

- [RR:s beslut den 23 oktober 2001, mål nr 981-1999](#)  
Processföremålet. Fråga om ansökan om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal avsåg konkursgäldenären eller konkursboet
- [KR:s i Sundsvall dom den 14 november 2001, mål nr 51-2000](#)  
Återkallelse av godkännande som upplagshavare. Underlåtenhet att fullgöra åligganden gentemot staten ansågs utgöra grund för beslut om återkallelse. Bolaget har efter skattemyndighetens beslut varit registrerat hos kronofogdemyndigheten på grund av obetalda skatter och avgifter. Vidare har bolaget lämnat deklARATIONER för sent. Skäl att upphäva återkallelsebeslutet har inte ansetts föreligga
- [KR:s i Stockholm dom den 30 november 2001, mål nr 4064-2000](#)  
Beskattning av fast driftställe. Avdrag för royalty avseende rätt till firmanamn i filial. Tillika avdrag för underskott i av filialen bedrivna verksamhet i annat land än huvudkontorets
- [KR:s i Stockholm dom den 7 december 2001, mål nr 5088-1999](#)  
Beskattning för återbäring av fjärrvärmeavgifter och återbetald fastighetsskatt vid övergång från schablonbeskattning till konventionell beskattning. Kommunalt bostadsaktiebolag, som tidigare varit schablonbeskattat, har erhållit återbäring av fjärrvärmeavgifter och återbetald fastighetsskatt efter övergång till konventionell beskattning. Skattskyldighet har inte ansetts föreligga för återbetald fastighetsskatt, eftersom avdrag inte anses ha medgivits vid inkomsttaxeringen, medan återbäring av fjärrvärmeavgift har ansetts skattepliktigt
- [SRN:s förhandsbesked den 29 november 2001](#)  
Uttagsbeskattning, jämkning av avskrivningsunderlag samt omkostnadsbelopp vid försäljning av fastighet. Frågor kring konsekvenser av en planerad överlåtelse av fastigheter till underpris från en ideell förening till ett av föreningen helägt aktiebolag
- [SRN:s förhandsbesked den 5 dec 2001](#)  
Undantaget för bank- och finansieringstjänst. Frågorna gällde bland annat om bolagets verksamhet var undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 december 2001.*

**RR:s beslut den 23 oktober 2001, mål nr 981-1999**

## **Processföremålet**

**Fråga om ansökan om skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal avsåg konkursgäldenären eller konkursboet.**

*Mervärdesskatt*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

X försattes i konkurs den 1 december 1992. Den 20 september 1994 gjordes en ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. I ansökningen, som gjordes av konkursförvaltaren, anges X i konkurs som sökande medan i en missivskrivelse förklaras att konkursboet inger ansökan om frivillig registrering. Skattemyndigheten medgav inte X skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal.

Konkursförvaltaren överklagade skattemyndighetens beslut att inte medge X skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. Länsrätten undanröjde skattemyndighetens beslut och förordnade att X skulle vara skattskyldig för uthyrning från och med den 23 september 1994.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten och yrkade att länsrättens dom skulle upphävas. Till stöd härför anfördes i huvudsak följande. Av den skriftväxling som föregick skattemyndighetens beslut framkom att ansökan om registrering avsåg X i konkurs - konkursgäldenären - alternativt konkursboet. Skatterättsligt är konkursgäldenär och konkursbo olika skattesubjekt. Av 6 kap. 3 § ML framgår att om en skattskyldig är försatt i konkurs är konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet. I erinringar mot skattemyndighetens beslut har hävdats att lagrummet inte skulle äga tillämpning i detta fall eftersom X i konkurs inte var skattskyldig vid tidpunkten för ansökan. Vad som avses med bestämmelsen är att konkursgäldenären inte kan vara skattskyldig efter konkursbeslutet. X bedrev aldrig och hade inte heller några planer på att bedriva uthyrningsverksamhet. Uthyrningen har startats av konkursförvaltaren flera år efter konkursutbrottet och det är således inte fråga om att driva en sådan verksamhet vidare. Att i ett sådant fall besluta om skattskyldighet för konkursgäldenären strider mot bestämmelsen i 6 kap. 3 § ML. Inte heller föreligger förutsättningar att registrera konkursboet som skattskyldigt för uthyrning i detta fall.

X i konkurs hemställde i första hand att skattemyndighetens talan

skulle avvisas och i andra hand att länsrättens domslut skulle fastställas. X i konkurs anförde i huvudsak följande. Skattemyndigheten har den 22 december 1995 i enlighet med länsrättens dom medgett X i konkurs skattskyldighet för uthyrning av anläggning.

Skattemyndigheten får genom detta beslut anses ha ändrat sitt beslut den 11 oktober 1994 på sätt som begärts varför skattemyndigheten enligt 28 § förvaltningslagen (1986:223), FL, inte äger rätt att överklaga länsrättens dom. Vidare skall ett sådant beslut överklagas i särskild ordning. Beslutet har emellertid inte varit föremål för överklagande, vare sig i särskild ordning eller på annat sätt. - I sak anfördes följande. Ansökan om skattskyldighet avsåg X i konkurs alternativt konkursboet. X i konkurs var den formella fastighetsägaren vid tidpunkten för ansökan. Skattemyndigheten anser att X i konkurs inte kan vara skattskyldig efter konkursutbrottet. Att skattskyldighet i och för sig kan åvila konkursgäldenären är dock inte särskilt anmärkningsvärt. Exempelvis kan ett konkursbo enligt 3 kap. 9 § konkurslagen (1987:672) välja att inte inträda i konkursgäldenärens avtal beträffande viss egendom. X i konkurs var inte skattskyldig vid konkursutbrottet. Bestämmelsen i 6 kap. 3 § ML gäller för skattskyldig och är därmed inte tillämplig i detta fall. Det formella förfarandet måste då vara att skattemyndigheten beslutar att X i konkurs såsom fastighetsägare blir skattskyldig för uthyrningen. Därefter kommer skattskyldigheten enligt 6 kap. 3 § ML att kunna överföras på konkursboet. - Ett konkursbo kan dock bli skattskyldigt direkt utan att skattskyldigheten överförs till boet via konkursgäldenären. Det är inte möjligt att komma till annan slutsats än att konkursgäldenären alternativt konkursboet skall registreras för frivillig skattskyldighet.

Skattemyndigheten anförde i genmäle, vad avser frågan om avvisning, att myndigheten inte har meddelat något omprövningsbeslut den 22 december 1995 och naturligtvis inte kan anses ha omprövat länsrättens dom. Beslutet den 22 december 1995 har fattats på grund av att länsrättens dom skall leda till omedelbar verkställighet.

