyggnad hyrs ut från maj till och med september. Inkomsten av jordbruksfastigheten bestod av arrende och ränteintäkter.

SKM vägrade med hänsyn till jordbrukets art och omfattning det yrkade avdraget för värdeminskning på båt och båtvagn.

Länsrätten delade SKM:s uppfattning och gjorde följande bedömning: " Med hänsyn till den begränsade verksamheten vid tidpunkten för inköpet kan båten och båtvagnen inte anses anskaffade för den. Kostnaden är i stället att betrakta som inte avdragsgilla privata levnadskostnader. Något värdeminskningsskattavdrag kan därför inte medges."

Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2000

Fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänförs till förvärv för myndighetsutövning

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden har i förhandsbesked funnit att rätt till avdrag inte föreligger för ingående mervärdesskatt som hänförs till förvärv för myndighetsutövning och som motivering anfört bl.a. följande:

Enligt 4 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, utgör bl.a. statens och statliga affärsverks omsättning av varor eller tjänster yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs med vinstsyfte eller inte. En sådan omsättning utgör dock enligt samma kapitel 7 § första stycket inte yrkesmässig verksamhet om den ingår som ett led i myndighetsutövning eller avser bevis, protokoll eller motsvarande avseende myndighetsutövning. Härifrån föreskrivs i andra stycket vissa undantag som inte är aktuella i ärendet. Ifrågakvarande omsättningar medför således inte att mervärdesskatt skall betalas enligt 1 kap. 1 § ML.

Enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänförs till förvärv i verksamheten. Enligt 8 kap. 13 § gäller särskilda regler om förvärvet görs för flera verksamheter av vilka någon inte medför skattskyldighet eller för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet. I sistnämnda fall får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen som hänförs till verksamhet som medför skattskyldighet. Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser enligt 1 kap. 7 § första stycket ML såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt andra stycket 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.

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.

Innebörden av ML:s regler om avdragsrätt i 8 kap. skall tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Bestämmelserna om avdragsrättens räckvidd återfinns i artikel 17. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller för varor eller tjänster som tillhandahålls av annan skattskyldig person förutsatt att varorna eller tjänsterna används i samband med skattepliktiga transaktioner (artikel 17.2, undantag från principen följer av artikel 17.3). Är varor och tjänster avsedda såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner där mervärdesskatten inte är avdragsgill är endast den del av mervärdesskatten avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna (artikel 17.5 och 19.1).

Skatterättsnämnden fann att de omsättningar som det här var fråga om var klart avskiljbara från den övriga verksamheten och var enligt 4 kap. 7 § inte yrkesmässiga. Någon mervärdesskatt skulle inte betalas vid omsättningarna. Ingående skatt som hänför sig till verksamheten var därmed inte avdragsgill.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt. Sökande har överklagat förhandsbeskedet.

Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 25 februari 2000

Beräkning av verklig realisationsförlust vid likvidation av ett dotterbolag

Inkomstskatt, taxeringsåren 2000 - 2002

Av ansöknings framgick i huvudsak följande.

S AB äger samtliga aktier i det svenska dotterföretaget H AB. H har sedan bildandet 1983 ingått i S-koncernen.

Sedan 1992 har verksamheten bestått i att hantera delar av S-koncernens valutahantering.

Samtliga valutatransaktioner i H har varit av koncernintern karaktär. H har därvid säkrat den valutarisk som andra (uteslutande svenska) koncernbolag haft på upplåning av utländsk valuta. Bolagets intäkter har bestått i kursvinster på utländsk valuta samt ränteintäkter. På kostnadssidan förekommer kursförluster på utländsk valuta samt räntekostnader.

Verksamheten har ur H:s synvinkel varit av spekulativ karaktär. På grund av den svenska kronans svaga utveckling har H med undantag från inkomståren 1996 åsamkats betydande förluster. Resultatutvecklingen har under 1999 fram till dags dato varit mycket positiv.

Verksamheten i H kommer att avvecklas och H likvideras.

H har deltagit i det inom S-koncernen tillämpade systemet för skatteutjämning.

Den fråga som önskas besvarad genom förhandsbesked är om och i så fall i vilken omfattning som skatteutjämningssystemet skall påverka beräkningen av den avdragsgilla reaförlustens storlek.

På [bilaga 1](#) redovisas en sammanställning över H:s resultat för verksamhetsåren 1992 - 1998. Reaförlusten kommer i princip att motsvara dels anskaffningskostnaden för aktierna dels det ovillkorliga aktieägartillskott som lämnades under 1997 samt dels det ytterligare ovillkorliga aktieägartillskott om 2 082 023 000 kr som kommer att lämnas under 1999.

Av sammanställningen framgår att H deltagit i skatteutjämningssystemet sedan 1994 och varit nettomottagare med undantag från inkomståret 1996. Systemet har inneburit att koncernbidrag med avdragsrätt har lämnats från moderbolaget S till H under inkomståren 1992, 1994-1995, 1997-1998. Med undantag för 1992 har H återbetalat 75 % av det mottagna koncernbidraget, den s.k. kapitaldelen utan att yrka avdrag för återbetalningen. S har inte heller beskattats för återbetalningen. För inkomståret 1996 har förhållandena varit de omvända. Återbetalningen har således varit något högre än vad som varit fallet om nominell bolagsskattesats tillämpats.

H har dock alltsedan bildandet ingått i S-koncernen. Någon utredning om koncernbidrag, lämnade utdelningar och andra eventuella vinstöverföringar från H till andra koncernföretag under tiden 1983 - 1992 har

inte tagits fram. Det har ansetts sakna betydelse för bedömningen eftersom frågeställningarna avser effekterna av skatteutjämningsystemet som infördes efter 1992.

Samtliga H:s transaktioner med andra koncernföretag har skett på marknadsmässiga villkor under den period som valutahanteringen bedrivits. Vid besvarandet av frågorna äger Skatterättsnämnden förutsätta detta och även att marknadsmässiga villkor kommer att iakttas när verksamheten avvecklas. Den inledande frågan ställs mot bakgrund av Regeringsrättens dom den 12 februari 1999 i mål nr 3260-1998 där domstolen reducerade anskaffningsvärdet med lämnade utdelningar.

S ställde följande frågor till SRN.

1. Skall de lämnade ovillkorliga aktieägartillskotten i sin helhet läggas till anskaffningsvärdet för aktierna vid beräkning av den avdragsgilla reaförlusten?
2. Skall beräkningen av den avdragsgilla reaförlusten helt eller delvis reduceras med de till S återförda kapitaldelarna?
3. Om fråga 2 besvaras jakande, i vilken omfattning skall förlusten reduceras?
4. Skall den från S till H återförda kapitaldelen för inkomståret 1996 påverka reaförlustberäkningen dvs. skall den öka anskaffningsvärdet för aktierna?

SRN, som var enig, beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Lämnade ovillkorliga aktieägartillskott får läggas till vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna i H AB, fråga 1.

Realisationsförlusten skall inte reduceras med de från H till S AB återförda s.k. kapitaldelarna av mottagna koncernbidrag, fråga 2.

Kapitaldel av mottaget koncernbidrag som S återför till H skall inte betraktas som ett lämnat tillskott som ökar anskaffningsvärdet på aktierna i H, fråga 4.

MOTIVERING

S äger samtliga aktier i H. H:s verksamhet består i att inom S-koncernen hantera olika former av valutatransaktioner. Dessa transaktioner har företagits

på marknadsmässiga villkor. Verksamheten har varit förlustbringande och H har redovisat ett negativt eget kapital. S uppges dock ha garanterat att hålla H:s egna kapital på sådan nivå att skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning inte skulle inträda.

Avsikten är att H skall likvideras. Likvidationen, som jämföras med en avyttring av aktierna, beräknas resultera i en realisationsförlust. Frågeställningen i ärendet är om och på vilket sätt beräkningen av förlusten påverkas av att H deltagit i det inom S-koncernen tillämpade systemet för skatteutjämning. Innebörden av detta system är att mot ett med avdragsrätt lämnat koncernbidrag svarar en återbetalning till givaren om ca 75 %, den s.k. kapitaldelen, av det mottagna koncernbidraget. Något avdrag yrkas inte för den återbetalade kapitaldelen.

Fråga 1

Frågan gäller om S:s anskaffningsvärde för aktierna i H får beräknas med tillägg för lämnade ovillkorliga aktieägartillskott. Såvitt framgår har de aktuella tillskotten inte något direkt samband med skatteutjämningssystemet. Inte heller kan tillskotten på annat sätt anses förknippade med villkor som får det att framstå som att senare justeringar av beloppen varit avsedda.. Enligt nämndens mening föreligger inte skäl att inte behandla de här avsedda aktieägartillskott för sig. De bör därför beaktas till hela sina belopp och öka anskaffningsvärdet för aktierna i motsvarande mån. Bedömningen påverkas inte av att H har redovisat ett negativt eget kapital.

Fråga 2

Av praxis följer att en realisationsförlust på dotterbolagsaktier kan komma att reduceras på grund av att värdeöverföringar i form av t.ex. utdelningar och koncernbidrag har skett från dotterbolaget till moderbolaget, jfr RÅ 1997 ref. 11. Som framgår av det nämnda rättsfallet skall emellertid inte någon reduktion ske om värdeöverföringarna har tagits från vinstmedel som uppkommit i dotterbolaget under innehavstiden. Detsamma får med stöd av RÅ 1998 ref. 53 anses gälla om värdeöverföringarna kunnat tas från koncernbidrag som erhållits från moderbolaget.

Enligt principerna för skatteutjämningssystemet har av de av H mottagna koncernbidragen ca 75 % återbetalats till S. Dessa återbetalningar, som inkomstskattemässigt utgör (skattefria) utdelningar till S, understiger således de värden som tillgodoförts H genom koncernbidragen. Det saknas därmed enligt de principer som följer av praxis anledning att reducera realisationsförlusten på

grund av de återbetalningar/utdelningar som skett till S motsvarande kapitaldelarna av mottagna koncernbidrag. Även för detta svar saknar det enligt nämndens mening betydelse att H redovisat ett negativt eget kapital.

Fråga 3

Med hänsyn till svaret på fråga 2 förfaller denna fråga.

Fråga 4

Frågan omfattar den situationen att S enligt skatteutjämningsystemet har erhållit ett koncernbidrag från dotterbolaget H men återfört kapitaldelen tillbaka till H. Den ställda frågan gäller om den således återförda kapitaldelen kan betraktas som ett kapitaltillskott till H som ökar anskaffningsvärdet på aktierna i detta bolag.

Som framgår är återföringen av kapitaldelen kopplad till mottagandet av koncernbidraget. Det synsätt som enligt nämndens mening får anläggas på transaktionerna är att de ingår i ett samlat förfarande som syftar till att endast mellanskillnaden skall varaktigt tillföras koncernbidragsmottagaren (S). Resultatet av förfarandet enligt frågan blir vid ett sådant synsätt, eftersom återföringsdelen understiger det mottagna koncernbidraget, att en värdeöverföring i stället har skett till S motsvarande mellanskillnaden och kan, på sätt sägs under fråga 1, komma att reducera realisationsförlusten. Konsekvensen är således att något anskaffningshöjande kapitaltillskott inte kan anses ha lämnats i den situation som avses med frågan, jfr RÅ 1999 not. 18.

Kommentar:

RSV har i SRN hävdats att de återförda kapitaldelarna ska behandlas som skattefria utdelningar respektive ovillkorligt aktieägartillskott och behandlas på vanligt sätt vid beräkningen av den avdragsgilla verkliga realisationsförlusten. RSV har vidare haft inställningen att bedömningen bör baseras på vad som hänt under hela innehavstiden och inte delas upp i bedömningar avseende enstaka år som SRN gjort beträffande fråga 4.

RSV har tidigare överklagat ett förhandsbesked från SRN av den 1 juni 1999, se rättsfallsprotokoll 24/99, som även det rörde frågan hur verklig realisationsförlust ska beräknas vid likvidation av ett dotterbolag.

RSV har i föreliggande fall i princip argumenterat på samma sätt som i det tidigare överklagade ärendet. Beträffande denna argumentation hänvisas till vad som tidigare skrivits i rättsfallsprotokollet. I föreliggande fall är det än tydligare att de koncernbidrag som givits till

dotterbolaget inte kunnat finansiera de skattefria utdelningarna eftersom dotterbolagets egna kapital hela tiden varit negativt. Kapitalbristen täcks först när tillskottet under 1999 ges.

RSV har överklagat föreliggande fall i dess helhet. Detta ligger i linje med att det tidigare förhandsbeskedet överklagades. Vidare är omständigheterna i föreliggande fall något annorlunda jämfört med tidigare fall. Slutligen är det av intresse att Regeringsrätten får pröva SRN:s bedömning beträffande fråga 4. Med RSV:s syn på hur beräkningen av den verkliga förlusten bör ske blir det inte aktuellt att bedöma enskilda år utan bedömningen görs i så fall efter förhållandena under hela innehavstiden.

Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 mars 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2000

Fråga om bestämmelserna om resetjänst i 9 b kap. ML är tillämpliga

Mervärdesskatt

Ett bolag har i ansökan till Skatterättsnämnden uppgett att det avser att arrangera konferenser åt företag. Konferenserna består av totalpaket omfattande resa, kost och logi samt de övriga aktiviteter som kunden önskar. Bolaget köper in de olika delarna från olika leverantörer och ger bolagets kund ett totalpris på hela paketet. Bolaget har i ansökningen ställt frågan hur mervärdesskatt skall beräknas om bolaget väljer att tillämpa de allmänna bestämmelserna i mervärdesskattelagen (1994:200), ML, i stället för de särskilda reglerna för s.k. resetjänster enligt 9 b kap. 1 § ML.

Skatterättsnämnden fann att omsättning av de med ansökningen avsedda tjänsterna rörande transport, logi, servering m.m. skall bedömas var för sig enligt de allmänna reglerna i ML och som motivering anförde följande.

I 9 b kap. ML finns särskilda regler om viss resebyråverksamhet. Enligt 1 § första stycket skall kapitlet tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna och

tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär skall anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses enligt andra stycket även researrangör. På sätt framgår av 3 § medför omsättning av resetjänsten inte rätt till avdrag för ingående skatt eller rätt till återbetalning. Om resenären är en näringsidkare vars verksamhet medför rätt till avdrag för eller återbetalning av ingående skatt, får enligt 6 § resebyrån i stället tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på en sådan omsättning som omfattas av kapitlet.

Bolagets verksamhet består såvitt nu är i fråga av att arrangera konferenser åt företag. Med utgångspunkt i ett företags behov presenterar bolaget ett förslag på en konferensresa i vilken ingår transport, logi med eventuella serveringstjänster, konferenslokaler samt vad företaget önskar i övrigt. När företaget godkänt förslaget upphandlar bolaget de olika tjänsterna från sina leverantörer. Dessa fakturerar sedan bolaget som i sin tur fakturerar företaget ett totalpris. Med hänsyn till att bolagets kunder är näringsidkare önskar bolaget med stöd av 9 b kap. 6 § ML tillämpa de allmänna bestämmelserna i ML på sin aktuella verksamhet. Av förenklingskäl anser bolaget att en bedömning av frågan om i vilket land ett konferensarrangemang skall anses omsatt bör göras med utgångspunkt i en huvudsaklighetsbedömning varvid bestämmelsen i 9 b kap. 4 § ML bör kunna tjäna som utgångspunkt trots att verksamheten i övrigt inte skall bedömas i enlighet med reglerna i nämnda kapitel. Frågorna i ansökningen är utformade mot bakgrund av detta synsätt.

Nämnden gör följande bedömning.

Med hänsyn till vad som upplysts om bolagets ifrågavarande verksamhet sker omsättningen av de aktuella tjänsterna av bolaget. Dessa är med hänsyn till sin art och till omständigheterna i övrigt att anse som från varandra klart åtskilda prestationer och inte i något fall som underordnade led i förhållande till annan tjänst. Något utrymme för att vid en tillämpning av ML:s allmänna bestämmelser rörande omsättningsland utgå från bestämmelserna i 9 b kap. 4 § ML finns inte utan de i ärendet aktuella tjänsterna skall bedömas var för sig (jfr RÅ 1997 not. 82). Även i övrigt skall ML:s allmänna bestämmelser tillämpas på bolagets verksamhet.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Bilaga 1 till SRN:s förhandsbesked den 25 februari 2000.

Resultatsammanställning m.m. avseende H AB

Belopp
i TSEK

| År | Res. före koncernbidrag | Koncernbidrag för skatteoptim. | Återläggn. kap.del | Årets resultat | Aktieägar- tillskott | Eget kapital |
|------|----------------------------|--------------------------------------|-----------------------|-----------------------------|-------------------------|------------------------------|
| 1991 | | | | | | 69 555 |
| 1992 | -2 262 722 | 820 000 | - | -1 442 722 | - | -1 373 167* |
| 1993 | -2 796 700 | - | - | -2 796 700 | - | -4 169 867* |
| 1994 | -56 498 | 1 327 681 | -995 761 | 275 422 | - | -3 894 445* |
| 1995 | 1 063 225 | 1 800 000 | -1 350 000 | 1 513 225 | - | -2 381 220* |
| 1996 | 587 695 | -541 100 | 405 800 | 452 395 | - | -1 928 825* |
| 1997 | -477 565 | 477 600 | -358 200 | -358 165 | 1 100 000 | -1 186 990* |
| 1998 | <u>-1 113 374</u> | <u>1 113 373</u> | | <u>-835</u> <u>034**</u> | - | <u>-2 022</u> <u>024*</u> |
| | -5 055 939 | 4 997 554 | -3 133 191 | -3 191 579 | 1 100 000 | -2 022 024 |

*Moderbolaget S har garanterat att hålla bolagets egna kapital på sådan nivå att skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning enligt Aktiebolagslagen ej inträder.

** Resultatet har belastats med en skattekostnad av TSEK 3

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

29/00

- [RR:s dom den 17 augusti 2000, målnr 4869-1998](#)
De s.k. alternativ- och lönereglernas förenlighet med EG-rätten
 - [RR:s dom den 13 september 2000, målnr 122-2000](#)
Avdragsrätt för ränta. Att medlem i bostadsföretag för innehavstiden iklätt sig solidariskt betalningsansvar för föreningens gäld har inte medfört avdragsrätt för ränta
 - [KR:s i Sundsvall dom den 13 september 2000, målnr 3874-1998](#)
Lagervärdering. Skattetillägg. Värdenedgång på zink i varmförzinksprocess på grund av förorening beaktades inte vid lagervärderingen. Skattetillägg
 - [SRN:s förhandsbesked den 5 september 2000](#)
Investmentföretag?
 - [SRN:s förhandsbesked den 7 september 2000](#)
Överlåtelse för underpris av jordbruk. Jordbruk ska överlåtas för underpris till ett aktiebolag utan att jordbruksfastigheten följer med. Detta föranleder inte uttagsbeskattning
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 september 2000.

RR:s dom den 17 augusti 2000, målnr 4869-1998

De s.k. alternativ- och lönereglernas förenlighet med EG-rätten

Inkomstskatt

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 21/98.

Efter överklagande av sökandena (X) såvitt gällde frågorna rörande alternativ- och lönereglerna förklarade Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att klagandena har rätt att använda alternativregeln vid beräkning av gränsbelopp och lättnadsbelopp utan hinder av att det ifrågavarande bolaget är danskt samt att klagandena vid tillämpning av

löneregeln får beakta ersättningar till anställda inom den Europeiska gemenskapen utan hinder av att ersättningarna inte utgör underlag för svenska arbetsgivaravgifter.

Regeringsrätten redogjorde inledningsvis i sina domskäl för regleringen i SIL m.m. och konstaterade dels att en strikt tillämpning av reglerna i SIL innebär att klagandena inte får använda alternativregeln på grund av att det av dem ägda företaget inte är svenskt, dels att löneregeln inte är tillämplig på ersättningar till personal som arbetar utanför Sverige under sådana förhållanden att ersättningarna inte ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter, dels ock att det är uppenbart att en sådan tillämpning är till nackdel för klagandena såvitt gäller reglerna i 3 § 12 mom. SIL (3:12-reglerna) och 3 § 1 a mom. SIL (lätnadsreglerna).

När det gäller EG-rättsliga aspekter anförde Regeringsrätten bl.a. följande:

Av EG-domstolens praxis följer att det också i mål rörande direkt beskattning kan behöva göras en prövning av om de nationella reglerna är förenliga med EG:s regler om etableringsfrihet m.m., se t.ex. domstolens dom den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, punkt 32.

Artikel 43 EG (tidigare artikel 52 i EG-fördraget) innehåller bestämmelser om rätt för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium. Etableringsfriheten innefattar en principiell rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag i en annan medlemsstat på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare.

EG-domstolen har i en nyligen meddelad dom gjort uttalanden om innebörden av etableringsfriheten i ett mål som avsåg behandlingen av företagsförmögenhet vid förmögenhetsbeskattningen i Nederländerna (dom den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars). Den nederländska lagregleringen innebar bl.a. att företagsförmögenhet i form av aktier som gav den skattskyldige ett betydande innehav i ett bolag som var etablerat i Nederländerna fick tas upp till reducerat belopp. Den skattskyldige, Baars, ägde samtliga andelar i ett irländskt bolag.

I domen uttalas bl.a. följande (punkterna 22, 28 och 29). En medborgare i en medlemsstat, som innehar kapitalet i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och som därigenom har ett betydande inflytande över bolagets beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet, utnyttjar sin etableringsrätt. Även om artikel 52 i EG-fördraget (numera artikel 43 EG), i likhet med övriga bestämmelser om etableringsfrihet, enligt sin ordalydelse särskilt syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten, föreskriver den samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare från att etablera sig i en annan medlemsstat. Artikeln utgör på samma sätt ett hinder för att en medlemsstat försvårar för där bosatta EG-medborgare att etablera företag i en annan medlemsstat.

Domstolen fann att det enligt den nederländska lagstiftningen förelåg en skillnad i behandlingen av olika skattskyldiga och att skillnaden hade sin grund i var sätet för de bolag som de skattskyldiga hade sina aktier i var beläget. Denna skillnad ansågs i princip strida mot artikel 52 i EG-fördraget (numera artikel 43 EG) (punkterna 30 och 31 i domen). Eftersom domstolen inte fann att det förelåg några omständigheter som gjorde skillnaden berättigad, uttalade den att nämnda artikel utgjorde hinder för en lagstiftning av ifrågavarande slag (punkterna 38 och 41).

EG-rätten och alternativregeln

Frågan i förevarande mål om rätt för klagandena att tillämpa alternativregeln överensstämmer i allt väsentligt med den som var föremål för EG-domstolens bedömning i nyssnämnda mål. Att alternativregeln inte får tillämpas beror på att det är fråga om ett danskt bolag och inte om ett svenskt. Regeringsrätten finner att förbudet att tillämpa alternativregeln får anses försvåra etablering av företag utomlands och därmed stå i strid med etableringsfriheten, om det inte av särskilda skäl kan anses berättigat.

Regeln infördes år 1995 i samband med att 3:12-reglerna gjordes tillämpliga på andelar i utländska juridiska personer (prop. 1995/96:109, bet. 1995/96:SkU20, SFS 1995:1626). Som skäl för att alternativregeln inte skulle få tillämpas anfördes att detta inte var praktiskt möjligt, eftersom

kapitalunderlaget beräknas som skillnaden mellan skattemässiga värden på tillgångar och skulder (a. prop. s. 92).

Denna motivering är enligt Regeringsrättens mening inte hållbar. Ett godtagande av en särbehandling på grund av att bestämmelser getts en utformning som anknyter till taxeringen i en den egna staten skulle nämligen öppna betydande och svåröverskådliga möjligheter att inskränka etableringsrätten.

Det har inte heller framkommit någon annan omständighet som kan göra regeln berättigad.

Regeringsrätten finner mot denna bakgrund att det strider mot artikel 43 EG att inte ge klagandena rätt att tillämpa alternativregeln. Något ställningstagande till frågan om regeln även strider mot artikel 56 EG (tidigare artikel 73 b i EG-fördraget) behöver då inte ske (se EG-domstolens dom den 18 november 1999 i mål C-200/98, X AB och Y AB, punkt 30, och dom den 13 april 2000 i det ovannämnda målet Baars, punkt 42). Skäl saknas att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

EG-rätten och löneregeln

Vid tillämpning av löneregeln har en aktieägare enligt SIL inte rätt att beakta ersättningar som inte ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter. Avgörande för om svenska arbetsgivaravgifter skall betalas är i första hand om företaget har fast driftställe i Sverige. Utformningen av löneregeln innebär att utdelning som ytterst hänför sig till verksamhet i utlandet träffas av en ökad beskattning. Även löneregeln får därmed – såvida det inte finns några särskilda skäl som gör den berättigad – anses stå i strid med etableringsfriheten.

Löneregeln infördes år 1994 (prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25, SFS 1994:778). Som motiv för regeln anfördes att de anställda i ett företag höjer avkastningen på kapitalet, bl.a. genom att kapitalet utnyttjas mer och effektivare (a. prop. s. 88). Vidare anfördes att reglerna innebär en subventionering av arbetskraftskostnaden och att subventioneringen stimulerar bolagens efterfrågan på arbetskraft (a. prop. s. 91). Någon särskild motivering till anknytningen till underlaget för arbetsgivaravgifter lämnades inte. När 3:12-reglerna sedermera utsträcktes till att omfatta även andelar i

utländska företag uttalades att löneunderlag fick läggas till anskaffningskostnaden även i fråga om andelar i utländska juridiska personer i den mån dessa betalat ut sådan ersättning som ingår i underlaget för beräkning av svenska arbetsgivaravgifter (prop. 1995/96:109 s. 92).

Vad gäller om det framkommit några omständigheter som kan göra särregleringen berättigad och behovet av förhandsavgörande gör Regeringsrätten samma bedömning som beträffande alternativregeln.

Kommentar:

Klagandena åberopade i Regeringsrätten att de svenska reglerna strider mot EG:s bestämmelser om fri rörlighet för kapital. Regeringsrätten valde dock att pröva de svenska interna skattereglerna mot EG-fördragets bestämmelser om fri etableringsrätt.

Skatterättsnämnden ansåg i det avseendet att särbehandlingen inte hade med rätten att etablera verksamhet i annan medlemsstat på samma villkor som gäller för etableringslandets medborgare. Skillnaden hade i stället sin grund i att sökandena ägde del i ett utländskt bolag och inte i ett svenskt. Som framgår av referatet har EG-domstolen entydigt slagit fast att även nationella regler som favoriserar etableringar i den egna staten till förfång för investeringar i annan medlemsstat kan äventyra den fria etableringsrätten (Baars, mål C-251/98).

En tillämpning av alternativregeln aktualiserade frågan hur det danska bolagets innehav av andelar i utländska dotterföretag ska beaktas vid beräkningen. Regeringsrätten återförvisade den frågan till Skatterättsnämnden.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 september 2000.*

RR:s dom den 13 september 2000, målnr 122-2000

Avdragsrätt för ränta

**Att medlem i bostadsföretag för innehavstiden iklätt sig
solidariskt betalningsansvar för föreningens gäld har
inte medfört avdragsrätt för ränta**

Skatterättsnämndens förhandsbesked d. 20 december
1999, se rättsfallsprotokoll 1/00.

Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.
Regeringsrätten angav följande skäl för avgörandet:

Av handlingarna framgår att det planerade förfarandet i
huvudsak innebär att den bostadsrättshavare som så
önskar ikläder sig solidariskt betalningsansvar vid sidan
av föreningen för viss del av föreningens fastighetslån
och att detta ansvar upphör när bostadsrätten övergår
till annan. Förfarandet kan inte anses innebära att
bostadsrättshavaren får den gäldenärsställning som
enligt praxis fordras för ränteavdrag (jfr det i målet
åberopade rättsfallet RÅ 1983 Aa 33 samt de uttalanden
om kravet på gäldenärsställning som Regeringsrätten
gjort i bl.a. RÅ 1988 ref. 121 och RÅ 1992 ref. 17).
Skatterättsnämndens förhandsbesked skall därför
fastställas.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 september 2000.*

**KR:s i Sundsvall dom den 13 september 2000, målnr
3874-1998**

Lagervärdering. Skattetillägg

**Värdenedgång på zink i varmförzinksprocess på grund
av förorening beaktades inte vid lagervärderingen.
Skattetillägg.**

Inkomsttaxering 1995

Bolagets verksamhet består av att varmförzinka kunders gods. Processen går till så att godset doppas i upphettad flytande zink. För denna process hålls en gryta innehållande cirka 300 ton zink ständigt uppvärmd till viss temperatur. Genom att zink lämnar grytan då gods doppas måste grytan kontinuerligt fyllas på med ny, ren zink. Zinken mottages från leverantören i form av plattor som läggs i den heta zinken successivt för att hålla samma nivå i grytan. Vissa reningsprocesser av godset företas innan godset doppas i grytan. Avfallsprodukter bildas trots detta ständigt i grytan under processens gång. Dessa avfallsprodukter, zinkaska och hårdzink, består till viss del av zink, varför dessa kan säljas. Zinkaskan bildas på ytan och hårdzinken sjunker till botten. Bolagets varulager är litet, förutom den zink som finns i grytan. Zinkens mängd i grytan mäts med en mätsticka och på så sätt kan framräknas hur mycket zink som finns i grytan. Vid mätningen den 31 december 1994 (räkenskapsårets utgång) uppgick mängden av zink i grytan till 277 675 kg, vilket motsvarade ett anskaffningsvärde om 2 270 492 kr. Värdet av zinken i grytan har i bokslutet tagits upp som en tillgång med 60 procent av detta underlag och därifrån har gjorts ett inkuransavdrag om tre procent. Upptaget lagervärde var sålunda 1 321 405 kr.

SKM vägrade avdrag för nämnda nedskrivning och anförde i huvudsak följande. Vid processen att varmförzinka gods så är det normalt att zinken blir något förorenad. Det har inte framkommit att zinken i grytan vid utgången av år 1994 var mer förorenad än vanligt. Bolaget har av vad som framkommit tillämpat normala försäljningspriser vid debitering av kunder. Någon reducering av försäljningspriserna har inte varit aktuell. Att ifrågavarande lager är inkurant är inte i överensstämmelse med den syn på inkurans som framförts av redovisningsrådet i rekommendationen avseende värdering av varulager (RR2) och därmed ej heller i överensstämmelse med god redovisningssed. Den mängd flytande zink som finns i grytan omsätts två gånger per år. Lagret fylls på kontinuerligt och något gammalt lager finns inte. Övertalighet av lager synes inte förekomma i bolaget. Bolaget har inte värderat lagret till återanskaffningsvärdet. Bolaget har inte heller värderat lagret till nettoförsäljningsvärdet varvid värdet ska beräknas med utgångspunkt från det pris som kan uppnås i rörelsen vid normal försäljning i den löpande verksamheten. Bolaget har således ej beräknat ett

verkligt värde i enlighet med redovisningsrådets rekommendation. Bolaget har i sina invändningar anfört att den uppvärmda zinken bör ses som förnödenhet och då zinken är avlämnad för förbrukning kan i enlighet med Bokföringsnämndens uttalande (U 88:3) värdet konstnadsföras direkt. Vid förzinkning av en produkt bildas ett lager av zink på ytan av den behandlade produkten. Zinken bör därför hänföras till en bestämd vara eller order (direkt kostnad). Då förnödenhet är en indirekt kostnad kan zinken i grytan inte betraktas som förnödenhet. Sammanfattningsvis har bolaget inte visat att det redovisade värdet av den uppvärmda zinken är i överensstämmelse med god redovisningssed. Nedskrivningen med 40 procent av det beräknade anskaffningsvärdet på zinken kan därför ej godtas.

Bolaget genmälde bl.a. följande. Skatterätten saknar egna klassificerings- och värderingsregler om hur den i målet aktuella zinken skall klassificeras per bokslutsdagen. I stället sker en direkt hänvisning till civilrätten och god redovisningssed. Det måste rimligen vara så att zinken är en sådan förnödenhet som omfattas av Redovisningsrådets uttalande BFN U 88:3, Redovisning av förnödenheter. En tolkning av uttalandet torde ge vid handen att ett lagervärde lämpligen bör tas upp. Nämnden synes dock inte utesluta att även förnödenheter av väsentligt värde kan konstnadsföras direkt om de uttagits för förbrukning. Bolaget har utifrån företagsekonomiska motiv ändå ansett att utgiften för zink bör periodiseras på visst sätt, genom att den upptagits som ett varulagervärde. Bedömningen bygger på det faktum att zinken under sin sjuåriga levnadscykel sjunker mest i värde vid periodens början då gammal zink återförs i grytan. Härefter har det antagits att kvaliteten bibehålls på en normalnivå genom att ny och ren zink tillförs i takt med förbrukningen. Balansvärdet har därför upptagits till det värde som motsvarar normalnivån. Ren zink i tacka skall självklart värderas till anskaffningsvärdet såvida inte återanskaffningsvärdet per bokslutsdagen är lägre. Detta motsvarar den rena zinkens lägsta värde vid den aktuella tidpunkten. Värdet på zinken i grytan som per bokslutsdagen är mer eller mindre förorenad har givetvis inte samma värde som ren zink. Som jämförelse till anskaffningsvärde skall då det verkliga värdet beräknas. Enligt punkten 22 av Redovisningsrådets rekommendationer RR 2, Redovisning av varulager, utgörs det verkliga värdet normalt av nettoförsäljningsvärdet. Härefter konstateras att denna beräkning oftast är omöjlig för råvaror. Återanskaffningsvärdet anges som det enda praktiskt

användbara uttrycket för verkligt värde varför denna värdering anses som huvudregel för sådana varor. Av punkten 26 samma rekommendation framgår att om verkligt värde beräknas med utgångspunkt från återanskaffningsvärdet måste också en bedömning av inkuransen ske och inkuranta varor nedskrivs. Anskaffningspriset för att fylla grytan med ren zink i tackor uppgår till 2 400 000 kr (300 ton x 8 kr/kg). Ett sätt att beräkna inkuransen kan vara att betrakta värdefallet från priset på ren zink till priset på förorenad zink. Detta kan göras med hjälp av en kalkyl som bygger på tillståndet vid de tillfällena då all zink måste pumpas ur grytan. Då fördelar sig den zink som tas till vara enligt följande: 250 ton uppumpad, förorenad zink i badkar (värd 70 procent av anskaffningspriset av ren zink 8 kr/kg = 1 400 000 kr); 15 ton hårdzink (64 procent x 8 kr = 76 800 kr); 15 ton zinkaska (35 procent x 8 kr = 42 000 kr); 20 ton bottensats/platta (35 procent x 8 kr = 56 000 kr). Totalt värde i grytan: 1 574 800 kr. Från detta skall dras 163 800 kr avseende kostnaden för att tappa av och bearbeta den flytande zinken, det vill säga kostnaden för arbetskraft, transport, badkar, lyftöglor, hyra av truck och zinkpump. Bokföringslagen kräver att en lagertillgång upptas till det lägsta av anskaffningsvärdet respektive verkliga värdet. Det är en princip som alltid gäller vid värdering av omsättningstillgångar och därmed direkt påverkar bestämningen av lagervärdet. Skattemyndigheten synes dock bortse från denna grundläggande princip vid sin bedömning. Vad gäller skattetillägg beskriver bolaget att det föreligger någon oriktig uppgift varför det saknas grund att påföra skattetillägg. Även om oriktig uppgift skulle anses föreligga måste grund för eftergift av skattetillägget föreligga på grund av uppgiftens beskaffenhet då det saknas både detaljreglering och klagande praxis avseende den aktuella värderingsfrågan. Dessutom har till bolagets deklARATION, förutom det obligatoriska räkenskaps-schemat, även årsredovisningen bifogats trots att detta inte längre är något lagstadgat krav. Av årsredovisningen framgår klart att bolaget värderat lagret enligt lägsta värdets princip.

Länsrätten biföll bolagets överklagande.

SKM överklagade till KR som ändrade länsrättens dom.

KR:s domskäl;

”Mellan parterna är ostridigt att anskaffningsvärdet av ifrågavarande lager zink på balansdagen uppgått till 2 270 492 kr.

Till grund för värderingsreglerna i bokföringslagen ligger den s.k. fortlevnadsprincipen, se bl.a. SOU 1967: 49 s. 86, prop. 1975:104 s. 177 och prop. 1995/96:10 del II s. 14 ff samt Regeringsrättens avgörande RÅ 83 1:7. Fortlevnadsprincipen innebär att all värdering skall ske utifrån antagandet om att företaget skall leva vidare. Vad företaget skulle få betalt för en tillgång om den såldes på balansdagen är därför av underordnat intresse. Detta gäller oberoende av om försäljningsvärdet skulle vara högre eller lägre än det bokförda. Alla tillgångar skall därför värderas med denna utgångspunkt. Den avsikt – att sälja eller behålla och bruka tillgången – som företaget har skall därför antas bestå och utgöra grund för värderingen. Vad som redovisas i årsredovisningen är således inget slaktvärde på bolaget. (Thorell, Företagens redovisning, 1999).

Bolagets värdering synes förutsätta en utförsäljning av förorenad zink på balansdagen. I målet har emellertid inte framkommit att bolaget avsett att upphöra med sin verksamhet. Värderingen av ifrågavarande lager skall därför, enligt kammarrättens mening, ske med iakttagande av fortlevnadsprincipen.

Skattemyndigheten har obestritt gjort gällande att de föroreningar av zinken i grytan som successivt sker genom varmförzinkningsprocessen inte påverkar zinkens användbarhet i bolagets ordinarie verksamhet och att någon värdeminskning därför inte skett. Bolaget har i länsrätten invänt att ett sådant synsätt skulle stå i strid med den s.k. försiktighetsprincipen. Då försäljningsvärdet av zinken inom ramen för fortsatt verksamhet inte understiger anskaffningsvärdet kan värderingen enligt kammarrättens mening inte anses strida mot försiktighetsprincipen.

Då verkliga värdet – i den mening som avses i punkten 2 första stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen – inte visats understiga det i och för sig ostridiga anskaffningsvärdet skall bolagets lagervärde höjas på det sätt skattemyndigheten beslutat.

Bolaget har vid deklARATIONEN avvikit från gällande bokföringsprinciper till följd varav lagrets värde angetts

med ett för lågt belopp. Härigenom har bolaget lämnat en oriktig uppgift och grund för påförande av skattetillägg föreligger därför. Skattefrågan är inte av sådan art att det oriktiga uppgiftslämnandet framstår som utsäktligt. Med hänsyn härtill och då skäl i övrigt för befrielse från skattetillägget inte framkommit har skattemyndigheten haft fog för sitt beslut att påföra bolaget skattetillägg.

Bolagets inkomst av näringsverksamhet skall således höjas med 744 583 kr. Underlaget för skattetillägg att utgå med 20 procent höjs med samma belopp.

Skattemyndighetens överklagande skall således bifallas och bolaget överklagande avslås."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 september 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 5 september 2000

Investmentföretag?

Inkomsttaxering 2002-2004.

AB A frågade om det under vissa angivna förutsättningar (som inte anges i detta referat) uppfyllde kraven för status som investmentföretag samt vid vilket års taxering det, i så fall, skulle börja behandlas som investmentföretag.

Skatterättsnämnden beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

AB A skall beskattas som ett investmentföretag enligt 39 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229) från och med ingången av år 2001.

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 kunna beskattas som ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, respektive 39 kap. inkomstskattelagen krävs vidare att det är klart dokumenterat att förutsättningarna för detta är uppfyllda (jfr RÅ 1991 ref. 88). Någon gång under år 2000 (eller i vart fall vid utgången av det året) får AB A:s värdepappersinnehav anses bli så välfördelat som anges i 2 § 10 mom. tredje stycket SIL respektive 39 kap. 15 § inkomstskattelagen. Ett stort antal fysiska personer äger aktier i AB A. Med hänsyn till det anförda och under förutsättning att bolaget även i fortsättningen uppfyller kraven för att vara ett investmentföretag finner nämnden att AB A skall beskattas som ett sådant företag från och med ingången av år 2001, dvs. från och med inkomsttaxeringen år 2002."

Kommentar:

RSV har begärt att RR ska fastställa förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 september 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 7 september 2000

Överlåtelse för underpris av jordbruk

Jordbruk ska överlåtas för underpris till ett aktiebolag utan att jordbruksfastigheten följer med. Detta föranleder inte uttagsbeskattning

Inkomstskatt taxeringsåren 2001 – 2003

"Att överlåtelsen av jordbruket till aktiebolaget inte omfattar den fastighet på vilken det bedrivs utgör inte hinder mot att överlåta uttagsbeskattning.

MOTIVERING

Sökandena, som är bröder, bedriver tillsammans jordbruk och markskötselverksamhet. Jordbruket bedrivs

på en fastighet som X men inte Y äger del i. Den andre delägaren i fastigheten är sökandenas fader.

Avsikten är nu att de av sökandena bedrivna verksamheterna skall överföras till underpris (skattemässiga värden) till ett dem ägt aktiebolag.

Frågan i ärendet är om överlåtelsen kan ske utan att medföra uttagsbeskattning av sökandena. Den prövning som sökandena har aktualiserat är om det villkor för underlåten uttagsbeskattning som hänför sig till att överlåtelsen måste avse hel verksamhet eller en verksamhetsgren är uppfyllt även om bolaget inte kommer att förvärva den fastighet på vilken jordbruket bedrivs, se 20 och 12 §§ lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris samt 23 kap. 17 § och 2 kap. 25 § i den fr.o.m. 2002 års taxering tillämpliga inkomstskattelagen (1999:1229).

Det framstår inte som annat än att det är möjligt för bolaget att bedriva den förvärvade jordbruksdriften på ett ändamålsenligt och självständigt sätt även om bolaget inte äger den jordbruksfastighet på vilken verksamheten bedrivs utan i stället arrenderar densamma. Anledning saknas därför att göra annan bedömning än att det aktuella villkoret för underlåten uttagsbeskattning är uppfyllt. Frågan påverkas naturligtvis inte av att det är fler än en person som bedrivit den till bolaget överförda verksamheten.

De frågeställningar som sökandena tagit upp i ansökningen utgör således inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Om även övriga villkor för undantag är uppfyllda, vilket synes ha lämnats som en förutsättning, skall någon uttagsbeskattning inte ske."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och kommer därför inte att överklagas. RSV:s dnr: 5438-00/4200.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

11/00

- [EG-domstolen](#). En avvisad talan om fördragsbrott; artikel 3.2 i det s. k. cirkulations- eller punktskattedirektivet
 - [RR:s beslut den 17 mars 2000, målnr 6796--6797-1998](#). Resning medgavs inte i RR-mål om flygplansleasing
 - [KR:s i Jönköping dom den 22 december 1999, målnr 3643--3644-1995](#). Verklig förlust vid 1989 års inkomsttaxering
 - [KR:s i Sundsvall dom den 17 februari 2000, målnr 3960-1998](#). S.k. förbjudet lån som lämnats till handelsbolag har inte beskattats hos delägare, även fråga om lånet utgjort förtäckt utdelning
 - [SRN:s förhandsbesked den 9 mars 2000](#). Två frågor om avfallsskatt
 - [SRN:s förhandsbesked den 17 januari 2000](#). Skattskyldighet till mervärdesskatt för förvaltningsarvode i ett kommanditbolagsförhållande
 - [SRN:s förhandsbesked den 17 januari 2000](#). En fråga om skatteplikt enligt 6 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt
-

Område: EG-domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 mars 2000.

EG-domstolen

En avvisad talan om fördragsbrott; artikel 3.2 i det s.k. cirkulations- eller punktskattedirektivet

EG-domstolen har i en dom den 24 februari 2000, mål C-434/97, Europeiska gemenskapernas kommission mot Republiken Frankrike, ogillat en talan om fastställelse av att Republiken Frankrike har underlåtit att uppfylla sina skyldigheter enligt artikel 3.2 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 (cirkulations- eller punktskattedirektivet), jämförd med bl.a. artikel 20 i rådets direktiv 92/83/EEG av den 19 oktober 1992 om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (strukturdirektivet), genom att bibehålla bestämmelserna i artikel 26 i lag nr 83-25 av

den 19 januari 1983 om tillämpningsområde och skatteunderlag för den skatt för social trygghet som tas ut på alkoholdrycker.

Artikel 3.2 i punktskattedirektivet medger att de varor som omfattas av tillämpningsområdet för direktivet "kan vara föremål för andra indirekta skatter för särskilda ändamål, förutsatt att dessa skatter är förenliga med de regler som är tillämpliga på punktskatt och mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning" (citat ur den svenska versionen).

Kommissionen hade medgett att skatten för social trygghet har ett särskilt ändamål i den mening som avses i artikel 3.2 i punktskattedirektivet, men ansåg att dess tillämpningsområde och skatteunderlag inte var förenliga med strukturerna hos punktskatterna på alkohol och alkoholdrycker. Kommissionen hade därvid för det första kritiserat att de franska skatterna inte tillämpas på hela kategorin alkoholdrycker, såsom den definieras i strukturdirektivet, samt för det andra gjort gällande att beloppet av skatten för social trygghet är proportionellt mot dryckens kvantitet, oberoende av dess alkoholhalt.

Den franska regeringen hade invänt bl.a. att om kommissionens inställning skulle vara riktig vore det enligt artikel 3.2 i punktskattedirektivet endast tillåtet för medlemsstaterna att höja den befintliga punktskatten och att en sådan tolkning skulle beröva artikeln all ändamålsenlig verkan.

Domstolen fann (27.), under vissa angivna förhållanden, att artikel 3.2 i punktskattedirektivet inte skall anses kräva att medlemsstaterna iakttar alla de regler som är tillämpliga på punktskatt eller på mervärdesskatt vad gäller bestämning av skattebas, skatteberäkning, skattskyldighet och övervakning samt att det är tillräckligt att indirekta skatter för särskilda ändamål på dessa punkter är förenliga med den allmänna systematiken i den ena eller andra av dessa beskattningsmetoder i den form som de har stadgats i gemenskapsbestämmelserna.

Beträffande kommissionens första anmärkning uttalade domstolen (30.):

"Det är tillräckligt att konstatera att denna anmärkning avser det materiella tillämpningsområdet för

strukturdirektivet. Artikel 3.2 i punktskattedirektivet kräver emellertid inte på denna punkt att de beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter eller mervärdesskatt iakttas."

Beträffande den andra anmärkningen anförde domstolen följande (32.):

"Det skall påpekas att detta skatteunderlag överensstämmer med den allmänna systematiken i de beskattningsregler som är tillämpliga på punktskatter. Följaktligen har inte strukturdirektivet åsidosatts. Detta direktiv utgår nämligen från kvantiteten som skatteunderlag för punktskatten på vin och andra jästa drycker än öl och vin (se artiklarna 9 och 13 i strukturdirektivet)."

Därefter konstaterade domstolen (33.) att "[a]v vad anförts följer att talan skall ogillas".

- - -

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>

- - -

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 mars 2000.*

RR:s beslut den 17 mars 2000, målnr 6796--6797-1998

Resning medgavs inte i RR-mål om flygplansleasing

RSV har i rättsfallsprotokoll 20/98, målnr 1, kortfattat redogjort för RR-domar den 24 juni 1998 avseende flygplansleasing. I de målen medgavs leasegivarna inte värdeminskningssavdrag på flygplan eftersom leasegivarna inte ansågs vara ägare till flygplanen. Leasegivarna ansökte därefter om resning i målen. Till stöd för resning anfördes huvudsakligen följande;

1. RR har, utan att inhämta parternas yttrande, koncentrerat sig på andra delar av leasingavtalen än sådana som parterna argumenterat om, vilket medfört att RR har kommit till fel slutsats i sin antalstolkning.

2. RR har feltolkat och missförstått avtalen.

3. RR har underlåtit att redovisa civilrättslig praxis rörande gränsdragningen mellan leasing och avbetalningsköp.

Skälen för RR:s avgörande att inte medge resning i utvalda delar;

"Av bestämmelserna i lagen (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar framgår att det ankommer på Regeringsrätten att i förevarande fall pröva ansökningsen om resning. En materiell bestämmelse om resning finns i 37 b § förvaltningsprocesslagen (1971:291). Där föreskrivs att resning får beviljas i mål eller ärende om det på grund av något särskilt förhållande finns synnerliga skäl att pröva saken på nytt.

Av resningsförfarandets karaktär av extraordinärt rättsmedel följer att grund för resning inte föreligger med mindre än att det i resningsmålet framkommer omständigheter som ändrar bilden i en sådan omfattning att en omprövning av ärendet måste anses motiverad eller att det annat finns anledning att anta att den prövande myndigheten eller domstolen vid sin bedömning har gått klart utöver vad som framstår som riktigt. Utan en sådan restriktivitet vid tillämpningen av resningsinstitutet skulle detta komma att framstå som en överprövning av nära nog ordinär karaktär (jfr SOU 1992:138 s. 101 ff. och prop. 1994/95:27 s. 175).

Det nu sagda innebär att enbart den omständigheten att det har funnits utrymme för skilda uppfattningar vid de olika ställningstaganden som gjorts i de aktuella målen inte medför att det finns förutsättningar för resning. Av resningsinstitutets extraordinära karaktär följer att resning bara kan komma i fråga om de bedömningar som det klandrade avgörandet bygger på framstår som uppenbart oriktiga.

I A:s ansökan om resning riktas anmärkningar mot dels delar av den analys som Regeringsrätten har gjort

beträffande kommanditbolagens rättigheter och skyldigheter enligt de aktuella avtalen, dels den övergripande bedömning och omklassificering som inneburit att KB inte godtagits som ägare till respektive flygplan vid utgången av åren 1988 och 1989.

Det som anförts i ansökningsen får anses ge vid handen att det finns visst utrymme för olika tolkningar av artikel 3.6 i leasingavtalet. Varken det som A har sagt i denna fråga eller anmärkningar som i övrigt har riktats mot Regeringsrättens analys av avtalsvillkoren ger emellertid anledning att i något avgörande hänseende ändra den beskrivning av KB:s rättigheter och skyldigheter som lämnats i Regeringsrättens dom. Det har inte heller förelegat någon skyldighet för domstolen att låta parterna yttra sig särskilt beträffande tolkningen av artikel 3.6 eller förutsättningarna för en slutreglering enligt A Termination Sums.

Det hittills sagda har avsett den analys av avtalsvillkoren som redovisades i Regeringsrättens dom. Som en sammanfattande bedömning har i domen uttalats att analysen visar att KB under avtalstiden utövar de väsentliga ägarfunktionerna med avseende på flygplanen, att avtalsparterna vid ingåendet av avtalen förutsatt att KB inte skulle komma att återta planen när denna tid gått ut och att KB med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemangen från början. Mot denna bakgrund har Regeringsrätten funnit att KB inte kan godtas som ägare av respektive flygplan vid utgången av åren 1988 och 1989.

Med hänvisning till de i resningsmålet ingivna rättsutlåtandena har A gjort gällande att den omklassificering som Regeringsrätten företagit inte står i överensstämmelse med civilrättslig praxis. Därvid har särskilt understrukits att de tre att-satserna i den sammanfattanden bedömningen enligt bolaget uppfattning inte ger laglig grund för slutsatsen att KB inte varit ägare till flygplanen.

Vad beträffar det av A berörda förhållandet mellan de tre att-satserna och slutsatsen i äganderättsfrågan kan konstateras att nämnda att-satser, lästa i sitt sammanhang, närmast synes ha funktionen att lyfta fram några av de iakttagelser som redovisats i den föregående, relativt utförliga analysen. Den bild som

framträder när samtliga led i denna analys ställs samman är att KB inte synes ha tillagts andra rättigheter och skyldigheter än sådana som normalt tillkommer ett företag som genom långivning biträder ett annat företag vid finansieringen att ett inventariet köp och under lånetiden har viss säkerhet i den köpta tillgången. Bedömningen att KB under sådana förhållanden inte bör godtas som ägare av respektive flygplan vid utgången av åren 1988 och 1989 kan inte anses bygga på en klart oriktig rättstillämning och framstår inte heller i övrigt som uppenbart oriktig. Det som i resningsansökningen sagts beträffande den övergripande civilrättsliga bedömningen och den företagna omklassificeringen utgör följaktligen inte grund för resning.

Det som anförts i den kompletterande skrivelsen innefattar inte heller någon resningsgrund. Det ankommer inte på Regeringsrätten i resningsmålet göra något uttalande i de frågor om avdrag och skatteplikt som berörts i skrivelsen.

På grund av det anförda skall ansökningen om resning avslås."

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 mars 2000.

KR:s i Jönköping dom den 22 december 1999, målnr 3643--3644-1995

Verklig förlust vid 1989 års inkomsttaxering

En fysisk person, X, har från utomstående köpt ett AB, låtit detta AB överföra en fastighet för underpris till ett annat av X ägt AB, och därefter sålt det förstnämnda AB med realisationsförlust.

SKM har, såvitt nu är aktuellt, med stöd av RÅ 1995 ref 35 ansett att avdrag för realisationsförlusten ska vägras eftersom den inte är verklig. Som alternativ har SKM ansett att avdrag ska vägras med stöd av lagen mot skatteflykt.

KR har ansett att Regeringsrättens bedömning i RÅ 1995

ref. 35 inte är tillämplig i detta fall och att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig.

Kommentar:

RSV har överklagat domen till Regeringsrätten och yrkat att avdrag för realisationsförlusten ska vägras med stöd av RÅ 1995 ref. 35 och i andra hand yrkat att lagen mot skatteflykt ska tillämpas.

KR i Stockholm, i domar den 20 januari 1998, målnr 279--284-1995, (se rättsfallsprotokoll 3/98) och KR i Göteborg, i dom den 26 november 1999, målnr 3402-1997, (ej med i rättsfallsprotokollet) har i likartade fall i motsats till KR i Jönköping funnit att avdrag för realisationsförlusten ska vägras med stöd av RÅ 1995 ref. 35. Även KR i Jönköping har i dom den 8 oktober 1997, målnr 1075-1995, (ej med i rättsfallsprotokollet) i ett likartat fall vägrat avdrag för realisationsförlusten. Samtliga fall avser taxeringsår före 1990 års skattereform.

Domarna från KR i Stockholm och Jönköping är överklagade medan domen från KR i Göteborg har vunnit laga kraft.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 mars 2000.

KR:s i Sundsvall dom den 17 februari 2000, målnr 3960-1998.

S.k. förbjudet lån som lämnats till handelsbolag har inte beskattats hos delägare, även fråga om lånet utgjort förtäckt utdelning.

Inkomsttaxering 1992

Den fysiska personen A är delägare i X HB. Under 1991 har ett annat bolag, Y AB, lämnat ett penninglån till X HB. Lånet användes omgående till förvärv av aktier i Y AB. X HB ägde därefter 20 % av aktierna i Y AB.

SKM beslutade att genom eftertaxering beskatta A för förbjudet lån. Lånebeloppet beskattades som inkomst av

näringsverksamhet.

Länsrätten fann att lånet var att betrakta såsom förtäckt utdelning. Länsrätten som inledningsvis redogjorde för X HB:s balansräkning anförde följande;

Utgångspunkten för en skatterättslig bedömning av utdelningarna måste enligt länsrätten vara, att skatterätten godtar och bygger på det civilrättsliga utdelningsbegreppet. Enligt fast praxis (se bl.a. NJA 1951 s. 6 och NJA 1990 s. 343) utgör ett lån som ett aktiebolag lämnar aktieägaren förtäckt vinstutdelning om låntagarens ekonomi vid lånetillfället är sådan att återbetalning inte kan påräknas. Fråga är sålunda om X HB:s ekonomi var så svag när lånet upptogs från Y AB att det inte kunde påräknas att lånet skulle återbetalas. Vid bedömningen hurvida X HB var solvent vid tidpunkten för lånets upptagande kan inte aktieinnehavet i Y AB beaktas eftersom Y AB enligt bestämmelserna i 7 kap 1 § aktiebolagslagen (1975:1385) inte får förvärva eller som pant mottaga egna aktier (jämför Regeringsrättens avgörande den 11 mars 1998 i mål nr 4967-1996). Det är enligt länsrätten uppenbart att X HB vid en sådan bedömning inte var solvent vid tidpunkten för lånets upptagande. I enlighet med skattemyndighetens yrkande skall därför lånet betraktas såsom förtäckt utdelning. Vad A anför förleder inte annan bedömning. Med hänsyn till ovanstående och då förändringar i ett handelsbolags resultat påverkar delägarnas taxeringar, har A genom att underlåta att lämna uppgift om lånet lämnat sådan oriktig uppgift att grund för eftertaxering föreligger. Skattemyndigheten har därmed haft fog för sitt beslut och överklagandet skall avslås.

A överklagade till kammarrätten och yrkade att han inte skulle beskattas för förbjudet lån.

Kammarrätten biföll överklagandet med följande motivering;

I målet är ostridigt att Y AB den 30 juli 1991 lånat X HB (handelsbolaget) ett belopp om 400 000 kr för förvärv av nyemitterade aktier i bolaget. Det får vidare anses ostridigt att lånet i fråga står i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen och därför utgör s.k. förbjudet lån.

I punkt 15 av anvisningarna till 32 §

kommunalskattelagen (1928:370) stadgas - såvitt nu är ifråga - att om penninglån lämnas i strid mot bestämmelserna i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen skall lånebeloppet beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst, såvida inte synnerliga skäl föreligger mot detta. - Enligt kammarrättens mening kan nämnda stadgande inte förstås på annat sätt än att detta innefattar en uttömmande reglering av den skattemässiga behandlingen av lån som lämnats i strid mot låneförbudet i 12 kap. 7 § aktiebolagslagen.

Enligt ordalydelsen i angivna anvisningspunkt skall s.k. förbjudet lån sålunda beskattas hos låntagaren som intäkt av tjänst. I förevarande fall är låntagaren ett handelsbolag, i vilket A är delägare. Även om handelsbolaget är en juridisk person beskattas dess inkomster och förmögenhet hos delägarna. Därvid gäller att inkomsten skall redovisas i den förvärvskälla ur vilken bolagets inkomst härflutit (punkt 9 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen). Härav följer att delägarers inkomst från handelsbolag inte kan beskattas i inkomstslaget tjänst.

Vid angivna förhållanden och då omständigheterna inte är sådana att det finns skäl att extendera tillämpningsområdet för anvisningspunkten i fråga utöver vad som följer av dess ordalydelse finner kammarrätten att förutsättningar saknas att beskatta A för de medel som influtit till handelsbolaget genom ifrågavarande lån.

Kommentar:

Kammarrätten synes ha uppfattat att frågan uteslutande gäller beskattning av förbjudet lån. Länsrätten har emellertid beskattat på annan grund, nämligen att lånet lämnats till någon som var insolvent och beskattat som för förtäckt utdelning. I sin dom berör inte kammarrätten frågan om beskattning för förtäckt utdelning. RSV delar i princip länsrättens bedömning. Fråga är dock huruvida man kan bortse från handelsbolagsdelägarers obegränsade ansvar för bolagets förpliktelser. Tillräckligt utredningsunderlag bedöms inte föreligga varför en ansökan om prövningstillstånd inte är motiverad. Den grundläggande frågan om beskattning såsom för förtäckt utdelning i en situation där låntagaren är insolvent och frågan om aktier i det långivande bolaget kan beaktas vid bedömningen av låntagarens betalningsförmåga har besvarats genom RÅ 1998 ref 9.

Från och med den 1 januari 2000 har punkt 15 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen ändrats. Numera anges att förbjudet lån som lämnats till handelsbolag ska tas upp som intäkt av tjänst hos delägare som är fysisk person eller dödsbo. RSV har överklagat Kammarrättens i Göteborg dom den 23 februari 1999, målnr 1371-1996, rörande fråga om beskattning för förbjudet lån som inkomst av näringsverksamhet (rättsfallsprotokoll 12/99).

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 mars 2000.

SRN:s förhandsbesked den 9 mars 2000

Två frågor om avfallsskatt

Skatterättsnämnden har i ett nyligen meddelat förhandsbesked uttalat sig om skattskyldigheten till avfallsskatt i två olika fall.

Det ena avsåg ett företag som utför en återställningsentreprenad på en viss plats. Återställningen (deponeringen) sker uteslutande med jord, grus, lera och sten. Även sortering och återvinning av vissa inkommande material utförs, men alla dessa material behandlas i en återvinningsprocess och förs ut från området inom tre år. "Främmande" skattepliktigt material förs ut från området inom tre veckor. Inom företagets anläggning finns även ett antal maskiner, varav vissa är stationära.

Det andra fallet gällde ett företag som för närvarande inte bedriver någon deponeringsverksamhet inom sin anläggning utan endast återvinningsverksamhet. Med undantag för en viss komposteringsverksamhet för det företaget ut samtliga massor från anläggningen inom tre år efter det att de fördes in. Beträffande komposteringen genomgår vissa rester, t.ex. grova pinnar och grenar, flera komposteringsprocesser. För dessa rester överstiger den sammanlagda komposteringstiden tre år.

Beträffande båda fallen lämnade Skatterättsnämnden beskedet att företagen inte är skattskyldiga till avfallsskatt för den med frågan avsedda verksamheten

(fråga 1). Som motivering anförde nämnden följande;

"Enligt 1 § första stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) skall skatt (avfallsskatt) betalas till staten för avfall som förs in till en avfallsanläggning där farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Enligt 3 § LSA gäller inte den nämnda bestämmelsen för anläggningar där deponering eller förvaring sker uteslutande av bl.a. jord, grus, lera och annat närmare angivet avfall.

Av handlingarna i ärendet framgår att sådant avfall, som förs in till de i ärendet aktuella anläggningarna och som inte kan hänföras till sådant i 3 § LSA angivet avfall (skattepliktigt avfall), inte kommer att deponeras eller förvaras där under längre tid än tre år. Av bestämmelserna följer därmed att 1 § första stycket LSA inte gäller för avfall som förs in i anläggningarna (jfr även specialmotiveringen till 3 § LSA, prop. 1998/99:84 s. 109 f.)."

Nämnden uttalade också att det företag som var i fråga i det andra fallet inte är "skattskyldigt till avfallsskatt för infört avfall som är föremål för pågående kompostering" (fråga 2).

Förhandsbeskedet i denna del hade följande motivering;

"Avfallsskatt skall enligt 6 § första stycket LSA inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas bl.a. genom kompostering. Avfallsskatt skall dock enligt paragrafens andra stycke betalas för rester som uppstår efter genomförd behandling. Skyldighet att betala skatten inträder enligt 8 § LSA i dessa fall när behandlingen har slutförts. Bestämmelserna anger inte någon tidsgräns som medför att avfallet - innan behandlingen genomförts - dessförinnan till någon del såsom restavfall kan beläggas med skatt. - Den nämnda undantagsbestämmelsen i 6 § LSA förutsätter för sin tillämplighet att skattepliktigt avfall deponeras eller förvaras i anläggningen under längre tid än tre år, varvid alltså enligt 1 § första stycket LSA skatt skall betalas för avfall, som förs in i anläggningen. Som framgår av svaret på fråga 1 förekommer inte sådan deponering eller förvaring vid den ifrågakvarande anläggningen.

I likhet med vad som enligt de ovan nämnda bestämmelserna gäller för kompostering inom en

anläggning där skatt skall betalas enligt 1 § första stycket LSA bör emellertid, vid kompostering i en anläggning för vilken denna bestämmelse inte gäller, frågan huruvida skattepliktigt avfall enligt bestämmelsen deponerats eller förvarats under längre tid än tre år vid anläggningen bedömas först då behandlingen genomförts. Mot bakgrund härav skall såsom restmaterial, för vilket skatt skall betalas på grund av att det som skattepliktigt avfall deponeras eller förvaras vid anläggningen under längre tid än tre år, inte anses sådant avfall, som är föremål för pågående kompostering. Detta gäller även om komposteringen pågår under längre tid än tre år."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 mars 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 17 januari 2000

Skattskyldighet till mervärdesskatt för förvaltningsarvode i ett kommanditbolagsförhållande

Ett bolag har i en ansökning hos Skatterättsnämnden uppgett att det avser att ingå som komplementär i ett kommanditbolag och vara den bolagsman som är ensamt ansvarig för förvaltningen av kommanditbolagets verksamhet. Bolaget har i ansökningen, under angivande jämväl av vissa ytterligare förutsättningar, ställt frågan huruvida det förvaltningsarvode som det kommer att erhålla för förvaltningen är mervärdesskattepliktigt.

Skatterättsnämnden har lämnat förhandsbeskedet att bolaget inte är skattskyldigt till mervärdesskatt för det ifrågavarande förvaltningsarvodet och som motivering anfört följande:

"Enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), 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 komplementär i ett kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, på grund av sitt medlemskap i bolaget 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. Detta principiella synsätt gäller även den situation som är aktuell i detta ärende, nämligen när endast en av bolagsmännen skall vara ansvarig för förvaltningen av bolagets verksamhet. Detta förfarande innebär således inte att det föreligger ett avtal mellan [bolaget] och kommanditbolaget eller övriga bolagsmän om köp, byte eller annat tillhandahållande av tjänster. [Bolaget] kan således på grund av förvaltningen av kommanditbolagets angelägenheter inte anses omsätta några tjänster i mervärdesskattehänseende och förfarandet medför därför inte skattskyldighet till mervärdesskatt."

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 mars 2000.

SRN:s förhandsbesked den 17 januari 2000

En fråga om skatteplikt enligt 6 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Skatterättsnämnden har lämnat ett förhandsbesked om skatteplikt enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS) för två varor som skall klassificeras enligt nummer 2103 90 90 i den Kombinerade nomenklaturen (KN) enligt förordningen EEG 2658/87.

Nämnden har funnit att varorna är skattepliktiga enligt 6 § LAS och anfört följande;

"Enligt 6 § första stycket första meningen LAS skall skatt betalas för varor hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 med alkoholhalt överstigande 1,2 volymprocent även om dessa ingår i en vara som hänförs till ett annat KN-kapitel. Enligt 7 § LAS skall skatt dock inte betalas för varor som distribueras i form av alkohol som är fullständigt denaturerad i enlighet med de föreskrifter regeringen meddelar. Enligt 4 § förordningen (1994:1614) om alkoholskatt förstås med fullständigt denaturerad alkohol enligt LAS sådan alkohol som per hektoliter ren etylalkohol denaturerats med 2 liter metyletylketon och 3 liter metylisobutylketon.

Till grund för 6 § LAS ligger artikel 20 i rådets direktiv 92/83/EEG om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker. Enligt första strecksatsen i artikeln avses i direktivet med etylalkohol varor som har en faktisk alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent och är hänförliga till KN-nummer 2207 och 2208, även om dessa produkter utgör en del av en vara som ryms inom ett annat kapitel av Kombinerade nomenklaturen.

Nämnden gör följande bedömning.

Innebörden av 6 § första stycket LAS är enligt nämndens mening att skatt i princip skall betalas även för varor som ingår i en vara som hänförs till andra kapitel än kapitel 22 om sådana varor innehåller etylalkohol hänförlig till KN-nr 2207 och 2208 och har en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent. Det förhållandet att de i ärendet aktuella varorna är hänförliga till KN-nr 2103 90 90 utgör således i sig inte något hinder mot att den alkohol som ingår i varorna anses skattepliktig. I motsats till vad som var fallet med de produkter som var föremål för Regeringsrättens bedömning i den av Riksskatteverket åberopade domen RÅ 1997 not. 233 är det i detta ärende fråga om produkter med ett dominerande inslag av etylalkohol vilket ger produkterna dess huvudsakliga karaktär. Varorna skiljer sig därför enligt nämndens mening på ett avgörande sätt från de produkter som bedömdes i det nyssnämnda rättsfallet och är därför skattepliktiga om de inte omfattas av undantaget i 7 § LAS för fullständigt denaturerad alkohol. Med hänsyn till att de med

ansökningen aktuella produkterna inte har denaturerats på det sätt som anges i 4 § förordningen om alkoholskatt är undantaget i 7 § LAS emellertid inte tillämpligt varför skatteplikt föreligger för varorna /- - -/ och /- - -/."

Förhandsbeskedet är överklagat.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

28/00

- [RR:s dom den 6 september 2000, målnr 2044-1999](#)
Avyttring av aktier
- [RR:s dom den 11 april 2000, målnr 7691-1998](#)
Fråga om skatteplikt för utgivningsbevis
- [RR:s dom den 6 september 2000, målnr 6472-1999](#)
Differentierad utdelning. 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 i inkomstslaget tjänst av det belopp som utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie i bolaget.
- [KR:s i Stockholm dom den 6 juli 2000, målnr 1165-1996 och 1563-1997](#)
Uttagsbeskattning för underlåten räntedebitering
Utredningsskyldighet i eftertaxeringsmål Ersättning för kostnader i skattemål
- [KR:s i Stockholm dom den 6 juli 2000, målnr 1661-1997 respektive 1164—1165-1997](#)
Eftertaxering 1990 för uppburen aktieutdelning. Skattetillegg
- [SRN:s förhandsbesked den 10 juli 2000.](#)
Uttagsbeskattning. Konvertering. Dotterbolag innehar konvertibla skuldebrev i moderbolag, men avstår från att konvertera dem till aktier. Uttagsbeskattning ska inte ske och dotterbolaget får inte avdrag för förlust
- [SRN:s förhandsbesked den 10 juli 2000.](#)
Fusion. Dotterbolag innehar konvertibla skuldebrev utfärdade av moderbolaget. Vid fusion där dotterbolaget går upp i moderbolaget kommer konvertiblerna att upphöra p.g.a. konfusion. Detta har inte föranlett beskattning av vare sig dotterbolaget eller moderbolaget
- [SRN:s förhandsbesked den 4 september 2000](#)
Prövning enligt presumtionsregeln i 7 § 8 mom. stycke 7 SIL
- [SRN:s förhandsbesked den 7 september 2000.](#)
Underskottslagen Ägarförändring Dödsfall före 1999

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 september 2000.*

RR:s dom den 6 september 2000, målnr 2044-1999

Avyttring av aktier

Inkomstskatt

En ändring av bolagsordningen av innebörd att B-aktiers förtursrätt till utdelning slopas har ansetts innebära att en avyttring ska anses ha skett.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 9/99 s. 13 – 14.

Efter överklagande av RSV ändrade Regeringsrätten Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde.

En bank innehar aktier av två olika slag, serie A och serie B. Aktier av serie B ska enligt bolagsordningen "framför aktier av serie A äga företrädesrätt till utdelning på sätt bolagsstämman beslutat. Sedan beslut fattats i frågan om utdelningen till B-aktier skall beslut fattas om eventuell utdelning på A-aktier".

Enligt ansöknings om förhandsbesked överväger bankens aktieägare att träffa ett nytt aktieägaravtal av innebörd bl.a. att B-aktiernas företrädesrätt till utdelning slopas. Bolagsordningen i banken ska ändras i enlighet härmed. Målet gäller om den tilltänkta ändringen av bolagsordningen innebär att en avyttring av aktier ska anses ha skett.

En omvandling som innebär att aktier ges rätt till ökad eller minskad utdelning har i praxis bedömts som en sådan förändring i andelsrätten som i princip leder till att aktierna enligt 24 § 2 mom. SIL anses avyttrade (se RÅ 1997 ref. 81). Den omständigheten att den i bolagsordningen föreskrivna särbehandlingen av aktier tillhörande serie B förutsätter medverkan från bolagsstämmans sida motiverar enligt Regeringsrättens mening inte att den nämnda principen frångås. Ett genomförande av den tilltänkta ändringen av bolagsordningen medför därför att en avyttring ska anses ha skett. RSV:s talan ska vid sådant förhållande bifallas.

Regeringsrätten förklarade, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att ett genomförande av den tilltänkta ändringen av bolagsordningen innebär att en avyttring ska anses ha skett.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 september 2000.

RR:s dom den 11 april 2000, målnr 7691-1998

Fråga om skatteplikt för utgivningsbevis

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden (SRN) meddelade den 16 november 1998 förhandsbesked avseende skatteplikt vid överlåtelse av utgivningsbevis för en tidning.

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

SRN gjorde därefter följande bedömning.

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

Sökanden överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten (RR) skulle ändra SRN:s beslut om skatteplikt för överlåtelse av utgivningsbevis. Enligt

överklagandet borde mervärdesskatt inte tas ut på en sådan överlåtelse eftersom ett utgivningsbevis inte är att anse som en immateriell rättighet i mervärdesskattehänseende utan är att jämföra med en grundlagsskyddad koncession.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 september 2000.

RR:s dom den 6 september 2000, målnr 6472-1999

Differentierad utdelning

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 i inkomstslaget tjänst av det belopp som utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie i bolaget.

Förhandsbesked inkomsttaxeringarna 1999-2000.

Skatterättsnämndens förhandsbesked finns refererat i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 32/99, SRN 1.

RSV överklagade svaret på fråga 1 och yrkade att den ska besvaras jakande.

Sökanden bestred bifall till överklagandet.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt det alternativ som nu är föremål för bedömning (alternativ 1 i ansökningsen om förhandsbesked) skall bara ett aktieslag förekomma i bolaget. Utdelningen på aktierna kommer att variera beroende på aktieägarnas interna resultat. Styrelsen avser att fastställa olika internresultatnivåer som skall ligga till grund för utdelning. Storleken på föreslagen utdelning visst år

avgörs av styrelsen varvid hänsyn tas bl.a. till årets resultat samt bolagets fria vinstmedel. Bolagsstämman fastställer sedan den differentierade utdelningen. Aktieägarnas godkännande och åtagande att följa styrelsens förslag regleras i ett aktieägaravtal (konsortialavtal).

Med hänsyn till att samtliga aktier enligt bolagsordningen skall vara av samma slag kan en tillämpning av det beskrivna systemet med differentierad utdelning inte anses medföra att en aktie skall anses avyttrad. Regeringsrätten gör således samma bedömning som Skatterättsnämnden i detta hänseende.

Det saknas i allmänhet anledning att behandla belopp som enligt beslut på bolagsstämman betalas ut till aktieägarna som annat än utdelning. Principen att vad ett bolag betecknat som utdelning också skall behandlas som utdelning vid beskattningen kan dock inte upprätthållas undantagslöst. Regeringsrätten har i ett tidigare mål gjort undantag från principen och behandlat utdelning, som riktats endast till en av flera aktieägare, som vederlag för aktier som dragits in från denna aktieägare (RÅ 1998 ref. 19). Principen bör inte heller upprätthållas i den aktiebolagsrättsligt säregna situation som nu är föremål för bedömning och som innebär att aktier av samma slag skall ge olika utdelning beroende på vem som äger dem.

Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet föreligger det en direkt koppling mellan lönsamheten i aktieägarens verksamhetsgren och utdelningen på dennes aktier. Med hänsyn till detta och till vad nyss sagts om differentierad utdelning bör det belopp varmed utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie ses som ersättning för en arbetsprestation. Skillnadsbeloppet utgör därför en inkomst i inkomstslaget tjänst.

Sedan förhandsbeskedet meddelades har kommunalskattelagen (1928:370) och lagen om statlig inkomstskatt upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1299) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Skäl att på grund härav begränsa giltighetstiden för beskedet föreligger inte eftersom dessa författningsändringar inte påverkar svaren på frågorna.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet i de delar det överklagats, att det belopp varmed utdelningen på en aktie överstiger den lägsta utdelningen på någon aktie skall tas upp till beskattning i inkomstslaget tjänst.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 september 2000.

KR:s i Stockholm dom den 6 juli 2000, målnr 1165-1996 och 1563-1997

**Uttagsbeskattning för underlåten räntedebitering
Utredningsskyldighet i eftertaxeringsmål Ersättning för
kostnader i skattemål**

Eftertaxering 1989 och 1990 för inkomst av rörelse och skattetillägg.

AB har beskattats för beräknad ränta på räntefria krediter lämnade till närstående företag. Formella förutsättningar för eftertaxering.

SKM yrkade eftertaxering för AB X för 1989 och 1990 med c:a 116 Mkr respektive c:a 70 Mkr samt yrkade påförande av skattetillägg med 40 % av eftertaxerade belopp. Likaså yrkades höjning av underlag för vinstdelningsskatt.

AB X hade lämnat räntefria krediter till två närstående med sammanlagt c:a 3,5 miljarder kr i samband med en fastighetsleasingaffär med anledning av omstrukturering inom koncernen. Räntefriheten av de aktuella krediterna hade inte angetts i vare sig deklaration, eller resultat- och balansräkningen hos AB X.

SKM hade till stöd för sin talan i huvudsak anfört följande. Den inkomstöverföring som de räntefria lånen inneburit ska korrigeras genom att beräknad ränta påförs AB X, såsom ett uttag i form av räntekredit. Principen om att uttag ur rörelse ska uttagsbeskattas går tillbaka till tiden före KL:s införande och har med tiden utvidgats. I tidigare mål om räntefria krediter har RR uttalat att underlåtenhet att betinga sig ränta på

fordran i och för sig inte utgör skäl att vid beskattningen anse att borgenären har åtnjutit inkomst till ett belopp motsvarande skälig ränta. Om det genom räntans efterskänkande kan anses ha skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende, såsom då överföringen finnes utgöra förtäckt utdelning på aktier eller andelar, för vilken mottagaren är skattskyldig, eller av annan särskild grund, föreligger dock skäl att beskatta borgenären för skälig ränta (RÅ 1954 ref 22). Eftersom AB X saknat rätt att med avdrag lämna koncernbidrag till AB S och AB C, innebär förfarandet med räntefria krediter ett kringgående av reglerna om koncernbidrag och utgör därför en sådan överföring av medel som har särskild betydelse i skattehänseende. AB X bör således anses ha åtnjutit inkomst till ett belopp motsvarande skälig ränta på krediterna.

AB X bestred SKM:s yrkanden och anförde bl.a. följande. SKM har godtagit rubriceringen av transaktionerna som gjorts mellan AB X och AB Y (ett fastighetsrentingbolag, RSV:s anm.). Det är således otvistigt att rentingaffären ska behandlas som en överlåtelse av aktier från AB X till AB Y. Om SKM skatterättsligt ska kunna angripa en enskild transaktion krävs i enlighet med RÅ 1989 ref 62 I-II, att hela avtalspaketet underkänns. Detta har SKM inte gjort och det finns inte heller någon rättslig grund för att underkänna avtalet i dess helhet. I konsortialavtalet avseende AB S garanterar AB X att AB S-koncernen inte ska uppvisa ett negativt resultat. Om AB S hade tvingats erlägga ränta till AB X, hade bolaget visat ett underskott som AB X i sin tur hade tvingats täcka. En ränteintäkt för AB X hade därför motsvarats av en kostnad av ungefär samma storlek. Att denna kostnad hade varit avdragsgill råder det ingen tvekan om, eftersom det finns koncernbidragsrätt mellan alla de ifrågavarande AB X-bolagen. Att lämna kredit i ca tre månader är dessutom ett, för affärsuppgörelser av denna storleksordning, helt normalt betalningsvillkor och kan rimligen inte föranleda uttagsbeskattning av ränta. Genom AB X:s åtagande att garantera att AB S-koncernen inte ska uppvisa ett negativt resultat har AB X dessutom ingått ett borgensåtagande, vilket skulle ha medfört en avdragsgill kostnad om borgensförbindelsen infriats. – Om AB C hade tvingats betala ränta till AB X, hade värdet på bolaget varit negativt vid AB Y:s förvärv. AB X hade därför tvingats lämna ett kapitaltillskott till AB C inför försäljningen för att täcka de framtida räntebetalningarna under den tid AB Y skulle ha aktierna. Ett sådant tillskott skulle ha medfört att

aktierna sålts med förlust. AB X skulle därför ha erhållit ett avdrag motsvarande tillskottets storlek. – Vad gäller frågan om skattetillägg kan den omständigheten att AB X i förvaltningsberättelsen endast översiktligt beskrivit affären inte anses innefatta att en oriktig uppgift lämnats. AB X har dessutom haft all anledning att utgå från att affären skall bedömas och behandlas på samma sätt som all annan fastighetsrenting. Skattetillägg skall därför inte påföras oavsett utgången i själva huvudfrågan.

AB X anförde vidare att SKM:s tolkning av RÅ 1954 ref. 22 är orimlig, eftersom RR år 1954 inte vetat något om de regler om öppna koncernbidrag som skulle komma tio år senare. En mer rimlig tolkning av rättsfallet är att beskattning ska ske om dubbelbeskattningsreglerna annars skulle komma att kringgå. Beträffande AB X gäller att något kringgående av dubbelbeskattningsreglerna inte har skett.

SKM har till utvecklande av sin talan vidare anfört följande. Den omständigheten att myndigheten godtar bolagets uppfattning att transaktionerna mellan AB X och AB Y utgör en "avyttring" förhindrar inte myndigheten att ifrågasätta vissa av de i konstruktionen ingående momenten, såsom t.ex. ränteavståendet. Ett klart stöd för detta finns i RÅ 1989 ref 62 I-II, där RR avstått från att bedöma transaktionen i sin helhet utifrån den ekonomiska innebörden, utan i stället valt att bedöma de enskilda avtalen var och ett för sig utifrån den juridiska betydelsen av dem. Vad gäller de hypotetiska kostnader som AB X åberopat bör först och främst gälla att endast vad som i realiteten skett, dvs. lämnandet av en räntefri kredit, ska beaktas. De alternativa kostnaderna har inte uppstått och utgör därför enbart ett rent hypotetiskt resonemang.

Länsrätten gjorde följande bedömning.

"AB X har i målet gjort gällande att bolagets avtal med AB Y antingen måste godkännas eller underkännas i sin helhet. Till stöd härför har AB X åberopat rättsfallen RÅ 1989 ref 62 I-II. Enligt länsrättens bedömning ger rättsfallen emellertid inte stöd för en sådan vidsträckt tolkning, eftersom Regeringsrätten inte haft anledning att ifrågasätta de olika deltransaktionerna utan endast tagit ställning till om de skall bedömas var för sig eller i sin helhet. Regeringsrätten har dessutom inte uteslutit möjligheten att ge avtalen en annan innebörd än deras

utformning anvisar. Mot bakgrund härav finner länsrätten inte något hinder för att bedöma de räntefria lånen för sig trots att avtalen i sin helhet inte har ifrågasatts.

Regeringsrätten har i rättsfallet 1989 ref 44 uttalat följande vad gäller frågan om hur räntefria krediter skall bedömas. "Att innehavare av fordran underlåter att betinga sig ränta utgör enligt rättspraxis inte i och för sig skäl att vid beskattningen anses honom ha åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skälig ränta. Sådant skäl föreligger endast om genom räntans efterskänkande får anses ha skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende (jfr RÅ 1954 ref 22)".

Fråga i målet blir därför om de räntefria krediterna skall anses utgöra ett sådant kringgående av dessa regler som har sådan betydelse i skattehänseende att AB X ska beskattas för ett belopp motsvarande skälig ränta.

Varken AB S eller AB C har varit helägda dotterbolag till AB X under hela 1988. AB X har därför i enlighet med reglerna i 2 § 3 mom c) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt inte haft möjlighet att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till dessa bolag. I enlighet med gällande praxis utgör därför den inkomstöverföring som de räntefria krediterna måste anses ha inneburit, oavsett om medlen kvarstår i den dubbelbeskattade sektorn, en sådan överföring av medel från borgenär till gäldenär som har särskild betydelse i skattehänseende. Grund för att beskatta AB X för en beräknad ränta föreligger således. Vad AB X anfört om hypotetiska kostnader föranleder inte annan bedömning, eftersom länsrätten endast har att ta ställning till de transaktioner som faktiskt företagits. Skäl att ifrågasätta SKM:s beräkning av värdet på de räntefria krediterna har inte framkommit i målet.

Omständigheterna kring de räntefria krediterna framgår inte av det material AB X lämnat till ledning för sin taxering. I detta avseende har därför oriktigt meddelande lämnats. Rättelse kan därför med stöd av 114 § taxeringslagen ske genom eftertaxering.

Den oriktiga uppgiften utgör också grund för att påföra AB X skattetillägg med stöd av 116 a § taxeringslagen. Enligt länsrättens mening finns det inte skäl att på grund av sakfrågans beskaffenhet medge eftergift av

skattetillägget. Med hänsyn härtill och då inte heller annat skäl till eftergift har framkommit skall skattetillägg utgå med 40 procent av den skatt som belöper på eftertaxerat belopp. ---"

AB X överklagade till kammarrätten. Till stöd för sin talan anförde AB X bl.a. följande.

Underlåtenheten att debitera ränta har inte medfört bortfall av något led i dubbelbeskattningen. Den har inte heller i övrigt haft särskild betydelse i skattehänseende, eftersom AB S respektive AB C skulle ha erhållit avdrag för ränta om någon sådan hade erlagts. Räntefriheten är därför helt neutral för fiskus. Underlåtenheten att ta ut ränta har därtill affärsmässig grund eftersom räntefriheten är del av den hyreskostnad som AB X-koncernen skall bära i enlighet med rentingaffären. Alla transaktioner i fastighetsrentingaffären ska antingen godkännas eller underkännas i sin helhet. Man kan inte, såsom skattemyndigheten gjort, underkänna endast ett led av den totala transaktionen. – Därtill saknas förutsättningar för eftertaxering då de lämnade uppgifterna i deklarationen och till deklarationen fogade bilagor och handlingar varken innefattar några oriktiga upplysningar eller oriktiga yrkanden. Bolaget har i deklarations-handlingarna lämnat upplysning om själva sakförhållandet och det råder därför inte någon tvekan om att bolaget på ett tillfredsställande sätt fullgjort sin upplysningsplikt. Av förvaltningsberättelsen framgår mycket tydligt att bolaget avyttrat fastigheter för 3 500 Mkr under året och av såväl finansieringsanalys som balansräkning framgår att fordringar på andra bolag än koncernbolag ökat betydligt. Mot bakgrund av det stora försäljnings-beloppet och den stora ökningen av fordringar borde taxeringsnämnden härav ha kunnat dra slutsatsen att bolaget måste ha lämnat en viss kredit i samband med avyttringarna samt att eventuella ränteintäkter i sådant fall skulle redovisats bland ränteintäkter. Med balansräkningen som underlag kan det i och för sig vara svårt att exakt bestämma storleken på fordringar och skulder vid olika tidpunkter genom att beloppen har förändrats under året. Men av den avgivna resultaträkningen för år 1998 framgår att den redovisade ränteintäkten endast utgjorde 3,5 procent av fordringsbeloppet medan den redovisade räntekostnaden var 10,9 procent av skuldbeloppet.

Motsvarande siffror för år 1989 är 2,0 respektive 8,6 procent. Procentsatserna 10,9 och 8,6 procent

överensstämmer väl med den då gällande marknadsmissiga räntan. Redan härigenom uppkommer en ovillkorlig utredningsskyldighet för taxeringsnämnden. – Den aktuella frågan gäller inte vare sig oredovisade intäkter eller felaktigt yrkade avdrag utan att skattemyndigheten vill påföra en fiktiv inkomst vid taxeringen. Detta är ett ställningstagande som bolaget inte kunde förutse och därför inte särskilt kommenterat i deklarationen. Med hänsyn bl.a. till att det i praxis inte har förekommit beskattning för beräknad ränta i något liknande fall, har bolaget inte haft anledning att räkna med att sådan skulle ha förekomma heller i detta fall. På grund härav ska skattetillägg inte påföras.

SKM bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. AB X sålde 38,2 procent av aktierna i AB S till AB C den 25 augusti 1988 och den 29 augusti 1988 sålde bolaget sina resterande aktier (60 procent) i AB S till AB Y, med följd att bolaget därefter inte kan uppbära vare sig skattefri eller skattepliktig utdelning från AB S. Vad gäller AB C var detta ett vilande förvaltningsbolag under beskattningsåret och avyttrades till AB Y den 20 september 1988, varefter bolaget inte längre kan uppbära någon utdelning därifrån. Inte heller är räntefriheten helt neutral för fiskus vilket bolaget hävdar. Det bolag som inte erlagt någon ränta kan naturligtvis inte heller erhålla ett avdrag för en fingerad kostnad. Även om man skulle godta avdrag för fingerade kostnader innebar detta i förevarande fall att underskottet i AB C hade blivit ännu större. Detta är ur skattesynpunkt inte heller neutralt eftersom underskott inte genererar skatteintäkter till skillnad från vinster. – Beträffande förutsättningarna för eftertaxering gäller följande. SKM måste ha grundad anledning att misstänka någon form av felredovisning eller liknande för att utredningsskyldighet ska föreligga och så att säga ta över förekomsten av ett ofullständigt eller oriktigt meddelande från den skattskyldiges sida. Bolagets underlåtenhet att redovisa ränteavståendet är inte fråga om ett förhållande som kunde ha uppmärksamrats vid en normal taxeringsgranskning, dvs. ett uppenbart förbiseende. Det fanns över huvud taget ingen anledning för taxeringsnämnden att ifrågasätta storleken på redovisade ränteintäkter. Fordran på intressebolagen AB S och AB C och den uteblivna räntedebiteringen har konstaterats genom företagen revision. Även övriga bakomliggande sakomständigheter, som är absolut nödvändiga för en riktig bedömning i beskattningsfrågan, har framkommit först genom

revisionen. – Det förhållandet att AB X inte anser sig ha haft anledning att antaga att ränteavståndet skulle kunna komma att beskattas utgör inte grund för att underlåta att påföra skattetillägg. Med hänsyn till innehållet i gällande rätt och med beaktande av den kompetens inom skatterätten som AB X besitter eller har möjlighet att tillägna sig kan det inte heller rimligen anses vara fråga om en sådan svår skatterättslig fråga som i vissa fall bör kunna medföra eftergift av skattetillägg.

Kammarrätten, som avslog AB X:s överklagande, anförde bl.a. följande.

”Kammarrätten finner, i likhet med länsrätten, att AB X saknat möjlighet att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till AB S och AB C under aktuella beskattningsår. Det har inte heller visats föreliga sådana affärsmässiga skäl till ränteavståendet att avvikelser från normala affärsvillkor, dvs. att ränta tas ut på fordringar, kan godtas på den grunden. Den överföring av medel som efterskänkande av räntan i praktiken inneburit har därför enligt kammarrätten sådan särskild betydelse i skattehänseende att AB X skall beskattas för en beräknad ränta på de aktuella lånen (jfr Regeringsrättens avgöranden RÅ 1954 ref. 22 och RÅ 1989 ref. 44). Det har inte framkommit att skattemyndighetens värdering av de räntefria krediterna skulle vara felaktig.

Beträffande de formella förutsättningarna för eftertaxering gör kammarrätten följande bedömning. Med oriktigt meddelande avser bl.a. att den skattskyldige underlåtit att lämna en uppgift som är av betydelse för att åsätta en riktig taxering. Den skattskyldige har således en skyldighet att öppet redovisa sådana tveksamma frågor som kan ha betydelse för åsättande av en riktig taxering. AB X har varken i deklARATIONEN eller i årsredovisningen påtalat omständigheterna kring de nu aktuella fordringarna. Denna ofullständiga redovisning har omöjliggjort en korrekt taxering av AB X. Enligt kammarrätten har inte heller taxeringsnämnden, enbart med ledning av de uppgifter som lämnats i bolagets årsredovisning, haft skyldighet att, vid granskningen av bolagets deklARATION och årsredovisning, utreda om något ränteavstående har förekommit från bolagets sida. Taxeringsnämnden kan följaktligen inte anses ha brustit i sin utredningsskyldighet och grund för eftertaxering har

därför förelegat. Kammarrätten finner likaledes att grund för påförande av skattetillägg föreligger. Fråga uppkommer då om det finns anledning att efterge den särskilda avgiften. Bolagets underlåtenhet att i deklARATIONEN upplysa om omständigheterna kring de aktuella transaktionerna kan, enligt kammarrättens mening, inte anses ursäktlig. Det har inte heller i övrigt framkommit skäl att efterge skattetillägget och en tillämpning av reglerna i taxeringslagen ger därför inte anledning att ändra den överklagade domen. Bestämmelserna i artikel 6.2 i Europakonventionen föranleder inte heller kammarrätten att frångå taxeringslagens regler om skattetillägg. Länsrättens dom ska sålunda stå fast även i denna del.

Beträffande yrkad ersättning för kostnader gör kammarrätten följande bedömning. En skattskyldig som i ett mål haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt kan, under vissa förutsättningar, beviljas ersättning för kostnaderna i enlighet med lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m. m. Ett krav för att ersättning ska utgå är alltså bl.a. att den skattskyldige skäligen behövt biträde för att ta till vara sin rätt. Det ska med andra ord ha förelegat ett verkligt behov av sakkunnig hjälp (se prop. 1993/94:151 s. 174). Kammarrätten finner inte att AB X med beaktande av den kunskap i skatterätt som ett bolag av AB X:s storlek och art måste antas besitta, skäligen behövt anlita biträde för att föra talan i kammarrätten och ansökan om ersättning ska därför avslås."

Kommentar:

Utgången bekräftar att räntefrihet mellan företag som inte kan ge eller ta emot koncernbidrag med skatterättslig verkan i normalfallet ska medföra att kreditgivaren uttagsbeskattas för en beräknad ränta (se vidare Skattenytt 1995 s. 681 – 689).

Av domen kan också utläsas att SKM:s utredningsskyldighet inte går så långt att SKM ska behöva jämföra lån till närstående företag i kreditgivande företags balansräkning med redovisade ränteintäkter. SKM ska således inte behöva utreda om räntefrihet förelegat. Har detta inte klart framgått av deklARATIONEN eller årsredovisning föreligger oriktig uppgift.

Vad gäller bolagets yrkande om ersättningsanspråk är

det värt att notera att kammarrätten anser att bolaget haft sådan egen skattekompetens att det inte behövt anlita extern hjälp och därför på denna grund inte varit berättigat till ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 september 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 6 juli 2000, målnr 1661-1997
respektive 1164—1165-1997**

**Eftertaxering 1990 för uppburen aktieutdelning.
Skattetillegg.**

Beskattning för avstådd riktad aktieutdelning, jfr 38 §
anv.p. 3 KL

Två bolag, AB C och AB Y, har gemensamt genom avtal med ett tredje bolag, AB X, avstått från utdelning till förmån för AB X. SKM har ansett att de bolag som avstått från utdelningen varit skattskyldiga för denna i inkomstslaget kapital (AB C) respektive i inkomstslaget rörelse (AB Y). Vad gäller målet angående AB C anförde LR bl.a. följande.