Med bifall till överklagandet undanröjde kammarrätten länsrättens dom med följande domskäl.

Enligt 28 § FL förfaller ett överklagande av en myndighets beslut, om myndigheten vid omprövning själv ändrar beslutet så som klaganden begär. Bestämmelsen hade vid här aktuell tidpunkt sin motsvarighet i 20 kap. 6 § andra stycket ML, där det stadgas att ett överklagande förfaller om skattemyndigheten ändrar beslutet så som den skattskyldige begär.

Kammarrätten finner att skattemyndigheten, genom att efterkomma länsrättens dom, inte förlorat rätten att överklaga domen. Överklagandet skall således inte avvisas.

Om en skattskyldig har försatts i konkurs är, enligt 6 kap. 3 § ML,

konkursboet skattskyldigt för omsättning i verksamheten efter konkursbeslutet.

Den i målet aktuella ansökan om skattskyldighet upptar X i konkurs, dvs. konkursgäldenären, som sökande. Skattemyndighetens ursprungliga beslut i ärendet, liksom omprövningsbeslutet, riktar sig också till X i konkurs. Med anledning av länsrättens dom har skattemyndigheten registrerat X i konkurs som skattskyldig för uthyrning.

Processföremålet i kammarrätten bestäms av det överklagade beslutet, dvs. länsrättens dom, och av klagandens yrkanden och grunder (se prop. 1989/90:74 s. 370). Klagande är skattemyndigheten, som yrkar att länsrättens dom skall undanröjas. Som grund härför åberopas att X i konkurs inte kan vara skattskyldig efter konkursbeslutet. Vidare har skattemyndigheten anfört bl.a. att inte heller sådana förutsättningar föreligger att konkursboet kan registreras som skattskyldig.

Frågan huruvida konkursboet i förevarande fall skall registreras som skattskyldig för uthyrningsverksamhet har inte prövats av länsrätten. Inte heller omfattas frågan av skattemyndighetens yrkande i målet och grunderna för yrkandet. Frågan är mot denna bakgrund inte processföremål i kammarrätten. Att såväl skattemyndigheten som X i konkurs argumenterar i frågan föranleder inte någon annan bedömning.

Vad gäller möjligheten för X i konkurs att registreras som skattskyldig för uthyrning av fastighet gör kammarrätten följande bedömning. 6 kap. 3 § ML reglerar situationen när skattskyldig försatts i konkurs. Bestämmelsens innebörd är att skattskyldig som försatts i konkurs efter konkursbeslutet inte längre skall vara skattskyldig för omsättning i verksamheten. Eventuell skattskyldighet åvilar i stället konkursboet. Av detta får anses följa att den som är försatt i konkurs, dvs. konkursgäldenären, överhuvudtaget inte kan registreras eller vara registrerad som skattskyldig för mervärdesskatt. Mot bakgrund härav skall länsrättens dom undanröjas.

Konkursboet överklagade Kammarrättens dom till Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten, med undanröjande av kammarrättens dom, skulle återförvisa målet till kammarrätten för ny prövning. Till stöd för sin talan anförde konkursboet bl.a. följande.

X försattes i konkurs den 1 december 1992. Konkursboet ansökte den 20 september 1994 om frivillig registrering för mervärdesskatt avseende uthyrningen av en anläggning. Som sökande angavs "X i konkurs", men i missivbrevet från konkursförvaltaren angavs att konkursboet ingav ansökan. Konkursförvaltaren utställde fullmakt för ett ombud att företräda "X" vid omprövning och överklagande av Skattemyndighetens beslut. Länsrätten benämnde i sin dom klaganden som "X" med angivande av konkursförvaltaren och ombudet.

Kammarrätten har angett "X i konkurs", dvs. konkursgäldenären, som motpart i målet. - Även om beteckningen "X" eller "X i konkurs" genomgående synes ha kommit att användas i ansöknings- och omprövningsförfarandet hos skattemyndigheten och i processen i underinstanserna, så avsåg ansökan m.m. omständigheter som inträffat efter konkursutbrottet. Efter denna tidpunkt saknade konkursgäldenären, dvs. X i konkurs, rättshandlingsförmåga. På grund härav kan sökanden respektive klaganden/motparten endast ha varit "konkursboet för X". - Någon annan person än konkursboet kan inte komma i fråga för registrering av mervärdesskatt efter konkursutbrottet för verksamhet som konkursboet bedriver med eller på konkursgäldenärens egendom. Därvid kan inte heller benämningen av konkursboet ha någon annan betydelse än att en felaktig benämning leder till sådana oklarheter som ifrågavarande mål utgör ett exempel på. I kammarrätten står endast ombudet angivet, men ombudet har befullmäktigats av konkursförvaltaren, som företräder konkursboet. Vid angivna förhållande kan endast konkursboet anses ha varit part i kammarrätten. - Processföremålet i kammarrätten måste anses ha omfattat även frågan om konkursboet kunde registreras som frivilligt skattskyldigt. Eftersom kammarrätten inte prövat denna fråga bör målet återförvisas till kammarrätten för ny prövning.

RSV ansåg att frågan om frivillig skattskyldighet för konkursboet borde underställas kammarrättens prövning.

#### SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

I Regeringsrätten har inte framställts något yrkande om ändring av kammarrättens dom i fråga om frivillig skattskyldighet för konkursgäldenären. Den i målet aktuella frågan är därmed endast huruvida kammarrätten borde ha prövat om det förelåg förutsättningar för att registrera konkursboet som frivilligt skattskyldigt för mervärdesskatt.

X försattes i konkurs den 1 december 1992. Därefter gjordes en ansökan om frivillig skattskyldighet för uthyrning av verksamhetslokal. I ansökningsen, som gjordes av konkursförvaltaren, anges X i konkurs som sökande medan i en missivskrivelse förklaras att konkursboet inger ansökan om frivillig registrering. Vid handläggningen av ärendet hos skattemyndigheten och i den efterföljande processen i underinstanserna har oklarheten om vem som är sökande inte undanröjts. I ett omprövningsbeslut den 27 mars 1995 har skattemyndigheten funnit att frivillig skattskyldighet inte kan medges vare sig för konkursgäldenären eller för konkursboet. Ombudet har i länsrätten visserligen uttryckligen angett att det inte är konkursboet som ansökt om skattskyldighet men också hävdats att X alternativt konkursboet skall medges frivillig skattskyldighet. I länsrättens av kammarrätten undanröjda dom medgavs konkursgäldenären frivillig skattskyldighet vilket innebar att länsrätten inte behövde ta ställning till frågan om konkursboets

skattskyldighet.

Regeringsrätten finner att ansökningen om frivillig skattskyldighet bör anses ha omfattat både konkursgäldenären och konkursboet. Länsrätten hade inte prövat ansökningen såvitt avsåg konkursboet. Kammarrätten borde därför, då den undanröjde länsrättens dom, ha visat målet åter till länsrätten för prövning av frågan om konkursboets skattskyldighet. Regeringsrätten finner att sådan återförvisning nu bör ske.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten undanröjer kammarrättens och länsrättens domar samt visar målet åter till Länsrätten för prövning av konkursboets ansökan om frivillig skattskyldighet.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 december 2001.*

**KR:s i Sundsvall dom den 14 november 2001, mål nr 51-2000**

### **Återkallelse av godkännande som upplagshavare**

**Underlåtenhet att fullgöra åligganden gentemot staten ansågs utgöra grund för beslut om återkallelse. Bolaget har efter skattemyndighetens beslut varit registrerat hos kronofogdemyndigheten på grund av obetalda skatter och avgifter. Vidare har bolaget lämnat deklARATIONER för sent. Skäl att upphäva återkallelsebeslutet har inte ansetts föreligga.**

*Punktskatt - alkoholskatt*

SKM beslutade att fr.o.m. den 29 juli 1998 återkalla ett utländskt bolags filials (bolaget) godkännande som upplagshavare. Som skäl för beslutet angavs att bolaget under en längre tid varit restfört för obetalda alkoholskatter och att 76 298 kr överlämnats till kronofogdemyndigheten (KFM) den 4 juli 1998.

Bolaget anförde att det av olika anledningar, som det inte kunde råda över såsom växlingskurser och kundförluster, fick likviditetsproblem men att detta nu är löst. Numera har rutinerna ändrats och kundförluster eliminerats. Restföringen om 76 298 kr berodde på ett missförstånd om hur de nya reglerna för skattekottet fungerade, och

beloppet är numera betalt.

I omprövningsbeslut anförde SKM att bolaget under 1997 varit sent med betalning av alkoholskatt vid tio av årets tolv redovisningsperioder. Vid sex av dessa tillfällen har bolaget restförts hos KFM för obetalda belopp av alkoholskatt. Under 1998 har bolaget erlagt alkoholskatt i tid för samtliga redovisningsperioder. Av skattekontot framgår dock att bolaget under 1998 varit restfört hos KFM för obetalda skatter och avgifter från och med avstämningen den 6 juni fram till den senaste avstämningen den 3 oktober.

I länsrätten anförde SKM följande. Bolaget var vid avstämmning den 6 januari 1999 fortfarande restfört hos KFM. Under 1999 har bolaget vid sju tillfällen ingivit deklaration till alkoholskatt för sent.

Länsrätten avslog överklagandet i dom den 17 december 1999.

Bolaget överklagade länsrättens dom och anförde bl.a. att det betalat alkoholskatten i rätt tid från det andra kvartalet 1998 till dags dato.

RSV anförde att bolaget vitsordat att en leverans av alkoholvaror från Belgien i maj 1999 skett direkt till kund, dvs. med åsidosättande av förfarandereglererna på området. Vidare har bolaget under det första halvåret 2000 lämnat deklarationer en dag för sent vid fyra tillfällen och sju dagar för sent vid ett tillfälle.

#### SKÅLEN FÖR KR: S AVGÖRANDE

"Ett godkännande som upplagshavare förutsätter att sökandens ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt är sådana att han kan anförtros ställning som upplagshavare med rätt att lagra skattepliktiga varor under suspension av skatten. Vid bestämmande av de krav som skall ställas för godkännande måste också beaktas att upplagshavaren kan verka inom ett sammanhängande EG-system, med rätt att skattefritt sända och ta emot varor till respektive från andra EG-länder. Om en godkänd upplagshavare inte längre uppfyller kraven, skall godkännandet återkallas. (Jfr prop. 1994/95:56 s. 118 och 86).

Vid tidpunkten för skattemyndighetens beslut att återkalla godkännandet av bolaget som upplagshavare, dvs. den 15 juli 1998, hade bolaget under en längre tidsperiod underlåtet att fullgöra sina åligganden gentemot staten, framför allt avseende inbetalningar av alkoholskatt samt andra skatter och avgifter. Det förelåg därför enligt kammarrättens mening grund för beslutet om återkallelse. Bolaget har uppgivit att den främsta anledningen till att skatt betalades in för sent var att bolaget drabbats av tillfälliga likviditetsproblem samt att bolagets ekonomiska förhållanden numera förbättrats. Även efter skattemyndighetens beslut om återkallelse har emellertid bolaget vid

ett flertal tillfällen varit registrerat hos kronofogdemyndigheten på grund av obetalda skatter och avgifter. Vidare har bolaget brustit i noggrannhet vad avser tidpunkten för inlämnandet av alkoholskattedeclarationer. Vid angivna förhållanden, samt vid en samlad bedömning av omständigheterna i övrigt, finner kammarrätten att det inte heller med anledning av vad som framkommit angående bolagets förhållanden efter beslutet om återkallelse kan anses möjligt att upphäva återkallelsebeslutet. Överklagandet skall därför avslås."

KR:S DOMSLUT

KR avslår överklagandet.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 december 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 30 november 2001, mål nr 4064-2000**

### **Beskattning av fast driftställe**

**Avdrag för royalty avseende rätt till firmanamn i filial. Tillika avdrag för underskott i av filialen bedriven verksamhet i annat land än huvudkontorets.**

*Eftertaxering för 1994 och skattetillägg*

Ett bolag i USA, X, bedriver verksamhet i Sverige genom en här registrerad filial. X ägs i sin helhet av ett moderbolag i USA. X har yrkat avdrag för kostnader om 7 863 258 kr avseende ersättning för royalty till moderbolaget enligt ett avtal som ger X rätt att använda firmanamnet i filialens verksamhet mot en årlig ersättning om 3,5 procent av dess omsättning. SKM korrigerade i omprövningsbeslut tillgodogjort avdrag för kostnaden med stöd av 20 och 23 §§ KL.

Vidare har SKM höjt X:s inkomst med 4 744 026 kr avseende kostnader för "uppstart" av filial i S:t Petersburg.

Bolaget överklagade och framhöll bl.a. följande.