”Under 1988 genomförde AB X en sale-and-leaseback-affär (även benämnd fastighetsleasing eller fastighetsrenting). AB X:s fastighetsinnehav hade samlats i en separat koncern som den 25 augusti 1988 såldes till AB S vari AB X ägde 98,2 procent av aktierna. Samma dag sålde AB X 38,2 procent av aktierna i AB S till det av AB X helägda vilande AB C. Övriga 1,8 procent av aktierna i AB S var föremål för tvångsinlösen av AB X och för att inte äventyra inlösenförfarandet sålde AB X den 20 september 1988 alla aktierna i AB C till AB Y så att AB Y kunde överta talan i tvångsinlösenprocessen fick AB X rätten till alla inlösta aktier i AB S. Samtidigt fick AB X en option som gav rätt till återköp av aktierna i AB C.

När AB X den 25 augusti 1988 sålde de 38,5 procenten av aktierna i AB S till AB C gjordes i köpeavtalet inget förbehåll om kommande vinstutdelning från AB S och när AB X den 29 augusti 1988 sålde de återstående 60

procenten av aktierna i AB S till AB Y gjordes inte heller i det köpeavtalet förbehåll om kommande vinstutdelning men gjordes förbehåll om att träffa slutligt aktieägaravtal senast 15 december 1988. I konsortialavtal beträffande AB S den 8 december 1988 – vilket måste antas utgöra bl.a. nämnt slutligt aktieägaravtal – överenskomms däremot följande: "Vid extra eller ordinarie bolagsstämma enligt AB X:s val ska Delägarna se till att bolagsstämman beslutar om utdelning till AB X eller till den aktieägare i AB S som AB Y anvisar av disponibla vinstmedel per den 29 augusti 1988." Delägarna i avtalet där AB X, AB C samt AB S har i december 1989 lämnat utdelning om 191 428 000 kr. Av årsredovisning för 1988 framgår att styrelsen föreslagit att disponibla vinstmedel skulle utdelas som riktad utdelning till AB X och av protokoll från bolagsstämman den 16 juni 1989 framgår att stämman beslutat enligt styrelsens förslag. Av nämnda protokoll jämfört med nämnda köpeavtal den 25 och den 29 augusti 1988 framgår också att AB C och AB Y på bolagsstämmodagen ägde samtliga aktier i AB S. AB X var således den dagen inte aktieägare i AB S. ---

Skattemyndigheten har därvid anfört bl.a. följande.

Det förhållandet att skattskyldig vid bolagsstämma till förmån för annan avstått från den utdelning som belöper på den skattskyldiges aktieinnehav innebär inte att den skattskyldige därigenom kan disponera över skattskyldigheten avseende den avstådda utdelningsinkomsten. Den nu aktuella rättsfrågan synes inte ha varit föremål för prövning av regeringsrätten. Vad gäller inkomst av tjänst är emellertid målet RÅ 1962 ref 46 ett typexempel på att den som är berättigad till en ersättning, men som avstår från att mottaga den och själv disponerar över vem som istället skall vara mottagare av ersättningen, också är rätt skattesubjekt. Ett senare exempel är RÅ 1989 ref 57. Bestämmelsen i tredje stycket i punkten 3 anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen kan, när det gäller bolag som inte är s k kupongbolag, inte uppfattas så att den även omfattar rätt till framtida ännu ej beslutad utdelning. Det finns inget stöd för slutsatsen att lagstiftaren i skattehänseende beslutat införa bestämmelser rörande förfaranden som lagstiftaren inte godtagit i aktiebolagsrätten och inte heller velat understödja i sakrättsligt hänseende. Man kan inte med sakrättslig inverkan överlåta en framtida rätt till utdelning i ett bolag som inte är kupongbolag. En sådan överenskommelse, som strider mot odelbarhetsprincipen

och splittringsförbudet i aktiebolagslagen, saknar all rättsverkan gentemot utdelande bolag. En sådan överenskommelse som är i fråga i förevarande fall kan endast göras gällande som en fordran som AB X har gentemot AB C. Någon sakrättslig verkan har däremot inte överenskommelsen. Skattemyndigheten åberopar lagrådets uttalande i propositionen 1993/94: 50 s 434. Även rättsfallet RÅ 1991 not 375 åberopas. AB C har i huvudsak anfört bl.a. följande.

3 § 7 mom. fjärde och femte styckena lagen om statlig inkomstskatt – i dess lydelse fr.o.m. 1992 års taxering – utgör den s.k. Lex Asea och därav framgår att utdelning i avstämningsbolag kan mottas av annan än aktieägaren. I propositionen därtill 1990/91: 167 s. 27 anges särskilt att mottagaren av utdelningen kan ha sålt aktierna i det utdelande bolaget men behållit rätten till utdelning. Förfarandet att en säljare av aktier – även aktier i avstämningsbolag – behåller rätten till utdelning har sålunda godtagits av lagstiftaren och skall därför godtas också i förevarande fall. I riksskatteverkets handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 1996 års taxering sägs på s 409_ "Utdelning är skattefri även för mottagare som inte äger aktierna i det utdelande bolaget, dvs. för person som köpt rätten till utdelning, överlåtit aktierna men behållit rätten till utdelning eller som erhållit utdelningsrätten i gåva." Skattemyndigheten försöker i målet bevisa att lagstiftaren inte menat vad han klart skrivit i lagen om statlig inkomstskatt och kommunalskattelagen.

Länsrätten gör följande bedömning.

I målet har inte framkommit annat än att alla aktier i AB S haft samma rätt vid vinstutdelning. Härav följer att AB C haft rätt till 38,2 procent av den utdelning som är i fråga. Den avgörande frågan i målet är om bestämmelserna i första eller tredje stycket i punkten 3 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen innebär att utdelningen skall räknas som intäkt för AB X istället för AB C till följd av förbehållet i konsortialavtalet den 8 december 1988.

I förevarande fall är inte fråga om rätt till utdelning som varit knuten till kupong hörande till aktiebrev. Fråga är således om AB X enligt första eller tredje styckena i punkten 3 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen "av annan anledning haft rätt till utdelningen" respektive "då svensk aktie överlåtit - - -

eljest för längre eller kortare tid förbehållit sig rätten att lyfta utdelningen”.

Efter att ha hänvisat till och refererat ur prop. 1993/94:50 s. 434 f och s. 345 f anförde länsrätten följande.

”Med hänsyn till vad lagrådet och departementschefen sålunda anført – samt med stöd även av RÅ 1991 not 375 – synes, enligt länsrättens mening, AB C:s på sitt aktieinnehav grundade rätt att lyfta ifrågavarande utdelning inte ha kunnat överlåtas med aktiebolagsrättslig verkan gentemot AB S. Skäl till en annorlunda skatterättslig bedömning har inte visats föreligga. AB X kan således inte istället för AB C anses ha haft rätt till utdelningen. Vad som överenskommit i Konsortialavtalet den 8 december 1988 föranleder inte till annan bedömning. I köpeavtalet den 25 augusti 1988 mellan AB X och AB C, varigenom aktierna i AB S försåldes, finns inget förbehåll om rätt till kommande vinstutdelning från AB S och inte heller någon hänvisning till något annat avtal. Konsortialavtalet från den 8 december 1988 utgör därför inte något avtal i samband med överlåtelsen från AB X till AB C av aktierna i AB S. Beträffande själva innehållet i konsortialavtalet finner länsrätten att det varken i ifrågavarande punkt eller eljest finns någon uttrycklig överenskommelse om att rätten till den utdelning som är i fråga skulle förbehållas AB X i stället för att tillfalla de nya ägarna i AB S, dvs AB C och AB Y. Det innehåller endast en överenskommelse om att vid bolagsstämma ”se till att besluta” – dvs. rösta – på visst sätt. Denna sistnämnda överenskommelse kan, enligt länsrättens mening, inte anses innebära att rätten till utdelning förbehållits AB X vid överlåtelsen av aktierna. Det beslut som fattats på bolagsstämman om riktad utdelning är, enligt länsrättens mening, i stället att anse som en överlåtelse av en utdelning som redan gjorts till aktieägarna – bl.a. AB C. AB C är därmed, enligt länsrättens mening, rätt skattesubjekt för utdelningen i stället för AB X. För denna bedömning talar också utgången i rättsfallen RÅ 1962 ref 46 och RÅ 1989 ref 57.

AB C har således inte stöd för sin uppfattning i målet i vare sig första eller tredje stycket punkten 3 anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen. Omständigheterna tyder klart på att det i konsortialavtalet intagna förbehållet om riktad

vinstutdelning utgör en del i förfarande som främst syftat till att uppnå en skatteförmån – som måste bedömas som obehörig – för AB X och AB C. För detta talar bl a att AB X lämnat AB C ett s k förbjudet lån för att AB C skulle köpa aktierna i AB S från AB X och att inte verkliga värdet för aktierna inkluderande upparbetad vinst lades till grund vid bestämmandet av köpeskillingen för dem samt att en del av köpeskillingen omvandlats till skattefri utdelning för AB X.”

I målet angående AB Y, som avdömdes av annan länsrätt, fann LR att bolaget inte var skattskyldigt för utdelningen. LR motiverade sitt beslut bl.a. på följande sätt.

”Länsrätten gör följande bedömning.

Med hänsyn till att tillkomsten av konsortialavtalet av den 8 december 1988 varit en förutsättning för ett fullföljande av aktieöverlåtelsen av den 29 augusti samma år får vad som i konsortialavtalet beslutats om AB X:s rätt till utdelning anses innebära att AB X vid överlåtelsen av aktierna i AB S förbehållit sig rätten till utdelning av AB S:s disponibla vinstmedel per den 29 augusti 1988.

Av 38 § 1 mom. första stycket KL och punkt 3 första stycket av anvisningarna till paragrafen framgår att utdelning på svenska aktier utgör intäkt av kapital i den mån utdelningen inte utgör intäkt av jordbruksfastighet, fastighet som avses i 24 § 1 mom. KL eller rörelse. Enligt tredje stycket av den nämnda anvisningspunkten gäller följande. Har, då svensk aktie överlåtits, överlåtaren behållit en eller flera av kupongerna eller eljest för längre eller kortare tid förbehållit sig rätten att lyfta utdelningen, och tillkom denna rätt alltjämt överlåtaren då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, skall utdelningen oavkortad räknas som intäkt för denne. I femte stycket av samma anvisningspunkt regleras det fall att rätten till utdelning på svensk aktie överlåtits utan samband med överlåtelsen av aktien. Härvid anges bl a hur avdrag för vederlag som utgivits för förvärv av utdelning vid mer än ett utdelningstillfälle skall fördelas på utdelningsposterna.

Aktierna i AB S är i AB Y:s hand att anse som omsättningstillgångar. En eventuell utdelning på aktierna skall därför behandlas enligt reglerna för inkomst av rörelse. Rörelsereglerna saknar emellertid

bestämmelser om hur rätt till utdelning, som på ett eller annat sätt separerats från den aktie till vilken den är knuten, ska behandlas skattemässigt. Denna prövning får därför ske med ledning av de ovan nämnda bestämmelserna i 38 § KL.

Aktiebolagsrättsligt anses en total avhändelse av rätten till andel i ett bolags vinst strida mot det s.k. splittringsförbudet som innebär att det inte är tillåtet att avskilja de till aktien knutna ekonomiska befogenheterna (jfr Kedner-Roos, Aktiebolagslagen 5:e uppl. 1995 s. 23). Tveksamhet i berört hänseende synes föreligga i det fall rätten till utdelning i ett kupongbolag överlåts för ett visst antal år (jfr lagrådets uttalande i prop. 1993/95:50 s. 434). Av 24 § skuldebrevslagen framgår att en utdelningskupong avseende redan beslutad utdelning utgör ett innehavarskuldebrev medan utdelningskupong som utan samband med aktiebrevet överlåts till kuponghavaren innan utdelningen beslutats saknar det sakrättsliga skydd som tillämpas för innehavarskuldebrev. Den anförda leder länsrätten till slutsatsen att – aktiebolags- och sakrättsligt – rätt till utdelning, som inte är knuten till utdelningskupong, varken kan förbehållas en aktieägare då denne överlåter aktien på annan eller kan överlåtas separat.

Likväl reglerar punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 38 § KL såväl fall där överlåtaren av aktie förbehållit sig en eller flera av kupongerna, som då han eljest för kortare eller längre tid förbehållit sig rätten till utdelning. En bestämmelse motsvarande första ledet i lagrummet fanns intagen redan i 1910 års förordning om inkomst- och förmögenhetsskatt. Genom lagstiftning 1920 (1920:758) tillades ett andra led: "eller eljest berättigad att lyfta utdelningen...". Tillägget föranleddes av vissa förändringar angående beskattningen av bl.a. utdelning från ekonomiska föreningar och på kommanditlotter. Bestämmelsen kom herefter att inflyta i KL. Det inledningsvis nämnda lagrummet fick sin vid nu ifrågavarande taxering gällande lydelse genom lagstiftning 1943. Det som förekommit i sistnämnda lagstiftningsärende motsäger inte att, såsom bestämmelsens ordalydelse ger uttryck för, även annan rätt till utdelning på aktie än sådan som är knuten till utdelningskupong kan förbehållas med skatterättslig verkan. En sådan tolkning vinner ytterligare stöd av de samtidigt (1943) införda reglerna i 38 § 1 mom. (numera) tredje stycket KL jämte punkt 3 femte stycket av anvisningarna till paragrafen som avser rätt till utdelning som överlåts separat. I sistnämnda

bestämmelse regleras även det fall då rätt till utdelning överlåtits för obestämd tid, vilket i enlighet med vad som tidigare sagts inte skulle vara möjligt vare sig aktiebolagsrättsligt eller sakrättsligt. Bestämmelserna får därför enligt länsrättens mening närmast ta sikte på obligationsrättsligt giltiga förbehåll och överlåtelser avseende utdelningsrätter. Det är ostridigt att det nu aktuella förbehållet är giltigt ur denna synvinkel. Länsrättens slutsats blir mot bakgrund av det anförda att det förbehåll om rätt till utdelning som AB X gjort ska ha skatterättslig verkan och att AB Y därför inte är skattskyldigt för utdelningen. Skattemyndighetens ansökan om eftertaxering och påförande av skattetillägg ska därför lämnas utan bifall.”

SKM överklagade domen rörande AB Y och AB C överklagade. Kammarrätten fastställde domen angående AB Y och anförde bl.a. följande angående AB C.

”Kammarrätten delar länsrättens uppfattning att AB C inte med aktiebolagsrättslig verkan har kunnat överlåta sin rätt att lyfta ifrågavarande utdelning från AB S – som vid överlåtelsetidpunkten var ett s.k. avstämningsbolag – till AB X. Överlåtelserna av utdelningsrätten har inte heller haft någon sakrättslig verkan. Trots detta måste den överenskommelse som träffades i konsortialavtalet den 8 december 1988 anses vara obligationsrättsligt bindande för de kontraherande parterna. Fråga är därför i målet om det är avgörande för den skatterättsliga bedömningen om överlåtelserna av utdelningsrätten har kunnat ske enligt aktiebolagsrättsliga regler och om det har någon skatterättslig betydelse att överlåtelserna saknar sakrättsligt skydd.

Trots att en överlåtelse av rätt till framtida utdelning från ett avstämningsbolag, enligt det ovan sagda, varken kan avtalas med aktiebolagsrättslig verkan eller är sakrättsligt bindande, regleras i punkten 3 tredje stycket av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen bl.a. det fall då svensk aktie överlåtits och överlåtaren för längre eller kortare tid förbehållit sig rätten att lyfta utdelningen. Utdelningen skall då, om denna rätt alltjämt tillkom överlåtaren då utdelningen blev tillgänglig för lyftning, oavkortad räknas såsom intäkt för överlåtaren. Bestämmelsen i kommunalskattelagen måste, enligt kammarrätten, närmast ta sikte på obligationsrättsligt giltiga förbehåll och överlåtelser avseende utdelningsrätter. Mot bakgrund av detta finner kammarrätten att det förbehåll om rätt till utdelning,

som AB X gjort i det konsortialavtal som fullbordade överlåtelsen av aktierna i AB S, även ska ha skatterättslig verkan. AB C är därför inte skattskyldig för utdelningen. Överklagandet ska således bifallas i denna del.”

Kommentar:

RSV har överklagat domarna (jfr Skattenytt 1996 s. 587 - 601.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 september 2000.

SRN:s förhandsbesked den 10 juli 2000.

Uttagsbeskattning. Konvertering.

Dotterbolag innehar konvertibla skuldebrev i moderbolag, men avstår från att konvertera dem till aktier. Uttagsbeskattning ska inte ske och dotterbolaget får inte avdrag för förlust.

Förhandsbesked för inkomsttaxeringarna 2001-2003.

Sökandebolaget (dotterbolaget), som bedriver värdepappersrörelse, är ett helägt dotterbolag till ett annat bolag (moderbolaget).

Moderbolaget har i samband med företagsförvärv utfärdat konvertibla skuldebrev.

Dotterbolaget har från tidigare innehavare förvärvat sådana skuldebrev för sammanlagt 1,7 miljarder kr (nominellt belopp drygt 1,1 miljarder kr). Marknadsvärdet är i dag betydligt högre än dotterbolagets anskaffningskostnad.

Dotterbolaget avser att underlåta att utnyttja konverteringsrätten och frågar om avståendet kommer att medföra uttagsbeskattning om lånen återbetalas i förtid (fråga 1a) eller efter det att konverteringsrätten har upphört (fråga 1b). Dotterbolaget frågar vidare om det har rätt till avdrag för den förlust som uppkommer om de konvertibla skuldebreven löses in till nominellt

belopp.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1a och 1b

Dotterbolaget skall ej uttagsbeskattas.

Fråga 2

Dotterbolaget skall ej medges avdrag för förlust.

MOTIVERING

Med hänsyn till att dotterbolaget alltsedan förvärvet av de konvertibla skuldebrevens varit ett helägt dotterbolag till emittenten av skuldebrevens utgör - så länge detta förhållande består - varken vinst eller förlust på innehavet skattepliktig inkomst eller avdragsgill kostnad för dotterbolaget. Det förefaller också främmande att uttagsbeskatta ett dotterbolag för ett avstående från något som är förbjudet, nämligen att förvärva aktier i moderbolaget. Nämnden utgår från att överkursen vid förvärvet av skuldebrevens i sin helhet var hänförlig till konverteringsrätten och att skuldebrevens ej till någon del tillhör något dotterbolagets handelslager (jfr prop. 1999/2000: 38 s. 30 och prop. 1999/2000: 34 s. 105-107).

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 september 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 10 juli 2000.

Fusion.

Dotterbolag innehar konvertibla skuldebrev utfärdade av moderbolaget. Vid fusion där dotterbolaget går upp i moderbolaget kommer konvertiblerna att upphöra p.g.a. konfusion. Detta har inte föranlett beskattning av vare sig dotterbolaget eller moderbolaget.

Förhandsbesked för inkomsttaxeringarna 2001-2003.

Ett bolag (dotterbolaget), som bedriver värdepappersrörelse, är ett helägt dotterbolag till ett annat bolag (moderbolaget).

Moderbolaget är ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. 3 st. SIL.

Moderbolaget har i samband med företagsförvärv utfärdat konvertibla skuldebrev.

Dotterbolaget har från tidigare innehavare förvärvat sådana skuldebrev för sammanlagt 1,7 miljarder kr (nominellt belopp drygt 1,1 miljarder kr). Marknadsvärdet är i dag betydligt högre än dotterbolagets anskaffningskostnad.

Efter en omstrukturering avses dotterbolaget gå upp i moderbolaget genom fusion enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen (1975:1385).

Frågan är om dotterbolaget skall beskattas med anledning av fusionen och om konfusionen medför någon beskattning av moderbolaget.

FÖRHANDBESKED

Fusionen skall ej föranleda någon inkomstbeskattning av dotterbolaget. Upphörandet av de konvertibla skuldebreven på grund av konfusionen medför ej att moderbolaget skall ta upp någon skattepliktig intäkt.

MOTIVERING

Dotterbolagets fråga

Enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet är de i 9 § lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (fusionslagen) och de i motsvarande bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229) uppställda villkoren uppfyllda. Med hänsyn härtill skall fusionen enligt 11 § första meningen fusionslagen respektive 37 kap. 17 § inkomstskattelagen ej medföra att dotterbolaget inkomstbeskattas, jfr Regeringsrättens dom den 23 mars 2000 i mål nr 4189-1999 avseende beskattning på grund av fusion mellan ett investmentföretag och ett dotterbolag enligt 14 kap. 22 § aktiebolagslagen.

Moderbolagets fråga

Enligt 11 § andra meningen fusionslagen respektive 37 kap. 18 § första stycket inkomstskattelagen inträder det i en fusion övertagande företaget i det överlåtande företagens skattemässiga situation (nämnden utgår från att de i de bestämmelserna angivna undantagen ej är aktuella i förevarande fall). Detta gäller också om ett investmentföretag är övertagande företag, jfr ovan nämnda dom.

På grund av den ifrågavarande fusionen kommer de konvertibla skuldebrevens att omedelbart upphöra att existera. Det kan därför göras gällande att bestämmelserna avseende beskattning av övertagande företag aldrig blir aktuella att tillämpa på upphörandet. En eventuell tillämpning av de bestämmelserna leder också till samma resultat eftersom moderbolaget genom fusionen inträder i dotterbolagets skattemässiga situation, dotterbolaget enligt det ovan sagda ej skall beskattas på grund av fusionen och de konvertibla skuldebrevens upphör som en följd av fusionen.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats till Regeringsrätten.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 september 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 4 september 2000

Prövning enligt presumptionsregeln i 7 § 8 mom. stycke 7 SIL

Inkomsttaxering 2001-2003.

Av ansökan framgick följande. X AB bedriver fastighetsförvaltning och äger, direkt eller indirekt, ett antal fastigheter i Sverige och utlandet. I slutet av 1980-talet etablerade X AB en fastighetskoncern i Nederländerna, vars moderbolag heter Y B.V. Detta bolag har skatterättslig hemvist i Nederländerna. I samband med etableringen tillsköt X AB ett aktieägartillskott till Y B.V. Tillskottet redovisades hos Y B.V. som aktiekapital och share premium. Share premium kan i princip fritt utbetalas till aktieägarna. Det tillskott som Y B.V. erhöll från X AB tillsköts två helägda nederländska dotterbolag. Dessa bolag använde tillskotten till att förvärva fastigheter uteslutande belägna i Nederländerna. De mottagna tillskotten har inte upptagits som skattepliktig intäkt i de nederländska bolagen, eftersom de inte utgör någon vinst i egentlig mening.

Under år 1998 avyttrade Y B.V. ett av dotterbolagen, varvid det uppkom en bokföringsmässig vinst. På grund av de nederländska reglerna om participation exemption var realisationsvinsten undantagen från beskattning i Nederländerna. Bortsett från realisationsvinsten har, under de drygt tio år X AB ägt aktierna i Y B.V., inga andra lågbeskattade eller obeskattade vinster uppkommit i Y B.V.

Y B.V. avser att till X AB utdela fria medel samt att återbetala hela eller delar av de tillskott till aktiekapitalet och share premium som gjorts av X AB. Eventuell återbetalning av aktiekapitalet till X AB kommer att ske genom nedsättning av aktiernas nominella värde.

Sökanden ställde följande frågor till Skatterättsnämnden.

Är X AB, med stöd av den s.k. presumptionsregeln i 7 § 8 mom. sjunde stycket lagen om statlig inkomstskatt

(SIL), 24 kap. 21 § inkomstskattelagen (IL), frikallat från skattskyldighet för utbetalningar från Y B.V. i form av;

- a) utdelning av vinstmedel som upparbetats i Y B. V.,
- b) återbetalning av aktiekapital, genom nedsättning av nominellt värde på aktierna i Y B.V. och
- c) återbetalning av share premium?

Skatterättsnämnden äger vid besvarandet av frågorna utgå från att X AB hade varit frikallat från skattskyldighet för utdelning från Y B.V. om båda bolagen hade varit svenska, jfr 7 § 8 mom. sjätte stycket punkt 1 SIL och 24 kap. 20 § punkt 1 IL.

Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked.

"FÖRHANDBESKED

X AB är frikallat från skattskyldighet för utbetalningar från Y B.V. i form av utdelning av vinstmedel som upparbetats i Y B.V., återbetalning av aktiekapital och återbetalning av share premium.

MOTIVERING

Av de givna förutsättningarna för förhandsbeskedet framgår att kraven i 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena, jämförda med tredje och fjärde styckena SIL, uppställda villkoren för skattebefrielse är uppfyllda.

Från och med 2002 års taxering ska inkomstskattelagen tillämpas i stället för SIL, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet (jfr 24 kap. 20 § punkten 1 och 21 § IL).

GILTIGHET

Beskedet avser taxeringsåren 2001-2003."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överklagas inte av Riksskatteverket.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 september 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 7 september 2000.

Underskottslagen Ägarförändring Dödsfall före 1999

Inkomstskatt.

En delägares bortgång har inte ansetts innefatta en sådan ägarförändring som föranleder begränsning i avdragsrätten enligt underskottslagen där den andre delägaren som var närstående till den avlidne efter dödsfallet fått det bestämmande inflytandet över bolaget.

Z AB är ett förlustföretag i den mening som avses i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL. Z AB har ägts av Y och dennes systerson X med hälften av aktierna var. Y avled under hösten 1998. Dödsbodelägarna utgörs av X och hans syster samt två kusiner. Dödsboet var inte skiftat vid utgången av 1998.

Frågan i ärendet är om Y:s dödsfall medfört en sådan ägarförändring som avses i 5 § UAL och som medför att begränsningar inträder enligt 7 § samma lag i rätten att utnyttja gammalt underskott.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

Y:s dödsfall 1998 innefattade inte en ägarförändring som föranlett begränsningar i avdragsrätten enligt lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, UAL. Inte heller ett skifte av dödsboet medför att en ägarförändring skall anses inträda."

Nämnden som inledningsvis redogjorde för förutsättningarna och frågeställningen i ärendet anförde följande som motivering till beslutet.

"... Att notera är att dödsfallet inträffade före den tidpunkt lagändringen (1998:1599) i 5 § andra stycket UAL trädde i kraft.

Enligt 5 § 1 UAL anses ett förlustföretag ha omfattats av en ägarförändring om ett annat rättssubjekt (den nya ägaren) fått bestämmande inflytande över förlustföretaget. Med annat rättssubjekt avses enligt definitionen i 3 § tredje stycket UAL såväl fysisk person som dödsbo.

Vid bedömningen av om bestämmande inflytande föreligger beaktas även närståendes innehav. Enligt 3 § tredje stycket skall nämligen närstående räknas som en person. Med närstående avses enligt samma stycke bl.a. syskon och syskons avkomling. Däremot omfattas inte, som är aktuellt här, en morbror av närståendebegreppet.

Med stöd av denna närståendedefinition räknades således X som närstående till Y men inte tvärtom. Eftersom de således i vart fall ur Y:s synvinkel var närstående skulle de räknas som en person och därmed som ett och samma rättssubjekt i UAL:s mening. Förändringar i aktieinnehav dem emellan skulle således under Y:s livstid inte kunnat innebära någon ägarförändring i här avsedd mening.

Dödsfallet varigenom Y:s innehav övergår till hans dödsbo kan i och för sig anses innebära att en ny situation inträtt. Som följer av närståendedefinitionen kan ett dödsbo inte ha några närstående. Däremot kan ett dödsbo räknas som närstående om t.ex. som är aktuellt här ett syskon är delägare i dödsboet, jfr 3 § tredje stycket sista meningen UAL.

Därmed kan visserligen efter dödsfallet X anses ha fått det bestämmande inflytandet över bolaget. Emellertid har han, eftersom han tidigare har betraktats som en person tillsammans med Y, även ingått i det rättssubjekt som hade det bestämmande inflytandet före dödsfallet. Dödsfallet bör därför inte medföra den konsekvensen att det bestämmande inflytandet skall anses ha övergått till ett annat rättssubjekt än det som redan tidigare haft detta inflytande. Mot denna bakgrund och med hänsyn till syftet med lagstiftningen, nämligen att motverka handel med förlustbolag, finner nämnden att Y:s dödsfall inte skall anses ha medfört att en sådan ägarförändring som avses i 5 § 1 UAL har skett.

Den ovan nämnda fr.o.m. 2000 års taxering gällande ändringen i 5 § andra stycket UAL medför att inte heller

ett skifte av dödsboet skall anses innebära en ägarförändring."

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

10/00

- [HD:s beslut den 8 mars 2000, målnr Ö 4442-96](#). Arvsskatt: skattebefriad stiftelse? Ersättning för kostnader i skatteärende
 - [RR:s dom den 22 december 1999, målnr 7097-1998](#) (jfr RR:s dom den 29 juli 1997). Avräkning av utländsk fastighetsskatt mot svensk avkastningsskatt
 - [RR:s dom den 9 mars 2000, mål nr 2746-1999](#). Moderbolags indragning av aktier ägda av dotterbolag utan vederlag har beskattats som om aktierna sålts för sitt marknadsvärde
 - [RR:s beslut den 1 februari 2000, mål nr 8177-1998](#). Inkomsttaxering – tryggande av allmän pensionsplan eller rymt inom regeln genom unit linked-försäkring
 - [KR:s i Sundsvall dom den 2 februari 2000, mål nr 1383--1384-1996](#). Fråga om verkan av att en SKM i ett eftertaxeringsbeslut inte berört grunderna för eftertaxering
 - [KR:s i Stockholm dom den 11 maj 1999, mål nr 5891-1998](#). Undantagande av handlingar från SKM:s föreläggande
 - [KR:s i Göteborg dom den 6 mars 2000, målnr 6354-1999 och 6355-1999](#). Undantagande av handlingar från revision
 - [KR:s i Sundsvall dom den 23 november 1999, målnr 6156-1994](#). Avdrag för jubileumskostnader och avsättning för skogsvårdande åtgärder samt skattetillägg
-

Område: Högsta Domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 mars 2000.

HD:s beslut den 8 mars 2000, målnr Ö 4442-96

Arvsskatt: skattebefriad stiftelse? Ersättning för kostnader i skatteärende

Neurologiskt Handikappades Riksförbund (NHR) har inte ansetts befriad från skattskyldighet för testamentslegat. Högsta domstolen angav följande skäl:

»Enligt 3 § lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt gäller befrielse från skattskyldighet för bl.a.

stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja barns eller ungdoms vård och fostran eller utbildning eller att främja vård av behövande ålderstigna, sjuka eller lytta, samt akademi och sådan stiftelse eller sammanslutning, som har till huvudsakligt ändamål att främja vetenskaplig undervisning eller forskning.

I rättsfallet NJA 1966 s. 509 medgavs Svenska Multipel Skleros-Föreningarnas Riksförbund skattefrihet med hänsyn till att förbundet ansågs ha till huvudsakligt ändamål att främja vård av behövande sjuka ävensom vetenskaplig forskning.

Riksförbundet har därefter ändrat namn till Neurologiskt Handikappades Riksförbund (NHR) samt antagit nya stadgar. Enligt 2 § i dessa stadgar har NHR till ändamål att verka för att neurologiskt sjuka och handikappade personers behov och rättigheter tillgodoses och att deras levnadsvillkor förbättras. Beträffande verksamheten anges i 4 § att NHR skall främja och vidta åtgärder till gagn för personer med neurologiska sjukdomar och handikapp bl.a. genom att påverka stat, landsting och kommuner till förbättrade sociala och medicinska insatser, genom att främja utvecklingsarbete och forskning i syfte att förbättra neurologiskt sjukas och handikappades livssituation samt genom att påverka opinionsbildningen inom samhället och skapa ökad förståelse för neurologiskt sjuka och handikappade.

Dödsboet har åberopat verksamhetsberättelser för NHR för åren 1991-1994.

Till NHR finns anknuten stiftelsen NHR-fonden, som enligt uppgift har delat ut cirka två miljoner kronor per år under den aktuella perioden till vetenskaplig forskning om neurologiska sjukdomar. Dödsboet har uppgett att gåvor och testamentariska förordnanden till NHR överförs till fonden om det uttryckligen föreskrivits att det är medel avsedda för forskning.

I sitt testamente förordnande Kerstin T. att NHR skulle erhålla en miljon kronor att användas till verksamheten.

NHR:s stadgar talar för att förbundet främst har till uppgift att verka som en intresseorganisation för neurologiskt sjuka och handikappade personer. Det kan således inte läsas ut av stadgarna att förbundet bedriver en verksamhet vars huvudsakliga ändamål är av det slag

som förutsätts för skattefrihet enligt 3 § AGL. Inte heller kan genom den utredning som dödsboet åberopat anses visat att den verksamhet som förbundet faktiskt bedriver är av det slag som krävs.

Stiftelsen NHR-fonden ger, som tidigare nämnts, anslag till vetenskaplig forskning om neurologiska sjukdomar. I Kerstin T:s testamente föreskrivs emellertid endast att medlen skall användas till NHR:s verksamhet, och NHR:s stadgar innehåller ingen bestämmelse om att sådana medel skall överföras till fonden.

På grund av det anförda skall dödsboets klagan lämnas utan bifall.

Dödsboet har yrkat ersättning för sina kostnader i Högsta domstolen. Enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m. m., kan en skattskyldig få ersättning av allmänna medel även om han inte till någon del får bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet. Lagen får anses tillämplig på dödsboet, som enligt 54 § AGL har att förskjuta arvsskatt. Ersättning kan utgå bl.a. när ett mål avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen (se 3 § 2 i 1989 års lag samt prop. 1993/94:151 s. 134 ff och 173 ff.). Så får i allmänhet anses vara fallet beträffande mål där prövningstillstånd har meddelats i Högsta domstolen. Emellertid får enligt 4 § 3 ersättning inte beviljas för den skattskyldiges eget arbete, varmed avses även arbete av ställföreträdare för denne (se prop. 1988/89:126 s. 26). Den begärda ersättningen avser arbete som utförts av boutredningsmannen som ställföreträdare för boet. Ersättningsyrkandet kan alltså inte bifallas.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 mars 2000.*

**RR:s dom den 22 december 1999, målnr 7097-1998 (jfr
RR:s dom den 29 juli 1997)**

Avräkning av utländsk fastighetsskatt mot svensk avkastningsskatt.

Inkomsttaxeringen 1999 - 2001

Ett svenskt bolag (S) äger näringsfastigheter i USA via ett s.k. limited partnership. I ansökan till SRN önskade S besked om den amerikanska fastighetsskatten som erlaggs av partnershipet fick avräknas mot den avkastningsskatt som S har att erlagga.

I fhb den 9 oktober 1998 förklarade SRN att S inte får avräkna den amerikanska fastighetsskatten.

S överklagade till RR som fastställde SRN:s förhandsbesked med följande motivering.

Enligt 14 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL) har S genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av avkastningsskatten på pensionsmedel. Avräkning skall därvid ske för utländsk skatt som erlagts under kalenderåret närmast före beskattningsåret och som belöper på avkastning - på den skattskyldiges utländska tillgångar - som vid beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel ingår i kapitalunderlaget för ifrågavarande beskattningsår. Med "utländsk skatt" avses enligt 3 § AvrL i dess lydelse enligt SFS 1998:260 bl.a. skatt som är jämförlig med den statliga fastighetsskatten och som tagits ut på i utlandet belägen fastighet eller privatbostad. De i USA för fastigheterna erlagda skatterna utgör således sådan utländsk skatt för vilken avräkning i princip numera kan medges från avkastningsskatten.

Som förutsättning för avräkning enligt 14 § AvrL får emellertid anses gälla att den som har påförts avkastningsskatt också är den som är skattskyldig för den utländska skatt för vilken avräkning begärs (jfr 1 § samma lag där ett motsvarande identitetskrav har kommit till uttryck i första stycket b). Såvitt framgår av handlingarna i målet är denna förutsättning inte uppfylld i förevarande fall. Skatterättsnämndens förhandsbesked

skall därför fastställas.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 mars 2000.*

RR:s dom den 9 mars 2000, mål nr 2746-1999

Moderbolags indragning av aktier ägda av dotterbolag utan vederlag har beskattats som om aktierna sålts för sitt marknadsvärde.

Inkomsttaxeringen 2000.

SRN:s förhandsbesked den 30 mars 1999 har refererats i rättsfallsprotokoll nr 15/99 SRN nr 4.

Moderbolaget ägde nästan alla aktierna i dotterbolaget som i sin tur ägde ett antal aktier i moderbolaget. Moderbolaget sätter ned sitt aktiekapital genom att dra in dotterbolagets aktier i moderbolaget. Reservfonden ökas med belopp motsvarande nedsättningsbeloppet.

Frågan i målet är om dotterbolaget har rätt till avdrag för realisationsförlust på aktierna i moderbolaget och - om så är fallet - hur storleken av realisationsförlusten skall bestämmas (enligt förutsättningarna är marknadsvärdet på aktierna lägre än anskaffningsvärdet).

SRN har kommit fram till att indragningen av dotterbolagets aktier i moderbolaget inte skall föranleda några inkomstskatteeffekter för dotterbolaget. Nämndens utgångspunkt är att en analogi med vad som gäller vid nyemission bör leda till att en eventuell avyttring från moderbolagets sida av egna aktier som det bolaget självt förvärvat inte bör utlösa någon inkomstbeskattning av moderbolaget. Enligt nämnden bör på motsvarande sätt indragningen av dotterbolagets aktier i moderbolaget inte föranleda några inkomstskatteeffekter för dotterbolaget. Nämnden har framhållit att den därmed inte tagit ställning till vad som generellt bör gälla vid ett dotterbolags avyttring av aktier i dess moderbolag.

Dotterbolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att avdrag för realisationsförlust skall medges med ett belopp som motsvarar det skattemässiga anskaffningsvärdet för aktier i moderbolaget och - i andra hand - med ett belopp som motsvarar skillnaden mellan det skattemässiga anskaffningsvärdet och marknadsvärdet vid tidpunkten för genomförandet av indragningen. Dotterbolaget anför bl.a. följande. Moderbolagets förvärv av aktierna i dotterbolaget måste ur moderbolagets synvinkel ses som ett oneröst förvärv oavsett att dotterbolaget vid förvärvstillfället ägde aktier i moderbolaget. Nedsättning av aktiekapital genom indragning av aktier utan återbetalning innebär att aktierna anses avyttrade för noll kr (Ds 1990:38 s. 119 och 128, prop. 1990/91:54 s. 252 och 312 samt Finansdepartementets promemoria Vissa skattefrågor med anledning av att aktiebolag skall kunna förvärva egna aktier m.m.). Vem som äger de indragna aktierna kan inte ha någon betydelse. Inom skatterätten torde det vara tillräckligt för att anse att en avyttring föreligger att en part definitivt avhänds en förmögenhetstillgång samtidigt som motparten befrias från de förpliktelser som är knutna till tillgången. Att jämställa indragning av aktier utan vederlag med avyttring är helt logiskt eftersom aktieägaren vid indragning/inlösen, liksom vid konkurs och likvidation, inte råder över om vederlag skall utgå eller ej. Vidare har det aktiebolagsrättsliga synsätt som kommit till uttryck i SOU 1997:22 inte någon relevans för den skatterättsliga bedömningen i det här aktuella fallet. I betänkandet anføres att ett bolags avyttring av återköpta egna aktier kan jämföras med en nyemission. Förslaget till nya skatteregler i Finansdepartementets promemoria gäller också det bara bolag som innehar egna aktier. Den realisationsförlust dotterbolaget gör är verklig eftersom någon förmögenhetsöverföring (värdeöverföring) inte skett från dotterbolaget till moderbolaget. Av samma skäl kan någon uttagsbeskattning inte aktualiseras.

RSV avstyrkte bifall till överklagandet. RSV anförde bl.a. följande. En indragning av aktier utan vederlag är inte en avyttring i skatterättslig mening och utlöser därför inte realisationsvinstbeskattning. Av äldre praxis från tiden före skattereformen framgår att det för att avyttring skall anses föreligga krävs en ömsesidighet i rättshandlingen som inte finns när det är fråga om indragning utan återbetalning. Att det i prop. 1990/91:54 (s. 312) angetts att indragning "alltjämt" skall anses som en avyttring bör inte, när stöd saknas i

24 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, leda till att avyttring skall anses föreligga. Någon avdragsgill förlust uppkommer därmed inte för dotterbolaget. Om avyttring anses föreligga kan den del av förlusten som motsvaras av marknadsvärdet på aktierna vid indragningen inte anses som verklig. Indragningen av aktierna innebär att dotterbolagets förmögenhetsmassa minskar men samtidigt att moderbolaget inte behöver utge något vederlag för aktierna vilket är det normala när aktierna ägs av en oberoende part. Förfarandet innebär därför - i jämförelse med fallet inlösen mot vederlag - att en värdeöverföring, jämförlig med utdelning, har skett från dotterbolaget. Uttagsbeskattning bör då ske vilket leder till att dotterbolaget får avdrag för den del av förlusten som uppkommit före indragningen. Av 2 § 3 lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris följer att den lagen inte är tillämplig.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

(Redogörelse för omständigheterna i målet och SRN:s förhandsbesked, se ovan.)

Enligt Regeringsrättens mening ter det sig rimligt att vid inkomstbeskattningen behandla de två av lagstiftaren anvisade vägarna - externförsäljning eller indragning - för att bryta upp ett korsvist ägande av det aktuella slaget på ett likartat sätt. I den mån beskattning med anledning av indragningen inte på andra grunder är utesluten bör en förutsättning för att den skall ske utan inkomstskatteeffekter vara att inte heller en externförsäljning av dotterbolagets aktier i moderbolaget skulle ha fått några sådana effekter. Den av Skatterättsnämnden gjorda analogin med en nyemission faller sig emellertid inte naturlig om den erhållna ersättningen för aktier i ett bolag inte tillfallet det bolaget utan dess dotterföretag. Eftersom en externförsäljning bör beskattas enligt realisationsvinstreglerna bör med den här angivna utgångspunkten en indragning beskattas på samma sätt.

Det återstår att pröva om det vid en indragning över huvud taget finns förutsättningar att beskatta den aktieägare som får aktierna indragna på samma sätt som om aktieägaren i stället hade sålt aktierna, antingen för noll kronor eller för ett belopp motsvarande det marknadspris som skulle ha gällt om indragningen inte ägt rum.

Indragning av aktier sker utan återbetalning till aktieägare (jfr 6 kap. 1 § tredje stycket 2 aktiebolagslagen, 1975:1385). Vid inlösen av aktier sker däremot återbetalning - något särskilt krav på återbetalningsbeloppets storlek finns inte.

Om en aktieägare får aktier inlösta anses han ha avyttrat aktierna. I förekommande fall fördelas anskaffningskostnaden på de aktier som inlöses respektive behålls. Fördelningen sker utifrån marknadsvärdena på de olika slagen av aktier (RÅ 1997 ref. 43). Det innebär att den del av den sammanlagda anskaffningskostnaden som hänförs till en inlöst aktie kan bli marginell om inlösenbeloppet har satts lågt.

En indragning av aktier utan återbetalning torde i regel avse endast en del av aktieägarens innehav. En tillämpning av samma synsätt som vid inlösen leder till att den sammanlagda anskaffningskostnaden för aktierna skall fördelas på de aktier som dras in respektive behålls. Om, vilket är det vanliga när det är fråga om indragning av aktier i publika bolag, de aktier som skall dras in skall anses sakna marknadsvärde vid en sådan proportionering, blir det i fråga om dessa aktier tal om varken realisationsvinst eller realisationsförlust (en beräknad anskaffningskostnad är noll kr liksom vederlaget). Vid indragning av aktier i koncernförhållanden kan andra överväganden behöva göras.

I målet är det fråga om en speciell situation; indragningen avser ett dotterföretags samtliga aktier i moderbolaget. För dotterbolaget är det fråga om en avhändelse av värden som bör föranleda beskattning som om aktierna, i stället för att dras in, hade sålts till det marknadspris som skulle ha gällt om indragningen inte ägt rum.

Av det anförda följer att dotterbolagets förstahandsyrkande skall avslås och bolagets andrahandsyrkande bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att indragningen av dotterbolagets aktier i moderbolaget medför att en realisationsförlust uppkommer som motsvaras av skillnaden mellan aktiernas

anskaffningsvärde och det marknadsvärde som aktierna skulle ha haft vid tidpunkten för registreringen av rättens beslut angående nedsättningen av aktiekapitalet om indragningen inte ägt rum.

Kommentar:

I de fall då indragningen utan vederlag avser aktier som ägs av ett dotterbolag kan således beskattning av dotterbolaget ske som om aktierna sålts för marknadspris, jfr RÅ 1998 ref. 13.

Regeringsrätten har däremot inte tagit ställning till om indragning utan vederlag är en avyttring som ska reavinstbeskattas. Emellertid har man påpekat att proportioneringen av den totala anskaffningskostnaden mellan indragna aktier och återstående aktier görs med ledning av marknadsvärdena på dem vilket innebär att någon reavinst eller reaförlust inte uppkommer. Skatteplanering i form av indragning av viss del av aktierna i ett bolag medför därför inte någon skatteförmån i vilket fall som helst.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 mars 2000.

RR:s beslut den 1 februari 2000, mål nr 8177-1998

Inkomsttaxering – tryggande av allmän pensionsplan eller ryms inom regeln genom unit linked-försäkring.

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll nr 38 1998.

RSV överklagade förhandsbeskedet beträffande avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för kostnader avseende tjänstepension enligt allmän pension eller enligt vad som ryms inom vad som är sedvanligt enligt allmän pensionsplan, vilka kostnader tryggats genom en unit linked-försäkring.

RR meddelade följande beslut;
Skälen för RR:s avgörande;

I likhet med Skatterättsnämnden uppfattar Regeringsrätten förutsättningarna för ansökan om förhandsbesked så att de löften om ålderspension mellan 60 och 65 år som målet gäller följer de i BTP-planen angivna pensionsförmånerna och således innefattar en utfästelse (garanti) från arbetsgivarens sida om utfallande belopp i överensstämmelse med planen. Med denna utgångspunkt ansluter sig Regeringsrätten till nämndens bedömning av de av nämnden tillämpade bestämmelserna i punkterna 20 c och 20 e av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), i anvisningspunkternas lydelse intill den 30 juni 1998 (se SFS 1998:328), inte hindrar att banken – med avdragsrätt inom den av nämnden angivna kostnadsramen – tryggar pensionslöftena med unit linked-försäkringar. Nämndens förhandsbesked skall således fastställas.

RR:s avgörande;

RR fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Kommentar:

Det bör uppmärksammas att RR:s dom avser de äldre avdragsbestämmelser som får tillämpas t.o.m. 2000 års taxering. Pensionsutfästelserna är utformade så att arbetsgivaren garanterar att utfallande pensionsbelopp från en unit linked-försäkring uppgår till lägst det belopp som framgår av den tillämpade pensionsplanen. Detta innebär att arbetsgivaren står risken för att utfallande försäkringsbelopp skall nå upp till den tillämpade planens pensionsförmånsbelopp. Skulle däremot arbetstagaren själv stå risken för försäkringsutfallet skulle ett tryggande genom unit linked-försäkring med tillämpning av huvudregeln eller ryms inom-regeln enligt RSV:s uppfattning inte medföra avdrag vid inkomsttaxeringen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 mars 2000.*

**KR:s i Sundsvall dom den 2 februari 2000, mål nr 1383--
1384-1996**

**Fråga om verkan av att en SKM i ett eftertaxeringsbeslut
inte berört grunderna för eftertaxering**

Inkomsttaxering 1992

SKM eftertaxerade makarna J dels för i deras deklarerationer utelämnade tjänsteinkomster dels för diverse olika felaktigheter i deklarerationerna hänförliga till av makarna bedrivna näringsverksamhet. Besluten föregicks av en rubrik vari angavs att besluten fattats med stöd av 4 kap. 16 § TL. I övrigt fanns det ingenting i besluten som vittnade om att det var fråga om eftertaxeringsbeslut. I dessa beslut påfördes makarna också skattetillägg men bara såvitt avsåg de utelämnade tjänsteinkomsterna. I detta avseende klargjordes att makarna lämnat oriktiga uppgifter i deklarerationerna genom att inte redovisa de ifrågavarande tjänsteinkomsterna och att förutsättningar därför förelåg för att, med stöd av 5 kap 1 § TL, påföra makarna skattetillägg.

Makarna överklagade besluten till LR, som lämnade talan utan bifall. Makarna fullföljde till viss del sin talan till KR, som fann särskilda skäl föreligga för att sätta ner makarnas taxeringar utöver vad de yrkat.

KR konstaterar inledningsvis i domen att när det är fråga om eftertaxering måste SKM pröva såväl om det föreligger materiella som formella förutsättningar för eftertaxering och att den prövningen på något sätt måste komma till uttryck i beslutet. De grundläggande förutsättningarna för eftertaxering måste med andra ord klart anges i beslutet. I annat fall ges inte den skattskyldige tillfälle att bemöta beslutet på adekvata grunder. Härefter konstaterar KR att, fränsett omnämmandet av 4 kap. 16 § TL i rubrikerna till besluten, handläggningen i taxeringsdelen hos såväl SKM som LR framstår som en prövning enligt 4 kap. 14 § TL. Dessa konstateranden till trots gör KR en prövning av om det av utredningen i målet kan anses framgå att makarna lämnat oriktiga uppgifter i de olika sakfrågor som aktualiserades. Den prövningen resulterade dels i

att KR fann att makarna lämnat oriktig uppgift såvitt avsåg de utelämnade tjänsteinkomsterna dels i att det påvisats oriktiga uppgifter såvitt avsåg en utelämnad inkomst samt ett felaktigt avdrag i näringsverksamheten och att förutsättningar förelåg för att eftertaxera makarna i dessa avseenden. I övriga avseenden kom KR fram till att SKM varken påvisat eller påstått att makarna lämnat några oriktiga uppgifter i den mening som avses i 4 kap. 16 § TL, varför underinstansernas beslut ändrades i dessa avseenden.

Kommentar:

RSV har inte för avsikt att överklaga domen.

Vad gäller de utelämnade tjänsteinkomsterna kan konstateras att SKM preciserat de aktuella oriktiga uppgifterna i motiveringen för varför skattetillägg skulle utgå. I linje med RÅ 1998 not. 106 får därmed bristerna i besluten om eftertaxering avseende utelämnade tjänsteinkomster anses nödortfört läkta. Några sådana läkande element finns inte vad gäller de övriga sakfrågorna i målet. I stället för att undanröja SKM:s beslut och LR:s dom i dessa avseenden har dock KR så att säga sufflerat SKM och prövat om det faktiskt förelåg oriktiga uppgifter i dessa avseenden och om övriga förutsättningar för eftertaxering var uppfyllda, vilket KR fann vara fallet i ett par sakfrågor men inte i övriga. Att en allmän förvaltningsdomstol på detta sätt sufflerar SKM kan nog inte påräknas särskilt ofta.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 mars 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 11 maj 1999, mål nr 5891-1998

Undantagande av handlingar från SKM:s föreläggande

Omständigheterna i målet var i korthet att SKM förelagt en advokatbyrå (byrån) med stöd av 14 kap. 3 § SBL att komma in med kopia av en viss angiven faktura.

Byrån yrkade i första hand att LR, utan att bryta förseglingen till det kuvert som uppgavs innehålla fakturan, skulle befria byrån från SKM:s föreläggande

och därefter återställa den förseglade handlingen till byrån. I andra hand yrkade byrån att LR - om den fann att handlingen behövde granskas - efter att ha tagit del av handlingen befriade byrån från föreläggandet och därefter återställde handlingen till byrån. I tredje hand yrkade byrån LR skulle besluta att SKM:s föreläggande skulle efterkommas av byrån endast på det sättet att den efterfrågade fakturan skulle få företes i oidentifierat skicka med klientens namn borttaget. Till stöd för sin talan uppgav byrån att uppgift om klientens namn var en sådan uppgift som omfattas av den i rättegångsbalken angivna tystnadsplikten för advokater, dvs. att klientens identitet var ett sådant förhållande som anförtrots advokaten i dennes yrkesutövning över vilken han inte fick höras som vittne.

SKM anförde bl.a. att byrån i sin momsdeklaration redovisat exportomsättning och att man måste ha tillgång till bl.a. den aktuella fakturan för att kunna bedöma om exportomsättning förelåg eller inte. SKM anförde vidare att det ålåg byrån att visa att förutsättningarna för att den aktuella tjänsten inte var momspliktig var uppfyllda och att advokatens tystnadsplikt inte kunde omfatta advokatens egen hantering av fakturor eftersom det skulle innebära att byråns intäkter skulle vara undantagna från skattekontroll.

LR anförde i sin dom bl.a. följande: "Uppgifter om såväl klients identitet som den sak klientkontakten rör kan enligt länsrättens mening i ett enskilt fall givetvis utgöra sådana uppgifter om vilka advokat inte får höras som vittne och fakturor som innehåller sådana uppgifter kan således vara undantagna från beslag och därmed också från skattemyndighetens föreläggande. Rättsläget kan emellertid inte rimligen förstås så att varje faktura i advokats verksamhet, oavsett omständigheterna i det enskilda fallet, skall vara undantagen från skattemyndighets föreläggande med hänsyn till advokatsekretessen enbart därför att den innehåller uppgift om klients identitet. En sådan tolkning skulle utgöra ett absolut hinder mot skattekontroll av advokatverksamhet, vilket inte torde ha varit lagstiftarens avsikt. Beviskravet för att undantag från vittnesplikten enligt 36 kap. 5 § rättegångsbalken föreligger och därmed också undantag från beslag och skattemyndighets föreläggande, kan visserligen inte ställas särskilt högt, utan domstolarna måste vara beredda att godta ett skäligen blygsamt mått av bevisning för att inte advokatsekretessen skall bli i

avsevärd utsträckning illusorisk. Någon form av bevisning till stöd för att handlingen innehåller uppgifter om vilka advokaten i det särskilda fallet inte får höras som vittne torde dock krävas för att undantag från föreläggandet skall kunna medges." LR ansåg inte att byrån, på annat sätt än att allmänt hävda det förhållandet att fakturan innehåller uppgift om klients identitet och vad saken rört, presenterat någon bevisning rörande frågan varför den aktuella fakturan inte fick tas i beslag i enlighet med bestämmelsen i 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Med hänsyn härtill och till en del andra omständigheter samt då byrån "inte visat att några särskilda omständigheter föreligger som utgör hinder enligt 36 kap. 5 § rättegångsbalken för advokaten om att vittna om innehållet i den aktuella fakturan" fann LR att fakturan inte kunde anses vara av sådan beskaffenhet att den inte fick tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. LR fann vidare att handlingen inte heller kunde anses ha ett betydande skyddsintresse. Byråns begäran att handlingen skulle undantas från SKM:s föreläggande bifölls därför inte.

Byrån överklagade till KR som avslog överklagandet med åberopande av i princip samma skäl som LR. RR meddelade PT den 3 februari 2000 (RR:s mål nr 3216-1999).

Kommentar:

RSV begärde den 24 juni 1997 (dnr 4938-97/900) i en hemställan till regeringen att reglerna om undantagande ska ändras så att det bl.a. inte ska vara möjligt för en skattskyldig att undgå granskning genom att vända sig till en advokat och låta denne medverka i transaktionen som förmedlare eller som någon annan typ av mellanman.

Område: Kammarrätten

**KR:s i Göteborg dom den 6 mars 2000, målnr 6354-1999
och 6355-1999**

Undantagande av handlingar från revision

Skattemyndigheten begärde, i samband med revision hos en advokatbyrå (bolaget) för kontroll av att deklara- och annan uppgiftsskyldighet enligt lagen om självdeklarationer och kontrolluppgifter och skattebetalningslagen fullgjorts riktigt och fullständigt, att få ta del av kundfakturor avseende viss angiven tid och ett klientregister, också detta avseende viss angiven tid.

Bolaget begärde hos länsrätten att de begärda handlingarna skulle undantas från revisionen. Bolaget uppgav att kundfakturorna innehöll bl.a. namn och adressuppgifter till klienterna, uppgifter om ärendets art, uppgifter om dag för kontakter med klienten, uppgifter om vad kontakterna har rört sig om samt - beträffande vissa av fakturorna - uppgifter som direkt beskrev ett avtalsförhållande mellan två samt vissa kommersiella hemligheter. Som grund för undantagande av handlingarna från revisionen anförde bolaget bl.a. att de begärda handlingarna således innehöll sådana uppgifter som gjorde att de enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken inte fick tas i beslag och att de i vart fall skulle anses ha ett sådant innehåll att ett betydande skyddsintresse gjorde sig gällande, varför särskilda skäl mot att annan fick kännedom om handlingarnas innehåll förelåg.

Länsrätten biföll, med stöd av 3 kap. 13 § första stycket 1 taxeringslagen, bolagets begäran. Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom.

Bolaget gav vid skriftväxlingen i kammarrätten skattemyndigheten möjlighet att ta del av fakturor som maskerats på så sätt att det framgick vilken typ av bolag som var fakturamottagare och i vilket land detta bolag verkade. Skattemyndigheten anförde att de numera inlämnade fakturorna möjliggjorde att myndigheten kunde ta del av ytterligare uppgifter men vidhöll sitt yrkande om att få ta del av fakturorna i original eftersom fakturamottagarens namn och adress var en förutsättning för att en effektiv moms kontroll skulle

kunna genomföras.

Kammarrätten fann, mot bakgrund av vad bolaget upplyst om de aktuella handlingarnas karaktär och de uppgifter som de innehöll samt med beaktande av motiven till de aktuella stadgandena i taxeringslagen, att det kunde antas att handlingarnas innehåll var sådant att de inte fick tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Kammarrätten fann vidare, med hänsyn till det anförda, att handlingarna skulle undantas från revisionen enligt den av länsrätten åberopade bestämmelsen och avslag överklagandet.

Kommentar:

Jämför rättsfallskommentaren den 13 mars 2000 avseende KR-domen den 11 maj 1999, målnr 5891-1998.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 mars 2000.

KR:s i Sundsvall dom den 23 november 1999, målnr 6156-1994

Avdrag för jubileumskostnader och avsättning för skogsvårdande åtgärder samt skattetillägg

Överklagat avgörande

Länsrättens (LR) dom 1994-06-29 i mål nr S 882-90 rörande STORAS taxering 1989.

I redogörelsen medtas endast de frågor RSV anser vara av intresse avseende inkomsttaxering gällande avdrag för jubileumskostnader, avsättning för skogsvårdande åtgärder och skattetillägg.

Avdrag för kostnader i samband 700-års jubiléet

1. LR medgav avdrag i sin helhet för extra bolagsstämma med 32 251 853 kr och anförde bl.a.:

Omständigheterna i målet ger inte anledning anta att kostnaderna kommit att tillgodose någon lyxbetonad

livsföring för aktieägare eller andra stämmodeltagare. Med hänsyn till den mycket omfattande publicitet i radio, TV och press som kommit koncernen till del genom det unika evenemang som bolagsstämman innebar får kostnaderna från kommersiell synpunkt anses motiverade och därvid anses utgöra omkostnader i förvärvskälla och således avdragsgilla.

I överklagande till KR åberopade SKM att fråga var om en specialarrangerad underhållning i samband med extra bolagsstämman och att avdrag därför på denna grund var utesluten.

KR konstaterar att bolaget gjort gällande att jubiléet i kostnadshänseende bör behandlas som en helhet, vilket enligt KR:s uppfattning är principiellt fel och tillägger:

Alla slags utgifter som lagts ned i anledning av ett företags jubileum behöver ju inte ha ett sådant samband i övrigt med verksamheten att utgifterna på grund av tids- och platssambandet kan hänföras till omkostnader i förvärvskällan. Därför bör det först bedömas i vad mån nu ifrågasatta kostnadsavdrag avser åtgärder/aktiviteter som inte är direkt rörelsefrämmande innan en kostnadsmässig skälighetsbedömning görs.

Kammarrätten konstaterar att den extra bolagsstämman har blivit kärnan i jubileumsfirandet och att det för STORA:s del anses ha varit motiverat med ett extraordinärt och påkostat arrangemang för att understryka det unika i jubiléet. KR godtog hela kostnaden som avdragsgill.

RSV:s kommentar:

Båda instanserna gör den bedömningen att kostnaderna inte är rörelsefrämmande och betonar det unika i sammanhanget med den extra bolagsstämman. Man bortser från att kostnader för bolagsstämma normalt är begränsade till själva genomförandet och enklare förtäring. RSV har överklagat domen i denna del.

2. LR medgav avdrag för ekonomiskt symposium om 1 690 131 kr. KR anser att kostnaden inte kan anses utgöra en kostnad för representation, PR eller liknande ändamål och att den därför, till skillnad från vad LR ansett, inte kan vara en avdragsgill jubileumskostnad. KR medger dock ytterligare avdrag för jubileumskostnader med följande motivering:

Vid en samlad bedömning av vad som sålunda och i övrigt förekommit i målet finner kammarrätten således att totalt sett ett förhållandevis stort avdrag för jubileumskostnader bör medges. Ytterligare avdrag för dessa kostnader bör därför trots kammarrättens inställning rörande symposiet medges med skäliga 3 miljoner.

RSV:s kommentar:

I praktiken ger KR avdrag för ytterligare jubileumskostnader med 4 690 131 kr. RSV delar KR:s uppfattning att kostnaden för det ekonomiska symposiet inte är avdragsgill. I övrigt anser RSV att STORA genom LR:s dom är väl tillgodosedd i avdragshänseende för jubiléet. RSV har överklagat domen i denna del.

3. LR medgav avdrag för STORA:s kulturpris om 100 000 kr med följande motivering:

Kulturpriset har uppmärksammats i såväl tidningar som radio och TV. Värdet ur kommersiell synpunkt av denna uppmärksamhet får anses stå i rimlig proportion till kostnaderna sett i relation till vad exempelvis annonsering i tidningar skulle kosta för att ge motsvarande publicitet åt namnet STORA. Vid sådan bedömning föreligger avdragsrätt för kostnaderna för kulturpriset.

Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning att avdrag skall medges. RSV:s kommentar: Priset är inte knutet till någon produkt och eventuellt reklamvärde kan ifrågasättas enligt RSV:s mening.

Domen har överklagats i denna del.

4. LR medgav avdrag för kostnader för jubileumsmiddagar för anställda utomlands om 1 900 000 kr.

KR avslår SKM:s yrkande om återföring av detta avdrag. KR anser att kostnaderna i dotterbolaget för moderbolagets jubileum inte är rörelsefrämmande och anför bl.a. att bidrag från svenska moderbolag till utländska dotterbolag är avdragsgilla om bidragen avser utgifter som skulle varit driftskostnader om de betalats direkt av moderbolaget.

RSV:s kommentar:

RSV anser att det är fråga om dotterföretags kostnader för dotterföretags personalfester, vilka kostnader inte bör vara avdraggilla hos moderföretaget. RSV har överklagat domen i denna del.

Avsättning för skogsvårdande åtgärder

LR biföll SKM:s yrkande att minska avsättningen med 39 629 000 kr. Fråga i målet uppkom, enligt LR, var skiljelinjen går mellan återväxtåtgärder och beståndsvårdande åtgärder. LR fann att frågan inte skattemässigt lagreglerats och att inte heller praxis synes ha haft att ta ställning till frågan. LR anförde följande:

Enligt länsrättens mening bör svaret på frågan sökas i den civilrättsliga lagstiftningen. I 4 § skogsvårdsförordningen anges vad som ska utföras i samband med anläggning av ny skog och i 8 § samma förordning att ny skog ska vårdas genom hjälpplantering, plantröjning och andra åtgärder som behövs för att den ska utvecklas tillfredsställande. Härav får anses följa att plantinventering, hjälp- och omplantering samt markberedning på omplanteringsareal är att hänföra till beståndsvårdande åtgärder.

LR fann att kostnader för beståndsvårdande åtgärder inte är en direkt följd av den skogsavverkning som ägt rum och medför därför inte rätt till avdrag för framtida utgifter. Enligt länsrätten går gränsen för avsättning vid plantering, dvs. att avsättning medges fram till och med plantering.

KR konstaterar att de åtgärder STORA yrkat avdrag för får anses ha varit en direkt följd av avverkningen och medger avdrag för beloppet 23 000 240 kr.

RSV:s kommentar:

KR har inte närmare motiverat varför domstolen anser att de åtgärder som LR rubricerat som beståndsvårdande åtgärder är en direkt följd av avverkningen.

Enligt RSV:s uppfattning, som överensstämmer med LR-domen, är det endast de åtgärder som vidtas i enlighet med skyldigheten enligt den civilrättsliga lagstiftningen att anlägga ny skog dvs. till och med plantering som kan anses vara en direkt följd av avverkningen.

RSV har överklagat domen i denna del.

Skattetillägg;

KR ändrar LR-domen såtillvida att underlaget för skattetillägg nedsättes med 30 591 186 kr. Bl.a. påförs inte skattetillägg vad gäller avdrag för jubileumskostnader med hänsyn till att anledning förelegat för skattemyndigheten att ifrågasätta riktigheten av redovisningen i deklARATIONEN i nu aktuellt hänseende. Enligt KR:s mening kan inte STORA anses ha lämnat oriktig uppgift angående jubiléet som förutsätts för att skattetillägg ska kunna påföras bolaget.

RSV:s kommentar:

RSV godtar KR:s bedömning att inte påföra skattetillägg beträffande jubiléet.

Vad gäller skogsvårdande åtgärder har enligt RSV:s uppfattning underlaget för skattetillägget i KR:s dom på grund av uppenbart grovt förbiseende blivit för lågt beräknat. RSV har överklagat domen i denna del.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

27/00

- [RR:s dom den 21 juni 2000 i mål nr 3649-1997](#)
Avdrag för reaförlust vid avyttring av aktier i golfklubbs-AB.
Inkomst av kapital
 - [RR:s dom den 6 juli 2000, målnr 98-2000](#)
Anskaffningsvärde på aktier
 - [KR:s i Göteborg dom den 30 juni 2000, målnr 7517-7519-1998](#)
Näringsbetingad. Fällan. Innehav av konvertibelt skuldebrev har inte ansetts näringsbetingat och avdrag för reaförlust har begränsats inom den s.k. fällan
 - [SRN:s förhandsbesked den 25 maj 2000](#)
Idrottslig verksamhet. Fråga om ett träningsprogram som utfördes med hjälp av maskiner och redskap var att betrakta som idrottslig verksamhet.
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 29 augusti 2000.

RR:s dom den 21 juni 2000 i mål nr 3649-1997

Avdrag för reaförlust vid avyttring av aktier i golfklubbs-AB

Inkomst av kapital

Reaförlust vid avyttring av aktier i golfklubbs-AB är avdragsgill när det inte framkommit att förlusten skulle vara orsakad av förmåner som aktieägare fått i samband med utnyttjandet av golfanläggningen eller att villkoren för förvärvet och försäljningen av aktierna i övrigt varit sådana att transaktionerna typiskt sett leder till förlust.

Inkomsttaxering 1994.

Regeringsrätten avslog RSV:s överklagande och anförde som skäl för Regeringsrättens avgörande följande.

Målet gäller om förbudet mot avdrag för levnadskostnader i 20 § andra stycket KL hindrar att Barbro P. får avdrag för en förlust som uppkommit vid försäljning av aktier i Troxhammar Golf AB (golfbolaget).

Enligt 20 § andra stycket KL i dess lydelse vid förevarande taxering får inte avdrag göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter. I målet uppkommer till att börja med frågan om denna bestämmelse över huvud taget är tillämplig i fråga om realisationsvinst-beskattningen av aktier. I samband med 1990 års skattereform inordnades realisationsvinst-beskattningen under beskattningen av kapital och samtidigt flyttades bestämmelserna från KL till SIL. I 2 § 1 mom. SIL anges att bestämmelserna i bl. a. 20 § KL skall tillämpas också vid taxeringen till statlig inkomstskatt i den mån inte annat följer av SIL. Frågan är då om det av bestämmelserna om realisationsvinstbeskattningen i SIL kan anses följa att avdragsförbudet i 20 § andra stycket SIL inte skall tillämpas.

Av särskilt intresse i sammanhanget är en bestämmelse i 31 § femte stycket SIL som infördes i samband med 1990 års skattereform och som gäller realisationsvinstbeskattningen av egendom för personligt bruk (personligt lösöre). Enligt bestämmelsen medges inte avdrag för realisations-förlust för egendom som innehafts för personligt bruk. Genom att det i nämnda lagrum särskilt föreskrivs ett avdragsförbud för en viss typ av realisationsförluster som kan hänföras till den skattskyldiges levnadskostnader eller liknande utgifter kan det motsatsvis hävdas att andra realisationsförluster av liknande karaktär skall anses avdragsgilla trots föreskriften i 20 § andra stycket KL. I förarbetena till bestämmelsen anförde Utredningen om reformerad inkomstbeskattning bl.a. (SOU 1989:33, del II, s. 196) att det i viss utsträckning var så att förluster vid försäljning av denna typ av egendom berodde på att innehavaren hade tillgodogjort sig varan genom personlig förbrukning. Förslitningen utgjorde då enligt utredningen en icke avdragsgill personlig levnadskostnad enligt de generella reglerna i 20 § andra stycket KL. Utredningen föreslog att dessa realisationsförluster skulle göras inte avdragsgilla för att komma ifrån besvärliga gränsdragningsproblem i förhållande till personliga levnadskostnader. Föredragande statsrådet anslöt sig till utredningens förslag (prop. 1989/90: 100 s. 476 f.). I propositionen diskuterade föredraganden också ett förslag från en remiss-instans att slopa

avdragsrätten för realisations-förluster på fordringar mellan privatpersoner (a. prop. s. 459). Föredraganden fann dock att sådana realisationsförluster i många fall kunde vara att hänföra till privata levnadskostnader och att dessa naturligtvis inte borde bli avdragsgilla (jfr RÅ 1985 Aa 204).

Av det anförda framgår att avdragsförbudet i 31 § SIL avseende realisationsförluster vid försäljning av personligt lösöre inte är avsett att uttömmande reglera frågan om avdrag vid realisationsvinst-beskattningen för förluster som är hänförliga till personliga levnadskostnader. Det innebär med andra ord att avdragsförbudet i 20 § andra stycket KL i och för sig är tillämpligt även vid realisations-vinstbeskattningen av aktier.

Frågan är då om den aktuella realisationsförlusten vid försäljning av aktier i golfbolaget utgör en inte avdragsgill levnadskostnad. Omständigheterna i målet är i huvudsak följande. Barbro P. och fyra medlemmar i hennes familj förvärvade den 8 maj 1991 i samband med en nyemission var sin post om 50 aktier i golfbolaget för 29.700 kr. Barbro P. fick familjemedlemmarnas aktier i gåva den 24 november 1993 och sålde samtliga aktier den 25 november samma år för 12.500 kr. I inbjudan till nyemissionen år 1991 anføres bl.a. följande. Golfbolaget har ett aktiekapital om 250.000 kr fördelat på 2.500 aktier som ägs av en privatperson. Bolagets verksamhet har pågått i två år och bestått av projektering av golfanläggning, golfbaneverksamhet samt administration för Toxhammar Golfklubb. Nyemissionen görs för att skapa förutsättningar att bygga en 27 håls golfbaneanläggning med klubbhus. Nyemissionen skall öka bolagets egna kapital med 46 miljoner kr och genomförs i form av en riktad emission av 77 500 aktier till medlemmarna i golfklubben. Erbjudandet innebär att varje seniormedlem och juniormedlem som så önskar förvärvar 50 aktier för 594 kr per styck eller sammanlagt 29.700 kr. Endast medlemmar i golfklubben har rätt att inneha aktier i golfbolaget. Den som inte längre uppfyller medlemskraven skall avyttra aktierna. För juniorer föreligger inte krav på aktieinnehav. När en medlems juniorstatus upphör och han beviljas seniormedlem-skap skall han inom en månad utge ett räntefritt lån om 29.700 kr till golfklubben för att erhålla seniorspelrätt.

Av handlingarna i målet framgår inte uttryckligen om golfklubbens seniormedlemmar måste köpa en aktiepost i bolaget för 29.700 kr eller ge golfklubben ett räntefritt lån på samma belopp för att få rätt att spela på golfbanan och i övrigt utnyttja golfanläggningen. Enligt Regeringsrättens mening får det ändå antas att så är fallet. Av inbjudan att teckna aktier i golfbolaget framgår bl.a. de beräknade årsavgifterna för olika kategorier medlemmar. Någon skillnad görs därvid inte mellan medlemmar som har tecknat aktier i bolaget eller lämnat räntefritt lån till golfklubben och andra medlemmar. Vidar anges uttryckligen beträffande juniorer att det för dessa inte föreligger något krav på aktieinnehav.

Barbro P:s förvärv av aktier i golfbolaget får således anses ha varit förenat med vissa förmåner på det privata planet och det mesta talar för att förvärvet betingats mer av intresse av att få spela golf än av intresse att göra en fördelaktig ekonomisk placering. Dessa omständigheter är emellertid enligt Regeringsrättens mening inte tillräckliga för att den ifrågavarande förlusten skall betraktas som en inte avragsgill levnadskostnad. Detta skulle däremot kunna bli aktuellt om förlusten uppkommit på grund av de förmåner som Barbro P. och övriga aktieägare fått i samband med utnyttjandet av golfanläggningen eller om villkoren för förvärvet och försäljningen av aktierna i övrigt varit sådana att transaktionerna typiskt sett leder till förlust. I förevarande fall har inte framkommit att det föreligger omständigheter av nu angivet slag. Med hänsyn härtill bör förlusten inte anses utgöra en personlig levnadskostnad. Barbro P. är därför berättigad till det yrkade avdraget.

Område: Regeringsrätten

RR:s dom den 6 juli 2000, målnr 98-2000

Anskaffningsvärde på aktier

Inkomstskatt

Anskaffningsvärde på aktier vilka förvärvats via ett konvertibelt skuldebrev. Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 2/00 s. 15-16.

Efter överklagande av RSV förklarade Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, att de ifrågavarande aktiernas anskaffningsvärde utgörs av marknadsvärdet på det konvertibla skuldebrevet vid den tidpunkt då detta första gången överläts inom koncernen.

Regeringsrätten anförde följande skäl för sitt avgörande.

Frågan i målet är vilken anskaffningskostnad B-koncernen haft för de aktier i A som sökandebolaget avyttrat under år 1998. Eftersom dessa aktier ursprungligen förvärvades av koncernens moderbolag – B – gäller målet närmare bestämt hur B:s anskaffningskostnad för aktierna skall beräknas.

Av ansökningen om förhandsbesked framgår att B:s förvärv av aktierna i A skett i två steg. Det första steget togs under 1991, då B var ett helägt dotterbolag till A, genom B:s förvärv av ett konvertibelt skuldebrev från A för 2000 kr (beloppen figurerade). Skuldebrevet kunde enligt konverteringsvillkoren bytas ut mot 22 aktier i A. I anslutning till att aktierna i B senare under 1991 delats ut till aktieägarna i A utnyttjade B sin konverteringsrätt. Genom detta andra steg blev B ägare till 22 aktier i A. Aktiernas marknadsvärde vid konverteringstillfället uppgick till omkring 8 700 kr. Någon närmare uppgift om vilket marknadsvärde motsvarande antal aktier hade vid tidpunkten för B:s förvärv av det konvertibla skuldebrevet finns inte i målet.

Av 24 § 2 mom. sjätte stycket SIL framgår att utnyttjande av ett konvertibelt skuldebrev eller liknande finansiellt instrument för förvärv av aktier eller annan

egendom inte skall anses som en avyttring av det utnyttjade instrumentet. I nämnda stycke anges vidare att anskaffningsvärdet för den förvärvade egendomen är summan av anskaffningsvärdet för instrumentet och annat vederlag.

Av de nu återgivna bestämmelserna följer att det är anskaffningsvärdet för det av B förvärvade skuldebrevet och inte värdet på de sedermera förvärvade aktierna som skall läggas till grund för beräkningen av anskaffningskostnaden för de avyttrade aktierna i A. Den fråga som därvid måste besvaras är om anskaffningskostnaden skall anses motsvara vad B erlagt för skuldebrevet eller om hänsyn tas till skuldebrevets verkliga värde vid förvärvstillfället. Regeringsrätten gör i denna del följande bedömning.

Den ökning av ett aktiebolags egna kapital som föranleds av en nyemission utgör inte skattepliktig inkomst för det emitterande bolaget. Denna frihet från beskattning hänger givetvis samman med att kapitalökningen åstadkoms genom tillskott från aktieägarna och inte genom vinster i bolagets verksamhet. Om exempelvis A i stället för att utfärda det konvertibla skuldebrevet emitterat motsvarande antal nya aktier till marknadspris – dvs. till ett pris som inte påverkade värdet på äldre aktier – hade vad som erlagts för de nya aktierna inte föranlett någon inkomstskatt.

En avyttring från B:s sida av det från A förvärvade konvertibla skuldebrevet hade på koncernnivå lett till i princip samma resultat som en av A till marknadspris genomförd nyemission. Ökningen av aktiekapitalet (antalet aktier) hade varit densamma liksom den av emissionen/skuldebrevsavyttringen föranledda ökningen av koncernens likvida tillgångar. Tilläggas kan att samma ekonomiska effekt uppstått även i det fallet att B från A förvärvat det konvertibla skuldebrevet för marknadspris och därefter avyttrat det externt.

Regeringsrätten – som inte ingår på en bedömning av de genomförda transaktionernas konsekvenser i civilrättsligt hänseende – finner mot bakgrund av det anförda att den ökning av B:s egna kapital som beror på att bolaget förvärvat det konvertibla skuldebrevet för ett pris understigande marknadsvärdet är av samma karaktär som en kapitalökning som hänför sig till en nyemission. Denna kapitalökning bör därför inte träffas av

beskattning. Härav följer i sin tur att B:s skattemässiga anskaffningsvärde för skuldebrevet bör motsvara dess av konverteringsrätten bestämda marknadsvärde vid förvärvstidpunkten.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 29 augusti 2000.

KR:s i Göteborg dom den 30 juni 2000, målnr 7517-7519-1998

Näringsbetingad. Fällan.

Innehav av konvertibelt skuldebrev har inte ansetts näringsbetingat och avdrag för reaförlust har begränsats inom den s.k. fällan.

Inkomsttaxering 1994, 1995 och 1996

En fysisk person förvärvade ett konvertibelt skuldebrev av det utgivande företaget (företaget). Förvärvet var i princip en förutsättning för fortsatt samarbete med företaget och den fysiska personens eget aktiebolag (bolaget) hade betydande avsättning för sina konsulttjänster hos företaget.

Den fysiska personen överlät senare konvertibelns till sitt bolag. Detta skedde drygt ett halvår före det att företaget försattes i konkurs.

Bolaget sålde konvertibelns med förlust. Frågan i målet var om innehavet av konvertibelns var näringsbetingat för bolaget och förlusten därför fullt avdragsgill eller om den s.k. fällan (2 § 14 mom. SIL) var tillämplig.

Skattemyndigheten vägrade avdraget och bolaget överklagade till länsrätten som avsåg överklagandet. Bolaget överklagade till kammarrätten.

KAMMARRÄTTEN

Avdragsrätten för förluster på grund av avyttring av aktier m.m. regleras i 2 § 14 mom. SIL. Enligt första stycket medges juridiska personer avdrag för förlust vid

avyttring av tillgång som avses i 27 § 1 mom. endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Uppkommer underskott behandlas det vid taxeringen för det närmast följande beskattningsåret som förlust vid avyttring av sådan tillgång. I andra stycket görs undantag - såvitt här är i fråga - från begränsningsregeln för tillgångar beträffande vilka innehavet betingats av verksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära.

I likhet med länsrätten anser kammarrätten att det är förhållandena vid bolagets förvärv av konvertibel från (den fysiska personen) som skall ligga till grund för bedömningen av om bolagets förvärv varit näringsbetingat. Härvidlag delar kammarrätten - även med beaktande av vad som nu anförts - länsrättens bedömning att bolaget inte gjort sannolikt att så varit fallet. På grund härav, och då bolaget inte redovisat någon vinst vid avyttring av liknande tillgång, kan bolaget enligt 2 § 14 mom. SIL inte medges yrkat avdrag vid inkomsttaxeringen 1994. Då bolaget inte heller vid inkomsttaxeringarna 1995 eller 1996 redovisat någon vinst vid avyttring av liknande tillgång är skattemyndighetens beslut korrekt även beträffande dessa år. Således skall överklagandena avslås.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 29 augusti 2000.

SRN:s förhandsbesked den 25 maj 2000

Idrottslig verksamhet

Fråga om ett träningsprogram som utfördes med hjälp av maskiner och redskap var att betrakta som idrottslig verksamhet.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande: Sökanden bedrev verksamhet i vilken ett särskilt träningsprogram, X, utfördes i och med hjälp av maskiner.

SRN gjorde följande bedömning.

"X är, såsom aktiviteten förevisas på ingiven videoupptagning och av vad som i övrigt framgår av handlingarna, enligt nämndens mening att hänföra till en sorts gymnastik (styrketräning). Fråga är således om utövande av en idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97: 10 s. 41 och s. 54) Mervärdesskatt skall därför tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 9/00

- RR:s dom den 28 februari 2000, målnr 6884--6885-1994.
Anteciperad utdelning beskattades hos mottagaren det beskattningsår då anteciperad skatt i räkenskaperna och inte det påföljande år då bolagsstämman beslutade om utdelningen. Skattskyldigheten enligt 7 § 8 mom. 7 st. SIL bedömdes efter förhållandena under det räkenskapsår som anteciperad skatt skedde
 - KR:s i Göteborg dom den 9 november 1999, mål nr 4307-1998--4309-1998. Fråga om vilka beviskrav som Europakonventionen uppställer för påförande av skattetillägg i samband med skönsmässig avvikelse från deklaration
 - KR:s i Göteborg dom den 28 januari 2000, målnr 1517-1999 och 5032-1999. Fråga om stiftelses skattskyldighet
 - SRN:s förhandsbesked den 24 februari 2000. Fråga om uttagsbeskattning och tillämpning av skatteflyktlagen
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 mars 2000.

RR:s dom den 28 februari 2000, målnr 6884--6885-1994
Anteciperad utdelning beskattades hos mottagaren det beskattningsår då anteciperad skatt i räkenskaperna och inte det påföljande år då bolagsstämman beslutade om utdelningen. Skattskyldigheten enligt 7 § 8 mom. 7 st. SIL bedömdes efter förhållandena under det räkenskapsår som anteciperad skatt skedde.

Inkomsttaxeringarna 1987 och 1988

Målet gällde om ett aktiebolag (A) skulle beskattas för utdelning vid 1987 eller 1988 års taxering. Vid 1987 års taxering redovisade bolaget som inkomst anteciperad utdelning på ca 350 milj kronor. Bolagsstämman i utdelande bolag (dotterbolag B) beslutade om utdelningen under kalenderåret 1987.

Länsrätten beskattade A för utdelningen vid 1987 års taxering. Åtgärden att antecipera utdelningen räkenskapsåret 1986 ansågs stå i överensstämmelse med god redovisningssed. Därför skulle prövningen av

skattskyldigheten ske vid 1987 års taxering.

Kammarrätten ändrade inte länsrättens dom men beskattade på delvis annan grund. Kammarrätten ansåg att det inte var fråga om anteciperad utan verkställd utdelning under räkenskapsåret 1986. I räkenskaperna för 1986 i det utdelande bolaget B hade B:s fordran på moderbolaget A minskat med utdelningsbeloppet. Motsvarande korrigerings av A:s skuld till B hade skett i A:s räkenskaper.

I överklagandet till RR kom A in med ny årsredovisning för 1986 och 1987. I dessa redovisades ingen anteciperad utdelning 1986.

I fråga om de nya årsredovisningarna anförde RR följande;

Enligt 37 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får i mål, vari prövningstillstånd krävs, omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Regeringsrätten, beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att dess syfte är att säkerställa Regeringsrättens funktion som prejudikatinstans (prop. 1971:30 s. 595). Föremål för Regeringsrättens prövning skall alltså regelmässigt vara vad som prövats av underliggande domstolsinstanser. I förevarande fall har bolagets nya bokslut tillkommit mer än tio år efter utgången av nu aktuella beskattningsår, vilket medför att det inte är möjligt att i ordinär eller extraordinär ordning beakta de följdändringar som de ändrade boksluten skulle kunna medföra med avseende på senare års taxeringar. De har uppenbarligen också upprättats för att påverka utgången i förevarande mål. Vid angivna förhållanden föreligger inte särskilda skäl att beakta de nya årsredovisningarna. De ursprungliga årsredovisningarna skall därför ligga till grund för Regeringsrättens bedömning.

I fråga om rätt beskattningsår - 1986 eller 1987 - anförde RR följande;

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot särskilda bestämmelser i KL. Enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till

paragrafen skall en inkomst anses ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. Vidare skall i princip den i räkenskaperna gjorda periodiseringen, om den är förenligt med god redovisningssed, läggas till grund för beskattningen.

Som regel kan utdelning inte anses verkställd eller uppburin förrän bolagsstämman fattat beslut därom. De bokföringsåtgärder som dessförinnan vidtagits i A och B föranleder inte att utdelningen kan anses verkställd vid 1986 års utgång. Frågan är då om det funnits förutsättningar att i A:s redovisning för år 1986 antecipera den utdelning som B:s bolagsstämma beslutade om i maj 1987. Såvitt framkommit har de i förarbetena till ABL angivna förutsättningarna för att antecipera utdelningen förelegat. Åtgärden kan därför inte anses stå i strid mot den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen. Den kan inte heller anses strida mot god redovisningssed. Regeringsrätten finner att den bokföringsmässiga anteciperingen bör godtas även skattemässigt. Utdelningen från B till A för räkenskapsåret 1986 skall därför hänföras till år 1986.

I frågan om vilket års förhållanden som skall ligga till grund för bedömningen av om utdelningen är skattefri eller inte anförde RR följande;

Förutsättningarna för att svenska aktiebolag skall vara befriade från skatt på utdelning från andra svenska aktiebolag anges i 7 § 8 mom. SIL. Av bestämmelsen följer bl.a. att utdelning på rörelsebetingade aktier från ett förvaltningsföretag till rörelsedrivande bolag i princip är fri från skatt, om inte förvaltningsföretaget innehar s.k. förbjudna aktier.

Frågan huruvida skattskyldighet för en inkomst föreligger eller om avdrag får göras för en utgift skall i princip, om inte annat föreskrivs, bedömas utifrån de förhållanden som råder under beskattningsåret. Bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL kan inte anses reglera vilken tidpunkt som skall vara avgörande

för bedömning av frågan om skattefrihet för utdelning och föranleder därför inte avsteg från den ovan angivna principen. Regeringsrätten finner att frågan om utdelningen från B till A är skattefri skall bedömas med utgångspunkt i förhållandena år 1986.

RR ändrade inte KR:s dom i fråga om inkomsttaxeringen. Två regeringsråd var skiljaktiga. Ett regeringsråd var skiljaktigt beträffande motiveringen och anförde följande;

I likhet med majoriteten anser jag att den utdelning från B som A uppburit skall hänföras till beskattningsåret 1986.

Enligt min uppfattning är det inte fråga om en anteciperad utdelning i den meningen att moderbolaget (A) gjort ett ensidigt antagande om tillkommande utdelning i dotterbolaget (B). Utdelningen har hos B rönt en behandling som är av väsentlig betydelse för bestämmande av dess karaktär. Därvidlag är följande att märka. Av B:s förvaltningsberättelse för år 1986 framgår att en "förskottsutdelning" anses skola ha skett. Bolagsstämmans kommande beslut har därvid antagits komma att få formen av ett godkännande i efterhand. Vidare har B i sin redovisning för år 1986 reducerat det egna kapitalet med den ifrågavarande utdelningen, varefter den härigenom uppkomna skulden avräknats mot en fordran på A. Utdelningen har således redan på detta stadium tagit i anspråk för att reglera A:s skuld till B och på så sätt kommit A till godo.

Med hänsyn till uttalandena i förvaltningsberättelsen och de i årsredovisningen vidtagna åtgärderna har utdelningen (lovligt eller olovligt) kommit att verkställas genom B:s bokslut per den 31 december 1986, visserligen under förutsättning av bolagsstämmans godkännande. Sedan sådant godkännande lämnats, vilket för övrigt skedde den 31 maj 1987, skall A med andra ord anses ha uppburit utdelningen den 31 december 1986.

Överröstad i denna fråga godtar jag i övrigt majoritetens mening.

Det andra skiljaktiga regeringsrådet anförde följande:

Jag delar majoritetens uppfattning att någon utdelning från B till A inte kan anses ha verkställts eller uppburits före 1986 års utgång. När det gäller de skatterättsliga konsekvenserna av att A i sin redovisning för år 1986 anteciperat nämnda utdelning gör jag följande bedömning.

I 7 § 8 mom. SIL anges preciserade förutsättningar för när svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar frikallas från skattskyldighet för utdelning. Med utdelning förstås enligt lagrummet sådan utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk ekonomisk förening som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget. Av intresse i förvarande mål är främst bestämmelserna i sjätte och sjunde styckena. Av dessa följer att andra företag än förvaltningsföretag m.fl. är frikallade från skattskyldighet på utdelning från vissa dotterföretag, dock inte om dotterföretaget är förvaltningsföretag och äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna ägts direkt av moderföretaget (s.k. förbjudna aktier).

En avgörande fråga i målet är om förutsättningarna för skattefrihet enligt 7 § 8 mom. SIL skall bedömnas med utgångspunkt från de förhållanden som rådde det år då A i sina räkenskaper anteciperade utdelningen från B, dvs. år 1986, eller om bedömningen skall göras med utgångspunkt från förhållandena det år då beslut om utdelningen fattades på bolagsstämman i B, dvs. år 1987.

A har i denna fråga åberopat ett utlåtande av professor Per Thorell, i vilket bl.a. anförs följande. 7 § 8 mom. SIL ger ingen vägledning för periodisering av utdelningar utan bör tolkas som en renodlad omfångsregel. Hur företaget redovisat sina utdelningar saknar då i princip betydelse för frågan om skattefrihet. För en sådan tolkning talar bl.a. att företagen annars alltför lätt kan manipulera villkoren för skattefrihet i bestämmelsen. Att knyta skattefriheten till

tidpunkten för utdelningens normala utbetalning har vidare den fördelen att man skapar likformighet vid beskattning av utdelningar. Det är enligt Thorells mening inte rimligt att företagen till någon del tillåts disponera över frågan om skatteplikt för utdelningar. Om en utdelning anteciperas skall detta därför inte påverka tillämpningen av 7 § 8 mom. SIL. Frågan om skatteplikt (omfångsfrågan) avgörs sålunda vid tidpunkten för bolagsstämmans beslut om utdelning och görs oberoende av när posten redovisas i räkenskaperna. Denna tolkning påverkar inte frågan om rätt beskattningsår, dvs. vilket år som utdelningen skall redovisas i räkenskaperna. I denna fråga har bolaget att följa de regler som gäller på redovisningsområdet. När det gäller det aktuella målet anser Thorell att man vid bedömningen av om utdelningen från B till A är skattefri eller ej skall bortse från hur A periodiserat utdelningsinkomsten i redovisningen och att frågan om skattefrihet skall avgöras utifrån förhållandena det år rätten att erhålla utdelning uppstod, dvs. år 1987.

Samma uppfattning som i Thorells utlåtande uttrycks i en artikel i Skattenytt 1993 s. 644-646 av professor Göran Grosskopf i anslutning till en diskussion av regeringsrättens avgörande i målet RÅ 1992 not 624. I artikeln anförs bl.a. följande. Beskattningsfrågan har två dimensioner. Den ena avser frågan om rätt beskattningsår, medan den andra frågan avser skattskyldigheten för utdelningen. Båda dessa frågor måste behandlas var för sig och har egentligen inte något direkt samband. Ur periodiseringssynpunkt bör en anteciperad utdelning kunna hänföras till det beskattningsår då fordran enligt god redovisningssed upptas i moderbolagets räkenskaper. Eftersom anteciperingen inte har några civilrättsliga rättsverkningar förefaller det naturligt att för bedömningen av skattskyldigheten för vinstutdelningen alltjämt hålla på kravet att det är tidpunkten för utdelningsbeslutet som är avgörande. Skattskyldigheten för utdelningen avgörs sålunda vid tidpunkten för bolagsstämmans beslut, medan beskattningsår avgörs efter den tidpunkt då fordran upptas i moderbolagets räkenskaper. Moderbolagets val i anteciperingsfrågan bör inte få påverka skattskyldigheten för utdelningen. En skattemässig

neutralitet uppnås om frågan om skattskyldigheten alltid och oberoende av periodisering bedöms efter tidpunkten för ordinarie bolagsstämma i dotterbolaget.

Jag delar den principiella syn som uttryckts av Thorell och Grosskopf. Enligt min mening kan sålunda en prövning av det slag som förutsätts i 7 § 8 mom. SIL inte tillåtas påverkas av hur de berörda bolagen redovisat utdelningen i sin bokföring. En regel som på detta sätt innehåller specificerade villkor för skattefrihet får antas utgå från att bedömningen av en inkomsts karaktär av skattepliktig eller ej skall ske med utgångspunkt från förhållandena vid en viss given tidpunkt över vilken de skattskyldiga inte råder på annat sätt än att de kan försöka anpassa sig efter lagstiftningen. Ett annat synsätt medför att inkomster som uppburits under identiska förhållanden kan komma att beskattas olika, beroende på om de periodiserats eller inte. Detta skulle enligt min mening strida mot skattelagstiftningens grunder och öppnar dessutom för oönskade förfaranden i syfte att kringgå regler om skattskyldighet.

Bedömningen av utdelningens karaktär av skattepliktig eller ej bör sålunda göras med utgångspunkt från de förhållanden som rådde vid en viss av lagstiftaren åsyftad tidpunkt som inte påverkas av vilket år utdelningen redovisas. Då någon utdelning i egentlig mening - eller fordran på utdelning - inte kan uppkomma förrän beslut om utdelning fattas på bolagsstämma i det utdelande bolaget måste lagrummet antas avse förhållandena detta år.