SKM:s lagtillämpning strider mot den från lagtolkningssynpunkt tillämpade principen om "Lex Specialis", dvs. att den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL i sin egenskap av specialbestämmelse har företräde framför övriga tillämpliga



skattebestämmelser av allmän natur, såsom 20 och 23 §§ KL. Vidare gäller uttalanden i OECD:s Transfer Pricing Guidelines bara vid tillämpningen av korrigeringsregeln. Namnet representerar ett ekonomiskt värde. Skattemyndigheterna i USA och Europa kräver normalt att moderbolag med inarbetade och välrenommerade namn påför utländska dotterföretag en royalty för rätten att använda företagsnamnet. Svensk skatterätt medger avdrag för marknadsmässig royalty som erläggs för denna rätt. Det förhållandet att den svenska filialen har burit vissa kostnader för namnets inarbetning och marknadsföring samt enligt lag är skyldig att registrera firmanamnet reducerar inte det kommersiella värdet av namnet. En jämförelse med varunamn som McDonald´s och Coca-Cola är högst relevant och kan i vart fall inte avfärdas med argumentet att den avser transaktioner mellan utomstående parter. Bolaget åberopade RÅ 1991 ref. 108.

Vidare har X förklarat att något fast driftställe inte uppkommit i S:t Petersburg genom de aktiviteter som under ifrågavarande år genomförts där i syfte att utvärdera och förbereda en etablering på den ryska marknaden. Arbetet har huvudsakligen utförts från kontoret i Sverige och under resor till S:t Petersburg och några avtal har inte slutits på plats där. Ett svenskt bolag skulle ha haft möjlighet till avdrag för motsvarande kostnader, varför detsamma, enligt diskrimineringsförbud i skatteavtalet med USA, ska gälla för en svensk filial till ett amerikanskt bolag.

SKM har anfört.

SKM har genom att som grund åberopa 20 och 23 §§ KL ansett att den erlagda royaltiesättningen inte till någon del utgjort en avdragsgill omkostnad enligt KL. En tillämpning av 43 § 1 mom. KL förutsätter att en omkostnad föreligger men att kostnadsavdraget varit för stort. SKM anser dock att om, rent hypotetiskt, en omkostnad skulle föreligga kan även de allmänna reglerna i 20 och 23 §§ KL åberopas som grund för beskattning.

SKM anser inte att RR:s praxis ger stöd för bolagets uppfattning. Sålunda har RR i andra rättsfall med liknande förhållanden vägrat avdrag enligt allmänna grunder, trots att korrigeringsregeln i och för sig var tillämplig. Se RÅ 1969 Fi, 1082-1087, RÅ 1982 Aa. 81 (Pågens Familjebageri) och RÅ 1994 ref. 85 (Eka Nobel).

OECD uttalar vilka bedömningar som bör göras vid prissättning av transaktioner mellan företag. Enligt interna svenska regler kan vid sådana transaktioner olika skatteregler bli aktuella, dvs. såväl korrigeringsregeln som de allmänna reglerna. De principer som OECD uttalar är därför av vikt även vid tillämpning av 20 och 23 §§ KL.

I det åberopade målet RÅ 1991 ref. 108 hade Spendrups Bryggeriaktiebolag erlagt royalty till ägaren av varumärket "Spendrups"

för rätten att använda varumärket för öl. SKM anser inte att förhållandena är likartade. Bolaget har inte erlagt ersättning för ett varumärke utan för ett namn som redan ingår i bolagets firma. I Spendrups fall har ersättningen bedömts som marknadsmässig. I bolagets fall har ersättning för vad som förknippas med namnet erlagts enligt andra avtal, varför ersättningen för namnet inte kan anses marknadsmässig.

Bolaget vitsordar att de genom tillgång till tjänster enligt särskilda avtal har stärkt namnets ställning på den svenska marknaden. SKM anser att det är tjänsterna enligt dessa avtal som ger namnet ett värde i Sverige. Den ersättning som erlagts för rätten att utnyttja namnet motsvaras inte av någon nytta. Vid denna bedömning har även beaktats att bolaget har firmanamnet oavsett om bolaget erlägger ersättning härför eller inte. Beträffande jämförelsen med varunamnet McDonald´s och Coca-Cola får SKM framhålla att dessa varunamn upplåtits till företag med andra firmanamn.

Den verksamhet som X bedrivit i S:t Petersburg är en fråga för skattemyndigheterna i USA respektive Ryssland. Det föreligger inte heller någon diskriminering i dubbelbeskattningsavtalets mening.

LR i Stockholms län lämnade i dom den 22 mars 2000 bolagets besvär utan bifall med bl.a. följande motivering:

LR behandlar först frågan enligt vilka lagrum i KL som frågan bör avgöras. RR har i RÅ 1991 ref. 107 (de s.k. Shellmålen) anfört följande.

Vid inkomsttaxeringen i Sverige föreligger en principiell rätt till avdrag för sådana kostnader som är att hänföra till intäkternas förvärvande. I inkomstslaget rörelse betecknas kostnader av denna typ som driftkostnader. Andra slags kostnader är avdragsgilla endast om särskilda regler så medger, vilket kan vara fallet med t.ex. koncernbidrag som inte är driftkostnader. Det nu sagda innebär bl.a. att ett svenskt företag, som ingår i en internationell koncern, kan ha rätt att som driftkostnad dra av en på företaget belöpande del av koncernens kostnader för koncerngemensamma anordningar, funktioner eller tjänster. Avdrag medges endast till den del kostnaden i fråga kan betraktas som driftkostnad för det svenska företaget, vilket innebär att det måste vara klarlagt att den koncerngemensamma nyttighet som kostnaderna avser verkligen också kommit företaget tillgodo i motsvarande mån.

En del av de uppgifter som lämnats av parterna under processens gång, i synnerhet beträffande SIPC och dess funktioner, skulle kunna ge anledning till överväganden

beträffande rätten till avdrag för svenska Shell enligt här angivna principer. Parterna har emellertid konsekvent och så gott som uteslutande inriktat såväl argumentation som utredning på en tillämpning av korrigeringsreglerna i 43 § 1 mom. KL. Det saknas således underlag för att pröva de i förevarande mål uppkomna frågorna från annan utgångspunkt än nämnda regler. Regeringsrätten inskränker sin prövning i enlighet härmed.

Bolaget har i sin deklaration yrkat avdrag för driftkostnader i Sverige. Vad RR uttalat ovan utgör enligt LR:s mening ett klart stöd för att SKM haft fog för att pröva frågan med tillämpning av 20 och 23 § KL och att någon skyldighet för SKM att pröva frågan med tillämpning av 43 § 1 mom. KL inte kan anses ha förelegat. Jfr även RÅ 1994 ref. 85 som också enligt LR:s mening utgör ett klart stöd för SKM:s bedömning. Även LR prövar därför frågan med tillämpning av 20 och 23 § KL och inte med tillämpning av 43 § 1 mom. KL. Bolaget har således att styrka att kostnaden för royalty är en för bolaget i Sverige avdragsgill driftkostnad.