En annan och senare fråga gäller när utdelningen bör - eller kan - tas upp i räkenskaperna. Av utredningen i målet framgår att anteciperad utdelning under vissa förutsättningar godtas inom bolagsrätten. Att ta upp anteciperad utdelning i räkenskaperna synes inte heller kunna anses stå i stid med god redovisningssed. Det saknas anledning att göra någon annan bedömning från skatterättslig synpunkt. Den omständigheten att en anteciperad utdelningsinkomst accepteras skatterättsligt bör dock inte ha andra skattekonsekvenser än att beskattningen förskjuts emellan olika beskattningsår. Den periodisering av

inkomster och utgifter som sedan länge godtagits inom skatterätten synes inte ha vidare innebörd än att ge möjligheter till resultatutjämnning mellan olika år när det gäller i och för sig skattepliktiga inkomster och avdragsgilla utgifter. En anteciperingsinkomst bör sålunda inte kunna medföra att en annars skattefri utdelning blir skattepliktig eller omvänt.

Sammanfattningsvis finner jag att till grund för bedömningen av om utdelningen är skattepliktig för A eller ej bör läggas de förhållanden som rådde det år då bolagsstämman i B fattade beslut om utdelningen. A:s åtgärd att i sin redovisning antecipera utdelningen redan året före bolagsstämman medför visserligen att utdelningen också vid beskattningen skall hänföras till detta tidigare beskattningsår. Den av bolaget vidtagna periodiseringsåtgärden saknar dock betydelse för bedömningen av utdelningens kraktär av skattepliktig eller ej.

Överröstad i denna fråga saknar jag anledning att ta ställning till de olika skattefrågor som uppkommer vid en bedömning med utgångspunkt från förhållandena år 1987.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 mars 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 9 november 1999, mål nr 4307-1998--4309-1998

**Fråga om vilka beviskrav som Europakonventionen
uppställer för påförande av skattetillägg i samband med
skönsmässig avvikelser från deklARATION**

Inkomsttaxering och skattetillägg 1994-1996

F taxerades för taxeringsåren 1994-1996 på grundval av inkomna deklARATIONER. Genom beslut om eftertaxering höjde SKM på skönsmässig grund F:s inkomst av tjänst avseende 1994 års taxering med 83 282 kr. Samtidigt

höjdes på skönsmässig grund i form av ordinära omprövningsbeslut F:s inkomst av tjänst avseende taxeringsåren 1995 och 1996 med 151 168 kr respektive 117 032 kr. F påfördes därvid också skattetillägg med 40 procent av inkomstskatten på respektive höjningsbelopp.

F åtalades också för skattebedrägeri. I tingsrätten medgav F att han underlåtit att redovisa en inkomst om 1 000 kr vid 1994 års taxering och en inkomst om 16 000 kr vid 1995 års taxering. Tingsrätten friade emellertid F eftersom åklagaren inte med tillräcklig grad av bevisning lyckats styrka att F haft oredovisade inkomster i vidare mån än han själv medgivit, vilka inte var tillräckliga för en fällande dom.

F yrkade i LR att SKM:s beslut skulle undanröjas. LR lämnade F:s talan utan bifall. F fullföljde härefter sin talan till KR som biföll F:s talan rörande inkomsttaxeringen endast på det sättet att skönstaxeringen avseende 1995 års taxering sänktes från 151 168 kr till 100 000 kr. KR undanröjde emellertid det F påförda skattetillägget hänförligt till 1996 års taxering och satte i övrigt ner underlaget för skattetillägg avseende 1994 års taxering till 1 000 kr och avseende 1995 års taxering till 16 000 kr.

KR motivering för ställningstagandet i inkomsttaxeringshänseende inleds med ett konstaterande att SKM har bevisbördan för att grund för skönsmässig avvikelse från deklARATION föreligger. Härefter slår KR fast att bevisgraden "sannolikt" gäller vid den ordinarie taxeringen och att bevisgraden vid skönsmässig eftertaxering bör sättas något högre.

KR:s motivering i skattetilläggsdelen inleds med ett konstaterande av att F:s deklARATIONER underkänts genom skönstaxeringar och att det som en följd härav "i och för sig", i enlighet med reglerna i 5 kap. 2 § TL, förelåg förutsättningar för att påföra F skattetillägg. Härefter konstaterar KR att de svenska skattetilläggen bör anses utgöra ett straff i Europakonventionens mening varefter motiveringen avslutas med följande.

"Med det ovan anförda som utgångspunkt bör enligt kammarrättens mening beviskravet för påförande av skattetillägg vid skönsmässig eftertaxering och skönstaxering ställas högre än för taxeringshöjningarna i sig. Kammarrätten finner vid en sammantagen

bedömning att det inte med tillräcklig styrka kan anses att det högre beviskrav som skäligen bör ställas för att påföra skattetillägg är uppfyllt. Skattetillägg skall därför inte påföras på ett underlag överstigande vad `F` har medgivit i tingsrätten som oredovisad inkomst."

Kommentar:

RSV har inte överklagat KR:s dom. Skälet till detta är att domen kom RSV tillhanda först efter utgången av överklagandetiden.

Beträffande den av KR intagna ståndpunkten rörande beviskraven för påförande av skattetillägg i aktuell situation, i vilken del domskälen synes något oklara, kan anföras följande.

Om svenska skattetillägg skall anses utgöra straff i Europakonventionens mening, så innebär inte det att svenska straffrättsliga beviskrav blir tillämpliga vid påförande av skattetillägg. I Sverige anser vi ju att skattetillägg är en administrativ avgift. Det finns därför inte grund för att, med automatik, tillämpa de beviskrav som uppställs för fällande dom i ett brottmål enligt "intern svensk rätt" vid påförande av skattetillägg. Under förutsättning att skattetillägg anses utgöra ett straff i Europakonventionens mening måste vi emellertid tillämpa de beviskrav som Europakonventionen må uppställa för utdömning av straff. Det kan emellertid diskuteras om Europakonventionen uppställer några sådana krav. En hel del talar dock för att envars rätt enligt konventionen till en "fair trial" också innefattar ett krav på att bevisningen skall ha en viss styrka för att det skall vara möjligt att besluta om ett straff. Var "bevisribban" i så fall ligger och om den ligger på samma nivå i olika situationer torde dock knappast kunna utläsas av Europadomstolens praxis.

I övrigt kan noteras att KR inte fäst något avseende vid det faktum att F friats i tingsrätten. Detta är i linje med hur hovrätterna ser på "ne bis in idem-problematiken". Svea Hovrätt har således i en dom 1999-09-28, mål nr B 2140-98, och i en dom 1999-09-30, mål nr B 2835/98, kommit fram till att den omständigheten att den tilltalade påförts skattetillägg inte utgjorde något hinder mot att döma honom för skattebrott. Till samma resultat har Göta Hovrätt kommit i en dom 1999-12-20, mål nr B 383/99.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 mars 2000.*

**KR:s i Göteborg dom den 28 januari 2000, målnr 1517-
1999 och 5032-1999**

Fråga om stiftelses skattskyldighet

Inkomst- och förmögenhetstaxeringen 1997 och 1998

Överklagande av den skattskyldige

Skattemyndigheten beslutade efter omprövning att påföra stiftelsen inkomst av kapital och förmögenhet med vissa belopp. Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande. Kulturella verksamheter såsom teater är inte ett kvalificerat allmännyttigt ändamål. För att en stiftelse skall bli begränsat skattskyldig på grund av ändamålet vård och uppfostran av barn krävs att verksamheten riktar sig till barn och går ut på vård eller uppfostran. Den verksamhet som stiftelsen bedriver kan därför inte anses fylla ett kvalificerat allmännyttigt ändamål varför beskattning skall ske för inkomst av kapital och inkomst av förmögenhet.

Stiftelsen överklagade skattemyndighetens beslut och anförde bl.a. följande. Stiftelsen är unik bland landets teaterstiftelser eftersom de är ensamma om att uteslutande vända sig till barn och ungdomar med kulturverksamhet. Av stiftelsens stadgar framgår att stiftelsen är allmännyttig och har till ändamål att bedriva konstnärlig teaterverksamhet för barn och ungdom. Föreställningarna äger rum på skolor och daghem. Stiftelsen har inte något vinstsyfte.

Länsrätten avslog överklagandet och anförde.

Av 6 § 1 mom. första stycket b) SIL framgår att stiftelser är skyldiga att betala skatt för all inkomst som de förvärvat och av 3 § 1 mom. första stycket samma lag framgår att till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Av 6 § 1 mom. första stycket b) och sista styckena SFL följer att stiftelser är skattskyldiga för förmögenhet om de är skyldiga att

betala skatt för inkomst och att skattskyldiga som räknas upp i 7 § 6 mom. SIL är frikallade från skattskyldighet för förmögenhet. Av 7 § 6 mom. första och tredje styckena SIL framgår att stiftelser som har till huvudsakliga ändamål att, utan begränsning till viss familj, vissa familjer eller bestämda personer, främja vård och uppfostran av barn, frikallas från skattskyldighet (för inkomst av näringsverksamhet som inte hänför sig till innehav av fastighet eller till rörelse).

Av utredningen i målet framgår att skattemyndigheten delar stiftelsens uppfattning att stiftelsen inte har v instsyfte. Skattemyndigheten har i enlighet härmed beslutat att inte beskatta stiftelsen för inkomst av näringsverksamhet. Fråga i målet gäller om stiftelsen är undantagen från skattskyldighet för inkomst av kapital och inkomst av förmögenhet med hänsyn till verksamhetens ändamål. I fråga om stiftelsens skattskyldighet för inkomst av förmögenhet är stiftelsen obegränsat skattskyldig om den inte har sådant kvalificerat ändamål som anges i 7 § 6 mom. första stycket SIL. Av stiftelsens stadgar framgår att stiftelsens ändamål är att av stiftaren genom dess kulturnämnd lämnade mål, riktlinjer och ekonomiska ramar bedriva teaterverksamhet riktad till barn och ungdom. Av praxis (se RÅ 1992 ref 77) framgår att en stiftelse med ändamål att främja en stark och sund utveckling av barn och ungdomsidrotten i Skaraborgs län, främst genom stipendier och utveckling av ungdomsledare har ansetts ha sådant ändamål att det uppfyller kraven för begränsad skattskyldighet enligt SIL. Regeringsrätten noterade även att stiftelsens ändamål fullföljts. I förevarande mål anser länsrätten inte att stiftelsens ändamål och på vilket sätt det fullföljts är sådant att det kan hänföras till främjande av vård och uppfostran av barn. I enlighet härmed kan inte sådant kvalificerat allmännyttigt ändamål anses föreligga som föranleder skattefrihet från inkomst av förmögenhet. I fråga om skattskyldighet för inkomst av kapital framgår av stiftelsens resultaträkning att intäkterna uppgick till 100 886 kr. Då stiftelsen inte beskattas för inkomst av näringsverksamhet skall dessa utgöra intäkt av kapital.

Stiftelsen överklagade länsrättens domar till Kammarrätten i Göteborg som avslog överklagandena och anförde att vad stiftelsen anfört i målet inte föranleder annan bedömning än den länsrätten gjort.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 mars 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 24 februari 2000

Fråga om uttagsbeskattning och tillämpning av skatteflyktslagen

Inkomsttaxering 2000 - 2002

Sökandebolaget, som ägs av A, bedriver tillverkning och försäljning av möbler. Avsikten är att tillverkningen skall avskiljas och föras över till ett nytt bolag, NYA AB, ägt av A.

De fastigheter samt de maskiner och inventarier som används vid tillverkningen kommer dock alltså att ägas av sökandebolaget men skall hyras ut till tillverkningsbolaget mot marknadsmässig ersättning. Den till tillverkningsbolaget upplåtta tillverkningsrätten får antas ha ett betydande värde.

Ansökningen innehåller två alternativa förfaranden för denna bolagisering av produktionen. Enligt alternativ 1 överförs tillverkningen direkt till NYA AB. Enligt alternativ 2 överförs tillverkningen först till ett av sökandebolaget ägt bolag till vilket koncernbidrag kan lämnas med avdragsrätt det året. Året efter överlåter sökandebolaget aktierna i tillverkningsbolaget till NYA AB.

Prövningen i ärendet gäller om förhållandena är sådana att någon uttagsbeskattning inte skall ske vid de överlåtelser till NYA AB som avses med de båda alternativen.

Det villkor som satts i fråga är om överlåtelserna kan anses omfatta en verksamhetsgren. Enligt 20 § UPL krävs nämligen när koncernbidragsrätt saknas mellan överlåtare och förvärvare att överlåtelserna omfattar vad som enligt definitionen i 12 § kan betecknas som en verksamhetsgren.

SRN lämnade följande förhandsbesked;
Det i 20 § lagen (1998:1600) om beskattningen vid

överlåtelse till underpris, UPL, stadgade villkoret för att underlåta uttagsbeskattning är uppfyllt vid överlåten av aktier enligt fråga 2. Lagen (1995:575) mot skatteflykt är inte tillämplig på överlåten, fråga 3.

SRN motiverad sitt beslut enligt följande;

Alternativ 1

För alternativ 1, fråga 1, gäller det att kunna ta ställning till om en tillverkning som helt grundas på möjligheterna att utnyttja den av sökandebolaget ägda produktionsapparaten lämpas sig för att avskiljas till en självständig rörelse, jfr 12 § första stycket första meningen UPL.

Förutsättningarna under vilka NYA AB har att bedriva tillverkningen åt sökandebolaget har dock inte närmare presenterats. Det framgår inte heller om den verksamheten skulle kunna bedrivas på det tilltänkta sättet även under annat ägandeförhållande. Mot denna bakgrund är det enligt nämndens bedömning inte möjligt att ta ställning till om den tillverkning som skall ske i NYA AB kommer att framstå som en självständig verksamhet eller inte. Nämnden avvisar därför fråga 1.

Alternativ 2

Den för alternativ 2 ställda frågan, fråga 2, avser en överlåtelse till NYA AB av aktierna i det dotterbolag till vilket tillverkningen överförs. Enligt 12 § andra stycket UPL anses innehav av aktier i ett företag som en verksamhet eller en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade aktier i företaget. Detta blir fallet i alternativ 2. Det aktuella villkoret är därmed uppfyllt vad gäller en överlåtelse enligt fråga 2. Under den i ansökningsen givna förutsättningen att även övriga villkor är uppfyllda skall således någon uttagsbeskattning inte ske av sökandebolaget vid aktieöverlåten.

Skatteflyktslagen

Prövningen enligt fråga 3 gäller huruvida skatteflyktslagen kan bli tillämplig på det i fråga 2 avsedda förfarandet. Förfarandet enligt detta alternativ bygger i första steget på möjligheten att inom en koncern företa en underprisöverlåtelse utan hinder av det villkor som annars gäller enligt 20 § UPL. Att aktier som efter överlåten blir näringsbetingade hos förvärvaren uppfyller villkoret enligt 20 § UPL framgår som nämnts ovan direkt av lagtexten.

Ett förfarande som innehåller båda dessa moment som således när de företas var för sig uttryckligen inte utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning kan enligt nämndens mening inte betraktas som ett kringgående som strider mot lagstiftningens syfte. Nämnden svarar således nej på frågan om skatteflyktslagen blir tillämplig på aktieöverlåtelsen.

Kommentar:

RSV avser inte att överklaga frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på det i fråga 2 avsedda förfarandet, då förfarandet inte kan anses som något kringgående av koncernbidragsreglerna.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

26/00

- [RR:s dom den 30 mars 2000, målnr 4868-1998](#)
Fråga om omsättningsland
 - [KR:s i Stockholm dom den 9 juni 2000, målnr 6901-1999](#)
Periodisering av kostnader
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 juli 2000, målnr 7702-1997](#)
Stiftelse. Näringsverksamhet. Utgör en stiftelses musik- och teaterverksamhet näringsverksamhet
 - [KR:s i Jönköping dom den 5 juni 2000, målnr 125 och 137--140 - 2000](#)
Ridsportverksamhet bedriven i aktiebolag vid sidan av annan verksamhet har ansetts vara hobbyverksamhet
 - [SRN:s förhandsbesked den 26 juni 2000](#)
Stiftelse. Utdelning. Näringsbetingade aktier
 - [SRN:s förhandsbesked den 26 juni 2000](#)
Upplösning ackumulerade överavskrivningar
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 augusti 2000.

RR:s dom den 30 mars 2000, målnr 4868-1998

Fråga om omsättningsland

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden (SRN) meddelade den 17 juni 1998 förhandsbesked i följande ärende.

I ärendet fanns tre sökanden. Bolag A, med säte i tredje land, var enligt ansökan om förhandsbesked huvudbolag och produktägare i en företagsgrupp som tillverkade maskinell utrustning. Enligt ansökan skulle utrustningen ställas till användarnas förfogande genom särskilda leasingavtal. Bolag A skulle enligt förutsättningarna förbli formell ägare till utrustningen under hela transaktionskedjan från inköp av komponenter till den slutliga uthyrningen till tillverkaren. Transaktionskedjan

skulle bestå av tre moment. Först skulle bolag A förvärva komponenter för leverans till bolag B i Sverige genom inköp från leverantörer inom och utom EG. Bolag B skulle därefter få uppdrag av sökandebolaget att montera ihop utrustningen med komponenter som kom från platser utom och inom EG till Sverige. Slutligen skulle den färdiga utrustningen transporteras till Bolag A:s lager i Norge.

Fråga var om:

1. bolag A, som hade sitt säte i tredje land, kunde bli skattskyldigt i Sverige,
2. omsättningsland för de tjänster bolag B tillhandahöll när komponenterna
 - a. fördes in från ett annat EG-land eller från tredje land för hopmontering i Sverige
 - b. förvärvades i Sverige för hopmontering i Sverige,
3. försäljning av komponenter från en leverantör i Sverige, bolag C, medförde skattskyldighet i Sverige. Komponenterna levererades från bolag C till bolag B för hopmontering.

SRN gjorde följande bedömning:

Fråga 1

SRN ansåg inte att bolag A var skattskyldigt i Sverige för gemenskapsinterna förvärv eller omsättning av varor.

Enligt SRN omsatte inte bolag A, som hade sitt säte utanför EG, ifrågavarande komponenter i yrkesmässig verksamhet inom EG. Bolag A var inte heller registrerat till mervärdesskatt i Sverige. Detta medförde enligt SRN att bolaget inte kunde bli skattskyldigt för omsättning av varor i Sverige eller för gemenskapsinterna förvärv.

Fråga 2

SRN ansåg inte att bolag B var skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av tillhandahållande av tjänster avseende sammansättning av komponenter till utrustningen, oavsett om dessa hade förts in i Sverige

eller hade förvärvats här. Bolag B var inte heller skattskyldigt för transport av utrustningen till Norge.

a) Komponenter som fördes in från ett annat EG-land eller från tredje land för hopmontering i Sverige

SRN bedömde att de tjänster som bolag B utförde var att anse som arbete på varor som är lös egendom enligt 5 kap. 6 § första stycket 4 ML. Nämnden ansåg inte att undantaget i 5 kap. 6 b § första stycket ML var tillämpligt p.g.a. att bolag A inte var registrerat till mervärdesskatt i något EG-land. I stället ansåg nämnden att 5 kap. 11 § 3 ML var tillämpligt och uttalade därvid följande;

Enligt denna bestämmelse anses som omsättning utomlands alla tjänster som avser varor med undantag av uthyrning, om varorna förts in i landet endast för tjänsten ifråga för att därefter föras ut ur landet till en plats utanför EG. Till den del bolag B:s tjänster avser sammansättning av komponenter som förts in till Sverige till utrustningen som därefter förs ut till Norge är den nämnda bestämmelsen tillämplig. Dessa tjänster skall alltså inte anses omsatta i Sverige.

b) Förvärv av komponenter från svenska leverantörer

I ärendet var också fråga om hur bestämmelsen skall tillämpas ifråga om komponenter som förvärvats i Sverige och som ingick i utrustningen. SRN ansåg att B:s tjänster avseende tillverkning av utrustningen skall undantas från skatteplikt även till den del A förvärvat komponenterna till denna från svenska leverantörer (överensstämmer inte med RSV:s uppfattning). SRN angav bl.a följande:

"Bestämmelser om tillverkning på beställning av skattepliktig vara, vilken infördes till landet för tjänsteprestationen ifråga för att därefter återutföras ur landet av den som ombesörjt prestationen fanns tidigare i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML (jfr 11 § 1 jämfört med 10 § 1 GML:s ursprungliga lydelse samt 2 a § tredje stycket 2 i dess lydelse enligt SFS 1979:1190). Dessa bestämmelser ingick i en reglering som innebar att export inte skulle belastas med mervärdesskatt. Bestämmelsen behandlade således import (införsel) av en vara för tjänsteprestationen varefter varan exporterades ut ur landet.

Bestämmelsen i GML överfördes i förevarande hänseende i sak oförändrad till 5 kap. 11 § 3 ML. Den nuvarande lydelsen erhöll bestämmelsen i SFS 1994:1798 efter en ändring genom tillägg av orden "till en plats utanför EG", detta som en anpassning inför ett eventuellt medlemskap i EU till det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilket begreppet import och export är förbehållna transaktioner till och från länder utanför EG. Regeln är även efter ändringen till sin karaktär en exportbestämmelse. Samtidigt med ändringen infördes i 2 kap. 1 a § ML en ny definition av begreppet import i ML. Därmed förstås att en vara förs in i Sverige från en plats utanför EG.

Av en jämförelse mellan nuvarande och närmast dessförinnan gällande lydelse av 5 kap. 11 § 3 ML följer så som import nu definieras att enligt den nuvarande lydelsen importledet inte behöver vara för handen för bestämmelsens tillämplighet. Av ordalydelsen följer att den är tillämplig även när varorna förts in för tjänsten från ett land inom EG för att efter arbetet exporteras. Däremot utesluter ordalydelsen som sagt att den tillämpas på tjänster på varor som anskaffats i Sverige.

Utgångspunkten vid bestämmelsens nuvarande utformning har varit en anpassning till EG:s regler. Artikel 15 i det sjätte mervärdesskattedirektivet innehåller undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner. I 15.3 föreskrivs att från skatt skall undantas tillhandahållande av tjänster som består i arbete på lös egendom som förvärvats eller införts (eng.: acquired or imported") för att arbetet skall utföras inom gemenskapen och som sedan skickas eller transporteras ut från gemenskapen av den som utfört arbetet eller av kunden, om denne inte är hemmahörande i landet, eller av någon annan för enderas räkning.

Bestämmelsen skiljer sig från den motsvarande svenska bestämmelsen bl.a. på så sätt att den inte bara avser arbeten på varor som importerats till gemenskapen utan också arbeten på varor som förvärvats inom denna. Att förvärvet enligt denna bestämmelse i direktivet också kan ha gjorts i det land inom gemenskapen där arbetet utförs får - förutom av lydelsen - anses framgå av att bestämmelsen före avskaffandet av import- och exportbegreppen vid handel mellan länder inom gemenskapen gällde tjänster på lös egendom som förvärvats eller införts för att arbetet skulle utföras inom

landet och som fördes ut ur landet (se bestämmelsens lydelse före ändringen genom artikel 1 (14) i direktivet 91/680/EEG).

Enligt artikel 189 i Fördraget den 25 mars 1957 om upprättandet av Europeiska ekonomiska gemenskapen (Romfördraget) är ett direktiv bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat i vad avser det resultat som skall uppnås. Romfördraget är införlivat med svensk lagstiftning genom 4 § lagen (1994:1500) med anledning av Sveriges anslutning till Europeiska unionen. Direktiv skall enligt EG-domstolens praxis ges företräde framför däremot stridande nationella regler i det fall en avvikelse innebär att en direktivbestämmelse ger en enskild en rättighet och denna rättighet beskärs genom nationell lagstiftning (jfr t.ex. rättsfallen van Gend en Loos mål 26/62 och Costa mål 6/64). Om en direktivbestämmelse ger upphov till rättigheter för enskilda som kan åberopas inför nationella domstolar och myndigheter och om den är klar, precis och ovillkorlig har den denna s.k. direkta effekt. Detta gäller enligt EG-domstolens praxis även bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (se t.ex. Ursula Becker mot Finanzamt Munster-Innenstadt mål C 8/81).

Som framgår av vad som tidigare sagts råder inte full överensstämmelse mellan innehållet i 5 kap. 11 § 3 ML och denna bestämmelses motsvarighet i sjätte mervärdesskattedirektivet. Direktivbestämmelsen är enligt nämndens mening till sitt innehåll klar och precis. Den är också ovillkorlig. Mot bakgrund härav skall direktivbestämmelsen, för det fall lydelsen av den svenska bestämmelsen, trots dess syfte, inte medger att behandla ifrågavarande tjänster som exporterade, ges företräde. "

Detta innebar, vid bedömning av den aktuella frågan, att B:s tjänster avseende tillverkning av utrustningen skall undantas från skatteplikt även till den del A förvärvat komponenterna till denna från svenska leverantörer.

Fråga 3

SRN förklarade att bolag C var skattskyldigt till mervärdesskatt för försäljningen av komponenter till bolag A. Nämnden förutsatte därvid att bolag B:s avtal med bolag C avsåg en transport till bolag B:s sammansättningsplats i Sverige. SRN uttalade följande; Bolag C:s transport avser således inte en transport till

köparen, men väl till en plats i Sverige där komponenterna tas omhand för köparens räkning för de aktuella tjänsterna. Nämnden fann därför att bolag C:s försäljning av komponenterna var omsatta i Sverige.

Riksskatteverket (RSV) överklagade fråga 2 i Skatterättsnämndens (SRN:s) förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten (RR) skulle ändra förhandsbeskedet till denna del och med tillämpning av 5 kap. 11 § 3 mervärdesskattelagen (1994:200) ML, förklara bolag B för skattskyldigt p.g.a. tillhandahållande av tjänster avseende sammansättning av komponenter till en maskin när komponenterna förvärvats inom Sverige. RSV anförde bl.a. följande.

"SRN har vad gäller nämnda bolags tillhandahållande av tjänster ansett att diskrepans föreligger mellan 5 kap. 11 § 3 ML och motsvarande bestämmelse i artikel 15.3 i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv och att direktivbestämmelsen ska ges företräde då den till sitt innehåll är klar, precis och ovillkorlig. RSV anser inte att artikel 15.3 är så klar, precis och ovillkorlig att den kan anses ha direkt effekt. RSV yrkar därför att 5 kap. 11 § 3 ML ska tillämpas. Detta innebär att bolaget är skattskyldigt för det aktuella tillhandahållandet."

Bolag B bestred bifall till RSV:s överklagande och anförde: " Artikel 15.3 i direktivet anger att även förvärv inom respektive land medför att ifrågavarande tjänster anses som omsatta utomlands."

Bolag C överklagade samtidigt SRN:s förhandsbesked beträffande fråga 3 och yrkade att bolagets försäljning av komponenter skulle anses utgöra det första momentet i en exportåtgärd och således inte vara mervärdesskattepliktig. Bolaget anförde sammanfattningsvis följande. Enligt 5 kap. 2 § första st. 1 ML är en vara omsatt inom landet om varan finns här i landet och säljaren, köparen eller någon annan påbörjar transporten till köparen. Om transport ej sker till köparen anses enligt 5 kap. 3 § varan omsatt inom landet om den finns här då den tas om hand av köparen. Enligt 5 kap. 9 § första st. 1 och 2 är det fråga om en omsättning utomlands om säljaren levererar varan till en plats utanför EG eller en direkt utförsel av varan till en plats utanför EG ombesörjs av en speditör eller fraktförare. I förevarande fall sker transaktionerna mellan C, B och A (bolag utanför EG) på så sätt att bolag A överhuvudtaget inte tar någon befattning med de

köpta varorna, vare sig de enskilda komponenterna eller den färdiga maskinen, förrän avlämnandet sker genom B:s försorg till tredje land. C tolkade detta så att t.ex. risken för varorna inte övergick på köparen, A, förrän vid denna avlämnandetidpunkt. Att komponenterna kommer att ingå i en sammansatt teknisk enhet bör inte förändra det förhållandet av komponenterna i sig är avsedda och även kommer att levereras till plats utanför EG. Säljaren har således levererat till en plats utanför EG. Alternativt kan förhållandena tolkas så att direkt utförelse av varan till plats utanför EG har ombesörjts av speditör eller fraktförare. Enligt det överklagade förhandsbeskedet har vidare SRN fastställt att bolag B:s verksamhet avseende sammansättning av komponenter till en färdig maskin utgör en här i landet ej skattepliktig tjänst. Det förefaller då också naturligt att bolagets tjänst i form av leverans av komponenter ej skall anses omsatt i Sverige då det mellanliggande ledet, komponentsammansättningen, inte anses utgöra en omsättning i landet.

RSV bestred bifall till bolag C:s överklagande och anförde bl.a. följande.

Bolag C levererar komponenter till bolag B:s sammansättningsplats i Sverige där de sätts ihop av C till maskiner. För tillämpning av bestämmelserna om export i 5 kap. 9 § 1 första stycket 1 och 2 ML krävs att det vid försäljningen av komponenterna står klart att komponenterna faktiskt kommer att lämna EG. I förevarande fall är det emellertid en helt annan vara som transporteras till tredje land än de komponenter som bolag C sålt till bolag A.

RR gjorde samma bedömning som SRN beträffande de frågor som överklagats och fastställde SRN:s förhandsbesked i dessa delar.

>Kommentar:

RR:s dom innebär att artikel 15.3 i sjätte direktivet ska anses ha direkt effekt, dvs. att den har företräde framför ordalydelsen i 5 kap. 11 § p. 3.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 augusti 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 9 juni 2000, målnr 6901-1999

Periodisering av kostnader

Inkomsttaxering 1997

Hos returpacks företag direkt kostnadsbokförda subventioner till butiker för inköp av burkautomater med streckkodläsare samt till bryggerier för inköp av balpressar periodiserades som kostnad under fem år hos returpacks företaget.

Riksdagen fattade 1982 beslut om återvinning av aluminiumburkar. Återvinningen bedrivs av A enligt särskilt tillstånd från regeringen. A ägs gemensamt av förpackningsindustrin, bryggeriindustrin och handelns organisationer. A:s verksamhet är att administrera pantsystemet för aluminiumburkar samt att utveckla och ekonomisera detta system. Pantsystemet bygger på att konsumenterna i samband med burkköpet erlägger en pant som återfås när burken återvinns.

Bryggerier och handel är underentreprenörer till A genom att dessa först säljer burkarna inklusive pant och sedan återsamlar tom burkarna och utbetalar pant. För detta arbete erhåller de en hanteringsersättning.

Under 1990-talet ökade privatimporten av drycker i aluminiumburkar markant. Trots att konsumenten inte erlade pant vid förvärvet av dessa burkar erhöles pant när burkarna återvanns. Anledningen härtill var att burkautomaterna inte kunde skilja mellan burkar för vilka pant erlagts och andra burkar. A var således tvungen att betala ut pant som aldrig erlagts vilket fick till följd att hela återvinningssystemet äventyrades. Med anledning härav utvecklades EAN-systemet med streckkoder på burkarna som gör att burkautomaterna kan särskilja de burkar för vilka pant erlagts. Pant behöver därför inte längre betalas ut för burkar som inte pant erlagts för.

Det avsågs nödvändigt för A:s fortsatta verksamhet, och därigenom för hela det svenska återvinningssystemet för aluminiumburkar, att EAN-systemet infördes så snabbt som möjligt. För att påskynda införandet valde A att

delvis subventionera butikernas förvärv av burkautomater med streckkodläsare. Subventionen var ett ensidigt åtagande från A:s sida. Det fanns ingen överenskommelse innebärande att butikerna för att erhålla subventionen förband sig att inte kräva ytterligare hanteringsersättning eller dylikt.

Enligt A:s uppfattning innebär subventionen inte några förvärv av "rättigheter" av något slag. Subventionen ansågs av A vara ett ensidigt åtagande från A:s sida som kan jämföras med en marknadsföringsåtgärd på samma sätt som när t ex en säljare av en produkt lämnar rabatt eller bekostar en reklamkampanj, vilket blir omedelbart avdragsgillt. Det saknas skäl att föra ett annat resonemang i fråga om de "marknadsföringsåtgärder" som A vidtagit.

A har även subventionerat bryggeriernas inköp av balpressar. Pressarna används för att bala burkar som A sedermera, tack vare balningen, kan exportera till ett pris överstigande priset på den svenska marknaden. Under 1996 exporterades 3 000 ton återvunna burkar till England.

A kostnadsförde nämnda subventioner i den helhet samma år som subventionen lämnades. Kammarrätten, liksom länsrätten, ansåg att periodisering skulle ske över fem år.

Kammarrättens domskäl;

"Frågan huruvida aktuella subventioner skall aktiveras eller kostnadsföras direkt regleras inte särskilt i skattelagstiftningen och får därför bedömas utifrån principen om god redovisningssed. Den bokföringsmässiga redovisningen är intäktsorienterad, vilket innebär att man först måste hänföra verksamhetens intäkter till rätt beskattningsår. Därefter skall man till intäkterna knyta de kostnader som krävs för intjänandet av intäkterna. Kan utgiften knytas till framtida intäkter skall utgiften delas upp och belasta de år under vilka intäkterna kan beräknas uppkomma. Det finns dock en rad utgifter som förbrukas omedelbart eller som av försiktighetsskäl inte kan knytas till en framtida intäkt. Sådana utgifter skall kostnadsföras direkt.

En förutsättning för att en post enligt god redovisningssed skall kunna behandlas som en tillgång i

företagets balansräkning är att posten är en identifierbar resurs som kontrolleras av företaget. För att en utgift skall kunna balanseras krävs därför att den ger upphov till en resurs som företaget äger eller kan kontrollera. I vissa fall skall emellertid utgiften ändå periodiseras trots att resursen inte ägs eller kontrolleras av företaget. Detta skall ske om den har ett direkt samband med en framtida intäkt, så att utgiften snarare har karaktären av en intäktsreduktion än en kostnad. Om en sådan utgift erlagts för en intäkt som kommer att redovisas ett senare år kan enligt god redovisningssed det erlagda beloppet tas upp som tillgång trots att den inte ägs eller kontrolleras av bolaget. En förutsättning för att detta skall få ske är att den framtida intäkten är identifierad och säker.

De burkautomater och balpressar som är ifråga ägs av berörda detaljister, varför investeringen inte kan tas upp som materiell anläggningstillgång i A:s balansräkning. Subventionerna har inte karaktären av immateriell anläggningstillgång, motsvarande patent, varumärke eller liknande. De detaljister som erhållit subventioner är inte på något sätt återbetalningsskyldiga för de erhållna beloppen, varför investeringen inte heller kan ses som en fordringsrätt för bolaget. A:s utgift för subventioner har således inte gett upphov till någon materiell, immateriell eller finansiell resurs som ägs eller kontrolleras av A. Fråga återstår huruvida utgiften skall behandlas som en intäktsreduktion. För att detta skall vara möjligt torde krävas att det med stor sannolikhet går att fastställa att en specifik intäkt har ett klart samband med den aktuella utgiften. I detta avseende bör hänsyn tas till om utgiftens syfte och utformning påverkar möjligheten att sätta utgiften i samband med intäkten. Det ligger nära till hands att aktivera en utgift som är mer direkt inriktad på att uppnå ett visst försäljningsresultat. Att en utgift enligt upprättade kalkyler förväntas medföra ekonomiska fördelar under flera år framöver innebär inte att det automatiskt går att fastställa att en intäkt härrör från den aktuella utgiften.

Enligt A var det huvudsakliga syftet med subventionen att påskynda införandet av EAN-systemet och därigenom förhindra att pant betalades ut för burkar där någon pant inte hade erlagts. A har uppgett att alternativet var att betala ett öre mer per burk i hanteringsersättning, vilket skulle kosta A åtta miljoner kronor per år i all framtid vid 800 miljoner burkar per år. Subventionen från A:s sida när det gäller EAN-systemet är visserligen inte direkt inriktad på att uppnå ett försäljningsresultat

men den medför mer än en enbart förväntad ekonomisk fördel. För bolaget innebär subventionen en känd inbesparing av vissa framtida utgifter. Trots att äganderätten och kontrollen av burkautomaterna inte innehas av A finns det följaktligen ett sådant samband mellan kostnaden för subventionen och inbesparade framtida utgifter att det motiverar en aktivering av kostnaden för subventionen. Mot bakgrund härav kan direktavdrag inte medges.

När det gäller subventionen av balpressar är den till sin karaktär direkt inriktad på att uppnå ett visst försäljningsresultat. De sålda balpressarna används enligt bolaget för att bala burkar som A sedermera, tack vare balningen, kan exportera till ett pris överstigande priset på den svenska marknaden. Syftet med utgiften för balpressarna är således att möjliggöra en export av burkarna för att kunna tillgodogöra sig ett pris som överstiger priset på den svenska marknaden. Även beträffande balpressarna finns det därmed ett sådant samband mellan kostnaden för subventionen och intäkterna att det motiverar en aktivering av kostnaden för subventionen. Direktavdrag kan därför inte heller medges för denna kostnad.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagande."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 augusti 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 14 juli 2000, målnr 7702-1997

Stiftelse. Näringsverksamhet

**Utgör en stiftelses musik- och teaterverksamhet
näringsverksamhet**

Inkomstskatt. Inkomsttaxering 1994

En stiftelse är att beteckna som en s.k. anlagsstiftelse och är registrerad i stiftelseregistret. Av stiftelsens stadgar framgår att landstinget är stiftelsens huvudman

och att stiftelsens uppgift är att driva konstnärlig teater- och musikverksamhet och att därvid följa de riktlinjer och mål som landstinget fastställer för den regionala teater- och musikpolitiken. Fråga i målet är huruvida stiftelsen har bedrivit näringsverksamhet och om stiftelsen är skattepliktig för den i teaterverksamheten uppkomna vinsten.

Skattemyndigheten avvek från deklarationen i här aktuellt avseende genom att påföra stiftelsen inkomst av näringsverksamhet med 411 141 kr med i huvudsak följande motivering. Enligt skattemyndighetens uppfattning är stiftelsen obegränsat skattskyldig för alla inkomster enligt 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL). Även de kommunala och statliga bidragen skall beskattas i den verksamhet som stiftelsen bedriver. Något avdrag för dessa bidrag/anslag har därför inte medgetts. Den skattepliktiga inkomsten uppgår därmed till 411 141 kr.

Stiftelsen har i sitt svar på skattemyndighetens övervägande angett att stiftelsen inte har något vinstsyfte och att verksamheten inte kan bedömas enligt rörelsekriterierna och att någon skattskyldighet därmed inte föreligger, varken för erhållna bidrag/anslag eller för stiftelsens verksamhet.

Stiftelsen överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten, som biföll överklagandet. Länsrätten anförde bl.a. att stiftelsen, för aktuellt taxeringsår, står under tillsyn av Statens kulturråd. Vidare kan stiftelsen inte med hänsyn till vad som anges i dess stadgar efter det egna fria skönet avgöra hur verksamheten skall bedrivas, utan den måste i sin verksamhet följa de riktlinjer och arbeta mot de mål i förevarande avseende som dess huvudman fastlagt. Någon självständighet gentemot huvudmannen i detta avseende föreligger således inte. För sin verksamhet är stiftelsen helt beroende av erhållna bidrag från det allmänna, utan vilka verksamheten skulle visa ett mycket kraftigt underskott för varje verksamhetsår. I stiftelsens stadgar finns inte upptaget bland målsättningarna för verksamheten att den skall bedrivas på sådant sätt att den på sikt frigör sig från bidragsberoende. Mot bakgrund av de speciella förhållanden som stiftelsens verksamhet bedrivs under anser länsrätten att verksamheten inte kan anses karaktäriseras av sådant förvärvssyfte som anges i 21 § KL att näringsverksamhet kan anses föreligga, utan den

egentliga orsaken till verksamheten ifråga torde kunna tillskrivas övergripande statliga och kommunala kulturpolitiska målsättningar. Det förhållandet att stiftelsen i viss utsträckning finansierar sin verksamhet med egna intäkter från biljettförsäljning och kapitalinkomster samt att verksamheten bedrivs på ett professionellt sätt föranleder inte annan bedömning. Stiftelsen är således enligt länsrättens uppfattning inte skattskyldig för resultatet av musik- och teaterverksamheten.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till Kammarrätten i Göteborg som biföll skattemyndighetens överklagade och anförde.

Vinstsyfte bör normalt anses föreligga om verksamheten är av en sådan karaktär att den typiskt sett brukar bedrivas i vinstsyfte och avser att tillhandagå allmänheten. Bedömningen är objektiv. Att en yrkesutövare själv anser sig arbeta utan "vinstmotiv" saknar betydelse (jfr Lodin: Inkomstskatt, 7:e upplagan; s. 220 f).

Regeringsrätten anför i rättsfallet RÅ 1998 ref. 10 att avsaknaden av vinstsyfte, vad beträffar verksamhet som bedrivs av juridiska personer, inte hindrar att näringsverksamhet ändå kan anses föreligga. En förutsättning härför är dock att verksamheten bedrivs på kommersiell basis, d.v.s. avser tillhandahållande av varor och tjänster på en inte alltför begränsad marknad. Regeringsrätten anför vidare att det förhållandet att en verksamhet har bedrivits på självkostnadsbasis eller till och med utan full kostnadstäckning inte har uteslutit att den skattemässigt behandlas som näringsverksamhet. Av notisfallet RÅ 1996 not 118 framgår vidare att det är av underordnad betydelse huruvida en verksamhet drivs i form av aktiebolag, stiftelse eller förening.

Vad beträffar den av stiftelsen bedrivna teater- och musikverksamheten framgår av utredningen i målet att den har bedrivits stadigvarande och att produktionen har varit omfattande liksom att verksamheten har bedrivits på kommersiell basis och varit av professionell art. Kammarrätten finner därför vid en samlad bedömning att verksamheten i skatterättsligt hänseende är att bedöma som näringsverksamhet och att stiftelsen därmed är skattskyldig för den i teaterverksamheten uppkomna vinsten. Att verksamheten är beroende av offentliga anslag för sin existens förändrar inte denna

bedömning. Skattemyndighetens i första hand framställda yrkande skall därför bifallas.

Kammarrätten fastställer med ändring av länsrättens dom att den av stiftelsen under verksamhetsåret bedrivna verksamheten utgör näringsverksamhet samt att stiftelsen skall påföras inkomst av näringsverksamhet med 411 141 kr.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 augusti 2000.

KR:s i Jönköping dom den 5 juni 2000, målnr 125 och 137--140 - 2000

Ridsportverksamhet bedriven i aktiebolag vid sidan av annan verksamhet har ansetts vara hobbyverksamhet

Inkomsttaxering 1995

I målet är fråga om den i bolaget bedrivna hästverksamheten kan betraktas som näringsverksamhet.

SKM ansåg inte att bolagets redovisade hästverksamhet utgjorde näringsverksamhet.

Bolaget överklagade.

LR gjorde följande bedömning. Bolaget X bedriver förutom annan verksamhet viss hästverksamhet som uteslutande består av företagsledarens dotter Y:s hästhoppning.

Bolaget har under åren 1993 och 1994 ägt totalt sex hästar, dock endast två-tre åt gången. Y har tävlat både nationellt och internationellt med dessa hopphästar. Bolaget X har stått för samtliga kostnader för hästarna och tävlingarna. Hästarna har varit bokförda som inventarier och avdrag för värdeminskning har gjorts med 15 procent, dvs. 56 275 kr 1993 och 114 600 kr 1994. De direkta och indirekta kostnaderna exklusive moms uppgår samtidigt för hästverksamheten för de båda åren till icke mindre än 482 432 kr respektive 275 681 kr.

Några avelsintäkter har inte förekommit under de båda nu aktuella åren och inte heller några reklam- eller sponsorintäkter. Intäkterna begränsar sig sålunda till 4 743 kr i prispengar 1993 och 4 273 kr 1994.

Fram till LR:s muntliga förhandling den 21 oktober 1999 har bolaget inte börjat generera intäkter i sådan omfattning att frågan om huruvida näringsverksamheten kan anses föreligga vid ifrågavarande taxeringsår kommit i annat läge. Med tanke på att det är företagsledarens dotter som utövar verksamheten delar LR SKM:s bedömning att fråga inte är om näringsverksamhet utan om privat hobbyverksamhet som lagts in i bolaget för att erhålla finansiering och avdrag för kostnaderna.

LR avslår överklagandet.

Bolaget X yrkar att bolaget, såvitt avser ridsportverksamheten, skall taxeras enligt ingiven särskild självdeklaration för taxeringsåret 1995.

SKM bestrider bifall till överklagandet. KR finner att det inte är visat att ridsportverksamheten bedrivits med vinstsyfte. Den är därför att betrakta som hobby och inte som näringsverksamhet. Kostnaderna för verksamheten utgör således privata levnadskostnader. Skäl till ändring av de härav för bolaget föranledda beskattningskonsekvenserna har inte framkommit. Förutsättning saknas således att bifalla överklagandet.

KR avslår överklagandet.

KR konstaterar samma dag beträffande företagsledarens taxering att kostnader för hobbyverksamhet är att betrakta som en privat levnadskostnad. De kostnader som sålunda belastat bolaget skall med stöd av ovannämnda bestämmelser beskattas som lön till företagsledaren.

Kommentar:

Domarna har vunnit laga kraft. RSV delar KR:s bedömning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 augusti 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 26 juni 2000.

Stiftelse Utdelning Näringsbetingade aktier

Inkomstskatt. Taxeringsåren 2001-2003

En svensk sparbanksstiftelse har ansetts kunna ta emot utdelning skattefritt på aktier där innehavet uppgått till 52 procent av såväl antalet aktier som röster.

En svensk obegränsat skattskyldig sparbanksstiftelse X innehar 52 procent av såväl antalet aktier som röster i ett bankaktiebolag, Y AB. X bedriver ingen verksamhet utan all verksamhet bedrivs i Y AB.

X ställer frågan om utdelning från Y AB till X kan mottas skattefritt av X med stöd av bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL.

Skatterättsnämnden (SRN) beslutade (namnen anonymiserade):

"Stiftelsen X är frikallad från skattskyldighet för mottagna utdelningar på sitt aktieinnehav i Y AB."

Nämnden anförde följande som motivering till beslutet:

"Enligt reglerna i 7 § 8 mom lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL är svensk stiftelse som inte är frikallad från skattskyldighet för utdelning enligt 7 § 3-6 mom. SIL, frikallad från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier. Vad som avses med näringsbetingade aktier framgår av 7 § 8 mom. tredje stycket tredje meningen SIL. Stiftelsen X:s aktieinnehav i Y AB uppfyller röstvillkoret i a)-ledet nyssnämnda mening. Därav följer att X skattefritt kan motta utdelning på aktierna i Y AB."

Ordföranden och en ledamot var skiljaktiga såvitt avsåg motiveringen och anförde med instämmande av nämndens sekreterare:

"Stiftelsen X är genom sitt aktieinnehav i Y AB

moderstiftelse och banken dotterföretag, jfr 1 kap. 5 § siftelselagen (1994:1220).

Det saknas direkt stöd i 7 § 8 mom. lagen (147:576) om statlig inkomstskatt, SIL, att behandla stiftelser som rörelsedrivande genom dotterföretag. Eftersom reglerna i SIL, angående befrielse från kedjebeskattnings även gjorts tillämpliga på stiftelser, detta för att uppnå neutralitet i beskattningen gentemot näringsverksamhet bedriven i andra verksamhetsformer (t.ex moder- och dotterbolag), får det anses följa därav att stiftelser i koncernförhållanden bör behandlas på motsvarande sätt. Mot bakgrund härav anser vi att X genom sitt dotterföretag får anses bedriva näringsverksamhet och att X på denna grund skall vara befriad från skatt på utdelningar från dotterföretaget."

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet (jfr. SRN:s förhandsbesked meddelat den 1 februari 2000; se databasen Inkomstskatt mm. rättspraxis; SRN 2000-02-01).

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 augusti 2000.

SRN:s förhandsbesked den 26 juni 2000

Upplösning ackumulerade överavskrivningar

Inkomstskatt. Taxeringsår 2000

Upplösning av ackumulerade överavskrivningar på inventarier genom intäktsbokföring medför inte att någon skattepliktig inkomst uppkommer

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

Om A upplöser ackumulerade överavskrivningar och redovisar beloppet som en intäkt medför detta inte att någon skattepliktig intäkt uppkommer för bolaget, fråga 1.

MOTIVERING

Enligt vad som framgår av ansökningsen har A bokfört ca 700 mkr som ackumulerade överavskrivningar på maskiner och inventarier. A har nu för avsikt att lösa upp överavskrivningarna och redovisa dessa som intäkt i 1999 års bokslut.

Fråga 1

Fråga är om den intäkt som redovisas till följd av upplösningen utgör en ej skattepliktig intäkt.

Den skattemässiga avskrivningsrätten avseende inventarier finns reglerad – vid den taxering varom fråga är – i punkterna 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

A har tillämpat räkenskapsenligt avskrivning (anvisningspunkten 13). För att få tillämpa den avskrivningsmetoden krävs bl.a. överensstämmelse mellan det skattemässiga avdraget och avskrivningen i räkenskaperna. Den skattemässigt tillåtna avskrivningen kan emellertid överstiga vad som är erforderligt för att uppnå en företagsekonomiskt riktig avskrivning. Det är den skillnaden som betecknas som överavskrivning. För att uppnå den överensstämmelse som skattereglerna kräver redovisas överavskrivningarna som en bokslutsdisposition och tas in i balansräkningen som en obeskattad reserv (ackumulerade överavskrivningar).

A gör gällande att i 4 kap. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, definieras bokfört värde utan beaktande av ackumulerade överavskrivningar vilket är en skillnad mot tidigare. Den uppfattningen styrks av vad som anges i Redovisningsrådets rekommendation RR 12, se särskilt Bilaga 3 under rubriken Ändrad syn på överavskrivningar. Jfr även FARs rekommendation nr 3 punkt 5 sista stycket. I dessa rekommendationer anges också att detta synsätt innebär att det enligt ÅRL inte föreligger någon begränsning beträffande möjligheterna att upplösa ackumulerade överavskrivningar. En upplösning av ackumulerade överavskrivningar behöver således numera inte följa de regler som gäller i fråga om uppskrivning av bokfört värde eftersom detta värde inte påverkas av upplösningen. Nämnden utgår från att det redovisningsmässigt kan accepteras att A i stället intäktsför upplösningen.

Upplösningen av de ackumulerade överavskrivningarna innebär redovisningsmässigt i princip att de av skatteskäl i räkenskaperna gjorda avskrivningarna tas tillbaka och även den obeskattade reserv överavskrivningarna gett upphov till. Värdet på inventarierna enligt balansräkningen kommer därmed inte längre att överensstämja med det skattemässiga värdet utan i stället att överstiga detta värde. Detta betyder i sig att A förlorar rätten till fortsatt räkenskapsenligt avskrivning.

Den uttryckliga regleringen i KL av rätten till avdrag för avskrivning medför att huvudregeln i 24 § KL om att inkomstberäkningen skall ske enligt bokföringsmässiga grunder i detta avseende blir av underordnad betydelse. Den redovisningsmässiga hanteringen saknar därmed i princip annan betydelse för beskattningen än för den överensstämmelse som måste föreligga för att den räkenskapsenligt avskrivningsmetoden skall få tillämpas.

Skattereglerna ger dock inte något utrymme för att i anledning av den bokföringsmässiga upplösningen av överavskrivningarna åstadkomma en motsvarande korrigerande av det skattemässiga värdet. Oavsett att den på balansräkningen upptagna obeskattade reserven avseende ackumulerade överavskrivningar nollställs förändras således inte det skattemässiga värdet vilket också medför att den obeskattade reserven kvarstår skattemässigt. Det nu sagda medför enligt nämndens mening att A genom att upplösa de ackumulerade överavskrivningarna och att intäktsföra dessa inte i skattehänseende kan anses ha realiserat en inkomst. Nämndens slutsats är således att förfarandet inte ger upphov till någon skattepliktig intäkt för A.

Fråga 2

Nämndens uppfattning under fråga 1 är att skattereglerna inte ger något utrymme för att i anledning av det ändrade värdet på balansräkningen åstadkomma en motsvarande ändring av det skattemässiga värdet. Något särskilt svar på denna fråga behövs därmed inte.

Frågorna 3-5

Med hänsyn till svaret på fråga 1 får dessa frågor anses förfalla."

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 8/00

- [KR:s i Stockholm domar den 25 januari 2000, mål nr 5237-1996, 1490-1996 och 5238-1996.](#) Avdrag för inventarier av mindre värde. Anskaffning av inventarier i form av stolar, skrivbord, gardiner m. m. har ansetts utgöra ett led i en större investering och inte inventarier av mindre värde. Omedelbart avdrag för anskaffningsutgiften har därför inte medgetts
- [KR:s i Stockholm dom den 8 februari 2000, mål nr 8852-1999.](#) Avdrag för förlust vid försäljning av personbil, som säljaren anskaffat för att renovera
- [KR:s i Göteborg dom den 20 december 1999, mål nr 1223-1998.](#) Fråga om 5 § i lagen (1964:163) om införande av brottsbalken (den s.k. promulgationslagen) har företrädare framför övergångsbestämmelser till ändringar i mervärdesskattelagstiftningen avseende procentsatser för skattetillägg vad gäller periodiseringsfel
- [KR:s i Göteborg dom den 16 februari 2000, målnr 1064--1066-1999.](#) Avdrag medgavs ej för utgifter för ledningsrätt. Vid reservering för semesterlönen fick inte medräknas vissa pensionskostnader
- [SRN:s förhandsbesked den 22 februari 2000.](#) Gåva av börsaktier inkomst av tjänst?
- [SRN:s förhandsbesked den 23 februari 2000.](#) Fråga om skattskyldighet för bostadsrättsförening för utbetalning på kapitalförsäkring
- [SRN:s förhandsbesked den 1 februari 2000](#) Arbetsgivares rätt till avdrag för premier respektive anställds beskattning då "tjänstepensionsförsäkring" tagits i utländskt försäkringsbolag. Diskriminering enligt EG-fördraget
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 februari 2000.*

**KR:s i Stockholm domar den 25 januari 2000, mål nr
5237-1996, 1490-1996 och 5238-1996**

Avdrag för inventarier av mindre värde

**Anskaffning av inventarier i form av stolar, skrivbord,
gardiner m.m. har ansetts utgöra ett led i en större
investering och inte inventarier av mindre värde.
Omedelbart avdrag för anskaffningsutgiften har därför
inte medgetts**

Inkomsttaxering 1989

I det första av de ovan angivna målen (mål nr 5237-1996) hade skrivbord, stolar, bokhyllor och förvaringsskåp anskaffats för totalt 670 000 kr. Det skattskyldiga aktiebolaget framhöll att det var fråga om inventarier som vart och ett utgjorde ett självständigt fungerande inventarium, som var flyttbart och inte bundet till viss plats. Bolaget ansåg därför att det gränsvärde för inventarier av mindre värde som angavs i RSV:s rekommendationer RSV Dt 1985:1 (5 000 kr för större företag, som det var fråga om i detta fall) skulle tillämpas för vart och ett av inventarierna. Anskaffningskostnaden för varje möbel var lägre än 3 000 kr. Utgiften för anskaffningen var därför omedelbart avdragsgill.

Länsrätten ansåg att anskaffning av flera olika inventarier skulle betraktas som led i en större investering om inventarierna ifråga hade ett naturligt samband med varandra. Eftersom det var fråga om en större investering i inventarier med naturligt inbördes samband och inventarierna i huvudsak kunde antas var för sig ha ett individuellt anskaffningsvärde överstigande 1 000 kr, fann LR, med instämmande av KRNS, att utgifterna för inventarierna inte fick dras av omedelbart utan skulle aktiveras.

I det andra målet (mål nr 1490-1996) yrkades omedelbart avdrag med 148 094 kr för bord, hyllor, hurtsar, stolar och skåp. LR liksom KR hade samma uppfattning och motivering i detta fall som i det föregående.

I det tredje målet (mål nr 5238-1996) hade gardiner till några kontorsmoduler anskaffats för totalt 177 277 kr. Även i detta fall ansåg LR, med instämmande av KR, att inventarierna skulle aktiveras.

Kommentar:

I de två första domarna motiverar LR sitt ställningstagande även med att inventarierna i huvudsak kan antas ha ett individuellt anskaffningsvärde överstigande 1 000 kr. Detta belopp synes överensstämma med det belopp som anges i RSV Dt 1985:1 som generell gräns för inventarier av mindre värde. (Värdet har i den nu gällande RSV Dt 1992:10 höjts till 2 000 kr.) I den tredje domen, som gällde anskaffning av gardiner, finns i motiveringen ingenting sagt om gränsen 1 000 kr har överskridits eller inte. Inte heller kommenteras frågan om hur varje inventarium skall avgränsas. Man kan därför inte dra några säkra slutsatser om vilken principiell inställning som KR hade i frågan om även gränsen 1 000 kr (nu 2 000 kr) måste överskridas för varje enskilt inventarium för att aktivering av utgiften skall kunna krävas. I RSV:s rekommendationer ställs inga sådana krav, vare sig i 1985 års eller 1992 års.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 februari 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 8 februari 2000, mål nr 8852-1999

Avdrag för förlust vid försäljning av personbil, som säljaren anskaffat för att renovera

Inkomsttaxering 1998

S. sålde 1997 en personbil av märket Packard Convertible Coupé 889 årsmodell 1935 med en förlust om 71 000 kr. S. anförde hos länsrätten att han förvärvat bilen 1994 och att den under hans innehavstid inte varit registrerad eller besiktigad eller haft obligatorisk försäkring. Bilen anskaffades för renovering och senare försäljning. Den saknade motor och bromsar och hade utslitna däck. »Skattemyndighetens bedömning att bilen är att anse som personligt lösöre får

väl anses innebära att bilen använts för nyttobruk eller som prydnadsföremål. ... Om en bil skall kunna användas för nyttobruk torde krävas att den kan förflyttas för egen maskin samt att den inte är belagd med körförbud.» Hos kammarrätten anförde S. vidare bl. a. att avsikten var att fordonet efter renovering skulle kunna säljas i USA med god förtjänst.

Skattemyndigheten, länsrätten och kammarrätten ansåg att bilen innehafts för personligt bruk och att förlusten därför inte var avdragsgill.

Kommentar:

Enligt vad den skattskyldige uppgav hos domstolarna hade bilen anskaffats i syfte att den skulle sättas i skick och därefter säljas. Det framgår inte av domarna om syftet var att renoveringen skulle utföras av honom själv. Om så varit fallet skulle bilen närmast blivit att hänföra till inkomstslaget tjänst (hobby).

I inkomstskattelagen (1999:1229), IL, regleras motsvarande fråga i 10 kap. 1 § tredje stycket. Regleringen är ny men torde inte avse att utgöra någon förändring av gällande rätt. Se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 114 f. (som hänvisar till prop. 1989/90:110 del 1 s. 309 och 654, jfr även s. 698). Där framgår att inkomst vid avyttring av tillgång som avses i 52 kap. IL (motsvarande 31 § SIL) räknas till inkomstslaget tjänst om den inte skall räknas till näringsverksamhet och om tillgången förvärvats i huvudsak *för att* bearbetas av den skattskyldige. Det synes alltså inte vara avgörande om någon sådan bearbetning verkligen kommit till stånd, utan försäljningsinkomsten hör till tjänst redan om förvärvet skett i avsikt att tillgången skulle bearbetas av den skattskyldige.

Underskott av hobby är inte avdragsgillt mot annan inkomst av tjänst, 33 § 1 mom. tredje stycket KL (jfr 12 kap. 37 § IL). Frågan om förlusten skall hänföras till tjänst eller kapital är alltså av betydelse endast om den skattskyldige skulle ha annan hobbyinkomst som ger överskott.

Överklagas ej av RSV.

Område: Kammarrätten

**KR:s i Göteborg dom den 20 december 1999, mål nr
1223-1998**

**Fråga om 5 § i lagen (1964:163) om införande av
brottsbalken (den s.k. promulgationslagen) har
företråde framför övergångsbestämmelser till ändringar
i mervärdesskattelagstiftningen avseende procentsatser
för skattetillägg vad gäller periodiseringsfel.**

Skattemyndigheten påförde genom slutligt beslut den 9 februari 1993 ett bolag skattetillägg avseende bl.a en felaktighet i mervärdesskatteredovisningen för redovisningsperioden december 1988 med 20 procent av 2 532 247 kr. Grunden härför var att bolaget i direkt strid med mervärdesskattelagen dragit av ingående mervärdesskatt på tullräkningar en månad för tidigt.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade i nu aktuellt avseende att skattetillägget skulle undanröjas alternativt efterges. Länsrätten lämnade bolagets talan i nu berört avseende utan bifall.

Bolaget fullföljde sin talan till kammarrätten som biföll bolagets talan i så mån att skattetillägget förklarades skola utgå med fem procent av 2 532 247 kr. Som motiv härför anförde kammarrätten, efter att ha konstaterat att grund för eftergift av skattetillägget inte förelåg, följande.

"Den oriktiga uppgiften bolaget lämnat avser dock en periodiseringsfråga. Genom lag 1991:1905 och lag 1997:1029 har skattetilläggets storlek för sådana fel sänkts i två omgångar. Från och med den 1 januari 1998 gäller enligt 15 kap. 1 § fjärde stycket skattebetalningslagen att avgiftsberäkningen vad gäller mervärdesskatt sker efter fem procent av underlaget när den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämställd fråga. Med hänsyn till att skattetillägg utgör en form av påföljd finner kammarrätten analogt med bestämmelserna i 5 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken att den fr. o. m. den 1 januari 1998 gällande procentsatsen vid periodiseringsfel kan tillämpas i förevarande fall. Bolaget skall således påföras skattetillägg med fem procent av 2 532 247 kr."

Kommentar:

Kammarrättens dom har överklagats av RSV. Efter en redogörelse för bl.a. innehållet i övergångsbestämmelserna till de lagändringar som vidtagits avseende tillämplig procentsats för skattetillägg vad gäller felperiodiserad mervärdesskatt anför RSV väsentligen följande till stöd för sin talan.

"De ovan berörda övergångsbestämmelserna, vilka inte beaktats av kammarrätten, är beslutade av riksdagen. För att kunna underlåta att tillämpa dessa bestämmelser måste kammarrätten, utan att det kommit till uttryck i domen, ha gjort en lagprövning enligt 11 kap. 14 § regeringsformen varvid kammarrätten måste ha kommit fram till att nämnda övergångsbestämmelser uppenbarligen strider mot överordnad författning. I 11 kap. 14 § regeringsformen sägs nämligen följande.

Finner domstol eller annat offentligt organ att en föreskrift står i strid med bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning eller att stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid dess tillkomst, får föreskriften inte tillämpas. Har riksdagen eller regeringen beslutat föreskriften skall tillämpning dock underlåtas endast om felet är uppenbart.

Enligt RSV:s mening torde det vara ställt utom allt tvivel att lagen om införande av brottsbalken inte är en i förhållande till skattelagstiftningen överordnad författning. Likaså torde det vara ställt utom allt tvivel att stadgad ordning inte i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid ifrågavarande övergångsbestämmelsers tillkomst. Med dessa utgångspunkter har kammarrätten inte haft laga grund för sitt beslut. Det går med andra ord utmärkt att till och med i samband med ändringar av ren strafflagstiftning i mildrande riktning genom övergångsbestämmelser föreskriva att tidigare gällande strängare straff skall utdömas avseende brott som begåtts före ikraftträdandet. Till stöd för det nu sagda kan åberopas Högsta Domstolens avgörande NJA 1995:92 (s.606 ff). I rubriken till detta rättsfall sägs följande.

En åtalad gärning var vid begåendet straffbar som försök till varusmuggling men, om den hade begåtts vid tiden för lagföringen, inte straffbar i följd av ny tullagstiftning. På grund av övergångsbestämmelser till den nya lagstiftningen har emellertid gärningen ansetts fortfarande kunna föranleda straffansvar."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 februari 2000.*

**KR:s i Göteborg dom den 16 februari 2000, målnr 1064--
1066-1999**

**Avdrag medgavs ej för utgifter för ledningsrätt. Vid
reservering för semesterlönen fick inte medräknas vissa
pensionskostnader**

Inkomsttaxering 1995

Ett elbolag (A) kostnadsbokförde rätten att dra fram elledning på annans mark (ledningsrätt). SKM vägrade avdrag härför eftersom rätten avsåg obegränsad tid. Vidare vägrade SKM avdrag för följande pensionskostnader vid beräkning av semesterlönereserv med stöd av BFN cirkulär nr C 10/2.

Förenade Liv och pensionsförsäkring
SPP pensionsförsäkringsavgifter
Särskild löneskatt på pensioner pensionsskuld
årsförändring

Länsrätten avslog A:s överklagande med följande motivering i dessa delar;

Bolaget har yrkat avdrag med 278 822 kr avseende utgiven ersättning för rätten att dra fram ledning över annan tillhörig mark, s.k. ledningsrätt. Ersättning för ledningsrätt kan avse upplåtelse för viss tid eller för evig tid. Bolaget har, så vitt framkommit, utgivit ersättning till berörda markägare för evig tid. Av anvisningspunkt 16 till 23 § KL motsatsvis framgår att avdrag inte får göras för anskaffande av rättigheter som inte är tidsbegränsade. Fråga är om de av bolaget förvärvade ledningsrätterna kan anses tidsbegränsade och därmed avdragsgilla. Länsrätten kan inledningsvis konstatera att ledningsrätt och koncession inte kan anses utgöra en gemensam rättighet, utan ledningsrätt får bedömas för sig. Bestämmelser rörande ledningsrätt finns i ledningsrättslagen. Enligt förarbetena till denna lag (prop. 1973; 157 s. 85 och 102) kan en ledningsrätt betraktas som ett mellanting mellan servitut och

nyttjanderätt. Ledningsrätten skiljer sig från en nyttjanderätt genom att upplåtelsen inte är begränsad i tiden. I ersättningshänseende har en upplåtelse av utrymme för ledningsrätt ansetts vara att jämföras med inlösen av del av en fastighet. Mot bakgrund härav finner länsrätten att en ledningsrätt får anses utgöra en inte tidsbegränsad rätt till en fastighet. Det förhållandet att koncession fordras för starkströmsledningar och att en sådan koncession är tidsbegränsad ändrar inte ledningsrättens karaktär av en inte tidsbegränsad rättighet (jfr RÅ 1987 ref 172). Vad bolaget har anfört om ändrade konkurrensförhållanden m.m. på elmarknaden föranleder inte någon annan bedömning. Skattemyndigheten har därför haft fog för sitt beslut att vägra bolaget yrkat avdrag för ifrågavarande kostnader.

Enligt 24 § KL skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder såvida inte dessa står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Av anvisningarna till 24 § KL framgår vidare att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år den enligt god redovisningssed bör tas upp som en intäkt i räkenskaperna. Denna princip skall på motsvarande sätt tillämpas på verksamhetens kostnader. Bolaget har i bokslutet reserverat för beräknade sociala avgifter på upplupna semesterlöner, skattepliktig lön m.m. för december 1994 samt för beräknat rörligt semestertillägg med sammanlagt 1 307 660 kr. Den gjorda reserveringen utgör 41 procent av ett underlag om 3 189 414 kr. Det är i målet ostridigt att bolaget haft rätt att reservera ett belopp om 1 097 796 kr avseende lagstadgade sociala avgifter, BOA-FA arbetsmarknadsförsäkring och SPV tjänstegrupplivförsäkring. Fråga är om bolaget även haft rätt att reservera ett belopp om 209 864 kr avseende Förenade Liv och pensionsförsäkring, SPP pensionsförsäkringsavgifter, särskild löneskatt på pensioner och pensionsskuld årsförändring. Bolaget har härvid gjort gällande att kostnaderna avser avtalsmässiga obligatoriska lönebikostnader. Enligt Bokföringsnämndens mening (cirkulär C 10/2) är det förenligt med god redovisningssed att i bokslutet reservera för lagstadgade sociala avgifter samt andra avgifter enligt lag eller avtal såsom avgifter för grupplivsförsäkring. Länsrätten finner att det aktuella beloppet har avsett kostnader för anställdas pensionsförmåner. Kammarrätten i Göteborg har i domen 19 maj 1995, mål nr 2091-1994, fastslagit att pensionskostnader enligt god redovisningssed inte skall medräknas när reservering görs för framtida kostnader

för sociala avgifter. Kammarrättens dom överklagades till Regeringsrätten, som den 24 april 1997 beslutade att inte meddela prövningstillstånd i ovan angiven fråga. Det förhållandet att bolaget på grund av avtal har att betala ifrågavarande pensionskostnader, föranleder inte länsrätten att göra någon annan bedömning än den som Kammarrätten har gjort. Skattemyndigheten har därför haft fog för sitt beslut att vägra bolaget yrkat avdrag för gjord reservering för pensionskostnader om sammanlagt 209 864 kr.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den av bolaget överklagade domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 februari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 22 februari 2000

Gåva av börsaktier inkomst av tjänst?

En av aktieägarna i ett bolag med börsnotrade aktier avsåg att överlåta aktier till dels verkställande direktören och dels styrelseordföranden i bolaget. Överlåtelsen skulle inte omfatta samtliga givarens aktier i bolaget. Med hänsyn till omständigheterna i ärendet - bland annat skulle vardera gåvans värde avsevärt överstiga 10 miljoner kr. - fann SRN att aktieöverlåtelserna hade sin grund i annat än sökandenas anställning eller uppdrag i bolaget. Inkomstbeskattning skulle därför inte ske.

Kommentar:

Jfr RÅ 1989 ref. 21, RÅ 1997 ref. 1, RÅ 1998 not. 91. - Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 23 februari 2000

Fråga om skattskyldighet för bostadsrättsförening för utbetalning på kapitalförsäkring

En bostadsrättsförening avsåg att bygga upp en kapitalreserv inför framtida kostnader för stambyte på föreningens hus. Föreningen skulle därför teckna en kapitalförsäkring med en medlem som försäkrad. Föreningen skulle betala en försäkringspremie på drygt 30 miljoner kr. varav en tredjedel kontant och resten med upplånade medel.

SRN meddelade förhandsbesked med följande innehåll.

Fråga 1;

Föreningen är inte skattskyldig för ifrågavarande intäkter oavsett om dessa redovisas i bokföringen.

Skäl;

Det förhållandet att belopp som förutses komma att utbetalas på grund av kapitalförsäkringen enligt god redovisningssed årligen skall bokföras som intäkt hos föreningen kan inte föranleda att beloppet blir skattepliktigt.

Fråga 2;

Föreningen har avdragsrätt för ränteutgifterna för de lån som tas upp för att finansiera premien till kapitalförsäkringen.

Skäl;

De ränteutgifter föreningen erlägger avser lån kopplade till åtgärder avseende föreningens fastigheter. Någon inskränkning i avdragsrätten för ränteutgifterna föreligger därför inte.

Fråga 3;

Försäkringsbeloppet utgör inte skattepliktig inkomst för föreningen.

Skäl;

En utbetalning på grund av kapitalförsäkringen medför inte någon skattskyldighet för föreningen.

Fråga 4;
Lagen (1995:575) mot skatteflykt är inte tillämplig.

Skäl;
Anledning saknas att tillämpa lagen mot skatteflykt.

Fråga 5;
Det förhållandet att medlemmen är insatt som försäkrad innebär inga skattekonsekvenser för henne.

Skäl;
Medlemmens åtagande att stå som försäkrad i samband med tecknandet av försäkringen medför inte att hon erhåller någon förmån som medför beskattning av henne vare sig i samband med föreningens betalning av försäkringen eller vid senare tidpunkt.

SRN angav att tillämpningen från och med 2002 års taxering av inkomstskattelagen (1999:1229) inte påverkade förhandsbeskedet.

Kommentar:
Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. Avkastningen på försäkringen beskattas enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 februari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 1 februari 2000

Arbetsgivares rätt till avdrag för premier respektive anställds beskattning då "tjänstepensionsförsäkring" tagits i utländskt försäkringsbolag. Diskriminering enligt EG-fördraget.

Taxeringsåren 2001-2005

En i Sverige bosatt person (den anställde) är anställd av det svenska bolaget (arbetsgivaren). Den anställde omfattas i sin anställning av kollektivavtal om tjänstepensionsförsäkring m.m.. Beträffande ålderspension och familjepension finns möjlighet för

arbetsgivaren och den anställde att på lönedelar överstigande 7,5 basbelopp välja en alternativ pensionslösning. Den anställde och arbetsgivaren har kommit överens om att en del av den anställdes pension ska tryggas genom att arbetsgivaren tecknar en tjänstepensionsförsäkring hos ett utländskt livförsäkringsbolag. Mot bakgrund härav önskar den anställde och arbetsgivaren besked, särskilt med beaktande av EG-rätten, om de inkomstskattemässiga konsekvenserna av en tjänstepensionsförsäkring som tecknas på angivet sätt. Som förutsättning för förhandsbeskedet har angivits att försäkringen kommer att uppfylla alla kvalitativa och kvantitativa krav enligt den svenska skattelagstiftningen för att anses som en tjänstepensionsförsäkring, fränsett att försäkringen tecknas i ett utländskt försäkringsföretag.

SRN:s förhandsbesked

Arbetsgivaren har inte rätt till avdrag för erlagda premier men har, när pensionen utbetalas, avdragsrätt för denna såsom direktpension. Den anställde ska beskattas för utfallande pensionsbelopp.

SRN:s motivering;

Skatterättsnämnden - som förutsätter att försäkringen kommer att uppfylla alla kvalitativa och kvantitativa krav enligt den svenska skattelagstiftningen samt att i huvudsak samma begränsningar för parterna att förfoga över försäkringen som skulle förelagat om försäkringen tecknats i ett svenskt försäkringsbolag kommer att föreligga - gör följande bedömning.

Enligt 32 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, hänförs till intäkt av tjänst bl.a. pension. Med pension förstås enligt bestämmelserna i punkt i första stycket av anvisningarna till 31 § KL bl.a. belopp, som annorledes än i följd av försäkring utgår på grund av föregående tjänsteförhållande och belopp som utgår på grund av pensionsförsäkring. Med pensionsförsäkring avses enligt andra stycket första meningen samma anvisningspunkt en försäkring som inte medför rätt till andra försäkringsbelopp än ålderspension, sjukpension eller efterlevandepension. För att försäkringen skall anses som pensionsförsäkring fordras vidare enligt andra meningen i nämnda stycke som regel att försäkringen meddelats i en här i landet bedriven försäkringsrörelse. Med tjänstepensionsförsäkring förstås enligt fjärde meningen i nämnda stycke pensionsförsäkring, som har samband med tjänst och får

vilken den försäkrades arbetsgivare åtagit sig att ansvara för betalning av hela avgiften.

Av artonde stycket i nyssnämnda anvisningspunkt framgår att med kapitalförsäkring förstås annan livförsäkring än pensionsförsäkring. Belopp, som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring räknas enligt 19 § KL inte till skattepliktig inkomst.

I punkt 3 tredje stycket första meningen av anvisningarna till 32 § KL anges att som intäkt av tjänst skall upptas värdet av försäkringar som arbetsgivaren betalat för den anställdes räkning. Vidare gäller enligt punkt 4 av anvisningarna till 41 § KL att inkomst av tjänst skall anses ha åtnjutits under det år, då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. Detta anges framför allt vara förhållandet, då inkomsten av den skattskyldige uppburits eller blivit för honom tillgänglig för lyftning eller, såsom i fråga om bostadsförmån och andra förmåner i natura, då den på annat sätt kommit den skattskyldige till godo, detta oberoende av huruvida inkomsten intjänats under året eller tidigare. Arbetsgivares kostnader för tryggnad av anställds pension genom pensionsförsäkring utgör enligt punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL dock inte skattepliktig intäkt för den anställde.

Angivna regler medför att det finns två sätt - när en arbetsgivare förbundit sig att utge pension - att säkerställa den anställdes rätt till pension med hjälp av försäkringar.

Används pensionsförsäkring har arbetsgivaren möjlighet att inom vissa lagreglerade ramar omedelbart erhålla avdrag för pensionspremierna medan den anställde beskattas när pensionen utbetalas. Endast i dessa fall kan arbetsgivaren ha rätt till avdrag för vad som för honom är framtida pensionskostnader. Finansieras pensionen genom att arbetsgivaren tecknar en kapitalförsäkring erhåller arbetsgivaren således inte avdrag för erlagda premier men beskattas inte heller för vad han uppstår med anledning av försäkringen. När medlen i detta fall används för betalning av den anställdes pension (direkt pension) erhåller arbetsgivaren avdrag och beskattas den anställde. För att säkerställa den anställdes rätt till pension medges ibland den anställde panträtt i kapitalförsäkringen och det

förekommer även att panträtten också omfattar utfallande belopp.

Det angivna gäller när fråga är om försäkringar tagna i en här i landet bedriven försäkringsrörelse. Frågan är då vad som gäller när en försäkring motsvarande en svensk tjänstepensionsförsäkring tecknas i ett utländskt försäkringsbolag. En sådan försäkring är enligt ovan angivna regler att anse som en kapitalförsäkring. Samtidigt följer av förutsättningarna att försäkringen är sådan att varken arbetsgivaren eller den anställde kan förfoga över de avsatta medlen. En förutsättning i ärendet är vidare att arbetsgivaren har ett pensionsåtagande som skall säkerställas genom försäkring. Situationen är med andra ord inte den att arbetsgivaren löser sig från ett pensionsåtagande genom att betala premier på en kapitalförsäkring som ägs och kan disponeras av den anställde. Istället är enligt nämndens mening förfarandet närmast att jämställa med att arbetsgivaren tecknar en av honom ägd kapitalförsäkring för att finansiera pensionsutfästelsen och att den anställdes rätt till pension sedan säkerställs genom pantsättning eller på annat sätt så att arbetsgivaren inte kan förfoga över de avsatta medlen till annat ändamål. Att den anställde inte bör beskattas när arbetsgivaren betalar premierna för försäkringen följer av de ovan återgivna reglerna om när en inkomst av tjänst skall anses åtnjuten. Bestämmelsen i punkt 3 tredje stycket första meningen av anvisningarna till 32 § KL kan inte anses tillämplig i detta fall då arbetsgivaren inte betalar försäkringen primärt för den anställdes räkning utan för att finansiera ett eget pensionsåtagande. Vidare kan arbetsgivaren inte medges avdrag för erlagda premier och skall arbetsgivaren inte beskattas för utfallande belopp eftersom försäkringen är att anse som en kapitalförsäkring. När den anställde erhåller utfallande belopp bör arbetsgivaren i enlighet med det angivna synsättet medges avdrag såsom för en direktpension. Situationen skiljer sig då inte nämnvärt från den då en anställd erhållit panträtt i en av arbetsgivaren ägd kapitalförsäkring och försäkringsbolaget därför verkställer utbetalningen direkt till den anställde. I skattehänseende får därför pensionen anses erlagd av arbetsgivaren och utbetald från denne till den anställde. Den av den anställde uppburna pensionen får i enlighet med detta synsätt anses utgå på grund av hans tjänst hos arbetsgivaren och skall följaktligen beskattas.

Frågan blir då om det sagda bör omprövas med hänsyn

till gemenskapsrätten. Ordningen att en tjänstepensionsförsäkring tagen i en här i landet bedriven försäkringsrörelse kan medföra rätt till direktavdrag för vad som principiellt sett är en framtida kostnad medan motsvarande försäkring tagen i en utomlands bedriven försäkringsrörelse inte medför avdragsrätt förrän pensionen betalas medför en särbehandling av utländska försäkringar. En sådan särbehandling kan påverka valet av försäkringsgivare och skulle kunna utgöra en enligt gemenskapsrätten förbjuden diskriminering. EG-domstolen har i dom den 28 januari 1992 (C-204/90) i det s.k. Bachmann-målet prövat en liknande frågeställning. Målet gällde en tysk medborgare som flyttat till Belgien och som fortsatte att erlägga pensionsförsäkringspremier till ett tyskt försäkringsbolag. Han förvägrades avdrag för erlagda premier till det tyska försäkringsbolaget vid inkomsttaxeringen i Belgien. Belgien motiverade detta bl. a. med att Belgien ville skydda skattesystemets "coherence", inre sammanhang, eftersom utfallande pensioner var skattefria i Belgien om avdrag inte medgivits. Argumentet om "coherence" godtogs av EG-domstolen, varför det inte utgjorde otillåten diskriminering att vägra avdraget.

Att ett medlemsland har två ordningar för livförsäkringar, en medförande avdrag för erlagda premier och skattskyldighet för utfallande belopp, och en annan enligt vilken avdragsrätt inte föreligger för erlagda premier och skattskyldighet inte föreligger för utfallande belopp, samt att landet tillämpar den senare ordningen beträffande premier erlagda till utländska försäkringsgivare synes enligt domen inte utgöra otillåten diskriminering.

Till detta kommer den genom Maastrichtavtalet införda bestämmelsen artikel 58 1 a (f.d. 73d Ia) i Romfördraget enligt vilken bestämmelserna i artikel 56 (om kapitalets fria rörlighet) inte skall påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har investerat sitt kapital på olika ort.

Med hänsyn till det anförda finner skatterättsnämnden att gemenskapsrätten inte medför en annan bedömning än den ovan redovisade.

Av förhandsbeskedet följer att arbetsgivaren är skattskyldig till avkastningsskatt för försäkringen enligt

lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel. Vidare skall arbetsgivaren i beskattningsunderlaget enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader medräkna den utbetalda pensionen.

Eftersom försäkringsbeloppen kommer att utbetalas från ett i utlandet hemmahörande bolag kan internationell dubbelbeskattning uppkomma. Denna dubbelbeskattning kan möjligen undanröjas med tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt eller eventuellt tillämpligt dubbelbeskattningsavtal.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av sökandena. Att observera i detta förhandsbesked är att SRN tryckt hårt på att de vid sin bedömning förutsatt dels att samtliga kvalitativa och kvantitativa krav är uppfyllda, dels att i huvudsak samma begränsningar som enligt svensk rätt föreligger vad avser möjligheterna att disponera försäkringen. Frågan är dock om det är möjligt att hitta en utländsk "tjänstepensionsförsäkring" som verkligen uppfyller dessa krav och begränsningar.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 29 februari 2000.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om nedsättning av statlig fastighetsskatt då en lokal varit outhyrd under hela beskattningsåret.

Sökande: Den skattskyldige.

Lagrum: 3 § lagen om statlig fastighetsskatt

Saken: Kan nedsättning av statlig fastighetsskatt på grund av bristande efterfrågan medges avseende bostadslägenheter, avsedda att upplåtas med bostadsrätt? Också fråga om betydelsen av att lägenheterna färdigställts först under beskattningsåret och om beräkningen av nedsättningen.

Sökande: RSV

Lagrum: 3 § lagen om statlig fastighetsskatt

Saken: Fråga om nedsättning av statlig fastighetsskatt då bostäder för uthyrning inte varit färdigställda vid

beskattningsårets utgång men färdigställda under året.

Sökande: Den skattskyldige.

Lagrum: 3 § lagen om statlig fastighetsskatt

Saken: En advokatbyrå (handelsbolag) har förelagts enligt 14 kap. 3 § SBL att inge kopia av en klientfaktura.

Fråga om handlingen bort undantas från föreläggande med stöd av 3 kap. 13 § TL.

Sökande: Advokatbyrån

Lagrum: 14 kap. 3 § SBL, 3 kap. 13 § TL.

Saken: Länsrätt prövade efter överklagande både en skattemyndighets beslut att i folkbokföringsregister ändra registrering av två syskon från svenska till utländska medborgare och myndighetens senare fattade beslut att vägra återregistrera dem som svenska medborgare. Sedan länsrättens dom överklagats till kammarrätten prövade kammarrätten endast det sistnämnda beslutet. Borde kammarrätten ha prövat även det förstnämnda beslutet?

Sökande: Berörda syskon

Lagrum: 40 § FBL, 6 § lagen om folkbokföringsregister

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

25/00

- [RR:s dom den 14 juni 2000, målnr 1594-1999.](#)
Avdrag personbil. Fråga om avdragsrätt för förvärv av personbil
 - [KR:s i Stockholm dom den 22 juni 2000, målnr 7337--39-1997.](#)
Värdering enligt schablon av kostförmån. Förmån av subventionerad kost för anställda i restaurangkedja som serverar s. k. snabbmat har värderats enligt schablon. Skäl för jämkning har inte ansetts föreligga
 - [KR:s i Stockholm dom den 3 juli 2000, målnr 5437-1999.](#)
Marknadsvärde vid utköp av bil
 - [Meddelade prövningstillstånd.](#)
-

Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 augusti 2000.

RR:s dom den 14 juni 2000, målnr 1594-1999

Avdrag personbil

Fråga om avdragsrätt för förvärv av personbil

Mervärdesskatt

Bolaget yrkade att Regeringsrätten (RR) med ändring av skatterättsnämndens (SRN:s) förhandsbesked den 16 februari 1999, se rättsfallsprotokoll nr 11/99, skulle förklara att bolaget var berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt vid förvärv av personbilar från leasegivare för återförsäljning i anslutning till förvärvet. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande.

”Nyckelordet i den gamla regeln är yrkesmässig. Borttagandet av nyckelordet yrkesmässig innebär inte endast en redaktionell ändring utan i stället en ändrad innebörd av avdragsförbudet. – En bärande princip i mervärdesskattesystemet är neutralitetsprincipen. SRN:s förhandsbesked strider mot denna princip.”

RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 augusti 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 22 juni 2000, målnr 7337--39-1997

Värdering enligt schablon av kostförmån

Förmån av subventionerad kost för anställda i restaurangkedja som serverar s.k. snabbmat har värderats enligt schablon. Skäl för jämkning har inte ansetts föreligga

Arbetsgivaravgifter utgiftsåren 1992-1994

Kostförmån värderas enligt 42 § KL enligt de särskilda grunder som anges i punkt 3 av anvisningarna till lagrummet, dvs. med ledning av genomsnittspriset i riket för en lunchmåltid av normal beskaffenhet (Riksskatteverkets schablonvärden för kostförmån för aktuella utgiftsår framgår av RSFS 1991:27, RSFS 1992:14 och RSFS 1993:11).

SKM höjde avgiftsunderlaget för restaurangbolaget som tillhandahållit kost av snabbmatskaraktär (hamburgare m.m.) till den egna personalen till subventionerat pris.

Bolaget menade i första hand att någon skattepliktig kostförmån inte uppkommit för de anställda eftersom den betalning som de anställda erlagt för kosten har täckt bolagets relevanta kostnader för att tillhandahålla kosten. Någon särredovisning av kostnaderna för kost till personalen har dock inte förekommit. Alternativt menade bolaget att förmånen rymdes inom de s.k. personalvårdsförmånerna. I andra hand menade bolaget att förmånens värde skulle jämkas nedåt och beräknas med utgångspunkt från måltidens marknadspris, 39 kr, med avdrag för vad den anställde betalat för måltiden.

Kammarrätten fann att den tillhandahållna kosten inte kunde hänföras till skattefri personalvårdsförmån.

Bedömningen av huruvida arbetsgivaren bidrar till kostnaderna för den anställdes måltid måste enligt kammarrätten göras utifrån en jämförelse mellan det pris som motsvarande måltid kostar över disk, dvs. 39 kr, och det pris den anställda betalar. Bedömningen ska således inte göras med utgångspunkt från arbetsgivarens kostnader för måltiden. Eftersom de anställda betalat mindre än 39 kr har de erhållit en förmån av delvis fri kost.

Kammarrätten ansåg vidare att den tillhandahållna måltiden inte avvek från en normal lunchmåltid på ett sådant sätt att det förelåg synnerliga skäl för jämkning på den grunden. Inte heller kunde den omständigheten att priset för kosten understeg schablonvärdet utgöra skäl för jämkning.

Kammarrätten hade i fråga om utgiftsåren 1992-1993 även att pröva om det förelåg grund för efterprövning. I den delen fann kammarrätten att bolaget, som hade redovisat kostförmån för anställda för 1991 men sedan slutat redovisa kostförmån utan närmare förklaring, hade lämnat oriktig uppgift. Avgiftstillägg påfördes.

Kommentar:

RSV anser att domen i och för sig står i överensstämmelse med gällande lagstiftning. Regeringsrätten har tidigare slagit fast att kostförmån för restauranganställda ska bedömas enligt schablonregeln även om arbetsgivaren inte subventionerat kosten med utgångspunkt från hans marginalkostnad för måltiden (RÅ 1994 ref 49). Vidare är svårt att komma ifrån att även snabbmat är beredd och tillredd och därmed faller inom vad som utgör en måltid av dagens-rätt-karaktär. Det förhållandet att förmånens värde inte oväsentligt understiger fastställt schablonvärde utgör som kammarrätten funnit inte grund för jämkning. Enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1999: 40 avsnitt 4.4.8) bör jämkning ske om en arbetsgivare erbjuder en anställd en måltid som avsevärt avviker från lunchmåltid av normal beskaffenhet (måltid av dagens-rätt-karaktär). Kammarrätten har utan något närmare resonemang ansett att den tillhandahållna måltiden inte avviker från en normal lunchmåltid på sådant sätt att det kan anses föreligga skäl för jämkning. Att kosten är av snabbmatskaraktär och i längden t.ex. kan upplevas som ensidig har inte närmare berörts i sammanhanget.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 augusti 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 3 juli 2000, målnr 5437-1999

Marknadsvärde vid utköp av bil

Inkomsttaxering 1996

Marknadsvärde vid utköp av bil från arbetsgivare kan – när värderingsintyg saknas – bestämmas med utgångspunkt från den prislista över bilhandelns försäljningspriser som sammanställs av Autodata. Från listpriset bör skälig reducering göras bl.a. för den rekonditionering, service m.m. som bilen genomgår före försäljning

X hade under 1995 köpt ut sin förmånsbil från arbetsgivaren för drygt 91.000 kr. SKM hänvisade till att bilens marknadsvärde vid den aktuella tidpunkten enligt Autodatas prisprognoslista var 154.400 kr, från vilket värde en reducering med 5.000 kr gjordes eftersom villkoren beträffande garantiåtaganden, rekonditionering m.m. inte är likartade om en bil köps från arbetsgivaren i stället för från en bilhandel. SKM höjde X:s inkomst av tjänst med 58.300 kr.

X yrkade att fastställandet av marknadsvärdet i stället skulle ske med ledning av vad en bilhandlare är beredd att betala för bilen. Till stöd för detta åberopade han bl. a. RÅ 1982 1:45.

Kammarrätten konstaterade att den ändring som gjordes i samband med skattereformen från "ortens pris" till "marknadsvärdet" i sig inte innebar någon ändring av hur värdet av naturaförmåner skulle bestämmas. Vidare konstaterade kammarrätten att inkomstbeskattningen skulle vara neutral, dvs. beskattningsresultatet skulle bli detsamma oavsett om den anställde fått lönen i pengar och köpt sig det förmånen avsåg eller om han fått förmånen direkt från arbetsgivaren. Detta har för övrigt såsom kammarrätten påpekat kommit till tydligt uttryck i 61 kap 2 § 2 st

inkomstskattelagen (1999:1229). Där stadgas att med marknadsvärde avses det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv skaffat sig motsvarande varor mot kontant betalning.

Kammarrättens majoritet fann att när dokumentation över bilens värde vid utköpet saknas, kan Autodatas prislista användas som utgångspunkt för värderingen. Dock är en begagnad bil som en bilhandlare säljer, efter rekonditionering och åtgärdande av normalt förekommande defekter, enligt kammarrättens mening inte samma produkt som en bil som säljs av en privatperson. Från listpriset bör därför reducering göras med hänsyn till att priserna avser bilar som säljs genomgångna och med garanti. Kammarrätten fann att 10.000 kr var skälig reducering och fastställde X:s skattepliktiga förmån i form av köp av bil från arbetsgivaren till 53.300 kr.

En ledamot i kammarrätten var skiljaktig och ville beräkna värdet med utgångspunkt från 85 % av listpriset, vilket uppges vara bilhandelns inköpspris. Från detta skulle reducering göras med 5.000 kr för reparation av befintliga skavanker.

Kommentar:

Olika metoder tillämpas för att bestämma marknadsvärdet på bil som anställd köper ut från sin arbetsgivare. En del menar att marknadsvärdet vid utköp av bil efter skattereformen ska bestämmas efter det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala på orten om han själv köpt motsvarande bil hos bilhandeln, låt vara med viss reducering. Andra menar att RÅ 1982 1:45 alltså ska tillämpas, dvs. värderingen ska uttryckligen ske med utgångspunkt från bilhandelns inköpspris (jfr den skiljaktiga meningen). En uppfattning som ligger däremellan är att priset bör bestämmas efter vad man skulle fått betala för bilen på den privata marknaden. Den tredje metoden har dock den svagheten att det kan vara svårt att i efterhand fastställa ett sådant marknadspris.

Kammarrättens majoritet har i princip följt SKM:s metod att utgå från Autodatas prislista med viss reduktion för serviceåtgärder som utförts av bilhandeln före vidareförsäljning. Dock har kammarrätten poängterat att det inte är samma produkt som köps in av bilhandeln som den som sedermera utbjuds till försäljning. Listpriset har därför reducerats - med ett något högre

belopp än vad SKM gjort - med hänsyn till vidtagna serviceåtgärder, säljgaranti etc.

Det ska tilläggas att domen är en av ett sextiototal domar gällande anställda hos en och samma arbetsgivare. I de fall det funnits särskilt värderingsintyg från opartisk yrkesman har kammarrätten följt intyget (t.ex. KRNS 2000-07-03 Mål nr 5523-1999).

I de fall bilen bytts in strax efter utköpet har kammarrätten ansett att det erhållna inbytespriset utgjort bilens marknadsvärde på orten (t.ex. KRNS 2000-07-03 Mål nr 6191-1999).