Enligt 5 § lag (1992:610) om utländska filialer m.m. ska ett utländskt företags verksamhet genom filial i Sverige drivas under firma, som innehåller företagets namn med tillägg av ordet filial i Sverige och som tydligt anger företagets nationalitet. Motsvarande bestämmelse fanns tidigare i 20 § lag (1968:555) om rätt för utlänning och utländskt företag att idka näring här i riket.

Bolaget har åberopat rättsfallet RÅ 1991 ref. 108 (Spendrups). Även om den likheten finns med omständigheterna i rättsfallet att avtal ingicks mellan personer i intressegemenskap är det så att vad som överläts i rättsfallet var ett varumärke "Spendrups". Varumärket utgjorde ett figurmärke med text. Den som förvärvat varumärket skulle inte utan avtalet haft rätt att använda varumärket då rätten till märket tillkommit den som upplåtit rätten. Detta rättsfall utgör därför inte stöd för bifall till bolagets överklagade. Inte heller vad bolaget anfört om kända varumärken som Coca-Cola, Mc Donald m.fl. är relevant.

När avtalet om royaltyersättning mellan de två amerikanska bolagen ingås den 21 december 1992 är X redan innehavare av namnet. Vidare har den svenska filialen med namnet i firman bedrivit verksamhet i Sverige sedan 1987. Skyldighet att ha namnet i firman har således också funnits enligt 5 § lag (1992:160) om utländska filialer m.m. Mot bakgrund av dessa förhållanden kan kostnaden för utgiven royaltyersättning inte anses vara en i Sverige avdragsgill driftskostnad eftersom inkomsterna i Sverige ifrågavarande beskattningsår och framledes rimligen skulle bli desamma oberoende av om avtalet av den 21 december 1992 ingåtts eller ej.

De kostnader för "uppstart" av en filial i S:t Petersburg, som X

åsamkats under 1993, kan mot bakgrund av att filial i Ryssland bildats av ett bolag i USA inte anses utgöra avdragsgilla driftkostnader i Sverige enligt intern svensk rätt.

Enligt LR:s mening skulle ett svenskt dotterbolag till ett amerikanskt moderbolag inte få avdrag för kostnader som ett amerikanskt moderbolag haft för att undersöka möjligheterna att etablera en filial i tredje land. Detta får anses vara den diskrimineringsituation som omständigheterna i detta målet skulle behöva jämföras med. I den mån ett svenskt dotterbolag till ett amerikanskt bolag skulle kunna få avdrag för kostnader för att undersöka möjligheterna att etablera en egen filial i ett annat land kan detta inte anses vara en jämförlig situation. Någon diskriminering av bolaget enligt dubbelbeskattningsavtalet kan därför inte anses föreligga.

X överklagade och gjorde gällande att det förhållandet att filialen är skyldig att registrera namnet inte medför att filialen med automatik äger rätt att använda varumärket i sin egen marknadsföring. Det är det amerikanska moderbolaget som innehavare av varumärket i Sverige som har bestämt att den svenska filialen skall använda firmanamnet. Den svenska filialen hade inte fått använda namnet utan moderbolagets medgivande. Registreringsskyldigheten hindrar inte att något annat rättssubjekt kan vara innehavare av rätten att upplåta eller utnyttja varumärket i Sverige.

Att avdrag vägras på den grunden att filialen är skyldig att registrera namnet medför i princip en otillåten diskriminering i strid med diskrimineringsklausulen i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA eftersom någon motsvarande registreringskyldighet inte föreligger för ett svenskt dotterbolag till ett amerikanskt moderbolag.

Vid en start av verksamhet utomlands innebär diskrimineringsregeln i dubbelbeskattningsavtalet att eftersom ett svenskt bolag skulle medges rätt till avdrag för sådana uppstartningskostnader skall motsvarande rätt till avdrag gälla för en svensk filial till ett amerikanskt bolag.

SKM bestred ändring och hävdade att inte heller ett svenskt dotterbolag med huvudsakligen samma firmanamn som sitt amerikanska moderbolag skulle få avdrag för firmanamnet under de omständigheter som föreligger i aktuellt fall. Någon otillåten diskriminering har inte förekommit.

KR avslog överklagandet och gav följande skäl.

I målet har uppkommit fråga om prövningen av det aktuella avdraget ska göras enligt de allmänna reglerna i 20 och 23 §§ KL eller enligt den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL. Med hänsyn till den ovisshet som råder om samspelet mellan korrigeringsregeln och andra skatteregler (se t.ex. prop. 1999/2000:2, s. 188) samt till vad RR

konstaterade i RÅ 1991 ref. 107 (se LR:s dom) finner KR inte att det föreligger något hinder mot att pröva frågan enligt de allmänna reglerna i 20 och 23 §§ KL. Eftersom SKM:s talan i princip också grundar sig på att den utbetalda ersättningen över huvud taget inte har något värde samt mot bakgrund av vad filialen inledningsvis har anfört i KR finner KR att prövningen i förevarande fall åtminstone som utgångspunkt bör ta de allmänna reglerna i 20 och 23 §§ KL.

Enligt 20 § första stycket KL ska vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter. Enligt 23 § KL får från intäkt av näringsverksamhet avdrag göras för kostnader i verksamheten.

Av RR:s praxis framgår att för att avdragsrätt ska föreligga enligt dessa bestämmelser krävs bl.a. att utbetalningen har marknadsmässig karaktär (jfr RÅ 1991 ref. 108) och att omkostnaderna har gett eller kan förväntas ge intäkter (jfr RÅ 1994 ref. 85). Man kan säga att kostnaderna måste utgöra ersättning för en motprestation.

KR gör följande bedömning.

X ska enligt avtal med moderbolaget betala en viss avgift för att få använda moderbolagets namn i sin verksamhet. Filialen har uppgett att moderbolaget har bestämt att den svenska filialen ska använda firmanamnet. Detta krav uppställs emellertid redan i 5 § firmalagen (1974: 156). Enligt 3 § varumärkeslagen (1960: 644) får var och en i näringsverksamhet, under förutsättning att det är i överensstämmelse med god affärssed, som kännetecken för sina varor, använda sin firma. Eftersom filialen således enligt svensk rätt har rätt att använda sin firma i marknadsföring innebär erläggandet av royaltyavgifterna inte att filialen har erhållit någon sådan motprestation som krävs för att avgifterna ska utgöra en avdragsgill driftkostnad. Någon diskrimineringssituation enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan USA och Sverige kan inte anses föreligga på de skäl som SKM har anfört i KR.

KR instämmer i LR:s bedömning att ifrågavarande kostnader inte kan anses utgöra avdragsgilla driftkostnader i filialen. Vad gäller frågan om filialen har utsatts för otillåten diskriminering enligt dubbelbeskattningsavtalet finner KR att den vägrade avdragsrätten i förevarande fall inte kan anses utgöra en sådan situation som enligt dubbelbeskattningsavtalet innebär diskriminering.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 december 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 7 december 2001, mål nr 5088-1999**

**Beskattning för återbäring av fjärrvärmeavgifter och återbetald fastighetsskatt vid övergång från schablonbeskattning till konventionell beskattning.**

**Kommunalt bostadsaktiebolag, som tidigare varit schablonbeskattat, har erhållit återbäring av fjärrvärmeavgifter och återbetald fastighetsskatt efter övergång till konventionell beskattning. Skattskyldighet har inte ansetts föreligga för återbetald fastighetsskatt, eftersom avdrag inte anses ha medgivits vid inkomsttaxeringen, medan återbäring av fjärrvärmeavgift har ansetts skattepliktigt.**

*Inkomsttaxering 1995*

Ett kommunalt bostadsaktiebolag erhöll under år 1994 återbäring av fjärrvärmeavgifter hänförliga till åren 1986-1992 och erhöll samma år återbetalning av fastighetsskatt som belöpte på inkomståret 1993. Beloppen intäktsfördes men togs inte upp i deklARATIONEN, eftersom bolaget ansåg att intäkterna var skattefria. SKM godtog deklARATIONEN.

RSV överklagade SKM:s beslut. I formellt hänseende var överklAGANDE föranlett av den s.k. Triljonendomen. I sak anförde RSV sammanfattningsvis följande.

I 22 § KL definieras vad som skall anses utgöra intäkt av näringsverksamhet och enligt 24 § KL skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, såvida inte dessa strider mot särskilda bestämmelser i KL.

I tredje stycket av punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL anges att inkomst skall anses ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Enligt god redovisningssed bör intäkt redovisas när den är realiserad (realisationsprincipen).

I prop. 1992/93:241 föreslogs att de allmännyttiga bostadsföretagen skulle beskattas konventionellt fr.o.m. 1995 års taxering. Förslaget ledde till ändring av 2 § 7 mom. SIL, se SFS 1993:670.

Ändringen till konventionell beskattning innefattar detaljerade övergångsbestämmelser och får anses uttömmande reglera övergången från schablonbeskattning till konventionell beskattning. Några regler för hur erhållen återbetalning av driftkostnader avseende tidigare år skall

redovisas är emellertid inte intagna i nämnda bestämmelser eller i dess förarbeten. Svaret på denna fråga får i stället sökas i KL:s allmänna bestämmelser om sambandet mellan intäkter och kostnader samt rätt beskattningsår.

Eftersom rätt beskattningsår enligt bokföringsmässiga grunder är inkomståret 1994 och bolaget vid denna tid var konventionellt beskattat bör återbetalad fjärrvärmeavgift anses utgöra en skattepliktig intäkt för år 1994. - - -

LR gick på RSV:s linje och biföll överklagandet.

Bolaget överklagade och kammarrätten biföll bolagets talan vad gäller återbetalning av fastighetsskatt, men avtog talan vad gäller återbäring av fjärrvärmeavgifter. En ledamot var dock skiljaktig och ville bifalla bolags talan även vad gäller återburna fjärrvärmeavgifter.

Majoriteten anförde bl.a. följande.

#### Återbetalning av fastighetsskatt och återbäring av fjärrvärmeavgifter

Enligt 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, hänförs till intäkt av näringsverksamhet vad som av näringsverksamheten kommit näringsidkaren till godo på sätt framgår av anvisningarna.

I punkt 14 av anvisningarna till 22 § KL stadgas att om sådan speciell skatt, avgift eller ränta, för vilken avdrag åtnjuts i förvärvskälla vid tidigare års taxering, restituerats, avkortats eller avskrivits, utgör det restituerade, avkortade eller avskrivna beloppet intäkt i den förvärvskälla där avdraget åtnjuts. Enligt lagens ordalydelse krävs således för skattskyldighet för den återbetalda fastighetsskatten att bolaget tidigare åtnjtit avdrag med motsvarande belopp.

Kammarrätten konstaterar härvid att så inte har skett. Det förhållandet att bolaget tidigare var schablonbeskattat, med den begränsade avdragsrätt detta medförde, föranleder i detta avseende inte någon annan bedömning. - - - Bolaget är således inte skattskyldigt för den restituerade fastighetsskatten.

Vad härefter gäller återbäringen av fjärrvärmeavgifter utgör detta intäkter som normalt sett är skattepliktiga i en näringsverksamhet. Frågan hur en situation som den förevarande skall behandlas har inte reglerats i den lagstiftning varigenom de tidigare schablonbeskattade bostadsföretagen skulle övergå till konventionell beskattning. Frågan har inte heller behandlats i förarbetena till lagstiftningen. Kammarrätten finner att det i avsaknad av stöd i lagtext eller förarbeten saknas grund för att undanta beloppet från beskattning.

*Kommentar:*

RSV har överklagat domen vad gäller återbetald fastighetsskatt. Verket anser att det får anses ligga i schablonen att bolaget fått avdrag för fastighetsskatt och att belopp som återbetalats till bolaget efter införandet av konventionell beskattning, ska tas upp till beskattning när intäkten enligt god redovisningssed ska tas upp som intäkt i räkenskaperna. I en tidigare dom meddelad av Kammarrätten i Stockholm den 1 februari 2001, mål nr 7560-1999, rörande ett annat kommunalt bostadsaktiebolag, blev utgången densamma. I nämnda dom, som RSV har överklagat, prövades också om skattskyldighet förelåg för valutakursvinst trots att ackumulerad valutakursförlust inte kunnat dras av inom ramen för tidigare schablonbeskattning. Kammarrätten fann att skatteplikt förelåg för valutakursvinst.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 december 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 29 november 2001**

**Uttagsbeskattning, jämkning av avskrivningsunderlag samt omkostnadsbelopp vid försäljning av fastighet**

**Frågor kring konsekvenser av en planerad överlåtelse av fastigheter till underpris från en ideell förening till ett av föreningen helägt aktiebolag**

*Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2004*

En allmännyttig ideell förening, F, äger ett antal fastigheter. Två av dessa är i motsats till F:s övriga fastigheter kommersiellt uthyrda. F planerar att överlåta dessa två fastigheter till ett helägt - under överlåtelseåret nybildat - svenskt aktiebolag. F önskar härigenom avskilja den kommersiella fastighetsförvaltningen från sin övriga verksamhet.