RSV avser inte att överklaga domarna. RSV förordar i stället att, i de fall särskilt värderingsintyg saknas, den metod som kammarrätten tillämpat i den refererade domen följs.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 augusti 2000.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Ett kommunägt bolag har under flera år fått ekonomiskt stöd från kommunen för att täcka underskott i verksamheten. Fråga om stödet utgör skattepliktig intäkt (näringsbidrag e.d.) som underinstanserna funnit eller skattefritt äktieägartillskott som bolaget hävdar. RR:s målnr: 240—241-2000.

Klagande: Den skattskyldige

Lagrums: Punkterna 1 och 9 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

Saken: Fråga om jämkning av bilförmånsvärde vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter. RR:s målnr 840-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrums: 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare och punkt 4 av anvisningarna till 42 § kommunalskattelagen (1928:370).

Saken: Ett försäkringsbolag har bytt aktier i ett bolag mot aktier i ett annat. De utbytta aktierna hade ett

bokfört värde om 9 179 000 kr medan de erhållna aktierna vid bytestillfället hade ett marknadsvärde om 12 516 000 kr. Både de inbytta och de erhållna aktierna utgjorde omsättningstillgångar. Bolaget har i sin självdeklaration inte tagit upp någon intäkt på grund av bytet. De erhållna aktierna har i bokslutet tagits upp till belopp motsvarande de utbytta aktiernas bokförda värde (9 179 000 kr). Fråga om bolaget på grund av det inträffade skall beskattas för vinst på grund av bytet med (12 516 000 – 9 179 000=) 3 337 000 kr och, i så fall, om skattetillägg bör påföras/efterges. RR:s mål nr 6958-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: Punkt 3 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen (lydelse t.o.m. 1991 års taxering).

Saken: Fråga om vinstandelsstiftelse har rätt till avdrag för kostnader för vissa administrativa tjänster (bl.a. revision och konsultation) m.m. RR:s mål nr: 1580—81-1999.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 20 § kommunalskattelagen (1928:370).

Saken: Fråga om personalstiftelse har rätt till avdrag för kostnader för vissa administrativa tjänster (bl.a. revision, redovisning och bokslut samt handläggning av ansökningar och lämnad gottgörelse). RR:s mål nr: 1618-1999.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 20 § kommunalskattelagen (1928:370).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 7/00

- [RR:s dom den 31 januari 2000, målnr 5040-1999.](#) Fråga om omsättningsland vid privatpersoners förbeställning av varor i samband med flygresor
 - [KR:s i Göteborg dom den 9 februari 2000, målnr 1390-1391--2000.](#) Fråga om skattskyldighet för stiftelse
 - [KR:s i Göteborg dom den 14 februari 2000, målnr 240-2000.](#) Fråga om undantaget beträffande beskattning av privatinförsel i det svenska anslutningsfördraget är förenligt med EU-rätten. Beskattning av införsel gjord i augusti 1995 enligt lagen (1994:1565) om viss privatinförsel (privatinförsellagen)
 - [SRN:s förhandsbesked den 11 februari 2000.](#) Fråga om frivillig skattskyldighet - avdragsrätt
 - [SRN:s beslut den 10 februari 1999.](#) Tjänster i form av samtalsterapi; undantag för sjukvård eller social omsorg
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 februari 2000.

RR:s dom den 31 januari 2000, målnr 5040-1999

Fråga om omsättningsland vid privatpersoners förbeställning av varor i samband med flygresor.

Mervärdesskatt

RSV yrkade att RR skulle fastställa SRN:s förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 1999 har refererats i rättsfallsprotokoll nr 27 1999. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas därför till detta referat.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked.

RR avvisade bolagets yrkanden om besked beträffande dels konsekvenserna av det s.k. hattracks-förfarande och av betalning ombord på flygplanet, dels tidpunkten

för leverans eller omsättning .

RR avslog bolagets yrkande om ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt (ersättningslagen).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 februari 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 9 februari 2000, målnr 1390-1391--2000

Fråga om skattskyldighet för stiftelse

Inkomsttaxering 1997

Överklagande av den skattskyldige

Skattemyndigheten beslutade att påföra stiftelsen inkomst av ränta och förmögenhet med vissa belopp och anförde bl.a. följande.

Med begreppet kommunal donationsfond menas en stiftelse, bildad genom arv eller gåva från en enskild person, avsedd som särskilt skattesubjekt och förvaltd av en kommunal myndighet eller av kommunala befattningshavare. En sådan stiftelse kan i och för sig ha ett sådant kvalificerat ändamål som anges i 7 § 6 mom SIL, men det vanligaste torde dock vara att den har att tillgodose ett kommunalt intresse, som inte kan anses som kvalificerat. En fond som tillgodoser ett obligatoriskt kommunalt ändamål blir skattebefriad liksom en fond som har till ändamål att stödja en frivillig kommunal verksamhet som kommunen redan bedriver. Om fonden däremot har till ändamål att stödja ett frivillig kommunalt ändamål, som kommunen inte bedriver annat än med hjälp av fonden, blir den inte skattebefriad. I de fall förbehåll finns i testamente eller permutationsbeslut att utdelningen inte får användas till ändamål som ska täckas av utdebiterade medel är stiftelsen inte skattebefriad.

Stiftelsens ändamål är att;

" Hälften av den årliga avkastningen ställes till

skolstyrelsens förfogande att användas för grundskolan inom f d X stad för ändamål som ej täckas av utdebiterade medel.

Den andra hälften av avkastningen ställes till socialnämndens förfogande att användas i verksamheten vid ett servicehus för ändamål som ej skall täckas av utdebiterade medel".

Stiftelsens verksamhet har under året bestått i att köpa datorer samt att arrangera musikcaféer inom åldringsvården.

Skattemyndigheten gjorde den bedömningen att mot bakgrund av det förbehåll som finns i stadgarna utgör stiftelsen inte någon kommunal fond och avkastningen kan inte användas för kommunens obligatoriska eller frivilliga verksamhet. Skattebefrielse föreligger därför inte.

Ändamålet är inte kvalificerat allmännyttigt enligt 7 mom 6 § SIL.

En förmånlig behandling i skattehänseende kan därför inte ifrågakomma.

Stiftelsen överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten, som instämde i skattemyndighetens bedömning och inte ändrade det överklagade beslutet.

Länsrättens dom överklagades till Kammarrätten i Göteborg, som inte fann skäl att göra annan bedömning än vad länsrätten och skattemyndigheten gjort.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 februari 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 14 februari 2000, målnr 240-2000

Fråga om undantaget beträffande beskattning av privatinförsel i det svenska anslutningsfördraget är förenligt med EU-rätten

Beskattning av införsel gjord i augusti 1995 enligt lagen (1994:1565) om viss privatinförsel (privatinförsellagen)

I augusti 1995 införde B tolv liter lättvin, som han inköpt i Frankrike, till Sverige. Han debiterades punktskatt för den del av införseln som översteg den ranson han skattefritt fick införa till Sverige enligt privatinförsellagen. B debiterades således skatt avseende sju liter lättvin med sammanlagt 182 kr.

B överklagade beskattningsbeslutet och yrkade i första hand att det påförda beloppet i sin helhet skulle återbetalas. I andra hand yrkade B återbetalning med 79 kr, avseende av den skatt som redan betalats i Frankrike. Han anförde bl.a.

"Det undantag från cirkulationsdirektivet (12/92/EEG) som Sverige medgivit i övergångsbestämmelserna i anslutningsfördraget strider mot Romfördraget. Detta framgår av art. 9:1 i Romfördraget.

Övergångsbestämmelserna strider även mot art. 30 i Romfördraget. Om undantag skall medges jämligt art. 36 gäller en proportionalitetsprincip. Undantaget har ingen praktisk betydelse för att "skydda människors liv och hälsa". Vin (liksom öl och sprit) tillverkas i Sverige och införda varor blir åsatta högre interna skatter än inhemska varor. Övergångsbestämmelserna strider därför även mot art. 95 i Romfördraget.

Dubbelbeskattning strider mot art. 95 (se EG-domstolens avgörande 165/88 (1993) 2 C C.M.L.R 1015). Det är självklart att Romfördragets grundläggande stadganden är styrande och skall tillämpas i första hand. Lagstiftningen är dessutom diskriminerande, dels mot honom som svensk och dels mot vinproducenten i Frankrike, och strider således mot art. 37 i Romfördraget. Vidare åberopas även art. 12 i Romfördraget. (Artiklarna 9, 12, 30, 36, 37 och 95 i Romfördraget har efter antagandet av

Amsterdamfördraget erhållit nya numreringar. Artiklarna betecknas numera i nämnd ordning, som artikel 23, 25, 28, 30, 31 samt 90)."

RSV bestred ändring och anförde bl.a;

" Bestämmelserna i 2 § privatinförsellagen baseras på ett särskilt undantag som Sverige har fått i medlemsskapsförhandlingarna. Liknande undantag finns i cirkulationsdirektivet även för Danmark och Finland. Samtliga länder har fått sina undantag förlängda. Det finns inget stöd för att det svenska, eller för den delen det finska eller danska, undantaget skulle strida mot gemenskapsrätten. Det föreligger inte några mängdmässiga införselrestriktioner i Sverige beträffande privat införsel. En resande får således för sitt privata bruk införa mängder som överstiger de kvantiteter som anges i 2 § privatinförsellagen. Denna bestämmelse går således inte utöver vad som stadgades i anslutningsfördraget."

LR i Skåne län (dom den 24 november 1999) anförde bl. a. följande beträffande det beviljade undantagets giltighet:

B har i sitt förstahandsyrkande anfört att övergångsbestämmelsen och de på denna grundade bestämmelserna i privatinförsellagen strider mot Romfördraget. Han skall härför restitueras 182 kr, motsvarande hela den punktskatt han har ålagts att betala enligt bestämmelserna i privatinförsellagen. Av art. 49 i Maastrichtfördraget framgår att varje europeisk stat som respekterar de principer som anges i art. 6.1 får ansöka om att bli medlem av unionen. Ansökan skall ställas till rådet. Som skall besluta enhälligt efter att ha hört kommissionen och efter samtycke av Europaparlamentet, som skall fatta sitt beslut med absolut majoritet av sina medlemmar. Villkoren för att upptas som medlem och de anpassningar av fördraget som unionen bygger på, som därigenom blir nödvändiga, skall fastställas i ett avtal mellan medlemsstaterna och den ansökande staten. Detta avtal skall föreläggas samtliga avtalsslutande stater för ratifikation i överensstämmelse med deras konstitutionella bestämmelser. Enligt art 1 p. 2 i Sveriges anslutningsfördrag (AF) skall villkoren för anslutningen och den anpassning i fördragen som den medför anges i den anslutningsakt som finns bifogad i fördraget. Bestämmelserna i anslutningsakten skall utgöra en integrerad del av fördraget. Enligt art 2 p. 1 AF skall

fördraget ratificeras av de fördragsslutande staterna i enlighet med deras respektive konstitutionella krav. Av art. 2 Del I i anslutningsakten (AA) framgår följande. Från dagen för anslutningen är bestämmelserna i de grundläggande fördragen och i de rättsakter som har antagits av institutionerna före anslutningen bindande för de nya medlemsstaterna och skall tillämpas i dessa på de villkor som fördragen och denna anslutningsakt anger.

Av art. 7 AA framgår följande. Om något annat inte föreskrivs i denna anslutningsakt, kan den tillfälligt sättas ur kraft, ändras eller upphävas endast genom det förfarande som anges i de grundläggande fördragen och som gör det möjligt att ändra dessa fördrag.

Av art. 151 p. 1 Del IV AA framgår att de rättsakter som finns förtecknade i bilaga XV till anslutningsakten skall tillämpas i förhållande till de nya medlemsstaterna på de villkor som anges i bilagorna. Sveriges undantag från direktiv 92/12 anges i bilaga XV.

Länsrätten gör följande bedömning; Anslutningsfördraget och den därtill följande anslutningsakten samt protokoll utgör, i likhet med Rom- och Maastrichtfördraget, primärrätt. Innehållet i en anslutningsakt kan således inte anses underordnat bestämmelserna i Romfördraget. I samma utsträckning som medlemsstaterna enhälligt, efter ratifikation i de nationella parlamenten, kan förändra de grundläggande fördragen torde undantag från desamma kunna föreskrivas i ett anslutningsfördrag. I den mån en undantagsbestämmelse i ett anslutningsfördrag strider mot någon eller några bestämmelser i Romfördraget medför detta således inte att undantaget härigenom är att betrakta som ogiltigt. Enligt länsrättens mening kan de kvantitativa restriktioner som anges i 2 § privatinförsellagen och som är överensstämmande med kvantitativa restriktioner som angivits i anslutningsfördraget således inte med hänvisning till Romfördragets bestämmelser vara att anse som ogiltiga.

LR gjorde även en tolkning av det beviljade undantaget och anförde därvid bl.a;

" Av art. 26 i [cirkulationsdirektivet] framgår det att Sverige får ta ut punktskatt på införda alkoholvaror som överstiger viss kvantitet. Det framgår vidare att tillämpningen av art. 8 inte påverkas av detta, dvs. punktskatt skall även erläggas i den medlemsstat som

varorna har förvärvats. Enligt länsrättens mening får den dubbelbeskattning som blir resultatet vid tillämpningen av art. 26 i ovan nämnt direktiv klart anses framgå av lydelsen i nämnd artikel... Detta framgår än tydligare av den nya lydelsen av art. 26, som den 30 december 1996 antogs av rådet i samband med förlängningen av det aktuella undantaget (direktiv 96/99/EG). I art. 26, i dess nya lydelse, uttalas att Sverige, "utan att det påverkar tillämpningen av artikel 8" skall "ha rätt att fortsätta tillämpa samma kvantitativa restriktioner som det tillämpade den 31 december 1996 för den kvantitet alkoholhaltiga drycker och tobaksvaror som får föras in på svenskt territorium av enskilda för eget bruk utan betalning av *ytterligare* punktskatter" (länsrättens kursivering)."

LR anförde vidare;

Såvitt framgår av handlingarna i målet har B förvärvat de till Sverige införda alkoholvarorna i Frankrike och där även erlagt skatt för dessa. Han har således rätt att skattefritt införa fem liter vin. För resterande sju liter vin skall han, i enlighet med vad som ovan anförts, erlagga skatt med 26 kr/liter. Enligt länsrättens mening har tullmyndigheten således haft fog för att debitera B skatt med sammanlagt 182 kr. Överklagandet skall därför avslås.

B överklagade domen till KR. KR instämde i LR:s bedömning och ändrade inte den överklagade domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 februari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 11 februari 2000

Fråga om frivillig skattskyldighet - avdragsrätt

Mervärdesskatt

X AB, nedan bolaget, äger en fastighet och har för avsikt att bebygga fastigheten. Lokalerna i den nyuppförda byggnaden kommer att hyras ut till ett närstående skattskyldigt bolag. Avtal har ingåtts med hyresgästen som flyttar in i lokalerna när dessa färdigställts.

I förhandsbeskedet ställde bolaget följande frågor
1. Har bolaget, i ljuset av EG-rätten, rätt till avdrag för all ingående skatt som hänför sig till kostnader för nybyggnaden av fastigheten, dvs. även för ingående skatt hänförlig till sådana kostnader som inte omfattas av den retroaktiva avdragsrätten i 9 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML?

2. Vid vilken tidpunkt har bolaget, i ljuset av EG-rätten, rätt till avdrag för ingående skatt i den mening som avses i 8 kap.3 § ML (jfr art. 17.2 i sjätte mervärdesskattedirektivet):

A. Är det när den första investeringen gjorts för den verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet?

B. Är det när hyreskontrakt är undertecknat av en hyresgäst som kommer att bedriva verksamhet som medför skattskyldighet i de aktuella lokalerna?

C. Är det när hyresgästen tillträtt lokalen?

Det har senare uppgetts att som förutsättning för fråga 2 gäller att ansökan om frivillig skattskyldighet har getts in till skattemyndigheten.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Bolaget har, utöver vad som följer av bestämmelserna i 9 kap. 3 § första stycket 1 ML, inte rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv före den tidpunkt skattskyldigheten inträder enligt vad skattemyndigheten på sätt närmare anges i motiveringen kan besluta.

I den mån ansökningen inte besvarats genom förhandsbeskedet avvisades den.

MOTIVERING

"Enligt 9 kap. 1 § första stycket ML gäller skyldigheten att betala skatt för sådan skattepliktig fastighetsuthyrning som anges i 3 kap. 3 § andra-fjärde styckena endast om skattemyndigheten på fastighetsägarens begäran har beslutat om detta. Enligt 9 kap. 3 § första stycket ML gäller att en skattskyldig fastighetsägare har rätt att göra avdrag för ingående

skatt enligt bestämmelserna i 8 kap.

Han får dessutom enligt 9 kap. 3 § första stycket 1 ML göra avdrag om skattemyndigheten har beslutat om skattskyldighet för honom inom tre år från utgången av det kalenderår under vilket han utfört eller låtit utföra ny- till- eller ombyggnad av fastigheten: för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till byggnadsarbetena till den del dessa avser lokaler som omfattas av beslutet. Någon ytterligare reglering i ML av rätten för fastighetsägare att dra av ingående skatt hänförlig till ny-, till- eller ombyggnad för tid före skattemyndighetens beslut om frivillig skattskyldighet finns inte.

Riksskatteverket (RSV) har i sin Handledning för mervärdesskatt 1999 anfört bl.a. följande om vad som bör gälla i normala fall. RSV anser att frivillig skattskyldighet normalt bör medges tidigast från och med den dag begäran om sådan skattskyldighet har kommit in till SKM. Frivillig skattskyldighet kan inte medges för tid innan hyresavtal tecknats, hyra avtalats och hyresgästen tillträtt lokalen (a.a. s. 213). I nämnda handledning anför RSV vidare. Det kan förekomma att tillbyggnad sker av de lokaler en hyresgäst disponerar. Uthyraren kan medges frivillig skattskyldighet avseende dessa ytterligare lokaler först fr.o.m. den tidpunkt hyresgästen tillträtt dessa. Detta gäller även om uthyraren redan är frivilligt skattskyldig för de lokaler hyresgästen redan disponerar (a.a. s. 214 f.).

I handledningen anför RSV vidare följande för vad som betecknas som undantag från normalfallet. Det kan förekomma att ett nytt hyresförhållande pågått under viss kortare tid när begäran om frivillig skattskyldighet kommer in till SKM. Skulle omständigheterna vara sådana att uthyraren hade kunnat beviljas frivillig skattskyldighet dessförinnan om han begärt detta bör enligt RSV sådan skattskyldighet kunna medges fr.o.m. den dag då hyresavtal tecknats och hyresgästen tillträtt fastigheten (a.a. s. 214).

Regeringsrätten har i RÅ 1999 ref 2 beträffande fastighet som tidigare omfattats av frivillig skattskyldighet gett beslut om frivillig skattskyldighet för ny ägare till fastigheten retroaktivt verkan tillbaka till den tidpunkt då den nye ägaren tillträdde fastigheten. Regeringsrätten, som fann att det inte kunde föreligga något formellt hinder mot att ge beslutet en sådan

verkan, anförde att 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 retroaktiv tillämpning.

Mot bakgrund av det nu anförda finner nämnden att en skattemyndighet enligt gällande rätt kan ge ett beslut om frivillig skattskyldighet verkan före den tidpunkt då en ansökan kommit in till myndigheten och således då också från en tidigare tidpunkt än den då myndigheten fattar beslut i frågan. En förutsättning härför får emellertid anses vara att uthyrning, som kan omfattas av den frivilliga skattskyldigheten, vid denna tidigare tidpunkt faktiskt också förekommit. Skattemyndigheten har därvid att göra en prövning av beslutets retroaktiva verkan i det enskilda fallet.

Frågan är då om lagstiftningen tillämpad i enlighet med det ovan beskrivna kan anses vara i överensstämmelse med EG-rätten. Bestämmelserna i ML har anpassats till innehållet i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 13 B första stycket b i direktivet skall medlemsstaterna, med vissa angivna undantag, från skatteplikt undanta utarrendering och uthyrning av fast egendom och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Enligt andra stycket kan medlemsstaterna besluta om ytterligare begränsningar av undantaget.

Enligt artikel 13 C första stycket a i direktivet kan medlemsstaterna medge en rätt till valfrihet för beskattning vid utarrendering och uthyrning av fast egendom. Medlemsstaterna får enligt andra stycket emellertid inskränka denna rätt till valfrihet och skall närmare bestämma om dess användning.

Enligt artikel 17 2 har en skattskyldig rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för varor eller tjänster som tillhandahålls av annan skattskyldig person förutsatt att varorna eller tjänsterna används i samband med skattepliktiga transaktioner.

EG-domstolen har slagit fast att medlemsstaterna med stöd av sina befogenheter i artikel 13 C andra stycket i sjätte direktivet kan tillåta de personer som omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i direktivet att avstå från detta undantag i samtliga fall, inom vissa

gränser eller enligt vissa närmare föreskrifter. Av detta följer att medlemsstaterna har stort utrymme för eget skön inom ramen för bestämmelserna i artikel 13 B och 13 C. De kan nämligen bedöma om det skall införas en rätt till valfrihet eller inte, enligt vad de finner lämpligt mot bakgrund av de förhållanden som råder i det egna landet vid en viss tidpunkt (mål C-381/97 angående Belgocodex SA, p 16 och 17; jfr mål C 12/98 angående Far, p. 13)."

Nämnden gör följande bedömning;

" Sjätte direktivet innehåller inte några bestämmelser som reglerar hur den frivilliga skattskyldigheten vid uthyrning av fastigheter närmare skall utformas. Detta ger enligt nämndens mening, vilket också får anses framgå såväl av innehållet i artikel 13 B och 13 C som av EG-domstolens praxis, en medlemsstat stor handlingsfrihet när det gäller att bestämma reglernas innehåll. Denna handlingsfrihet får bl.a. anses innebära en möjlighet att bestämma från vilken tidpunkt den frivilliga skattskyldigheten skall gälla och därmed också när rätten att dra av ingående skatt inträder. Mot bakgrund härav kan enligt nämndens mening utformningen och tillämpningen av ML:s regler avseende frivillig skattskyldighet inte anses stå i strid med EG-rätten (jfr även SOU 1999:47 s. 100)."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 februari 2000.*

SRN:s beslut den 10 februari 1999

Tjänster i form av samtalsterapi; undantag för sjukvård eller social omsorg

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat sig om skatteplikten för tjänster i form av en viss slags samtalsterapi. Terapin skulle enligt de uppgivna förutsättningarna meddelas av icke legitimerade personer inom ramen för verksamheten hos en ekonomisk förening.

Nämnden fann att undantaget från skatteplikt för

omsättning av tjänster som utgör sjukvård inte var tillämpligt på de tjänster som avsågs med ansökningen. Däremot fann nämnden att omsättning av tjänsterna var undantagen från skatteplikt såsom social omsorg i samtliga de fall ersättningen för behandlingen betalas av en kommuns sociala myndighet.

Beträffande undantaget för sjukvård redogjorde nämnden inledningsvis för innehållet i 3 kap. 4 § första stycket och 5 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Därefter anfördes:

"En grundläggande förutsättning för att en sjukvårdstjänst skall föreligga enligt de ovan redovisade bestämmelserna i ML är således att åtgärderna vidtas antingen vid sjukhus eller annan angiven inrättning eller annars av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Med hänsyn till att de aktuella tjänsterna inte vidtas vid sjukhus eller motsvarande och inte heller tillhandahålls av personer som innehar erforderlig legitimation föreligger inte någon sjukvårdstjänst. Det förhållandet att den icke legitimerade personalen handleds av legitimerade personer medför inte någon annan bedömning.

En sådan bedömning får också anses vara i överensstämmelse med artikel 13 A.1 b och c i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) som ligger till grund för de aktuella bestämmelserna i ML."

I frågan om undantaget för social omsorg anförde nämnden (majoriteten) följande:

Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör social omsorg. Med social omsorg förstås enligt 7 § samma kapitel offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Enligt artikel 13 A.1 g i sjätte mervärdesskattedirektivet, utifrån vilken såvitt nu är aktuellt undantagsbestämmelsen för social omsorg i ML skall tolkas, skall från skatteplikt undantas verksamhet avseende tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offetligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av

medlemmstaten i fråga.

Undantaget från skatteplikt för social omsorg infördes genom den reformering av den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt som genomfördes under 1990 (SFS 1990:576) och som innebar bl.a. att generell skatteplikt infördes för tjänster. I förarbetena till lagstiftningen (SOU 1989:35 s. 198) uttalades bl.a. att skattefriheten för social omvårdnad givetvis borde gälla oavsett om verksamheten bedrevs i offentlig eller privat regi. Det avgörande borde i stället vara tjänstens natur. I prop. 1989/90:111 s. 109 anförde föredragande statsråd bl.a. att han delade kommitténs uppfattning att skattefriheten i princip borde gälla själva omvårdnaden och vad som tillhandahölls som en del av denna. Vad som tillhandahölls olika kategorier, t.ex. pensionärer eller ungdomar, mot mer eller mindre subventionerad avgift och efter fritt val utan någon individuell behovsprövning borde inte omfattas av skattefriheten.

Av den proposition som ligger till grund för ML framgår att omfattningen av undantaget från skatteplikt för social omsorg, såvitt nu är av intresse, är densamma som i lagen om mervärdesskatt (prop. 1993/94:99 s. 151 f.).

Enligt 3 § första stycket socialtjänstlagen (1980:620) har kommunen det yttersta ansvaret för att de som vistas i kommunen får det stöd och den hjälp som de behöver. Till socialtjänstens innehåll räknas enligt 5 § samma lag bl.a. uppgift att svara för bl.a. omsorg, råd, stöd och vård till enskilda som behöver det.

Nämnden gör följande bedömning;
Den svenska mervärdesskattelagstiftningen har anpassats till det sjätte mervärdesskattedirektivet vilket innebär att tolkningen av ML:s bestämmelser i första hand skall ske utifrån EG-regler och den EG-rättsliga praxis som finns på området. Med hänsyn till innehållet i den i detta ärende aktuella artikel 13 A.1 g i sjätte direktivet skulle det kunna ifrågasättas om bestämmelsen inte endast är tillämplig på tjänster och varor som tillhandahålls av "offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga". Enligt rättspraxis har ML:s undantag från skatteplikt för social omsorg dock inte ansetts ha en sådan begränsad innebörd (jfr RÅ 1995 ref. 9 och RÅ 1998 ref. 40).

I avsaknad av en närmare definition av begreppet "annan jämförlig social omsorg" i 3 kap. 7 § ML får innebörden av detta avgöras med ledning främst av de ovan redovisade uttalandena i förarbetena. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg (jfr RÅ 1995 ref. 9). Av handlingarna framgår att de social myndigheterna i aktuell kommun i betydande omfattning betalar kostnaderna för den aktuella behandlingen. Så är fallet såväl när vederbörande socialkontor efter egen utredning remitterar den behövande för behandling som i merparten av de fall där remiss har skett av landstinget. I sistnämnda fall använder socialkontoret remissen från landstinget som beslutsunderlag. Samtliga beslut om att kommunen skall stå för behandlingskostnaderna får förutsättas vara fattade mot bakgrund av det ansvar som kommunen har enligt 3 § socialtjänstlagen. I dessa fall får den tilltänkta föreningens verksamhet därför anses utgöra social omsorg i ML:s mening medan bedömningen blir den motsatta i de fall kommunen inte står för kostnaderna.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

24/00

- [Regeringsrättens beslut den 16 juni 2000, målnr 7017-1997.](#)
Partshabilitet för ett upplöst bolag (mervärdesskatt för tiden maj 1990 – april 1993 samt skattetillägg)
- [Regeringsrättens dom den 31 maj 2000, målnr 614-1998.](#)
Avdrag för kostnader under utbildningstiden
- [Regeringsrättens dom den 13 juni 2000, målnr 4190-1999.](#)
Särskild löneskatt på pensionskostnader fusion. RR har ansett att det övertagande företaget vid fusion får överta det överlåtande företagens negativa beskattningsunderlag för särskild löneskatt på pensionskostnader
- [Regeringsrättens dom den 3 maj 2000, målnr 206-1999.](#)
Mervärdesskatt - Definition av begreppet skatteupplag
- [Kammarrättens i Stockholm dom den 16 juni 2000, målnr 9378—9379-1998.](#)
Näringsverksamhet; avdrag för reaförlust vid avyttring av återbetalning av aktieägartillskott
- [Kammarrättens i Göteborg dom den 13 juni 2000, målnr 4958-1999.](#)
Avräkning av retroaktiv finsk pension m.h.t. tidigare utbetald svensk pension har ansetts som till försäkringskassan återbetald svensk pension
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 maj 2000.](#)
Fråga om tillämpning av andelsbyteslagen
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 30 maj 2000.](#)
Rätt beskattningsår vid återbetalning av arbetslöshetsunderstöd. Skadestånd för inkomstbortfall under tidigare år har medfört skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd som tidigare erhållits för samma tid. Återbetalat belopp har ansetts avdragsgillt återbetalningsåret
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000.](#)
Museiverksamhet. Fråga om verksamheten är att anse som museiverksamhet
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 april 2000.](#)
Museiverksamhet. Fråga om verksamheten är att anse som museiverksamhet
- [SRN:s förhandsbesked den 25 maj 2000.](#)
Fråga om tjänst utförd i Sverige för utländskt företags räkning
- [SRN:s förhandsbesked den 18 maj 2000.](#)
Social omsorg. Fråga om omsättning av aktuella tjänster är att anse som sådan social omsorg som avses i 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000.](#)

Fråga om skattesats för ridlektioner i terräng och vinstmarginalbeskattning

- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 maj 2000.](#)
Ovillkorat aktieägartillskott och skattefri utdelning. Återbetalning av tillskott från utländskt dotterföretag behandlas som skattefri utdelning hos moderbolaget
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.

Regeringsrättens beslut den 16 juni 2000, målnr 7017-1997

Partshabilitet för ett upplöst bolag (mervärdesskatt för tiden maj 1990 – april 1993 samt skattetillägg)

Skattemyndigheten (SKM) beslutade den 19 april 1994 att påföra X AB mervärdesskatt och skattetillägg för perioderna maj 1990 – april 1993. Vid omprövning den 11 maj 1994 med anledning av bolagets begäran om omprövning vidhöll skattemyndigheten tidigare beslut.

I överklagande den 9 juni 1994 yrkade X AB i första hand undanröjande av skattemyndighetens beslut att påföra bolaget mervärdesskatt för perioderna maj 1990 – april 1993. Om mervärdesskatteplikt fastställs för verksamheten, bestrider bolaget påförande av skattetillägg, eftersom uppgifterna i deklarationerna inte är oriktiga.

SKM har den 21 juni 1994, vid omprövning med anledning av överklagandet, inte funnit skäl att ändra tidigare beslut.

Länsrätten avslog bolagets överklagande.

Kammarrätten i Jönköping avvisade överklagandet. Bolaget överklagade.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolaget försattes i konkurs den 10 september 1993.

Konkursen avslutades utan överskott den 18 januari 1995. Genom beslut av skattemyndigheten den 19 april 1994, som efter omprövning ej ändrades, påfördes bolaget för redovisningsperioderna maj 1990 – april 1993 mervärdesskatt, avgifter och skattetillägg med mer än 6 miljoner kr. Sedan bolaget överklagat skattemyndighetens beslut avslog länsrätten i dom den 28 december 1995 bolagets överklagande. Kammarrätten avvisade härefter genom det nu klandrade beslutet bolagets överklagande av länsrättens dom på den grund att bolaget efter det att det upplösts saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet.

I målet är upplyst att staten vid Norrköpings tingsrätt stämt de tidigare styrelseledamöterna i bolaget angående företrädaransvar med stöd av 48 a § lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Yrkandet avser drygt 5 miljoner kr av det belopp som bolaget haft att erlægga enligt skattemyndighetens beslut den 19 april 1994. Målet i tingsrätten vilar för närvarande i avbidan på lagakraftvunnet beslut i mervärdesskattefrågan.

I 48 a § GML föreskrivs följande. Har någon, i egenskap av företrädare för skattskyldig som är juridisk person, uppsåtligen eller av grov oaktsamhet underlåtit att betala in skatt i rätt tid och ordning är han enligt första stycket tillsammans med den skattskyldige betalningsskyldig för bl.a. skattebeloppet. Betalningsskyldigheten får enligt andra stycket jämkas eller efterges om det föreligger särskilda skäl. Talan om att ålägga betalningsskyldighet skall enligt tredje stycket föras vid allmän domstol.

Bestämmelserna rörande ställföreträdaransvar överfördes i samband med att GML upphörde att gälla till 16 kap. 17 § mervärdesskattelagen (1994:200). Numera finns bestämmelser rörande detta i 12 kap. 6 och 7 §§ skattebetalningslagen (1997:483). Av punkt 9 av övergångsbestämmelserna till skattebetalningslagen följer dock att 48 a § GML är tillämplig på de betalningsanspråk som ställts från statens sida mot ställföreträdarna för bolaget i anledning av de nu aktuella skattebesluten.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Enligt 13 kap. 19 § första stycket ABL är ett i konkurs försatt bolag upplöst om konkursen avslutats utan överskott.

Frågan i målet är om bolaget, oaktat att det är upplöst, äger fullfölja sin talan i den skatteprocess som påbörjades genom överklagande till länsrätten av skattemyndighetens beskattningsbeslut. Talan i sak gäller om bolagets verksamhet – drift av en flyktingförläggning – var skattepliktig.

Som huvudregel gäller att ett bolag som upplösts genom att dess konkurs avslutats utan överskott saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet, dvs. förmåga att uppträda som part i rättegång. Från denna huvudregel har emellertid i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har då som regel varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ha legat i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist fick prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts. Exempel härpå kan vara att ett bifall till bolagets talan i en skatteprocess skulle kunna innebära att skatt återbetalas till bolaget och därmed medför en ny utdelning i konkursen (RÅ 1996 not. 192, jfr NJA 1979 s. 700 och RÅ 1999 ref. 34).

I förevarande mål är förhållandena sådana att en fortsatt process rörande den fråga som var föremål för länsrättens prövning saknar betydelse för bolaget. Ett bifall till bolagets sak förda talan skulle nämligen, såvitt framgår, inte innebära att bolaget eller konkursboet tillfördes någon ytterligare egendom.

Bolaget har gjort gällande att förvaltningsdomstolarnas ställningstagande i skattemålet har avgörande betydelse i målet om ställföreträdaransvar. RSV har anfört att bolaget i målet om ställföreträdaransvar har möjlighet att få en materiell prövning av skattebeslutet.

Frågan om en allmän domstol i mål om ställföreträdaransvar kan göra en materiell prövning av ett lagakraftvunnet beskattningsbeslut synes inte ha blivit föremål för något vägledande avgörande. I mål om handelsbolagsmans betalningsansvar för bolaget påfordrad mervärdesskatt har Högsta domstolen uttalat att ett skattebeslut, som inte har vunnit laga kraft, inte kan anses bindande för bolagsmannen (NJA 1989 s. 519). Svea hovrätt har i ett mål om handelsbolagsmans betalningsansvar för bolaget påfordrad mervärdesskatt ansett att ett skattebeslut, som vunnit laga kraft, är bindande för bolagsmännen (RH 1994:135).

Mot denna bakgrund framstår det som ovisst om ställföreträdarna har möjlighet att få skattefrågan prövad i den pågående processen i tingsrätten. Det ankommer inte på Regeringsrätten att ta ställning till denna fråga. Den ovisshet som föreligger innebär att ställföreträdarna får anses ha ett betydande intresse för egen del av att få skattefrågan överprövad i förvaltningsdomstol. Även rättssäkerhetsskäl talar för att en sådan prövning skall kunna ske.

Fråga uppkommer därmed om ställföreträdarna bör ges rätt att för egen del föra talan i skattemålet eller om talan skall föras av bolaget. De aktuella skattebesluten avser bolaget. Tidigare undantag från huvudregeln att ett upplöst bolag saknar rättskapacitet har också inneburit att det upplösta bolaget tillerkänts partshabilitet. Med hänsyn till det anförda finner Regeringsrätten att bolaget, trots att det upplösts, skall tillerkännas partshabilitet i den nu aktuella skatteprocessen. Kammarrättens avvisningsbeslut skall därför upphävas och målet återförvisas till kammarrätten för prövning av mervärdesskattefrågan i sak.

Vad gäller bolagets yrkande om ersättning för kostnaden finner Regeringsrätten till en början att förevarande mål får anses vara ett mål om skatt i den mening som avses i 1 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.

Enligt 3 § nämnda lag skall en skattskyldig som i ett ärende eller mål om skatt haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt beviljas ersättning för kostnaderna bl.a. om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden. Bolaget har vunnit bifall till sitt överklagande i Regeringsrätten. Det är därför berättigat till ersättning för sina ombudskostnader till den del de skäligen behövts för att ta till vara dess rätt i Regeringsrätten.

Enligt ingiven kostnadsräkning yrkas ersättning, utan närmare angivande av den tid som nedlagts på ärendet, med 21 250 kr. Regeringsrätten finner att bolaget bör medges ersättning för sina ombudskostnader med skäligen 15 000 kr.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten upphäver kammarrättens beslut och visar målet åter till Kammarrätten i Jönköping för ny handläggning.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel för dess kostnader i målet i Regeringsrätten enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. med 15 000 kr.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.

Regeringsrättens dom den 31 maj 2000, målnr 614-1998

Avdrag för kostnader under utbildningstiden

Inkomsttaxeringen 1995

Undersköterska som genomgått utbildning till sjuksköterska och under studietiden erhållit lägstlön för sjukvårdsbiträden, har ansetts berättigad till avdrag för kostnader föranledda av utbildningen då denna varit att jämställa med fullgörande av tjänst

Den studerande arbetade före utbildningen vid ett Landstingssjukhus 75 % av heltid. Hon genomgick på heltid en treårig sjuksköterskeutbildning på annan ort, bekostad av Hälso- och sjukvårdsförvaltningen och Landstinget. Under studietiden erhöll hon ersättning motsvarande lägstlön för sjukvårdsbiträden med 9.500 kr per månad. Dessutom utgick ersättning för kurslitteratur. I sin deklaration yrkade hon avdrag för resorna mellan bostaden och studieorten med drygt 20.000 kr.

Kammarrätten tog fasta på att heltidslön inte utgick under studietiden och vägrade avdrag. Hennes grundlön som undersköterska omräknat till heltidstjänst skulle ha uppgått till omkring 12.500 kr.

Regeringsrätten konstaterade att ersättning under studietiden utgått med 9.500 kr per månad, att hennes grundlön på deltidstjänsten uppgått till 9.393 kr per månad, samt att hon därutöver erhållit ersättning för

obekväm arbetstid med ca 1.137 kr per månad. Regeringsrätten fann därför att utbildningen var att jämställa med fullgörande av tjänst och att hon var berättigad till avdrag för kostnader föranledda av utbildningen.

Kommentar:

Utbildning är att jämställa med fullgörande av tjänst i fall då skattepliktig ersättning under studietiden utgår med belopp som motsvarar en lön. Detta gäller även om ersättningen i det enskilda fallet inte når upp till den studerandes ordinarie lön eller, som i detta fall då den studerande är deltidsarbetande, inte uppgår till belopp motsvarande en heltidslön för vederbörande. RSV delar den uppfattningen och hade därför tillstyrkt bifall till överklagandet i Regeringsrätten. Att utbildningen varit ägnad att medföra högre kompetens ändrar inte bedömningen (RÅ 1967 ref 52 I och III, RÅ 1970 ref 58, RÅ 1975 Aa 222, RÅ 1994 not 55).

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

Regeringsrättens dom den 13 juni 2000, målnr 4190-1999

Särskild löneskatt på pensionskostnader fusion

RR har ansett att det övertagande företaget vid fusion får överta det överlåtande företags negativa beskattningsunderlag för särskild löneskatt på pensionskostnader

2000 – 2002 års taxeringar

Domen avser ett överklagat förhandsbesked. Det har refererats i rättsfallsprotokoll 22/1999. RSV överklagade förhandsbeskedet. RR fastställde det och anförde följande skäl.

"SLPL infördes år 1991 som ett led i den då pågående skattereformen. I lagen togs inte in någon bestämmelse som reglerade effekterna av en fusion.

Vid tiden för SLPL:s tillkomst fanns i 2 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) bestämmelser som syftade till att upprätthålla skattemässig kontinuitet vid bl.a. det slag av fusion – absorption av helägt dotterbolag – som reglerades i 14 kap. 8 § (sedermera 14 kap. 22 §) aktiebolagslagen (1975:1385). Någon generell reglering av inkomstskatteeffekterna vid fusion fanns dock inte.

En sådan reglering tillkom först genom införandet av FUL. I förarbetena till den lagen diskuterades två alternativ för utformningen av ett generellt verkande regelsystem. Det ena alternativet (alternativ 1) innebar bl.a. att det överlåtande företaget skulle beskattas för det beskattningsår som avslutades genom fusionen. De utgående posterna för detta företag skulle grundas på förhållanden omedelbart innan företaget upplöstes. Dessa utgående poster skulle behandlas som ingående poster hos det övertagande företaget. Det andra alternativet (alternativ 2) innebar att det överlåtande företaget inte alls skulle beskattas för det beskattningsår som avslutades genom fusionen. I stället skulle det övertagande företaget helt inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation. I det betänkande som låg till grund för lagstiftningen konstaterades att det knappast med säkerhet gick att avgöra om kontinuiteten enligt 2 § 4 mom. SIL avsåg alternativ 1 eller 2 (SOU 1998:1 s. 224, jfr prop. 1998/99:15 s. 216). Rättsläget ansågs således i detta hänseende oklart.

Lagstiftaren stannade för att genomföra alternativ 2. Den grundläggande principen enligt detta alternativ kom till uttryck i 11 § FUL. Av denna paragraf framgår bl.a. att det överlåtande företaget i fråga om den överlåtna verksamheten inte skall ta upp någon intäkt eller göra något avdrag för det beskattningsår som avslutas genom att fusionen genomförs och att det övertagande företaget i fråga om samma verksamhet inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation vid tidpunkten för fusionen (om inte annat framgår av de följande paragraferna). I samband med att FUL infördes gjordes ett tillägg till 2 § 1 mom. SIL. Enligt tillägget skulle beskattningsåret för det övertagande företaget, såvitt avsåg den övertagna verksamheten, utgöras av tiden från ingången av räkenskapsåret för det överlåtande företaget, till utgången av räkenskapsåret för det övertagande företaget. Med verkan fr.o.m. 2002 års taxering har de nu berörda reglerna i FUL och SIL ersatts av bestämmelser i inkomstskattelagen

(1999:1229).

I 1 § FUL görs en uppräknning av de lagar vid vilkas tillämpning undantag från omedelbar beskattning kunde medges enligt FUL. Bland de uppräknade lagarna ingår inte SLPL. Inte heller har i samband med införandet av FUL eller senare tagits in någon bestämmelse i SLPL angående fusion. Effekterna av en fusion på beräkningen av underlaget för särskild löneskatt samt för skattskyldighet och taxering till sådan skatt är således alltfjämt oreglerade. Hithörande frågor får avgöras med beaktande av bl.a. SLPL:s uppbyggnad och fusionsregleringen inom angränsande områden.

En huvudfråga är därvid om taxeringen för det beskattningsår då fusionen genomförs skall ske enligt det nyss berörda alternativ 1 eller om det vid inkomstbeskattningen genomförda alternativ 2 i stället bör tillämpas. Vid bedömningen av denna fråga finns det anledning att beakta den särskilda löneskattens nära anknytning till inkomstbeskattningen. Enligt SLPL gäller sålunda att termer och uttryck som används i lagen – däribland således termen beskattningsår – har samma betydelse som i inkomstskatteförfattningarna (KL och SIL, fr.o.m. 2002 års taxering inkomstskattelagen). Vidare framgår av 5 § SLPL att bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) gäller för den särskilda löneskatten. Detta betyder i sin tur att uppgiftsskyldigheten regleras genom lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter. Enligt 2 kap. 10 § andra stycket sistnämnda lag gäller att den vanliga självdeklarationen skall innehålla de uppgifter som behövs för beräkning av bl.a. särskild löneskatt.

Med hänsyn till den nu beskrivna anknytningen mellan den särskilda löneskatten och inkomstbeskattningen talar enligt Regeringsrättens mening starka materiella och taxeringstekniska skäl för att låta det uttag av löneskatt som skall ske vid taxeringen för det beskattningsår då en fusion genomförs följa den ordning som gäller vid inkomstbeskattningen. Denna ordning innebär i enlighet med det föregående att det övertagande företaget träder i det överlåtande företags ställe såvitt avser skattskyldigheten för löneskatt. I detta ligger att det övertagande företaget vid taxeringen för nämnda beskattningsår såsom tillkommande post skall ta upp t.ex. de avgifter för tjänstepensionsförsäkring som det överlåtande företaget kan ha erlagt under det året (2 § första stycket a SLPL)

och att det övertagande företaget å andra sidan bör tillgodoföras de avdrag som det överlåtande företaget skulle ha kunnat göra vid samma taxering. I ett sådant system framstår det som inkonsekvent och materiellt felaktigt att begränsa övertagandet så att det inte omfattar just den i målet aktuella, under 2 § första stycket j SLPL angivna avdragsposten, dvs. det negativa belopp som för det föregående beskattningsåret kan ha uppkommit för det överlåtande företaget.

På grund av det anförda ansluter sig Regeringsrätten till Skatterättsnämndens bedömning att X AB vid taxeringen för det beskattningsår då fusionen genomförs får överta dotterbolagets negativa belopp.

Som berörts i det föregående skall inkomstskattelagen fr. o.m. 2002 års taxering tillämpas i stället för bestämmelserna i bl.a. FUL. Denna författningsändring påverkar dock inte svaret på de frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att på grund av författningsändringen begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet."

Kommentar:

Ä ven i ett tidigare regeringsrättsmål har den särskilda löneskatten på pensionskostnader likställts med inkomstskatten. Målet gällde om löneskatt skulle påföras arbetsgivare som saknade fast driftställe i Sverige (RÅ 1999 not 154, dvs. dom den 16 juni 1999 mål nr 311-1999 1999). Skatterättsnämnden ansåg att särskild löneskatt på pensionskostnader måste betraktas "som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt". RR anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning (se rättsfallsprotokoll 3/99).

Område: Regeringsrätten

Regeringsrättens dom den 3 maj 2000, målnr 206-1999

Mervärdesskatt - Definition av begreppet skatteupplag

Frågan gällde i förhandsbeskedet om tillämpligheten av 9 c kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. I ärendet aktualiserades frågor om sådant undantag för omsättning av mineraloljor i skatteupplag, dvs. mineraloljor som avses i 9 c kap. 9 § 18 ML och sådant skatteupplag som avses i 3 § 1 samma kapitel. Enligt 9 c kap. ML undantas från skatteplikt omsättning av bl.a. mineraloljeprodukter om de är avsedda att placeras i ett sådant skatteupplag inom landet som anges i 3 §. SRN uttalade i förhandsbesked den 21 december 1998 att omsättning av den med ansökningen avsedda oljan inte var undantagen från skatteplikt enligt 9 c kap. 1 § ML. Mervärdesskatt skulle således tas ut när upplagshavare X levererar mineralolja till ett av upplagshavare Y:s förhyrda fartyg och oljan delvis kan komma att försäljas och levereras för slutlig förbrukning innan den förs till Y:s godkända skatteupplag.

Sökanden yrkade att RR, med ändring av SRN:s förhandsbesked, skulle besluta att mervärdesskatt inte skall debiteras vid försäljning av olja från upplagshavare X till upplagshavare Y oaktat att X levererar en del av oljan till fartyg redan under transporten från X:s skatteupplag till Y:s skatteupplag. RR delade SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Fortsatt sekretess råder i ärendet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

**Kammarrättens i Stockholm dom den 16 juni 2000,
mål nr 9378—9379-1998**

**Näringsverksamhet; avdrag för reaförlust vid avyttring
av återbetalning av aktieägartillskott**

Inkomsttaxering 1995

K AB lämnade under hösten 1994 ett villkorat aktieägartillskott om drygt 5 miljoner kr till sitt dotterbolag. Rätten till återbetalning av aktieägartillskottet avyttrades den 31 december 1994 för 1 kr. Aktieägartillskottet uppkom genom att K AB omförhandlade en del av sina fordringar på dotterbolaget till ett villkorat aktieägartillskott.

SKM vägrade K AB yrkat avdrag för förlust vid avyttring av rätten till återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet. Som grund anförde SKM att aktieägartillskottet vid lämnandet saknade värde, varför någon realisationsförlustgrundande värdenedgång inte skett mellan tillskottsgivandet och försäljningen av rättigheten till återbetalning.

K AB överklagade, men länsrätten avslog överklagandet på den grunden att förlusten inte ansågs vara definitiv. K AB överklagade till kammarrätten, som avslog överklagandet. KR anförde bl.a. följande.

”Aktieägartillskottet tillskapades genom att bolagets fordringar på dotterbolaget omförhandlades till ett villkorat aktieägartillskott. Förfarandets civilrättsliga innebörd är således i huvudsak att återbetalningsvillkoren för redan existerande fordringar ändrades. Därmed skall anskaffningsvärdet för aktieägartillskottets återbetalningsrätt bedömas efter fordringarnas värde vid omförhandlings-tidpunkten. Kammarrätten delar därvid skattemyndighetens bedömning att fordringarna vid omförhandlingstidpunkten inte kan tillmätas något reellt värde. Därför har det vid den senare avyttringen, när återbetalningsrätten avyttrades för en krona, inte uppstått någon realisationsförlust.”

Kommentar:

Se RSV:s skrivelse den 10 februari 2000 avsnitten 2.1.3 och 3.2, jfr. även avsnitt 2.2.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

**Kammarrättens i Göteborg dom den 13 juni 2000, mål nr
4958-1999**

**Avräkning av retroaktiv finsk pension m.h.t. tidigare
utbetalad svensk pension har ansetts som till
försäkringskassan återbetald svensk pension**

Inkomsttaxering 1998

Kammarrätten har funnit att avdrag från retroaktivt beslutad finsk pension enligt artikel 111 punkt 1 i tillämpningsförfordningen till (EEG) nr 1408/71 skall överföras till den institution som är berättigad till återbetalningen. Återbetalningen skall därför i skattehänseende betraktas som återbetald till Försäkringskassan i Sverige, oaktat förbindelseorganen i Sverige respektive Finland gemensamt beslutat att avstå från regressrätten i samband med omräkning. Den pensionsberättigade har medgivits avdrag för det återbetalade beloppet för det år då återbetalning skett.

Kommentar:

Enligt RSV:s uppfattning innebär omräkningen av den finska pensionen i anledning av det nya pensionsbeslutet att den redan utbetalade svenska pensionen för samma tid får behållas, medan den retroaktivt beslutade pensionen från Finland minskar på det sätt som följer av 17 kap 1 § AFL. RSV vidhåller den ståndpunkt som framförs i skrivelsen *Fråga om eventuell omprövning av taxering och omräkning av skatt på svensk folkpension efter retroaktivt beslut om dansk, finsk, isländsk eller norsk folkpension (1997-06-18, dnr 4822-97/900)*. Det finns flera domar där detta synsätt tillämpats (senast KR i Stockholm 2000-06-16 Mål nr 6380-1998 och 2000-06-16 Mål nr 5440--5443-1999).

Enligt Kammarrätten i Göteborg är det i stället den svenska pensionen som minskat till följd av att den finska pensionen retroaktivt omräknats. RSV har tidigare

överklagat en dom med samma utgång av Kammarrätten i Stockholm den 3 november 1999, mål nr 9550-1998, (rättsfallsprotokoll 39/99). Frågan om prövningstillstånd är ännu inte avgjord.

Det som skiljer det tidigare överklagade målet från Göteborgsfallet är metoden för nedsättning av taxeringen i anledning av för mycket utbetald svensk pension. I det överklagade målet från Kammarrätten i Stockholm har den taxering som pensionen hänför sig till omprövats. I målet i Kammarrätten i Göteborg har i stället avdrag för hela pensionen medgetts vid det taxeringsår då återbetalningen skett.

RSV avser att också överklaga Göteborgsdomen, för en mer fullständig bild av de frågeställningar som hänger samman med retroaktiva beslut om pension inom Norden.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 maj 2000

Fråga om tillämpning av andelsbyteslagen

Inkomstskatt taxeringsåren 2001 – 2003

A äger såväl aktier som teckningsoptioner i AB X. A avyttrar sina aktier och sina teckningsoptioner i AB X till AB Y mot ett vederlag bestående av aktier i AB Y och ett visst kontant belopp. Enligt förutsättningarna i ärendet gäller att uppskov med beskattningen vid andelsbytet enligt de i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen) uppställda villkoren för uppskov med beskattning av reavinst på A:s aktier i AB X mot aktier i AB Y är uppfyllda.

A frågar följande:

1. Om A yrkar uppskov för hela reavinsten avseende sina avyttrade aktier i AB X hur ska då uppskovsbeloppet fördelas på de erhållna aktierna i AB

Y; enligt a) eller b) eller på annat sätt?

a) Endast de aktier i AB Y som erhållits i byte mot aktier i AB X ska ha ett uppskovsbelopp

b) Samtliga erhållna aktier i AB Y anses ha lika stort uppskovsbelopp

2. Om svaret på ovanstående fråga är att vissa aktier blir utan uppskovsbelopp får sökanden då välja vilka av dessa aktier han ska anses ha sålt först, dvs. aktier med respektive utan uppskovsbelopp?

SRN beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Uppskovsbeloppet skall fördelas på de aktier i AB Y som sökanden fick i byte mot aktier i AB X.

Fråga 2

Vid avyttring av en del av de aktier i AB Y som sökanden fick som vederlag vid avyttringen av aktier och teckningsoptioner i AB X äger sökanden själv välja om avyttringen skall anses avse sådana Y-aktier som han fick vid avyttringen av teckningsoptioner.

MOTIVERING

Sökanden bytte den (...) 2000 sina aktier i AB X mot aktier i AB Y. Samtidigt härmed avyttrade han sina teckningsoptioner i AB X till AB Y mot ett vederlag bestående av aktier i AB Y och ett visst kontant belopp. Som förutsättning gäller att de i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen) uppställda villkoren för uppskov med beskattning av realisationsvinsten på sökandens byte av aktier i AB X mot aktier i AB X är uppfyllda.

Frågan är på vilka erhållna AB Y-aktier uppskovsbeloppet skall fördelas och i vilken ordning dessa skall anses avyttrade vid senare avyttring.

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

Andelsbyteslagen är överhuvudtaget inte tillämplig på avyttring av teckningsoptioner. Därtill kommer att villkoren för avyttringen av teckningsoptioner var annorlunda än de som gällde för avyttringen av aktierna i AB X. Även om avyttringen av teckningsoptionerna och aktierna i AB X till AB Y och förvärvet av aktierna i AB Y skedde samtidigt måste de anses som två skilda avyttringar och förvärv. Vid angivna förhållanden skall det i 8 § andelsbyteslagen resp. 49 kap. 14 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, angivna uppskovsbeloppet fördelas på endast de aktier i AB Y som erhöles i byte mot aktier i AB X (alternativ a), jfr Regeringsrättens dom den 13 april 2000 i mål nr 7760-1999 avseende fördelning av uppskovsbeloppet enligt andelsbyteslagen vid samtidigt byte av aktier av serie A och serie B i (...) AB mot andelar i (...).

Fråga 2

I turordningsregeln i 14 § andelsbyteslagen resp. 49 kap. 28 § IL finns ingen bestämmelse om vad som gäller för sådana aktier som förvärvats samtidigt med "mottagna andelar". Sökanden äger därför själv avgöra i vilken ordning han skall anses avyttra de aktier i AB Y som han fick som vederlag dels vid avyttringen av teckningsoptionerna, dels vid bytet av aktierna i AB X."

Kommentar:

Samma dag avgjorde SRN ytterligare ett fhb med samma fråga. RSV har överklagat fråga 1 i båda förhandsbeskeden.

Område: Förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 30 maj 2000

Rätt beskattningsår vid återbetalning av arbetslöshetsunderstöd

Skadestånd för inkomstbortfall under tidigare år har medfört skyldighet att betala tillbaka skattepliktigt arbetslöshetsunderstöd som tidigare erhållits för samma tid. Återbetalat belopp har ansetts avdragsgillt återbetalningsåret.

Inkomst av tjänst

SRN meddelade förhandsbesked att sökanden har rätt till avdrag vid taxeringen 2001 för under år 2000 återbetalt arbetslöshetsunderstöd. Nämnden angav följande skäl:

”Sökanden var tidigare anställd hos S. I samband med att P. tog över verksamheten blev hon arbetslös. Efter förhandlingar har överenskommit att hon under år 2000 skall få ett skadestånd från P. för inkomstbortfall under åren 1994I—1995. Sökanden blir då skyldig att återbetala uppbyggt arbetslöshetsunderstöd för motsvarande tid. Hon önskar besked om hon kan dra av återbetalat belopp som en kostnad för det erhållna skadeståndet.

Nämnden finner med hänsyn till det nära samband som föreligger mellan skadeståndet och återbetalningen av arbetslöshetsunderstödet att sökanden har rätt till avdrag för det belopp som motsvarar återbetalningen.”

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. — Innebörden är att återbetalningen här inte behöver föranleda ändring av de tidigare årens taxeringar. I RSV:s Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2000 års taxering, där det nu (s. 163) inte sägs att avdrag kan medges för återbetalningsåret i fall av förevarande slag, kommer förhandsbeskedet att beaktas i nästa utgåva.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000

Museiverksamhet

Fråga om verksamheten är att anse som museumverksamhet

Mervärdesskatt

Av ansökan framgår bl.a. följande. Verksamheten bedrivs såsom en permanent utställning med visande av fotografier, tidstypiska föremål och miljöer samt en sammanställning av aktuell produktion. Vidare ingår en filmvisning.

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent på entréavgifterna.

MOTIVERING

Inledningsvis gjorde SRN den bedömningen att visning av en film i samband med den övriga verksamheten utgjorde ett underordnat led i utställningsverksamheten. Verksamheten skall därför betraktas som tillhandahållande av endast en tjänst.

SRN anförde: "Enligt 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning avseende anordnande i museumverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museumverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är omsättningen av tjänsterna inte undantagen från skatteplikt men skattesatsen utgör enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML endast 6 procent av beskattningsunderlaget.

Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten.

Nämnden fann att verksamheten var att betrakta som sådan museiverksamhet som avses i 3 kap. 11 § 4 ML. Vidare anförde SRN. "Omsättningen av tjänsterna är inte undantagen från skatteplikt enligt nämnda lagrum men mervärdesskatt skall utgå med endast 6 procent av beskattningsunderlaget, dvs. i detta fall av entreavgiftens belopp."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 april 2000

Museiverksamhet

Fråga om verksamheten är att anse som museiverksamhet

Mervärdesskatt

Av ansökan framgår bl.a. följande. Verksamheten består av visning av grotta. Grottan är registrerad som fast fornlämning och allmänheten har tillträde till den genom guidevisningar.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent på entréavgiften.

MOTIVERING

"Enligt 3 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning avseende anordnade i museiverksamhet av utställningar för allmänheten och tillhandahållande i museiverksamhet av föremål för utställningar, om verksamheten bedrivs av eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna. Om verksamheten inte bedrivs av och inte heller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är omsättningen av tjänsterna inte undantagen från skatteplikt men skattesatsen utgör enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML endast 6 procent av beskattningsunderlaget.

För att någon av de nu nämnda bestämmelserna skall vara tillämplig på en verksamhet anger lagtexten att det är fråga om antingen anordnande av utställningar eller tillhandahållande av föremål för utställningar samt att anordnandet eller tillhandahållandet äger rum i museiverksamhet.

Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet har varit att hänföra till museiverksamhet i första hand avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de gäller systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten. Detta får också anses följa av själva bestämmelserna som anger att fråga skall vara om anordnande av utställningar för allmänheten eller tillhandahållande av föremål för sådana utställningar.

Av handlingarna framgår att grottan är registrerad som fast fornlämning och att allmänheten har tillträde till den genom guide visningar. Vidare framgår: "Den underhålls i det specifika syftet att bevara kulturvärden och är av denna anledning i och för sig av museal karaktär. Den innehåller emellertid inga samlingar som utställes bortsett från vissa ej närmare angivna verktyg som anskaffats under senare tid och som är av sådant slag som använts vid brytningen av kalk i grottan. Nämnden finner mot bakgrund av det nu anförda att visningen av grottan mot avgift inte kan hänföras till

omsättning avseende anordnade i museiverksamhet av utställning för allmänheten. Skattesatsen är därför enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § första stycket ML 25 procent av beskattningsunderlaget."

Kommentar:

Sökanden har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.

SRN:s förhandsbesked den 25 maj 2000

Fråga om tjänst utförd i Sverige för utländskt företags räkning

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Bolaget arbetar för utländska kunder, som är underleverantörer till den svenska bilindustrin. Frågan gällde om de tjänster som bolaget utför är att hänföra till 5 kap. 11 § p. 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, dvs. ingår de som en del i ett garantiåtagande för den utländske underleverantörens räkning och skall därmed ses som omsättning utomlands. Vidare ställde bolaget frågan om svaret på fråga 1) är jakande kan då redan inbetald mervärdesskatt, grundad på nu aktuell tjänst återbetalas genom att bolaget begär omprövning av aktuella perioder.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

"De med ansökningsen avsedda tjänsterna utgör sådana reparationer som avses i 5 kap. 11 § 4 mervärdesskattelagen (1994:200),ML."

MOTIVERING

"Enligt 5 kap. 11 § 4 ML anses som omsättning

utomlands omsättning av tjänst i form av reparation av varor åt en utländsk företagare, som inte är skattskyldig för omsättningen, och reparationen görs inom ramen för garantiåtaganden som denne gjort.

I den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt infördes genom SFS 1973:928 en bestämmelse i punkt 4 i anvisningarna till 2 § som hade samma syfte som den nu aktuella bestämmelsen i ML enligt vilken reparation och leverans av vara skulle anses som export när tillhandahållandet skedde åt utländsk företagare, som inte var skattskyldig, inom ramen för ett garantiåtagande som gjorts av denne. I förarbetena, Mervärdesskatte-utredningens betänkande Ds Fi 1973:3, anfördes på s. 31 bl.a. följande. Den skattebelastning som uppkom för utländska företagare i de aktuella situationerna kunde undvikas genom att reparationer eller utbyten av varor som skedde inom ramen för ett garantiåtagande, som gjorts av utländsk företagare som inte var skattskyldig till mervärdesskatt här i landet, undantogs från skatteplikt. Som förutsättning härför borde gälla att reparationen eller motsvarande skedde för den utländske företagarens räkning samt fakturerades på och betalades av denne.

Nämnden gör följande bedömning.

Mot bakgrund av vad som upplysts om syftet med och innehållet i de av bolaget utförda tjänsterna bör, bl.a. mot bakgrund av de redovisade förarbetsuttalandena, tjänsterna under de för frågan gällande förutsättningarna vara att betrakta som sådana reparationstjänster som avses i 5 kap. 11 § 4 ML. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i detta synsätt.

AVVISNING

Fråga 2 lämpar sig inte för förhandsbesked och avvisas därför."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 18 maj 2000

Social omsorg

Fråga om omsättning av aktuella tjänster är att anse som sådan social omsorg som avses i 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Bolagets verksamhet som avser stöd till familjer, barn och ungdom sker på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt socialtjänstlagen (1980:620) och efter en individuell prövning.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första stycket ML för omsättning av tjänster som utgör social omsorg är tillämpligt på de aktuella tjänsterna.

MOTIVERING

"Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör social omsorg. Med social omsorg förstås enligt 7 § samma kapitel offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Någon närmare definition av vad som avses med begreppet "annan jämförlig social omsorg" finns inte och i praxis har bedömningen skett utifrån vissa uttalanden i förarbetena till lagstiftningen. Av dessa framgår att avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment som talar för att fråga är om social omsorg (jfr prop. 1989/90:111 s. 109, prop. 1993) 4:99 s. 151 f samt RÅ 1995 ref. 9). Av handlingarna i förevarande ärende framgår att bolagets verksamhet

avseende stöd till familj och barn och ungdomar sker på uppdrag av stadsdelsnämnd och socialnämnd enligt socialtjänstlagen (1980:620) och efter en individuell behovsprövning. Nämnden finner mot denna bakgrund att bolagets tjänster utgör social omsorg och att omsättningen av tjänsterna är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML."

Två ledamöter var skiljaktiga beträffande motiveringen till förhandsbeskedet och anförde följande.

"I avsaknad av en närmare definition av begreppet "annan jämförlig social omsorg" i 3 kap. 7 § ML har majoriteten ansett att innebörden av detta uttryck skall avgöras med ledning främst av vissa uttalanden som gjorts i förarbetena. Majoriteten betonar att förekomsten av individuell behovsprövning skall tillmätas avgörande betydelse huruvida social omsorg föreligger eller inte.

Detta av majoriteten åberopade propositionsuttalande står enligt vår mening inte i överensstämmelse med EG-rätten. I rättsfallet Card Protection Plan, C-349/96, uttalade EG-domstolen att artikel 13 B a sjätte direktivet 77/388 skall tolkas på så sätt att en medlemsstat inte får begränsa räckvidden av undantaget för försäkringstransaktioner till att endast avse sådana tjänster som utförs av de försäkringsgivare som enligt den nationella rätten tillåts att bedriva försäkringsrörelse.

Något skäl att i detta hänseende skilja på behandlingen av tjänster i artikel 13 A eller 13 B finns inte. Det betyder i praktiken att det är tjänstens natur som är avgörande och att förekomsten av individuell behovsprövning inte är relevant.

Den lagutformning i ML, som undantaget rörande social omsorg har fått, uppställer inte heller krav på att individuell behovsprövning måste göras för att social omsorg skall föreligga."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 maj 2000

Fråga om skattesats för ridlektioner i terräng och vinstmarginalbeskattning

Mervärdesskatt

Av ansökan framgår att bolaget bedriver ridskola samt köp och försäljning av hästar och utrustning.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bolagets omsättning av sådana ritturer som avses med frågan.

Fråga 2

En otränad unghäst som bolaget förvärvat från uppfödaren och som efter träning till ridhäst säljs är inte att betrakta som sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Bestämmelserna om s.k. vinstmarginalbeskattning är således inte tillämpliga på försäljningen.

MOTIVERING

Fråga 1

Bestämmelserna om skattesats finns i 7 kap. ML. Enligt dessa bestämmelser skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av vissa undantagsbestämmelser (7 kap. 1 § första stycket ML). En sådan undantagsbestämmelse gäller omsättning av tjänster inom idrottsområdet som anges i 3 kap. 11 a § första stycket ML och som inte undantas från skatteplikt enligt paragrafens andra stycke. För sådan omsättning skall skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § tredje stycket 6 ML).

Enligt den ovannämnda bestämmelsen på idrottsområdet undantas från skatteplikt bl.a.

omsättning av tjänster varigenom någon bereds tillfälle att utöva idrottslig verksamhet samt vidare tjänster som har ett omedelbart samband med utövandet av den idrottsliga verksamheten om dessa tjänster omsätts av den som tillhandahåller verksamheten (3 kap. 11 a § första stycket ML). Det nu nämnda undantaget från skatteplikt gäller endast om tjänsterna omsätts av staten eller en kommun eller – under viss förutsättning – av en ideell förening (3 kap. 11 a § andra stycket ML). När sådan tjänst omsätts av annan och undantaget således inte är tillämpligt skall som framgått ovan skatt tas ut med 6 procent.

De ifrågavarande ridturerna är enligt nämndens mening att bedöma som en idrottslig verksamhet enligt ML (jfr prop. 1996/97:10 s. 41 och s. 54). Mervärdesskatt skall därför tas ut med 6 procent av det aktuella beskattningsunderlaget.

Fråga 2

I 9 a kap. ML finns särskilda bestämmelser om bl.a. skattskyldiga återförsäljares omsättning av begagnade varor. Bestämmelserna innebär att beskattningen i princip skall grundas endast på skillnaden mellan varans inköps- och försäljningspris, den s.k. vinstmarginalen. Bestämmelserna tillämpas vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av bl.a. begagnade varor som levererats till honom inom EG av, såvitt nu är i fråga, någon annan än en näringsidkare (1 §). Med begagnade varor avses varor som har varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med vissa särskilt angivna undantag (4 §).

I förarbetena till lagstiftningen, prop. 1994/95:202, anförs på s. 29 f. bl.a. följande om bakgrunden till bestämmelserna. En beskattning enligt mervärdesskatteprincipen bygger på att skatt skall tas ut i varje led i en produktions- och distributionskedja och att den debiterade mervärdesskatten skall vara avdragsgill hos de i kedjan ingående företagarna. Först när en vara eller tjänst tillhandahålls någon som inte är skattskyldig till mervärdesskatt och som därför inte har rätt att göra avdrag för debiterad mervärdesskatt uppkommer en reell skattebelastning. Om konsumenten på nytt för ut vara i den kommersiella handeln är varan belastad med mervärdesskatt till den del varans värde inte har konsumerats. När varan säljs på nytt skall

säljaren redovisa mervärdesskatt på hela försäljningspriset vilket medför att varan delvis kommer att ha beskattats dubbelt. Om mervärdesskatt vid den andra försäljningen till konsument i stället tas ut på säljarens marginal uppkommer inte någon dubbel beskattning. I specialmotiveringen till 1 §, a. Prop. S. 77, anförs bl.a. att förvärvet skall ha skett i Sverige eller inom EG från någon som inte haft rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt vid sitt förvärv av varorna.

Nämnden gör följande bedömning.

En utgångspunkt vid nämndens prövning är att bolaget förvärvar ifrågavarande unghästar av hästarnas uppfödare och som således inte förvärvat hästarna genom köp eller byten varvid mervärdesskatt erlagts.

Som framgår av de redovisade förarbetsuttalanden är ett syfte med de aktuella bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning att undvika dubbelbeskattning som uppkommer om en slutkonsument, som inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt och senare på nytt för ut varan på den kommersiella marknaden genom att sälja varan till en skattskyldig återförsäljare. Uppfödaren av en unghäst är att betrakta som en producent av en vara och inte som en slutkonsument. Någon mervärdesskatt har inte heller utgått vid något uppfödarens förvärv av hästen varför någon dubbelbeskattning inte kan uppkomma. Vid sådant förhållande kan hästen, bl.a. mot bakgrund av syftet med de aktuella bestämmelserna, vid bolagets försäljning inte anses utgöra en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. ML. Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning i 9 a kap. ML är därför inte tillämpliga på bolagets försäljning av hästen."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.*

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 maj 2000

Ovillkorat aktieägartillskott och skattefri utdelning

Återbetalning av tillskott från utländskt dotterföretag behandlas som skattefri utdelning hos moderbolaget.

Inkomsttaxering 2001-2003.

Ett svenskt moderbolag (X AB) äger samtliga aktier i ett utländskt dotterföretag (Y). Y har sedan bildandet gått med förlust och har ansamlade förluster. I syfte att förbättra Y:s ekonomiska ställning avser X AB att lämna ett tillskott till Y. Tillskotten skall göras räntebärande av Y och ränteintäkterna kommer att utnyttjas mot förlusterna i Y. Fråga uppkommer om återbetalning av tillskottet till X AB kan ske utan skattekonsekvenser för X AB.

X AB anhöll om förhandsbesked i följande frågor;

1. Hur skall återbetalningen av tillskottet skatterättsligt klassificeras enligt intern svensk rätt; såsom utdelning, återbetalning av lån, återbetalning av villkorligt aktieägartillskott eller på något annat sätt?
2. För det fall återbetalningen av tillskottet är att klassificera som utdelning, kan då återbetalning ske utan beskattning av X AB med stöd av reglerna i 7 § 8 mom. SIL (24 kap. 20 och 21 §§ IL fr.o.m. 2002 års taxering)?
3. Kan återbetalning av tillskottet ske från Y till X AB utan beskattning av det senare bolaget med stöd av aktuellt dubbelbeskattningsavtal?

Skatterättsnämnden beslutar följande.

FÖRHANDBESKED (avser frågorna 1 och 2)

Återbetalningen av tillskotten från Y skall behandlas som skattefri utdelning hos X AB. Y får därvid anses uppfylla kraven för jämförlig beskattning i 7 § 8 mom. sjunde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

MOTIVERING

Y är ett dotterföretag till X AB. Bolagsformen för Y motsvarar i huvudsak ett svenskt aktiebolag. Y bedriver rörelse. Y har inte något dotterföretag och bedriver enbart verksamhet i det aktuella landet. Y omfattas inte av några särskilda "tax incentives".

"Y har sedan bildandet gått med förlust. De sammanlagda skattemässiga underskottsavdragen, som är möjliga att utnyttja uppgår till ca 35 MSEK per den 31 december 1999. I syfte att förbättra Y:s ekonomiska ställning avser X AB lämna ett aktieägar-tillskott till Y på ca 28 MSEK. Detta tillskott kommer sedan följas av flera och slutligen kan tillskotten beräknas uppgå till sammanlagt 100-200 MSEK. Tillskotten kommer att redovisas hos Y, med engelsk terminologi, som additional payment vilket närmast motsvaras av aktieägartillskott. Tillskottet redovisas som en egen post på balansräkningen. Beslut om att mottaga och även återbetala additional payment måste beslutas av bolagsstämman. Tillskotten skall göras räntebärande av Y. Nämnden förutsätter därvid att utlåning inte sker till X AB eller X AB närstående bolag. Ränteinkomsterna skall sedan användas till att täcka de förluster som uppkommer i Y. Genom förfarandet kommer även Y kunna utnyttja ränteinkomsterna för kvittning mot ansamlade underskott. X AB vill ha besked om en återbetalning av tillskotten kommer att medföra några skattekonsekvenser för bolaget.

Nämnden gör följande bedömning.

X AB:s stöd till det utländska Y:s verksamhet skall ges i formen av ett tillskott (additional payment). Hur Y använder eller skall använda medlen i verksamheten förändrar inte bilden. Vidare framgår att tillskotten skall ges utan några villkor om återbetalning. Att sedan X AB i egenskap av ägare kan få del av Y:s resultat i en form som rent faktiskt innebär en återbetalning av tillskotten är en annan sak och påverkar inte klassificeringen. Skäl saknas att betrakta det av X AB utgivna stödet som något annat än ett ovillkorat aktieägartillskott.

En återbetalning av tillskotten till X AB får anses jämställt med utdelning (jfr 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL).

Eftersom Y uppfyller kraven i 7 § 8 mom. sjunde stycket

SIL (presumptionsregeln) för jämförlig beskattning och då övriga krav enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL förutsätts vara uppfyllda är utdelningen skattefri för X AB.

Fråga 3 förfaller.

Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, i stället tillämpas (jfr 24 kap. 20 och 21 §§ IL), vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet".

Kommentar:

Ö verklagas ej av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 juni 2000.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga vid tillämpningen av 1959 års avtal mellan Sverige och Tyskland för undvikande av dubbelbeskattning om ett avgångsvederlag skall beskattas i Sverige som inkomst av arbetsanställning eller i Tyskland som inkomst likställd med pension. RR:s målnr 4321-1997.

Klagande: RSV

Lagrum: 53 § 1 mom. kommunalskattelagen och artiklarna 14 och 15 i 1959 års dubbelbeskattnings-avtal mellan Sverige och Tyskland (se SFS 1960:549).

Saken: Bevisbördan vid beskattning av bilförmån. Skall den skattskyldige göra sannolikt att privatkörning inte förekommit eller skall skattemyndigheten göra sannolikt att privatkörning förekommit? RR:s målnr 7656-1999.

Klagande: RSV

Lagrum: 32 § och 42 § kommunalskattelagen (1928:370).

Saken: Gåsön i Lysekils kommun utgör naturvårdsområde. På ön finns ett antal obebyggda fastigheter varav en tillhör klaganden. Dessa fastigheter, som inte får bebyggas, har del i en samfällighet som delvis är bebyggd med småhus tillhöriga vissa av önskt fastighetägare. Småhusen har taxerats för sig. De delar

av samfälligheten som är bebyggda har klassificerats som tomtmark. Samfälligheterna har alltså ansetts innefatta tomtmark och det sammanlagda tomtmarksvärdet har fördelats på alla delägarfastigheterna efter deras andel i samfälligheten. RR:s målnr 6055-1998.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 2 kap. 4 §, 4 kap., 5 kap. 1-3 och 7 §§ fastighetstaxeringslagen (1979:1152).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 6/00

- Rättsfall från EG-domstolen i Luxemburg. Domstolens dom den 10 februari 2000. Mål C-202/97, Fitzwilliam Executive Search Ltd och Bestuur van het Landelijk instituut sociale verzekeringen. Tolkning av utsändningsregeln i artikel 14.1 a) i EG:s förordning 1408/71 om social trygghet samt rättsverkan av intyg på blankett E 101
 - Rättsfall från EG-domstolen i Luxemburg. Domstolens domar den 15 februari 2000. Mål C-34/98 och C-169/98. EG-kommissionen mot republiken Frankrike. Fråga om gränsdragningen mellan skatt och socialavgift
 - KR:s i Stockholm dom den 27 januari 2000, målnr 8879-1998. Utbildningsbolag medgavs att intäktsredovisa inkomster från kurser först när respektive kurs var slutförd
-

Område: EG-domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 februari 2000.

Rättsfall från EG-domstolen i Luxemburg. Domstolens dom den 10 februari 2000. Mål C-202/97, Fitzwilliam Executive Search Ltd och Bestuur van het Landelijk instituut sociale verzekeringen.

Tolkning av utsändningsregeln i artikel 14.1 a) i EG:s förordning 1408/71 om social trygghet samt rättsverkan av intyg på blankett E 101.

Det irländska uthyrningsföretaget Fitzwilliam Ltd har till Nederländerna sänt ut arbetskraft (irländska medborgare) för att under begränsad tid arbeta främst inom jordbruk och trädgårdsodling. Arbetstagarna har vid utsändningsögonblicket varit omfattade av irländsk socialförsäkring och enligt intyg på blankett E 101, utfärdat av irländsk socialförsäkringsinstitution, även omfattade av irländsk lag under hela utsändningen. Fitzwilliam har erlagt socialavgifter i Irland.

Nederländsk socialförsäkringsinstitution underkände intyget och hävdade att nederländsk lagstiftning i stället skulle tillämpas på grund av omfattningen av Fitzwilliams verksamhet i Nederländerna. Fitzwilliam

krävdes därför på socialavgifter i Nederländerna. Fitzwilliam klagade på beslutet, varefter Nederländerna vände sig till EG-domstolen med begäran om en tolkning av hur artikel 14.1 a) skall tillämpas samt rättsverkningarna av blankett E 101.

Enligt förordningens artikel 14.1 a) skall en arbetstagare som arbetar inom en medlemsstat hos ett företag "till vilket han normalt är knuten" och som av det företaget sänds ut för arbete i annan medlemsstat under högst ett år, fortsätta att omfattas av utsändningslandets lagstiftning under hela utsändningstiden. Socialavgifter skall betalas i utsändningslandet och får inte tas ut i arbetslandet. Utsändningen skall styrkas med intyg på blankett E 101, som utfärdas av behörig institution i utsändningslandet.

Nederländerna ställde bl.a. följande frågor till domstolen:

- Kan begreppet "företag till vilket han normalt är knuten" i artikel 14.1 a) tolkas så att ytterligare krav eller villkor kan uppställas som inte uttryckligen nämns i artikeln?
- Om så inte är fallet, har verkställande myndighet något tolkningsutrymme vad beträffar begreppet i fråga?
- Är intyget på blankett E 101 under alla omständigheter bindande för myndigheterna i en annan medlemsstat eller kan myndigheten i den staten självständigt upphäva intygets bevisvärde? Domstolen besvarade frågorna enligt följande:

Bestämmelserna i förordningens avdelning II, där artikel 14 ingår, är enligt fast praxis "ett fullständigt och enhetligt system av kollisionsregler vars avsikt är att förhindra att flera länders regler tillämpas samtidigt". Med detta synes domstolen säga att respektive medlemsland är förhindrat att uppställa ytterligare kriterier än vad som klart framgår av artiklarna. Tolkningen av artiklarna skall överlåtas på EG-domstolen.

Beträffande tolkningen av begreppet "företag till vilket han normalt är knuten" hänvisade domstolen dels till målen Van der Vecht (C-19/67) och Manpower (C-35/70), dels till Administrativa kommissionens beslut nr

128 (numera ersatt av beslut nr 162). De båda rättsfallen avsåg också utsändning av anställda hos bemanningsföretag. Här sade domstolen att utsändningsregeln i artikel 14.1 a) kan tillämpas på bemanningsföretag endast om vissa villkor uppfylls. Dels måste det finnas en verklig anknytning mellan den anställde och bemanningsföretaget, dels måste det upprätthållas ett förhållande mellan bemanningsföretaget och den medlemsstat där företaget är etablerat - företaget måste i vanliga fall bedriva verksamhet i den stat där det är etablerat. Enligt AKS beslut nr 128 krävs för att en arbetstagare "normalt" skall anses vara knuten till ett företag, bl.a. att ett anställningsförhållande upprätthålls mellan företaget och arbetstagaren under hela utsändningstiden.

I ifrågavarande mål kompletterar domstolen de tidigare domarna med att säga att "endast ett företag som vanligtvis bedriver en betydande verksamhet inom etableringsstatens territorium kan komma i åtnjutande av de fördelar som följer av undantaget i denna bestämmelse" (dvs. undantaget från regeln om arbetslandets lag genom utsändningsregeln i artikel 14.1 a). S.k. brevlådeföretag kan inte accepteras. Det åligger vidare den behöriga institutionen i etableringslandet att avgöra om ett företag bedriver "betydande verksamhet".

Vad beträffar rättsverkan av ett intyg på blankett E 101 fastslår domstolen att intyget är "bindande för den behöriga institutionen i den medlemsstat till vilken ... arbetstagare utstationeras". Det åligger den utfärdande institutionen att se till att uppgifterna i blanketten är korrekta. Den behöriga institutionen i det andra landet kan emellertid, om den ifrågasätter korrektheten av intyget, vända sig till den utfärdande institutionen med begäran om att institutionen omprövar och eventuellt återkallar intyget. Om de berörda institutionerna inte kan komma överens, kan de hänskjuta frågan till Administrativa kommissionen och, i sista hand, till EG-domstolen.

Kommentar:

En svensk försäkringskassa eller skattemyndighet kan alltså inte ensidigt underkänna ett intyg på blankett E 101 (eller andra E-blanketter) från annat land om kassan/SKM anser att intyget är felaktigt. Kontakt måste tas med den behöriga institutionen i det andra landet. Det är FK som är behörig att ta denna kontakt.

I och med denna dom fastslås att rena "brevlådeföretag" som inte bedriver någon verklig verksamhet i ett land, inte kan stå som arbetsgivare för utsänd arbetskraft.

Område: EG-domstolen

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 februari 2000.*

Rättsfall från EG-domstolen i Luxemburg. Domstolens domar den 15 februari 2000. Mål C-34/98 och C-169/98. EG-kommissionen mot republiken Frankrike.

Fråga om gränsdragningen mellan skatt och socialavgift.

Frankrike har sedan 1990 respektive 1996 tagit ut två olika typer av socialavgifter vid sidan av de "ordinarie" socialavgifterna, dels en avgift om 7,5 % kallad CSG (Cotisation sociale généralisée) dels en avgift om 0,5 % kallad CRDS (Contribution pour le remboursement de la dette sociale). Avgifterna, som beräknats på förvärvsinkomster och även vissa andra inkomster, har påförts alla som har beskattats för sådana inkomster i Frankrike, oberoende av vilket lands socialförsäkringssystem personerna har tillhört. CSG har gått till finansieringen av familjebidrag, solidaritetsfond för äldre och de obligatoriska sjukförsäkringssystemen, CRDS har använts till amortering av ett underskott i socialförsäkringen.

Enligt kommissionen har Frankrike genom att ta ut dessa avgifter för anställda och egenföretagare som arbetat i annan medlemsstat och omfattats av socialförsäkringen där, brutit mot (dåvarande) artiklarna 48 och 52 i EG-fördraget (art. 48 avser fri rörlighet och förbud mot diskriminering och art. 52 etableringsfrihet) samt artikel 13 i EG-förordningen 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet, eftersom inkomster som redan belastats med socialavgifter i arbetsstaten även blivit föremål för uttag av avgifter i Frankrike om personen beskattats där. Förordningens artikel 13.1 säger att den för vilken förordningen gäller skall omfattas av lagstiftningen i endast en medlemsstat och artikel 13.2 a) att denna stat normalt är arbetsstaten. Uttag av dubbla avgifter strider såväl mot fördragets artiklar 48 och 52 som förordningens artikel

13.

Den franska regeringen ansåg att CSG och CRDS var att betrakta som skatter och därför föll utanför förordningens tillämpningsområde. Både CSG och CRDS omfattades av Frankrikes bilaterala dubbelbeskattningsavtal, någon motprestation avseende social trygghet utgick inte för dem som erlagt avgifterna och uppbörden av CRDS följde uppbördsreglerna för skatt.

Domstolen delade inte den franska regeringens åsikt att CSG och CRDS var att se som skatter. Domstolen ansåg att det fanns ett "sådant direkt och tillräckligt samband" mellan CSG och CRDS och det franska systemet för social trygghet att de var att se som socialavgifter och omfattades av förbudet mot dubbeluttag, i och med att intäkterna från båda avgifterna "specifikt och direkt" användes för finansieringen av den sociala tryggheten i Frankrike. Frankrike hade alltså brutit mot de i domarna ifrågavarande artiklarna.

Kommentar:

Med domstolens sätt att se torde den svenska allmänna löneavgiften inte vara att se som en socialavgift utan som en skatt som faller utanför förordningens tillämpningsområde.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 februari 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 27 januari 2000, målnr 8879-1998

**Utbildningsbolag medgavs att intäktsredovisa
inkomster från kurser först när respektive kurs var
slutförd**

1996 års taxering

Bolaget (A) säljer kurspaket som i normalfallet består av 10 lektionstillfällen under en 3-4 månadersperiod. Enligt A kan man se bolagets verksamhet som en entreprenadverksamhet där A för ett fast pris påtager

sig kostnadsansvaret för att leverera 10 lektionstillfällen. A fakturerar sina kunder för kursstart. Största kurskostnaden för A är lärararvoden. Inkomsterna från dessa kurser intäktsbokförs inte förrän hela kursen är avslutad. Inte heller kostnaderna för samma kurser dras av förrän kursen är avslutad.

SKM hävdade att inkomsterna från kursverksamheten skulle intäktsredovisas successivt i takt med att kurserna fullgöres.

Länsrätten (dom 1998-10-28) delade SKM:s uppfattning med hänvisning till RÅ 1977 ref 13 och RÅ 1987 not 533.

Kammarrätten ändrade länsrättens avgörande och godtog A:s redovisningsmetod. Av domskälen framgår följande;

Frågan i målet är om A haft rätt att skjuta upp intäktsföringen av de i förskott erlagda kursavgifterna till dess att ifrågavarande kurser är avslutade.

Bestämmelserna i 24 § samt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (KL) innebär att bolagets intäktsredovisning av kursavgifterna 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 periodisering skall beskattningen grundas på det av den skattskyldige i redovisningen valda alternativet (jfr RÅ 1999 ref 32).

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 och uttalanden U 87:1, U 89:6 och U 89:10). Bolaget har valt att redovisa intäkten när den totala prestationen genomförts. Den av A använda redovisningsmetoden kan inte anses strida mot god redovisningssed. Överklagandet skall därför bifallas.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

23/00

- [RR:s domar den 10 april 2000, målnr 630-1999 och 631-1999.](#) Reklamskattens förenlighet med EG-rätten
- [RR:s dom den 13 april 2000, målnr 381-1999.](#) Mervärdesskatt - fråga om publikation har dagspresskaraktär
- [KR:s i Stockholm dom den 15 maj 2000, målnr 9184-1998.](#) Ersättningslagen; när avslutas ett revisionsärende?
- [KR:s i Stockholm dom den 10 april 2000, målnr 466-1997.](#) Underskott KB. Rörelse. Skatteflykt. Periodisering. Underskott uppkom i verksamhet i kommanditbolag avseende framtagande av dataprogram. Rörelse ansågs föreligga och skatteflyktslagen var inte tillämplig. Avdrag medgavs omedelbart
- [KR:s i Jönköping dom den 25 april 2000, målnr 2363-1997.](#) Anskaffnings/avyttringstidpunkt. Terminsavtal. Vid förvärv av optionsrätter i samband med emission ansågs i visst fall dagen för bolagsstämans beslut om emissionen som förvärvsdag. Vid försäljning av rätterna i samband med ett uppköpserbudande ansågs avyttring i visst fall föreligga då bindande avtal mellan parterna förelåg även om terminsavtal kunde anses föreligga
- [KR:s i Stockholm dom den 20 mars 2000, målnr 6651-1998.](#) Rörelse har ansetts påbörjad i handelsbolag oavsett om intäkter flutit in i verksamheten eller ej. (Tillämpning av övergångsbestämmelse till lagen om värnskatt.)
- [KR:s i Stockholm dom den 16 mars 2000, målnr 1146-1999.](#) Fråga om kommentatorstjänster omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200) och 8 § 5) lagen (1968:430) om mervärdesskatt
- [KR:s i Göteborg dom den 26 maj 2000, målnr 7914—7920-1998.](#) Skattskyldighet för ideell förening
- [KR:s i Stockholm dom den 29 maj 2000, målnr 6309—6311-1998.](#) Skattskyldighet för stiftelse
- [KR:s i Göteborg dom den 19 april 2000, mål nr 3187-1998.](#) Frågan om ett bolag som först under senare delen av beskattningsåret kommer att uppfylla villkoren för att vara ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL ska beskattas enligt nämnda regler
- [SRN:s förhandsbesked den 19 maj 2000.](#) Beskattningsunderlaget; förmedlingsprovision
- [SRN:s förhandsbesked den 22 maj 2000.](#) Skatteplikt; elektroniska marknadsplatser; bildskärmar
- [SRN:s förhandsbesked den 26 maj 2000.](#) Blankning. Utlåning av aktier har i visst fall inte beskattats som avyttring
- [SRN:s förhandsbesked den 6 juni 2000.](#) Uttags- och utdelningsbeskattning vid upplösning av ideell förening

- [SRN:s förhandsbesked den 16 maj 2000](#). Social omsorg. Fråga om omsättning av aktuella tjänster är att anse som sådan social omsorg som avses i 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.

RR:s domar den 10 april 2000, målnr 630-1999 och 631-1999

Reklamskattens förenlighet med EG-rätten.

Punktskatt; reklamskatt

Ett uttag av reklamskatt strider inte mot artikel 33 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (jfr RÅ 1998 ref. 8). Uttaget av skatten strider inte heller mot artikel 3.1 (g) sammanställd med artikel 10 (förut artikel 5) i EG-fördraget. Det förhållande att grunden beträffande det sistnämnda har åberopats först i överklagandet har inte utgjort något hinder mot att den prövats av Regeringsrätten.

Regeringsrättens mål gällde två överklagade förhandsbesked om skattskyldighet till reklamskatt för annonser. I skatterättsnämnden hade de respektive sökande bolagen gjort gällande att ett uttag av skatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL) strider mot artikel 33 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Skatterättsnämnden hade funnit att så inte var fallet.

Bolagen överklagade och i Regeringsrätten yrkade de att rätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle förklara att de inte var skattskyldiga till reklamskatt. Vidare yrkade de att Regeringsrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen. Som grund åberopades detsamma som bolagen hade anfört i ärendena hos Skatterättsnämnden.

Som alternativ grund i respektive mål anfördes att

Sveriges upprätthållande av RSL måste anses strida mot artiklarna 3.1 (g) och 5 i EG-fördraget. Enligt bolagen hade nämligen de tidningar som huvudsakligen sprids utomlands - och som av det skälet är undantagna skatteplikt - en konkurrensfördel gentemot de tidningar som är avsedda för den svenska marknaden. På grund av denna snedvridning av konkurrensförhållandena stred RSL, enligt bolagens mening, mot artikel 3.1 (g). Den negativa lojalitetsplikt som föreligger enligt artikel 5 skulle, menade de också, innebära att Sverige inte får upprätthålla en beskattning enligt RSL.

Riksskatteverket (RSV) bestred i båda målen bifall till bolagens talan. Enligt RSV var det inte förenligt med instansordningsprincipen att Regeringsrätten skulle pröva den alternativa grunden. I sak hänvisade RSV till rättsfallet RÅ 1999 ref. 8 samt bestred att en tillämpning av endast de åberopade artiklarna 3.1 (g) och 5 skulle kunna leda till slutsatsen att RSL strider mot EG-fördraget. Enligt RSV fanns det inte skäl att inhämta ett förhandsavgörande.

Som skäl för sitt avgörande anförde Regeringsrätten i vart och ett av målen följande.

"Den fråga som Skatterättsnämnden har besvarat genom det överklagade förhandsbeskedet gäller bolagets skattskyldighet till reklamskatt för de med ansökningen avsedda annonserna. Hos nämnden har bolaget som grund för sitt yrkande om att undantas från skattskyldighet anfört att RSL strider mot artikel 33 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Regeringsrätten har emellertid i rättsfallet RÅ 1999 ref. 8 funnit att ett uttag av skatt enligt RSL inte strider mot nämnda artikel och har i samband därmed avslagit ett yrkande om inhämtande av förhandsavgörande i saken från EG-domstolen. Det finns inte skäl att i dessa hänseenden inta en annan ståndpunkt i det nu aktuella målet. - Som alternativ grund för sitt yrkande om att undantas från skattskyldighet har bolaget gjort gällande att uttaget av reklamskatt strider mot artikel 3.1 (g) sammanställd med artikel 10 (förut artikel 5) i EG-fördraget. Det förhållandet att denna grund har åberopats först i överklagandet utgör inte något hinder mot att den prövas av Regeringsrätten. Vid en sådan prövning finner Regeringsrätten emellertid att det som bolaget i denna del anfört inte ger stöd för bolagets uppfattning att RSL strider mot EG-rätten. Även denna fråga kan avgöras utan förhandsavgörande från EG-domstolen."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

RR:s dom den 13 april 2000, målnr 381-1999

**Mervärdesskatt - fråga om publikation har
dagspresskaraktär**

Bolaget yrkade att RR, med ändring av SRN:s förhandsbesked, skulle anse aktuell publikation vara en publikation "av dagspresskaraktär" och att den tillämpliga skattesatsen för publikationen bestäms till 6 procent mot av SRN beslutade 25 procent.

RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Fortsatt sekretess råder i ärendet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 15 maj 2000, målnr 9184-1998

Ersättningslagen; när avslutas ett revisionsärende?

Skattemyndigheten beslutade den 2 november 1993 om revision hos ett bolag. Iakttagelserna vid revisionen ledde så småningom till att myndigheten fattade ett omprövningsbeslut. Bolaget yrkade ersättning dels för kostnader uppkomna under revisionen, dels för övriga kostnader. Skattemyndigheten avslog ersättningsyrkandet. Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten som avslog överklagandet. Bolaget överklagade länsrättens dom till kammarrätten.

Frågan i målet gällde när revisionsärendet skulle anses vara avslutat och om ett nytt ärende kunde anses

anhängiggjort inför skattemyndighetens beslut om omprövning.

Skattemyndigheten intog i processen den inställning som RSV redovisat i sista stycket i avsnitt 1 i en skrivelse den 30 augusti 1994 med dnr 4175-94/900 (skrivelsen är inlagd i ämnesdatabasen Förfarande & Process, delområde Förfarande & Process), nämligen att om "en revision leder till att ett taxeringsbeslut skall fattas måste ärendet som avser taxeringsbeslutet anses vara anhängiggjort som ett nytt ärende". RSV anförde i skrivelsen vidare: "Detta innebär att ersättning enligt lagens nya lydelse kan komma i fråga för kostnader som avser beslutsärendet om detta anhängiggjorts efter den 30 juni 1994 även om revisionsärendet påbörjats före den 1 juli 1994."

Kammarrätten gjorde den bedömningen att tidpunkten för ett revisionsärendes anhängiggörande fick anses sammanfalla med tidpunkten för beslutet om taxeringsrevision och att ärendet fick anses avslutat när beslutet om omprövning meddelades. Ersättningsanspråket skulle därför prövas i enlighet med den restriktiva grundsyn som präglade ersättningslagen i dess lydelse före 1 juli 1994. Kammarrätten avslag överklagandet.

Kommentar:

RSV vidhåller, trots vad kammarrätten anför, den uppfattning som kommit till uttryck i den ovannämnda skrivelsen den 30 augusti 1994. Verket har emellertid inte för avsikt att överklaga kammarrättens dom.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.

KR:s i Stockholm dom den 10 april 2000, målnr 466-1997

Underskott KB. Rörelse. Skatteflykt. Periodisering.

Underskott uppkom i verksamhet i kommanditbolag avseende framtagande av dataprogram. Rörelse ansågs föreligga och skatteflyktslagen var inte tillämplig. Avdrag medgavs omedelbart.

Inkomsttaxering 1990

A (fysisk person) förvärvade i juni 1988 andelar i ett kommanditbolag som bedrev verksamhet avseende utveckling, produktion och handel med produkter med anknytning till optiska minneslagringsmedia samt att idka annan därmed förenlig verksamhet. Av bolagsavtalet framgår också att när bolaget beslutat att utvecklingsarbetet är avslutat skall samtliga andelar i bolaget överlåtas till komplementären mot en köpeskilling motsvarande kommanditbolagets kvarvarande egna kapital per överlåtelsedagen. I prospektet har preciserats att detta skall ske "när projektet inom (KB) med säkerhet beräknas ge överskott".

Bolaget har angett följande angående skälen till bildandet av kommanditbolaget: "Det kan konstateras att vi valt en för delägarna skattemässigt fördelaktig metod för deltagande i nu aktuellt projekt. Överenskommelsen med delägarna var att verksamheten under den första tiden skulle drivas i ett kommanditbolag. Det fanns goda skäl att anta att forsknings- och utvecklingskostnaderna var stora under den första tiden för att sedan ge upphov till betydande vinster. Vad delägarna då överenskom om var att under den första tiden driva verksamheten i kommanditbolagets form och därefter överföra verksamheten till aktiebolagets form."

Av utfärdat prospekt framgår att projektet beräknas komma att bedrivas under en dryg tvåårig utvecklings- och dokumentationsperiod, varefter projektet beräknas ge överskott. Kommanditbolagsandelarna skall överlåtas till komplementären så snart man med säkerhet kan fastslå att kommanditbolaget kommer att ge överskott.

A medgavs vid 1990 års taxering avdrag för sin del av underskottet i kommanditbolaget.

SKM överklagade taxeringen och länsrätten vägrade avdraget med motiveringen att någon rörelse inte förelåg.

A överklagade till kammarrätten och yrkade att avdrag skulle medges. SKM bestred bifall.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Lika med länsrätten konstaterar kammarrätten att kommanditbolaget bildats genom civilrättsligt giltiga handlingar och att skäl saknas att fränkänna bolagsbildningen verkan även skatterättsligt. I princip har delägarna i kommanditbolaget enligt KL:s regler således rätt till avdrag för underskott som uppkommit i rörelse som bedrivits i kommanditbolaget.

Fråga huruvida av kommanditbolaget bedrivna verksamhet utgör rörelse

Med rörelse avses en självständigt och yrkesmässigt bedrivna förvärvsverksamhet. Verksamheten skall för att anses yrkesmässigt bedrivna äga en viss grad av varaktighet. I begreppet förvärvsverksamhet brukar vidare anses ligga ett krav på att verksamheten bedrivs i syfte att ge ekonomiskt utbyte.

Det framstår som klart att den verksamhet som bedrivits i kommanditbolaget i förlängningen avsetts ge ett ekonomiskt utbyte för delägarna. Likaledes framstår som klart att syftet med att starta verksamheten i ett för ändamålet bildat kommanditbolag varit att möjliggöra för delägarna att göra avdrag för de förluster som förväntades uppkomma i verksamhetens inledningsskede och att avsikten aldrig varit att verksamheten, när den väl börjat gå med vinst, skulle fortsatt bedrivna i kommanditbolaget. Bildandet av kommanditbolaget utgjorde mot denna bakgrund huvudsakligen en finansieringsstrategi med syfte att erhålla erforderligt riskkapital till en verksamhet som på sikt var tänkt att bedrivna i aktiebolagsform.

Mot denna bakgrund skulle kunna ifrågasättas huruvida den verksamhet som bedrivits i kommanditbolaget skatterättsligt sett utgjort rörelse då något syfte att verksamheten under den tid den har bedrivits i kommanditbolagsform skulle gå med vinst inte kan anses ha förelegat. Emellertid framstår som klart att verksamhet av här aktuellt slag typiskt sett bedrivs i vinstsyfte och för att tillhandagå utomstående (jfr RÅ 1991 ref. 21). Sett från kommanditdelägarnas perspektiv har den verksamhet som bedrivits också haft till syfte att ge avkastning.

Att avsikten redan från början varit att med tiden övergå till att driva verksamheten i form av ett aktiebolag kan ses som ett uttryck för en tro på att verksamheten i

framtiden skulle komma att generera vinster av en sådan storleksordning att ett aktiebolag då skulle komma att framstå som den lämpligaste företagsformen för verksamheten. I denna avsikt kan också det grundläggande vinstsyftet med verksamheten som sådan sägas komma till uttryck. Det faktum att de bedömningar som i inledningsskedet gjordes även inkluderade bedömningar av framtida skatterättsliga effekter av vald företagsform för verksamheten kan inte innebära att den verksamhet som bedrivits inom ramen för kommanditbolaget skulle ha saknat vinstsyfte och förta verksamheten som sådan dess karaktär av rörelse i KL:s mening.

Sammantaget finner KR således att den verksamhet som bedrivits i kommanditbolaget - oaktat det redan från början planerade och sedermera genomförda bytet av företagsform inom vilken verksamheten bedrivs - måste anses ha utgjort rörelse i kommunalskattelagens mening.

Vid sådant förhållande har kommanditdelägarna i princip haft rätt till avdrag för på dem belöpande andel av i kommanditbolaget uppkommet underskott.

Skatteflyktslagen

Skattemyndigheten har även gjort gällande att skatteflyktslagen är tillämplig på det aktuella förfarandet och att avdrag för underskott hänförligt till kommanditbolaget därför skall vägras även på denna grund.

Kammarrätten gör i denna del följande bedömning.

Enligt vad ovan anförts synes i och för sig det i målet aktuella förfarandet med bildandet av kommanditbolaget i vilket verksamheten inledningsvis skulle bedrivas ha utgjort en genomtänkt finansieringsstrategi för att få tillgång till erforderligt riskkapital för att starta verksamheten. Att man då väljer att inledningsvis bedriva verksamheten i form av ett kommanditbolag för att möjliggöra för de kommanditdelägare som investerat i verksamheten att erhålla avdrag för de underskott som kunde förväntas uppkomma i inledningsskedet kan möjligen betraktas som en skatteförmån i förhållande till vad som skulle blivit fallet om man redan från början startat verksamheten i form av ett aktiebolag.

Den skatteförmån som härigenom skulle kunna anses uppkomma tillsammans med det faktum att man valt en företagsform för sin verksamhet med beaktande av de skatterättsliga effekterna kan emellertid inte i sig innebära att en taxering i enlighet härmed skulle strida mot lagstiftningens grunder. Enligt kammarrättens mening kan denna bedömning inte heller påverkas av att man redan från början förutsatt att ett byte av företagsform skulle komma att genomföras om och när detta framstod som lämpligt ur bl.a. skatterättslig synvinkel. Inte heller på denna grund kan således enligt kammarrättens mening avdrag vägras för i kommanditbolaget uppkomna underskott.

Beräkning av underskottets storlek

I andra hand har skattemyndigheten yrkat att direktavdrag i vart fall inte skall medges för de kostnader kommanditbolaget haft för vidareutveckling och uppdatering av den programvara bolaget införskaffat. Avdrag skall i stället medges i form av värdeminskningssavdrag med 30 procent per år.

Av punkt 3 av anvisningarna till 29 § KL framgår följande. Utgifter för anskaffande av maskiner och andra för stadigvarande bruk avsedda inventarier dras i regel av genom årliga värdeminskningssavdrag enligt bestämmelserna om räknenskapsenlig avskrivning i p. 4 eller om restvärdeavskrivning i p. 5. Kan inventariernas ekonomiska livslängd antas uppgå till högst tre år, får emellertid hela utgiften för deras anskaffande dras av under anskaffningsåret. Omedelbart avdrag får även ske i fråga om inventarier av mindre värde.

Av punkt 18 första stycket av anvisningarna till samma lagrum framgår följande. Avdrag må ske för kostnad för sådan forskning och sådant utvecklingsarbete som har eller kan antagas få betydelse för den skattskyldiges rörelse. Avdrag medges även för kostnad för erhållande av information om sådan forskning och sådant utvecklingsarbete. Avser kostnaden anskaffning av sådana tillgångar, för vilka anskaffningskostnaden enligt bestämmelser i kommunalskattelagen får avdragas endast genom årlig avskrivning på grund av värdeminskning, gäller dock bestämmelserna om sådan avskrivning även beträffande den kostnaden.

Bokföringsnämnden har vad gäller redovisning av utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning m.

m. uttalat bl.a. följande (BFN U 88:15). Från redovisningssynpunkt har utgifter för utveckling av dataprogram avsedda för försäljning eller annan form av upplåtelse på marknaden stora likheter med de utgifter ett industriföretag har för forsknings- och utvecklingsarbete. Principerna i Bokföringsnämndens rekommendation rörande redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader (BFN R 1) är därför tillämpliga. Det innebär att enligt huvudregeln skall utgifter för utveckling av dataprogram för försäljning kostnadsföras löpande. I enlighet med 17 § andra stycket BFL och BFN R 1 får dock utgifter för utvecklingsarbete av detta slag i vissa fall aktiveras. Som ett grundläggande villkor för aktivering av utgifter enligt 17 § andra stycket BFL gäller att utgifterna är av väsentligt värde för företaget i framtiden. Vid en analog tillämpning av BFN R 1 bör villkoren för aktivering i punkt 12-15 i nämnda rekommendation tolkas så att aktivering får ske bara för utgifter som uppkommer från och med den tidpunkt då man kan bedöma att programmet är kommersiellt gångbart. Utgifterna får aktiveras högst till ett värde som svarar mot beräknade framtida försäljningsintäkter.

Av utredningen i målet framgår att kommanditbolaget under aktuell period kostnadsfritt sammanlagt ca 1,2 miljoner kr hänförligt till programutveckling. Kostnaderna har bestått i konsultarvoden till det bolag från vilket man för sammanlagt 2,1 miljoner kr med äganderätt respektive nyttjanderätt förvärvat de huvudsakliga komponenter man behövt för att utveckla sin produkt. Konsultarvodena har utgått med anledning av att detta andra bolag i enlighet med det avtal som upprättats åtagit sig att underhålla och vidareutveckla programvaran.

Frågan i målet är om avdrag för dessa kostnader skall ske direkt eller om kostnaderna rätteligen skall aktiveras och avdrag medges i form av årliga värdeminskningssavdrag.

Kammarrätten gör följande bedömning. Den verksamhet som bedrivits i det aktuella kommanditbolaget och som ovan befunnits utgöra rörelse i KL:s mening har syftat till att, utifrån komponenter som man genom avtal med annat bolag skaffat sig tillgång till, utveckla en produkt i form av en specifik programvara som man sedan med vinst skulle kunna försälja. Detta grundläggande syfte har fått till följd att de tillgångar som inledningsvis funnits i bolaget

uteslutande bestått i rättigheter (ägenderätt respektive licensrätt) till de komponenter i form av programvara man införskaffat. För dessa rättigheter har man erlagt en total summa om 2,1 miljoner kr. I avtalet har även legat att det bolag som tillhandahållit komponenterna förbundit sig att till ordinarie konsultpriser underhålla och vidareutveckla en av komponenterna på uppdrag av bolaget. Under den i målet aktuella perioden har bolaget alltså haft kostnader i form av konsultarvoden om totalt ca 1,2 miljoner kr avseende underhåll och vidareutveckling av programvaran.

Vid beskattningsårets utgång förelåg sannolikt stora svårigheter att bedöma huruvida de nedlagda kostnaderna skulle komma att leda till en kommersiellt gångbar produkt. Mot denna bakgrund och då de kostnader det här är fråga om snarast får anses utgöra sådana kostnader för utveckling av datorprogram vilka Bokföringsnämnden behandlat i BFN U 88:15 finner kammarrätten att det varit riktigt att omedelbart kostnadsföra utgifterna i kommanditbolaget. Kostnaderna får snarare anses utgöra en integrerad del av forskning och utveckling bedriven av kommanditbolaget än kostnader hänförliga till anskaffning av en sådan anläggningstillgång för vilken anskaffningskostnaden bort dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag. Vid sådant förhållande och då någon invändning i övrigt inte framställts mot beräknat underskott i kommanditbolaget finner KR att A vid taxeringen 1990 skall tillerkännas avdrag för (dennes) andel i underskottet i KB:et.

Kommentar:

Domen har inte överklagats. RSV delar KR:s bedömning.

Den avser bl.a. frågan om verksamhet som går med underskott ska anses som rörelse. Däremot har RSV överklagat KR:s i Stockholm dom den 20 mars 2000, målnr 6651-1998, se referat i detta protokoll, som avser frågan om rörelse kan anses påbörjad i handelsbolag då inga intäkter alls influtit.

Beträffande övriga frågor som är aktuella i domen ovan så avser denna 1990 års taxering och tiden före skattereformen 1990 men rättsläget är likartat i dag.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

**KR:s i Jönköping dom den 25 april 2000, målnr 2363-
1997**

Anskaffnings/avyttringstidpunkt. Terminsavtal.

Vid förvärv av optionsrätter i samband med emission ansågs i visst fall dagen för bolagsstämman beslut om emissionen som förvärvsdag. Vid försäljning av rätterna i samband med ett uppköpserbudande ansågs avyttring i visst fall föreligga då bindande avtal mellan parterna förelåg även om terminsavtal kunde anses föreligga.

Inkomsttaxeringen 1991

A hade erhållit ett antal optionsrätter av sin man i gåva. Denne hade förvärvat dem från det utgivande bolaget (bolaget) vid emission av ett lån med tillhörande optionsrätter. A överlät optionsrätterna i samband med ett uppköpserbudande från ett annat bolag (köparen) avseende samtliga aktier m.m. i bolaget.

SKM beskattade A för vinst som om innehavstiden understigit två år. Länsrätten delade denna uppfattning.

A överklagade till kammarrätten och yrkade att bli taxerad i enlighet med sin deklaration. SKM bestred bifall.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Som länsrätten anfört är, med stöd av 35 § 3 mom. KL realisationsvinst vid avyttring av optionsrätt i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehaft egendomen i mindre än två års tid. I de fall den skattskyldige innehaft egendomen i två års tid eller mera är, enligt vad som sägs i andra stycket samma lagrum, endast 50 % av vinsten skattepliktig.

A har i sin deklaration för taxeringsåret 1991 redovisat att hon den 21 juni 1990 sålt 112 500 teckningsrätter, till ett visst pris samt att hon innehaft dessa värdepapper i minst två års tid.

SKM har till stöd för sin uppfattning anfört att

anskaffningstidpunkten för optionsrätterna varit den 10 maj 1988, varvid hänvisats till att det är först när bolagsstämman för bolaget godkänt beslutet om emission av teckningsoptioner som optionerna kan anses förvärvade. Såvitt gäller avyttringstidpunkten har myndigheten hänvisat till skrivelsen benämnd överenskommelse den 27 april 1990 och till köparens bekräftelse på densamma daterad den 8 maj samma år. Dessa handlingar visar, enligt SKM, att avyttring skett i vart fall den 8 maj 1990 och därmed också att A innehaft egendomen - optionsrätterna - kortare tid än två år. I sammanhanget har även gjorts gällande att det prospekt som skickats ut till aktieägarna i bolaget inte omfattar innehavare av teckningsoptioner. Någon annan accept än den köparen lämnat den 8 maj 1990 har således enligt SKM:s mening inte behövt inväntas.

Kammarrätten gör följande bedömning.

1.1 Anskaffningstidpunkten

Vid bestämmande av innehavstid i fall som avses i 35 § 3 mom. KL räknas tidsfristen från förvärvsdagen till dagen för bindande avtal om avyttring. Även för förvärvet gäller att såsom förvärvsdag räknas dagen då bindande avtal träffades (se GRS Skattehandbok 35:42f). I fråga om optionsrätter till köp av aktier utgör, som länsrätten anfört, dagen för köpeavtalet anskaffningstidpunkt. Fråga är således när maken, som sedermera skänkt A aktuella optionsrätter, träffat bindande avtal om förvärv av optionsrätter med bolaget.

Oaktat vad A anfört angående obligationsrättsligt respektive sakrättsligt bindande avtal om förvärv av aktuella optionsrätter, förutsätts i skatterättsliga sammanhang att samstämmiga viljeförklaringar visats föreligga mellan parterna för att bindande avtal skall anses ha kommit till stånd. Denna förutsättning är uppfylld först då bolagsstämman i bolaget den 10 maj 1988 fattar beslut om emission (jfr RÅ 1969 Fi 1396 och 1989 ref. 116). Anskaffningstidpunkten får därför bestämmas till den 10 maj 1988.

1.2 Avyttringstidpunkten

Mot SKM:s inställning att bindande avtal om avyttring förelegat i och med köparens bekräftelse den 8 maj 1990 har A sammanfattningsvis invänt följande. Bindande avtal mellan parterna kan tidigast anses ha

förelegat i och med att köparen den 8 juni 1990 offentliggjorde att förvärv skett av 90 procent av aktierna i bolaget med mer än 90 procent av rösterna. A har vidare anfört att hon och köparen haft för avsikt att träffa ett terminsavtal om framtida försäljning av optionerna och avyttringstidpunkten därför sammanfaller med fullgörandet av terminsavtalet, dvs. i juni 1990.

1.2.1 Prospektets tillämplighet vid avtalstolkning

I aktuellt prospekt uttalas bl.a. att erbjudandet om förvärv av aktier gäller under förutsättning köpande blir ägare till mer än 90 procent av aktierna med mer än 90 procent av rösterna i bolaget. Vidare uttalas att i och med detta förbehåll har aktieägare, som lämnat in sina aktier i enlighet med erbjudandet, rätt att återkalla sin accept samt att denna rätt upphör i och med att köparen offentliggör att 90 procentgränsen överskridits eller anmälningstiden utgått. I målet förekommer olika uppgifter beträffande vid vilken tidpunkt köparen offentliggjort att 90-procentgränsen överskridits. Emellertid kan konstateras att offentliggörande i vart fall inte skett före den 18 maj 1990. Det står därmed klart att aktieägare som antagit erbjudandet och lämnat in aktiebrev till fondkommissionär har träffat bindande avtal om avyttring tidigast den 18 maj 1990. I A:s fall är emellertid inte fråga om aktier utan optionsrätter. Av prospektets försättsblad framgår att det riktar sig till aktieägare i bolaget. I prospektet talas endast om aktier och aktieägare. Att prospektet i sin lydelse endast riktar sig till aktieägare framgår även av (ett) intyg. I nämnda intyg skrivs emellertid vidare att samma förbehåll (90-procentsförbehållet, KR:s anm.) torde ha varit applicerbart på inlämnade teckningsoptioner och konvertibla förlagsbevis. Någon motivering till denna slutsats finns emellertid inte redovisad. Mot att aktuellt förbehåll skulle varit tillämpligt på A:s avyttring av aktuella optionrätter talar enligt KR:s mening bl.a. att det i överenskommelsen mellan A och köparen angående överlåtelse av optionsrätterna inte har hänvisats till prospektet eller på annat sätt uttalats att överlåtelsen varit villkorad. Tvärtom ger bekräftelsen från köparen den 8 maj 1990 uttryck för att affären önskas genomförd så snart som möjligt. Sammanfattningsvis finner KR att A, mot av skattemyndigheten framtagna bevisning, inte genom att åberopa det av köparen utställda prospektet förmått visa att hennes överlåtelse av optionerna varit villkorad på sådant sätt att bindande avtal uppstått tidigast den 18 maj 1990.

1.2.2 *Terminsavtal*

För det fall A och köparen kan sägas ha träffat ett terminsavtal om avyttring av aktuella optionsrätter, återstår att pröva vilken inverkan detta får på bedömningen av begreppet bindande avtal om avyttring. Har bindande avtal om avyttring förelegat i och med avtalet om terminsaffär den 8 maj 1990 eller först i och med affärens fullgörande i juni 1990?

I de bestämmelser som är tillämpliga för i målet aktuellt taxeringsår saknas det särreglering i fråga om beräkning av innehavstid eller beskattningstidpunkt då realisationsvinst skall beräknas vid terminsaffärer. Innehavstiden beräknas således - liksom i fråga om aktier m.m. från förvärvsdagen till dagen för bindande avtal om avyttring. I och med skattereformen, vilken trädde i kraft fr.o.m. taxeringsåret 1992, förlorade begreppet innehavstid sin betydelse i fråga om realisationsvinstbeskattning av värdepapper. Numera är hela den nominella vinsten skattepliktig - oberoende av innehavstiden. Det är således inte längre nödvändigt att fastställa avyttringstidpunkt av det skälet att innehavstid skall bestämmas. Begreppet avyttringstidpunkt har emellertid betydelse i andra sammanhang. I samband med reformen ändrades nämligen även kriterierna för bestämmande av beskattningstidpunkt. I stället för den s.k. första kronans princip, innebärande att beskattningstidpunkten inträdde först när någon del av köpeskillingen betalats eller blivit tillgänglig för lyftning, styr numera avyttringstidpunkten när beskattning skall ske. Begreppet avyttring har också definierats i lagtexten. Någon ändring av praxis har därvid inte avsetts. I fråga om finansiella instrument, bl.a. terminsavtal, har emellertid införts speciella regler avseende bestämmandet av tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Således sägs numera i 24 § 4 mom. 4 st. SIL att skattskyldighet för vinst på grund av en termin inträder det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske. Lagrummet omfattar endast terminer som utgör finansiella instrument. A gör, såvitt KR uppfattar det, gällande att avyttringstidpunkten för aktuella optionsrätter skall bestämmas till tidpunkten för fullgörandet av affären med hänvisning till att fråga är om ett terminsavtal.

Den särreglering avseende terminsavtal till vilken A synes hänvisa, har tillkommit i anslutning till att begreppet innehavstid utmönstrats ur lagstiftningen om

beskattning av värdepapper. Bestämmelsen är således inte styrande för beräkning av innehavstid, utan anger vid vilken tidpunkt en terminsaffär skall beskattas och torde ha tillkommit med hänsyn till att det är först vid leveranstidpunkten som slutresultatet av affären är känt (jfr Tivéus, Skatt på kapital, 7 uppl. s. 106). Därtill kommer det förhållandet att specialbestämmelserna tar sikte på s.k. finansiella instrument. I fråga om terminer som inte utgör finansiella instrument, gäller även efter reformen huvudregeln om bindande avtal för bestämmande av avyttringstidpunkt. Något stöd för att beräkna innehavstiden med utgångspunkt från tidpunkten för fullgörandet enligt avtalet mellan A och köparen föreligger således inte. Mot bakgrund av vad som anförts skall innehavstiden för A:s optionsrätter beräknas med utgångspunkt från den dag bindande avtal slöts mellan parterna. Av den utredning som SKM åberopat framgår att erbjudande om försäljning framställdes av A den 27 april 1990 och accepterades av köparen den 8 maj samma år. Denna utredning ger således vid handen att bindande avtal om avyttring uppkommit senast den 8 maj 1990. Innehavstiden skall bestämmas med utgångspunkt härifrån. Den omständigheten att det kan anses ha varit fråga om ett terminsavtal - vilket dock inte visats - ändrar inte detta förhållande. Därmed har innehavstiden avseende aktuella optionsrätter löpt från den 10 maj 1988 till den 8 maj 1990 och därigenom understigit två år. Vinsten skall därvid beräknas i enlighet med vad SKM och LR beslutat. Överklagandet skall således avslås.

Kommentar:

Som framgår av Kammarrättens domskäl gäller numera andra regler för tidpunkt för beskattning av terminer som kan karaktäriseras som finansiella instrument. Vidare har innehavstiden inte någon betydelse efter skattereformen 1990. Däremot belyser domen när avyttringstidpunkten och därmed beskattningstidpunkten ska anses infalla.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 20 mars 2000, målnr 6651-1998

Rörelse har ansetts påbörjad i handelsbolag oavsett om intäkter flutit in i verksamheten eller ej. (Tillämpning av övergångsbestämmelse till lagen om värnskatt.)

Inkomsttaxering 1996

Ett handelsbolag registrerades hos PRV den 11 oktober 1994, dvs. före den 3 november 1994 som utgjorde stickdag i övergångsbestämmelserna till lagen om värnskatt. Frågan var om beskattningsåret börjat före stickdagen eller ej.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Enligt 10 § SIL utgör skatt på förvärvsinkomst 100 kr samt 20 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger skiktgränsen.

Enligt 2 § lagen om värnskatt, som gäller i stället för 10 § SIL taxeringsåren 1996-1999, utgör skatt på förvärvsinkomst 100 kr samt 25 procent av den del av den beskattningsbara förvärvsinkomsten som överstiger skiktgränsen 203 900 kr.

Enligt punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen om värnskatt skall äldre föreskrifter, d.v.s. 10 § SIL, gälla i fråga om skattskyldig med inkomst av näringsverksamhet i vilken ingår förvärvskälla som har givit överskott och för vilken beskattningsåret har börjat före 3 november 1994.

Enligt 1 kap. 1 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag föreligger ett handelsbolag om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret.

Enligt 1 § BFL är handelsbolag bokföringsskyldiga även om bolaget inte utövar näringsverksamhet. Enligt 12 § samma lag skall räkenskapsåret omfatta tolv månader, men det får avse kortare eller längre tid i samband med

att bokföringsskyldighet inträder.

Enligt 3 § KL förstås med beskattningsår det räkenskapsår som gått ut närmast före taxeringsåret. Enligt 5 § SIL utgör det sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster av näringsverksamhet och tjänst taxerad förvärvsinkomst. Enligt 9 § samma lag utgör beskattningsbar inkomst den taxerade förvärvsinkomsten minskad med avgifter enligt lagen (1994:1774) om allmänna egenavgifter och statligt grundavdrag.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande.

Enligt kopia uppgick bolagets första faktura till 11 250 kr inklusive moms. Av bolagets preliminära resultatrapport framgår bl.a. följande. Bolaget hade försäljningsintäkter på totalt 49 000 kr och inga kostnader under perioden den 11 oktober 1994 – 1 september 1995. Skattskyldig uppgav i sin självdeklaration sin andel av bolagets överskott till 2 902 kr och tog upp 2 176 kr till beskattning som inkomst av näringsverksamhet.

Länsrätten gör följande bedömning.

Ett handelsbolag har alltid bokföringsskyldighet oavsett om det bedriver näringsverksamhet eller inte. Bokföringsskyldighet har således inträtt för handelsbolaget när bolaget registrerades den 11 oktober 1994. Bolagets räkenskapsår måste då ha börjat samma dag. Eftersom beskattningsår och räkenskapsår sammanfaller enligt 3 § KL får därmed också bolagets beskattningsår anses påbörjat den 11 oktober 1994, d.v. s. före den 3 november 1994, även om verksamheten i bolaget skulle ha påbörjats först vid en senare tidpunkt. Vidare har det, även om skattemyndigheten hävdar att det föreligger tveksamhet kring om den första intäkt bolaget redovisat verkligen är hänförlig till bolaget, inte påståtts att ett överskott i förvärvskällan inte har uppstått.

Länsrätten finner därför att punkt 2 av övergångsbestämmelserna till lagen om värnskatt innebär att skattskyldig inte skall träffas av värnskatt vid ifrågavarande års taxering. Att, såsom skattemyndigheten påpekat, avsikten enligt uttalanden i förarbetena varit en annan kan inte föranleda annan bedömning.

KAMMARRÄTTEN

SKM överklagade till Kammarrätten och anförde bl.a. att utgången inte var förenlig med de principiella uttalanden som Regeringsrätten gjorde i RÅ 1997 not. 2.

KR gjorde samma bedömning som Länsrätten.

Kommentar:

RSV har överklagat domen och ansökt om prövningstillstånd i Regeringsrätten.

RSV hävdar att ett beskattningsår inte kan anses ha påbörjats innan näringsverksamhet i skattemässig mening börjat. Då varken intäkter eller kostnader uppkommit i verksamheten förrän efter stickdagen bör beskattningsåret inte anses ha påbörjats innan dess. Värnskatt ska därför tas ut på överskottet i handelsbolaget.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 16 mars 2000, målnr 1146-1999

Fråga om kommentatorstjänster omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § mervärdesskattelagen (1994:200) och 8 § 5) lagen (1968:430) om mervärdeskatt

Mervärdesskatt

SKM har i omprövningsbeslut 1995-12-18 beslutat att av bolaget förmedlade kommentatorstjänster är undantagna från skatteplikt enligt 3 kap 11 § mervärdesskattelagen (1994:200) (ML) och 8 § 5) lagen (1968:430) om mervärdeskatt (GML). Som grund för beslutet har SKM i huvudsak anført att kommentatorstjänsterna omfattas av upphovsrättsligt skydd enligt 1, 4 eller 5 §§ lag (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk (URL) och att omsättning av en tjänst som omfattas av denna lag är undantagen från skatteplikt.

Bolaget överklagade till länsrätten och yrkade att "tjänsterna skall istället anses som fullt mervärdesskattepliktiga tjänster enligt ML".

Länsrätten fann i likhet med SKM och på av SKM redovisade skäl att de kommentatorstjänster bolaget förmedlar är sådana upphovsrättsligt skyddade tjänster som omfattas av 1, 4 och 5 §§ URL varför undantag från skatteplikt föreligger enligt 3 kap 11 § 1. ML, i dess lydelse före den 1 januari 1997.

Bolaget fullföljde sin talan till KR. SKM avstyrkte bifall till överklagandet.

KR avslog överklagandet och angav följande.

"Enligt 1 § lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk har den som skapat ett litterärt eller konstnärligt verk upphovsrätt till verket. För att upphovsrättsligt skydd skall föreligga krävs ett visst mått av självständighet och originalitet hos produkten. I ordet verk ligger ett krav på en självständig skapande insats, som från det skyddade området avskiljer enklare produkter, exempelvis ett blott registrerande i bild och ljud av ett händelseförlopp (prop. 1960:17 s. 43). Ett verk, om det uppfyller dessa kvalifikationer, åtnjuter skydd även om det är fråga om ett s.k. ofixerat verk, dvs. ett verk som inte har tagits upp på ett materiellt underlag. Till detta slags verk räknas bl.a. direktsänd television (jfr prop. 1973:15 s. 75).

Mot bakgrund av ovannämnda förarbetsuttalanden finner kammarrätten att de aktuella kommentatorstjänsterna omfattas av upphovsrättsligt skydd och att de således skall vara undantagna från mervärdesskatteplikt. Bolagets överklagande skall med hänsyn härtill avslås."

Kommentar:

Skatteplikt har, genom lagändring den 1 januari 1997, införts för upplåtelser och överlåtelser av sådana immateriella rättigheter som tidigare varit undantagna från skatteplikt genom 3 kap. 11 § 1 p. ML.

Skatteplikten omfattar upplåtelser och överlåtelser av rättigheter i samtliga led och skattesatsen är 6 % enligt 7 kap. 1 § 3 st. 4 p. ML.

Bolaget har överklagat.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

**KR:s i Göteborg dom den 26 maj 2000, målnr
7914—7920-1998**

Skattskyldighet för ideell förening

Inkomsttaxeringarna 1991 – 1997

En förening redovisade i sina deklarationer för taxeringsåren 1991 – 1997 såväl ränteintäkter att taxera till statlig inkomstskatt som skattepliktig förmögenhet. Skattemyndigheten följde deklarationerna och åsatte för respektive år föreningen taxerad och beskattningsbar inkomst och beskattningsbar förmögenhet. Sedan föreningen i begäran om omprövning avseende taxeringsåren 1991 – 1996 yrkat att föreningen skall anses som inskränkt skattskyldig har skattemyndigheten i omprövningsbeslut inte funnit skäl att ändra tidigare beslut.

Föreningen överklagar skattemyndighetens omprövningsbeslut för taxeringsåren 1991 – 1996 och myndigheten grundläggande beslut för taxeringsåret 1997 och yrkar att föreningen för dessa taxeringsår, såsom en allmännyttig ideell förening, skall anses som inskränkt skattskyldig enligt 7 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt. Till stöd för sitt yrkande anför föreningen i huvudsak följande. Skattemyndigheten har i sitt omprövningsbeslut refererat till en länsrättsdom (1991-03-03, mål nr S 4349-90). Av domen framgår att föreningen enligt skattemyndighetens mening inte anses ha främjat ett sådant allmännyttigt ändamål som medför begränsad skattskyldighet. Någon egentlig prövning har emellertid inte skett av sakfrågan, eftersom föreningens dåvarande företrädare godtagit skattemyndighetens ställningstagande. Moderföreningen är en världsomspännande ideell organisation vars syfte är att värna om det svenska språket och kulturen, främja och sprida kunskap om Sverige och svenska traditioner såväl inom föreningen som utåt, vara kontaktnät för svenska kvinnor, stödja projekt av svenskt intresse som särskilt angår svenska kvinnor. Föreningen i Sverige stöder och informerar sina medlemmar ute i världen samt

välkomnar och assisterar hemvändande svenskor samtidigt som organisationen i Sverige och i utlandet, fungerar som ett kulturellt och informativt forum. Föreningen upprätthåller och sprider svenska traditioner, språk och kultur genom att lokalt anordna föredrag, informationsmöten, utställningar, konserter, middagar etc. Svensk språkundervisning, nätverksmöten, talarträning och datakunskap förekommer också. Sedan 1984 delar moderföreningen årligen ut ett stipendium (f. n. 5 000 \$) avsett för doktorandstudier i Sverige eller utomlands (inom områdena svenska språket, svensk litteratur eller svensk lingvistik). Ytterligare ett stipendium på motsvarande belopp delas ut för studier i interkulturella relationer. Medlemmar i föreningen är svenska eller svensktalande kvinnor över 18 år, som är eller har varit bosatta utomlands. Enligt föreningens uppfattning har dess verksamhet till syfte att främja sociala, konstnärliga eller därmed jämförliga kulturella ändamål. Även främjande av undervisning och utbildning kan återfinnas i föreningens ändamål. Verksamheten är alltså av sådan omfattning och art att den kan anses främja sådant ändamål som begränsar skattskyldigheten.

Länsrätten biföll föreningens överklagande och förklarade att föreningen åsatta taxeringar till statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt för taxeringsåren 1991 – 1997 skall undanröjas.

Ordföranden i länsrätten var skiljaktig och anförde.

Det i stadgarna för föreningen beskrivna syftet med moderföreningens verksamhet får anses vara av allmännyttig karaktär. Detsamma får även anses gälla beträffande det i stadgarna angivna syftet med föreningens verksamhet. Vad som framkommit i målet ger inte stöd för annat än att moderföreningen också bedriver en verksamhet som överensstämmer med det i stadgarna angivna syftet. Vid sådant förhållande får föreningens verksamhet, till den del denna avser representation i, information om och överförande av medel till moderföreningen, anses främja ett allmännyttigt ändamål. När det gäller att bedöma föreningens faktiska verksamhet i övrigt får, i brist på annan närmare utredning, ledning i huvudsak hämtas från de i målen tillgängliga verksamhetsberättelserna för respektive år. Enligt min mening ger den redovisning av verksamheten som gjorts i verksamhetsberättelserna uttryck för att denna i betydande utsträckning består av

olika arrangemang av trivselkaraktär såsom golftävlingar, slotts-, musei-, galleri- och teaterbesök, nöjesutflykter samt festaftnar. Denna verksamhet får i hög grad anses tangera sådan verksamhet som bedrivs av vad skatteutskottet betecknat som s.k. sällskapsföreningar och som, enligt skatteutskottet, inte är att anse som föreningar med ett allmännyttigt ändamål (jfr 1976/77:45 s. 28). Vid angivna förhållanden får, även med beaktande av att föreningen sedan 1990 gett ut ett nyhetsblad och sedan 1992 kontinuerligt haft nätverksluncher i sin verksamhet, föreningens faktiska verksamhet under de aktuella åren i sådan omfattning anses inriktad på annat än att direkt tillgodose ett allmännyttigt ändamål, att föreningen inte kan anses uppfylla verksamhetskravet i 7 § 5 mom. fjärde stycket b) lagen om statlig inkomstskatt. Föreningen är därför att anse som oinskränkt skattskyldig för taxeringsåren 1991 – 1997. Till följd härav anser jag att föreningens talan skall avslås.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten, som upphävde länsrättens dom och fastställde skattemyndighetens beslut att föreningen skall betraktas som oinskränkt skattskyldig vid de aktuella taxeringarna. Kammarrätten anförde.

För att en ideell förening skall kunna komma i åtnjutande av en begränsad skattskyldighet uppställs enligt 7 § 5 mom. lagen om statlig inkomstskatt följande fyra krav, vilka samtliga måste vara uppfyllda.

Föreningen skall;

- ha ett allmännyttigt ändamål
- tillgodose det allmännyttiga ändamålet i sin verksamhet
- tillämpa öppen medlemsantagning
- använda avkastningen av tillgångarna i den allmännyttiga verksamheten.

Det är i målet ostridigt att det i stadgarna för föreningen beskrivna syftet med såväl moderföreningen, som lokalföreningens verksamhet får anses vara av allmännyttig karaktär.

Fråga är därför i första hand om den verksamhet som föreningen faktiskt bedrivit under de aktuella åren så gott som uteslutande kan anses ha varit riktad på att tillgodose det i stadgarna allmännyttiga ändamålet.

Moderföreningens syfte har enligt stadgarna ett

allmännyttigt ändamål och det har inte gjorts gällande att moderföreningens faktiska verksamhet inte står i överensstämmelse med det angivna syftet. Med hänsyn härtill får föreningens faktiska verksamhet såvitt avser representation i och överförande av medel till moderföreningen, på ett indirekt sätt anses främja det allmännyttiga ändamålet.

Vad gäller den av föreningen bedrivna verksamheten i övrigt under de aktuella åren framgår av verksamhetsberättelserna samt av vad som framkommit vid den muntliga förhandlingen att verksamheten i hög grad bestått av olika arrangemang av trivselkaraktär såsom golftävlingar, slotts-, musei-, galleri- och teaterbesök samt festaftnar. Sådan verksamhet får, enligt kammarrättens mening, anses utmärkande för s. k. sällskapsföreningar, vilka inte är hänförliga till föreningar med allmännyttigt ändamål (se SkU 1976/77:45 s. 28). Vid sådant förhållande kan den av föreningen faktiskt bedrivna verksamheten inte anses så gott som uteslutande och direkt ha varit inriktad på att tillgodose det i stadgarna angivna allmännyttiga ändamålet. Föreningen har således under de aktuella åren inte uppfyllt verksamhetskravet.

Redan med hänsyn härtill brister ett av rekvisiten för att föreningen skall kunna bli betraktad som begränsat skattskyldig.

Skattemyndigheten har dessutom gjort gällande att föreningen inte uppfyllt det s.k. fullföljdsrekvisitet. Härför krävs att föreningen under en femårsperiod använt minst 80 procent av avkastningen för det allmännyttiga ändamålet. Såvitt framgår av utredningen i målet uppfyller föreningen inte heller detta rekvisit.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 29 maj 2000, målnr
6309—6311-1998**

Skattskyldighet för stiftelse

Inkomsttaxeringarna 1995 – 1997

Skattemyndigheten beslutade genom omprövning att beskatta en stiftelse för inkomst av näringsverksamhet med 1 117 000 kr taxeringsåret 1995. Vid 1996 års inkomsttaxering beskattades inkomst av näringsverksamhet med 1 292 000 kr och vid 1997 års taxering inkomst av näringsverksamhet med 319 000 kr. Stiftelsens ändamål är enligt stadgarna att hos allmänheten öka kunskapen om och intresset för svenska obligationer och penningmarknadsinstrument samt att verka för en aktiv och effektiv marknad. Av stiftelsens stadgar framkommer inte något som tyder på att stiftelsens ändamål är av den art att stiftelsen är begränsat skattskyldig. Viss del av stiftelsens verksamhet synes främja insatser för att stödja forskning inom stiftelsens verksamhetsområde men den delen synes vara ringa i förhållande till den utbildningsverksamhet som bedrivs av stiftelsen. Utbildningsverksamheten bedrivs direkt av stiftelsen och inte genom att lämna understöd för utbildning. Det har inte framkommit att verksamheten är av sådant slag som förekommer i allmänna undervisningsverk. Stiftelsen är obegränsat skattskyldig. Verksamheten bedrivs på uppdrag av anslagsgivarna. Dessa torde ha ett starkt intresse av att allmänhetens kännedom om obligationer vidmakthålls och utvecklas. Det föreligger ett vinstsyfte då verksamheten faktiskt visar överskott. Stiftelsen har inte visat att de medel den erhållit inte skall anses som skattepliktig inkomst.

Stiftelsen yrkar att besluten undanröjs och att den taxeras i enlighet med sina deklARATIONER (s.k. särskilda uppgifter). Till fullföljande av stiftelsens ändamål enligt stadgarna anordnar stiftelsen informationsmöten samt stödjer forskningsverksamhet. Beträffande informationsverksamheten anordnar stiftelsen årligen den s.k. Stora obligationsdagen på ett tjugotal orter i Sverige. Stiftelsen tillhandahåller föreläsare och informationsmaterial vid dessa arrangemang utan kostnad för deltagarna. Antalet deltagare uppgick till 10

000 år 1995. Stiftelsen anordnar också Stora Råntedagen som kan sägas vara en information till professionella aktörer på den svenska kapitalmarknaden. Vidare har stiftelsen seminarier på högskolor och universitet samt ger ut tidningen Obligationer som tillhandahålls gratis. Stiftelsens verksamheter finansieras med bidrag av dem som vill stödja dess ändamål. År 1995 har stiftelsen erhållit bidrag från Riksgäldskontoret, Statens Bostadsfinansierings AB, Föreningsbanken, Handelsbanken, Nordbanken, S-E-Banken BoLån, Spintab och Stadshypotek. Något uppdragsförhållande föreligger inte mellan stiftelsen och bidragsgivarna. Bestämmelserna i 7 § 6 mom. lagen om statlig inkomstskatt kan ses som ett komplement till bestämmelserna i 7 § 4 mom. samma lag där det framgår att allmänna undervisningsverk är begränsat skattskyldiga. Det visar att lagstiftaren ansett att främjande av undervisning och utbildning skall vara skatteprivilegerad oavsett hur den bedrivs. Om verksamheten bedrivs i egen regi eller genom bidrag saknar betydelse. Rättsfallet RÅ 1956 Fi 506 ger stöd för den uppfattningen. Stiftelsens verksamhet kan inte anses vara näringsverksamhet eftersom den bedrivs utan vinstsyfte. Det strider mot gällande praxis, RÅ 1960 Fi 41, 903 m.fl., att anse att en verksamhet är att hänföra till rörelse bara för att den genererar ett överskott. Det finns inget stöd för att begreppet näringsverksamhet skall bedömas olika för fysiska resp. juridiska personer. Om verksamheten bedöms som rörelse enbart därför att den ger ett överskott skulle det innebära att rörelse inte föreligger de år verksamheten ger underskott. Det föreligger alltid ett intresse för bidragsgivare till stiftelser att den verksamhet som stiftelsen enligt stadgarna skall bedriva verkligen bedrivs. Det medför inte att det föreligger ett uppdragsförhållande.

Länsrätten avslog överklagandena. Stiftelsen fullföljde sin talan till kammarrätten som avslog överklagandet. Kammarrätten anförde.

Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att stiftelsens ändamål inte utgör grund för skattebefrielse enligt 7 § 4 eller 6 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt SIL. Fråga uppkommer då om den av stiftelsen bedrivna verksamheten inte skall anses utgöra näringsverksamhet och att skattebefrielse därför föreligger.

Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet en yrkesmässigt och självständigt bedriven förvärvsverksamhet.

Givarna (Riksgäldskontoret, banker och låneinstitut) av de bidrag med vilka stiftelsen bedrivit sin verksamhet får enligt kammarrättens uppfattning anses ha haft ett starkt intresse av stiftelsens verksamhet och givarna har också i huvudsak varit desamma de tre aktuella åren. Den av stiftelsen bedrivna verksamheten har varit relativt omfattande och har bedrivits med anställd avlönad personal och avlönad styrelse. Verksamheten har vidare genererat inte obetydliga överskott vid de taxeringar som är aktuella i målen. Med hänsyn till ovan anförda omständigheter och vad som i övrigt framkommit i målen finner kammarrätten att stiftelsen skall anses ha bedrivit näringsverksamhet under de aktuella taxeringsåren och att skattskyldighet därför föreligger. Stiftelsens förstahandsyrkande skall således avslås.

Stiftelsen har i andra hand yrkat att de bidrag som erhållits från Riksgäldskontoret skall betraktas som näringsbidrag och att dessa bidrag inte skall tas upp till beskattning de aktuella taxeringsåren.

I första stycket punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL anges att med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet, som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. I tredje stycket anges att ett näringsbidrag inte är skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskningssavdrag. I fjärde stycket anges att om bidraget har använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. I sjunde stycket anges att skall ett näringsbidrag, som har uppburits ett visst beskattningsår användas för avsett ändamål först ett senare beskattningsår skall på yrkande av den skattskyldige tillämpningen av bestämmelserna i fjärdesjätte styckena uppskjutas till taxeringen för det senare året.

I Bokföringsnämndens rekommendation BFN R 5 punkten 11 om redovisning av statliga stöd anges bl.a. att intäcksredovisning av statliga stöd skall ske på ett sådant sätt att intäkten ställs mot den kostnad stödet avser att täcka. Vidare anges att avser stödet att täcka

kostnader under flera år skall det fördelas över de år det avser.

Till stöd för att bidraget från Riksgäldskontoret inte skall tas upp till beskattning under de i målen aktuella taxeringsåren har stiftelsen anfört att om kammarrätten beskattar stiftelsens verksamhet som näringsverksamhet och överskott då uppkommer har näringsbidraget ännu inte använts för avdragsgilla kostnader.

Av handlingarna i målen framgår att stiftelsen erhållit bidrag från Riksgäldskontoret med 825 000 kr år 1994, 825 000 kr år 1995 och 700 000 kr år 1996. Vidare framgår att stiftelsen totalt erhållit bidrag om 3 200 000 kr år 1994, 4 600 000 kr år 1995 och 3 600 000 kr år 1996. Stiftelsens inkomst av näringsverksamhet har av skattemyndigheten beräknats till 1 117 000 kr taxeringsåret 1995, 1 292 000 kr taxeringsåret 1996 och 319 000 kr taxeringsåret 1997.

Att de överskott som uppkommit i verksamheten skulle bero på att just bidragen från Riksgäldskontoret inte använts de år de erhållits eller att dessa inte varit avsedda att användas dessa år framgår inte av handlingarna i målen. Bidragen har vidare i stiftelsens bokföring redovisats som intäkter de år de erhållits. Mot bakgrund härav och vad som i övrigt framkommit i målen finner kammarrätten att även om bidragen från Riksgäldskontoret skulle kunna betraktas som näringsbidrag skall dessa på sätt som skett tas upp till beskattning de år de erhållits. Stiftelsens andrahandsyrkande skall därför avslås.

Stiftelsen har vidare i kammarrätten yrkat att avdrag för avsättning till periodiseringsfond skall medges.

I 6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324), TL, anges, såvitt nu är aktuellt, att en talan får inte ändras i andra fall än som anges i 19 §. Vidare anges att som ändring av talan anses inte när klaganden inskränker sin talan eller, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan.

I 6 kap. 19 § TL anges, såvitt nu är aktuellt, att klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet.

Stiftelsens yrkande om avdrag för avsättning till periodiseringsfond har framförts först i kammarrätten. Denna fråga kan inte heller anses utgöra samma fråga som tidigare förekommit i målen. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att kammarrätten är förhindrad att i nu aktuella mål pröva denna fråga. Kammarrätten finner det lämpligt att överlämna denna fråga till skattemyndigheten för handläggning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 19 april 2000, mål nr 3187-1998

Frågan om ett bolag som först under senare delen av beskattningsåret kommer att uppfylla villkoren för att vara ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL ska beskattas enligt nämnda regler

Inkomsttaxeringen 1994

Kammarrätten har, med instämmande i länsrättens tidigare dom i samma fråga, ansett att " ... i enlighet med bokföringsmässiga principer - förhållandena vid beskattningsårets utgång måste vara avgörande för bolagets skatterättsliga status, när varken lagtext eller lagförarbeten ger uttryck för annat".

Kommentar:

RSV har överklagat domen. RSV anser i första hand att reglerna i 2 § 10 mom. SIL ska tillämpas på så sätt att bolaget ska beskattas som investmentföretag först fr.o. m. ingången av nästföljande beskattningsår och i andra hand att så ska ske p.g.a. att bolaget under huvuddelen av det aktuella beskattningsåret inte uppfyllt villkoren i 2 § 10 mom. SIL.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 19 maj 2000

Beskattningsunderlaget; förmedlingsprovision

Punktskatt; reklamskatt

Förmedlingsprovision som ett tidskriftsutgivande bolag utger till sitt dotterbolag, ett särskilt annonsbolag, skall avräknas från vederlaget vid bestämmandet av reklamskatt.

Det sökande, tidskriftsutgivande bolaget i detta ärende uppgav sig ha för avsikt att överföra all verksamhet avseende annonsförsäljning inbegripet marknadsföring och försäljning av annonser för externa kunders räkning till ett nybildat bolag, annonsbolaget. Tidningsutgivaren skulle fortsättningsvis ägna sig enbart åt tidningsverksamheten medan annonsbolaget skulle förmedla all annonsförsäljning och för sitt arbete komma att erhålla en marknadsmässig provisionsersättning. Ersättningen skulle bestämmas till en fast procentsats av annonsintäkterna. Annonssbolagets arbete för externa kunder skulle inte omfattas av förmedlingsprovisionen.

Skatterättsnämnden förklarade att den förmedlingsprovision som avågs med ansökningen under de angivna förutsättningarna skall avräknas från vederlaget vid bestämmandet av beskattningsvärdet enligt 13 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL).

Som motivering anförde nämnden följande.

"Enligt 13 § första stycket RSL utgöres beskattningsvärdet för skattepliktig annons av vederlaget. I första stycket av anvisningarna till samma paragraf anges att med vederlag avses det avtalade priset, däri inräknat pristillägg enligt faktura eller annan handling. I andra stycket anges bl.a. att från vederlag får ej avräknas s.k. villkorlig rabatt som utgår vid betalning i efterhand inom viss tid.

I motiven till det utredningsförslag som låg till grund för RSL gjordes vissa uttalanden, vilka redovisades i propositionen med lagförslaget, angående

beskattningsvärdets beräkning för de fall ombud tillgodofördes provision eller annan gottgörelse av reklamsäljaren. Dessa uttalanden innehöll att provisionen eller gottgörelsen kunde betraktas som en definitiv rabatt och att beskattningen borde - i likhet med vad som gällde för annonsskatten - träffa det faktiska vederlag som reklamsäljaren erhöll (SOU 1972:6 s. 111, prop. 1972:58 s. 46; jfr SOU 1988:17 s. 117). Departementschefen kommenterade inte uttalandena vidare men vid utformningen av lagregeln om beskattningsvärdets bestämmande i 13 § RSL med anvisningar kom regeln, med enbart vissa redaktionella ändringar, att i allt väsentligt överensstämma med vad utredningen föreslagit. Mot bakgrund härav finner nämnden att provisionen inte skall anses som en del av vederlaget när beskattningsvärdet bestäms."

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.

SRN:s förhandsbesked den 22 maj 2000

Skatteplikt; elektroniska marknadsplatser; bildskärmar

Punktskatt; reklamskatt

Förmedling från datorer av annonser och information på särskilda i offentliga miljöer uppställda bildskärmar, vilka har utvecklats ur TV-skärmstekniken, får - i den mån fråga är om reklam - uppfattas som reklam genom televisionsöverföring och därmed vara undantagen reklamskatteplikt.

Det sökande bolaget uppgav att det skulle sälja reklam på en elektronisk marknadsplats, eller - som det också heter - i en elektronisk tidning. De ifrågavarande informations- och reklamaffischerna skulle exponeras på bildskärmar och via en ny teknik Antingen skulle det vara ett bildspel styrt av en dator på orten eller ett bildspel styrt via Internet.

Skatterättsnämnden fann att skatteplikt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam inte

föreligger för reklam som återges vid de med ansökningen avsedda elektroniska marknadsplatserna.

Som motivering anförde nämnden följande.

"Enligt rättsfallet RÅ85 1:24 omfattas inte reklam som förmedlats genom radio eller television av lagen om skatt på annonser och reklam. Bolagets förmedling enligt de båda alternativen från datorer av annonser och information på de särskilda i offentliga miljöer uppställda bildskärmarna, vilka är utvecklade ur TV-skärmstekniken, får enligt nämndens mening - i den mån fråga är om reklam - uppfattas som reklam genom televisionsöverföring. Reklamen är därmed enligt nämnda praxis undantagen från skatteplikt."

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.

SRN:s förhandsbesked den 26 maj 2000

Blankning

Utlåning av aktier har i visst fall inte beskattats som avyttring.

Inkomsttaxering 2001-2003

Sökanden äger aktier i ett aktiebolag. Bolaget avser att göra en nyemission riktad till investerare i Sverige och utomlands.

Emissionen skall ske enligt en modell som innehåller dels omedelbar börshandel efter betalning av tilldelade aktier, dels en eventuell s.k. övertilldelningsemission. Detta kräver att emissionsinstitutet ("Banken") behöver låna aktier av större aktieägare, däribland sökanden, för omedelbar leverans.

Detta innebär bl.a. följande; i tidsföljd (exempel):

"ordinarie" emission

- Styrelsen bemyndigas emittera högst 115 aktier.
- Investerarna erbjuds förvärva "formellt" 100 aktier.
- Investerarna anmäler intresse för 115 aktier.
- Priset per aktie (P) fastställs för erbjudandet.
- Styrelsen beslutar om emission av 100 aktier till P, vilka tecknas av Banken.
- Banken lånar 115 aktier av ägarna utan vederlag.
- Banken säljer 115 aktier till investerarna till P.
- Patent- och registreringsverket registrerar nyemission om 100 aktier (som tecknats och betalas av Banken).
- Banken lämnar 100 aktier till ägarna.

övertilldelningsemission

Banken har 30 dagar på sig att begära nyemission av ytterligare 15 aktier. Om aktiekursen stiger "ordentligt" över P kommer Banken att begära sådan nyemission, teckna och betala P samt lämna 15 aktier till ägarna.

"dränering"

Om aktiekursen sjunker under P kommer banken att köpa 15 aktier på marknaden (dvs. "dränera marknaden") och lämna dessa till ägarna. I detta fall kan Banken sägas göra en blankningsvinst.

"mix"

Banken kan också "mixa", t.ex. köpa 8 aktier på marknaden, begära nyemission av 7 och därefter lämna 15 aktier till ägarna.

övrigt

Ägarna får tillbaka 100 aktier drygt en vecka efter utlåningen.

Återstående 15 aktier återfås efter högst c:a 6 veckor.

Det förutsätts att investerarnas intresse för aktierna är tillräckligt stort för att 115 aktier skall kunna placeras (i den första omgången).

Det ges vidare som förutsättning att förfarandet inte strider mot de regler som gäller för

värdepappersmarknaden.

FRÅGA

Kommer sökandens lån av aktier till Banken att betraktas som aktielån för blankning vid beskattningen och inte som avyttring?

FÖRHANDBESKED

Ifrågavarande utlåning av aktier skall ej beskattas som en avyttring av aktierna.

MOTIVERING

Frågan är om sökandens utlåning av aktier till Banken skall beskattas som en avyttring.

Med hänsyn till omständigheterna finner nämnden att anledning saknas att behandla utlåningen på annat sätt än som en utlåning för en sådan blankning som avses i 24 § 4 mom. 5 st. SIL och 44 kap. 29 § IL. Utlåningen skall därmed ej beskattas som en avyttring enligt 24 § 2 mom. SIL och 44 kap. 9 § IL.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s ståndpunkt och kommer inte att överklagas eller föras upp i Regeringsrätten för fastställelse, se Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2000 års taxering, del 1, s. 507.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.

SRN:s förhandsbesked den 6 juni 2000

Uttags- och utdelningsbeskattning vid upplösning av ideell förening

Inkomsttaxering 2001 – 2003

X är en ideell förening. X:s medlemmar är tre andra

ideella föreningar.

Av artikel 3 i X:s stadgar framgår att X har till uppgift att utgöra ett samordningsorgan för anslutna organisationer med syfte att främja dess fackliga verksamhet genom att tillhandahålla gemensamma lokaler och i övrigt verka för organisationernas intressen.

I stadgarna klargörs vidare att föreningen inte drivs i vinstsyfte. Medlemmarna i föreningen har vid stämman en röst som motsvarar andelen förhyrda lokaler i den av föreningen ägda fastigheten. Fastighetens marknadsvärde överstiger betydligt dess skattemässiga restvärde. Föreningen är obegränsat skattskyldig för inkomst.

Föreningen önskar nu pröva huruvida det är möjligt att överföra fastigheten till ett av medlemmarna ägt aktiebolag, handelsbolag eller till en av dem bildad ekonomisk förening för ett pris som motsvarar det skattemässiga restvärdet. Ägarandelarna skall motsvara medlemmarnas "andelar" i X. Föreningen skall därefter upplösas och kvarvarande tillgångar utskiftas till föreningens medlemmar.

X anhöll om förhandsbesked i följande frågor

1. Tillhör fastigheten redan i dagsläget medlemmarna på den grunden att föreningen inte är en ideell förening utan en oregistrerad ekonomisk förening och kan därmed fastigheten utskiftas utan skattekonsekvenser för a) föreningen b) medlemmarna?
2. Vad blir anskaffningsvärdet på fastigheten för det nybildade bolaget/föreningen i situationen som beskrivs i fråga 1?
3. Om X är att anse som en ideell förening uppkommer några skattekonsekvenser för X vid överföringen av fastigheten till ett värde som motsvarar det skattemässiga restvärdet till a) ett handelsbolag b) ett aktiebolag c) medlemmarna d) en ekonomisk förening i vilket/vilken medlemmarna i den ideella föreningen är medlemmar i alternativt äger aktier?

4. Vad blir anskaffningsvärdet på fastigheten för det nybildade bolaget/föreningen i situationen som beskrivs i fråga 3?

5. Om föreningen anses vara en ideell förening blir medlemmarna skattskyldiga för utdelade belopp/ överförda belopp såsom utdelning eller på annat sätt a) vid överföringen av fastigheten b) vid X:s upplösning?

Frågorna 3 – 5 har tidigare varit föremål för prövning av såväl SRN som RR. Prövningen avsåg då den lagstiftning som gällde t.o.m. 1998. SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 5/98 s. 6 – 7 och RR:s dom i rättsfallsprotokoll 17/99 s. 3 – 4.

SRN lämnade följande förhandsbesked

FÖRHANDBESKED (frågorna 3 – 5)

Vid en överlåtelse av fastigheten enligt något av alternativen under fråga 3 b – d skall någon uttagsbeskattning inte ske av X. Däremot skall sådan beskattning ske vid överlåtelse enligt alternativ 3 a.

Anskaffningsvärdet när uttagsbeskattning underlåts utgörs av vederlaget och i annat fall av marknadsvärdet, fråga 4.

Medlemmarna skall inte utdelningsbeskattas i anledning av en underprisöverlåtelse som föranlett undantag från uttagsbeskattning, fråga 5 a. Vid en upplösning av X utan samband med underprisöverlåtelsen tillämpas 3 § 8 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

SRN lämnade följande motivering

X, som enligt stadgarna är en ideell förening, äger och förvaltar en fastighet i vilken medlemmarna, tre fackförbund, hyr lokaler för sina verksamheter. Genom ansöknings vill X få provat huruvida det är möjligt att utan beskattningskonsekvenser överföra fastigheten till skattemässigt restvärde direkt till medlemmarna eller till ett av medlemmarna ägt bolag alternativt till en ekonomisk förening.

I första hand görs gällande att X på sätt gjordes i

rättsfallet RÅ 1999 ref. 7 skall betraktas som en oregistrerad ekonomisk förening som saknar rättskapacitet och att en utskiftning av fastigheten på den grunden inte skall medföra några beskattningskonsekvenser (frågorna 1 och 2).

X har funnits under en längre tid och får förutsättas ha varit föremål för beskattning för sitt fastighetsinnehav och sin lokaluthyrning till medlemmarna. Mot bl.a. denna bakgrund framstår det inte som lämpligt eller ens möjligt att på föreliggande underlag i ett förhandsbesked nu ta ställning till om X egentligen är en oregistrerad ekonomisk förening. Nämnden avvisar därför frågan om X är en oregistrerad ekonomisk förening.

Nämnden tar i stället som utgångspunkt för sin bedömning att X alltjämt vid inkomstbeskattningen är att behandla som en oinskränkt skattskyldig ideell förening. Det är också med denna utgångspunkt som frågorna 3 – 5 har ställts.

Fråga 3 gäller om uttagsbeskattning kan underlåtas om fastigheten överlåts till a) ett handelsbolag, b) ett aktiebolag, c) medlemmarna och d) en ekonomisk förening.

Ett handelsbolag kan visserligen enligt lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris, UPL, vara förvärvare av en tillgång till underpris (18 §) men inte om handelsbolaget har svenska ideella föreningar som delägare (6 §). Handelsbolaget i fråga skall ha X:s tre medlemmar, som alla får förutsättas vara ideella föreningar, som delägare och uppfyller därmed inte den definition av handelsbolag som gäller vid tillämpningen av UPL. Vid en överlåtelse enligt alternativ a) kan således uttagsbeskattning inte underlåtas.

Däremot möter inte något hinder mot att tillämpa UPL i fråga om övriga alternativa förvärvare. Nämnden gör vidare, utifrån givna förutsättningar, den bedömningen att de i UPL uppställda villkoren för underlåten uttagsbeskattning är uppfyllda i dessa situationer.

Vid en överlåtelse av fastigheten som sker enligt något av alternativen b – d skall således någon uttagsbeskattning av X inte ske.

Av allmänna principer följer att anskaffningsvärdet för

förvärvaren av fastigheten enligt alternativen b – d utgörs av ett belopp motsvarande vederlaget, fråga 4. För alternativ a gäller att marknadsvärdet får användas som anskaffningsvärde.

I de fall uttagsbeskattning inte sker skall enligt 14 § första stycket UPL, i dess lydelse enligt lagändring (1999:1152) och som tillämpas på överlåtelser som görs 1 januari 2000 eller senare, underprisöverlåtelser inte medföra att någon skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. Lydelsen täcker att inte heller en medlem i överlåtande ideell förening skall påföras intäkt i form av utdelning i anledning av en underprisöverlåtelser, fråga 5 a.

Effekterna vid en från underprisöverlåtelser frikopplad upplösning av X framgår av 3 § 8 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, fråga 5 b.

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.

SRN:s förhandsbesked den 16 maj 2000

Social omsorg

Fråga om omsättning av aktuella tjänster är att anse som sådan social omsorg som avses i 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande. Sökande tillhandahöll i sin verksamhet till enskilda i hemmet olika tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620). Biståndsbesluten gällde visst antal timmar i veckan och avsåg sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt m.m. Frågan var om undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första stycket ML för omsättning av tjänster som utgör social omsorg var tillämpligt avseende de aktuella tjänsterna.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första stycket ML för omsättning av tjänster som utgör social omsorg är, under de i ansökningen lämnade förutsättningarna avseende de aktuella tjänsterna, tillämpligt på tjänsterna.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör social omsorg. Med social omsorg förstås enligt 7 § samma kapitel offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Någon närmare definition av vad som avses med social omsorg än den som anges i lagtexten finns inte och i praxis har bedömningen gjorts utifrån vissa uttalanden i förarbetena till lagstiftningen. Av dessa framgår att det avgörande vid bedömningen är tjänstens natur och att därvid förekomsten av en individuell behovsprövning i samband med tjänstens tillhandahållande är ett betydelsefullt moment (jfr prop. 1989/90:111 s. 109, prop. 1993/94:99 s. 151 f. Och RÅ 1995 ref. 9).

Sökanden tillhandahåller i sin verksamhet till enskilda i hemmet olika tjänster, för vilka kommunen beviljat bistånd enligt socialtjänstlagen (1980:620). Biståndsbesluten gäller visst antal timmar i veckan och avser sådana tjänster som städning, hjälp med personlig hygien, sängbäddning, tvätt m.m. Dessa tjänster får enligt ovannämnda praxis anses vara social omsorg. Fråga i ärendet är emellertid om omsättningen av tjänsterna ändå inte är undtagen från skatteplikt enligt de ovan redovisade bestämmelserna eftersom de tillhandahålls i en privat näringsverksamhet på beställning av den enskilde, vilken tillhandahålls tjänsten, och inte på beställning av kommunen.

Nämnden gör följande bedömning.

I förevarande sammanhang har uttalats att skattefriheten för social omvårdnad bör gälla oavsett om

verksamheten bedrivs i offentlig eller privat regi samt att skattefriheten bör regleras genom ett för offentlig och privat verksamhet gemensamt undantag från skatteplikt (jfr prop. 1989/90: 111 s. 108 f. Samt RÅ 1998 ref. 40). Detta har också som framgått ovan kommit till uttryck i lagtext i 3 kap. 7 § ML. Denna princip om skatteneutralitet mellan verksamhetsformer vid tillhandahållande av likadana varor och tjänster har också understrukits i EG-domstolens tillämpning av det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), på vilket de svenska bestämmelserna bygger (jfr t.ex. domstolens dom 1999-09-07 i mål C-216/97 ang. Gregg).

Mot bakgrund av det anförda gör nämnden den bedömningen att den av sökande bedrivna verksamheten avser social omsorg och att omsättningen av tjänsterna är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § ML.

Kommentar:
Ö verklagas ej av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 juni 2000.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om underlaget för investeringskatt där klaganden yrkat att byggnadsinventarier och markinventarier skall undantas och underinstanserna prövat frågan med utgångspunkt i att tvisten rör sådan maskinell utrustning som skrevs av enligt särskild plan. RR:s målnr: 5050-5051-1997.

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 4 § lagen (1989:471) om investeringskatt för vissa byggnadsarbeten.

Saken: Fråga om gåva av ägarens samtliga aktier i ett bolag till en krets av anställda, i uppgivet syfte att bolaget skall kunna drivas vidare, skall föranleda inkomstbeskattning hos de anställda. Även fråga om förutsättningar för befrielse från skattetillägg. RR:s målnr: 5688-1997

Klagande: Den skattskyldige.

Lagrum: 19 och 32 §§ kommunalskattelagen

(1928:370), 5 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324).

Saken: Fråga om storleken av skattetillägg vid underlåten redovisning av aktieförsäljning. RR:s målnr: 6286-1998.

Klagande: RSV.

Lagrum: 5 kap. 1 och 6 §§ taxeringslagen (1990:324).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 5/00

- [RR:s dom den 30 december 1999, målnr 6953-1997.](#) Fråga om förlustregeln i 2 § 4 mom. 9 st. SIL i dess lydelse vid 1998 och 1999 års taxering skall tillämpas när den tillgång som avyttras byter karaktär från anläggningstillgång (reavinstbeskattad egendom) till omsättningstillgång
 - [Regeringsrättens dom den 1 februari 2000 i mål nr 5039-1999.](#) Inkomst av kapital; förvaltningskostnad; datorprogram; tidskrifter
 - [RR:s dom den 31 januari 2000, mål nr 769-1995.](#) Fråga huruvida en centralt belägen mässhall skulle taxeras såsom hyreshusenhet eller övrig byggnad
 - [KR:s i Stockholm dom den 3 februari 2000, mål nr 386-1999.](#) Fråga om beaktande av den senaste tioårsperioden enligt 3 § 12 mom. SIL strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § regeringsformen
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2000.](#) Fråga om dolt aktieägartillskott ska anse ha getts
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2000.](#) Anskaffningsvärde på nyemitterade aktier
 - [SRN:s förhandsbesked den 1 februari 2000.](#) Fråga om inte näringsbedrivande stiftelses skattskyldighet för aktieutdelningar
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 februari 2000.

RR:s dom den 30 december 1999, målnr 6953-1997

Fråga om förlustregeln i 2 § 4 mom. 9 st. SIL i dess lydelse vid 1998 och 1999 års taxering skall tillämpas när den tillgång som avyttras byter karaktär från anläggningstillgång (reavinstbeskattad egendom) till omsättningstillgång

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 30 oktober 1997, se protokoll 34/97.

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

C AB har ett helägt dotterbolag, N AB, som bedriver handel med fastigheter och fastighetsförvaltning. C AB avser att för ett marknadsvärde överlåta en fastighet till N AB. Överlåtelsen sker av strukturella skäl. Fastigheten kommer enligt förutsättningarna i ärendet att skifta karaktär i samband med överlåtelsen från anläggnings- till omsättningstillgång. Överlåtelsen kommer att resultera i en realisationsförlust.

C AB ställde följande frågor.

1 a) Medges C AB avdrag för den skattemässiga förlust som uppkommer vid avyttring av fastigheten?

b) Om fråga 1 a) besvaras med ja, medges avdraget vid avyttringen eller vid något senare tillfälle?

2 om fråga 1 a) besvaras med nej önskas även svar på följande fråga:

a) Skall kontinuitetsregeln i 2 § 4 mom 9 st tillämpas på ett sådant sätt att N AB övertar C ABs ursprungliga anskaffningsvärde på fastigheten och C ABs värdeminskningssavdrag trots att fastigheten byter skattemässig karaktär?

3 Om fråga 2 besvaras med ja önskas även svar på följande frågor:

a) Vid vilken tidpunkt byter fastigheten skattemässig karaktär till omsättningstillgång hos N AB?

b) Kan N AB skriva ned det ärvda anskaffningsvärdet ned till verkligt värde med skattemässig verkan direkt efter förvärvet av fastigheten?

c) Om fråga b) besvaras med nej, vid vilken tidpunkt erhåller N AB avdrag för skillnad mellan det ärvda anskaffningsvärdet och tillgångens verkliga värde?

Skatterättsnämnden som var enig beslutade följande; C AB är vid inkomsttaxeringen för det beskattningsår varunder ifrågavarande fastighet avyttras berättigad till avdrag för den realisationsförlust som kan uppkomma vid avyttringen.

RSV överklagade Skatterättsnämndens beslut.

RR meddelade följande dom;

YRKANDEN M.M.

Riksskatteverket (RSV) överklagar Skatterättsnämndens beslut och yrkar i första hand att frågorna 1 -3 skall besvaras enligt följande.

Fråga 1 a:

Besvaras med nej.

Fråga 1b:

Förfaller.

Fråga 2:

Den anskaffningskostnad för omsättningsfastigheten som skall ligga till grund för N AB:s (N) lagervärdering skall bestämmas på samma sätt som om tillgången förvärvats från utomstående. Vid den löpande beskattningen av fastigheter får utgifter för anskaffning av byggnader dras av genom årliga värdeminskningsskattavdrag enligt punkt 6 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370, KL). Avdrag för värdeminskning medges oavsett om fastigheten utgör omsättnings- eller anläggningstillgång. Med hänsyn härtill bör regeln i 2 § 4 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, vara tillämplig även i de fall fastigheterna skiftar karaktär i samband med en sådan överlåtelse som avses i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL. Regeln är uttryck för den s.k. enhetsprincipen, dvs. att överlåtande och övertagande företag skall ses som ett företag och att den skattemässiga situationen därmed inte skall förändras genom överlåtelsen. Enhetsprincipen innebär i detta fall att övertagande bolag har samma rätt till värdeminskningsskattavdrag som det överlåtande bolaget haft. Avskrivningsunderlag och avskrivningsplaner behålls i princip.

Fråga 3a:

Karaktärsbytet sker på grund av att N:s anskaffning av fastigheten skall bedömas på samma sätt som om förvärvet skett från utomstående. Karaktärsbytet sker således i samband med äganderättens övergång. RSV utesluter inte att det i vissa situationer kan vara så att tillgångens/tillgångarnas betydelse i koncernen/intressegemenskapen eller andra förhållanden är av den arten att klassificeringen av tillgångens karaktär

påverkas av andra omständigheter än de som direkt och uteslutande berör förvärvarens situation.

Fråga 3b:

Det anskaffningsvärde N får som underlag vid sin lagervärdering enligt svaret på fråga 2 får behandlas på vanligt sätt. Detta innebär att nedskrivning kan göras i den mån marknadsvärdet gått ned från förvärvet fram till balansdagen.

Fråga 3c:

Den förlust som C AB inte medges avdrag för medges antingen det företag inom intressegemenskapen som gör en avyttring till utomstående i den mån förlusten består eller annat företag inom intressegemenskapen som redovisar skattepliktig vinst vid avyttring av tillgången inom intressegemenskapen mot vinster som uppkommer vid avyttringen.

I andra hand yrkar RSV att frågorna 1a, 1b, 3a och 3b besvaras i enlighet med förstahandsyrkandet och att fråga 2 besvaras med ett ja. Detta innebär att den anskaffningskostnad för omsättningsfastigheten som skall ligga till grund för N:s lagervärdering skall bestämmas till det anskaffningsvärde som gällt för C AB. Fråga 2 bör i övrigt besvaras som tidigare. Fråga 3c förfaller.

I tredje hand yrkar RSV att avdrag inte skall medges C AB och att förvärvet hos N, förutom beträffande reglerna i momentets tredje och femte stycken, skall behandlas som ett förvärv från helt utomstående.

Till stöd för sin talan anför RSV bl.a. följande. Skatterättsnämndens hänvisning till RÅ 1995 ref. 13 och 43 är inte helt relevant. I dessa två mål var omständigheterna sådana att förvärvaren inte beskattades. Därmed kunde kontinuiteten i beskattningen inte upprätthållas på så sätt att beskattningen kunde ske av förvärvaren och kopplas till vad förvärvaren vidtog för transaktioner med den övertagna tillgången. I här aktuellt fall kan kontinuiteten upprätthållas genom att förvärvaren beskattas och beskattningen kopplas till vad förvärvaren vidtar för transaktioner med den övertagna tillgången (förstahandsyrkandet) respektive kopplas till det värde tillgången har (andrahandsalternativet). Vidare är det så att dessa två rättsfall föranlett en lagändring (SFS 1996:1227). Innebörden av ändringen är att avdrag för

reaförlusten inte skall medges överlåtaren även om kontinuiteten i beskattningen inte kan upprätthållas hos förvärvaren. Första meningen i den nya lydelsen gör inget undantag för det fall att tillgången skiftar karaktär hos förvärvaren. Tvärtom gäller avdragsförbudet oavsett vem inom intressegemenskapen som är förvärvare. I specialmotiveringen, prop. 1996/97: 18, sid. 35, uttalas också: "Nionde stycket har omformulerats för att säkerställa att avdrag för reaförlust inte skall medges vid överlåtelse av egendom inom en företagsgrupp". Detta talar starkare än tidigare för att avdragsförbudet gäller även i de fall när karaktärsskifte sker. Den vidtagna lagändringen talar närmast för att avdrag aldrig kan medges om inte kontinuiteten kan upprätthållas. Beträffande andrahandsyrkandet vill RSV härutöver anföra följande. Detta alternativ har den fördelen att när omsättningstillgången återigen stiger i värde upp till ursprunglig nivå kommer denna värdestegring att tas fram till beskattning. Avdraget som i detta alternativ medges N i form av nedskrivning kommer därmed endast att vara tillfälligt under den tid tillgången faktiskt har ett lägre värde än anskaffningsvärdet. Detta alternativ kommer att försvåra missbruk genom att tillfälliga värdenedgångar (kanske till och med under löpande beskattningsår) inte kan utnyttjas för att tidigare lägga/ta fram avdrag för förluster som på koncernnivå inte är realiserade. Beträffande tredjehandsalternativet vill RSV anföra följande. Detta alternativ är en konsekvens av den ändring av reglerna som gjordes genom SFS 1996: 1227 och de ändamålsöverväganden som låg bakom denna ändring. Den vidtagna lagändringen talar närmast för att avdrag aldrig kan medges om inte kontinuiteten kan upprätthållas. Om Regeringsrätten finner att kontinuiteten inte kan upprätthållas på något sätt blir konsekvensen med denna tolkning att avdrag aldrig kan medges.

C AB och N bestrider RSV:s yrkanden i målet. Bolagen anför bl.a. följande. Skatterättsnämndens förhandsbesked ger enligt sökandebolagen svar på ställda frågor och klarlägger att en förutsättning för att 2 § 4 mom. nionde stycket SIL skall vara tillämpligt vid en försäljning mellan skattskyldiga företag i Sverige är att kontinuitet i beskattningen kan upprätthållas både hos säljare och köpare. Om kontinuitet i beskattningen inte kan upprätthållas på grund av att t.ex. överlåten tillgång byter karaktär skattemässigt är lagrummet inte tillämpligt. Förhandsbeskedet är logiskt och följer den allmänna systematiken i skattelagstiftningen.

Skatterättsnämndens beslut bör därför fastställas. Om dock Regeringsrätten finner att 2 § 4 mom. nionde stycket SIL är tillämpligt med innebörd att C AB inte erhåller avdrag för förlust på överlåten egendom yrkas att C direkt vid förvärvet medges avdrag skattemässigt ned till tillgångens verkliga värde enligt gällande civilrättsliga regler för värdering av omsättningstillgång. I enlighet med anvisningspunkt 2 till 24 § KL skall den skatterättsliga värderingen därefter följa de civilrättsliga redovisningsreglerna. Relaterat till de frågor för vilka förhandsbesked begärts innebär detta att om fråga 1 besvaras med nej bör fråga 2 besvaras med ja och fråga 3a besvaras med "vid tidpunkten för överlåtelsen" och fråga 3b med ja.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Den i målet aktuella bestämmelsen, 2 § 4 mom. nionde stycket SIL, består av tre meningar. Av den första meningen följer att avdragsgill realisationsförlust inte anses uppkomma när exempelvis ett aktiebolag icke yrkesmässigt överlåter en fastighet till sitt dotterbolag. Om det övertagande företaget skall beskattas för inkomst som är hänförlig till den överlåtna tillgången skall enligt andra meningen (i förening med momentets tredje och femte stycken) vid beräkning av värdeminskningssavdrag m.m. och av vad som står oavskrivet av tillgångens anskaffningsvärde anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Enligt tredje meningen skall, när egendomen senare avyttras, skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust beräknas som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Den s.k. förlustregeln i första meningen innehåller inte något undantag för det fallet att den överlåtna egendomen blir att anse som omsättningstillgång hos det övertagande företaget. Anledning att av annan orsak undanta avyttringar av detta slag från regelns tillämpningsområde kan inte anses föreligga. Regeringsrätten finner därför att C AB inte kan medges avdrag för den realisationsförlust som uppkommer vid avyttring av fastigheten B till N.

Av andra meningen följer att C AB och N skall anses som en skattskyldig såvitt gäller värdeminskningssavdrag m. m. och av vad som kvarstår oavskrivet av anskaffningsvärdet på den övertagna fastigheten. N skall

alltså i dessa hänseenden överta C AB:s avskrivningsplaner.

I tredje meningen behandlas bara det fallet att den senare avyttringen föranleder skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust. Regler saknas om vad som skall gälla i skattehänseende om den senare avyttringen avser en fastighet som bytt karaktär till omsättningstillgång. I avsaknad av en sådan reglering finner Regeringsrätten - trots de invändningar från materiell synpunkt som kan anföras - att inkomsten skall beräknas enligt allmänna bestämmelser, dvs. som om fastigheten förvärvats från en utomstående. N bör därför vid såväl värderingen av sitt lager av fastigheter (jfr punkt 2 av anvisningarna till 24 § KL) som en senare avyttring anses ha anskaffat fastigheten för ett belopp som motsvara det faktiska inköpspriset.

Vad nu redovisats innebär att RSV:s tredjehandsyrkande skall bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar

att avdragsgill realisationsförlust inte anses uppkomma vid C AB:s överlåtelse av fastigheten B till N,

att C AB och N skall anses som en skattskyldig såvitt gäller beräkningen av värdeminskningssavdrag m.m. och av vad som kvarstår oavskrivet av anskaffningsvärdet på den övertagna fastigheten, samt att N, vid såväl lagervärderingen som en senare avyttring skall anses ha förvärvat fastigheten B för ett belopp motsvarande det faktiska inköpspriset.

Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt förhandsbesked har bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL upphävts och en ny bestämmelse, 2 § 4 a mom., införts (SFS 1998:1606). 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 begränsas därför till att avse 1998 och 1999 års taxeringar.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 februari 2000.*

Regeringsrättens dom den 1 februari 2000 i mål nr 5039-1999

Inkomst av kapital; förvaltningskostnad; datorprogram; tidskrifter

Överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 21 juni 1999, se protokoll 25/99.

Sökanden yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet såvitt avsåg svaren på frågorna 4 b och 5 och förklara att han ägde rätt till avdrag för kostnaden för prenumeration på tidningen Aktiespararen även om han är medlem i Sveriges Aktiesparares Riksförbund [fråga 4 b], samt för kostnaden för prenumeration på endera av tidningarna Affärsvärlden och Veckans Affärer [fråga 5]. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Av rättsfallet RÅ 1966 ref. 21 framgår inte annat än att avdrag för ifrågavarande prenumerationskostnad skulle ha medgivits om denna redovisats separat och inte erlagts av föreningen för medlemmarnas räkning. Om den separat redovisade kostnaden i sin helhet avser prenumeration på tidningen Aktiespararen — vilket Regeringsrätten äger utgå ifrån — bör denna kostnad i enlighet med svaret på fråga 4 a anses avdragsgill i inkomstslaget kapital. Han kan inte bedriva den i ansökningen beskrivna verksamheten utan tillgång till de avsedda facktidskrifterna. Som han framhållit i samband med fråga 5 skulle han inte teckna så kostsamma prenumerationer som det här gäller, om han inte av erfarenhet bedömde det som nödvändigt att ha tillgång till den information som ges i tidskrifterna Affärsvärlden och Veckans Affärer.

Riksskatteverket yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked. I anslutning till fråga 4 b anförde verket bl.a. följande. Enbart en uppdelning av en medlemsavgift i två delar, av vilka den ena anges utgöra eller motsvara en prenumerationskostnad för en tidskrift, bör inte utan vidare leda till att någon del av det sammanlagda beloppet undgår avdragsförbudet i punkt 1 första

stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370). För avdragsrätt bör fordras att det står medlemmen fritt att avstå från prenumerationen och den därmed sammanhängande avgiften.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde dess förhandsbesked.

Regeringsrätten angav vidare som skäl för avgörandet: [Sökanden] har i ansökningen anfört att en utgångspunkt för förhandsbeskedet skall vara att han inte skulle göra någon av de anskaffningar som ansökan avser om han inte funnit dem nödvändiga för att bedriva aktieförvaltning i egen regi. Förutsättningarna för ett förhandsbesked måste emellertid vara sådana att det är möjligt att vid en taxering där förhandsbeskedet åberopas pröva om de överensstämmer med det faktiska förhållandena. Vad [sökanden] sålunda anfört kan därför inte godtas som en förutsättning för förhandsbeskedet utan endast som ett argument till stöd för hans uppfattning i avdragsfrågan.

Förhandsbeskedets giltighetstid begränsades inte i anledning av införandet av inkomstskattelagen (1999:1229), IL, eftersom detta inte påverkar svaret på de frågor som förhandsbeskedet avser..

Kommentar:

Det av RSV anförda lagrummet motsvarar 9 kap. 2 § andra stycket IL.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 februari 2000.

RR:s dom den 31 januari 2000, mål nr 769-1995

Fråga huruvida en centralt belägen mässhall skulle taxeras såsom hyreshusenhet eller övrig byggnad

Allmän fastighetstaxering 1988

Fråga var huruvida en centralt belägen mässhall skulle taxeras såsom hyreshusenhet eller övrig byggnad. Den

aktuella mässhallen upplåts till utställare i olika former som medförde större eller mindre åtaganden från fastighetsägarens sida. Regeringsrätten fann att mässhallen skulle indelas som hyreshusenhet med i huvudsak följande motivering:

I prop. 1979/80:40 avseende ny fastighetstaxeringslag uttalades bl.a. att till gruppen hyreshus skall hänföras sådana byggnader där ett hyresvärde kan beräknas. I prop. 1979/80:86 föreslogs en utvidgning av begreppet hyreshus i fastighetstaxeringssammanhang. Sålunda hänfördes enligt propositionen även parkeringshus till kategorin hyreshus. Därvid framhölls att man i fråga om parkeringshus normalt kan få fram hyror som lämpligen kan tillämpas vid värderingen. I rättspraxis har mässhall hänförs till byggnadstypen hyreshus (RÅ 1992 ref. 85). I rättsfallet uttalade Regeringsrätten bl.a. att till typen hyreshus skulle hänföras sådana byggnader för vilka ett hyresvärde kunde beräknas. Den del av mässhallen som inte var kontor, restaurang och liknande hyrdes ut till utställare. Ett hyresvärde kunde därför bestämmas även för dessa ytor. Byggnaden borde enligt Regeringsrätten på grund härav och omständigheterna i övrigt hänföras till hyreshus.

Den nu aktuella mässbyggnaden upplåts till utställarna i olika former. I många fall är det fråga om upplåtelse av färdiga monterpaket av viss standardiserad utformning på en bestämd golvyta och till förutbestämt pris. Priset uttrycks i visst belopp per kvadratmeter golvyta. I andra fall tillhandahålls utställaren skräddarsydda montrar. Upplåtelsen kan också gälla viss golvyta där utställaren själv uppför sin monter. Viss del av ersättningen för mässverksamheten avser lokalhyra för utställningsytorna. Den lämnade redogörelsen för lagstiftning och praxis ger vid handen att begreppet hyreshus omfattar - förutom sedvanliga byggnader för uthyrning som bostäder och lokaler - en rad olika typer av byggnad såsom hotell, restauranger, kiosker, parkeringshus och i vart fall viss typ av mässbyggnad. Den gemensamma förutsättningen beträffande alla dessa byggnadstyper är att en hyra ansetts kunna beräknas. Även i fråga om den nu aktuella mässverksamheten avser en del av ersättningen lokalhyra för utställningslokalerna. Ett hyresvärde kan därför beräknas även för dessa lokaler. Mässbyggnaden bör på grund härav och omständigheterna i övrigt hänföras till hyreshus.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 februari 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 3 februari 2000, mål nr 386-1999

Fråga om beaktande av den senaste tioårsperioden enligt 3 § 12 mom. SIL strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap 10 § regeringsformen.

Inkomsttaxering 1995

Under 1994 avyttrade den fysiska personen A aktier i X AB. Aktierna i X AB noterades på OTC-listan på Stockholms fondbörs under 1990. I sin deklaration redovisade A hela reavinsten som inkomst av kapital.

SKM taxerade med avvikelse från deklarationen A för reavinsten enligt 3 § 12 mom. SIL. varvid reavinsten fördelades mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

A överklagade SKM:s beslut. Till stöd för sitt överklagande anförde A bl.a. följande. X AB var börsintroducerat före tidpunkten för ikraftträdandet av de särskilda reglerna. Aktier i som var börsnoterade före nämnda tidpunkt kan inte omfattas av tioårskarensen i 3 § 12 mom. SIL. Alltsedan börsintroduktionen har minst 30 % av aktierna i bolaget ägts av utomstående delägare.

Länsrätten biföll inte överklagandet.

A överklagade till kammarrätten.

Kammarrätten som avslog överklagandet anförde i huvudsak följande;

A har uppgivit att det saknas skäl att invända mot de faktiska omständigheterna som angivits i länsrättens dom. Det får således anses ostridigt att han har avyttrat aktier i ett företag inom tio år från att det upphört att vara ett fåmansföretag och att han inte har visat att utomstående ägt del i företaget i betydande omfattning under de tio år som närmast föregått beskattningsåret.

Fråga i målet är i stället om det strider mot

retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen att beakta förhållandena under de tio år som närmast föregått beskattningsåret. Bestämmelsen om att dess förhållanden skall beaktas trädde i kraft den 1 juli 1990 och tillämpades första gången vid 1992 års taxering.

A:s avyttringar 1994 av bolagets aktier utlöste frågan om skattskyldighet för uppkomna realisationsvinster. Eftersom den i målet aktuella bestämmelsen då hade trätt i kraft finner kammarrätten att en tillämpning inte strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen (jfr RÅ 1990 ref. 19).

Fråga i målet är också om Riksskatteverket i sina meddelanden (RSV S 1994:8) har överskridit sina befogenheter och om grund därför föreligger för ändring av länsrättens dom.

Bolaget har uppgivit att Riksskatteverkets rekommendationer att ägarförhållandena skall ha bestått under hela den senaste tioårsperioden inte framgår av prop. 1989/90:110 s. 704. Det framgår emellertid uttryckligen av 3 § 12 mom. sjätte stycket SIL att förhållandena under de tio år som närmast föregått beskattningsåret skall beaktas.

Kommentar:

Jfr Kammarrättens i Stockholm dom den 20 december 1999, mål nr 8303-1998 (rättsfallsprotokoll 2/00), angående beaktandet av ägarförhållandena under hela den senaste tioårsperioden.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 februari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2000

Fråga om dolt aktieägartillskott ska anse ha getts.

Inkomsttaxering 2000 - 2001.

Av ansökningen framgick i huvudsak följande.

V-koncernens utomeuropeiska investeringar sker genom dotterbolaget N AB (N).

N äger, såvitt nu är av intresse, samtliga aktier i sökandebolaget Holding AB (Holding), vilket bolag i sin tur äger 50 procent i det nederländska bolaget T N.V. (T). Resterande 50 procent av aktierna i T ägs av det amerikanska företaget C Inc. (C). C ägs i sin helhet av det amerikanska företaget G Inc. T äger dels 96.6 procent av ett canadensiskt bolag i X-branschen dels 100 procent av det nederländska bolaget G B.V. G B.V bedriver inte någon verksamhet.

Avsikten är att T skall göra ytterligare investeringar i projekt i X-branschen i olika delar av Latinamerika. Investeringarna, varav den första är nära förestående, kommer i stor utsträckning att finansieras genom tillskott av kapital från ägarna. Det finns även planer på att inom en relativ snar framtid genomföra en ägarspridning i T och börsnotera bolaget. Ägarspridningen kan komma att ske såväl genom nyemission som genom försäljning av nuvarande ägares aktieinnehav.

T:s amerikanska delägare har framställt önskemål om att kapital för nyinvesteringarna skall tillföras T:s dotterbolag G B.V direkt utan att först passera T. En förutsättning för att Holding skall kunna acceptera detta finansieringsalternativ är att bolaget som skattemässigt anskaffningsvärde för aktierna i T får tillgodoräkna sig även dessa kapitaltillskott.

Tillvägagångssättet innefattar följande transaktioner.

Steg 1

Genom en riktad nyemission förvärvar Holding och C vardera en (1) aktie i G BV. Emissionen sker till betydande överkurs. Emissionspriset motsvarar hela det kapitaltillskott som ägarna skall skjuta till för den aktuella investeringen. Emissionspriset är således mycket högre än värdet av den erhållna aktien i G BV. Skillnaden mellan aktiens emissionspris och dess värde "spiller över" på T:s aktier i G BV.

Steg 2

Därefter överlåter Holding och C sin resp. aktie i G BV till T som därigenom åter äger samtliga aktier i G BV. Även denna överlåtelse sker genom en nyemission varvid de erhåller vardera en (1) aktie i T. Värdet på den erhållna aktien i T är väsentligt lägre än vad Holding betalat för aktien i G BV, men något högre än värdet av aktien i G BV.