Den planerade överlåtelsen ska ske för ett vederlag som understiger fastigheternas marknadsvärde. Vederlaget kommer att överstiga såväl fastigheternas bokförda värde, taxeringsvärde som det skattemässiga omkostnadsbeloppet. Efter försäljningen av fastigheterna kommer dessa att hyras ut av aktiebolaget på samma sätt som de före försäljningen har hyrts ut av F.

Det förvärvande aktiebolaget kommer att som vederlag för fastigheterna överta befintliga lån och utfärda en räntebärande revers till F. Räntan på reversionen kommer att löpa på marknadsmässiga



villkor.

F ställde följande frågor:

1. Kommer bestämmelserna i inkomstskattelagen (IL) om beskattningen vid överlåtelser till underpris att tillämpas på den planerade försäljningen innebärande att.
  - uttagsbeskattning till följd av underprisförsäljningen inte kommer att ske
  - medgivna värdeminskingsavdrag avseende fastigheterna inte ska återläggas till beskattning
  - medgivna avdrag för värdehöjande reparationer inte ska återläggas till beskattning?
3. Får det köpande bolaget som underlag för värdeminskingsavdrag lägga anskaffningskostnaden eller ska jämningsregeln i 19 kap. 14 § IL tillämpas för framtida värdeminskingsavdrag?
4. Kommer lagen mot skatteflykt av vara tillämplig på föreningens försäljning av fastigheter?

Tilläggsfråga: I det fall att jämningsregeln skulle vara tillämplig enligt fråga 3, kan det då förutsättas att det köpande bolaget vid en framtida försäljning kan lägga den erlagda köpeskillingen till grund för beräkning av omkostnadsbeloppet?

SRN beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

#### Fråga 1

Överlåtelse av fastigheterna föranleder inte någon uttagsbeskattning av F. Överlåtelse föranleder inte heller att några belopp skall återföras till beskattning hos F enligt 26 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

#### Fråga 3

Jämningsregeln i 19 kap. 14 a § IL är tillämplig.

#### Tilläggsfrågan

Omkostnadsbeloppen för fastigheterna beräknas med utgångspunkt i vad det förvärvande bolaget faktiskt erlägger för dem.

## Fråga 4

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

### MOTIVERING

F äger ett antal fastigheter, bl.a. .... Dessa båda fastigheter används i en kommersiell fastighetsförvaltning i motsats till F:s övriga fastigheter. De två fastigheterna skall överlåtas till ett av F ägt aktiebolag för vederlag som understiger fastigheternas marknadsvärden men överstiger deras skattemässiga värden. Frågorna gäller konsekvenserna av överlåtelsen.

## Fråga 1

Enligt förutsättningarna beskattas F som en ideell förening som omfattas av bestämmelser om undantag från skattskyldighet i 7 kap. 7-14 §§ IL. Detta innebär att F bara är skattskyldig för inkomst av näringsverksamhet som hänför sig till innehav av näringsfastighet men inte för kapitalvinster eller kapitalförluster på sådan fastighet.

Eftersom F enligt det anförda inte är skattskyldig för överlåtelse av fastigheterna kan någon uttagsbeskattning av F till följd av underpriset vid överlåtelse inte heller aktualiseras.

Enligt 26 kap. 2 § IL gäller att vid avyttring av näringsfastighet kan bl. a. medgivna värdeminskingsavdrag och avdrag för värdehöjande reparationer komma att återföras. Skyldighet att återföra nämnda avdrag uppkommer således som en konsekvens av fastighetsöverlåtelse och är inte en följd av själva innehavet av fastigheterna. Någon grund för återföring av avdragen till beskattning hos F föreligger därför inte (se SOU 1995:63 s. 90 f., jfr dock RÅ 1994 ref. 44).

[*anm.* fråga 2 förfaller]

## Fråga 3

Frågan är om det anskaffningsvärde som skall ligga till grund för det förvärvande aktiebolagets årliga värdeminskingsavdrag på byggnaderna skall justeras med tillämpning av 19 kap. 14 a § IL. Av praxis följer att jämkning skall ske (RÅ 1994 ref. 44). Detta innebär att det förvärvande aktiebolaget övertar de för F gällande oavskrivna skattemässiga värdena på byggnaderna.

## Tillägsfrågan

Enligt 44 kap. 14 § IL utgörs det omkostnadsbelopp som används vid beräkningen av resultatet vid avyttring av fastighet av utgifterna för anskaffningen eventuellt ökade med vissa andra utgifter, om inte annat är föreskrivet. Utgångspunkten för underlaget är således vad bolaget faktiskt betalar vid förvärvet av fastigheten oberoende av om jämkning sker i annat avseende.

#### Fråga 4

Anledning att tillämpa lagen mot skatteflykt i fråga om ovan angivna skattekonsekvenser av fastighetsöverlåtelserna finns inte."

Överklagas inte av RSV.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 december 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 5 dec 2001**

#### **Undantaget för bank- och finansieringstjänst**

**Frågorna gällde bland annat om bolagets verksamhet var undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden maj 2001 - april 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X är ett helägt dotterbolag till ett annat svenskt bolag. Detta bolag ägs i sin tur av ett utländskt moderbolag.

Bolaget har från banker och andra kreditgivare samt postorderföretag m.fl. förvärvat förfallna fordringar främst mot privatpersoner. Gälldenärerna finns förutom i Sverige även i andra länder. Bolaget har tillstånd av finansinspektionen för sin verksamhet.

Efter förvärv av fordringarna kontaktas gälldenären och underrättas om borgenärsbytet. Därvid förs förhandlingar med gälldenären om betalning varvid överenskommelse görs med gälldenären där en fordran skrivs ned till annat belopp, alternativt läggs samman med ytterligare fordringar mot samma gälldenär. Sådana ändrade villkor dokumenteras i en ny fordringshandling, ny kredit, vilken om möjligt förenas med

säkerheter av något slag.

Då en stor del av de förvärvade fordringarna avser utländska gäldenärer, avser moderbolaget därför att etablera dotterbolag i berörda länder för att där, för bolagets räkning, hantera verksamheten.

Dotterbolagens uppgift ska således vara att utifrån erhållen fullmakt självständigt och fristående för bolagets räkning föra förhandlingar med gäldenären och utifrån bolagets utarbetade kreditpolicy bevilja ny kredit hos bolaget. Dotterbolagen kommer även att, i enlighet med fullmakten, förvalta fordringarna i respektive land.