Holding ställde följande frågor.

1. Får Holding - efter det att båda transaktionerna har genomförts - tillgodoräkna sig det belopp som erlagts för G-aktien (dvs. emissionspriset) som anskaffningsvärde för bolagets aktier i T?
2. Vilket skattemässigt anskaffningsvärde får Holding på aktien i G BV vid emissionen?
 - a) emissionspriset?
 - b) G-aktiens värde omedelbart före emissionen?
 - c) G-aktiens värde omedelbart efter emissionen?
3. Beroende på svaret på fråga 2 uppkommer en reaförlust vid andelsbytet i Steg 2. När inträder i så fall avdragsrätt för denna förlust?
4. Påverkas svaret på fråga 3. om prövningen även inbegriper lagen mot skatteflykt.

SRN, som var enig, beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Holding AB (Holding) får efter att ifrågavarande transaktioner genomförts tillgodoräkna sig det belopp som erlagts för andelen i G B.V. (G) som

anskaffningsvärde för bolaget aktier i T N.V. (T).

Fråga 2

Holdings anskaffningsvärde på aktien i G är dess värde omedelbart före emissionen.

MOTIVERING

Holding har planer på att tillsammans med den amerikanske ägaren C Inc. (c) tillföra T ytterligare kapital. Från amerikansk sida har uttryckts önskemål att kapitaltillskottet inte skall tillföras T direkt utan dess dotterföretag G. Tillskottet till G skall ske genom att G först riktar en nyemission till Holding respektive C på en aktie var. Emissionen sker till betydande överkurs. Emissionspriset motsvarar kapitaltillskottet. Härefter överlåter Holding och C sina respektive aktier i G till T. Även denna överlåtelse sker genom en nyemission varvid de vardera erhåller en aktie i T.

Holding vill nu ha besked om det tänkta förfarandet kan ses som om Holding därigenom lämnat ett kapitaltillskott till T på ett belopp motsvarande emissionspriset och får tillgodoräkna sig detta belopp som anskaffningsvärde på sina aktier i T.

Fråga 1

Enligt nämndens bedömning är den ekonomiska innebörden av förfarandet att Holding efter att transaktionerna genomförts får anses ha lämnat ett ovillkorligt aktieägartillskott till T motsvarande emissionspriset på den nyemitterade aktien i G.

Fråga 2

I konsekvens med bedömningen i fråga 1 skall Holding anses ha förvärvat aktien i G för ett värde som motsvaras av värdet på aktien omedelbart före emissionen.

Frågorna 3 och 4 förfaller.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 februari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2000

Anskaffningsvärde på nyemitterade aktier.

Under november 1997 bildade TFAB ett antal bolag, de s. k. F-bolagen och H-bolagen. Under december 1997 överlät TFAB sitt fastighetsbestånd för skattemässiga restvärden till F-bolagen. Härefter avyttrade TFAB den 31 december 1997 aktierna i F-bolagen till H-bolagen mot nyemitterade aktier i H-bolagen. Under 1998 avyttrade H-bolagen aktierna i F-bolagen och erlade den inkomstskatt som uppstod på vinsten.

I samband med TFAB:s apport av aktierna i F-bolagen till H-bolagen upprättades avräkningsavtal varvid avräkningsvärdena fastställdes mellan parterna utan hänsyn till latent skatt. Aktierna redovisades i årsredovisningen 1997 hos H-bolagen till dessa värden.

TFAB har nu planer på att likvidera H-bolagen. TFAB vill ha besked om anskaffningsvärdena på de nyemitterade aktierna i H-bolagen och om den förlust som kommer att uppstå i samband med likvidationen av H-bolagen motsvarande skatten vid försäljningen av aktierna i F-bolagen är avdragsgill.

Skatterättsnämnden meddelade följande förhandsbesked;

TFAB:s anskaffningsvärde på de nyemitterade aktierna i H-bolagen utgörs av marknadsvärdet vid apportioneringstillfället på aktierna i F-bolagen. Vid bestämmandet av marknadsvärdet på de nyemitterade aktierna i H-bolagen skall nedsättning ske med ett belopp motsvarande den skatt som uppkom vid H-bolagens avyttring av aktierna i F-bolagen.

Som motivering anförde nämnden;

Anskaffningsvärden

Vid tidpunkten för TFAB:s överlåtelse av aktierna i F-bolagen gällde den s.k. koncernreglen i 2 § 4 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Av koncernregeln framgick inte vilket anskaffningsvärde som TFAB får tillgodoräkna sig på vederlagsaktierna. Av allmänna regler följer att

ansakffningsvärdet på vederlagsaktierna skall anses motsvara marknadsvärdet på aktierna i F-bolagen vid överlåtelsetillfället.

Likvidationsförlust

Enligt nämndens mening framstår det som naturligt med hänsyn till det nära sambandet mellan apportioneringen och H-bolagens avyttring av aktierna i F-bolagen att vid marknadsvärderingen ta hänsyn till den latent skatt som aktierna i F-bolagen var belastade med vid apportioneringstillfället. Denna skatt kan antas motsvara den skatt som H-bolagen erlade vid avyttring av aktierna under 1998. Vid sådant förhållande uppstår enligt förutsättningarna ingen förlust att ta hänsyn till vid likvidationen av H-bolagen.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 februari 2000.

SRN:s förhandsbesked den 1 februari 2000

Fråga om inte näringsbedrivande stiftelses skattskyldighet för aktieutdelningar

Inkomstskatt, taxeringsåren 2000-2003.

En obegränsat skattskyldig stiftelse, S, innehar dels aktier med röstetalet 50 % i AB A och dels en post aktier i det börsnoterade bolaget AB B (röstetal långt under 25 %).

Stiftelsen frågade om den är skattskyldig för utdelningar på nämnda aktier.

SRN lämnade följande förhandsbesked;

FÖRHANDBESKED

S är inte frikallad från skattskyldighet för mottagna utdelningar på sitt aktieinnehav i AB A och i AB B.

MOTIVERING

S innehar dels aktier med röstetalet 50 % i AB A och

dels aktier i AB B. S vill nu ha besked om S är skattskyldig för utdelningarna.

Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, gäller bl.a. att en svensk stiftelse, med undantag av sådana som är frikallade enligt 3-6 mom., är frikallad från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier. Huvudfrågan är om lagändringen innebär att stiftelser, även bortsett från ovan nämnda undantag, är befriade från skatt på aktieutdelning oavsett om den verksamhet som faktiskt bedrivs av stiftelsen är näringsverksamhet eller förvaltning. Detta på grund av den definition som ges av näringsbetingade aktier i den s.k. presumtionsregeln i 7 § 8 mom. tredje stycket a SIL.

Enligt huvudregeln i 3 § 1 mom. SIL framgår att all aktieutdelning är skattepliktig.

I 7 § 8 mom. SIL finns särskilda regler för att undvika s. k. kedjebeskattning.

Enligt andra stycket i momentet är förvaltningsföretag befriade från skatt på utdelning om utdelning sker av motsvarande belopp. Stiftelser omfattas enligt definitionen av förvaltningsföretag inte av dessa regler.

Enligt tredje stycket gäller, med undantag av bl.a. förvaltningsföretag, att all utdelning på näringsbetingade aktier är skattebefriad. Syftet med bestämmelserna är att förhindra att kedjebeskattning uppstår på utdelning på aktier som har samband med en näringsverksamhet. Befrielse för dessa företag från kedjebeskattning gäller endast näringsbetingade aktier och inte övriga aktieinnehav, s.k. kapitalplaceringsaktier.

Härefter följer bestämmelserna med definitioner av näringsbetingade aktier för att kunna skilja ut dessa aktier från kapitalplaceringsaktier. För att dessa bestämmelser skall få någon mening förutsätts alltså att aktieinnehavaren innehar aktier betingade av en näringsverksamhet.

Av förarbetena i aktuellt hänseende framgår att avsikten är att stiftelser som bedriver näringsverksamhet eller innehar aktier för närståendes verksamhet skall befrias från skatt på utdelningar (jfr prop. 1998/99: 7 s. 21 och s. 23). Syftet är att skapa neutralitet i beskattningen

jämfört med de företag som bedriver näringsverksamhet i andra juridiska former t.ex. aktiebolag. För att uppnå detta syfte placerades därför bestämmelserna angående skattebefrielse vid utdelning för stiftelser bland de bestämmelser som gäller för subjekt som på grund av näringsverksamhet skall befrias från kedjebeskattning.

Slutsatsen av det sagda är att bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL om befrielse från kedjebeskattning endast blir aktuella att tillämpa på stiftelser som bedriver näringsverksamhet. Definitionen av näringsbetingade aktier saknar därför relevans för stiftelser som inte faktiskt bedriver näringsverksamhet. Den omständigheten att all verksamhet som en stiftelse bedriver skall redovisas i förvärvskällan näringsverksamhet saknar betydelse för bedömningen.

För att återknyta till förevarande fall kan utifrån de handlingar som föreligger konstateras att S inte bedriver någon näringsverksamhet vare sig direkt eller indirekt genom aktieinnehav eller innehar ifrågavarande aktier för (något närståendes företags) näringsverksamhet. Vid sådant förhållande skall S enligt huvudregeln i 3 § 1 mom. SIL beskattas för utdelningen på de ifrågavarande två aktieinnehaven.

Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämpas i stället för SIL, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

Tre ledamöter var skiljaktiga och ansåg att utdelningen på aktierna i AB A skulle vara skattefria, eftersom nämnda aktier får anses utgöra näringsbetingade aktier enligt 7 § 8 mom. 3 st. 3:e meningen a-ledet SIL.

Kommentar:

RSV har begärt att RR fastställer förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om rätt till avdrag föreligger för förlust vid försäljning av aktier i ett bolag i vilket endast medlemmar i en golfklubb får köpa aktier eller om förlusten är att betrakta som en levnadskostnad för vilken avdrag inte får göras.

Sökande: RSV

Lagrum: 20 § 2 st. KL, 2 § 1 mom., 27 § 1 och 5 mom. SIL

Saken: Fråga vid bestämmande av underlag för arbetsgivaravgifter om synnerliga skäl förelegat att jämka värde av bilförmån nedåt. Klagandebolaget gör gällande att dess servicebilar använts som arbetsredskap med hänsyn till att omfattande serviceutrustning m.m. transporterats och förvarats däri.

Sökande: Den skattskyldige

Lagrum: 5 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 42 § anv.p. 4 andra stycket KL.

Saken: Arbetsgivares erbjudande till fast anställd personal (ca 40 personer) om tillhandahållande av årskort på motionsanläggning har utnyttjats av 4 personer. Fråga om värdet av årskorten - med hänsyn till att erbjudandet inte omfattat tillfälligt anställd personal och till värdet av varje årskort - skall ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

Sökande: RSV

Lagrum: 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter

Saken: Fråga om rätt till skattereduktion för arbetskostnaden för måttbeställda, verkstadstillverkade inventarier.

Sökande: RSV

Lagrum: 2 § lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbeten på bostadshus.

Saken: Undantag från föreläggande att lämna viss uppgift.

Sökande: enskild advokatfirma

Lagrum: 14 kap. 3 § skattebetalningslagen (1997:483).

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

22/00

- [RR:s dom den 30 maj 2000, målnr 3708-1999.](#) Vederlagsfri överlåtelse av kontanta medel
- [RR:s domar den 31 maj 2000, målnr 1962-1999 och 1963-1999.](#) Fråga om överlåtelse av kundfordringar
- [RR:s dom den 30 maj 2000, målnr 652-1998.](#) Jämkning av bilförmånsvärde p.g.a. last. Synnerliga skäl för jämkning har ansetts föreligga avseende servicebilar då utrustning som normalt medförs i bilarna är omfattande och tidsödande att lasta i och ur
- [KR:s i Sundsvall dom den 25 maj 2000, målnr 1488-1998.](#) Avdrag för förvaltningskostnader avseende stiftelse
- [SRN:s förhandsbesked den 22 maj 2000.](#) Resetjänst. Fråga om anslutningsresa med buss utgör sådan resetjänst som avses i 9 b kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML
- [SRN:s förhandsbesked den 30 maj 2000.](#) Gåva. Gåva av fastighet föranleder ingen inkomstbeskattning även om överlåtelsen sker till vederlag överstigande det skattemässiga värdet (3 § 1 h mom. SIL)
- [SRN:s förhandsbesked den 30 maj 2000.](#) Skattskyldighet förelåg inte för AB som var delägare i ett kommanditbolag. Ägaren i aktiebolaget var verksam i kommanditbolaget
- [SRN:s förhandsbesked den 29 maj 2000.](#) Leasing, värdeminskningssavdrag. Enbart restvärdegaranti utgör ej hinder för leasegivares avskrivningsrätt på utleasade inventarietillgångar
- [SRN:s förhandsbesked den 30 maj 2000.](#) Anskaffningskostnad inventarium. Fraktkostnader samt vissa andra kostnader för att anskaffade cisterner ska kunna tas i drift i bolagets verksamhet ska ingå i avskrivningsunderlaget

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.*

RR:s dom den 30 maj 2000, målnr 3708-1999

Vederlagsfri överlåtelse av kontanta medel

Inkomsttaxering

Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 18/99 s. 8 – 11.

RSV överklagade förhandsbeskedet såvitt gällde fråga 2 och yrkade att förhandsbeskedet måste ändras på så sätt att RR förklarar att en överföring av likvida medel utan ersättning skall föranleda att X AB skall behandla överföringen som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens skattemässiga värde.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked i den del det överklagats och anförde.

Överföringen av kontanta medel kan inte i sig föranleda någon uttagsbeskattning. De kontanta medlen utgör endast en avräkningspost vid bestämmandet av det faktiska vederlaget vid överlåtelsen av inventarier m.m. Av förutsättningarna för förhandsbeskedet och det förhållandet att villkoren i UPL är uppfyllda följer att överlåtelsen, oavsett överföringen av kontanta medel, skall anses ha skett till skattemässiga värden. Skäl för ändring av förhandsbeskedet föreligger således inte.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.*

RR:s domar den 31 maj 2000, målnr 1962-1999 och 1963-1999

Fråga om överlåtelse av kundfordringar

Mervärdesskatt

RSV yrkade att RR, med ändring av SRN:s förhandsbesked avseende frågorna 2 och 3, skulle besluta att förlusterna på de fordringar som sökandebolaget återköpt från kontobolaget inte skulle anses utgöra sådana kundförluster som medför rätt för sökande att minska beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 6 § tredje stycket ML. RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

SRN:s förhandsbesked den 2 mars 1999 har refererats i rättsfallsprotokoll nr 9 1999. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas därför till detta referat ([se bifogad länk](#)).

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.*

RR:s dom den 30 maj 2000, målnr 652-1998

Jämkning av bilförmånsvärde p.g.a. last

Synnerliga skäl för jämkning har ansetts föreligga avseende servicebilar då utrustning som normalt medförs i bilarna är omfattande och tidsödande att lasta i och ur.

Arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1997

Bolaget har ansökt om jämkning av förmånsvärde avseende serviceingenjörernas tjänstebilar att användas vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter. Serviceingenjörerna reser runt till bolagets kunder för att underhålla och reparera bolagets utrustning som

finns placerad hos kunderna. I tjänstebilarna av kombimodell förvaras normalt en uppsättning reservdelar och verktyg m.m. Lasten, som är tung och skrymmande, upptar hela lastutrymmet samt stora delar av baksätet. Att tömma bilarna vid arbetsdagens slut och återplacera materielen på dess plats i lagerlokalen skulle enligt bolaget ta "oskäligt lång tid" i anspråk (enligt en tidsstudie ca 45 min/dag).

Underinstanserna har avslagit bolagets framställning då det inte visats att någon del av utrustningen skulle vara avsevärt tyngre än andra delar så att det skulle vara förenat med stora svårigheter att lasta ur bilen.

Regeringsrätten konstaterar i sina domskäl att det schabloniserade systemet för beskattning av bilförmån infördes som ett led i anpassningen till den förenklade självdeklarationen. I propositionen underströks att jämkning borde tillåtas i mycket speciella undantagsfall för att inte de eftersträlvade förenklingsvinsterna skulle omintetgöras. Jämkning skulle därför få ske endast om synnerliga skäl förelåg. Exempel på när jämkning borde kunna komma i fråga var om bilen hade fast inredning som avsevärt försvårade ett privat nyttjande (prop. 1986/87:46 s. 19 f). Också skatteutskottet ansåg att jämkningsmöjligheterna måste vara starkt begränsade för att inte det schabloniserade systemet snabbt skulle förlora i effektivitet. I anledning av ett motionsyrkande anförde skatteutskottet bl.a. följande. Servicemontörer, liksom vissa andra yrkeskategorier, har oftast en så skrymmande last att den många gånger kan jämföras med fast inredning. I de fall inredningen eller lasten är så skrymmande att en kombibil är nödvändig, är det enligt utskottets mening rimligt att jämkning skall kunna ske avseende det mervärde en kombibil representerar i förhållande till en sedanmodell (bet. 1986/87:SkU9 s. 14).

Regeringsrätten gjorde följande bedömning. Såsom framgår av lagmotiven har avsikten varit att möjligheten till jämkning skall tillämpas mycket restriktivt och endast undantagsvis i fråga om bilar, som i likhet med bolagets servicebilar, inte är i väsentlig mån inredda eller avpassade för annat än persontransport. I detta fall framgår dock av utredningen att den utrustning i form av verktyg och reservdelar som normalt medförs i servicebilarna är så omfattande och så tidsödande att lasta i och ur att synnerliga skäl för jämkning får anses föreligga.

Regeringsrätten förklarade att värdet av bilförmån avseende servicebilarna skulle jämkas till 70 procent av fullt förmånsvärde.

Kommentar:

I domen understryks att det krävs synnerliga skäl för jämkning och att möjligheten till jämkning i fråga om personbilar ska tillämpas mycket restriktivt.

Domen innebär dock en viss uppmjukning när det gäller bedömningen av när en personbil kan anses utgöra ett arbetsredskap (jfr RSV S 1999:39 avsnitt 4.1.2.). Jämkning kan komma i fråga, inte bara när i bilen medförs utrustning som är tung och/eller kräver stort utrymme och det är förenat med stora svårigheter att lasta ur den. Samma möjligheter bör enligt domen även finnas beträffande servicebilar som normalt är lastade med omfattande materiel som är tidsödande att lasta i och ur.

Det krävs dock att sökanden i det enskilda fallet visar att bilen normalt är lastad med arbetsmateriel på ett sådant sätt att det avsevärt försvårar det privata utnyttjandet av bilen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.*

KR:s i Sundsvall dom den 25 maj 2000, målnr 1488-1998

Avdrag för förvaltningskostnader avseende stiftelse

Inkomsttaxering 1996

Överklagande av skattemyndigheten

En sparbanksstiftelse yrkade i särskild självdeklaration avdrag för förvaltningskostnader med 313 818 kr.

Skattemyndigheten har endast medgett avdrag med 50 000 kr. Som skäl härför har angetts att det av stiftelsen yrkade avdraget motsvarar ca 30 procent av inkomsten vilket är väsentligt högre än de avdrag som medges enligt regeringsrättens praxis. Skattemyndigheten har

därför uppskattat avdraget för förvaltningskostnader till 50 000 kr.

Stiftelsen överklagade beslutet till länsrätten som biföll överklagandet.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten, som med ändring av länsrättens dom fastställde avdraget för kostnader för stiftelsens förmögenhetsförvaltning till 50 000 kr.

Kammarrätten anförde i sina domskäl följande.

Genom 1991 års skattereform beslutades att all beskattning av flertaget juridiska personer, bl.a stiftelser, skall ske i ett inkomstslag, näringsverksamhet. För alla stiftelser gäller således att skattepliktig inkomst utgör inkomst av näringsverksamhet och detta omfattar även – såvitt nu är av intresse – löpande kapitalavkastning (se 2 § 1 mom. sjätte stycket lagen om statlig inkomstskatt, SIL), som tidigare beskattades som inkomst av kapital. Tillämpliga lagrum i frågan om avdrag för kostnader för de skattepliktiga kapitalintäkternas förvärvande i en stiftelses näringsverksamhet är (som följer av 2 § 1 mom. SIL), närmast 20 och 23 §§ kommunalskattelagen. Av dessa lagrum följer att avdrag medges för alla under beskattningsåret uppkomna omkostnader i näringsverksamheten för intäkternas förvärvande och bibehållande, vilket i detta fall medför att avdrag skall medges för sådana kostnader som uppkommit för förvärvande av kapitalavkastningen.

Det förtjänas noteras att praxis beträffande frågor om ideella föreningar och stiftelsers avdragsrätt för kostnader för förmögenhetsförvaltning synes grundad på det i den upphävda 39 § kommunalskattelagen (jfr numera 3 § 2 mom. fjärde stycket SIL) använda begreppet förvaltningskostnader, som det utformades i praxis, se angående detta t.ex. Regeringsrättens uttalande i RÅ 1990 Ref. 35. Länsrätten, vars motivering Regeringsrätten även åberopade, anförde i det målet bl. a. följande. Frågan i målet är/istället/huruvida stiftelsen kan medges avdrag för olika kostnader, som i och för sig föranletts av fullgörandet av dessa ändamål och inte varit direkt hänförliga till förvärvandet av den skattepliktiga bruttointäkten, men väl varit ofrånkomliga för stiftelsens syfte och den för detta nödvändiga kapitalförvaltningen. Länsrätten anförde vidare att en

klar åtskillnad måste göras mellan kostnader för fullgörande av stiftelsens ändamål enligt stadgarna och de kostnader som varit nödvändiga för förvärvandet av de skattepliktiga intäkterna. Stiftelsen vägrades avdrag för bl.a. ADB, en informationsbroschyr om fonden, sättning av brevpapper och revisionsarvode.

Genom skattereformens lagändringar angående beskattningen av bl.a. stiftelsens verksamhet föreligger visserligen inte längre på avdragssidan någon direkt koppling till det i inkomstslaget kapital använda begreppet förvaltningskostnader. Såvitt kammarrätten kunnat finna innehåller emellertid inte förarbetena till denna lagändring något som tyder på att lagstiftaren särskilt övervägt en ändring av nyssnämnda praxis, som synes bygga på en strikt åtskillnad mellan direkta kostnader för förmögenhetsförvaltningen och andra kostnader. Även utan denna uttryckliga hänvisning i lagtexten synes därför utrymmet för att frångå en fast praxis mera begränsat. Tills vidare bör därför en i väsentliga delar likartad gränsdragning ske mellan en stiftelses avdragsgilla kostnader för förvärv av kapitalavkastning och andra kostnader.

Stiftelsen har av skattemyndigheten medgetts avdrag med 50 000 kr avseende förvaltningskostnader. Stiftelsen kan inte anses ha visat eller gjort sannolikt att ytterligare kostnader uppkommit för att förvärva eller bibehålla dess kapitalintäkter. Med bifall till överklagandet bör därför inte stiftelsen medges kostnadsavdrag med högre belopp än vad skattemyndigheten beslutat.

Kommentar:

KR:s dom överensstämmer med den uppfattning som RSV uttalat i brevsvaret den 21 januari 1999, dnr 1079-98/901.

Frågan är även föremål för Regeringsrättens prövning i mål nr 231-1998.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 22 maj 2000

Resetjänst

Fråga om anslutningsresa med buss utgör sådan resetjänst som avses i 9 b kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande: Bolaget, som bedrev kryssningsverksamhet, tillhandahöll i eget namn till sina kryssningspassagerare bl.a. bussresor från olika orter i Sverige till avresehamnen vilka tjänster bolaget köpt upp från olika transportföretag. Frågan var om dessa tjänster kunde anses underordnade led i någon annan verksamhet som bolaget bedrev.

SRN gjorde följande bedömning.

"I 9 b kap. ML finns vissa bestämmelser om s.k. marginalbeskattning av resetjänster. Enligt 1 § tillämpas kapitlet vid sådan omsättning av resor som en resebyrå, varmed även avses researrangör, tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär skall anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Enligt kapitlets 4 § omfattas omsättning av resetjänsten av 5 kap. 8 § ML till den del varor och tjänster förvärvade från andra näringsidkare tillhandahålls inom EG som ett led i omsättningen av resetjänsten. Under angivna omständigheter skall således omsättningen anses ha gjorts inom landet, om tjänsterna tillhandahålls från ett fast driftställe eller motsvarande i Sverige.

Bestämmelsen innehåller två grundrekvisit för att denna särskilda marginalbeskattningsordning skall bli tillämplig, nämligen dels att resan tillhandahålls i eget namn, dels att för resans genomförande åtminstone någon tjänst köps upp från annan näringsidkare (jfr prop. 1994/95:202 S. 82).

Bolaget, som bedriver kryssningsverksamhet, tillhandahåller i eget namn till sina kryssningspassagerare bl.a. bussresor från olika orter i Sverige till avresehamnen (anslutningsresor) vilka tjänster bolaget köper upp från olika transportföretag. Bolaget får anses vara arrangör av resorna. Bolaget tillhandahåller därmed sådana resetjänster som anges i 9 b kap. ML. Dessa resor tillhandahålls självständigt efter resenärens eget val mot betalning alltefter resans längd och kan inte anses som underordnade led i någon annan verksamhet som bolaget bedriver."

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.

SRN:s förhandsbesked den 30 maj 2000

Gåva

Gåva av fastighet föranleder ingen inkomstbeskattning även om överlåtelsen sker till vederlag överstigande det skattemässiga värdet. (3 § 1 h mom. SIL)

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Överlåtelsen skall i inkomstskattehänseende behandlas som en gåva.

MOTIVERING

A äger en fastighet, X, som är taxerad som industrienhet. Avsikten är att fastigheten skall överlåtas till ett aktiebolag, som ägs av A till 70 % och till resterande del av hans son. Bolaget förvärvar fastigheten för ett vederlag, 869 000 kr, som med liten marginal understiger taxeringsvärdet, 879 000 kr. Marknadsvärdet beräknas till ca 1,5 mkr. Fastighetens skattemässiga restvärde uppgår till 156 045 kr.

Fråga 1 gäller om den tilltänkta överlåtelsen till bolaget

skall klassificeras som köp eller gåva i inkomstskattehänseende.

Som framgår sker överlåtelsen till ett bolag i vilket överlåtaren äger del. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43, som gällde en sådan överlåtelse, slog Regeringsrätten fast att avgörande är om vissa allmänna kriterier för gåva är uppfyllda eller inte.

I fråga om huruvida överlåtelsen innefattar en förmögenhetsöverföring ansåg Regeringsrätten att detta torde i regel vara uppfyllt när överlåtelsen sker mot ett vederlag som är mindre än taxeringsvärdet. Detta är fallet i ärendet.

Vidare måste en gåvoavsikt föreligga vid överlåtelsen. Genom att en närstående är delägare i bolaget innefattar överlåtelsen ett visst gåvomoment till förmån för denne. Enligt nämndens mening bör det gåvomoment som en överlåtelse enligt frågan innefattar anses tillräckligt betydande för att överlåtelsen skall kunna betraktas som gåva.

Fråga är vidare om de sedan den 1 januari 1999 tillämpliga bestämmelserna i 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, medför att annan bedömning numera skall göras huruvida gåva föreligger även till den del vederlaget överstiger fastighetens skattemässiga värde.

De aktuella bestämmelserna tar sikte på överlåtelser till svenska aktiebolag vilka skett utan ersättning eller mot ersättning som understiger tillgångens omkostnadsbelopp. Bestämmelserna innebär för dessa fall att överlåtelsen skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Däremot behandlas 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 efter införandet av aktuella bestämmelser skall föranleda någon inkomstbeskattning som för avyttring för en ersättning som överstiger omkostnadsbeloppet.

Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att en överlåtelse enligt fråga 1 är att betrakta som en gåva som inte föranleder någon inkomstbeskattning av sökanden.

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2.

Fr.o.m. 2002 års taxering skall inkomstskattelagen, IL, tillämpas i stället för bl.a. SIL men denna författningsändring påverkar inte svaret på frågan (jfr 53 kap. 2-4 §§ IL).

GILTIGHET

Beskedet avser taxeringsåren 2001-2003.

Kommentar:

Ö verklagas ej av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 30 maj 2000

Skattskyldighet förelåg inte för AB som var delägare i ett kommanditbolag. Ägaren i aktiebolaget var verksam i kommanditbolaget.

Mervärdesskatt

Advokatfirman X AB och dess delägare i form av aktiebolag (delägarbolag) bedrev verksamhet på så sätt att respektive delägarbolag fakturerade sina klienter direkt för uppdrag utförda av delägarens ägare. Någon fakturering gentemot klienter skedde inte från det gemensamt ägda aktiebolaget Advokatfirman X AB. Advokatfirman X AB fakturerade delägarbolagen för andel i verksamhetens gemensamma kostnader, såsom exempelvis hyreskostnader och kostnader för anställd gemensam personal.

Advokatfirman X AB och dess delägare avsåg att övergå till att bedriva sin verksamhet i form av ett s.k. true

partnership. Med detta menas i detta fall ett system där fakturering mot klient sker, och alla för verksamheten gemensamma kostnader bedrivs, i ett gemensamt ägt och verksamhetsdrivande bolag.

Därvid är avsikten att verksamheten skall bedrivas i ett kommanditbolag. Kommanditbolaget skall ägas av ett antal kommanditdelägare som utgörs av respektive delägarbolags aktiebolag och/eller respektive "delägaradvokat". Ett av delägarbolagen och/eller respektive "delägaradvokat" ägt aktiebolag skall utgöra komplementär i kommanditbolaget.

All verksamhet utåt kommer således att bedrivas i kommanditbolagets namn. Likaså kommer biträdande jurister och övrig personal att vara anställd i kommanditbolaget. Delägaradvokaterna kommer ej att vara anställda i kommanditbolaget.

Tanken är att respektive delägarbolag skall hantera sina individuella kostnader i sitt delägarbolag.

Delägarna i det kommande kommanditbolaget avser dock att träffa avtal om att respektive delägarbolag skall tillhandahålla "sin" advokat i den gemensamt bedrivna verksamheten. I kommanditbolaget kommer att finnas delägare och juniorpartners.

Delägaravtalet kommer att stipulera att respektive delägare (tillhandahållen advokat), skall uppnå ett visst minsta antal debiteringsbara timmar per år. Ersättningen till respektive delägarbolag kommer att fastställas vid varje räkenskapsårs ingång att gälla i tolv månader.

Delägaravtalet kommer även att stipulera att delägarna eller deras ägare inte får bedriva verksamhet utanför kommanditbolaget.

Eventuellt överskott i verksamheten kommer därefter, vid slutet av respektive räkenskapsår, att fördelas lika mellan delägarna.

Med anledning av ovanstående bakgrund och omständigheter önskas följande fråga besvarad:

Kommer respektive delägarbolag att vara skattskyldigt till mervärdesskatt?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Sökandebolagen är inte skattskyldiga till mervärdesskatt på grund av det tilltänkta förfarandet.

MOTIVERING

Enligt 1 kap. 2 första stycket 1 jämfört med 1 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är vid omsättning inom landet av varor och 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 kommanditbolag, som är en särskild form av handelsbolag, på grund av sitt medlemskap i bolaget 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.

EG-domstolen har i en dom den 27 januari 2000 i det av sökandebolagen åberopade förhandsavgörandet C-23/98 ang. J. Heerma, gjort vissa uttalanden som är av intresse vid bedömningen av detta ärende. Frågan i målet gällde om en persons uthyrning av en fastighet till ett enskilt bolag i vilket personen var delägare skulle

anses utgöra en sådan självständigt bedriven ekonomisk verksamhet som avses i artikel 4.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Domstolen konstaterade bl.a. att det inte fanns något anställningsförhållande mellan bolaget och delägaren som skulle kunna utesluta att delägaren uppfyllde villkoret avseende självständighet. Vid uthyrningen av den fasta egendomen till det enskilda bolaget handlade personen tvärtom i eget namn, för egen räkning och på eget ansvar, även om han samtidigt hade en ledande ställning i det bolag som hyrde fastigheten. En sådan uthyrning ingick nämligen inte i förvaltningen eller företräddandet av bolaget (p. 18 i domen).

Av de i ärendet ingivna avtalsutkasterna framgår bl.a. följande. Enligt kommanditbolagsavtalet skall sökandebolagen gemensamt driva advokatverksamhet genom Advokatfirman Y KB. Enligt inledningen i det till detta avtal bifogade delägaravtalet skall det överskott som genereras i kommanditbolaget fördelas utan hänsynstagande till individuell intjäningsförmåga. Delägarna skall ägna hela sin arbetskraft åt firman (2.1). En preliminär ersättning skall utgå till delägarnas respektive advokataktiebolag månatligen för det kommande verksamhetsåret (7.2). Vad som återstår av firmans resultat vid årets slut efter verkställda konsolideringsåtgärder skall i huvudsak fördelas lika mellan delägarna (7.3 jfrd med 11.1). Enligt ingivet konsultavtal skall respektive sökandebolag tillhandahålla "sin" advokat på heltid för att vara verksam inom ramen för den verksamhet som drivs i kommanditbolaget (2 och 3). För det arbete som utförs av respektive advokat skall kommanditbolaget till sökandebolagen betala ett belopp om 90 000 kr per månad exklusive mervärdesskatt (4).

Nämnden gör följande bedömning.

Ett advokataktiebolag har enligt kommanditbolags- och delägaravtalet som delägare åtagit sig långtgående förpliktelser att bedriva advokatverksamhet genom kommanditbolaget, "firman". Dessa förpliktelser kan advokataktiebolaget såsom varande en juridisk person naturligtvis inte uppfylla utan att någon fysisk person, som är anställd eller på annat sätt representerar bolaget, faktiskt är verksam för detta i kommanditbolagets advokatverksamhet. Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse

av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägaravtalet och är en förutsättning för kommanditbolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon självständig betydelse i mervärdesskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses tillhandahålla kommanditbolaget några tjänster när det uppfyller sina förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att verka i kommanditbolaget för detta bolags räkning. Vad som avtalas enligt konsultavtalet får således anses redan ingå i åtagandet att företräda och delta i förvaltningen av kommanditbolaget och utgör inte någon sådan självständig verksamhet av det slag som förelåg i EG- domen ang. J. Heerma. Mot bakgrund av det anförda föreligger inte någon omsättning av tjänster mellan ett advokataktiebolag och kommanditbolaget och därmed ingen skattskyldighet till mervärdesskatt för advokataktiebolaget.

Kommentar:

Jfr rättsfallsprotokoll 37/99 betr. SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999 angående en liknande situation.

Det kan noteras att en särskild bedömning av frågan om skattskyldighet ska göras enligt ML. Den bedömningen är oberoende från den som ska ske vid inkomstbeskattningen.

RSV kommer att begära att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.

SRN:s förhandsbesked den 29 maj 2000

Leasing, värdeminskningssavdrag

Enbart restvärdegaranti utgör ej hinder för leasegivares avskrivningsrätt på utleasade inventarietillgångar

Ett leasingföretag (A) ställde fyra alternativa frågor om restvärdegarantier på utleasade tillgångar av inventariekaraktär utgjorde hinder för avskrivningsrätt

på samma tillgångar. I alternativ 1 garanterade leverantören restvärdet. I alternativ 2 garanterade annan än leverantören restvärdet, t.ex. annan leverantör av samma slag av tillgångar. I tredje alternativet skulle bankgaranti utställas för restvärdegarantierna enligt alternativen 1 och 2. Om leasingbolaget inte lyckades få ett åtagande från leverantören av utrustningen eller från någon annan tänkbar part att anvisa en köpare vid leasingtidens utgång skulle leasingbolaget försöka förhandla om leasingavtalet så att det kalkylerade restvärdet blir noll (alternativ 4). Frågan för förhandsbesked var vid samtliga alternativ om leasegivaren får göra avskrivning på de utleasade tillgångarna.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED (avser samtliga alternativ)

A har i samtliga alternativ rätt till avdrag för värdeminskning på inventarierna.

MOTIVERING

A har planer på att förvärva inventarier (utrustningen) och leasa dem till ett svenskt företag (leasetagaren). Leasingavtalet är utformat som ett standardavtal av typen restvärdeleasing, dvs. utrustningen kommer att ha ett inte obetydligt restvärde vid leasingtidens utgång. Leasingtiden kommer i de tre första alternativen att vara 7 år och i det fjärde alternativet 12,5 år. Den ekonomiska livslängden på utrustningen beräknas till 20 år. Vid leasingtidens slut kommer i de tre första alternativen marknadsvärdet på utrustningen att uppgå till ca 50 - 60 % av anskaffningsvärdet. Vid leasingtidens slut kommer utrustningen att försälas av A eller att leasas ut på nytt. A kommer, om utrustningen då skall försälas, i första hand att själv försöka finna en köpare. Leasetagaren har därvid ingen rätt och ej heller någon skyldighet att förvärva utrustningen. Något hinder mot att utrustningen efter förhandlingar mellan leasegivaren och leasetagaren överläts till leasetagaren föreligger dock inte. För att undvika en eventuell restvärdeförlust vid försäljningen av utrustningen kommer A i huvudalternativen (alternativ 1-3) att träffa en överenskommelse med i första hand leverantören av utrustningen att denne skall på anmodan av A anvisa köpare av utrustningen, dock inte leasetagaren, och om han inte kan anvisa en köpare att han själv skall

förvärva utrustningen till restvärdet och därmed stå för förlusten. Leverantören kommer att enligt olika alternativ få ersättning för sitt åtagande. Om leverantören på anmodan av A anvisar en köpare som betalar ett högre pris än det kalkylerade restvärdet, så att vinst uppstår, har A rätt till halva vinsten medan resterande del av vinsten får behållas av leverantören som försäljningsprovision. Alternativt kommer A att försöka få ett liknande åtagande från t.ex. annan leverantör. Om avtal om ett sådant åtagande kommer till stånd men osäkerhet råder om avtalspartens förmåga att fullgöra åtagandet kommer A att försöka få en bankgaranti för fullgörandet av åtagandet. I ett fjärde alternativ kommer leasingavtalet förhandlas om så att det kalkylerade restvärdet blir noll.

Nämnden gör följande bedömning.

Alternativen 1-3

Ansökan avser ett avtal om finansiell leasing med en avtalad skyldighet för leverantören eller annan avtalspart att svara för att leasingegendom vid avtalstidens slut försäljs till ett i förväg bestämt pris (kvarvarande restvärde) en s.k. säljoption. Avtalet innebär att utfärdaren av optionen riskerar, om han inte lyckas få någon köpare av utrustningen, att själv få förvärva tillgången till det bestämda priset.

Nämnden utgår i det följande från att leasingavtalet i sig innebär att leasegivaren anses som ägare till utrustningen och således har rätt till värdeminskningssavdrag på denna.

Frågan är om avtalet i kombination med säljoptionen eller övriga åtgärder för att säkerställa restvärdet ändrar detta förhållande.

Någon särskild lagstiftning som kan ge vägledning för bedömningen av betydelsen av olika avtalskonstruktioner på området finns inte (jfr leasingutredningens förslag i SOU 1994:120 s. 37) utan vägledning för bedömningen får hämtas från praxis på området.

I förhandsbeskedet, RÅ 1992 ref. 104, var enligt förutsättningarna fråga om ett restvärdeleasingavtal avseende ett patent. Vid leasingperiodens slut skulle i princip patentet försäljas. Till avtalet var kopplat en

skyldighet för leasetagaren att anvisa en köpare, dock inte sig själv, som till ett i förväg beräknat kvarvarande restvärde skulle förvärva patentet om inte leasingföretaget själv kunde avyttra patentet till ett högre pris. Leasingföretaget ansågs berättigat till värdeminskingsavdrag på patentet. I RÅ 1998 ref. 58 (I) ansågs leasegivare inte berättigade till värdeminskingsavdrag vid s.k. flygplansleasing. Fråga var om en form av sale and leaseback där den blivande leasetagaren efter köpet men före betalningen överlät sin rätt till flygplanet enligt kontraktet till en leasegivare varefter ett leasingavtal upprättades mellan parterna. Regeringsrätten fann - mot bakgrund av att flygbolagen (leasetagarna) CPA/Martinair under leasingavtalstiden utövade de väsentliga ägarfunktionerna avseende flygplanen, att avtalen förutsatte att kommanditbolagen Metro/Mega inte skulle återta planen när denna tid gått ut och att Metro/Mega med stor säkerhet kunnat beräkna det ekonomiska utfallet av engagemanget från början - att Metro/Mega inte kunde godtas som ägare av respektive flygplan.

Att ett leasingföretag i sin verksamhet skyddar sig mot risken för att göra en s.k. restvärdeförlust avseende objekt med stora värden är i sig inte någon åtgärd som kan förta företaget rätten till värdeminskingsavdrag (jfr RÅ 1992 ref. 104). Förhållandena blir annorlunda om avtal t.ex. betecknade som köp, uthyrning och försäljning inte framstår som sådana på grund av de olika rättigheter och förpliktelser som är kopplade till avtalen (jfr RÅ 1998 ref. 58).

I förevarande fall utgör den särskilda garantin mot en restvärdeförlust inte något förhållande som kan medföra en annan syn på äganderätten än i RÅ 1992 ref. 104. Mot bakgrund härav skall A i de ifrågavarande alternativen anses berättigat till värdeminskingsavdrag på utrustningen.

Alternativ 4

Anledning saknas till en annan bedömning än i alternativen 1-3.

GILTIGHET

Beskedet avser taxeringsåren 2000-2002.

Kommentar:
Förhandsbeskedet överklagas av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 juni 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 30 maj 2000

Anskaffningskostnad inventarium

**Fraktkostnader samt vissa andra kostnader för att
anskaffade cisterner ska kunna tas i drift i bolagets
verksamhet ska ingå i avskrivningsunderlaget.**

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Rätt till omedelbart avdrag föreligger inte vare sig för transportkostnaden enligt fråga 1 för de förvärvade cisternerna eller för kostnaderna för de åtgärder på dem som avses under fråga 2.

MOTIVERING

Sökandebolaget bedriver handel med kemiska produkter och har i sin verksamhet behov av stora och specialutformade förvaringsutrymmen för sin hantering av farliga kemikalier. För att skaffa ytterligare förvaringsutrymmen har bolaget av utomstående för 50 000 kr köpt två begagnade cisterner.

Cisternerna måste transporteras från säljarens anläggning till den plats där bolaget bedriver sin verksamhet och uppmonteras på särskilda betongfundament med tillhörande kulvertar. Flyttkostnaden beräknas till ca 1,2 mkr.

För att anpassa cisternerna till den typ av kemikaliehantering bolaget bedriver måste vissa speciella installationer företas och de kan också behövas skyddsinkapslas.

Genom sina frågor vill bolaget få besvarat om kostnaderna för åtgärderna att få cisternerna på plats och i användningsbart skick är omedelbart avdragsgilla eller om de skall bli föremål för avskrivning.

Utifrån bolagets beskrivning av cisternerna och deras funktion bör de anses utgöra sådana konstruktioner som skall behandlas enligt reglerna för byggnadsinventarier, dvs. utgifterna för anskaffningen får dras av enligt inventarieregler, jfr punkterna 6 och 12-14 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Av punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL följer att anskaffningsvärdet vid köp av sådana tillgångar skall anses utgöras av den verkliga utgiften för deras anskaffande. I detta ligger att inte bara inköpskostnaden skall inräknas i anskaffningsvärdet utan även kostnader som är direkt hänförliga till att få tillgången på plats och i skick i enlighet med syftet bakom anskaffningen.

Den aktuella transportkostnaden är just avsedd för att få cisternerna på plats för bolagets utnyttjande. Denna kostnad bör därför inräknas i anskaffningsvärdet.

Det av bolaget åberopade rättsfallet, RÅ 1971 ref. 52, gällde kostnader för transport av maskiner och inventarier i samband med flyttning av en rörelse från ett ställe till ett annat. Det rättsfallet ger inte stöd för att medge omedelbart avdrag för transportkostnad av enstaka tillgångar i samband med förvärvet av dem för den bedrivna verksamheten.

Vad sedan gäller kostnaderna för de åtgärder som bolaget måste vidta på de förvärvade cisternerna för att de skall kunna tas i drift i bolagets verksamhet får de anses ha sådan inriktning och karaktär att de bör betraktas som ingående i anskaffningen av cisternerna. Kostnaderna för dessa åtgärder är därför inte omedelbart avdragsgilla utan skall tillföras avskrivningsunderlaget för cisternerna.

Fråga har vidare uppkommit om kostnaderna för vissa åtgärder kan dras av omedelbart med stöd av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL. Denna bestämmelse är dock tillämplig enbart i fråga om ändringsarbeten på byggnad. Som konstaterats ovan bör cisternerna betraktas som byggnadsinventarier. Den aktuella

bestämmelsen är därför inte tillämplig i fråga om de åtgärder som utförts på cisternerna.

Det är vidare på föreliggande underlag inte möjligt att kunna medge omedelbart avdrag för anskaffningen såsom för "korttidsinventarier" enligt punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § KL.

Sammanfattningsvis finner nämnden att avdrag för de aktuella kostnaderna kan medges endast enligt bestämmelserna om värdeminskingsavdrag för inventarier.

Fr.o.m. 2002 års taxering skall inkomstskattelagen, IL, tillämpas i stället för bl.a. KL men denna författningsändring påverkar inte svaren på frågorna (jfr 18 kap. 2-4, 7, 13-20 §§ och 19 kap. 2, 19 och 21 §§ IL).

GILTIGHET

Beskedet avser taxeringsåren 2001 och 2002.

Kommentar:

Ö verklagas ej av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 4/00

- [RR:s dom den 28 januari 2000, mål nr 1387-1999.](#) Aktier i s.k. aktiekorg. Anskaffningsvärdet får beräknas enligt schablonmetoden. Vid förvärv av aktier ska avyttring anses ske
 - [RR:s dom den 23 december 1999, mål nr 7471-1998.](#) Mervärdesskatt - fråga om avdragsrätten för servicepaket avseende personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing
 - [RR:s dom den 23 december 1999, mål nr 7472-1998.](#) Mervärdesskatt - fråga om avdragsrätten för serviceavtal avseende personbil som förhyrts genom s.k. finansiell leasing
 - [KR:s i Stockholm dom den 26 januari 2000, mål nr 7708-7709-1999.](#) Avdrag, när försäkringsersättning erhållits, för kostnad för ombud i samband med fastighetsförsäljning
 - [SRN:s förhandsbesked den 14 december 1999.](#) Lagen mot skatteflykt
 - [SRN:s förhandsbesked den 13 december 1999.](#) Fråga om fast driftställe i Sverige för utländskt bolag på grund av plats för företagsledning
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 februari 2000.

RR:s dom den 28 januari 2000, mål nr 1387-1999

Aktier i s.k. aktiekorg. Anskaffningsvärdet får beräknas enligt schablonmetoden. Vid förvärv av aktier ska avyttring anses ske.

Överklagat förhandsbesked, inkomsttaxering 1999-2002.

SRN:s förhandsbesked finns i rättsfallsprotokoll 5/99.

Sökanden överklagade svaren på frågorna 4 och 5. Han yrkade att fråga 4 skulle besvaras med att anskaffningsvärdet inte får beräknas enligt bestämmelsen i 27 § 2 mom. 2 st. SIL samt att fråga 5 skulle besvaras med att det inte ska medföra några skattekonsekvenser om han förvärvar aktierna i korgen vid löptidens slut, förutom eventuell beskattning av

partiell kontantdel i den mån denna överstiger
Värdepapperets anskaffningsvärde.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens
förhandsbesked i vad det överklagats.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör med avseende på de
frågeställningar som överklagats samma bedömning
som Skatterättsnämnden.

Sedan ansökan om förhandsbesked ingavs till
Skatterättsnämnden har genom SFS 1998:1606 och
1999:201 vissa författningsändringar skett som berör 24
§ 2 mom. och 27 § 2 mom. SIL. Bl.a. har den s.k.
schablonregeln i 27 § 2 mom andra stycket SIL, med
oförändrad lydelse, flyttats till tredje stycket i samma
moment. Härtill kommer att från och med 2002 års
taxering inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall
tillämpas i stället för SIL. Nu redovisade
författningsändringar påverkar dock inte svaren på de
frågor som förhandsbeskedet avser. Det saknas därför
anledning att begränsa giltighetstiden för
förhandsbeskedet i anledning av författningsändringarna.

Med hänsyn till att innebörden av svaret på fråga 4,
oavsett lagtextehänvisningen, får anses vara att den i
såväl SIL som IL intagna schablonregeln (20-
procentsregeln) får tillämpas vid beräkning av
realisationsvinst (kapitalvinst) skall förhandsbeskedet
fastställas i de delar det överklagats.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 februari 2000.*

RR:s dom den 23 december 1999, mål nr 7471-1998.

**Mervärdesskatt - fråga om avdragsrätten för
servicepaket avseende personbil som förhyrts genom s.
k. finansiell leasing**

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll
nr 34/1998.

RR, som anslöt sig till SRN:s bedömning, fastställde SRN:
s förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 februari 2000.*

RR:s dom den 23 december 1999, mål nr 7472-1998.

**Mervärdesskatt - fråga om avdragsrätten för
serviceavtal avseende personbil som förhyrts genom s.
k. finansiell leasing.**

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll
nr 34/1998.

RR, som anslöt sig till SRN:s bedömning, fastställde SRN:
s förhandsbesked.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 februari 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 26 januari 2000, mål nr 7708-
7709-1999**

**Avdrag, när försäkringsersättning erhållits, för kostnad
för ombud i samband med fastighetsförsäljning**

Inkomsttaxering 1997

Makarna E. sålde en fastighet (som, såvitt framkommit, varit privatbostadsfastighet för dem). Tvist uppstod om köpeskillingens storlek. Efter domstolsprocess blev den nedsatt med visst belopp. Under processen biträdde makarna av ombud. Dennes arvode uppgick till 65 000 kr. Makarna hade en hemförsäkring med rättsskydd, vilket ledde till att försäkringsgivaren ersatte åtta tiondelar av kostnaderna för ombudet.

Makarna yrkade avdrag för ombudskostnad med hela beloppet. De anförde att de med beskattade medel hade bekostat rättsskyddsförsäkringen. Skattemyndigheten, länsrätten och kammarrätten medgav avdrag endast med nettoutgiften.

Kammarrätten angav som domskäl väsentligen följande:
»...vid beräkningen av den skattepliktiga realisationsvinsten ... [kan] hänsyn endast tas till [makarnas] faktiska utgift för ombudskostnader.»

Kommentar:

Ombudsarvodet lär ha utgjort omkostnad för intäktens bibehållande. Det har inte ifrågasatts att det funnits skäl för kostnaderna. Vid sådant förhållande synes det riktigt att medge avdrag vid beräkning av realisationsvinsten.

Vad gäller frågan om försäkringsersättningen skall beaktas kan följande antecknas.

Försäkringsersättning på grund av rättsskyddsförsäkring omnämns inte i 19 § KL [jfr 8 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL]. Innebörden torde likväl inte vara att sådan ersättning skulle vara skattepliktig. Härvid kan beaktas att ersättningen vanligtvis inte motsvaras av några avdragsgilla kostnader.

Vid beräkning av realisations- (kapital-)vinst skall enligt

25 § 7 mom. SIL [jfr 45 kap. 26 § 1L] hänsyn tas till försäkringsersättning när det gäller avdragsrätt för förbättringskostnader.

Mot bakgrund av att försäkringsersättningen som sådan torde få anses skattefri och att lagen för särskilt fall föreskrivit att försäkringsersättning skall påverka vinstberäkningen hade det kunnat ligga nära till hands att dra slutsatsen att hänsyn till ersättningen inte skulle tas i andra fall.

Här kan även jämföras med regleringen i 19 § KL att ersättning vid försäljning av bär, svamp och kottar i vissa fall inte är skattepliktig: häremot svarar en uttrycklig bestämmelse i 20 § andra stycket KL [jfr 9 kap. 6 § 1L], som innebär att skattefriheten påverkar vilken avdragsrätt som föreligger för kostnader i samband därmed. Begränsningen i avdragsrätten förefaller således i detta fall inte ha ansetts ligga i sakens natur utan har påkallat en reglering. Jfr prop. 1980/81:139 s. 16 och 1989/90:57 s. 7, vilka dock ingendera direkt gör gällande att den införda bestämmelsen i 20 § skulle vara mer än ett förtydligande av vad som följer av allmänna principer.

Å andra sidan synes det inte vara nödvändigt att skattefrihetens betydelse för avdragsrätten skall ha tagits in i lag. Även om en ersättning inte är skattepliktig, förekommer det nämligen i andra fall att hänsyn utan stöd i lag tas till ersättningen när det gäller kostnadsavdrag. Så torde i inkomstslaget tjänst såvitt avser skattefria stipendier anses gälla att om stipendiet medför kostnader som i sig är avdragsgilla, då föreligger likväl inte avdragsrätt för dem i den mån de täcks av stipendiet. På motsvarande sätt lär saken ses — eller ha setts — även i vissa andra fall.

Till skillnad mot vad som är fallet i stipendie- och liknande fall har de skattskyldiga här själva betalat för försäkringsersättningen genom erläggande av försäkringspremier. Försäkringsdpremierna är, som de skattskyldiga framhöll, inte avdragsgilla. När försäkringsbeloppen är så stora att de förtjänar uppmärksamhet har försäkringstagaren dock typiskt sett erlagt avsevärt lägre belopp i premier än vad ersättningen uppgår till.

Förutom i 25 § 7 mom. SIL har lagen i några fall bestämt hur försäkringsersättning skall påverka

beskattning m.m. Så skall [försäkrings]ersättning beaktas vid fastställande av ersättning enligt 5 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. Vidare föreskrivs i 2 § tredje stycket lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus att utgifter för åtgärder för vilka försäkringsersättning lämnats inte skall ingå i underlaget för skattereduktion. I föregångaren till denna lag, lagen (1993:672) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus, fanns ingen motsvarande bestämmelse om försäkringsersättningar, vilket gjorde att sådana inte beaktades vid myndigheternas tillämpningen av den lagen. Saken ändrades alltså i den nya lagen men utan något i sammanhanget klargörande uttalande från lagstiftaren, jfr prop. 1995/96:229 s. 15.

Förmodligen bör ändå de olika regleringar som finns om att försäkringsersättningar skall beaktas anses ge uttryck för en allmän princip, som får anses gälla även i fall som inte blivit föremål för lagstiftarens uppmärksamhet. (Jfr Högsta domstolens bedömning av den civilrättsfråga som förelåg i arvsskatteärendet NJA 1999 s. 159.)

Överklagas ej av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 februari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 14 december 1999

Lagen mot skatteflykt

Inkomsttaxering 2000 - 2001

Av ansökningen framgick i huvudsak följande.

G AB är helägt dotterbolag till Y AB.

Förutom en fordran har G AB som tillgång endast aktier i F AB motsvarande ca 20 % av rösterna. G AB har ägt aktierna sedan den 20 januari 1997, då de apporterades in till bolaget av Y AB mot ersättning i form av

nyemitterade aktier i G AB.

I förhandsbesked 1997-05-26 har Skatterättsnämnden fastslagit att G AB:s anskaffningsvärde för aktierna i F AB motsvarar aktiernas marknadsvärde då de inapporterades till G AB. Vidare ansågs lagen mot skatteflykt inte tillämplig.

Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet i dom 1997-12-17, målnr 3705-1997 (RÅ 1997 not 249). Regeringsrätten erinrade därvid om att prövningen skett mot dåvarande lydelse av lagen mot skatteflykt och att 2 och 3 §§ nämnda lag erhållit ändrad lydelse genom SFS 1997:777 som trätt i kraft den 1 januari 1998 och tillämpas på rättshandlingar som har företagits efter ikraftträdandet.

Ovannämnda förhandsbesked avser taxeringsåren 1998 - 2000. G AB har ännu inte avyttrat aktierna i F AB. Avyttringen kan ske hösten 1999 eller senare. Eftersom omfattande förändringar gjorts av de regler som gällde för apporter och omstruktureringar 1997 och också skatteflyktslagen ändrats är det av vikt för sökandebolaget att få klarlagt om det ovannämnda förhandsbeskedet äger tillämpning på en framtida avyttring av aktierna i F AB.

Mot den ovan redovisade bakgrunden hemställde G AB om förhandsbesked i följande frågor:

1. Skall - vid en reavinstberäkning med anledning av att G AB försäljer aktierna i F AB - anskaffningsvärdet anses motsvara aktiernas marknadsvärde då de inapporterades till G AB?
2. Är lagen mot skatteflykt tillämplig?

I en komplettering hemställde G AB att frågorna 1 och 2 skulle besvaras med utgångspunkt från att antingen

- a) de vinstmedel som uppkommer i G AB genom försäljningen av aktierna i F AB kommer att överföras till Y AB på ett sätt som inte - med bortseende från reglerna i skatteflyktslagen - utlöser beskattning för de inblandade bolagen eller
- b) inga dispositioner vidtas med G AB eller dess vinstmedel under överskådlig tid.

En enig SRN besvarade fråga 1 med ja och fråga 2 med nej och lämnade följande motivering; G AB har ägt ifrågavarande aktier i F AB sedan den 20 januari 1997 då de apporterades in till G AB av Y AB mot ersättning i nyemitterade aktier i G AB. G AB avser nu att avyttra aktierna i F AB och vill ha förlängd giltighetstid av beskedet i tillämpliga delar. Y AB begär besked att G AB:s avyttring av aktierna i F AB och den därpå följande dispositionen av reavinsten inte medför några särskilda skattekonsekvenser för Y AB.

Fråga 1 (med tilläggen a och b)

De upphävda bestämmelserna i 27 § 4 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt är tillämpliga på överlåtelsen (punkt 8 i lagen den 10 december 1998 / SFS 1998:1606/).

Därav följer att vad som framgår av förhandsbeskedet i tillämpliga delar gäller även vid 2001 års taxering.

Fråga 2 (med tilläggen a och b)

Även vid en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt i dess nuvarande lydelse saknas anledning att göra en annan bedömning än i det överklagade förhandsbeskedet."

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats. SRN:s och RR:s tidigare avgöranden har återgetts i rättsfallsprotokollet 22/97, s. 1 ff, och 39/97, s. 1 ff.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 februari 2000.

SRN:s förhandsbesked den 13 december 1999

Fråga om fast driftställe i Sverige för utländskt bolag på grund av plats för företagsledning

Inkomsttaxering 2000 - 2002.

Den internationella X-koncernen bedriver tillverkning och försäljning av vissa produkter. Det europeiska bolaget X

A/S (sökanden) kommer fram till dess att bindande förhandsbesked erhålls att innehålla den operativa ledningen för koncernen. Till bilden hör även att X-koncernen numera ägs av ett bolag i tredje stat i Europa. I den operativa koncernledningsfunktionen ingår bl.a. strategi, samordning av inköp och marketing, förvärv, investeringsplanering, controlling och finansiering.

Inom X-koncernen finns idag planer på att flytta hela eller delar av den operativa koncernledningen till Sverige. Ett troligt alternativ är då att de berörda personerna anställs i AB Y som är moderbolag i den svenska underkoncernen men i övrigt saknar aktivitet.

Enligt alternativ 1 kommer hela koncernledningen att flytta till Sverige. X A/S förblir i sådant fall moderbolag i en mycket stor koncern (inkluderande det bolag där den operativa koncernledningen finns) men kommer inte att utföra några koncerngemensamma tjänster. X A/S skulle därför kunna beskrivas som ett holdingbolag med mycket omfattande aktieägarroll. Enligt sökandens uppfattning kan denna aktieägarroll delas upp i två delar där den första omfattar sådana aktiviteter som rent bolagsrättsligt enbart kan utföras av de legala organen för X A/S. Till denna del hör sådana beslut som enbart kan fattas av VD, styrelse och bolagsstämman.

Oavsett att den verkställande direktören kommer att vara verksam vid koncernkontoret i Sverige så kommer styrelsemöten och bolagsstämma för X A/S att avhållas där bolaget är hemmahörande. Styrelsen i X A/S består fortfarande av representanter för de tidigare ägarna till X-koncernen och kommer med största sannolikhet att i framtiden bestå av representanter för bolaget SA. Förutom de formella styrelseledamöterna så deltar även VD och de s.k. koncerndirektörerna i styrelsemötena. Koncerndirektörerna är tre till antalet och bosatta i tre av de nordiska länderna. Ersättning till styrelseledamöter, VD och övriga koncerndirektörer för detta arbete kommer att utges direkt av X A/S.

Den andra delen av aktieägarrollen (koncernredovisning m m) är sådana uppgifter som i princip kan utföras av en tredje part på uppdrag av X A/S. Styrelsen för X A/S kommer att uppdraga åt AB Y att utföra denna typ av uppgifter för X A/S räkning och mot en marknadsmässig ersättning (sannolikt enligt s k cost plus modell).

Enligt alternativ II så kommer en del av koncernledningen (controlling och finansiering) att kvarbli där X A/S är hemmahörande. Även i detta alternativ kommer styrelsemöten och bolagsstämma att avhållas där. Det uppdrag som X A/S lämnar till AB Y kommer dock att bli mindre omfattande.

Enligt alternativ III så kommer även den verkställande direktören att kvarbli där X A/S är hemmahörande.

X A/S är ett utländskt bolag enligt 16 § 2 mom. 2 st. SIL. X A/S är endast skattskyldigt i Sverige i den mån bolaget äger fastighet eller bedriver näringsverksamhet från fast driftställe. Enligt 53 § anv p. 3 KL omfattar uttrycket fast driftställe särskild plats för företagsledning. Det gällande skatteavtalet ger också Sverige rätt att beskatta ett bolag, som omfattas av skatteavtalet, för inkomst hänförlig till ett fast driftställe i form av plats för företagsledning i Sverige. Fråga uppkommer då om X A/S kan anses få ett fast driftställe i Sverige enbart av den anledningen att de personer som utgör detta bolags företagsledning också arbetar på koncernkontoret i Sverige och att det bland de arbetsuppgifter de utför ingår uppdrag som de erhållit från styrelsen i X A/S.

De andra frågan som uppkommer är hur ett eventuellt fast driftställe i Sverige i så fall skulle beskattas. Av ett förhandsbesked 1998-04-03 som refererats i Skattenytt nr. 10 1998 s. 564 framgår att inkomst i ett likartat fall av fast driftställe (hos PRV registrerad filial; RSV:s anm.) skulle beräknas som om det utgjorde ett fristående företag som på marknadsmässiga villkor tillhandahöll sökandebolaget de tjänster som utförts i det svenska fasta driftstället. Inkomsten i form av utdelning på aktier som det utländska bolaget ägde skulle inte ingå i det fast driftställets inkomst då aktierna inte utgjorde en tillgång i det fasta driftstället i Sverige.

Frågor till nämnden;

1a) Innebär det förhållandet att styrelsen i X A/S ger uppdrag åt ett svenskt företag att utföra vissa kvalificerade uppdrag åt bolaget och att en eller flera av de personer som därvid utför dessa arbetsuppgifter även har formella poster i företagsledningen för X A/S att detta bolag anses ha ett fast driftställe i Sverige? b) Har det vid denna bedömning någon betydelse om hela koncernledningen eller enbart en del av denna får sin huvudsakliga arbetsplats vid koncernkontoret i Sverige?

c) Om svaret på fråga 1a är nej ändras bedömningen om enstaka styrelsemöten för X A/S avhålls i Sverige?

d) Om svaret på fråga 1c är nej ändras bedömningen om samtliga styrelsemöten för X A/S avhålls i Sverige?

2. Om X A/S anses ha fast driftställe i Sverige hur skall då den inkomst som skall hänföras till detta fasta driftställe beräknas?

Innebär det förhållandet att X A/S betalar en marknadsmässig ersättning för utförda tjänster att det inte finns någon inkomst att redovisa alls?

Kan utdelningsinkomsten och reavinsten på aktier i något av de aktuella fallen hänföras till det fasta driftstället?

SRN lämnade följande förhandsbesked;

Frågorna 1 a och 1 b

Det förhållandet att styrelsen i det utländska X A/S under de angivna förutsättningarna uppdrar åt det svenska AB Y att utföra vissa kvalificerade uppdrag och att den person som är verkställande direktör (VD) i X A/S också är anställd av AB Y och i sistnämnda egenskap utför aktuella arbetsuppgifter medför inte att X A/S får ett fast driftställe i Sverige. Det saknar betydelse för bedömningen om hela eller endast delar av koncernledningen är anställd hos AB Y.

Frågorna 1 c och 1 d avvisas.

MOTIVERING

För att besvara de i ansökningsen ställda frågorna har nämnden först att ta ställning till om det tilltänkta förfarandet medför att X A/S skall anses ha ett fast driftställe enligt de svenska interna reglerna. Vad som är ett fast driftställe framgår av punkt 3 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370). Med fast driftställe för näringsverksamhet avses enligt första stycket "en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken verksamheten helt eller delvis bedrivs." Enligt anvisningspunktens andra stycke a) innefattar uttrycket fast driftställe särskilt plats för företagsledning.

Av handlingarna framgår bl.a. följande. X A/S innehåller för närvarande den operativa ledningen för X-koncernen. Inom koncernen finns planer på att flytta hela eller delar av koncernkontoret till Sverige, varvid de berörda personerna, bl.a. VD för X A/S, kommer att anställas i - enligt vad nämnden förutsätter - AB Y. Allt arbete som avser de formella funktionerna för X A/S kommer att utföras i det land där X A/S är hemmahörande och ersättning till styrelseledamöter och VD för detta arbete kommer att utges av X A/S. Detta bolag kommer att i varierande omfattning ge uppdrag åt AB Y att utföra diverse uppdrag såsom koncernredovisning och analys av eventuella förvärvsobjekt. Ersättning för dessa tjänster kommer att utgå efter marknadsmässiga grunder, sannolikt enligt s.k. cost plus modell. Bland de personer hos AB Y som kommer att utföra tjänster åt X A/S kan den person som är VD för X A/S komma att ingå, i dessa fall dock inte i denna egenskap utan som anställd hos AB Y. Frågan i ärendet är i första hand om det tilltänkta förfarandet medför att X A/S skall anses ha ett fast driftställe i Sverige.

Nämnden gör följande bedömning; Enligt de lämnade förutsättningarna kommer VD för X A/S inte att i denna egenskap utföra några tjänster åt detta bolag i Sverige. Ersättning för de tjänster som VD utför åt bolaget såsom anställd i AB Y kommer att vara marknadsmässig och beskattas hos sistnämnda bolag. Under de i ärendet angivna förutsättningarna innebär enligt nämndens mening det tilltänkta förfarandet inte att en plats för företagsledningen av X A/S kan anses uppkomma i Sverige. Inte heller kan X A/S anses få ett fast driftställe i Sverige på annan grund.

Frågorna 1 c och 1 d lämpar sig inte för förhandsbesked och skall därför avvisas.

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

21/00

- [Högsta Domstolen HD:s beslut den 8 maj 2000, målnr Ö 2991-98.](#) Arvsskatt Arvsavstående
 - [KR:s i Stockholm dom den 12 maj 1999, målnr 2129-1998.](#) Fråga om kvittning vid bestämmande av underlag för skattetillägg
 - [KR:s i Stockholm dom den 13 mars 2000, målnr 7553-1999.](#) Fråga om kvittning vid bestämmande av underlag för skattetillägg
 - [KR:s i Göteborg dom den 12 april 2000, målnr 8395-1998.](#) Fråga om kvittning vid bestämmande av underlag för skattetillägg
 - [KR:s i Göteborg dom den 28 april 2000, målnr 4333 -1997.](#) Fråga om ett skattetillägg hänförligt till 1990 års inkomsttaxering kan efterges med stöd av eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt".
 - [SRN:s förhandsbesked den 11 maj 2000.](#) Uppskov med beskattningen av en realisationsvinst vid överlåtelse av aktier, som medges med stöd av bestämmelserna i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen av andelsöverlåtelser inom koncerner, anses förfalla när aktierna vidareövelås genom ett andelsbyte till ett företag som inte ingår i samma koncern
-

Område: Högsta domstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 maj 2000.

Högsta Domstolen HD:s beslut den 8 maj 2000, målnr Ö 2991-98

Arvsskatt Arvsavstående

Vid beskattning av arv som i anledning av efterlevande makes död tillfallit makarnas gemensamma barn i arv efter makarna och som barnen avstått från till viss del skall den del av kvarlåtenskapen som omfattas av avståendet fördelas mellan arvslotten från fadern och arvslotten från modern efter förhållandet mellan dessa lotter

Högsta domstolen angav följande skäl:

»I målet är fråga om beskattning av arv som i anledning av efterlevande makes död tillfallit makarnas gemensamma barn i arv efter makarna och som barnen förklarat sig avstå från till viss del.

I 15 § 2 mom. lagen (1941:416) om arvsskatt och gåvoskatt (AGL) finns bestämmelser om beräkning av andelar vid efterarv. Som huvudregel tillämpas därvid hälftendelningsprincipen, dvs. vid beräkning av efterarvingarnas andel delas den sist avlidne makes bo i två lika stora delar, varvid en del anses härröra från den först avlidne och en från den sist avlidne maken (15 § 2 mom. 1 st. AGL).

Från den angivna huvudregeln skall i vissa i lagen uppräknade fall göras avvikelse som kan medföra att efterarvingarnas rätt till andel i den efterlevandes bo beräknas till annan del än hälften av boet. Andelen kan vidare vid en delningsförrättning bestämmas enligt lag till annat än hälften (15 § 2 mom. 2 st. och 3 st. AGL).

I förevarande fall ärvde Anna N. vid sin makes, Artur N:s, död dennes kvarlåtenskap varvid hon avstod 140.000 kr av arvet till förmån för makarnas gemensamma barn Eva N. och Börje N. Dessas rätt som efterarvingar till fadern till andel i Anna N:s bo skall enligt huvudregeln i 15 § 2 mom. AGL likväl beräknas till hälften. Arvslotten efter fadern utgör därför för envar av dem 176.000 kr.

Till följd av ett av Anna N. upprättat testamente tillfaller en sjättedel av hennes kvarlåtenskap, eller 58.600 kr, envar av Eva N. och Börje N. medan återstoden, 234.600 kr, tillfaller Anna N:s son Bengt N.

Eva N., Börje N och Bengt N.har i upprättade förklaringar om avstående från arv uttalat att var och en som bröstarvinge efter sin avlidna moder Anna N. avstår från 70.000 kr av sin arvslott till förmån för vardera av sina två barn.

Frågan är om de arvsavståenden som Eva N. och Börje N. gjort skall hänföras till deras arvslott efter Anna N. eller till arvslotten efter Artur N. eller om den skall fördelas på lotterna från båda.

Kammarkollegiet har i målet anfört bl.a. att en arvsavståendeförklaring med den formulering som Eva N. och Börje N. valt enligt stadgad underrättspraxis har ansetts innebära att den avstående i egenskap av

arvinge i dödsboet efter den sist avlidne avstår från sitt arv, att detta innebär att arvsavståendet i skatteärendet skall anses härröra från bägge arvlåtarna och inte endast avse den del av arvet som härrör från den sist avlidne samt att avståendet bedöms ske från kvarlåtenskapen i dess helhet i samma proportion som lotternas storlek.

Mot bakgrund av det anförda har Kammarkollegiet föreslagit att det belopp om 140.000 kr. som envar av Eva N. och Börje N. har avstått av sitt arv skall avräknas med hälften från vardera av arvslotten efter Artur N. och Anna N.

Dödsboet har anført att det måste ankomma på beskattningsmyndigheten att med kännedom om syftet bakom avståendet i alla avseenden tillvarata den skattskyldiges intressen.

Motivet till ett avstående lär i de flesta fall vara en önskan att åstadkomma en skattelindring. Det kan också vara personliga, religiösa eller andra ideella skäl som ligger bakom. Motivet behöver inte redovisas i skatteärendet och bör inte tillmätas någon betydelse i skattehänseende.

När ett barn, som vid den sist avlidne föräldrarnas död har rätt till arv efter båda föräldrarna, avstår från en del av arvet, saknar det i regel betydelse för kvarlåtenskapens fördelning om den del av arvet som avstås skall anses belöpa på arvslotten efter fadern eller modern eller på båda dessa arvslotter, eftersom barnet under alla förhållanden ur kvarlåtenskapen skall erhålla egendom motsvarande det sammanlagda värdet av dessa lotter med avdrag för vad som avståtts. Vid beräkningen av arvsskatten bör därför i normala fall, oberoende av det uttryckssätt som använts i avståendeförklaringen, den del av kvarlåtenskapen som omfattas av arvsavståendet fördelas mellan arvslotten från fadern och arvslotten från modern efter förhållandet mellan dessa lotter. Detta innebär att den egendom som avstås skall fördelas med hälften på vardera arvslotten, om inte på grund av förekomsten av enskild egendom eller sådant testamente som skall beaktas vid arvsskatteberäkningen eller av annat skäl arvslotterna ej är lika stora.

Som nyss framgått innebär det schematiska arvskifte som i förevarande fall skall göras för arvsskattens bestämmande att Eva N. och Börje N. innan

arvsavståendena beaktas erhåller vardera 176.000 kr. efter fadern men, på grund av moderns testamente, endast 58.600 kr. efter henne, eller tillhoppa 234.600 kr. Det belopp om sammanlagt 140.000 kr. som vardera av dem avstått skall då fördelas med $(176.000/234.600 \times 140.000 =)$ 105.030 kr. på lotten efter fadern och $(58.600/234.600 \times 140.000 =)$ 34.970 kr. på lotten efter modern. Med denna utgångspunkt och med beaktande av att Eva N. och Börje N. tidigare utnyttjat grundavdraget i fråga om arv efter fadern skall lottläggning och skatteberäkning göras på följande sätt:

Efter Artur N.

| <i>Skattskyldig</i> | <i>Lott</i> | <i>Skatt</i> |
|-------------------------------|-------------|--------------|
| Börje N. 176 000 - 105 030 | 70 900 | 7 090 |
| Eva N. 176 000 - 105 030 | 70 900 | 7 090 |

Efter Anna N

| <i>Skattskyldig</i> | | |
|-------------------------------|--------|-------|
| Bengt N. 234 600 - 140 000 | 94 600 | 2 460 |
| Börje N. 58 600 - 34 970 | 23 600 | 0 |
| Eva N. 58 600 - 34 970 | 23 600 | 0 |

Den sammanlagda skatten blir då 16.640.»

Område: Kammarrätten

KR:s i Stockholm dom den 12 maj 1999, målnr 2129-1998

Fråga om kvittning vid bestämmande av underlag för skattetillägg

Mervärdesskatt

Bolaget redovisade i deklARATIONEN för redovisningsperioden maj-juni 1994 ingående mervärdesskatt om 1 309 073 kr avseende tullräkning. Avdrag skulle rätteligen ha gjorts först i redovisningsperioden juli-augusti 1994. SKM påförde bolaget skattetillägg med 10 procent, dvs. 130 907 kr.

I länsrätten yrkade bolaget att skattetillägget skulle undanröjas alt. efterges. Som skäl anförde bolaget bl.a. att även utgående mervärdesskatt om totalt 1 858 873 kr hade redovisats i perioden maj-juni 1994 i stället för i perioden juli-augusti 1994. Länsrätten fann att skäl förelåg att påföra skattetillägg och att grund för eftergift saknades. Länsrätten gjorde således inte någon direkt prövning av huruvida skattetillägget genom kvittning mellan in- och utgående mervärdesskatt skulle undanröjas utan prövade endast om bolagets invändning härom utgjorde skäl för eftergift. Länsrätten hänvisade dock i sina domskäl bl.a. till 64 a § femte stycket GML.

I kammarrätten yrkade bolaget i första hand att skattetillägget till följd av kvittning mellan felaktigt redovisad in- och utgående mervärdesskatt skulle undanröjas och i andra hand att skattetillägget skulle efterges. Kammarrätten, som uppenbarligen fann att frågan om kvittning kunde prövas inom ramen för processen, konstaterade att det var ostridigt att bolaget hade lämnat en oriktig uppgift genom att en period för tidigt göra avdrag för ingående mervärdesskatt. Vad gällde frågan om den felaktigt redovisade utgående mervärdesskatten skulle beaktas vid bestämmande av underlaget för skattetillägg fann kammarrätten att detta inte kunde anses ha ett sådant direkt samband med den oriktiga uppgiften att förutsättningar för kvittning var uppfyllda. Vad gällde frågan om eftergift anslöt sig kammarrätten till länsrättens bedömning.

Kommentar:

Bolaget har överklagat kammarrättens dom. Pt-frågan är ännu inte avgjord av Regeringsrätten. RSV har tillsatt en arbetsgrupp för att se över bl.a. kvittningsproblematiken vad gäller skattetillägg i mervärdesskatteärenden.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 maj 2000.*

KR:s i Stockholm dom den 13 mars 2000, målnr 7553-1999

Fråga om kvittning vid bestämmande av underlag för skattetillägg

Mervärdesskatt

Bolaget underlät att i självdeklaration avseende 1998 års taxering redovisa mervärdesskatt (utgående skatt, 204 507 kr resp. ingående skatt 171 097 kr). Av räkenskaps-schemat framgick att bolaget hade en mervärdesskatteskuld.

SKM beslutade att påföra bolaget skattetillägg med 10 procent av den utgående mervärdesskatten. Som skäl angavs bl.a. följande. Genom att inte fylla i några uppgifter om ut- och ingående mervärdesskatt i självdeklarationen har bolaget indirekt uppgett att det inte har någon mervärdesskatt att redovisa i deklarationen, utan att denna redovisas i mervärdesskattedeclaration. Att räkenskaps-schemat upptar en mervärdesskatteskuld medför inte att mervärdesskatten skall redovisas i självdeklarationen och inte i mervärdesskatte-declaration. Det innebär inte heller att den redovisade skulden i sin helhet hänförs till 1998 års taxering. Eftersom felaktigheten kunnat rättas med ledning av uppgifter ur mervärdesskatteregistret har skattetillägg påförts med 10 procent.

Bolaget överklagade till länsrätten som angav bl.a. följande.

”Bolaget har underlåtit att redovisa såväl in- som

utgående mervärdesskatt i sin självdeklaration. Bolaget skulle om denna underlåtenhet inte rättats ha sluppit att betala mervärdesskatt med 33 410 kr. Med hänsyn härtill och till att in- och utgående skatt i ett fall som detta måste anses avse samma fråga skall enligt länsrättens mening underlaget för avgiften bestämmas till 33 410 kr.”

Länsrätten fann inte att skäl förelåg för eftergift av skattetillägget.

SKM överklagade till kammarrätten och yrkade att skattetillägg skulle utgå med 10 procent av den utgående mervärdesskatten om 204 507 kr. Till stöd härför anförde SKM bl.a. följande. Underlag för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. Därmed skall underlaget för skattetillägg avseende oredovisad utgående mervärdesskatt bestämmas utan hänsyn till ingående mervärdesskatt.

Kammarrätten, som biföll överklagandet, angav bl.a. följande.

”I förevarande fall är det ostridigt att bolaget lämnat en oriktig uppgift genom att underlåta att redovisa utgående mervärdesskatt. Kammarrätten finner härigenom och med hänsyn till bestämmelsen i 5 kap 2 a § taxeringslagen att skattetillägg skall påföras att utgå med 10 procent av den utgående mervärdesskatten om 204 507 kr.”

Kommentar

Bolaget har överklagat kammarrättens dom. Pt-frågan är ännu inte avgjord av Regeringsrätten. RSV har tillsatt en arbetsgrupp för att se över bl.a. kvittningsproblematiken vad gäller skattetillägg i mervärdesskatteärenden.

Område: Kammarrätten

KR:s i Göteborg dom den 12 april 2000, målnr 8395-1998

Fråga om kvittning vid bestämmande av underlag för skattetillägg

Mervärdesskatt

Efter företagen revision beslutade SKM att i ett flertal hänseenden ändra bolagets mervärdesskatteredovisning för redovisningsperioderna januari-februari, mars-april, maj-juni och november-december 1993. Ändringarna innebar såväl minskningar som ökning av både ingående och utgående mervärdesskatt. Skattetillägg påfördes med 20 procent av för mycket eller felaktigt avdragen ingående mervärdesskatt, med undantag för en del av det totala beloppet där skattetillägg påfördes med 10 procent. Vidare påfördes skattetillägg med 20 procent av oredovisad utgående mervärdesskatt.

Bolaget överklagade till länsrätten och yrkade att skattetillägg skulle utgå på det totalt för lågt inbetalda beloppet, dvs. att hänsyn skulle tas även till ändringar av mervärdesskatten som var till bolagets fördel samt till vissa á conto-inbetalningar som gjordes av bolaget 1994. Bolaget gjorde också gällande att frivillig rättelse skett.

Länsrätten gjorde följande bedömning.

”Eftersom skattemyndighetens beslut och beräkningar baseras på uppgifter som framkommit först efter utredning har bolaget lämnat sådana oriktiga uppgifter som medför att det föreligger grund för att påföra skattetillägg. Skattemyndighetens beslut är således rätteligen grundat. Skäl för eftergift av skattetillägget har inte framkommit.”

Bolaget fullföljde sin talan till kammarrätten.

SKM, som avstyrkte bifall till överklagandet, anförde utöver att någon frivillig rättelse inte kunde anses ha skett bl.a. följande.

"Underlag för skattetillägg skall bestämmas utan hänsyn till invändningar rörande annan fråga än den som föranlett tillägget. Ingående och utgående mervärdesskatt utgör två olika frågor. Någon kvittning får därför inte ske mellan ingående och utgående mervärdesskatt inom en redovisningsperiod. Någon kvittning kan heller inte ske mellan olika redovisningsperioder eftersom varje redovisningsperiod är en sluten enhet."

Kammarrätten angav bl.a. följande.

"Bolagets yrkande i målet innebär att skattetillägget skall beräknas på de totala ändringarna i skatten att betala för hela 1993, reducerat med de extra inbetalningar om 50 000 kr som bolaget gjort. Såsom skattemyndigheten anfört beräknas dock skattetillägg separat på utgående respektive ingående skatt samt för varje redovisningsperiod för sig, varför myndighetens beräkning är korrekt."

Kammarrätten ansåg inte heller att bolaget gjort sådan frivillig rättelse som medför att skattetillägg inte skall utgå. Skäl för eftergift bedömdes inte föreligga.

Kommentar:

Domen är i nuläget (24/5) inte överklagad. RSV har tillsatt en arbetsgrupp för att se över bl.a. kvittningsproblematiken vad gäller skattetillägg i mervärdesskatteärenden.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 maj 2000.

KR:s i Göteborg dom den 28 april 2000, målnr 4333 - 1997

Fråga om ett skattetillägg hänförligt till 1990 års inkomsttaxering kan efterges med stöd av eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt".

Eftertaxering för 1990 och skattetillägg

LR eftertaxerade W (född 1915) för betydande inkomster av tjänst och påförde honom skattetillägg.

W yrkade i KR bl.a. att skattetillägget skulle efterges, varvid hög ålder och sjukdom åberopades som eftergiftsgrunder. KR fann dock inte skäl föreligga för att efterge skattetillägget på dessa grunder. KR eftergav emellertid skattetillägget eftersom det enligt KR:s uppfattning, med hänsyn till W:s hälsotillstånd vid tidpunkten för KR:s dom, fick anses uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. KR konstaterade därvid att eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" införts genom lagstiftning som trätt i kraft den 1 januari 1992. Att den eftergiftsgrunden likväl tillämpades motiverades på följande sätt. "Eftersom skattetillägg utgör en form av påföljd finner kammarrätten analogt med bestämmelserna i 5 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken att regeln om uppenbar oskälighet kan tillämpas på skattetillägg även då tillägget påförts enligt reglerna i den nu upphävda taxeringslagen."

Kommentar:

Taxeringslagen (1990:324), TL, trädde i kraft den 30 juni 1990. Samtidigt upphörde taxeringslagen (1956:623), GTL, att gälla. TL skulle enligt övergångsbestämmelserna tillämpas på ärenden och mål avseende 1991 års taxering och GTL skulle tillämpas på ärenden och mål avseende 1990 och tidigare års taxeringar.

Genom SFS 1991:1902 infördes i 5 kap. 6 § TL en ny eftergiftsgrund, nämligen att skattetillägg skall efterges om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg. Denna lagändring trädde i kraft den 1 januari 1992. I övergångsbestämmelserna reglerades inte uttryckligen från och med när den nya eftergiftsgrunden var tillämplig. Avsaknaden av en sådan reglering innebär att övergångsbestämmelserna till TL blir tillämpliga också beträffande den nu aktuella senare införda eftergiftsgrunden, innebärande att den eftergiftsgrunden skall tillämpas från och med 1991 års taxering (jfr prop. 1991/92:43 s. 113).

Med dessa utgångspunkter är det inte möjligt att tillämpa nu aktuell eftergiftsgrund i ett mål avseende 1990 års taxering, om man bortser från det teoretiska alternativet att domstolen gör en lagprövning enligt 11 kap. 14 § regeringsformen och finner att övergångsbestämmelserna uppenbart står i strid med

grundlag eller annan överordnad författning eller att det är uppenbart att stadgad ordning i något väsentligt avseende har åsidosatts vid övergångsbestämmelsernas tillkomst. Så torde inte vara fallet såvitt avser nu aktuella övergångsbestämmelser.

Trots det nu sagda har RSV inte för avsikt att överklaga KR:s dom. Detta har bl.a. sin grund i att frågan om bestämmelserna i 5 § lagen (1964:163) om införande av brottsbalken kan tillämpas i strid med givna övergångsbestämmelser på skattetilläggs-området, med stor sannolikhet snart nog torde komma att prövas av RR på talan av den skattskyldige i ett mål vari prövningstillstånd redan meddelats (skattetillägg avseende felperiodiserad moms).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 maj 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 11 maj 2000.

Uppskov med beskattningen av en realisationsvinst vid överlåtelse av aktier, som medges med stöd av bestämmelserna i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen av andelsöverlåtelser inom koncerner, anses förfalla när aktierna vidareövelås genom ett andelsbyte till ett företag som inte ingår i samma koncern.

Taxeringsåret 2001

X AB och Y BV är helägda dotterbolag till A AB. Y BV är ett nederländskt bolag. Y BV kommer att äga 35 % av aktierna i Z AB med ett röstetal om 50 %. Z AB är inte ett dotterbolag till A AB.

A AB har för avsikt att överlåta aktierna i X AB till Y BV genom ett andelsbyte som uppfyller villkoren för uppskov med beskattning av realisationsvinst enligt bestämmelserna i lagen (1998:1602) om uppskov med beskattningen vid andelsöverlåtelser inom koncerner (KÖL). Y BV kommer därefter att genom ett andelsbyte överlåta aktierna i X AB till Z AB. Vid det andelsbytet uppkommer inte någon vinst för Y BV.

Frågan är om X AB kan medges fortsatt uppskov med beskattningen av realisationsvinsten på aktierna i X AB efter det att Y BV vidareöverlåtitt dem till Z AB.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

A AB har inte rätt till uppskov med beskattningen av den realisationsvinst som uppkommer vid överlåtelsen av aktierna i X AB till Y BV efter det att Y BV överlåtitt aktierna till Z AB.

Som motivering för beslutet anförde SRN.

Av huvudregeln i 8 § KÖL följer att ett uppskov förfaller om de överlåtna aktierna ej längre innehas av ett företag inom samma koncern som det säljande företaget. A AB är därför enligt huvudregeln ej längre berättigat till uppskov efter det att Y BV har överlåtitt aktierna i X AB till Z AB.

KÖL bygger på EG:s s.k. fusionsdirektiv (90/434/EEC). Direktivet synes utgå från en s.k. roll-over relief varvid de vid ett andelsbyte tillbytta andelarna övertar de bortbytta andelarnas skattemässiga värde, se artikel 8 p 2. I den mån direktivet kan anses tillämpligt på andelsbyten inom koncerner (jfr lokutionen "andelsägarna" i artikel 2 d) skulle det därför kunna göras gällande att uppskovstekniken i KÖL strider mot direktivet. Enbart den omständigheten att en realisationsvinst beräknas och att ett uppskopsbelopp fastställs kan ej anses strida mot direktivet, jfr Regeringsrättens dom den 13 april i mål nr 7760-1999 avseende tillämpning av lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyte (andelsbyteslagen).

Enligt andelsbyteslagen knyts emellertid uppskopsbeloppet till vederlagsandelarna medan KÖL, som huvudregel, villkorar fortsatt uppskov av att de avyttrade andelarna stannar kvar inom samma koncern. Realisationsvinsten på de vid ett koncerninternt andelsbyte bortbytta andelarna kan därför komma att beskattas trots att, såsom i förevarande fall, vederlagsandelarna fortfarande ägs av överlåtande företag.

Av direktivet följer att ett andelsbyte inte skall utlösa

beskattning. Vidare följer av direktivet att en försäljning av vederlagsandelarna får utlösa beskattning av andelsbytet. Direktivet reglerar inte vilka händelser som i övrigt kan utlösa realisationsvinstbeskattning. De tekniska frågorna som om reglernas närmare tillämpning på nationell nivå, vilka för övrigt har samband med utformningen av de allmänna reglerna för beskattning av aktievinster, har inte reglerats i direktivet. Således innehåller inte direktivet någon bestämmelse om vilket anskaffningsvärde som förvärvande företag får på de tillbytta andelarna. Inte heller finns någon bestämmelse om beskattningskonsekvenserna av att de tillbytta andelarna efter ett koncerninternt andelsbyte avyttras till en extern förvärvare. En anledning till detta kan vara att i många länder kan koncerner som sådana välja att utgöra skattesubjekt (tax-units) medan enligt svensk rätt varje enskilt koncernbolag i princip utgör ett sådant. Vidare torde det vara vanligt att transaktioner inom koncerner inte anses utlösa beskattning (jfr 2 § 4 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse t.o.m. 29 december 1998). Om koncerner som sådana är skattesubjekt eller om koncerninterna transaktioner ej har beskattningseffekter finns inget behov av en sådan bestämmelse.

Den omständigheten att vinsten av en extern avyttring av ett företags innehavda andelar beskattas kan i avsaknad av reglering inte anses strida mot direktivet i det fall det säljande företaget förvärvat andelarna genom ett andelsbyte med ett annat företag inom samma koncern. Med hänsyn till att enligt svensk rätt ett förvärvande företag vid ett andelsbyte av ifrågavarande slag inte övertar säljande företags anskaffningsvärde utan får marknadsvärdet vid tidpunkten för bytet som skattemässigt anskaffningsvärde på tillbytta andelar och att direktivet inte innehåller några regler om vilka händelser som medför att vinsten vid ett tidigare andelsbyte - om detta var koncerninternt - skall beskattas, finner nämnden att KÖL:s regler inte kan anses strida mot direktivet.

Med tillämpning av KÖL:s regler skall därför A AB inte längre medges uppskov med beskattning av realisationsvinsten på aktierna i X AB efter det att Y AB avyttrat dessa aktier till ett bolag som ej tillhör A AB-koncernen. Med det ovan redovisade synsättet saknar nämnden anledning att pröva regleringen i KÖL mot artikel 11 i direktivet för det fall andelsbytet har samband med Y BV:s eventuella avyttring av aktier i Z AB.

Enligt 11 § KÖL medges fortsatt uppskov om köpande företag vidareöverlåter andelarna genom ett sådant andelsbyte som anges i 1 § andelsbyteslagen till någon som inte ingår i koncernen och uppskov medges med beskattningen vid det andelsbytet.

Enligt en av de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet vidareöverlåter Y BV aktierna i X AB utan vinst. Något uppskov med beskattningen kan därför inte medges. Även om Y BV hade varit ett svenskt företag hade det efterföljande andelsbytet således ej omfattats av andelsbyteslagen och A AB hade därför ej varit berättigat till fortsatt uppskov enligt KÖL. Att fortsatt uppskov inte heller kan medges med stöd av direktivet följer av det tidigare sagda.

Någon på grund av det överlåtande bolagets nationalitet etc. diskriminerande skattemässig behandling uppstår inte i detta fall. Diskrimineringsförbuden i gemenskapsrätten eller i skatteavtalet (1992:17) med Nederländerna kan således inte bli tillämpliga här.

Kommentar:

Enligt uppgift har sökanden överklagat förhandsbeskedet. RSV har också överklagat beskedet och yrkat att RR fastställer detta.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 3/00

- [RR:s dom den 19 januari 2000, mål nr 4675-1997.](#)
Resultatberäkning i ett CFC-bolag
- [KR:s i Sundsvall dom den 29 december 1999, mål nr 40-1997.](#)
Fråga om skattetillägg och Europakonventionen
- [KR:s i Göteborg dom den 7 december 1999, mål nr 6239-1998 \(m. fl.\).](#) Aktier i golfklubb-AB; avdrag för reaförlust
- [KR:s i Göteborg dom den 18 januari 2000, mål nr 3091-1998.](#)
Avdrag för realisationsförlust vid försäljning av fastighet
- [KR:s i Stockholm dm den 14 december 1999, mål nr 523-1996.](#)
Aktier har ansetts avyttrade mot erhållande av bl.a. en option till återköp och inte utlånade
- [KR:s i Stockholm dom den 11 januari 2000, målnr 1244-1999, 1246-1999 och 1247-1999.](#) Fråga om skattskyldighet för ideell förening
- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999.](#) Fråga om hur beskattning ska ske när delägarna vid en intern aktieöverlåtelse får olika köpeskilling per aktie

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 januari 2000.

RR:s dom den 19 januari 2000, mål nr 4675-1997

Resultatberäkning i ett CFC-bolag

Överklagat förhandsbesked.

Särregleringarna i 2 § 6 mom. SIL har inte befunnits tillämpliga vid beräkningen av resultatet hos ett s.k. CFC-bolag (captivebolag).

Förutsättningarna i ärendet är i korthet följande.

X AB är ett rådgivningsföretag som ägs av i bolaget verksamma delägare. Verksamheten kräver ett omfattande försäkringsskydd för att kunna garantera att kunderna hålls skadeslösa i händelse av vårdslös rådgivning. Avsikten är nu att X AB skall starta ett s.k.

captivebolag, Y, på Guernsey. X AB kommer att erlagga premier till Y för täckande av X AB:s risker inom dess verksamhetsområde.

X AB ställde mot denna bakgrund följande fråga till Skatterättsnämnden.

Skall reglerna i 2 § 6 mom. SIL beträffande inländska skadeförsäkringsföretag tillämpas vid beräkningen av det resultat som skall beskattas hos den svenske delägaren X AB?

Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked; Vid beräkningen av det resultat hos Y som skall beskattas hos X AB skall de svenska skatteregler tillämpas som varit tillämpliga om sökandebolaget självt bedrivit verksamheten på Guernsey.

SRN:s beslut kunde enligt RSV:s mening inte tolkas på annat sätt än att bestämmelserna om inländska skadeförsäkringsföretag skulle tillämpas varvid avdrag för de försäkringstekniska avsättningar som anges i 2 § 6 mom. SIL skulle medges. RSV överklagade och anförde i överklagandet att verket inte delade Skatterättsnämndens synsätt att man skall betrakta det utländska företaget som transparent utan i stället anse att det är det utländska företaget som faktiskt bedriver verksamheten och att det är detta företags resultat som skall beräknas enligt svenska regler för att sedan beskattas hos delägaren. RSV ansåg vidare att om bestämmelserna i 2 § 6 mom. SIL överhuvudtaget var tillämpliga så låg det närmare tillhands att tillämpa bestämmelserna om utländska skadeförsäkringsföretag än bestämmelserna om inländska skadeförsäkringsföretag.

Regeringsrättens avgörande;
Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked på så sätt att beskedet ges följande lydelse. Den i ansökningsfrågan ställda frågan - huruvida reglerna i 2 § 6 mom. SIL beträffande inländska skadeförsäkringsbolag skall tillämpas vid beräkningen av det resultat hos det utländska företaget som skall beskattas hos det svenska ägarbolaget - skall besvaras nekande.

Som motivering anförde Regeringsrätten bl. a;
Av bestämmelserna i 6 § 2 mom. SIL och punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL framgår att

en delägare i en utländsk juridisk person av ifrågavarande slag skall beskattas för den del av vinsten i den utländska juridiska personen som belöper på delägaren. Inkomstberäkningen skall alltså - även om svenska beskattningsregler skall tillämpas - ske hos den utländska juridiska personen och inte hos delägarna. Härav får anses följa att beskattningen skall ske på grundval av att det är den utländska juridiska personen som bedrivit verksamheten i fråga. Att i ett sådant fall analogt tillämpa de särskilda bestämmelserna i 2 § 6 mom. SIL för inländska skadeförsäkringsföretag bör enligt RR:s mening inte komma i fråga.

Bestämmelserna i 2 § 6 mom. SIL om utländska försäkringsföretag - som innebär att en schablonmetod skall tillämpas vid inkomstberäkningen - gäller "försäkringsrörelse, som här drivits av utländskt skadeförsäkringsföretag". Försäkringsrörelsen skall således ha bedrivits här i landet för att bestämmelserna skall vara tillämpliga. Enligt Regeringsrättens mening ger ordalagen inte utrymme för att tillämpa bestämmelserna när, som i förevarande fall, verksamheten bedrivs utomlands.

Regeringsrättens slutsats är således att inte någon av särregleringarna för skadeförsäkringsföretag är tillämplig i förevarande fall. Av det sagda följer att det resultat hos Y som skall beskattas hos X AB får beräknas enligt de skatteregler som gäller företag i allmänhet. I enlighet härmed skall Skatterättsnämndens förhandsbesked ändras och den i ansökningen om förhandsbesked ställda frågan besvaras nekande.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium 25 januari 2000.*

KR:s i Sundsvall dom den 29 december 1999, mål nr 40-1997.

Fråga om skattetillägg och Europakonventionen.

Eftertaxering för 1993 och skattetillägg.

SKM eftertaxerade SE avseende 1993 års inkomsttaxering och påförde honom skattetillägg. På

talans av SE sattes LR ner efter taxeringen liksom underlaget för skattetillägg till viss del. KR lämnade SE:s talan utan bifall med följande motivering.

"Mot bakgrund av att det på senare tid satts ifråga huruvida påförande av skattetillägg enligt 5 kap. taxeringslagen (1990:324), TL, i olika avseenden är förenligt med art. 6 i den Europeiska konventionen den 4 november 1950 om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (Europakonventionen) gör kammarrätten denna bedömning i målet såvitt avser konventionsenligheten

Enligt art. 6.1 i konventionen har den enskilde - vid prövning av en "anklagelse mot honom för brott"- bl.a. rätt till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid inför domstol och enligt art. 6.2 skall var och en som anklagas för brott betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts ("oskuldspresumtionen"). I art. 6.3 stadgas vissa minimirättigheter i fall av anklagelse för brott. - Vid bedömningen av vad som skall anses utgöra "anklagelse för brott" tillämpar Europadomstolen en autonom tolkning av begreppet **(1)**. Kammarrätten finner att övervägande skäl - även om den svenske lagstiftaren inte klassificerat påförande av skattetillägg som brottspåföljd - talar för att sådana mål skall handläggas med de rättssäkerhetsgarantier som kan anses gälla enligt art.6 vid prövning av mål som innefattar "anklagelse för brott".

Med hänsyn till de rättssäkerhetsgarantier som är inbyggda i främst 5 och 6 kap. TL kan förfarandet avseende påförande av skattetillägg enligt kammarrättens mening inte anses strida mot art 6.1.

Skattetillägg kan - fränsett möjligheterna till eftergift - beslutas på i princip objektiva grunder, d.v.s. utan prövning av subjektiva rekvisit. Från vissa håll har ifrågasatts att detta skulle kunna strida mot oskuldspresumtionen i art. 6.2 i konventionen **(2)**. Europadomstolen har inte prövat frågan om konventionsenligheten av det svenska skattetilläggsförfarandet, vare sig i allmänhet eller om det strider mot oskuldspresumtionen. Vid en samlad bedömning av vad som uttalats i förarbeten, avgöranden från Regeringsrätten, Högsta Domstolen och Europadomstolen samt doktrin **(3)** kan kammarrätten för sin del inte finna att skattetilläggsförfarandet strider mot art. 6.2 i konventionen, då denna inte kan anses

uppställa något absolut krav på att "den subjektiva sidan" måste vara täckt för att en sådan sanktion/påföljd det nu är fråga om skall kunna ådömas. Kammarrätten har vid denna bedömning särskilt beaktat inte bara den förvaltnings- och taxeringsprocessuella lagstiftning som finns på området utan även den faktiska tillämpningen av och ändamålet med skattetilläggsbestämmelserna. - Enligt kammarrättens mening utgör därför inte heller art 6.2 något hinder för tillämpning av bestämmelserna angående skattetillägg i TL.

Inte heller kan skattetilläggsbestämmelserna anses strida mot art. 6.3 i konventionen.."

Fotnoter

1) Hans Danelius: Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, 1997, s. 58 f

2) Här har främst hänvisats till den s.k. Salabiakudomen ("Salabiaku vs. France", ECHR, ser. A, No 141-A, 1988; case no. 14/1987/137/191).

3) Se t.ex. Europadomstolens domar 1998-09-02: "Lauko vs. Slovakien" och "Kadubec vs. Slovakien", Kammarrättens i Stockholm dom 1998-11-17 i mål nr 221-1997, Länsrätten i Göteborg dom 1999-05-12 i mål nr 1155-99 m fl. Regeringsrätten har den 14 september 1999 meddelat prövningstillstånd i fyra mål med anknytning till nu aktuella frågor (RegR mål nr 5772-1998, 433-1999, 2922-1999 och 3394-1999. Jfr även RegR dom 1999-12-14 i mål nr 497-1998. Här kan även nämnas Högsta Domstolens beslut 1999-09-08 i mål nr Ö 3579-99 (ärende ang. resning i mål om skattebedrägeri), Skattekontrollutredningens betänkande, SOU 1996:116, prop. 1996/97:100 del 1, s. 453 f samt att en översyn av skattetilläggsbestämmelserna f n pågår enligt Fi. dir. 1998:34. Se även bl.a. "Skattetilläggen och oskuldspresumtionen" av Petter Asp i Skattenytt 1999 s. 702 ff och där anmärkta artiklar och domstolsavgöranden.

Kommentar:

Ifrågavarande dom skiljer sig inte från det absoluta flertalet KR-domar och LR-domar vad gäller bedömningen av om skattetilläggen omfattas av art. 6 i Europakonventionen. KR kommer således, inte helt oväntat, fram till att våra svenska skattetillägg i konventionens mening är att jämställa med straff. KR:s ståndpunkt att våra skattetillägg inte strider art 6.1 och art. 6.3 är också i linje med övriga LR-och KR-domar på

detta område. Vad som är intressant och särskiljande med domen i förhållande till andra domar på detta område är att KR slår fast att våra skattetilläggsbestämmelser inte heller står i strid med oskuldpresumtionen i art 6.2 och att den omständigheten att skattetillägg påförs enligt principerna för strikt ansvar således inte skapar någon oförenlighet med Europakonventionen. Detta synsätt är helt i linje med det synsätt som RSV har i de nu pågående fem processerna i RR rörande skattetillägg i belysning av Europakonventionen. Utöver de fyra mål med anknytning till Europakonventionen som RR meddelat prövningstillstånd i, vilka omnämns i KR:s fotnot 3, har således RR meddelat prövningstillstånd i ytterligare ett sådant mål (RR, mål nr 1900-1998).

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium 25 januari 2000.

KR:s i Göteborg dom den 7 december 1999, mål nr 6239-1998 (m.fl.)

Aktier i golfklubb-AB; avdrag för reaförlust

Inkomsttaxering 1995

Kammarrätten har i ett antal domar inte medgivit avdrag för reaförlust på aktier i ett golfklubbs-AB, som försatts i konkurs. De skattskyldiga som inte hade avyttrat aktierna hade yrkat avdrag på grunden att aktierna utgjorde finansiella instrument och att företaget som givit ut dem hade försatts i konkurs (24 § 2 mom. SIL).

Efter att ha redogjort för de särskilda regler som gäller för aktier i bolag som försatts i konkurs men inte upplösts före utgången av 1993, m.m., fortsatte kammarrätten; När det gäller icke yrkesmässig avyttring av sådan egendom som inte beskattas enligt reglerna i 25—30 §§ SIL skall den beskattas enligt reglerna i 31 § SIL. Hit hör bl.a. nyttjanderätter. Av femte stycket av sistnämnda bestämmelse framgår att realisationsförlust på sådan egendom som innehafts för personligt bruk inte är avdragsgill. Den förslitning av egendomen eller annan värdenedgång som föranleder

realisationsförlusten får anses som en inte avdragsgill personlig levnadskostnad.

Av handlingarna i målet framgår i huvudsak följande. Den 15 juli 1991 köpte E. en aktie för 23.000 kr. i [golfaktiebolaget]. Aktiens nominella värde var 100 kr. I det prospekt som upprättades inför aktieförsäljningen angavs att klubben G:s Golf & Countryclub skall bildas av aktieköparna och att innehav av en aktie innebär en spelrätt i golfklubben. Den 16 oktober 1992 försattes [golfaktiebolaget] i konkurs. Konkursen avslutades under 1996.

Enligt stadgarna för G:s Golf & Countryclub består klubben av aktiva medlemmar, tillika aktieägare i [golfaktiebolaget], samt av hedersmedlemmar och kallade medlemmar. Vidare anges i stadgarna att medlem är spelrättsinnehavare.

Kammarrätten gjorde härefter följande bedömning; Av ovan redovisade omständigheter framgår att det är golfklubben som förfogar över de spelrättigheter som skall tillkomma medlemmar i klubben. På grund därav måste E., när han köpte aktien i [golfaktiebolaget] med därtill hörande spelrätt, anses ha förvärvat två objekt, nämligen delas aktien i bolaget innefattande andel av bolagets tillgångar och dels den spelrätt som golfklubben förfogade över. Detta förhållande styrks av att aktiens nominella värde, 100 kr., vid bolagets bildande i väsentlig mån skiljer sig från dess försäljningspris, 23.000 kr., och att aktien inte heller varit avsedd att omsättas på en värdepappersmarknad. Förvärvet måste således ses som ett blandat fång där betalningen avsåg vederlag dels för aktien, dels för nyttjanderätten. Denna nyttjanderätt, som avser privat golfspel, utgör egendom som innehafts enbart för personligt bruk och är därför en icke avdragsgill personlig levnadskostnad.

Vad gäller frågan hur stor del av den sammanlagda förvärvskostnaden som belöpte på aktien finner kammarrätten att det vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet står klart att det erlagda vederlaget vid aktieaffären huvudsakligen avsåg den spelrätt som erhöles i och med förvärvet. E. har inte på något sätt visat att aktiens anskaffningsvärde översteg dess nominella värde. Vid en skatterättslig bedömning av realisationsförlusten måste utgångspunkten för förlustavdrag därför vara aktiens nominella värde om 100 kr. Den avdragsgilla förlusten skall därmed

fastställas till 29 kr. i enlighet med skattemyndighetens beslut. Den förlust som drabbat E. därutöver får i enlighet med ovanstående anses utgöra en icke avdragsgill personlig levnadskostnad.

Kommentar:

Kammarrätten redogörelse ger intryck av att domstolen bedömt nyttjanderätten (spelrätten) vara sådan egendom för personligt bruk som avses i 31 § femte stycket SIL. En sådan uppfattning är mindre väl förenlig med definitionen i andra stycket av paragrafen, enligt vilken egendom för personligt bruk är (personligt) lösöre. Jfr även prop. 1989/90:110 del 1 s. 726. Nyttjanderätter är inte lösöre. Givet att nyttjanderätten skall behandlas för sig och att den inte skall anses utgöra ett finansiellt instrument följer emellertid av att den inte har avyttrats att ingen realisationsförlust uppkommit.

För frågan om avdragsrätt föreligger vid försäljning av golfaktier har Regeringsrätten i annat mål beviljat prövningstillstånd.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium 25 januari 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 18 januari 2000, mål nr 3091-1998

Avdrag för realisationsförlust vid försäljning av fastighet

T:s hustru var ägare av en fastighet F. I juni 1994 upprättades en handling, benämnd "bodelningsavtal", enligt vilken T. tillskiftades fastigheten mot att han till henne utgav en revers på 700.000 kr.; makarnas egendom i övrigt skulle bli kvar hos sin ägare. Samma dag upprättades en annan handling, kallad "köpebrev", enligt vilken T. sålde fastigheten till sin hustru för 700.000 kr. Det framgick att lagfart inte söktes på fången. Lån som belastade fastigheten avräknades inte vid transaktionerna. T. yrkade avdrag för realisationsförlust vid avyttringen av fastigheten med drygt 340 000 kr.

Kammarrätten vägrade, liksom förut länsrätten, T. avdrag för realisationsförlust. Kammarrätten angav följande domskäl; Kammarrätten finner vid en samlad bedömning av i målet upplysta förhållanden att den reella innebörden av de avtal som slöts mellan [T. och hans hustru i] juni 1994 inte varit att äganderätten till fastigheten [F.] skulle överföras på T. Med hänsyn till detta har T. inte drabbats av en realisationsförlust genom transaktionerna. Han skall därför inte medges avdrag för realisationsförlust.

Kommentar:

En intressant utgång, som innebär att rätten inte känt sig bunden av innehållet i de upprättade handlingarna trots att fastighetsöverlåtelse är ett formalavtal.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium 25 januari 2000.

KR:s i Stockholm dm den 14 december 1999, mål nr 523-1996

Aktier har ansetts avyttrade mot erhållande av bl.a. en option till återköp och inte utlånade.

Inkomstskatt. Taxeringsåret 1989.

Enligt köpeavtal i september 1986 har ett bolag sålt aktier till en bank för visst belopp. Banken förband sig i avtalet att återförsälja aktierna senast 1987-12-31 till samma kurs eller till då gällande marknadskurs om den var lägre. En del av aktierna hade vid denna tidpunkt innehafts kortare tid än två år.

Något återköp skedde aldrig. I stället har bolaget i sina självdeklarationer för inkomståren 1987 och 1988 redovisat tilläggsköpeskillingar. Grunden för detta är att man under slutet av år 1987 upprättat ett nytt köpeavtal, vilket antedaterats till samma dag som det ursprungligen upprättade avtalet år 1986.

Bolaget hävdade även att fråga var om utlåning - återlämnande av aktier (blankning). Denna skulle inte föranleda beskattning för utlånaren, p. 2 b, 5 st. anv. till

36 § KL i dess lydelse vid 1989 års taxering.

Till utveckling av sin talan anför skattemyndigheten bl.a. följande. Det bestrids inte att inledningen av aktuell promemoria kan tolkas på det sätt att bankens intentioner varit att en låneliknande situation skulle uppkomma. Av promemorian framgår emellertid klart att bolaget motsatt sig ett sådant tillvägagångssätt och begärt att banken skulle köpa aktierna av bolaget. Bolagets avsikt har således endast varit att ingå ett köpeavtal. För det fall kursen på aktierna understigit den genomsnittskurs som aktierna sålts till banken för torde bolaget inte ha utnyttjat återköpsrätten i avtalet. Bolaget har bedömt att avtalet haft karaktären av ett köpeavtal och har behandlat det som ett sådant i skattemässigt och civilrättsligt avseende. Bolaget har i skrivelse beträffande taxeringsåret 1987 hos taxeringsnämnden begärt att deklarationen skall rättas med beaktande av att det vid försäljningen av de nu aktuella aktierna funnits en del äldre aktier som nedskrivits i räkenskaperna, utan att motsvarnade skattemässiga avdrag gjorts. Rättelsen har godtagits av nämnden som beslutat i enlighet med bolagets yrkande. Även redovisningsmässigt har aktierna behandlats som försålda eftersom det av årsredovisningen för räkenskapsåret 1986 framgår att innehavet av aktier efter beaktande av försäljningen uppgått till ett mindre antal. I förevarande fall handlar det om en formellt giltig rättshandling som inte utgör en skenrättshandling och som har getts en riktig benämning. Det föreligger inte skäl att ge rättshandlingen en annan innebörd än den enligt formen har.

Till utveckling av sin talan anför bolaget bl.a. följande. Den rättelse av deklarationen som skattemyndigheten hänför sig till är svår att sätta in i sitt sammanhang. Det är nödvändigt att göra en samlad bedömning av vad som framkommit i målet. Bolaget vidhåller att parternas ursprungliga intentioner varit att hjälpa banken i en besvärlig situation, samtidigt som man inte ville avhända sig sitt strategiska innehav av aktierna. Mot detta stod svårigheterna att inför medlemmarna motivera utlåningen av en stor aktiepost. Bolaget är medvetet om att den begäran om rättelse som skattemyndigheten refererar till innehåller ett felaktigt yrkande, men det är nu - tio år senare - omöjligt att utröna varför yrkandet har framställts. Den mest troliga förklaringen är att man inte tillräckligt noggrant har dokumenterat den ursprungliga transaktionens innebörd av aktielån. En annan förklaring kan vara att de tjänstemän som har

upprättat skriften inte haft rättsläget klart för sig. Det är ju inte helt lätt att se att det föreligger en skillnad i rättsläget beträffande aktier och annan lös egendom i fråga om beskattningen vid försträckning. bolaget anser att man vid en prövning av målet bör väga de tre alternativen utlåning/återlämnande, försäljning med tilläggsköpeskilling resp. försäljning med optionsrätt mot varandra. Det kan inte finnas något fiskalt intresse att bedöma transaktionerna på annat sätt än vad parterna har avsett, särskilt inte som parterna kunnat åstadkomma det åsyftade resultatet genom att öppet redovisa transaktionen som den blankningsaffär som den trots allt var.

DOMSKÄL

Avgörande för beskattningen är som regel de civilrättsliga förhållandena. Civilrättsligt fastställs avtals innebörd parterna emellan med hänsyn till förhållandena vid avtalens tillkomst, varvid det avgörande är de överensstämmande partsviljornas innehåll. Senare tolkningar av avtal går följaktligen ut på att fastställa vad parterna avsett, vad de får anses ha bestämt gemensamt. I den mån det finns ett skrivet avtal presumeras detta ge uttryck för parternas samstämmiga viljor, såvida annat ej visas. Denna ordning bygger på att det i de allra flesta fall förhåller sig på detta vis samt sägs tjäna bl.a. det syftet att parterna därigenom ges ett incitament till att lägga ner omsorg på utformningen av avtalet.

Vad som, utifrån betraktat, förevarit i samband med de i målet aktuella transaktionerna låter sig enligt kammarrättens mening sammanfattas på följande vis. Enligt vad som återspeglas av ordalydelsen i aktuella avtal, bolagets åtgärder såvitt avser årsredovisning och i samband med deklaration samt dispositionen över de aktuella aktierna har en avyttring av aktierna ägt rum. Samtidigt har tanken varit att bolaget, enligt vad som framgår av en intern promemoria, i enlighet med en sidoöverenskommelse skulle njuta frukterna av aktierna genom kompensation för utdelningar, split, fondemission m.m. som kunde tänkas förekomma. Avyttringen av aktierna har skett till ett pris under marknadsvärdet. Skälet till detta synes vara att affären inte i första hand har haft affärsmässiga motiv, utan har motiverats av att bolaget har velat bistå banken i en brydsam situation. Genom ett särskilt stadgande i avtalet har bolaget givits vad som får betraktas som en optionsrätt. Genom denna

synes bolaget ha försäkrat sig om att en eventuell värdeökning på aktierna skulle tillfalla bolaget samt att bolaget behöll sin kontroll över aktierna och, om så skulle önskas, åter kunde få dem i sin ägo. Enligt vad som framgår av nämnda interna promemoria har parterna - när det stått klart för bolaget vilka de skattemässiga konsekvenserna av det valda handlingssättet skulle bli - upprättat ett nytt avtal i vart fall efter utgången av år 1986. Avtalet har antedaterats till samma datum som det tidigare avtalet och skiljer sig från det tidigare genom att det stadgar om tilläggsköpeskilling. Sedermera har bolaget med hänvisning bland annat till partsavsikterna anfört att transaktionen, trots det yttre skenet av avtalen och vad som i övrigt har förevarit, endast har inneburit att bolaget har lånat ut aktierna till banken, vilket handlingsalternativ är än förmånligare för bolaget i beskattningshänseende.

Kammarrätten gör följande bedömning;
Det får anses framgå att det övergripande syftet med parternas arrangemang har varit att bolaget, utan att helt släppa kontrollen över de aktuella aktierna, skall bistå banken. Det finns emellertid, som framgått i målet, olika sätt att tillgodose dessa båda önskemål. Det avtal som tillkom i september 1986 är därvid en av möjligheterna. Även om det i efterhand kan konstateras att andra arrangemang än det valda hade tjänat samma praktiska ändamål samtidigt som de av skattemässiga skäl hade varit att föredra, utgör det enligt kammarrättens mening inte grund för att tolkningsvis ge avtalet en annan innebörd än den som framgår av dess lydelse, eller att med bortseende från avtalet lägga andra tänkbara avtalslösningar till grund för beskattningen. Således skall aktietransaktionen i september 1986 och vad som därefter inträffat bedömas på sätt skattemyndigheten gjort, det vill säga som en avyttring i kombination med erhållandet av en optionsrätt, vilken senare lösts in av banken.

DOMSLUT

Kammarrätten höjde taxeringen och påförde skattetillägg.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium 25 januari 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 11 januari 2000, målnr 1244-
1999, 1246-1999 och 1247-1999**

Fråga om skattskyldighet för ideell förening

Inkomsttaxering 1994, 1996 och 1997

Överklagande av skattemyndigheten

Föreningen taxerades vid inkomsttaxeringen 1994, 1996 och 1997 för 1.769. 109 kr, 4 781 924 kr resp. 8 577 987 kr avseende inkomst av näringsverksamhet.

Enligt sina stadgar skall föreningen verka för en förbättring av levnadsvillkoren för och reaktivering av cancerdrabbade, samt se till att bidra med medel till inköp av sjukhusutrustning till svenska sjukhus och behandlingshem, vilka ändamål skall finansieras genom försäljning av brevmärken samt vykort av icke nämnvärt kommersiellt värde, men även genom medlemsavgifter och gåvor.

Föreningen överklagade taxeringarna till länsrätten, som biföll överklaganden. Länsrätten ansåg därvid föreningen vara begränsat skattskyldig.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens domar till Kammarrätten i Stockholm som delvis biföll överklagandena och förklarade med ändring av länsrättens domar

att föreningens inkomst av näringsverksamhet vid 1994 års taxering bestäms till 1 796 109 kr,

att föreningen vid 1996 års taxering skall vara oinskränkt skattskyldig för intäkter av brevmärkesförsäljning med 16 091 481 kr samt

att föreningen vid 1997 års taxering skall vara oinskränkt skattskyldig för intäkter av brevmärkesförsäljning med 20 297 702 kr.

Kammarrätten avslög överklagandet i övrigt.

Kammarrätten anförde följande domskäl;
Kammarrätten finner att föreningen enligt sina stadgar har sådant allmännyttigt ändamål som avses i 7 § 5 mom. fjärde stycket a) lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt - SIL. Föreningen måste vidare anses uppfylla villkoret på öppenhet i samma stycke c).

Villkoret i samma stycke b) innebär att den av föreningen faktiskt bedrivna verksamheten uteslutande eller så gott som uteslutande skall tillgodose föreningens allmännyttiga ändamål för att föreningen skall vara begränsat skattskyldig. I fråga om förening som bedriver insamlingsverksamhet för välgörande ändamål måste enligt kammarrättens mening uppställas ett krav på att insamlade medel verkligen kommer det ändamål som skall stödjas till del. Om en förenings kostnader för att samla i medel är av sådan omfattning att endast en begränsad del av insamlade medel återstår att delas ut, eller om föreningen annars i praktiken tillgodoser vissa medlemmars eller andra personers ekonomiska intressen, kan föreningen inte anses så gott som uteslutande tillgodose ett allmännyttigt ändamål. Kammarrätten finner att vad som framkommit - och i sina huvuddrag upptagits i länsrättens dom - om föreningens kostnader och om de ersättningar som föreningen gett ut till vissa förtroendevalda för deras arbete samt vad skattemyndigheten i övrigt anfört inte utgör skäl till annan bedömning än att föreningen uppfyller villkoret att verksamheten så gott som uteslutande tillgodoser föreningens allmännyttiga ändamål.

Den av föreningen bedrivna verksamheten har bedrivits uteslutande genom avlönad personal och i korthet beskrivits i länsrättens dom. Kammarrätten gör samma bedömning som länsrätten, nämligen att en på angivet sätt bedrivna verksamhet måste anses som näringsverksamhet (rörelse). Föreningen kan därför frikallas från skattskyldighet för sina intäkter av brevmärkesförsäljning endast om verksamheten har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller om den kan anses utgöra sådan verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete.

Kammarrätten finner att brevmärkesförsäljningen inte kan anses ha annat samband med föreningen än att finansiera dess arbete och att verksamheten därför måste anses sakna naturlig anknytning till föreningens

allmännyttiga ändamål i den mening som avses i 7 § 5 mom. första stycket SIL.

Till verksamhet som av hävd utnyttjats för att finansiera ideellt arbete räknas bl.a. försäljnings- och insamlingskampanjer, till vilken kategori den av föreningens bedrivna brevmärkesförsäljningen får anses höra. Något krav på att verksamheten skall vara begränsad och ge endast blygsam avkastning för att anse finansieringskällan hävdvunnen har i och för sig inte ansetts kunna uppställas. I praxis har emellertid medlemmarnas ideella insatser i verksamheten tillmätts betydelse för bedömningen av om finansieringskällan kan anses hävdvunnen eller ej (se t.ex. RÅ 1983 1:88, RÅ 1985 1:2 och Regeringsrättens dom den 27 september 1999 i mål nr 1385 -1998). Förekomsten av obetalda arbetsinsatser från medlemmarnas sida kan alltså vara en förutsättning för att en finansierande verksamhet skall godtas som hävdvunnen.

Kammarrätten finner särskilt med beaktande av att brevmärkesförsäljningen bedrivits med avlönad personal och helt utan ideella inslag och med hänsyn till att de ideella inslagen i föreningens verksamhet även i övrigt varit obetydliga att verksamheten inte kan anses vara en sådan hävdvunnen finansieringskälla som avses i 7 § 5 mom. första stycket SIL. Föreningen är således obegränsat skattskyldig för sina intäkter av brevmärkesförsäljning.

Föreningens finansiella intäkter kan enligt kammarrättens mening inte anses hänförlig till innehav av fastighet eller till rörelse. Skattemyndigheten har inte heller rörande vad som i årsredovisningar för 1995 och 1996 redovisats som övriga intäkter visat att dessa hänför sig till innehav av fastighet eller rörelse. Föreningen är således frikallad från skattskyldighet för dess inkomster under förutsättning att föreningen uppfyller villkoren i 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL.

Det s.k. fullföljdvillkoret i 7 § 5 mom. fjärde stycket d) SIL innebär att föreningen i skälig omfattning skall använda sina inkomster i den ideella verksamheten för att vara begränsat skattskyldig. I förarbetena till den lag genom vilken riksdagen införde ändrade regler för beskattning av ideella föreningar (prop. 1976/77:135 s. 80 f. och bet. SkU 1976/77:45 s. 29 f) uttalades följande. I genomsnitt skall minst 80 procent av avkastningen räknat över en period av in emot fem år

eller i vissa fall en längre period användas för det ideella ändamålet. Vid tillämpning av fullföljdsvillkoret bör 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. Eftersom rörelseinkomst som inte omfattas av skattebefrielse inte blir föremål för någon skattemässig förmånsbehandling saknades enligt departementschefens mening anledning att med inkomsten vid beräkning av avkastningens storlek.

Vid tillämpning av fullföljdsvillkoret skall således hänsyn tas endast till föreningens finansiella och övriga intäkter samt därjämte föreningens medlemsavgifter och de gåvor som avsetts täcka föreningens löpande utgifter. Hänsyn skall inte tas till föreningens intäkter från brevmärkesförsälningen då dessa enligt kammarrättens tidigare redovisade mening inte kan bli skattebefriade på grund av föreningens allmännyttiga ändamål. Då föreningens avkastning i den mening som här avses således kraftigt understiger de av föreningen utgivna bidragen skall föreningen även anses uppfylla fullföljdsvillkoret för att vara begränsat skattskyldig.

Kammarrätten finner således att föreningen uppfyller samtliga villkor enligt 7 § 5 mom. fjärde stycket SIL och således är frikallad från skattskyldighet för vad som i årsredovisningar för 1993, 1995 och 1996 har redovisats som finansiella och övriga intäkter, vad som i årsredovisning för 1996 har redovisats som vinst vid avyttring av värdepapper och vad som i årsredovisningar för 1995 och 1996 har redovisats som övriga intäkter.

Medlemsavgifter och gåvor utgör inte skattepliktig inkomst.

Skattemyndighetens beslut vid 1994 års taxering innebar att föreningen med hänsyn till skattemyndigheten medgivna avdrag taxerades för inkomst av näringsverksamhet med 1 796 109 kr varför föreningens taxering inte får bestämmas till högre belopp.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999

Fråga om hur beskattning ska ske när delägarna vid en intern aktieöverlåtelse får olika köpeskillning per aktie

Inkomstskatt, taxeringsåren 2000-2002

Den fysiske personen A är delägare i ett aktiebolag, som ägs av flera personer vilka 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 förvärvas för nominellt belopp. Aktieägarna erhåller olika vederlag för sina aktier beroende på hur stora individuella andelar de har i beskattade respektive obeskattade vinstmedel i det bolag som säljs. Försäljningspris per aktie kommer därför att variera mellan delägarna. Förutsättningarna i ärendet var de samma som i det fhb från den 1 september 1999 som återgetts i RSV:s rättsfallsprotokoll 32/99 s. 3 ff.

A frågade: Jag avser att avyttra mina aktier för ett pris som avviker från det genomsnittliga pris som övriga delägare erhåller för sina aktier. Kommer detta förhållande att medföra att den avtalade köpeskillningen ska frångås vid förvärvet?

SRN beslutade följande;

"FÖRHANDBESKED Med de förutsättningar som gäller för det nu sökta och det i bilaga 2 intagna förhandsbeskedet skall vid beräkning av realisationsvinst den i ifrågavarande avtal angivna köpeskillningen tas upp som intäkt på sätt gäller för avyttring av aktier i bolaget."

SRN hänvisade till den motivering den gjorde i det fhb som anges ovan.

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

20/00

- [Regeringens beslut den 19 april 2000, Ju 1999/2914/L1](#). Makulering av verifikationer
 - [RR:s dom den 13 april 2000, mål nr 8086-1998](#). Fråga om skattesats vid omsättning av konstverk
 - [RR:s dom den 22 maj 2000, mål nr 6471-1999](#). Inkomstskatt. Förhandsbesked. Det utvidgade reparationsbegreppet (p. 3 anv. 23 § KL), sambandet redovisning - beskattning
 - [RR:s dom den 3 maj 2000](#). Överlåtelse av tjänstepensionsförsäkring från arbetsgivare till arbetstagare
 - [KR:s i Jönköping dom den 18 maj 1999, mål nr 4490-1996](#). Underskott från handelsbolag och ackord
 - [KR:s i Jönköping dom den 14 april 2000, mål nr 3026-1997](#). Förlust vid infriande av borgen. Avyttring av regressfordran
-

Område: Regeringen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 maj 2000.

Regeringens beslut den 19 april 2000, Ju 1999/2914/L1

Makulering av verifikationer

Förstöring av internt och externt upprättade verifikationer medgavs tidigast två år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Av SKM:s i Östersund beslut framgår följande:

A , B och C, i fortsättningen benämnda bolagen, har ansökt om skattemyndighetens tillstånd att få förstöra allt räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form före utgången av den i 22 § bokföringslagen (BFL) angivna tiden.

Bolagen uppger att målsättningen är att alla räkenskapshandlingar, utan undantag, endast skall förekomma i dataform. Som en delmålsättning anges att samtliga externa räkenskapshandlingar genom

inscanning skall lagras på datamedia, varefter erhållna verifikat i pappersform skall förstöras. Som särskilda skäl åberopar bolagen att arkivering av materialet väsentligt skulle underlättas.

BESLUT

Skattemyndigheten ger bolagen tillstånd för makulering endast av sådana i ansökan beskrivna, externt i pappersform erhållna, räkenskapshandlingar.

Makulering får ske tidigast två år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades.

Dokumentation över kontrollen av att överföringen, via inscanning och sedermera till CD-rom, säkerställts skall arkiveras i enlighet med bestämmelserna i 22 § första stycket BFL.

Vid revision eller annan kontroll av bolagens räkenskaper måste nödvändig utrustning för läsning och utskrift ställas till den granskande myndighetens förfogande. Bolagen måste även vara beredda på att, utan särskild debitering och inom rimlig tid, tillhandahålla myndigheten erforderligt antal utskrifter i vanlig läsbar form av efterfrågande räkenskapshandlingar. I övrigt gäller motsvarande krav på säkerhet, beständighet och åtkomst som för mikrofilmning, se bifogad bilaga (underbilaga till RSFS 1978:14).

Tillståndet gäller tillsvidare.

Om särskilda skäl skulle framkomma kan tillståndet omprövas eller återkallas.

Bolagen överklagade SKM:s beslut till Regeringen.

REGERINGENS BESLUT

Regeringen överlämnar ärendet, såvitt gäller frågan om förstöring av räkenskapsmaterial avseende räkenskapsår som inleds efter utgången av år 1999, till Länsrätten i Jämtlands län.

Regeringen ändrar Skattemyndighetens beslut, såvitt gäller frågan om förstöring av räkenskapsmaterial avseende räkenskapsår som har inletts före utgången av

år 1999, så att förstöring får ske även av verifierationer i pappersform som bolagen själva har upprättat. I övrigt skall de villkor som framgår av Skattemyndighetens beslut gälla.

Redogörelse för ärendet

A, B och C (bolagen) ansökte i september 1998 gemensamt hos Skattemyndigheten i Västernorrlands län om tillstånd enligt 22 § tredje stycket bokföringslagen (1976:125) att förstöra allt räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form före utgången av den i 22 § första stycket angivna tiden. Enligt ansökan skulle endast sådana handlingar som ersatts med en maskinläsbar kopia komma att förstöras.

Genom beslut den 15 april 1999 gav Skattemyndigheten i Östersund bolagen tillstånd enligt 22 § tredje stycket bokföringslagen (1976:125) att förstöra vissa räkenskapshandlingar i pappersformat. Tillståndet förenades dock med flera begränsningar. För det första skulle endast räkenskapshandlingar som erhållits externt få förstöras. För det andra skulle förstöring få ske tidigast två år efter utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Även vissa andra villkor uppställdes.

Bolagen har överklagat beslutet och yrkat att tillstånd till förstöring av räkenskapsmaterial ges i enlighet med ansökan.

Yttrande har inhämtats från Bokföringsnämnden och Riksskatteverket.

Skälen för regeringens beslut

Räkenskapsår som har inletts före utgången av år 1999

Bolagens ansökan och överklagande avser tillstånd enligt 22 § bokföringslagen (1976:125). Av 23 § andra stycket samma lag följer att beslut som har meddelats enligt 22 § får överklagas hos regeringen. Bokföringslagen (1976:125) har emellertid numera upphävts och ersatts av bokföringslagen (1999:1078). I sistnämnda lag finns visserligen i 7 kap. 7 § bestämmelser som i huvudsak motsvarar 22 § bokföringslagen (1976:125) men Skattemyndighetens beslut enligt dessa nya bestämmelser skall enligt 9 kap.

1 § bokföringslagen (1999:1078) överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Fråga uppkommer därför om regeringen är behörig att pröva överklagandet.

Övergångsbestämmelserna till bokföringslagen (1999:1078) innehåller inte några särskilda bestämmelser om vad som gäller i fråga om talan mot beslut som har meddelats enligt den äldre lagen. Enligt punkten 2 i övergångsbestämmelserna skall emellertid bokföringslagen (1976:125) fortfarande tillämpas för räkenskapsår som har inletts efter utgången av år 1999. Till den del Skattemyndighetens beslut avser räkenskapsmaterial som hänför sig till räkenskapsår som har inletts före utgången av år 1999 bör därför överklagandet prövas av regeringen. Därvid bör - i enlighet med den nämnda övergångsbestämmelsen - de materiella bestämmelserna i bokföringslagen (1976:125) läggas till grund för prövningen.

Av 5 § första stycket bokföringslagen (1976:125) framgår bl.a. att bokföringen för varje affärshändelse skall grundas på handling som härrör från affärshändelsen eller särskilt upprättas med uppgifter om denna (verifikation). Har den bokföringsskyldige tagit emot en handling om affärshändelsen, skall denna handling användas som verifikation. En verifikation utgör räkenskapsmaterial. Enligt 22 § första stycket samma lag skall allt räkenskapsmaterial jämte avtal och andra handlingar av särskild stor betydelse för att belysa rörelsens ekonomiska förhållanden bevaras under minst tio år från utgången av det kalenderår då räkenskapsåret avslutades. Av paragrafens tredje stycke framgår att, om det finns särskilda skäl, skattemyndigheten för visst fall får ge tillstånd till att räkenskapsmaterial i vanlig läsbar form förstörs före utgången av tioårsperioden. En förutsättning för ett sådant tillstånd är att materialet, innan det förstörs, mikrofilmats eller kopieras på likvärdigt sätt. Av lagens förarbeten framgår att bestämmelsen har tillkommit med hänsyn till de särskilda förhållanden som kan föreligga i stora företag med ett mycket stort antal likartade affärstransaktioner. För sådana företag har det ansetts kunna vara nödvändigt att förkorta arkiveringstiden för att hålla arkiveringsutrymmena inom någorlunda rimliga gränser (se prop. 1975:104 s. 196).

Med hänsyn till vad som framkommit i ärendet om omfattningen av bolagens räkenskapsmaterial får det anses att sådana särskilda skäl som avses i 22 § tredje

stycket föreligger. Det finns därför, såsom Skattemyndigheten har funnit, skäl att ge bolaget tillstånd att förstöra visst räkenskapsmaterial före utgången av den tioåriga arkiveringstiden.

Frågan är då vilket räkenskapsmaterial som bolagen bör få tillstånd att förstöra i förtid. Skattemyndighetens tillstånd omfattar endast utifrån erhållna handlingar i pappersformat. Enligt regeringens uppfattning är emellertid bevisvärdet av sådana verifikationer, t.ex. kundfakturor, i vanlig läsbar form som bolaget självt har upprättat inte sådant att det är motiverat att i detta sammanhang behandla dem annorlunda än handlingar som bolaget har erhållit utifrån. Tillståndet till förtida förstöring av räkenskapsmaterial bör därför även omfatta internt upprättade verifikationer.

Nästa fråga är om bolagen, såsom de har begärt, bör ges rätt att förstöra i pappersformat upprättade verifikationer omedelbart, dvs. så att verifikationerna förstörs så snart de har ersatts med en kopia i maskinläsbar form. Bokföringslagen (1976:125) reglerar inte från vilken tidpunkt som tillstånd till förtida förstöring tidigast kan ges.

Enligt regeringens mening bör denna fråga avgöras i det enskilda fallet genom en avvägning mellan å ena sidan de allmänna intressen som bär upp arkiveringsbestämmelserna och å andra sidan de praktiska problem som en lång arkiveringstid kan medföra. Det allmänna intresse som härvid gör sig gällande är framför allt behovet av att bevara bevis om de enskilda affärshändelserna. Därvid måste beaktas att en kopia normalt inte ha samma bevisvärde som originalverifikationen. Behovet av bevis om affärshändelsen avklingar så småningom men är under de första åren efter affärshändelsen förhållandevis påtagligt. Den bokföringsskyldiges behov av att kunna förstöra räkenskapsmaterial i förtid torde å andra sidan - även om alla arkiveringsåtgärder är förenade med ett visst administrativt merarbete - främst göra sig gällande när ett omfattande material måste arkiveras under lång tid.

Vid en samlad bedömning finns det enligt regeringens mening inte anledning att ge bolagen rätt att förstöra räkenskapsmaterial tidigare än vad Skattemyndigheten har medgett, dvs. två år från respektive räkenskapsårs utgång.

Räkenskapsår som har inletts efter utgången av år 1999

Bolagens ansökan liksom deras överklagande har inte avgränsats till vissa särskilda räkenskapsår utan får uppfattas som en begäran om att bolagen tills vidare skall ha rätt att makulera räkenskapshandlingar i enlighet med ansökan.

Såsom ovan har konstaterats har bokföringslagen (1976:125) numera upphävts och lagen skall över huvud taget inte tillämpas för räkenskapsår som har inletts efter utgången av år 1999. Regeringen anser sig mot den bakgrunden inte kunna pröva överklagandet, såvitt gäller frågan om makulering av räkenskapsmaterial (räkenskapsinformation) avseende räkenskapsår som har inletts efter utgången av år 1999. Frågan i vilken omfattning bolagens ansökan i dessa delar kan bifallas med motsvarande tillämpning av bestämmelserna i bokföringslagen (1999:1078) torde i stället få prövas av den instans som äger pröva överklagande av beslut enligt den lagen. På grund därav bör ärendet i dessa delar överlämnas till Länsrätten i Jämtlands län.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 maj 2000.*

RR:s dom den 13 april 2000, målnr 8086-1998

Fråga om skattesats vid omsättning av konstverk

Mervärdesskatt. RSV yrkade att RR skulle fastställa SRN:s förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 13 november 1998 har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 35 1998](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas därför till detta referat.

RR, som anslöt sig till SRN:s bedömning, fastställde SRN:s förhandsbesked.

Fortsatt sekretess råder i ärendet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 maj 2000.*

RR:s dom den 22 maj 2000, mål nr 6471-1999

Inkomstskatt. Förhandsbesked

Det utvidgade reparationsbegreppet (p. 3 anv. 23 § KL), sambandet redovisning - beskattning.

Direktavdrag för kostnader enligt p. 3 anv. 23 § KL (det s.k. utvidgade reparationsbegreppet) förutsätter att motsvarande avdrag skett i räkenskaperna.

Enligt p. 3 anv. till 23 § KL får avdrag som för reparation och underhåll göras för kostnader för sådana ändringsarbeten på byggnad som normalt kan påräknas i den bedrivna verksamheten, såsom upptagande av nya fönster - och dörröppningar samt flyttning av innerväggar och inredning i samband med omdisponering av lokaler. Frågan i förhandsbeskedet gäller om sådant avdrag förutsätter att motsvarande avdrag skett i räkenskaperna. Sökanden ville balansera dessa utgifter i räkenskaperna såsom värdehöjande åtgärder på byggnad men ändå få direktavdrag vid taxeringen genom deklarationsavdrag.

Skatterättsnämnden ansåg att sökanden hade rätt till direktavdrag vid taxeringen även om sökanden i bokföringen balanserar utgifterna som värdehöjande åtgärd på byggnad, se protokoll nr 34/99.

RR ändrade förhandsbeskedet efter överklagande av RSV.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

I målet är fråga om avdrag får göras omedelbart för utgifter för sådana ändringsarbeten på byggnader som enligt punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL jämföras med reparation och underhåll, trots att utgifterna vid den bokföringsmässiga redovisningen läggs till anskaffningsvärdet för byggnaderna.

Enligt 24 § KL beräknas inkomst av näringsverksamhet

enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i KL. Som en huvudregel gäller därför att inkomsten beräknas på samma sätt i redovisningen och i beskattningshänseende. I de fall KL innehåller särskilda regler som avviker från vad som gäller vid den bokföringsmässiga redovisningen skall däremot dessa regler tillämpas vid beskattningen.

Bestämmelsen i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL innebär att de skattskyldiga kan välja om de vill göra avdrag omedelbart för de utgifter som avses i bestämmelsen. Den är alltså inte tvingande. Bestämmelsens syfte är enligt förarbetena att möjliggöra att den skattemässiga redovisningen kan anpassas till den bokföringsmässiga redovisningen oavsett om denna innebär att utgifterna kostnadsförs löpande eller läggs till anskaffningsvärdet för byggnaderna (SOU 1968:26 s. 65, prop. 1969:100 s. 132 jämförd med s. 53). Det finns därför inte stöd för att anse att bokföringsmässiga grunder strider mot bestämmelsen. Följden härav är att den skattemässiga redovisningen skall följa den bokföringsmässiga. Den i ansökan om förhandsbesked ställda frågan skall därför besvaras jakande.

Av vad nu sagts följer att Riksskatteverkets yrkande skall bifallas.

Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas i stället för KL. Denna författningsändring påverkar dock inte svaret på den fråga förhandsbeskedet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet i anledning av författningsändringen.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att sådana utgifter för ändringsarbeten på byggnader som avses i punkt 3 av anvisningarna till 23 § KL eller 19 kap. 2 § andra stycket inkomstskattelagen inte är direkt avdragsgilla i det fall utgifterna vid den bokföringsmässiga redovisningen läggs till anskaffningsvärdet för byggnaderna".

Område: Regeringsrätten

Regeringsrättens dom den 3 maj 2000

Överlåtelse av tjänstepensionsförsäkring från arbetsgivare till arbetstagare

Förhandsbesked överklagat av de sökande.

SRN:s förhandsbesked den 2 juni 1999 refererades i rättsfallsprotokoll nr 25/99. Fråga var om arbetsgivarägd tjänstepensionsförsäkring som skulle överlåtas till den försäkrade arbetstagaren och bli arbetstagarägd tjänstepensionsförsäkring. Därefter skulle halva försäkringen överlåtas till make genom bodelning, d.v.s. med maken som försäkringstagare och försäkrad, och halva försäkringen skulle förbli arbetstagarägd tjänstepensionsförsäkring.

Nämnden fann att det saknades förutsättningar för överlåtelse av tjänstepensionsförsäkringen från arbetsgivaren till arbetstagaren, eftersom överlåtelsen inte var föranledd av någon förändring av anställningsförhållandena. En sådan förändring var enligt nämnden en förutsättning enligt anvisningspunkt 1 trettonde stycket till 31 § kommunalskattelagen för att en sådan överlåtelse skulle få ske. Nämndens ställningstagande var en snävare tolkning av detta lagrum – att överlåtelse får ske "till följd av anställningsförhållande" - än som dittills hade varit gängse.

Regeringsrätten fastställde SRN:s förhandsbesked och anförde: "Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden."

Kommentar:

Genom Regeringsrättens dom får det anses fastlagt att giltig överlåtelse av tjänstepensionsförsäkringar mellan arbetsgivare och arbetstagare förutsätter att det skett något i anställningsförhållandet som föranleder, kan motivera en sådan överlåtelse.

I inkomstskattelagen (1999:1229), som ska tillämpas första gången vid taxeringen år 2002, sägs i 17 § 58 kap. att överlåtelse får ske "till följd av ändring av anställningsförhållanden". Genom Regeringsrättens dom

står det klart att inkomstskattelagen med uttrycket "ändring av" inte medför någon icke avsedd ändring av kommunalskattelagens motsvarande bestämmelse, "till följd av anställningsförhållande".

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 maj 2000.

KR:s i Jönköping dom den 18 maj 1999, målnr 4490-1996

Underskott från handelsbolag och ackord

Rubricerad dom har RSV tidigare överklagat till RR, se rättsfallsprotokoll 25/99. RSV har nu återkallat överklagandet. Anledningen härtill är utgången i RÅ 1999 ref. 59.

Den fråga som RSV ville att RR skulle pröva är hur avdragsbegränsningen i 11 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU) ska tolkas när ett handelsbolag, som ägs av juridiska personer, medgetts ackord. Det finns olika tolkningar. RSV:s tolkning är att det är underskott som härrör från handelsbolaget som ska begränsas p.g.a. ackordet. En annan tolkning innebär att det är förvärvskällans underskott som ska begränsas p.g.a. ackordet. Rättsläget är osäkert och olika domstolar har kommit till olika utgång. Vid en genomgång av LAU, RÅ 1999 ref. 59 och regleringen i Inkomstskattelagen (SFS 1999:1229) har RSV inte funnit att det ges något klart besked i denna fråga. Det är därför fortfarande av värde att få denna fråga prövad.

Genom RR:s ställningstagande i RÅ 1999 ref. 59 kommer prövningen av denna fråga dock att kunna ske först vid taxeringen för året efter ackordsåret. Här aktuell kammarrättsdom gäller taxeringen för ackordsåret. Enligt RÅ 1999 ref. 59 ska ackordsårets utgående underskott lämnas opåverkat av ackordet och prövning av om avdrag ska medges sker först vid taxeringen för året efter ackordsåret. Avdragsbegränsningen i 11 § LAU ska således tillämpas först vid prövning av om det ingående underskottet för året efter ackordsåret ska medges eller ej.

Avdragsbegränsningen kan bli aktuell först om det finns något ingående underskott i förvärvskällan året efter ackordsåret. Detta innebär att under ackordsåret kommer underskott från handelsbolaget att kunna dras av mot överskott från aktiebolaget. Först om det finns något underskott i förvärvskällan att rulla vidare till nästa år kommer underskottet att kunna begränsas p.g. a. ackordet. Enligt RSV:s tolkning av reglerna är det vid denna prövning underskott som härrör från handelsbolaget som ska begränsas.

Avdragsbegränsningen i 11 § LAU när ackord medgetts ett handelsbolag som ägs av juridiska personer innebär, enligt RSV:s tolkning, sammanfattningsvis följande.

- Det underskott som kan begränsas är det ingående underskottet för året efter ackordsåret.
- Av detta ingående underskott är det underskott som härrör från handelsbolaget som kan begränsas.
- Begränsningen kan bli mindre än ackordsbeloppet men aldrig större.

Inkomstskattelagen (IL) innebär en ändring på så sätt att det är det ingående underskottet för ackordsåret som ska begränsas. Regleringen finns i 40 kap. IL.

Enligt huvudregeln i 40 kap. 2 § gäller:

"Ett underskott av näringsverksamhet som kvarstår från det föregående beskattningsåret skall dras av i den utsträckning det inte finns några begränsningar i detta kapitel eller..."

Uttrycket "som kvarstår" markerar att avdrag inte får göras till den del underskottet redan dragits av under det tidigare beskattningsåret, t.ex. avdrag för underskott av nystartad verksamhet. Se prop. 1999/2000:2, sid 465.

I prop.. sid 462 sägs att kapitlet handlar om vad som gäller för underskott som uppkom under det föregående beskattningsåret och att det inte finns några bestämmelser om vad som gäller för underskott det år som underskottet uppkommer. I 40 kap. 21 § IL finns begränsningen när ackord medgetts och den lyder :

"Om den skattskyldige eller ett svenskt handelsbolag som den skattskyldige är delägare i får ackord... skall avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet..."

I prop. 1999/2000:2, sid 478, uttalas :

"Att begränsningen skall gälla ingående underskott framstår som materiellt riktigt om ackordet beviljas i början av beskattningsåret. Underskott som uppkommer efter ackordet bör ju inte omfattas av spärren. Beviljas ackordet däremot i slutet av beskattningsåret förefaller det rimligare att låta det utrullade underskottet begränsas. I fråga om begränsningar efter ägarförändringar är det ingående underskott som reduceras. Förenklings- och enhetlighetsskäl talar för att detsamma bör gälla vid ackord och konkurs. Regeringen följer därför SLK:s förslag."

Enligt IL är det således det ingående underskottet för ackordsåret som ska reduceras. RR:s dom gäller därför inte när IL tillämpas.

Något uttalande i förarbetena till IL om vad som gäller i de fall det är handelsbolag som medgetts ackord har RSV inte funnit. Skäl att anse att rättsläget på denna punkt förändrats genom IL saknas därför. Vad ovan anförts om RSV:s tolkning av LAU kan därför tillämpas även vid tolkning av IL med den ändringen att det är ackordsårets ingående underskott som ska begränsas p. g.a. ackordet.

Rättsläget är dock osäkert varför en ansökan om förhandsbesked vid tillämpning av IL vore av värde.

RSV vill för tydlighetens skull upplysa om att överklagandet har återkallats p.g.a. att den principfråga som RSV ville få prövad inte kan prövas i målet. Det finns mål, beträffande andra delägare i detta handelsbolag, som ligger för avgörande i domstolarna. Något hinder mot att åberopa andra grunder för att avdrag för underskott från handelsbolaget ska vägras finns inte.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 maj 2000.*

KR:s i Jönköping dom den 14 april 2000, mål nr 3026-1997

Förlust vid infriande av borgen. Avyttring av regressfordran.

Inkomsttaxering 1995

Lars S. yrkade bl.a. avdrag för reaförlust vid avyttring av regressfordran som uppkommit till följd av att han tvingats infria en borgensutfästelse om 50 000 kr till förmån för sitt aktiebolag M AB som gått i konkurs.

Skattemyndigheten vägrade avdrag för reaförlusten och anförde att förlust till följd av borgensåtagande utgör inte avdragsgill kapitalförlust enligt bestämmelserna i 20 § anv.p 5 KL. Lars S. överklagade, men länsrätten avslog överklagandet.

Länsrätten anförde bl.a. följande.

"Med borgensåtagande förstås ett civilrättsligt åtagande att svara för annans skuld. Åtagandet medför inte någon motprestation som svarar mot värdet av åtagandet. Ett borgensåtagande bör således betraktas som vederlagsfritt. En regressfordran får vidare anses uppstå i skatterättslig mening först när borgensåtagande infrias. Regressfordringen på M AB, som uppstod i samband med att S. infriade sitt borgensåtagande, kan mot denna bakgrund inte ha anskaffats till en kostnad av 50 000 kr. Vid beräkning av realisationsförlusten ska istället regressfordringen anses vara anskaffad till marknadsvärdet vid tidpunkten för infriandet av borgensåtagandet. Marknadsvärdet på regressfordringar bör, såsom skattemyndigheten har funnit, normalt sett vara noll vid konkurser i vilka någon utdelning inte är att vänta."

Lars S. överklagade, men kammarrätten, som anförde bl. a. följande, avslog överklagandet.

" Förlusten hänförlig till ifrågavarande regressfordran får anses ha uppkommit redan när borgensutfästelsen infriades och utgör därför en icke avdragsgill

kapitalförlust. Den omständigheten att regressfordran formellt överlåtits för 1 kr medför inte att förlusten är en avdragsgill realisationsförlust."

Kommentar:

Man kan i princip tänka sig att avdrag vägras på två skilda grunder. Den första är att man gör en tvåstegs bedömning. Först tar man ställning till om borgen ingåtts i och för näringsverksamheten. Konstaterar man att så inte är fallet saknas avdragsrätt på denna grund. Emellertid uppkommer en regressfordran på bolaget. Denna är överlåtbar. Steg två i bedömningen blir då att åsätta denna ett anskaffningsvärde. Detta kan i princip vara det infriade borgensbeloppet, men det kan också vara marknadsvärdet vid tidpunkten för borgensinfriandet. RSV anser att det är det senare som gäller. I dom av Kammarrätten i Göteborg den 14 maj 1998 (mål nr 3738-1997) har kammarrätten gjort sådan tvåstegs bedömning och funnit att anskaffningsvärdet för Lena M:s regressfordran utgjorts av marknadsvärdet vid infriandet, dvs. 0 kr. Se vidare rättsfallsprotokoll 38/98. Målet beträffande Lena M. har av den skattskyldige överklagats till Regeringsrätten, som meddelat prövningstillstånd, och i målet har RSV hävdats att man ska göra en sådan tvåstegs bedömning som kammarrätten gjort.

Kammarrätten i Stockholm i dom den 11 september 1998 (mål nr 844-1997), se rättsfallsprotokoll nr 38/98, och Kammarrätten i Sundsvall i dom den 3 mars 2000 (mål nr 1547-1998), se rättsfallsprotokoll nr 13/00, har kommit fram till samma slutsats som Kammarrätten i Jönköping gjort i detta mål. Således har de tre kammarrätterna i dessa mål funnit att prövningen endast ska avse "steg 1". Med andra ord innebär detta, att om borgensförbindelse inte ingåtts i och för näringsverksamheten är förlusten till följd av infriande av borgen en inte avdragsgill förlust. Man behöver med detta synsätt inte gå vidare och pröva avyttringen av regressfordran.

Se även [RSV:s skrivelse av den 10 februari 2000](#) om Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa slag av fordringar m.m. (dnr 1148/00-110), avsnitt 2.2.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 2/00

- [RR:s beslut beslut den 16 december 1999, mål nr 3503-1998.](#)
Mervärdesskatt - fråga om begränsad avdragsrätt vid bidragsfinansierad verksamhet
- [RR:s dom den 22 december 1999, mål nr 6783-1998.](#) Sekretess för SKM:s beslut att uppdra åt annan SKM att fatta beslut i visst ärende
- [KR:s i Stockholm dom den 17 december 1999, mål nr 383-1996 och 5145-1996.](#) Utländskt bolag har ansetts bedriva rörelse från fast driftställe i Sverige
- [KR:s i Sundsvall dom den 15 december 1999.](#) Beskattning av eftergivet lån
- [KR:s i Stockholm dom den 20 december 1999, mål nr 8303-1998.](#) Fråga om utomstående ägt del i fåmansföretag och haft rätt till utdelning
- [KR:s i Stockholm dom den 15 december 1999 i mål nr 7806-1999.](#) Avdrag för reaförlust avseende villkorat aktieägartillskott i samband med bolags förlust. Fråga om villkorat aktieägartillskott utgör ett finansiellt instrument
- [KR:s i Sundsvall dom den 17 december 1999 i mål nr 777--778-1998.](#) Fråga om rätt till avdrag för förlust vid avyttring av fordran (finansiellt instrument ?)
- [KR:s i Göteborg dom den 23 december 1999 i mål nr 171-1999.](#) Fråga om rätt till avdrag för reaförlust vid infriande av borgensåtagande föreligger i form av förlust på ett finansiellt instrument
- [KR:s i Stockholm dom den 30 december 1999 i mål nr 5512-1998.](#) Avdrag för reaförlust vid avyttring av regressfordran
- [SRN:s förhandsbesked den 20 december 1999.](#) Fråga om anskaffningsvärde på aktier

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

RR:s beslut beslut den 16 december 1999, mål nr 3503-1998

**Mervärdesskatt - fråga om begränsad avdragsrätt vid
bidragsfinansierad verksamhet.**

Överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll nr 15 1998.

RSV överklagade förhandsbeskedet i den del det avsåg avdragsrätten för mervärdesskatt. RSV har i överklagandet till RR ansett att rätt till avdrag föreligger endast i fråga om den del av bolagets sammantagna verksamhet som avser konsulttjänster utförda mot ersättning. För verksamheten i övrigt - konsulttjänster som tillhandahålls vederlagsfritt och finansieringsverksamhet där omsättningen är undantagen från skatteplikt föreligger enligt RSV inte skattskyldighet och därför inte heller avdragsrätt. Bolaget yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas. Bolaget gjorde därvid gällande att dess verksamhet organisatoriskt var helt integrerad och att det inte gick att särskilja de resurser som används för omsättning av skattepliktiga eller inte skattepliktiga tjänster och de resurser som används för den del av den utåtriktade verksamheten för vilken någon ersättning inte erhöles. För förvärv som görs för en verksamhet som medför skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, saknas grund för att inte medge avdrag även om det i denna verksamhet också förekommer tillhandahållanden av varor och tjänster utan ersättning. Avdrag skall däremot inte medges för ingående skatt som hänför sig till omsättningar som är undantagna från skatteplikt.

RR meddelade följande beslut;

Skälen för RR:s avgörande;

Bolaget är ett regionalt utvecklingsbolag som vid sidan av en begränsad finansieringsverksamhet bedriver rådgivning m.m. riktad till bl.a. småföretag, i viss utsträckning på kommersiella villkor eller på självkostnadsbasis men företrädesvis vederlagsfritt. Bolagets intäkter består i huvudsak av driftbidrag från

ägarna till moderbolaget (staten och landstinget) och projektmedel från länsstyrelsen. SRN:s lagakraftvunna svar på frågorna 1 och 2 innebär att skattskyldighet till mervärdesskatt inte uppkommer för bolaget med anledning av vare sig driftbidragen eller projektmedlen.

Bestämmelserna i ML har anpassats till innehållet i rådets sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). I de här aktuella hänseendena innebär direktivet och ML i huvudsak följande. Enligt direktivet skall mervärdesskatt betalas för tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap (artikel 2.1). Med skattskyldig person avses varje person som självständigt bedriver ekonomisk verksamhet (artikel 4.1). Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller för varor eller tjänster som tillhandahålls av annan skattskyldig person förutsatt att varorna eller tjänsterna används i samband med skattepliktiga transaktioner (artikel 17.2, undantag från principen följer av artikel 17.3). Är varor och tjänster avsedda såväl för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill är endast den del av mervärdesskatten avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna (artikel 17.5 och 19.1).

Enligt motsvarande reglering i ML gäller att mervärdesskatt skall betalas vid sådan omsättning av tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 1 § 1). Med omsättning av tjänst förstås att en tjänst tillhandahålls någon mot ersättning eller att en tjänst tas i anspråk genom uttag (2 kap. 1 § andra stycket). Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser såväl hela verksamheten som en del av verksamheten (1 kap. 7 §). Den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet - dvs. en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet - får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten (8 kap. 3 §). Särskilda regler gäller om förvärvet görs för flera verksamheter av vilka någon inte medför skattskyldighet eller för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet (8 kap. 13 §). I sistnämnda fall får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

RR gjorde följande bedömning;

Som framgått har den svenska mervärdesskattelagstiftningen anpassats till EG-direktiv. Tolkningen av ML:s bestämmelser skall därför i första hand ske utifrån EG-regler och den EG-rättsliga praxis som finns på området.

Bolaget har gjort gällande att regleringen i ML leder till att bolaget har rätt till fullt avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärv av konsulttjänster m. m., oavsett om dessa tillhandahålls mot ersättning eller utan ersättning. Bolaget har åberopat att alla dessa tjänster ingår i samma verksamhet enligt ML.

De i ML använda begreppen verksamhet och del av verksamhet har inte definierats. Begreppen har enligt RR:s uppfattning inte en innebörd som är så entydig att de bestämmelser där begreppen förekommer kan grunda en avdragsrätt för bolaget som inte har stöd i direktivet. Det finns i själva verket ett stort utrymme att tolka bestämmelserna i ML på ett sätt som krävs för att det enligt direktivet åsyftade resultatet skall uppnås. Inte heller kan de andra bestämmelserna i ML som är aktuella i målet grunda någon självständig avdragsrätt. Slutsatsen blir att det ytterst är direktivet som avgör bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt.

En princip som kommer till uttryck i artikel 17.2 a i direktivet är att det skall föreligga en korrespondens mellan avdragsrätt och skattskyldighet - föreligger inte skattskyldighet föreligger normalt inte heller avdragsrätt. Det synsättet går igen i artikel 17.5. Artikeln reglerar det fallet att varor och tjänster används såväl för transaktioner som är skattepliktiga som för transaktioner som är undantagna från skatteplikt.

I det av EG-domstolen avgjorda målet C-89/81, Rec. 1982, s. 1275, tillhandahöll en juridisk person - Hong Kong Trade Development Council - utan ersättning tjänster av likartat slag som bolaget. Inga tjänster tillhandahölls mot ersättning. Den juridiska personen ansågs av EG-domstolen inte bedriva en sådan verksamhet att den blev att anse som en skattskyldig person. Frågan om rätt till avdrag aktualiserades därför inte.

Det är möjligt att den skattemässiga bedömningen såvitt avser de i rättsfallet tillhandahållna tjänsterna hade blivit densamma om det dessutom - som i fråga om bolaget - förekommit tillhandahållanden mot ersättning. En sådan

lösning förutsätter att den del av den sammantagna verksamheten som avser vederlagsfria tillhandahållanden bryts ut så att den inte kommer att omfattas av mervärdesbeskattningen. Stöd för att det är så man skall gå till väga kan hämtas från EG-domstolens avgörande i mål C-333/91 Sofitam, Rec. 1993, s. I-3513 (jfr också generaladvokaten Fennellys förslag till avgörande i mål C-80/95 Harnas & Helm, REG 1997, s. I-745) och det är ett sådant alternativ som förordas av minoriteten i SRN och av RSV. Andra alternativ är emellertid också tänkbara.

Även om sådana tjänster som tillhandahålls utan ersättning anses ligga utanför den egentliga rörelsen kan avdrag för förvärv som kan hänföras till dessa tjänster inte uteslutas. Av EG-domstolens avgörande i fallet Lennartz (C-97/90, Rec.1991, s. I-3795) följer att en skattskyldig i princip har rätt att göra avdrag för all ingående mervärdesskatt avseende en förvärvad anläggningstillgång som delvis används privat. I så fall skall, framgår det av avgörandet, det privata användandet beskattas. Av ett senare avgörande framgår att den skattskyldige kan begränsa avdraget så att det motsvarar den del som används i rörelsen och att någon beskattning i ett senare skede då inte skall ske (C-291/92 Armbrecht, REG 1995, s. I-2807; i p. 20 av avgörandet berörs Lennartz-fallet).

I direktivet grundas skattskyldigheten för privat eller i övrigt rörelsefrämmande användning av varor på att denna användning behandlas som ett tillhandahållande av tjänst mot vederlag (artikel 6.2 a). Motsvarande gäller i fråga om rörelsefrämmande tillhandahållande av tjänster som sker utan något faktiskt vederlag (artikel 6.2.b; i ML finns bestämmelser om vad som avses med uttag av tjänst i 2 kap. 5 §). Av EG-domstolens praxis kan inte några säkra slutsatser dras om tillämpningsområdet för artiklarna 6.2 a och b.

Av det anförda följer att det är oklart vad som i mervärdesskattehänseende gäller rörande de konsulttjänster m.m. som tillhandahålls utan ersättning och att det för frågan om avdragsrätt har betydelse vad som gäller beträffande skattskyldigheten. Ansökningen om förhandsbesked omfattar inte frågan om eventuell skattskyldighet. Bolaget och RSV har dock berört saken i skriftväxlingen hos nämnden. RSV:s inställning var där att uttagsbeskattning skulle ske för den händelse att avdrag medgavs. Bolaget bestred detta, dels därför att

tillhandahållandet av de vederlagsfria tjänsterna låg inom ramen för bolagets ändamål och dels därför att det förhållandet att någon ersättning inte togs ut var marknadsmässigt betingat.

Ett förhandsbesked är bindande endast om det åberopas av den skattskyldige. När det finns ett sådant samband mellan avdragsrätt och skattskyldighet som i det aktuella målet är det med hänsyn till bl.a. de rättsliga verkningarna av ett förhandsbesked angeläget att inte bara den ena utan båda frågeställningarna kan bli föremål för en formell prövning. Redan av detta skäl hade det varit önskvärt att ansökningen hade omfattat också frågan om eventuell uttagsbeskattning.

Ett allmänt krav för att förhandsbesked skall lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet skall grundas på är tillräckligt klarlagda (jfr. RÅ 1989 not. 264). När en ansökan om förhandsbesked aktualiserar en tillämpning av EG-rätten gör sig - inte minst med hänsyn till att RR efter ett överklagande kan behöva inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen - särskilda aspekter gällande. Det är t.ex. angeläget att beskrivningen av de faktiska omständigheterna relateras till EG-rätten och att ansökningen inte utformas på ett sätt som kan vara ägnat att skapa svårigheter i den fortsatta handläggningen. Det kan också erinras om att det från EG-domstolens sida har framhållits att det är önskvärt att en begäran om förhandsavgörande åtföljs av en beskrivning av den faktiska och rättsliga bakgrunden. Det är i det perspektivet naturligtvis en nackdel om parterna i sin argumentering avstått från att ta upp frågeställningar som kan vara relevanta vid bedömningen.

Som framgått ovan omfattar bolagets ansökan inte någon fråga om uttagsbeskattning. Saken har inte heller berörts i SRN:s förhandsbesked och en bedömning i första instans finns alltså inte. Det saknas vidare uppgift om vad den ingående mervärdesskatten avser (investeringsvaror, tjänster m.m.) liksom underlag för att bedöma bolagets invändning att vederlagsfriheten för de av bolaget utförda tjänsterna är marknadsmässigt betingad. Även i övrigt finns brister i materialet.

Mot bakgrund av vad här sagts finner RR att förhandsbeskedet skall undanröjas i den del det överklagats.

RR:s avgörande
RR undanröjer förhandsbeskedet i den del det överklagats
och avvisar ansökningen i motsvarande del.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

RR:s dom den 22 december 1999, mål nr 6783-1998

Sekretess för SKM:s beslut att uppdra åt annan SKM att fatta beslut i visst ärende

N begärde hos en SKM att få uppgift om för vilka personer ett SKR beslutat att föra över beslutsbehörigheten till annan SKM. Myndigheten ansåg att sekretess enligt 9 kap. 1 § SekrL förelåg för uppgifterna och lämnade därför inte ut dem.

I överklagande till KR anförde N att den omständigheten att någon annan myndighet än den normala ska besluta i ett taxeringsärende inte är en sådan fråga som omfattas av sekretess eftersom det alltid är "någon myndighet som ska besluta i en sådan fråga" och att frågan om överföring av beslutsbehörigheten därmed inte är en sådan uppgift som omfattas av begreppet personliga eller ekonomiska förhållanden. KR avslog överklagandet.

N överklagade domen till RR som meddelade PT den 14 september 1999, se Rättsfallsprotokoll 36/99.

RR anför i skälen för sitt avgörande följande; En skattemyndighets beslut enligt 2 kap. 5 § första stycket skattebetalningslagen (1997:483) eller motsvarande äldre bestämmelse att uppdra åt en annan skattemyndighet att fatta beslut i visst ärende eller en viss grupp av ärenden får anses utgöra ett led i sådan verksamhet som avses i 9 kap. 1 § första stycket första meningen sekretesslagen (1980:100). En uppgift om att ett sådant beslut om överföring av beslutsbehörigheten har fattats beträffande en viss skattskyldig får anses angå den skattskyldiges personliga eller ekonomiska förhållanden. Vid nu angivna förhållanden föreligger, som underinstanserna funnit, sekretess enligt sistnämnda lagrum för de uppgifter som N har

efterfrågat.

Kommentar:

RSV har sedan tidigare intagit den ståndpunkten som RR nu gett uttryck för. Av den anledningen har uppgifter om SKR inte markerats som offentliga i Sekretesslathunden.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 17 december 1999, mål nr
383-1996 och 5145-1996**

**Utländskt bolag har ansetts bedriva rörelse från fast
driftställe i Sverige**

Eftertaxering för 1989 och 1990 för inkomst

B-koncernen är en stor internationell koncern. Moderbolaget i koncernen är B Ltd i landet A. Under B Ltd finns bl.a. sex s.k. regionala bolag, vart och ett ansvarigt för en viss geografisk region - avseende utvecklingsländer eller öststater. Regionbolagen har det övergripande ansvaret för marknadsföring, säljaktiviteter och affärsverksamhet inom sina respektive geografiska områden. Varje tillverkande bolag inom B-koncernen, som erhåller order från kund i något land som ett regionbolag ansvarar för, betalar kommission enligt ett visst system till regionbolaget.

Ett av regionbolagen är A Ltd, registrerat i landet A. A Ltd:s verksamhetsområde är västra och södra Asien.

B Ltd har även ett dotterbolag i Sverige, B AB.

I ansökan om eftertaxering yrkade SKM att A Ltd skulle eftertaxeras för 1989 för inkomst av rörelse. SKM anförde bl.a. följande. A Ltd, som är ett sådant utländskt bolag som avses i lagen om statlig inkomstskatt, får anses bedriva rörelse från fast driftställe i Sverige. Skattskyldighet föreligger därför för den inkomst som hänför sig till det fasta driftstället. Då fullständigt bokföringsmaterial saknas får inkomsten uppskattas skönsmässigt; A Ltd:s redovisade nettovinst i landet A +

10 procents påslag + den bokförda skattekostnaden i landet A. Påslaget är betingat av att nettovinsten i landet A minskats genom inköp av inventarier som - till skillnad mot vad som är normalt i Sverige - har omkostnadsförts. Inkomsten kan fördelas med utgångspunkt från antalet personer som arbetat för A Ltd i de båda länderna, åtta i Sverige och fyra i landet A. Det innebär att 65 procent av inkomsten skall beskattas i Sverige. Grund för eftertaxering föreligger eftersom A Ltd inte deklarerat rörelseinkomsten.

A Ltd bestred yrkandena och anförde bl.a. följande. Bolaget har endast köpt vissa administrativa tjänster av B AB och kan därför inte anses bedriva rörelse från fast driftställe här. För det fall LR skulle finna att fast driftställe föreligger kan den skattepliktiga inkomsten beräknas enligt en cost-plus-metod till fem procent av kostnaden för de tjänster som köpts i Sverige. Detta med anledning av att några inkomster inte genereras i ett sådant fast driftställe utan enbart omkostnader.

LR biföll ansökan och eftertaxerade A Ltd för inkomst av rörelse i det för riket gemensamma taxeringsdistriktet. I en senare meddelad dom biföll LR ännu en ansökan från SKM och eftertaxerade A Ltd också för 1990 för inkomst av rörelse.

A Ltd överklagade LR:s domar och yrkade att KR med ändring av domarna skulle fastställa att bolaget inte var skattskyldigt i Sverige under beskattningsåren 1988 och 1989. I andra hand yrkade A Ltd, för det fall KR skulle finna bolaget skattskyldigt i Sverige, att den skattepliktiga inkomsten fastställdes till ett lägre belopp. I frågan om beräkningen av inkomsten vidhöll A Ltd vad som hade anförts i LR med lade till följande. Om den av LR valda metoden för beräkning av inkomsterna skall användas bör det ske utifrån att sju personer haft företagsledande funktion av vilka två varit stationerade i Sverige. Mer än två sjundedelar av bolagets totala inkomster bör därför inte hänföras till ett eventuellt fast driftställe i Sverige. Rätteligen bör dock i så fall samtliga 55 personer involverade i bolagets verksamhet beaktas av vilka nio varit stationerade i Sverige. Med det synsättet skulle endast 16,4 procent (9/55) av den totala inkomsten vara hänförlig till driftstället i Sverige.

SKM bestred bifall till överklagandet.

KR prövade eftertaxeringarna i en gemensam dom och

avslog överklagandet - med följande motivering; "Lika med LR finner KR att bolaget genom det sätt på vilket det disponerat lokaler i X kommun får anses ha haft en stadigvarande plats för affärsverksamhet i Sverige. Mot bakgrund av vad som framkommit om hur verksamheten i bolaget bedrivits finner KR att bolaget också får anses ha bedrivit rörelse från denna plats. Att de personer som såväl gentemot tredjeman som internt inom koncernen företrätt bolaget uppgivits vara formellt anställda av ett annat bolag kan, enligt KR:s mening, inte förändra bedömningen. Inskränkt skattskyldighet föreligger därför för inkomster hänförliga till detta fasta driftställe.

Vad sedan gäller frågan hur de inkomster som då skall hänföras till det fasta driftstället skall beräknas så är huvudregeln att beräkningen av till fast driftställe hänförliga inkomster skall ske utifrån faktiska förhållanden och med andra ord inte med tillämpning av schablonmetoder baserade på den skattskyldiges totala inkomster (jfr RÅ 1971 ref. 50). I avsaknad av bokföringsmaterial som gör en sådan beräkning möjlig och i en situation där den skattskyldige väljer att inte medverka till att de faktiska förhållandena utreds måste det dock, enligt KR:s mening, vara möjligt att med tillämpning av interna svenska regler om skönstaxering fastställa inkomsten skönsmässigt.

Vad bolaget invänt mot den metod skattemyndigheten har valt för att med tillämpning av 21 § taxeringslagen beräkna inkomsterna gör inte att de inkomster som skattemyndigheten härvid hänfört till det fasta driftstället framstår som för högt beräknade. Bolaget kan, enligt KR:s mening, inte heller anses ha gjort sannolikt att ett mer rättvisande resultat skulle kunna uppnås genom tillämpning av någon av de alternativa metoder som bolaget presenterat.

Sammantaget finner KR, oaktat vad bolaget anfört, inte skäl att göra någon annan bedömning än den som gjorts av LR i de överklagade domarna. Överklagandena skall därför avslås."

Område: Kammarrätten

KR:s i Sundsvall dom den 15 december 1999

Beskattning av eftergivet lån

Inkomsttaxering 1991

Lantbruksnämnden beviljade i juni 1988 S i samband med dennes startande av en pälsdjursfarm statlig lånegaranti enligt förordningen (1987:606) om statligt stöd till jordbruks- och trädgårdsföretag om sammanlagt 450 000 kr. På grund av bristande betalningsförmåga hos S fick staten infria denna garanti.

Lantbruksstyrelsen beslutade den 8 oktober 1990 att enligt 16 § nämnda förordning efterge den del av garantilånen som utnyttjats eller 350 000 kr.

SKM ansåg att Lantbruksstyrelsens beslut att infria lånegarantin och efterge skulden innebar att S fått ett statligt stöd utan återbetalningsskyldighet. Eftersom stödet lämnats till en näringsidkare för hans näringsverksamhet fick det anses utgöra ett näringsbidrag. Av 19 § KL följde enligt SKM att näringsbidraget utgjorde skattepliktig intäkt.

LR delade SKM:s bedömning och ändrade inte det av S överklagade beslutet.

S fullföljde sin i LR förda talan.

KR biföll S:s talan och anförde som skäl;
Av handlingarna i målet framgår följande.
Lantbruksnämnden beviljade den 20 juni 1988 S statlig lånegaranti enligt förordningen (1987:606) om statligt stöd till jordbruks- och trädgårdsföretag för sammanlagt 450 000 kr.. Lantbruksstyrelsen beslutade den 8 oktober 1990 att enligt 16 § nämnda förordning efterge den del av garantilånen som utnyttjats, förutom för 40 000 kr avseende förväntad likvid för försålda skinn, eller 350 000 kr. I Lantbruksstyrelsens beslut anges att S på grund av att pälsdjursnäringen hamnat i en svår konjunktursvacka inte kunde betala några kapitalkostnader och att Lantbruksnämnden i yttrande uppgett att flera farmer i länet kommit på obestånd och att nämnden medverkat till eftergift av garantilån i flera fall. Jordbruksverket har i skrivelse den 26 augusti 1997

på förfrågan från S uppgett i huvudsak följande. Vid handläggningen av ackords- och eftergiftsärenden som i fallet S var Lantbruksstyrelsens huvudmålsättning att minimera statens förluster. Medverkan i ackord och ensidig eftergift av statens fordringar förutsatte att gäldenären var på obestånd, dvs. att han inte bedömdes ha förmåga att betala och denna oförmåga inte var tillfällig. Lantbruksstyrelsens beslut om eftergift för S har således, som i andra liknande fall, sin grund i att S bedömdes vara på obestånd. Ärendet bör ses i ljuset av att pälsdjursnäringen drabbades av en mycket svår kris och att en mycket stor del av alla pälsdjursföretag i norra Sverige fick rekonstrueras via ackordsförfarande, säljas eller läggas ner. Nystartade företag med hög belåning, som i S:s fall, hade med hänsyn till den rådande ekonomiska situationen mycket begränsade möjligheter att överleva på sikt utan finansiell rekonstruktion.

I praxis har vinst som uppkommit på grund av ackord eller därför att en fordran satts ned på grund av gäldenärens bristande betalningsförmåga inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst (se bl. a. RÅ 1929 Fi 369, RÅ 1963 ref. 48 och RÅ 1979 1:96). I förevarande mål har inte annat framkommit än att staten genom Lantbruksstyrelsen eftergivit sin fordran avseende de ifrågavarande garantilånen på grund av S:s bristande betalningsförmåga. Skäl att mot bakgrund av gällande praxis beskatta S för den bokföringsmässiga vinst som uppkommit i hans rörelse på grund av att fordran eftergivits föreligger inte. annan omständighet som kan föranleda att S skall beskattas för ifrågavarande belopp har inte visats föreligga.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 20 december 1999, mål nr
8303-1998**

**Fråga om utomstående ägt del i fåmansföretag och haft
rätt till utdelning**

Inkomsttaxering 1995

Under 1994 avyttrade A aktier i fåmansföretaget X AB. I sin deklaration redovisade A hela reavinsten som inkomst av kapital.

SKM taxerade med avvikelse från deklarationen A för reavinsten enligt 3 § 12 mom. SIL. varvid reavinsten fördelades mellan inkomstlagen tjänst och kapital.

Den av A åberopade utomståenderegeln ansågs inte tillämplig då den person som ansågs vara utomstående, inte ägt aktier i företaget under hela tioårsperioden. Den utomstående delägaren hade ägt aktier i X AB sedan den 6 december 1984.

Länsrätten anslöt sig till SKM:s uppfattning.

A överklagade till kammarrätten.

Kammarrätten ändrade länsrättens dom och bestämde att hela reavinsten skall beskattas som inkomst av kapital. Kammarrätten anförde bl.a. följande; Enligt lagtexten skall vid bedömningen om undantagsregeln skall tillämpas även beaktas förhållanden under de tio beskattningsår som föregått beskattningsåret. Något absolut krav att utomstående skall ha ägt del i företaget i betydande omfattning under de tio beskattningsår som föregått beskattningsåret kan emellertid, med hänsyn till den ordalydelse som lagtexten har, inte utläsas. Kammarrätten finner inte heller att förarbetsuttalandena ger stöd för att ett sådant krav varit avsett. Enligt kammarrätten kan, med hänsyn till vad som uttalas om 10-årsregeln, denna inte ensam ges sådan utslagsgivande betydelse som underinstanserna vill ge den. Dock skall ägarförhållandena under dessa år beaktas för att det skall kunna bedömas om omständigheterna är sådana att obehöriga skattefördelar har kunnat uppkomma.

A har visat att utomstående i betydande omfattning ägt del i företaget och haft rätt till utdelning samt att förhållandena har varit sådana sedan december 1984. Förutsättningar för att tillämpa undantagsregeln i sjätte stycket föreligger därför. Några successiva utförsäljningar som skulle kunna medföra obehöriga skattefördelar har inte förekommit. Kammarrätten finner med hänsyn härtill och till vad som i övrigt framkommit i målet att särskilda skäl att tillämpa bestämmelsen i 3 § 12 mom. tredje stycket SIL inte föreligger. Realisationsvinsten skall därför beskattas som inkomst av kapital.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 15 december 1999 i mål nr
7806-1999**

**Avdrag för reaförlust avseende villkorat
aktieägartillskott i samband med bolags förlust**

**Fråga om villkorat aktieägartillskott utgör ett finansiellt
instrument**

Inkomsttaxering 1996

R hade gjort ett villkorat aktieägartillskott till sitt bolag. Bolaget försattes i konkurs och R yrkade avdrag för reaförlust med 70 % av tillskottet med åberopande av bestämmelserna i 24 § 2 mom. SIL (dvs. att konkurs är jämställt med avyttring när fråga är om finansiellt instrument). Skattemyndigheten vägrade avdrag. R överklagade, men länsrätten avslog överklagandet.

Länsrätten anförde bl.a. följande;
Syftet med ett aktieägartillskott är att stärka bolagets finansiella inställning genom att öka dess fria egna kapital. En förstärkning av bolagets finansiella ställning förutsätter att tillskottet inte utgör en skuld för bolaget till de aktieägare som gjort tillskottet. Civilrättsligt är återbetalning av villkorat aktieägartillskott att jämställa med utdelning som endast kan ske enligt reglerna i 12

kap. aktiebolagslagen. Härvid är att märka att ett bolag inte kan förbinda sig att dela ut vinst. En återbetalning eller skuldförning av tillskottet kan ske först efter fastställande av balansräkning med tillräckligt fritt eget kapital. Beslut om fastställande och återbetalning av villkorat aktieägartillskott skall fattas av bolagsstämman. Innan så skett kan någon återbetalning av aktieägartillskott inte lagligen göras. Den som kräver återbetalning får därigenom inte någon självständig möjlighet att påverka om och när denna eventuellt skall ske. En fordran mot bolaget kan vid angivna förhållanden inte anses uppstå förrän beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott fattats av bolagsstämman (jfr RÅ 1987 ref 145), vilket också måste medföra att ett villkorat aktieägartillskott i vart fall inte för tid dessförinnan kan utgöra ett finansiellt instrument. Att tillskottet skulle ha skuldförts i bolaget eller att beslut om återbetalning av aktieägartillskottet fattats av bolagsstämman har inte ens påståtts. Redan denna omständighet medför således att ifrågavarande aktieägartillskott inte kan anses utgöra ett finansiellt instrument. R är därför inte berättigad till avdrag för ifrågavarande aktieägartillskott.

R överklagade, men kammarrätten, som gjorde samma bedömning som länsrätten, ändrade inte den överklagade domen.

Kommentar:

Utgången överensstämmer med vad Kammarrätten i Sundsvall kommit fram till i lagakraftvunnen dom den 16 december 1997 i mål nr 1252-1996.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

**KR:s i Sundsvall dom den 17 december 1999 i mål nr
777--778-1998**

**Fråga om rätt till avdrag för förlust vid avyttring av
fordran (finansiellt instrument ?)**

Inkomsttaxering 1994

Makarna N hade fordringar på sitt bolag om vardera 250

000 kr till följd av inlåning till bolaget. Bolaget försattes i konkurs den 17 oktober 1990 och konkursen avslutades den 18 oktober 1993. Fordringarna avyttrades den 10 januari 1993 för 1 kr/st. Fordringarna dokumenterades bl.a. genom konkursförvaltarberättelsen. Något skuldebrev mellan bolaget och makarna upprättades inte. I deklARATIONERNA yrkade makarna N avdrag för reaförlust med vardera (250 000 - 1 x 0,7 =) 174 999 kr. Skattemyndigheten vägrade avdrag och makarna överklagade.

Länsrätten, som avslog överklagandena, anförde bl.a. följande; Enligt 20 § första stycket kommunalskattelagen skall vid beräkning av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter som influtit i förvärvskällan. I andra stycket uppräknas vissa kostnader för vilka avdrag inte får göras, däribland kapitalförlust. Med kapitalförlust avses enligt punkt 5 första stycket anvisningarna till 20 § en förlust som inte har samband med någon förvärvskälla och en förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga.

Av handlingarna i målet framgår angående fordrans karaktär endast att N lånat ut pengar till bolaget för drift och investeringar samt att det av konkursbouppteckningen framgår att N har en oprioriterad fordran avseende lån till bolaget om ca 300 000 kr. Vidare framgår att det inte föreligger något skuldebrev. Något annat skriftligt underlag för fordran gentemot bolaget har inte visats. N har uppgivit att tillskjutna medel är att hänföra till lån.

Mot bakgrund bl.a. härav kan inte anses visats att förlust på ifrågavarande fordran utgör en sådan förlust för vilken avdrag kan medges vid inkomsttaxeringen. Vad som åberopats i målet utgör, enligt länsrättens mening, inte grund för att anse återbetalningsrätten avseende ifrågavarande fordran grundad på "ett finansiellt instrument". Vad som hittills framkommit i målet visar inte annat än att det är frågan om en icke avdragsgill kapitalförlust. Överklagandet skall därför avslås.

Makarna överklagade, men kammarrätten, som inte gjorde någon annan bedömning än den länsrätten gjort, fastställde länsrättens domar.

Kommentar:

Domarna ligger helt i linje med tidigare avgöranden av Kammarrätten i Göteborg den 30 oktober 1995 i mål nr 3764-1995 (lagakraftvunnen) och den 3 september 1999 i mål nr 7404-1998.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

KR:s i Göteborg dom den 23 december 1999 i mål nr 171-1999

Fråga om rätt till avdrag för reaförlust vid infriande av borgensåtagande föreligger i form av förlust på ett finansiellt instrument

Inkomsttaxering 1995

D hade gått i borgen för sitt bolag med 664 500 kr. Efter att bolaget försatts i konkurs förpliktades D att infria sitt borgensansvar. I deklARATIONEN yrkade D avdrag med 70 % av regressfordrans nominella värde, eller 465 150 kr. Som grund åberopade D att regressfordran utgjorde ett finansiellt instrument, varför bestämmelserna i 24 § 2 mom. SIL torde vara tillämpliga. Någon avyttring av regressfordran hade dock inte skett. Skattemyndigheten vägrade avdrag. D överklagade, men länsrätten avslog överklagandet.

D överklagade länsrättens dom, men kammarrätten avslog överklagandet.

Kammarrätten anförde bl.a. följande
För beskattning av realisationsvinst och avdrag för realisationsförlust krävs att egendomen avyttrats. Med avyttring avses enligt 24 § 2 mom. första stycket lagen om statlig inkomstskatt försäljning, byte och därmed jämförlig överlåtelse av egendomen. För finansiella instrument som givits ut, såvitt i målet är av intresse, av svenska aktiebolag, anses avyttring föreligga redan då aktiebolaget försatts i konkurs.

X AB försattes i konkurs i augusti 1993. Under slutet av 1994 infriade D sitt borgensåtagande till följd varav en

regressfordran uppkom för honom gentemot bolaget. Denna fordran är enligt kammarrättens uppfattning inte att anse som sådant finansiellt instrument som ovan angivits. Någon realisationsförlust redan till följd av bolagets konkurs har därför inte uppkommit för D. Att rätt till yrkat avdrag aktuellt taxeringsår skulle föreligga på annan grund har inte visats eller gjorts sannolik.

Kommentar:

Kammarrätten i Göteborg har även tidigare i dom den 3 november 1999 i mål nr 5469-1998 kommit fram till att regressfordringar på egna bolag inte utgör finansiella instrument.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 30 december 1999 i mål nr
5512-1998**

Avdrag för reaförlust vid avyttring av regressfordran

Inkomsttaxering 1996

S infriade borgensåtagande för lån som hans företag haft med sammanlagt 270 000 kr. Bolaget försattes i konkurs den 17 mars 1993 och konkursen avslutades utan överskott den 28 mars 1996. Den 21 november 1995 avyttrade S sin regressfordran för 1 000 och yrkade avdrag för reaförlust med $(270\,000 - 1\,000 \times 0,7 =) 188\,300$ kr. Skattemyndigheten vägrade avdrag.

S överklagade och länsrätten biföll överklagandet med bl. a. följande motivering

Genom att infria borgensåtagandet mot banken med 270 000 kr har S erhållit en regressfordran mot bolaget på samma belopp. Överlåtelsen av den regressfordran för 1 000 kr har medfört en förlust för honom på 269 000 kr. Denna förlust, som inte kan anses utgöra en personlig levnadskostnad för S, måste anses hänförlig till inkomstslaget kapital. Eftersom det i det inkomstslaget för avdragsrätten saknar betydelse huruvida förlusten skall anses normal eller inte är 70 % av denna eller 188 300 kr en avdragsgill realisationsförlust för S.

Skattemyndigheten överklagade till kammarrätten som biföll överklagandet. Kammarrätten anförde bl.a. följande I 20 § andra stycket KL anges bl.a. att avdrag inte får göras för kapitalförlust m.m. i vidare mån än som särskilt föreskrivs. Detta avdragsförbud saknar i inkomstslaget kapital självständig betydelse eftersom det inte gäller vid realisationsvinstbeskattningen (jfr. SOU 1995: 137 s. 66 och prop. 1996/97: 154 s. 27). Kammarrätten finner att frågan om en avdragsgill realisationsförlust uppkommit i stället skall bedömas utifrån vad som därom är särskilt föreskrivet.

Enligt 3 § 2 mom. första stycket SIL får från intäkt av kapital avdrag göras för bl.a. realisationsförlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångarna.

I 29 § SIL finns bestämmelser om realisationsvinst och realisationsförlust vid avyttring av bl.a. fordringar. Av 2 mom. samma lagrum framgår att förlust vid avyttring av en sådan fordran som är aktuell i förevarande mål - dvs. en icke marknadsnoterad - får dras av med 70 procent

Kammarrätten finner att vid bestämmande av realisationsförlusten skall anskaffningskostnaden för fordran beräknas med utgångspunkt i fordrans verkliga värde vid förvärvet och inte i dess nominella belopp (jfr. t.ex. RÅ 1985 1:89 och RÅ 1988 ref. 148).

Av utredningen framgår att fordran avyttrades för 1 000 kr och anledning förekommer inte att anta att avyttringen skett till ett värde under marknadsvärdet. Såsom anskaffningsvärde för fordran skall som nyss angetts anses fordrans marknadsvärde vid tiden för förvärvet. S:s fordran uppkom vid tidpunkten för infriandet av borgensförbindelsen vilket skedde till följd av att bolaget saknade förmåga att betala sina lån. Värdet av fordran kan således inte anses ha uppgått till dess nominella värde och det får enligt kammarrättens mening ankomma på S att visa att värdet av fordran var högre vid tiden för förvärvet än vid tiden för avyttringen. Eftersom S inte förebringat någon utredning som visar att fordrans anskaffningsvärde var högre än 1 000 kr kan det inte anses visat att någon realisationsförlust uppkommit. Det av S i deklARATIONEN yrkade avdraget kan således inte medges.

Kommentar:

I förevarande fall har en regressfordran uppkommit till följd av borgensinfriandet. Därigenom har

borgensmannen fått en fordran som domstolen ansett ska värderas till marknadsvärdet vid tidpunkten för regressrättens uppkomst och inte till regressfordrans nominella belopp. Domen överensstämmer med vad Kammarrätten i Göteborg kommit fram till i domar den 14 maj 1998 i mål nr 3780-1997 (PT meddelat av Regeringsrätten, mål nr 5193-1998) och den 3 november 1999 i mål nr 5469-1998. (Se även lagakraftvunnen dom av Kammarrätten i Stockholm den 11 september 1998 i mål nr 844-1998).

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 januari 2000.

SRN:s förhandsbesked den 20 december 1999

Fråga om anskaffningsvärde på aktier

Inkomsttaxering 1999

Bolagsstämman i A AB (A) beslutade under 1991 att emittera ett konvertibelt skuldebrev om nominellt 2 000 kr (beloppen fingerade) till sitt dåvarande helägda dotterbolag B AB (B). Skuldebrevet berättigade till konvertering till 22 aktier i A motsvarande 25 procent av såväl kapital som röster. Bolagsstämman fattade även beslut om utdelning av aktierna i B till aktieägarna i A.

Under 1991 delades aktierna i B ut i enlighet med bolagsstämmans beslut samt utnyttjade B rätten till konvertering. Härigenom kom de ifrågavarande aktierna att tillhöra den koncern i vilken sökandebolaget ingår. Konverteringen innebar att B erhöll aktier till ett beräknat marknadsvärde av 8 700 kr.

B överlät under december 1994 aktierna till sitt helägda dotterbolag C AB (C). Aktieinnehavet motsvarade då (till följd av omstämpling) 32 procent av rösterna och 24 procent av kapitalet i A. Den 5 maj 1997 överlät C aktier motsvarande 17 procent av rösterna och 12 procent av kapitalet till sökandebolaget.

Under 1998 avyttrade sökandebolaget 118 aktier i A. Frågan i ärendet är hur anskaffningskostnaden för de avyttrade aktierna skall beräknas. Regeringsrätten har

fastställt att aktierna vid de tidigare koncerninterna överlåtelserna innehades som ett led i koncernens verksamhet (RÅ 1995 not. 115 och RÅ 1998 not. 113). Detta medför att anskaffningskostnaden utgörs av koncernens anskaffningskostnad för aktierna.

SRN lämnade följande förhandsbesked Vid reavinstberäkningen avseende sökandebolagets avyttrade aktier i A skall marknadsvärdet av aktierna vid tidpunkten för konverteringen utgöra anskaffningskostnad (omkostnadsbelopp).

SRN lämnade följande motivering;
Av allmänna regler följer att B:s utnyttjande av skuldebrevet för konvertering skall anses ha skett till marknadsvärdet av de förvärvade aktierna vid konverteringen varvid skuldebrevet skall anses ha avyttrats för pris motsvarande detta värde. Någon skattepliktig reavinst vid utnyttjandet uppkom ej för B, eftersom B vid reavinstberäkningen får anses ha förvärvat skuldebrevet för samma pris antingen på så sätt att A anses ha överfört ett värde motsvarande skillnaden mellan skuldebrevets emissionspris och marknadsvärdet vid konverteringen som ovillkorat aktieägartillskott till B eller på så sätt att A anses ha tillskjutit ett belopp motsvarande skillnadsbeloppet till B varefter B anses ha förvärvat skuldebrevet för detta belopp ökat med emissionspriset. Sökandebolagets skattemässiga anskaffningskostnad för de under 1998 avyttrade aktierna i A utgörs av den på dessa aktier belöpande delen av de vid konverteringen erhållna aktiernas marknadsvärde vid det tillfället.

RSV har överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll

19/00

- [SRN:s förhandsbesked den 8 maj 2000](#). Försäljning av bostadsrätt samma år som bostadsrätterna först upplåtits
 - [SRN:s förhandsbesked den 11 maj 2000](#). Verksamhetsöverlåtelser enligt lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (1998:1603), FUL
-

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 maj 2000.

SRN:s förhandsbesked den 8 maj 2000

Försäljning av bostadsrätt samma år som bostadsrätterna först upplåtits

En bostadsrättsförening N. bildades 1996. Den var till en början vilande men förvärvade våren 1998 en fastighet, i vilken föreningen upplät bostadsrätter till medlemmar. En medlem avyttrade sin bostadsrätt senare samma år. Föreningen uppfyllde i och med upplåtelseerna och alltså vid utgången av 1998 villkoren för att räknas som äkta bostadsföretag i den mening som avses i 2 § 7 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL.

Med hänsyn till att föreningen vid ingången av år 1998 inte var ett äkta bostadsföretag (jfr 26 § 1 mom. tredje stycket SIL) ansökte RSV om förhandsbesked om 1) huruvida 26 § SIL är tillämplig på avyttringen och 2), om så inte är fallet, om lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad ändå är tillämplig.

SRN meddelade följande förhandsbesked

Bestämmelserna i 26 § SIL är tillämpliga på den ifrågavarande avyttringen.

SRN angav följande motivering:

... Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras och beräknas på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. Är intäktens storlek beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den ifrågavarande taxeringen, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då detta beloppets storlek blir känd. Därvid skall dock beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret (jfr 24 § 4 mom. första och andra styckena SIL).

För att realisationsvinst vid avyttring av en bostadsrätt skall beskattas enligt bestämmelserna i 26 § SIL krävs att bostadsrättsföreningen är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL. I 26 § 1 mom. tredje stycket SIL anges att bedömningen av om en förening eller ett bolag är av detta slag görs på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen ägde rum (tidpunktsangivelsen).

Bestämmelsen som infördes i SIL vid skatteomläggningen åren 1990/1991 hämtades från dåvarande 35 § 3 a mom. sjätte stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, där införd genom lagstiftning 1983 (SFS 1983:1043). I specialmotiveringen (prop. 1983/84:67 s. 55) till sistnämnda bestämmelse angavs endast att bedömningen enligt sjätte stycket skulle ske vid årets ingång.

Vid tiden för denna bestämmelses införande gällde att realisationsvinst på grund av avyttring av andel i ekonomisk förening ("oäkta" bostadsföretag) var i sin helhet skattepliktig, om den skattskyldige innehaft andelen mindre än två år (35 § 3 a mom. första och andra styckena KL). Vid längre innehavstider gällde dock olika regler vid avyttring av bostadsrätt i "oäkta" respektive "äkta" bostadsföretag.

Eftersom någon skillnad i skattskyldigheten under de två första innehavsåren inte förelåg vid en avyttring av en andel i en "oäkta" respektive en "äkta"

bostadsrättsförening kan slutsatsen dras att avsikten med införandet av tidpunktsangivelsen inte var att särbehandla avyttringar under en bostadsrättsförenings första verksamhetsår utan att denna skulle utgöra en hjälpregel vid avyttringar efter två års innehav.

Skatterättsnämnden finner mot denna bakgrund att bestämmelsen är att se som ett utflöde av en förutsebarhetsprincip (jfr prop. 1978/79:195 s. 55) och har införts för att en skattskyldig vid avyttringstillfället skall kunna överblicka skattekonsekvenserna av avyttringen. För bestämmelsens tillämpning får i enlighet härmed anses ha förutsatts att fråga är om en i gång varande bostadsrättsförening vars "äkthet" redan har bedömts med ledning av förhållandena vid föregående års utgång, jfr RSV:s rekommendationer m. m. om beskattningen av äkta och oäkta bostadsföretag samt av delägare i sådant företag, senast RSV S 1999:43, av vilka framgår att denna bedömning i dessa sammanhang bör hänföras till förhållandena vid beskattningsårets utgång.

Med hänsyn till systematiken i och grunderna för bestämmelserna om beräkning av realisationsvinst finner nämnden att tidpunktsangivelsen i 26 § 1 mom. tredje stycket SIL inte bör tolkas så att den inte kan frångås när det som här gäller att bedöma "äktheten" hos en bostadsrättsförening som inte existerade som ett bostadsföretag vid föregående årsskifte. I stället bör, med tillämpning av tidigare återgivna regler om att förhållandena vid avyttringstidpunkten styr realisationsvinst-beskattningen, ifrågavarande avyttring, under de givna förutsättningarna, anses ha gällt en bostadsrätt i en bostadsrättsförening av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL.

Med denna utgång förfaller frågan om uppskovsavdrag.

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer att överklagas av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 maj 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 11 maj 2000

Verksamhetsöverlåtelser enligt lag om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (1998:1603), FUL.

Inkomsttaxering avseende taxeringsåret 2001

Bolaget X avser att överlåta vissa sågverksverksamheter genom apportemission till sitt helägda dotterbolag Y. Vidare överväger X att överlåta sina skogsförvaltningsverksamheter genom apportemission till ett annat helägt dotterbolag Z.

Sökandebolagen frågar om apporten av sågverksverksamheterna till Y omfattas av reglerna om verksamhetsöverlåtelser om överlåtelserna sker i samband med en nyemission vid vilken X erhåller nya aktier till ett värde som – sett isolerat – understiger värdet på sågverksverksamheterna, men som efter emissionen tillsammans med av bolaget tidigare innehavda aktier motsvarar värdet på apportegendomen. (Fråga 1 b)

Fråga 2 avser samma fråga som fråga 1 b men avser skogsförvaltningsverksamheter och det förvärvade bolaget Z.

Sökandebolagen anhåller om att SRN vid besvarandet av fråga 1 b och fråga 2 även uttalar sig om efter vilka principer som värdet av vederlagsaktierna ska beräknas så att det av svaret framgår det antal aktier som måste nyemitteras för att reglerna om verksamhetsöverlåtelser ska bli tillämpliga.

Fråga 4. Enligt avtalen ska överlåtelserna av verksamheterna till Y och Z ske per den 1 januari år 2000, vilket medför att resultatet för hela inkomståret kommer att redovisas i de förvärvande bolagen. Den fråga som sökandebolagen önskar besvarad är om även den skattemässiga inkomstredovisningen får ske i de förvärvande bolagen för hela perioden.

SRN beslutade följande.

Frågorna 1b och 2

Överlåtelseerna omfattas ej av reglerna om verksamhetsöverlåter i lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, FUL.

Fråga 4

Den skattemässiga inkomstredovisningen för hela år 2000 avseende överlåtna verksamhetsgrenar får ske hos de förvärvande bolagen vid 2001 års inkomsttaxering.

SRN lämnade följande motivering.

Frågorna 1b och 2

Av förutsättningarna för frågorna framgår att vederlaget understiger marknadsvärdena på överlåtna verksamhetsgrenar. 8 § FUL kräver att vederlaget vid en verksamhetsöverlåtelse är marknadsmässigt. För att reglerna i FUL skall bli tillämpliga på ifrågavarande överlåtelser krävs därför att så många aktier nyemitteras att värdet av en aktie i respektive förvärvande företag skall vara detsamma såväl före som efter överlåtelserna.

Fråga 4

Med de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet möter ej hinder mot att resultaten för hela år 2000 i respektive verksamhetsgren beskattas hos förvärvande bolag.

Vissa frågor i ansökan om förhandsbesked har återkallats av sökandena.

En ledamot i SRN var skiljaktig beträffande frågorna 1b och 2 och anförde.

Villkoret enligt 8 § FUL om att marknadsmässig ersättning för överlåten verksamhet skall lämnas i form av aktier saknar reellt innehåll såvitt gäller överlåtelse som sker inom en helägd koncern. Vid apport till nybildat koncernbolag uppfylles kravet automatiskt och oundvikligt. Det nybildade bolaget kan därefter fusioneras in i ett annat koncernbolag, varefter effekten blir densamma som om FUL varit tillämplig på

verksamhetsöverlåtelse direkt till det i fusionen
övertagande företaget.

Regelns ändamål är att möjliggöra omstruktureringar
utan skatteeffekter. Kravet på marknadsmässig
ersättning har sin funktion vid överlåtelser mellan
oberoende företag. Inom en helägd koncern skulle varje
ersättning i form av aktier kunna sägas vara
marknadsmässig. Ett upprätthållande av kravet på
marknadsmässighet med den innebörd majoriteten
hävdar, motverkar lagens syfte och behövs inte för att
skydda berättigade fiskala intressen.

Jag anser att FUL är tillämplig på transaktionerna.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 1/00

- [RR:s dom den 14 december 1999, målnr 497-1998.](#) Ackord, underskott och skattetillägg
- [RR:s dom den 19 november 1999, mål nr 7235-1998.](#) Fråga om fysisk person som indirekt äger akter i ett fåmansföretag är utomstående delägare
- [Regeringsrättens dom den 15 december 1999, mål nr 2972-1998.](#) Fråga om underlag för skogsavdrag skall reduceras med ianspråktagen ersättningsfond
- [Regeringsrättens dom den 21 december 1999, mål nr 2624-1999.](#) Fideikommiss; fråga om tillämpning av lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m.
- [Regeringsrättens dom den 3 december 1999, mål nr 5501-1998.](#) Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikeln i skatteavtal
- [KR:s i Jönköpings dom den 2 juni 1999, mål nr 65--68-1999.](#) Fråga om den s.k. halva basbeloppsregeln vid betalning av arbetsgivaravgifter är tillämplig på medlemsorganisation i Svenska Kennelklubben
- [KR:s i Stockholm dom den 9 december 1999, mål nr 5968-1998.](#) Skattskyldighet för stiftelse
- [KR:s i Jönköping dom den 9 november 1999, målnr 1968-1996.](#) Utgifter för produktkatalog under räkenskapsåret 1992 fick dras av som kostnad först räkenskapsåret 1993 då produktkatalogen distribuerades till kunderna
- [KR:s i Stockholm dom den 23 november 1999, mål nr 1352--1354-1999.](#) Fråga om rätt beskattningsår vid beskattning av upplupen ränta
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked 20 december 1999.](#) Att medlem i bostadsföretag för innehavstiden iklätt sig solidariskt betalningsansvar för föreningens gäld har inte medfört avdragsrätt för ränta
- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999.](#) Fordran med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp är hänförlig till 27 § 1 mom. SIL. Samtliga betalningar ingår i reavinstbeskattningen. Onoterad fordran är ej förmögenhetsskattepliktig, marknadsnoterad fordran tas upp till 80 % av marknadsvärdet
- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999.](#) Fordran med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp är hänförlig till 27 § 1 mom. SIL. Samtliga betalningar ingår i reavinstbeskattningen. Onoterad fordran är inte skattepliktig till förmögenhetsskatt
- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999.](#) Ett swapavtal som, bl. a. involverar värdet av bolagets egna aktier, har ansetts skattefritt
- [SRN:s förhandsbesked den 22 december 1999.](#) Fråga om jämkning

- av ingående mervärdesskatt
 - [SRN:s förhandsbesked den 16 december 1999](#). Fråga om onoterade aktieindexobligationer är förmögenhetsskattepliktiga
 - [SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999](#). Fråga om skatteplikt för sk. utdelningsrätter
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 november 1999](#). Fråga om fast driftställe i Sverige för utländsk delägare i svenskt handelsbolag då all verksamhet avses att bedrivas utanför Sverige
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.

RR:s dom den 14 december 1999, målnr 497-1998

Ackord, underskott och skattetillägg

Skattetillägg vid inkomsttaxering 1994

I den allmänna självdeklaration som AB N (bolaget) lämnade till ledning för 1993 års taxering redovisades vid kod 777 i blanketten ett underskott av näringsverksamhet om 1 478 619 kr och angavs vid kod 58 inkomst av näringsverksamhet till 0 kr. Av en justeringspost (kod 604) i deklarationen framgick att bolaget under beskattningsåret 1992 gjort en ackordsvinst om 1 173 256 kr. Skattemyndigheten godtog deklarationen. Även i sin allmänna självdeklaration till ledning för 1994 års taxering redovisade bolaget underskott av näringsverksamhet, denna gång med 1 444 852 kr, och angav inkomst av näringsverksamhet till 0 kr. I deklarationsblanketten hade bolaget vid kod 809 dragit av beloppet 1 478 619 kr som "outnyttjat underskott från tidigare år".

Skattemyndigheten medgav vid 1994 års taxering inte avdrag för det inrullade underskottet om 1 478 619 kr. Vidare påfördes bolaget skattetillägg p.g.a. att bolaget i sin deklaration till ledning för 1994 års taxering tillgodofört sig avdrag för det vid 1993 års taxering uppkomna underskottet utan att upplysa om ackordet i 1994 års deklaration.

Bolaget överklagade till LR och yrkade att påfört skattetillägg skulle undanröjas.

LR undanröjde skattetillägget och lämnade följande motivering.

"Genom 1990 års skattereform har fr.o.m. 1992 års taxering bl.a. den ordningen införts att storleken på ett underskott i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet fastställs som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår då förvärvskällan resulterar i ett underskott. Underskottet får sedan utnyttjas som avdrag i samma förvärvskälla för närmast följande beskattningsår (26 § kommunalskattelagen). Har ett underskott uppkommit i en förvärvskälla i vilken det funnits en skuld som omfattats av ackord utan konkurs får - som framgår av det överklagade beslutet - avdrag för underskottet inte ske.

Ett fastställande av en förvärvskällas underskott innebär inte endast en beloppsmässig beräkning utan måste även innefatta en prövning av hur redovisade intäkter, kostnader och balansposter överensstämmer med skattelagstiftningen. På samma sätt får prövningen även anses omfatta en bedömning av om underskottet överhuvudtaget får tillgodoföras som avdragspost vid taxeringen för nästföljande beskattningsår.

Skattemyndigheten har vid 1993 års taxering fastställt underskottet i enlighet med bolagets deklaration för räkenskapsåret 1992 trots att det av deklarationen framgått att underskottet inte kunde tillgodoföras som avdrag vid nästföljande års taxering. När bolaget vid 1994 års taxering yrkat avdrag för det av skattemyndigheten fastställda underskottet har bolaget inte härigenom lämnat någon oriktig uppgift. Det har därför inte heller funnits grund för att påföra skattetillägg".

KR fastställde skattemyndighetens beslut om att påföra skattetillägg och lämnade följande motivering.

"Enligt 26 § anvisningspunkt 2 kommunalskattelagen, i dess lydelse vid 1994 års taxering, medges inte skattskyldig som under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig.

De angivna bestämmelserna innebär med andra ord att en skattskyldig som har erhållit ackord utan konkurs

förlorar helt möjligheterna att få avdrag för underskott som uppkommit under ackordsåret eller tidigare år i samma förvärvskälla.

Bolaget redovisade i sin självdeklaration för 1993 års taxering ett underskott av näringsverksamhet om 1 478 619 kr. Vidare upplystes i deklarationen att bolaget gjort en ackordsvinst under beskattningsåret. Vid taxeringen fastställde skattemyndigheten underskottet i enlighet med bolagets avlämnade deklaration eller till 1 478 619 kr. I sin deklaration vid 1994 års taxering yrkade bolaget, utan att upplysa om föregående års ackordsvinst, avdrag för det vid 1993 års taxering fastställda outnyttjade underskottet.

Som framgår av det föregående har bolaget till följd av ackordsuppgörelsen 1992 förlorat rätten till avdrag senare år för hela det underskott som uppkom vid 1993 års taxering. Bolaget har därför genom att vid 1994 års taxering tillgodoföra sig avdrag för det vid 1993 års taxering uppkomna underskottet utan att upplysa om ackordsuppgörelsen lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § taxeringslagen och som utgör grund för att påföra skattetillägg.

Fråga uppkommer därefter om avgiften kan efterges av de skäl som anges i 5 kap. 6 § TL. Med hänsyn till den information som tillhandahålls skattskyldiga och då det inte kan anses att bolaget haft att bedöma en svår skatterättslig fråga kan eftergift inte beviljas på grund av bristande erfarenhet eller uppgiftens beskaffenhet. Återstår då att ta ställning till om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1991/92:43 s. 87) anges bl.a. att det kan uppkomma situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kan anses ursäktlig men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kan framstå som orimlig. Dessa situationer, som det inte ansågs möjligt att belysa med konkreta exempel, tog främst sikte på fall där eftergiftsgrunden skulle fungera som en "ventil" när andra eftergiftsgrunder inte var tillämpliga. För eftergift krävdes i dessa fall att påföljden inte stod i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget. Det får anses stå klart att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av denna eftergiftsgrund (jfr RÅ 1995 ref.5). Vid en samlad bedömning finner

kammarrätten att inte heller denna grund för eftergift är tillämplig i det nu aktuella fallet".

Såväl bolaget som RSV överklagade KR:s dom och yrkade att påfört skattetillägg skulle undanröjas. RSV anförde till stöd för sitt yrkande bl.a. följande.

I förevarande fall är det enligt RSV:s tolkning av aktuella bestämmelser bolagets utrullade underskott vid 1993 års taxering som till följd av uppnådd ackordsuppgörelse rätteligen skulle ha begränsats och fastställts till 0 kr av skattemyndigheten. Då så inte skett och bolaget vid 1994 års taxering endast yrkat avdrag för det av skattemyndigheten felaktigt fastställda underskottet vid 1993 års taxering kan bolaget inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift vid 1994 års taxering och skall därför inte påföras något skattetillägg.

RR:s majoritet beslutade följande.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

I den allmänna självdeklaration som bolaget lämnade till ledning för 1993 års taxering redovisades vid kod 777 i blanketten ett underskott av näringsverksamhet om 1 478 619 kr och angavs vid kod 58 inkomst av näringsverksamhet till 0 kr. Av en justeringspost (kod 604) i deklarationen framgick att bolaget under beskattningsåret 1992 gjort en ackordsvinst om 1 173 256 kr. Skattemyndigheten förklarade sig godta deklarationen. Även i sin allmänna självdeklaration till ledning för 1994 års taxering redovisade bolaget underskott av näringsverksamhet, denna gång med 1 444 852 kr, och angav inkomst av näringsverksamhet till 0 kr. I deklaraionsblanketten hade bolaget vid kod 809 dragit av beloppet 1 478 619 kr som "outnyttjat underskott från tidigare år".

Kammarrätten har funnit att bolaget genom att vid 1994 års taxering tillgodoföra sig avdrag för det vid 1993 års taxering uppkomna underskottet utan att upplysa om ackordsuppgörelsen har lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg.

Regeringsrätten för följande bedömning.

Genom 1990 års skattereform infördes ett nytt system för behandling av underskott av näringsverksamhet. I 26 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, föreskrevs att,

om ett sådant underskott uppkom vid beräkning av inkomst av en förvärvskälla, avdrag för underskottet - med de begränsningar som angavs i anvisningarna till paragrafen - medgavs i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Om inte särskilda begränsningsregler föranledde annat skulle således det underskott som beräknades för ett beskattningsår ingå som en avdragspost vid beräkningen av förvärvskällans resultat närmast följande beskattningsår. Av punkt 2 av anvisningarna till paragrafen framgick att en skattskyldig som under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs inte fick avdrag för underskott i en förvärvskälla till vilken skuld som omfattades av ackordet hänförde sig. För aktiebolag, som var fåmansföretag vid utgången av det beskattningsår då frågan om underskottsavdrag aktualiserades eller vid ingången av det närmast föregående beskattningsåret, gällde enligt 2 § 15 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ytterligare begränsningar i avdragsrätten när ägarförhållandena hade förändrats på visst sätt. Den nu beskrivna regleringen av avdragsrätten gällde alltså vid de taxeringar som är aktuella i målet men har, med verkan i huvudsak fr.o.m. 1995 års taxering, ersatts av bestämmelser i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU.

Bestämmelsen i 26 § KL skilde mellan två olika moment i behandlingen av ett underskott av näringsverksamhet, nämligen beräkningen av underskottet och beslutet att medge avdrag för underskottet. Det första momentet innefattar en bedömning av om enskilda intäkts- och kostnadsposter är skattepliktiga respektive avdragsgilla. Det andra momentet avser en prövning av om den skattskyldige har rätt till avdrag för det framräknade underskottet.

Vad beträffar det första momentet, beräkningen av underskottet, förutsattes i förarbetena till bestämmelsen i 26 § KL att storleken av ett underskott i fortsättningen skulle - till skillnad mot vad som hade gällt tidigare - beslutas redan som ett led i inkomsttaxeringen för det beskattningsår då förvärvskällan resulterade i underskott (prop. 1989/90:110 s. 546). Den nya ordningen föranledde att bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324), TL, om skattetillägg kompletterades med en regel som angav hur underlaget för skattetillägg skulle bestämmas i underskottsfallen (5 kap. 1 § andra stycket). Innebörden av den nya ordningen är sammanfattningsvis att storleken av ett underskott av näringsverksamhet skall prövas och

fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret och att ett fel som den skattskyldige har begått vid sin beräkning av underskottet kan, om felet har innefattat en oriktig uppgift i TL:s mening, föranleda att skattetillägg påförs vid den taxeringen.

Vad beträffar det andra momentet, dvs. prövningen av om avdrag skall medges för underskottet, får av 26 § KL (och motsvarande bestämmelse i 1 § LAU) anses framgå att denna prövning förutsätts ske först vid taxeringen för det beskattningsår som följer efter underskottsåret. I många fall - särskilt när ägarförändringar som inträffar före utgången av det senare beskattningsåret har betydelse för avdragsrätten - kan det inte heller komma i fråga att göra prövningen redan vid taxeringen för underskottsåret. I de fall då en tillämpning av avdragsförbudet i punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL (eller motsvarande men mindre långtgående begränsningsregel i 11 § LAU) aktualiseras är situationen annorlunda. Bestämmelsen tar sikte på förhållanden som har inträffat redan under underskottsåret. Ett ställningstagande till om den skattskyldige har gjort en skattefri ackordsvinst måste göras redan vid beräkningen av underskottet; undantas vinsten från denna beräkning följer närmast automatiskt att det utgående underskottet inte får utnyttjas följande beskattningsår. Effektivitetsskäl kan därför anses tala till förmån för den lösning som parterna i målet är ense om, nämligen att konsekvensen av ett ackord skall prövas och fastställas av skattemyndigheten redan vid taxeringen för underskottsåret. En förutsättning för att en ordning av det antydda slaget skall tillämpas får dock anses vara att den följer av uttryckliga regler. I avsaknad av en sådan reglering finns det enligt Regeringsrättens mening inte tillräckligt stöd för att frångå den i 26 § KL förutsatta ordningen. Frågan om det föreligger avdragshinder på grund av ackord skall i enlighet härmed prövas först vid taxeringen för det beskattningsår som följer närmast efter underskottsåret. I det sagda ligger att en skattskyldig som tillgodogör sig avdrag för ett från föregående beskattningsår överfört underskott av näringsverksamhet är skyldig att i sin deklaration för avdragsåret lämna de uppgifter som behövs för prövningen av avdragsrätten. Den skattskyldige får alltså inte underlåta att upplysa om omständigheter som kan utgöra hinder mot avdrag.

När det gäller det aktuella målet kan konstateras att bolaget under beskattningsåret 1992 erhöll ett sådant ackord som enligt punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL

medförde att avdragsrätten för det för beskattningsåret framräknade underskottet gick förlorad. Den omständigheten att bolaget i sin deklaration för nästföljande beskattningsår ändå tillgodoförde sig avdrag för underskottet medför inte i sig att skattetillägg skall påföras. Av det föregående följer emellertid att avdragsyrkandet skulle ha åtföljts av en uppgift om att ackord hade erhållits under underskottsåret. Bolagets åtgärd att tillgodoföra sig avdrag utan att samtidigt lämna uppgift om ackordet får anses innebära att bolaget vid 1994 års taxering lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg.

Vid denna bedömning aktualiseras frågan om det finns förutsättningar att efterge skattetillägget. av 5 kap. 6 § TL framgår att en skattskyldig skall befrias från skattetillägg bl.a. om en felaktighet eller underlåtenhet framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens art eller någon annan särskild omständighet. Det kan konstateras att bolaget i deklarationen för underskottsåret 1992 lämnade uppgift om ackordsvinsten och att bolaget i samma deklaration räknade fram ett underskott av näringsverksamhet som redovisades vid kod 777, där det i blanketten angavs att "negativt resultat dras av vid kod 809 i nästa års deklaration". Vidare kan konstateras att deklarationen godtogs av skattemyndigheten utan att något påpekande gjordes om konsekvenserna av ackordet. Omständigheterna får sammantagna anses ha varit sådana att det förelegat en betydande risk för missförstånd. Med hänsyn härtill och till att frågan om rätt ordning för prövning av avdragsrätten i ett fall som det förevarande inte kan anses ha varit klar framstår bolagets misstag som ursäktlig. Skattetillägget skall därför efterges.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och undanröjer det skattetillägg som påförts bolaget vid 1994 års taxering".

Ett regeringsråd var av skiljaktig mening om hur skälen för Regeringsrättens avgörande borde ha utformats och anförde:

"I 26 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, i dess lydelse vid de i målet aktuella taxeringarna, föreskrevs beträffande inkomstslaget näringsverksamhet att underskott som uppkom vid beräkning av inkomst av en

förvärvskälla fick - med de begränsningar som framgick av anvisningarna till paragrafen - dras av i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Av punkt 2 av anvisningarna till paragrafen framgick att en skattskyldig som under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs inte fick avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattades av ackordet hänförde sig.

Den i 26 § KL föreskrivna ordningen för behandling av underskott av näringsverksamhet infördes genom 1990 års skattereform och har senare, i princip oförändrad, överförts till lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. När reglerna infördes förutsattes att storleken av ett underskott i fortsättningen skulle beslutas som ett led i inkomsttaxeringen för de beskattningsår då förvärvskällan resulterade i underskott (prop. 1989/90:110 s. 546). I anslutning till detta konstaterades att den nya lösningen rymdes inom det taxeringsförfarande som hade föreslagits i prop. 1989/90:74 och som sedermera kom att regleras genom taxeringslagen (1990:324), TL.

Den nya ordningen för beslut om storleken av underskott av näringsverksamhet och om avdrag för sådana underskott föranledde en ändring av TL:s regler om skattetillägg. Underlaget för skattetillägg utgjordes enligt dittills gällande regler av den skatt som, om en av den skattskyldige lämnad oriktig uppgift hade godtagits, inte skulle ha påförts. Nu infördes i 5 kap. 1 § andra stycket TL en bestämmelse som reglerade det fallet att den oriktiga uppgiften, om den hade godtagits, skulle ha medfört ett underskott som inte kunde utnyttjas det aktuella taxeringsåret. Bestämmelsen, som är tillämplig i målet och alltjämt gäller, föreskriver att skattetillägget i ett sådant fall beräknas på ett underlag som utgör en fjärdedel av den minskning av underskottet som rättelsen av den oriktiga uppgiften medfört.

Beträffande bakgrunden till den nya bestämmelsen i 5 kap. 1 § andra stycket TL sades i prop. 1991/92:43 bl.a. följande. De tidigare gällande reglerna om förlustavdrag innebar att ett sådant avdrag bestämdes som ett led i inkomsttaxeringen det taxeringsår då det utnyttjades. Genom att avdraget bestämdes först det år då det utnyttjades ansågs en oriktig uppgift i en förlustdeklaration lämnad vid utnyttjandeårets taxering, inte förlustårets. Skattetillägg kunde därför påföras det taxeringsår förlusten utnyttjades. Den genom

skattereformen införda ordningen för behandling av underskott innebar att ett underskott i en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet normalt skulle komma att ingå som en post vid beräkningen av inkomsten i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Underskottets storlek beslutades som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår då förvärvskällan resulterade i ett underskott. Hade ett underskott fastställts till ett felaktigt belopp fick rättelse ske genom de vanliga reglerna om omprövning av taxeringsbeslut. De nya reglerna skulle komma att innebära att dittillsvarande sanktionsmöjligheter försvann om inte några ändringar av skattetilläggsbestämmelserna gjordes. Mot denna bakgrund föreslogs den nya bestämmelsen om skattetillägg som innebar bl.a. att skattetillägg skall påföras det år då den oriktiga uppgiften lämnas (prop. s. 76-78).

De principer för rättelse och påförande av skattetillägg vid felaktig beräkning av underskott som följer av de hittills behandlade reglerna kan, såvitt är av intresse i målet, sammanfattas enligt följande. Om en skattskyldig vid beräkning av ett underskott av näringsverksamhet har uteslutit en skattepliktig intäkt eller gjort avdrag för en inte avdragsgill post skall felet rättas som ett led i taxeringen för förluståret eller - om felet upptäcks först senare - inom ramen för de regler som gäller för omprövning av denna taxering. Om felet har innefattat en oriktig uppgift i TL:s mening - och inte har varit att betrakta bara som ett oriktigt yrkande - kan det föranleda att skattetillägg påförs vid taxeringen för förluståret. Den omständigheten att den skattskyldige vid nästföljande taxering tillgodoför sig avdrag för ett av skattemyndigheten vid taxeringen för förluståret godtaget underskott kan däremot inte - även om det visar sig att underskottet på grund av en oriktig uppgift har beräknats till för högt belopp och beräkningen därför skall rättas - medföra att skattetillägg påförs vid den senare taxeringen.

Vad beträffar det aktuella målet kan konstateras att bolaget under beskattningsåret 1992 erhöll ett sådant ackord som avsågs i punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL. Bestämmelsen innebär att det för samma beskattningsår beräknade, utgående underskottet inte till någon del är avdragsgillt (enligt motsvarande bestämmelse i 11 § lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet är avdragsförbudet mer begränsat). Frågan är om bolaget genom att i deklarationen för

nästföljande beskattningsår ändå tillgodoföra sig avdrag för underskottet har lämnat en sådan oriktig uppgift som kan föranleda att skattetillägg påförs vid 1994 års taxering.

Enligt min mening bör de nyss angivna principerna för rättelse och påförande av skattetillägg vid felaktig beräkning av underskott tillämpas även i ett fall som det förevarande. Det förhållandet att det inte är fråga om felaktigheter som rör enskilda intäkts- eller avdragsposter utan om tillämpning av ett avdragsförbud som träffar hela det framräknade underskottet bör med andra ord inte medföra att de angivna principerna frångås. Det senast sagda får bl.a. följande konsekvenser. Tillämpningen av avdragsförbudet borde ha föranlett att skattemyndigheten vid 1993 års taxering fastställde underskottet till 0 kr. Om bolaget i sin deklaration för förluståret 1992 hade underlåtit att upplysa om ackordet skulle detta ha kunnat utgöra grund för att vid 1993 års taxering påföra skattetillägg på ett underlag som motsvarande en fjärdedel av det i deklarationen 1993 redovisade underskottet. Bolaget har emellertid i deklarationen uttryckligen angett att en ackordsvinst erhållits under år 1992, vilket innebär att redovisningen av underskottet som en till nästa beskattningsår hänförlig avdragspost är att betrakta som ett oriktigt yrkande och således inte som en åtgärd som skulle leda till skattetillägg vid 1993 års taxering. Än mindre finns det grund för att med anledning av det inträffade påföra skattetillägg vid den nästföljande, i målet aktuella taxeringen.

På grund av det anförda skall bolaget och RSV:s överklaganden bifallas".

Kommentar:

RSV:s bedömning har tidigare varit att det är ackordsårets utrullade underskott som ska reduceras på grund av ackordet och att denna reduktion ska vidtas redan vid taxeringen för ackordsåret. RR:s dom innebär ett ändrat synsätt. RR:s dom innebär att ackordsårets utrullade underskott ska fastställas oberoende av ackordet. I stället ska ackordet påverka avdragsrätten för det inrullade underskottet året efter ackordsåret.

Det kan påpekas att det tidigare funnits en hel del förespråkare för att det är avdragsrätten för det inrullade underskottet för ackordsåret som ska påverkas av ackordet. RR:s dom har gett oss svaret att denna tolkning inte är riktig.

Som en följd av RSV:s tidigare ställningstagande har, i de fall detta varit aktuellt, rätt år att påföra skattetillägg varit vid taxeringen för ackordsåret. Nu har RR ansett att rätt år att påföra skattetillägg, i de fall detta är aktuellt, är vid taxeringen för året efter ackordsåret.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

RR:s dom den 19 november 1999, mål nr 7235-1998

**Fråga om fysisk person som indirekt äger akter i ett
fåmansföretag är utomstående delägare**

Inkomstskatt. Av RSV överklagat förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 16 oktober 1998 har refererats i rättsfallsprotokoll nr 32 1998. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas därför till detta referat.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked. Som skäl för avgörandet angavs följande:

"Enligt 3 § 12 e mom. första stycket SIL skall - om inte särskilda skäl föreligger - bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL inte tillämpas om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning. I 3 § 12 e mom. andra stycket SIL finns en definition av begreppet utomstående. Med utomstående avses "annan än fysisk person och dödsbo som - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger kvalificerad aktie i företaget eller i ett annat fåmansföretag som avses i 12 a mom. första stycket"

Den återgivna definitionen av begreppet utomstående är inte lättillgänglig. Med bortseende tills vidare från dödsbos aktieinnehav är det dock till en början tydligt att som utomstående skall anses annan än sådan fysisk person som - direkt eller indirekt - äger kvalificerade aktier i företaget eller i visst annat fåmansföretag. Vid den fortsatta tolkningen uppkommer emellertid flera svårigheter. Ett problem är att kvalificerade aktier enligt den i 3 § 12 a mom. första stycket SIL givna definitionen

inte synes kunna ägas av andra än fysiska personer. Vilken innebörd som skall ges åt den inskjutna satsen "direkt eller genom förmedling av juridisk person" framstår därmed som oklart. Frågan om indirekta innehav kompliceras ytterligare genom att det i 3 § 12 a mom. fjärde stycket SIL vad gäller bl.a. begreppet ägare i fåmansföretag allmänt hänvisas till punkten 14 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370). Enligt elfte stycket av denna anvisningspunkt avses med ägare den som - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger eller på därmed jämförligt sätt innehar aktie eller andel i fåmansföretag. Hur nu nämnda bestämmelser förhåller sig till varandra synes ovisst men de kan sammantagna åberopas som argument för att indirekta innehav skall beaktas vid bedömningen av om en aktie ägs av utomstående eller inte.

Innehållet i första meningen i första stycket av 3 § 12 e mom. SIL är också av betydelse vid gränsdragningen mellan aktier som skall anses ägda av utomstående och andra aktier. Det förhållande som enligt den meningen tilläggs avgörande vikt är om "utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning". Rätt till utdelning tillkommer naturligt nog bara den som direkt äger aktier i företaget. Regleringen synes med andra ord här ta sikte endast på den egentliga aktieägarkretsen. Med denna utgångspunkt kan den i momentets andra stycket angivna definitionen av begreppet utomstående inte ges annan innebörd än att till utomstående skall räknas alla andra aktieägare i det aktuella företaget än vissa fysiska personer.

Såvitt Regeringsrätten kan förstå har en sådan långtgående räckvidd av begreppet utomstående inte varit åsyftad (jfr prop. 1995/96:109 s. 65 ff). Mycket tyder på att avsikten varit att till annan än utomstående hänföra även exempelvis ett aktiebolag som innehar aktier i de fall då dessa skulle ha ansetts kvalificerade om de ägts direkt av aktiebolagets ägare. Utformningen av 3 § 12 e mom. SIL kan emellertid inte anses ge utrymme för en sådan begränsning av begreppet utomstående. Regeringsrättens slutsats är därför att samtliga aktier som ägs av andra juridiska personer än dödsbon är att anse som ägda av utomstående".

Kommentar:

RR har samma dag, den 19 november 1999, meddelat dom i ett annat mål (mål nr 1031-1999, förhandsbesked) med i sak samma omständigheter.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

Regeringsrättens dom den 15 december 1999, mål nr 2972-1998

Fråga om underlag för skogsavdrag skall reduceras med ianspråktagen ersättningsfond

Inkomsttaxering. Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 3 april 1998 har refererats i
rättsfallsprotokoll nr 11 1998.

RSV yrkade att vid bedömning av rätten till skogsavdrag
det i punkt 9 av anvisningarna till 23 § KL angivna
anskaffningsvärdet skall reduceras med belopp varmed
ersättningsfond för mark tagits i anspråk.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked. RR som
inledningsvis redogjorde för regleringen i lag (1999:663)
om ersättningsfonder (ErFL) och reglerna om
skogsavdrag i punkterna 9 och 10 av anvisningarna till
23 § KL angav bland annat följande skäl för avgörandet:

"Ser man först till det materiella bör erinras om att
avdragsutrymmet är detsamma vid
rationaliseringsförvärv som vid andra förvärv (däremot
får vid avverkningar under viss tid efter ett
rationaliseringsförvärv avdrag ske mot hela - i stället för
halva - den avdragsgrundande skogsintäkten). I det
perspektivet förefaller det opåkallat att ge skogsägare
möjlighet till ökade avdragsmöjligheter genom
successiva rationaliseringsavyttringar kombinerade med
avsättningar till ersättningsfond för mark och
ersättningsförvärv. Någon egentlig anledning att i det
här hänseendet behandla skogsavdrag annorlunda än
värdeminskningssavdrag avseende t.ex. byggnader finns
knappast.

Å andra sidan synes tidigare gällande regler om uppskov
med beskattningen av fastighetsvinster inte ha påverkat
förutsättningarna för värdeminskningssavdrag på

ersättningsfastigheten. I den mån avsikten vid tillkomsten av ErFL varit att för de här aktuella avyttringarna ersätta de tidigare uppskavsreglerna med regler som såvitt avser den löpande beskattningen knyter an till tekniken vid ianspråktagande av fond borde detta ha markerats, särskilt som det inte är självklart hur ett sådant ianspråktagande tekniskt skall gå till. Någon markering av detta slag har inte gjorts. Tvärtom framgår av förarbetena till ErFL att det förutsatts att skatteeffekten av en avsättning till ersättningsfond för mark skall uppkomma först vid avyttring av ersättningsfastigheten (prop. 1989/90:110 s. 765). Till detta kan sägas att reglerna om ianspråktagande och återföring av ersättningsfond för mark - liksom reglerna om beskattning vid avyttring av ersättningsfastigheten - synes ha utformats med bortseende från förekomsten av skogsavdrag. En tolkning i enlighet med vad RSV förordat skapar därför - även om den är materiellt befogad - inte någon ökad konsistens i regelsystemet.

På grund av det anförda skall Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas".

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

**Regeringsrättens dom den 21 december 1999, mål nr
2624-1999**

**Fideikommiss; fråga om tillämpning av lagen (1963:587)
om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m.**

Överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked, se protokoll 13/99.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked. Förhandsbeskedet gäller avyttring som sker före den 1 januari 2000.

Regeringsrätten angav som skäl för avgörandet:

I 2 § lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. (IFL) finns beskattningsregler för

det fallet att en fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning. Enligt andra stycket i paragrafen gäller bl.a. att realisationsvinstbeskattning inte skall ske om den som erhållit aktie i ett sådant bolag »vid avveckling av fideikommiss» avyttrar aktien. Frågan i målet är i första hand om denna skattefrikhetsregel omfattar den som har förvärvat aktierna vid skifte av fideikommissboet.

Det måste förutsättas att skattebestämmelserna i 2 § IFL bygger på samma begrepp som den samtidigt antagna lagen (1963:583) om avveckling av fideikommiss (avvecklingslagen). Enligt 29 § andra stycket avvecklingslagen är avvecklingen att anse som slutförd när fideikommissnämnden har lämnat tillstånd till skifte eller meddelat bevis att vidare åtgärd för avvecklingen ej påkallas.

En tolkning strikt efter ordalydelsen av 2 § andra stycket IFL sammanställt med 29 § andra stycket avvecklingslagen ger till resultat att ett förvärv som inträffar *efter* den angivna tidpunkten för slutförande av avvecklingen inte är att anse som ett förvärv *vid* avvecklingen. Denna tolkning innebär således att ett förvärv som sker vid skifte av fideikommissboet inte omfattas av den aktuella skattefrikhetsregeln. Lagtexten kan visserligen inte anses så entydig att den helt utesluter en annan och vidare tolkning. En förutsättning för att ordalydelsen skall frångås bör dock vara att en sådan tillämpning har klart stöd i skattefrikhetsregelns syfte, den aktuella lagstiftningens uppbyggnad och systematik eller annat liknande förhållande.

Av förarbetena till IFL framgår att bestämmelserna i 2 § IFL infördes för att främja en överföring av fideikommissfastigheter till aktiebolag eller för att i varje fall hindra att bolagsbildning försvårades på grund av beskattningen. Som Skatterättsnämnden har utvecklat i sin motivering till förhandsbeskedet fanns det på grund av den dåvarande realisationsvinstbeskattningens innehåll inte någon anledning att låta den aktuella skattefrikhetsregeln omfatta avyttring av egendom som förvärvats genom skifte av fideikommissboet.

Syftet med skattefrikhetsregeln ger således inte stöd för att frångå en tolkning efter ordalydelsen. Inte heller föreligger något annat förhållande av nyss berört slag som gör det befogat att anse ett förvärv som sker vid skifte av fideikommissboet omfattat av regeln i fråga. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall därför

fastställas.

Den 31 december 1999 träder lagen (1999:1043) om ändring i lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. i kraft. Lagändringen innebär bl.a. att de särskilda bestämmelserna i 2 § andra stycket avseende bolags avyttring av fastighet och aktieägares avyttring av aktie upphävs. De nya reglerna skall tillämpas på avyttringar som sker den 1 januari 2000 eller senare. Förhandsbeskedet bör därför begränsas till att gälla avyttring som sker före den 1 januari 2000.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

**Regeringsrättens dom den 3 december 1999, mål nr
5501-1998**

**Fråga om tillämpning av diskrimineringsartikeln i
skatteavtal**

Överklagat förhandsbesked angående inkomstskatt.

SRN:s förhandsbesked den 11 maj 1998 har refererats i
rättsfallsprotokoll 29/98

RSV överklagade och anförde att artikel 23 (annan inkomst) skulle tillämpas i stället för artikel 7 då ifrågavarande skatteavtal i artikel 23 saknar den hänvisning till artikel 7, gällande den situation att ett fast driftställe finns i den andra staten, som vanligen förekommer i nya skatteavtal. Beskattningsrätten skulle då tillkomma den andra staten vilket innebar att någon diskrimineringsituation inte skulle uppstå.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde Skatterättsnämndens beslut.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

KR:s i Jönköpings dom den 2 juni 1999, mål nr 65--68-1999. Fråga om den s.k. halva basbeloppsregeln vid betalning av arbetsgivaravgifter är tillämplig på medlemsorganisation i Svenska Kennelklubben.

Arbetsgivaravgifter. Uppbördsåren 1991-94.

Enligt 2 kap. 4 § p. 14 i lagen (1981:691) om socialavgifter skall vid bestämmande av underlaget för arbetsgivaravgifter bortses från ersättning som utbetalats till en idrottsutövare av en ideell förening som avses i 7 § 5 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och vars huvudsakliga syfte är att främja idrottslig verksamhet, under förutsättning att ersättningen understiger ett halvt (pris)basbelopp per mottagare och år.

Skattemyndigheten påförde S Kennelklubb (SK) arbetsgivaravgifter avseende utgiftsåren 1991-94 på ersättningar understigande ett halvt basbelopp som utbetalats till funktionärer vid hundutställningar och andra hundtävlingar. SK överklagade SKM:s beslut och anförde att kennelklubben uppfyllde kriterierna för avgiftsfrihet eftersom klubben var en ideell förening, att hundtävlingar borde jämföras med idrottslig verksamhet och att funktionärerna borde ses som idrottsutövare.

LR avslag överklagandet med motiveringen att Kennelklubben visserligen var en ideell förening men att dess huvudsakliga syfte inte var att främja idrottslig verksamhet.

KR kom till samma resultat som LR och yttrade bl.a. att med idrottslig verksamhet bör förstås innebära att en mänsklig aktivitet skall stå i centrum och att det skulle innebära en alltför extensiv tolkning av begreppet idrottslig verksamhet att anse att SK under ifrågavarande år haft till syfte att bedriva sådan verksamhet.

SK överklagade domen till RR som inte meddelade prövningstillstånd (1999-12-13).

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.

KR:s i Stockholm dom den 9 december 1999, mål nr 5968-1998

Skattskyldighet för stiftelse

Inkomsttaxering 1995

Skattemyndigheten beslutade att beskatta en kollektivavtalsstiftelse (Stiftelsen) då den inte ansågs begränsat skattskyldig enligt 7 § lagen om statlig inkomstskatt (SIL). Skattemyndigheten anförde i huvudsak följande. Av Stiftelsens årsredovisningar framgår att den inte bedrivit en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen av Stiftelsens tillgångar. Med skälig omfattning avses att 80 % av nettoavkastningen skall användas för allmännyttigt ändamål. Av Stiftelsens årsredovisningar framgår att inkomstanvändningen varit väsentligen lägre, nämligen:

| | Avkastning | - | förvaltningskostnad utdelning | % | |
|---------|------------|---|-------------------------------|-----------|----|
| 1990 | 3 252 531 | - | 180 000 | 125 288 | 4 |
| 1991 | 3 566 227 | - | 127 500 | 613 462 | 17 |
| 1992 | 3 982 550 | - | 127 500 | 348 626 | 9 |
| 1993 | 4 309 522 | - | 127 500 | 480 766 | 11 |
| 1994 | 4 224 228 | - | 127 500 | 303 627 | 7 |
| 1990-94 | 18 772 558 | - | 690 000 | 1 871 769 | 9 |

Stiftelsen överklagade beslutet och anförde bl.a. följande. Samtliga de rättsfall där fullföljdskravet har prövats av Regeringsrätten har gällt vanliga kvalificerat allmännyttiga stiftelser, inte i något fall har frågan hur fullföljdskravet skall tolkas för stiftelser som utgör s.k. katalogsubjekt prövats. Redan det förhållande att vissa stiftelser placerats bland katalogsubjekten markerar det speciella med dessa subjekt; statsmakten har således manifesterat en vilja att särbehandla dem i positivt hänseende. Staten har i praktiken framtingat bildandet av Stiftelsen. Det skulle vara en orimlig ordning om staten skulle framtinga bildandet av permitteringslönestiftelser, placera dem i katalogen i 7 § 4 mom. SIL (vilket markerar statens avsikt att skattefrihet skall gälla för kapitalinkomster) men samtidigt se till att användningskravet blir omöjligt att uppfylla - genom åläggandet att arbetsgivarna skall betala in så höga avgifter de första fem åren i förhållande till behovet av utbetalningar av permitteringslönersättningar - att obalans uppstår på kort sikt. Det

vore inte skäligt för stiftelsen att använda så mycket som 80 % av avkastningen under sådana mellanår då ersättning inte tarvas. Däremot är det i högsta grad skäligt att använda hela avkastningen och även del av kapitalet för att fullfölja stiftelsens ändamål under sådana år då permitteringarna blir mer frekventa. Tidsperioden för stiftelsens vidkommande kan inte begränsas till en femårsperiod.

Skattemyndigheten vidhåller sitt beslut och anför i yttrande bl.a. att samma tillämpning skall ske för de i 7 § 4 mom. SIL upptagna stiftelserna, s.k. katalogsubjekten, som för stiftelserna i 7 § 6 mom. SIL ifråga om verksamhetsinriktning och fullföljd.

Länsrätten avslog överklagandet och anförde:

"Enligt 7 § 4 mom. första och andra styckena SIL frikallas bland annat vissa särskilt uppräknade typer av stiftelser från i huvudsak all beskattning under förutsättning att de uppfyller kraven i 6 mom. tredje och femte styckena. I nyssnämnda tredje stycke sägs att skattskyldigheten skall bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten och i femte stycket sägs att 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 är stiftelsen oavsett dess ändamål skattskyldig för all inkomst.

Av handlingarna framgår att Stiftelsen är en sådan stiftelse som avses i 7 § 4 mom. första stycket SIL. För en sådan stiftelse gäller enligt vad som återgivits ovan kravet att avkastningen används i skälig omfattning för att fullfölja ändamålet. Enligt vad som framgår av årsredovisningarna har Stiftelsen under perioden 1990-1994 i genomsnitt använt nio procent av avkastningen för sitt ändamål. Stiftelsen kan därmed inte anses ha bedrivit verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen av Stiftelsens tillgångar och är därför obegränsat skattskyldig vid 1995 års taxering".

Stiftelsen överklagade länsrättens dom till Kammarrätten i Stockholm, som anslöt sig till länsrättens bedömning och ändrade inte den överklagade domen.

Kommentar:

KR i Stockholm meddelade 1999-12-09 ytterligare en dom med samma utgång avseende en annan kollektivavtalsstiftelse. KR:s målnr 3553-1998.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

**KR:s i Jönköping dom den 9 november 1999, mål nr
1968-1996**

**Utgifter för produktkatalog under räkenskapsåret 1992
fick dras av som kostnad först räkenskapsåret 1993 då
produktkatalogen distribuerades till kunderna**

Inkomsttaxeringen 1993.

I domen har KR ansett den s.k. matchningsprincipen tillämplig för kostnader för framtagning av produktkatalog. Enligt KR skulle utgifterna under 1992 ha aktiverats som förutbetalad kostnad i bokslutet för samma år, varför direktavdrag inte kunde medges.

Omständigheterna i fallet var i korthet följande. En produktkatalog för samtliga i koncernen förekommande varumärken hade tagits fram under hösten 1992. Tidigare har de aktuella företagen låtit producera separata kataloger eller broschyrer med olika tidsintervall. Den gemensamma katalogen var färdigställd per 31/12 1992. Distributionen till kunderna skedde under våren 1993. Den totala inköpskostnaden för produktkatalogen belastade 1992 års resultat. Nästa katalog skulle enligt bolaget produceras under 1994 och kostnaden härför ingick i 1994 års budget. Bolaget anförde att katalogkostnader enligt ett uttryckligt uttalande från bokföringsnämnden (BFN U 88:4) skulle anses utgöra försäljningskostnad och därför kostnadsföras löpande. KR konstaterade att det fick anses föreligga ett samband mellan 1993/1994 års intäkter och 1992 års kostnader för framtagning av produktkatalogen, varför matchningsprincipen skulle tillämpas. Då 1992 års intäkter inte påverkats av produktkatalogen kunde kostnaderna för denna inte avdras detta år.

KR:s domskäl:

1992 års intäkter har inte påverkats av produktkatalogen, eftersom den distribuerades till kunderna först under våren 1993. Under 1993 - då katalogen gällde - får det dock antas att katalogen kom att bidra till intäktsgenereringen. Mot bakgrund av att nästa utgåva utkommer i vart fall inte förrän 1994, kommer produktkatalogen också att bidra till 1994 års

intäkter. Det får anses föreligga ett samband mellan 1993/1994 års intäkter och 1992 års kostnader för framtagning av produktkatalogen. Med tillämpning av den s.k. matchningsprincipen skulle därför kostnaden för framtagning av produktkatalogen ha aktiverats som en förutbetalad kostnad i bokslutet den 31 december 1992. Direktavdrag kan därför inte medges.

Kommentar:

Samma kammarrätt avkunnade tidigare, 1999-05-05 (mål nr 4480-97), en dom som avsåg avdrag för kostnader för framtagning av postorderkatalog med till synes motsatt slut. Omständigheterna i målet är dock något annorlunda. Bolaget hade varje år under räkenskapsårets sista månad utkommit med en katalog och låtit kostnaden i sin helhet belasta räkenskapsåret. SKM medgav aktuellt år endast avdrag med 1/24 av kostnaden. Bolaget menade att katalogen hade sitt största värde den månad när den utkom och att den redan denna månad genererat inte obetydliga intäkter. Vidare åberopades ett intyg från Svenska Postorderföreningen enligt vilken det var praxis i branschen att kostnadsföra en katalog när utgifterna uppstår. KR delade LR:s bedömning att behovet av periodisering inte var så påtaglig när det rör sig om en årligen återkommande utgift för samma ändamål och av ungefär samma storlek, jfr BFN U 88:4. RSV:s referensgrupp har haft frågan uppe till behandling, se 1/96:13. Enligt referensgruppen borde en periodisering aktualiseras enbart om utgifterna helt eller så gott som uteslutande genererade intäkter först efterföljande år.

En tolkning av domarna är att utgifter för produktkataloger o.dyl. skall periodiseras enbart om de kan medföra intäktsgenerering först efterföljande räkenskapsår. Vilken betydelse som en återkommande felperiodisering skall tilläggas är något oklar, jfr KR 1999-05-05 och BFN U 88:4. Skattemässigt rättas dock felaktigheter i värdering/periodisering vid utgången av det beskattningsår frågan prövas, dvs. normalt senast deklarerade beskattningsår. Denna princip kommer till uttryck i anv. p. 1 första st. till 24 § KL, enligt vilken värdet av utgående lager, pågående arbeten samt fordringar och skuldposter samt avsättningar bestäms med hänsyn till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Förutbetalda kostnader ingår i balansräkningsschemat under posten Fordringar, se BFL § 19 A I 4-7 och ÅRL bil. 2 C II 5.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

**KR:s i Stockholm dom den 23 november 1999, mål nr
1352--1354-1999**

Fråga om rätt beskattningsår vid beskattning av upplupen ränta

Klagande A har lånat ut pengar mot ränta till sin faders fåmansföretag (bolaget). Enligt villkoren i låneavtalet skall lånet löpa med ränta som beräknas årligen på aktuellt inlånat kapital. Räntan är enligt avtalet bunden och skall betalas ut först när den förfaller till betalning, vilket sker vid ett tillfälle. Räntan ackumuleras som en separat skuld, vilken i sin tur löper med ränta. Räntesatsen är densamma som för kapitalskulden. Amortering på den ursprungliga kapitalskulden är möjlig, liksom förtida uttag av räntan.

KR, som avslog överklagandet, fann att A har förfogat över räntan när hon låtit räntefordran kvarstå i bolaget och att ränteinkomsten därmed blivit tillgänglig för lyftning för A. A har inte gjort gällande att bolagets ekonomiska situation de aktuella åren varit sådan att den inte medgivit någon utbetalning av räntorna. Förutsättningar har således förelegat för att beskatta A för inkomst av kapital på sätt som skett.

Kommentar:

KR:s dom ligger, även om den innebär en viss utvidgning, i linje med praxis.

Område: Förhandsbesked

**Skatterättsnämndens förhandsbesked 20 december
1999**

**Att medlem i bostadsföretag för innehavstiden iklätt sig
solidariskt betalningsansvar för föreningens gäld har
inte medfört avdragsrätt för ränta**

En bostadsrättsförening planerade följande åtgärder. Medlemmarna ikläder sig tillsammans med föreningen solidariskt ansvar för föreningens lån; föreningens fastighet utgör säkerhet för lånen; ansvaret begränsas för varje medlem så att det motsvarar bostadsrättens andelsvärde i föreningen; varje medlem erlägger belopp motsvarande de räntor och amorteringar som belöper på hans andel; när medlemmen avyttrar sin bostadsrätt befrias han utan förpliktelser från sitt betalningsansvar, som då helt återgår till föreningen.

Sökanden B., medlem i föreningen, frågade om hon är berättigad till avdrag för den ränta hon erlägger på den del av föreningens lån för vilka hon iklätt sig solidariskt betalningsansvar. Hon undrade också om det gör någon skillnad om hon betalar till föreningen, som i sin tur betalar till långivarna, eller om hon betalar direkt till långivarna. (Frågorna 1–2.) Hon undrade vidare om befrielsen från betalningsansvaret när bostadsrätten övergick i annans ägo medför någon skattekonsekvens för henne (fråga 3), samt om skatteflyktslagen är tillämplig (fråga 4).

SRN meddelade följande förhandsbesked: B har inte rätt till avdrag som för ränta för de utgifter hon erlägger på del av föreningens lån. Svaret ändras inte om utbetalningarna sker direkt till långivarna.

Motivering, frågorna 1 och 2

Å tagandet att betala räntor och amorteringar på föreningens lån innebär enligt nämndens mening inte att medlemmen iklätt sig någon förpliktelse utöver den att betala årsavgiften till föreningen. Detta framstår som särskilt klart om man ser till sättet som medlemmen befrias från betalningarna i samband med en avyttring av bostadsrätten. Vad B. erlägger till föreningen är därför att anse som del av den i detta sammanhang inte avdragsgilla årsavgiften till föreningen och inte som en avdragsgill ränteutgift på lån. Detta gäller oavsett om

betalningen erläggs till föreningen eller direkt till långivarna.

Med hänsyn till svaret förföll övriga frågor.

Kommentar:

Jfr (ang. fråga 1-2) RÅ83 Aa 33 och (ang. fråga 3) RÅ 1996 ref. 68 (såvitt avser den där icke överklagade frågan 4).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999.

Fordran med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp är hänförlig till 27 § 1 mom. SIL. Samtliga betalningar ingår i reavinstbeskattningen.

Onoterad fordran är ej förmögenhetsskattepliktig, marknadsnoterad fordran tas upp till 80 % av marknadsvärdet.

Inkomst- och förmögenhetstaxering 2000-2002.

Sökanden avser att på andrahandsmarknaden förvärva tre olika s.k. omvända konvertibler (värdepapper 1-3) med vissa löptider.

Värdepapper 1 ger innehavaren rätt att vid löptidens slut erhålla dels en "fast avkastning" beräknad som en "ränta" på ett nominellt belopp dels det nominella beloppet (kapitalbeloppet) i kontanter eller aktier enligt följande. Om någon av börskurserna på vissa aktier är lägre vid löptidens slut än vid dess början erhålles leverans av de aktier som haft sämst kursutveckling, varvid det antal aktier erhålles som kunde ha inköpts för kapitalbeloppet till börskursen vid löptidens början. Om börskurserna på angivna aktier är oförändrade eller högre vid löptidens slut än vid dess början erhålles kapitalbeloppet kontant.

Värdepapper 2 har samma konstruktion som

Värdepapper 1 med den skillnaden att anknytningen till aktier i Värdepapper 2 är mindre riskbetonad än i Värdepapper 1.

Värdepapper 3 har samma typ av konstruktion som Värdepapper 1 med den skillnaden att Värdepapper 3 är knutet inte till specifika aktier utan till ett aktieindex och att inlösen inte till någon del kan ske i form av aktier.

FRÅGOR

1. Är en Omvänd Konvertibel ett instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL? Om inte, hur skall den då klassificeras?
2. Skall mottaget räntebelopp i skattehänseende i sin helhet behandlas som ränta eller till viss del som optionspremie eller något annat?
3. Skall - såvitt avser den fleråriga konvertibeln - beskattning av den utställda optionen ske i samband med förvärvet av den Omvända Konvertibeln? Enligt 24 § 4 mom. 3 st. inträder skattskyldighet för det beskattningsår då optionen utfärdas.
4. Anses optionspremien mottagen redan vid förvärvet av konvertibeln (genom en "tyst" prisreduktion av den Omvända Konvertibeln med ett belopp motsvarande marknadsvärdet av optionen)?
5. Skall en Omvänd Konvertibel vid förmögenhetsbeskattningen tas upp till sitt nominella belopp? Om inte, hur skall värderingen ske?
6. Hur påverkas svaren om de Omvända Konvertiblerna blir föremål för sådan marknadsnotering som avses i lagarna om statlig inkomstskatt och statlig förmögenhetsskatt?

Tillägsfrågan:

Utlöser konverteringen av skuldebrevet till aktier realisationsvinstbeskattning?

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 6

Värdepapperen är sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL.

Frågorna 2-4, 6 och tillägsfrågan.

Vid avyttring skall sökanden vid realisationsvinstberäkningen som intäkt ta upp vad han erhåller kontant och värdet av eventuella aktier.

Fråga 5

Värdepapperen är inte förmögenhetsskattepliktiga tillgångar om de inte är marknadsnoterade.

Fråga 6 (avseende förmögenhetsbeskattning)

Om värdepapperen blir marknadsnoterade skall de tagas upp till 80 % av marknadsvärdet.

MOTIVERING

Nämnden förutsätter att sökanden kommer att förvärva värdepapperen till belopp ej understigande det garanterade kontantbeloppet och att förvärv kommer att ske före den dag då villkoren för inlösen fastställs.

Nämnden gör följande bedömning.

Den fasta avkastningen är en ersättning till innehavaren av värdepapperen för att han står risken för värdenedgång på vissa aktier eller ett aktieindex och kan inte ses som en ränta i skattemässigt hänseende. Eftersom värdeutvecklingen på värdepapperen är knuten till aktier finner nämnden att de är sådana (odelbara) finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL (jfr med vad som gäller för s.k. aktieindexobligationer enligt RÅ 1994 ref. 26). Härav följer att kostnaden för ett förvärv av ett värdepapper inte skall delas upp i olika delar och att vid inlösen eller annan avyttring hela vederlaget skall behandlas som intäkt för ett (och samma) värdepapper. Med hänsyn till den osäkerhet avseende villkoren för inlösen som gäller intill dess att de fastställs och till att värdepapperen inte är sådana finansiella instrument som anges i 24 § 2 mom. 6 st. SIL kan ett förvärv av dem inte jämföras med ett förvärv av aktier och kan det inte heller komma ifråga att "föra över" någon del av anskaffningskostnaden för värdepapperen till vid inlösen erhållna aktier

(Värdepapper 1 och 2).

Värdepapperen kan, om de inte är marknadsnoterade, inte anses vara sådana delägarrätter som avses i 3 § första stycket 6 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL (jfr Regeringsrättens dom den 14 oktober 1999 i mål nr 205-1999): De är inte sådana fordringar som avses i 3 § första stycket 11 SFL. De är, såsom inte marknadsnoterade, inte heller sådana tillgångar som anges i någon av de andra bestämmelserna i 3 § SFL. Värdepapperen är följaktligen, när de inte är marknadsnoterade, inte förmögenhetsskattepliktiga tillgångar. Om marknadsnotering sker skall de beskattas enligt 3 § första stycket 7 och 12 § första meningen SFL.

Kommentar:

Det rör sig här om en ny form av värdepapper där beskattningen inte är självklar. RSV har överklagat frågorna 2-4 och 6 vad avser förmögenhetsskatt och begär fastställelse av svaren på övriga frågor.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999.

Fordran med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp är hänförlig till 27 § 1 mom. SIL. Samtliga betalningar ingår i reavinstbeskattningen.

Onoterad fordran är inte skattepliktig till förmögenhetsskatt.

Inkomst- och förmögenhetstaxeringarna 2000-2002.

Sökanden avser att på andrahandsmarknaden förvärva en s.k. omvänd konvertibel (Värdepapperet) med en viss löptid. Värdepapperet ger innehavaren rätt att vid löptidens slut erhålla dels en "fast avkastning" beräknad som en "ränta" på ett nominellt belopp dels det nominella beloppet (kapitalbeloppet) i kontanter eller aktier enligt följande. Om någon av börskurserna på vissa aktier är lägre vid löptidens slut än vid dess början

erhållas leverans av de aktier som haft sämst kursutveckling, varvid det antal aktier erhålles som kunde ha inköpts för kapitalbeloppet till börskursen vid löptidens början. Om börskurserna på angivna aktier är oförändrade eller högre vid löptidens slut än vid dess början erhålles kapitalbeloppet kontant. Värdepapperet kommer ej att vara marknadsnoterat.

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. Hur skall den fasta avkastningen som erhålles vid inlösen klassificeras, dvs. utgör den ränta som behandlas för sig eller utgör den en komponent vid beräkningen av realisationsvinst/förlust på Värdepapperet?

4. Kommer avyttring anses äga rum om sökanden vid löptidens slut såsom "inlösenbelopp" erhåller aktier, eller gäller skattemässig kontinuitet, på så sätt att anskaffningsvärdet på Värdepapperet förs över till och fördelas på de förvärvade aktierna?

5. För det fall Värdepapperet säljs under löptiden, skall del av vederlaget motsvarande en beräknad upplupen del av den fasta avkastningen beskattas för sig som en ränteintäkt (räntekompensation)?

Är svaret på denna fråga beroende av att säljare och köpare särskilt avtalar att viss ersättning eller viss del av priset avser den "upplupna" delen av den fasta avkastningen?

6. Hur skall Värdepapperet behandlas vid förmögenhetsbeskattningen?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Värdepapperet är ett sådant finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL.

Frågorna 3-5

Vid avyttring under löptiden eller i form av inlösen skall sökanden vid realisationsvinstberäkningen som intäkt ta upp vad han erhåller kontant och värdet av eventuella aktier.

Fråga 6

Värdepapperet är inte en förmögenhetsskattepliktig tillgång.

MOTIVERING

Nämnden förutsätter att sökanden kommer att förvärva Värdepapperet till belopp ej understigande garanterat kontantbelopp och att förvärv kommer att ske före den dag då villkoren för inlösen fastställs.

Nämnden gör följande bedömning.

Frågorna 1 och 3-5

Den fasta avkastningen är en ersättning till innehavaren av Värdepapperet för att han står risken för värdenedgång på vissa aktier och kan inte ses som en ränta i skattemässigt hänseende. Eftersom värdeutvecklingen på Värdepapperet är knuten till aktier finner nämnden att det är ett sådant (odelbart) finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL (jfr med vad som gäller för s.k. aktieindexobligationer enligt RÅ 1994 ref. 26). Härav följer att, vid inlösen eller annan avyttring, ingen del av vederlaget skall behandlas som ränta. Med hänsyn till den osäkerhet avseende villkoren för inlösen som gäller intill dess att de fastställs och till att Värdepapperet inte är ett sådant finansiellt instrument som anges i 24 § 2 mom sjätte stycket SIL kan ett förvärv av Värdepapperet inte jämföras med ett förvärv av aktier och kan det inte heller komma ifråga att "föra över" någon del av anskaffningskostnaden för Värdepapperet till vid inlösen erhållna aktier.

Fråga 6

Värdepapperet kan inte anses vara en sådan delägarrätt som avses i 3 § första stycket 6 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL (jfr Regeringsrättens dom den 14 oktober 1999 i mål nr 205-1999). Det är inte en

sådan fordran som avses i 3 § första stycket 11 SFL. Det är, såsom icke marknadsnoterat, inte heller en sådan tillgång som anges i någon av de andra bestämmelserna i 3 § SFL. Värdepapperet är följaktligen inte en förmögenhetsskattepliktig tillgång.

Fråga 2 förfaller.

Kommentar:

Se kommentaren till föregående förhandsbesked. RSV har i detta fall överklagat svaren på frågorna 3-5 och 6.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999.

Ett swapavtal som, bl.a. involverar värdet av bolagets egna aktier, har ansetts skattefritt.

Inkomsttaxeringarna 2000-2002.

Sökanden, ett investmentföretag (bolaget) och en bank ämnar ingå ett avtal (s.k. swapavtal) med varandra varigenom bolaget förpliktar sig att till banken utge ett belopp motsvarande eventuell negativ totalavkastning på aktierna i bolaget under en viss period (löptid) och banken förpliktar sig att till bolaget betala ett belopp motsvarande eventuell positiv totalavkastning under samma tid. Med totalavkastning avses summan av värdet förändring och eventuell utdelning under löptiden. Utöver angivna betalningar skall bolaget till banken betala en avgift samt ett belopp motsvarande en på visst sätt beräknad andel ("ränta") av marknadsvärdet på bolagets aktier vid löptidens början.

FRÅGA

1. Erhåller bolaget en skattepliktig intäkt om bolaget till följd av swapavtalet från banken erhåller ett belopp motsvarande den totala avkastningen under viss tid och för ett visst antal aktier i bolaget?

2. Erhåller bolaget skattemässigt avdrag om bolaget till följd av swapavtalet till banken betalar ett visst belopp

avseende negativ avkastning?

3. Erhåller bolaget skattemässigt avdrag för den ränta som bolaget betalar till banken?

4. Påverkas svaret på ovanstående frågor om endast nettot av betalningsförpliktelse utbetalas kontant?

5. Ovanstående frågor utgår från antagandet att vart och ett av leden i swapavtalet beskattas oberoende av varandra. Om så inte är fallet, hur kommer bolaget att beskattas för utfallet av swapavtalet (a) om nettot av betalningsförpliktelse medför vinst för bolaget och (b) om nettot av betalningsförpliktelse medför förlust för bolaget.

FÖRHANDBESKED

De i frågorna angivna betalningarna till eller från banken med anledning av avtalet skall ej beaktas vid inkomsttaxering av bolaget.

MOTIVERING

Om ett aktiebolag mot vederlag förvärvar egen aktie kan det ses som en överföring av eget kapital till aktieägare i form av i aktiebolagslagen (1975:1385), 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 förvärv av tillgång. Ett sådant synsätt leder till att en avyttring av egna aktier mot vederlag jämföras med en nyemission och alltså inte ses som en avyttring som kan föranleda realisationsvinst eller realisationsförlust i skattemässigt hänseende. Vid ett inköp eller inlösen av egna aktier skall vidare varken realisationsvinst eller realisationsförlust anses uppkomma.

Det nu ifrågavarande avtalet kan sägas fungera som ett substitut för en inlösen eller ett återköp av egna aktier följt av en nyemission vid löptidens utgång. Eftersom de inte sker på något av de sätt som anges i ABL kan det

vara tveksamt om avtalet är giltigt i associationsrättsligt hänseende. bolaget har emellertid som förutsättning givit att bolaget i samband med den i ansökningsbeskrivna transaktionen kommer att följa god sed på aktiemarknaden såsom denna fastlagts i ett uttalande av Aktiemarknadsnämnden (1999:4, 1999-03-01).

Med hänsyn till det ovan sagda finner nämnden att de betalningar som kommer att utgå på grund av avtalet i skattemässigt hänseende skall jämföras med utbetalningar vid förvärv och avyttring av egna aktier. De skall därför ej beaktas vid inkomstbeskattningen av bolaget (jfr prop. 1999/2000:38). Nämnden finner vidare att avtalet, såsom ett sådant odelbart finansiellt instrument som avses i 27 § 1 mom SIL skall bedömas i sin helhet (jfr RÅ 1994 ref. 26). Det bör därför inte komma ifråga att särbehandla och eventuellt ge avdrag för utbetalning av det såsom ränta betecknade beloppet. Avdrag bör ej heller ges med stöd av bestämmelserna i 2 § 16 mom SIL.

Kommentar:

Denna avtalskonstruktion har tidigare inte prövats av Regeringsrätten.

RSV har överklagat förhandsbeskedet och yrkat fastställande av Skatterättsnämndens svar. RSV:s uppfattning är att avtalet inte berör bolagets aktiekapital och inte träffats med aktieägare i bolaget. I stället utgör det en vadslagning om framtida värdeförändringar på bolagets aktier. Avtalet får därför anses hänförligt till sådan egendom som avses i 27 § 1 mom. SIL. För investmentföretag är vinster på sådan egendom skattefria. RSV anser emellertid att skattefriheten inte gäller för andra bolag.

En annan tolkning är att avtalet delvis ska anses hänförligt till 29 § 1 mom. SIL eftersom en betalningsström i avtalet beräknas som en ränta. Enligt RSV:s mening bör avtalet emellertid ses som en helhet vid beskattningen.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 22 december 1999

Fråga om jämkning av ingående mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bakgrund

Inom A-koncernen planeras en omstrukturering som bl. a. innebär att de fastigheter som idag ägs av Företaget A säljs till ett dotterbolag. Utgångspunkten är att fastigheterna säljs till dotterbolaget B AB.

Uthyrningen av fastigheterna utgör idag en separat klart avgränsad verksamhet i A med separat redovisning. Kvar i A kommer efter överlåtelse endast finnas en koncerngemensam funktion. Det kommer inte finnas kvar några tillgångar i A som idag används i den överlåtna verksamheten. Det kan vidare nämnas att hela verksamheten kommer säljas vid en tidpunkt.

De aktuella fastigheterna används idag i verksamheter som medför skattskyldighet. Fastigheterna används till mycket stor del av dotterbolaget Företaget C men viss extern uthyrning förekommer också. Dessa hyresförhållanden kommer att bestå även efter överlåtelsen av fastigheterna. A är idag skattskyldig enligt reglerna om frivillig skattskyldighet i första hand avseende uthyrningar till andra än Företaget C. Vad gäller uthyrningarna till Företaget C har i princip den s.k. koncernslussningsregeln i 8 kap. 4 § pkt 5 ML tillämpats, dvs. avdrag för ingående skatt hänförlig till uthyrda fastigheter har inte yrkats i Företaget A utan i Företaget C.

De aktuella fastigheterna har sedan den 1 januari 1995 varit föremål för ny-, till- och ombyggnation i sådan omfattning att reglerna i 8 kap. 16 a-f ML angående jämkning av avdragen skatt kan bli tillämpliga.

Frågor

1. Inträder i anledning av den planerade överlåtelsen en jämkningsskyldighet enligt 8 kap. 16 a-f § för Företaget C för den av dem med stöd av koncernslussningsregeln (8 kap. 4 § 5 pkt ML) avdragna mervärdesskatten?

2. Innebär det faktum att Företaget A överlåter hela sin verksamhet, fastighetsförvaltningen, till Företaget B att jämkning enligt 8 kap. 16 a-f § aktualiseras?

Skatterättsnämnden kan vid besvarandet av fråga 2 utgå ifrån att det/de bolag som köper fastigheterna vid tidpunkten för köpet kommer att ha ansökt om frivillig skattskyldighet och vara fullt ut skattskyldiga för uthyrningen av de aktuella fastigheterna enligt dessa regler per förvärvsdatumet.

Vidare kan Skatterättsnämnden vid sin bedömning bortse från överlåtelser av fastigheter som träffas av återföring enligt reglerna om frivillig skattskyldighet.

SRN gjorde följande bedömning.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Den planerade överlåtelsen medför inte att jämkning skall ske av den ingående mervärdesskatt som Företaget C har dragit av med stöd av bestämmelsen i 8 kap. 4 § första stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga 2

Den planerade överlåtelsen medför inte att skyldighet uppkommer för Företaget A att jämka avdrag som Företaget A gjort för ingående skatt som hänför sig till de fastigheter och eventuella andra investeringsvaror som omfattas av överlåtelsen.

MOTIVERING

I 8 kap. 16 a-f §§ ML finns bestämmelser om att medgivna avdrag för ingående skatt kan jämkas i vissa fall. Bestämmelserna innebär att det är möjligt att korrigera ett avdrag för ingående skatt och därmed åstadkomma att avdraget materiellt anpassas till ändringar i den verksamhet som bedrivs. Avdrag som gjorts för ingående skatt hänförlig till förvärv eller import av s.k. investeringsvaror skall jämkas om användningen av varan ändras efter förvärvet eller om varan avyttras. Med investeringsvaror avses vissa närmare angivna anläggningstillgångar och fastigheter. Med förvärv av fastighet jämställs förvärv av tjänster som avser ny-, till- eller ombyggnad av fastighet (16 a §).

Jämkning skall bl.a. ske om en fastighet avyttras, under förutsättning att avdrag för ingående skatt medgivits vid förvärvet av fastigheten (16 b § 4). Avdrag som gjorts för ingående skatt skall inte jämkas, om den procentuella förändringen av avdragsrätten i förhållande till avdragsrätten vid anskaffandet är mindre än 10 (16 e § andra stycket). 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 §).

I förarbetena till de nyssnämnda bestämmelserna, prop. 1994/95:57, anförs på s. 188-190 bl.a. följande. Trots att omsättning av fastigheter undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML kan en fastighet ändå vara belastad med mervärdesskatt på annat sätt, exempelvis vid uppförande av byggnad, då den ingående skatten får dras av enligt de allmänna avdragsbestämmelserna. Även beträffande avyttring av fastighet kan det därför uppkomma situationer då medgivet avdrag kan framstå som obefogat, varför en jämningsmöjlighet bör finnas. Fråga i ärendet är dels om jämkning skall ske på grund av överlåtelse av fastigheter när avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärvet av fastigheterna inte har gjorts av det företag i en koncern som förvärvat och senare avyttrar fastigheterna utan, med stöd av den s.k. koncernslussningsregeln i 8 kap. 4 § första stycket 5 ML, av ett annat i koncernen ingående företag, dels om jämkning kan underlåtas med stöd av bestämmelsen i 8 kap. 16 f § i det fall fastigheter, som är belastade med mervärdesskatt, ingår bland de tillgångar som omfattas av en överlåtelse.

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

Utformningen av bestämmelserna om jämkning i 8 kap. 16 a-f §§ ML tyder enligt nämndens mening på att dessa endast avser situationer där avdrag för ingående skatt har medgetts den som förvärvat och senare avyttrar en investeringsvara. Utan entydigt stöd i bestämmelserna eller förarbetena till dessa bör det därför inte komma i fråga att låta dem omfatta även det fallet att avdrag för ingående skatt med stöd av bestämmelsen om koncernslussning har gjorts av ett annat företag. En annan tolkning av bestämmelserna skulle enligt nämndens mening även kunna leda till svårbedömda

avvägningar t.ex. i de fall något av de i koncernen berörda företagen avyttras till utomstående. Om underlåtenheten att jämka den avdragna skatten i ett koncernförhållande som det förevarande skulle medföra oönskade skattefördelar bör frågan därför lösas genom lagstiftning och inte i rättstillämpningen. Svaret på frågan har utformats i enlighet med det anförda.

Fråga 2

Enligt bestämmelsen i 8 kap. 16 f § ML skall någon jämkning inte äga rum när överlåtelse sker av hela den verksamhet i vilken en investeringsvara ingår. Genom hänvisningen till bestämmelsen i 3 kap. 25 § 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 ansökningen avsedda förfarandet, där Företaget A:s hela verksamhet avseende fastighetsförvaltning överläts till Företaget B, får enligt nämndens mening under de angivna förutsättningarna anses vara en överlåtelse av det slag som enligt det ovan sagda avses med bestämmelsen i 8 kap. 16 f § ML. Vid sådant förhållande skall någon jämkning av det avdrag som Företaget A gjort för ingående skatt som hänför sig till förvärv av ifrågavarande fastigheter och eventuella övriga investeringsvaror inte ske. I stället skall Företaget A, som skall vara frivilligt registrerad skattskyldig, överta Företaget A:s rättigheter och skyldigheter när det gäller jämkningen.

Kommentar:

Koncernslussningsregeln; RSV har med anledning av Skatterättsnämndens motivering funnit att den mest ändamålsenliga vägen att behandla frågan är att verka för en lagändring. Skatterättsnämnden skriver nämligen att utan entydigt stöd i bestämmelserna eller förarbetena till dessa bör det inte komma i fråga att låta dem omfatta fall av koncernslussning. RSV har i sitt remissvar den 6 september 1999 ang. SOU 1999:47 "Mervärdesskatt - Frivillig skattskyldighet" anfört följande.

Jämkningskyldighet bör också anses föreligga enligt 8 kap. 16 a § ML i det fall ett koncernbolag med stöd av bestämmelsen i 8 kap. 4 § 5 (koncernregeln) har gjort avdrag för ingående skatt hänförlig till ett annat koncernbolags förvärv som avser investeringsvaror. Denna jämkningskyldighet bör åligga det bolag som gjort avdraget.

Överlåtelse i övrigt; I detta fall skulle vad som framstår som en verksamhetsgren överlåtas till ett annat företag. Skatterättsnämndens bedömning är i överensstämmelse med RSV:s uppfattning att det så långt som det är möjligt bör eftersträvas att inga kumulativa effekter uppkommer.

Det kan enligt RSV:s uppfattning inte uteslutas att jämkning skall ske i andra fall när frivillig skattskyldighet föreligger.

Utredningen om fastighetsuthyrning har föreslagit nya regler beträffande jämkning vid överlåtelse av fastighet. RSV har därför ansett att detta ärende inte heller i denna del bör överklagas.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 16 december 1999

Fråga om onoterade aktieindexobligationer är förmögenhetsskattepliktiga

Sökanden, överväger att på andrahandsmarknaden förvärva två stycken aktieindexobligationer. Aktieindexobligationerna är inte marknadsnoterade. Sökanden vill ha besked hur aktieindexobligationerna skall behandlas i förmögenhetsskattehänseende.

SRN har meddelat att aktieindexobligationerna utgör förmögenhetsskattepliktiga tillgångar och skall värderas till marknadsvärde.

MOTIVERING

Enligt ett av Regeringsrätten den 14 oktober 1999 (mål

nr 205-1999) avgjort överklagat förhandsbesked har Regeringsrätten funnit att ett inte marknadsnoterat konvertibelt skuldebrev skall i förmögenhetshänseende behandlas som en fordran enligt 3 § första stycket 11 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL).

SRN finner ingen anledning att göra annan bedömning i aktuellt ärende.

Vid värderingen av aktieindexobligationerna, som inte är att hänföra till en sådan räntelös fordran som avses i 17 § första stycket SFL, skall den allmänna värderingsregeln i 9 § SFL gälla varför fordringarna skall tas upp till sina marknadsvärden.

De ändringar i aktuellt hänseende som föreslagits i SFL med anledning av införandet av den nya inkomstskattelagen (IL) med tillämpning från och med 2002 års taxering hänger samman med de definitioner av begreppen delägarrätt och fordringsrätt som införs (jfr 48 kap. 2 § i lagförslaget, prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 221 och även specialmotiveringen till ändringarna i SFL Del 2 s. 766).

Bestämmelserna om delägarrätter skall enligt definitionen i 48 kap. 2 § andra stycket IL även tillämpas på aktieindexobligationer. Därav följer även att inte marknadsnoterade aktieindexobligationer skall behandlas som delägarrätter och inte som fordringsrätter i förmögenhetsskattehänseende. Såvitt avser värderingen innebär förändringen ingen skillnad (jfr förslaget till lagändring i 14 § SFL prop. 1999/2000:2 Del 1 s. 449 och specialmotiveringen i Del 2 s. 768).

Kommentar:

Det överklagade förhandsbeskedet om konvertibla skuldebrev som SRN hänvisar till finns återgivet i RSV:s protokoll nr 43/99.

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999

Fråga om skatteplikt för sk. utdelningsrätter

Bolag A äger aktier i bolag B, samtidigt som bolag B äger aktier i bolag A (korsvist ägande).

Bolag B beslutade på bolagsstämman att dela ut sk. utdelningsrätter, vilka berättigade till att vid en senare tidpunkt erhålla aktier i bolag A utan vederlag. Utdelningsrätterna, som registrerades i avstämningsregister hos VPC, var föremål för handel.

Bolag A anteciperade bolag B:s utdelning. Strax före bolag B:s bolagsstämman beslutades därför på bolag A:s bolagsstämman att de utdelningsrätter som bolag B avsåg att dela ut till bl.a. bolag A i dess egenskap av aktieägare i bolag B skulle vidareutdelas, jämte ett kontantbelopp, till aktieägarna i bolag A, däribland aktieägare X.

Sökandena (aktieägare X och bolaget A) önskade besked om mottagna utdelningsrätter utgör skattepliktig utdelning för aktieägare X (fråga 1), vilket skattemässigt anskaffningsvärde aktierna i bolag A får för det fall rätterna utnyttjas till förvärv av aktier (fråga 2) samt om utdelningen av utdelningsrätterna skall utlösa reavinstbeskattning av bolag A.

Som förutsättning för förhandsbeskedet gäller vidare att utdelningen i fråga inte lett till någon omfördelning mellan aktieägarna i bolag A och aktieägarna i bolag B.

SRN har meddelat följande besked:

Fråga 1

Mottagandet av utdelningsrätter utgör inte skattepliktig intäkt för aktieägare X.

Fråga 2

De aktier i bolag A, som aktieägare X erhållit på grund av mottagna utdelningsrätter, skall anses anskaffade utan kostnad.

Fråga 3

Utdelningen föranleder ingen inkomstbeskattning av bolag A.

MOTIVERING

SRN gör följande bedömning.

Utdelningen av rätterna till aktier i bolag A bör i skattehänseende jämföras med en utdelning av de underliggande aktierna. Eftersom vederlag inte utgått i något led bör utdelningen till bolag A från bolag B behandlas som en indragning av aktier utan återbetalning och utdelningen från bolag A till dess aktieägare som en fondemission (av nya aktier) företagen av bolag A (jfr prop. 1999/2000:38 s. 29). Svaren på de ställda frågorna följer av det nu sagda.

Kommentar:

RSV har inte överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 januari 2000.*

SRN:s förhandsbesked den 24 november 1999

Fråga om fast driftställe i Sverige för utländsk delägare i svenskt handelsbolag då all verksamhet avses att bedrivas utanför Sverige.

Inkomsttaxering 2000 - 2002.

Corporation CC, som är ett helägt dotterbolag till bolaget C, är ett finansbolag med säte i ett utomeuropeiskt land. Bolaget CC bedriver finans- och försäkringsverksamhet i mer än 75 länder. I Sverige har CC över 100 dotterbolag. De svenska dotterbolagen finansieras främst genom koncerninterna lån från två utländska Holdingbolag. CC överväger att reorganisera sin utlåning till sina svenska dotterbolag. Tanken är att detta skall ske genom att de existerande lånen refinansieras genom ett nybildat svenskt handelsbolag ("Handelsbolaget"). Sökandebolagen (X och Y) kommer att äga 99 procent respektive 1 procent av andelarna i Handelsbolaget.

Handelsbolagets verksamhet blir att förvalta utlåningen

till de svenska dotterbolagen. Någon utlåning eller annan verksamhet utöver denna koncerninterna utlåning kommer inte äga rum. Finansieringen av utlåningen kommer i sin helhet att ske genom kapitaltillskott från X och Y. Någon extern upplåning kommer inte att ske.

X och Y är båda bolag med begränsad ansvarighet bildade enligt rättsordningen i ett EU-land. Båda bolagen har skatterättsligt hemvist i landet i fråga och omfattas av EG:s moder-dotterbolagsdirektiv.

De kapitaltillskott som X och Y kommer att göra till Handelsbolaget vid dess bildande och framledes, skall användas för utlåning till CC:s svenska dotterbolag, utlåning till andra svenska och utländska bolag inom koncernen och till vissa andra investeringar. Resultatet av Handelsbolagets ränteinkomster kommer normalt inte att utdelas till X och Y, utan skall istället reinvesteras i verksamheten. All verksamhet i Handelsbolaget kommer att bedrivas i ett europeiskt land, icke tillhörande EU. Handelsbolaget kommer därför att etablera en filial i landet ifråga, innefattande lokaler och övrig kontorsutrustning. Handelsbolaget kommer att anställa en föreståndare stationerad i detta land för filialen. Föreståndaren skall administrera och ansvara för Handelsbolagets verksamhet och kommer att vara ansvarig inför och rapportera till styrelserna i X och Y. Dessa styrelser kommer regelbundet att sammanträda där X och Y är hemmahörande. Föreståndarens uppgifter och befogenheter kommer att regleras i av Handelsbolaget särskilt antagna regler och anvisningar.

Handelsbolagets enda anknytning till Sverige, förutom att det kommer att bildas enligt svensk rätt och bevilja lån till svenska bolag, kommer att vara enligt svenska författningskrav en i handelsbolagsregistret registrerad adress i Sverige. Vid denna adress kommer meddelanden och dylikt från Patent- och Registreringsverket och andra myndigheter att tas emot. I övrigt kommer Handelsbolaget inte att bedriva någon verksamhet i Sverige, varken genom egen personal, genom X och/eller Y eller genom andra beroende eller oberoende representanter. Sökandebolagen kommer inte att ha någon annan anknytning till Sverige än delägarskapet i handelsbolaget.

Av lagtexten framgår inte klart under vilka förutsättningar en utländsk juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag är skattskyldig i Sverige. Det har dock allmänt antagits att en utländsk

juridisk persons skattskyldighet för inkomst från ett svenskt handelsbolag skall bedömas enligt de skattskyldighetsregler som särskilt reglerar utländska juridiska personers skattskyldighet (se t.ex. SOU 1997:2 Del 1 s. 31-35).

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked meddelat den 25 februari 1998 funnit att en utländsk juridisk person som är delägare i ett svenskt handelsbolag är skattskyldig i Sverige endast om handelsbolaget ifråga bedriver näringsverksamhet från ett fast driftställe i Sverige.

Frågor till skatterättsnämnden;

1. Kommer X och/eller Y genom delägarskapet i Handelsbolaget anses bedriva näringsverksamhet i Sverige genom fast driftställe?
2. Kommer X och/eller Y att vara skattskyldigt till inkomstskatt i Sverige för sina andelar av handelsbolagets inkomst?
3. Kommer en likvidation av Handelsbolaget och därmed tillhörande utskiftning av dess tillgångar, d.v.s. lånefordringarna till delägarna, medföra några skattekonsekvenser i Sverige för X och/eller Y?

Skatterättsnämnden äger vid besvarandet av ovanstående frågor utgå från att lånen både hos Handelsbolaget och gäldenärerna redovisningsmässigt kommer att bokföras som lån, samt att lånevillkoren är marknadsmässiga.

SRN meddelade följande förhandsbesked;

X och Y bedriver genom ifrågavarande handelsbolag (Handelsbolaget) inte näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige. X och Y är därför inte skattskyldiga för Handelsbolagets inkomst.

MOTIVERING

Nämnden utgår från att den verksamhet som kommer att bedrivas i Sverige inskränker sig till att på uppgiven adress ta emot post för Handelsbolagets räkning för vidarebefordran till föreståndaren i filialen. Vidare förutsätts att den löpande utlåningsverksamheten, även

om Handelsbolaget står som långivare, inte utförs i någon verksamhet i Sverige.

Mot bakgrund härav och de av sökandena angivna uppgifterna om den planerade verksamheten i Handelsbolaget finner nämnden att X och Y inte kan genom delägarskapet i Handelsbolaget anses bedriva näringsverksamhet från fast driftställe i Sverige

AVVISNING

I den mån frågorna inte besvarats genom förhandsbeskedet avvisas dessa.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats av RSV