Dotterbolagen kommer att fakturera bolaget för de tillhandahållna tjänsterna.

Bolaget önskade svar på följande frågor:

1. Omfattas dotterbolagets tjänster helt eller delvis av 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML?
2. Om svaret på fråga 1 är nekande, omfattas dotterbolagets tjänster av 3 kap. 23 a § ML?
  1. Har det för bedömningen av fråga 1 eller 2 någon betydelse om tjänsterna istället för dotterbolaget tillhandahålls av:
    - a) helägda dotterbolag till bolaget;
    - b) helägda dotterbolag till det svenska moderbolaget;
    - c) filial till bolaget;
    - d) filial till det svenska moderbolaget; eller
    - e) filial till det svenska moderbolagets ägare i Norge.
3. Har det för svaret på fråga 1-3 ovan, någon betydelse om ny kredit i något enstaka fall inte tecknas, utan den ursprungliga fordringshandlingen ligger till grund för dotterbolagets/filialens bevakning och förvaltning av fordran?

## FÖRHANDBESKED

### Fråga 1

Dotterbolagens tjänster omfattas inte till någon del av 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

### Fråga 2

Dotterbolagens tjänster omfattas inte av 3 kap. 23 a § ML.

### Fråga 3 c

Bolaget blir inte skattskyldigt till mervärdesskatt om de aktuella

tjänsterna tillhandahålls av en filial till bolaget.

#### Fråga 4

Den för frågan angivna förutsättningen medför inte någon annan bedömning av frågorna 1, 2 och 3 c.

#### MOTIVERING

##### Fråga 1

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med bank- och finansieringstjänster avses enligt andra stycket, såvitt nu är i fråga, inte notariatverksamhet.

I förarbetena till undantagsbestämmelsen när den ursprungligen infördes i 8 § 3 i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt anförde föredragande statsråd bl.a. att i begreppet notariatverksamhet innefattas normalt bl.a. förvaltning av värdepapper och förvaltning av lån (prop. 1989/90:111 s. 193).

Det aktuella undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B d punkterna 1 - 6. I punkt 1 anges som sådana undantagna tjänster beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter av den person som beviljat krediten.

Fråga i ärendet är i första hand om den med ansökningen avsedda verksamheten som skall bedrivas av aktuella dotterbolag helt eller delvis utgör sådan finansiell verksamhet som avses i undantagsbestämmelsen eller om verksamheten helt eller till viss del är att hänföra till skattepliktig omsättning av tjänster i notariatverksamhet.

Nämnden gör i denna del följande bedömning.

Mot bakgrund av vad som framgår av handlingarna om innehållet i den verksamhet som dotterbolagen skall bedriva är denna enligt nämndens mening inte att betrakta som kreditförmedling eller en annan finansieringsverksamhet utan verksamheten är i allt väsentligt att hänföra till sådan förvaltning som utgör notariatverksamhet. I sammanhanget skall noteras att dotterbolagen såsom deras tjänster är beskrivna i ärendet inte i sina verksamheter kan anses lämna nya krediter utan endast hanterar indrivning av lån som redan är beviljade. Detta utesluter inte att det i verksamheten kan finnas inslag som i mervärdesskattehänseende är att betrakta som finansiella tjänster men

dessa framstår som underordnade led i förvaltningen.

Ovanstående synsätt är enligt nämndens mening också i överensstämmelse med det sjätte mervärdesskattedirektivet.

## Fråga 2

Enligt 3 kap. 23 a § ML, som bygger på artikel 13.A 1 f i sjätte mervärdesskattedirektivet, undantas under vissa förutsättningar omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer från skatteplikt. Förutsättningarna är att verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, att tjänsterna är direkt nödvändiga för utövande av verksamheten, att ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande och att det är fråga endast om sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon utanför gruppen.

En av förutsättningarna för att den aktuella bestämmelsen skall vara tillämplig är att samtliga i gruppen ingående personer gemensamt driver verksamhet som inte medför skattskyldighet. Mot bakgrund av svaret på fråga 1 är denna förutsättning inte uppfylld. Undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML är därför inte tillämplig.

## Fråga 3 c

Mervärdesskatt skall enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML betalas vid sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Enligt 2 § första stycket 2 samma kapitel är för omsättning som anges i den nyssnämnda bestämmelsen av sådana tjänster som avses i 5 kap. 7 § den skattskyldig som förvärvar tjänsten under förutsättning att den som omsätter tjänsten är en utländsk företagare och förvärvaren är en näringsidkare. Med utländsk företagare förstås enligt 1 kap. 15 § ML bl. a. en näringsidkare som är en juridisk person som inte på grund av registrering, platsen för styrelsens säte eller annan sådan omständighet är att anse som svensk juridisk person.

Enligt förutsättningarna för frågan skall de aktuella tjänsterna tillhandahållas bolaget av en filial till bolaget. Eftersom en filial inte uppfyller villkoren i 1 kap. 15 § ML för att betraktas som en utländsk juridisk person och ett tillhandahållande till bolaget från en filial, vilken utgör en verksamhetsgren som är en del av bolaget, inte heller utgör omsättning i mervärdesskattehänseende uppkommer inte någon skattskyldighet för bolaget i anledning av det tilltänkta förfarandet.

## Fråga 4

Någon grund för att göra en annan bedömning av de lämnade svaren på de tidigare frågorna föreligger inte under den för frågan angivna förutsättningen. Nämnden hänvisar i denna del också till vad som noterats i motiveringen till svaret på fråga 1.

#### AVVISNING

Till den del ansökningen inte har besvarats finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar ansökningen i den delen.

- [KR:s i Sundsvall dom den 7 juni 2001](#)  
Kvalificerat ändamål, fullföljkravet
- [SRN:s förhandsbesked den 15 maj 2001](#)  
Beräkning av kapitalunderlag vid tillämpning av den s.k. alternativregeln. Vid beräkning av kapitalunderlaget kan de regler som gäller för aktier och andelar i svenska dotterföretag tillämpas även på utländska dotterföretag hemmahörande inom EES-området

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 12 juni 2001.*

### **KR:s i Sundsvall dom den 7 juni 2001**

#### **Kvalificerat ändamål, fullföljkravet**

*Inkomst- och förmögenhetstaxering 1991-1997*

En stiftelse (Y) hyr ut bostadslägenheter till pensionärer. Under den i målen aktuella tidsperioden hade Y en föreståndarinna anställd med uppgift att svara för tillsyn och omvårdnad av de boende. Fram till 1989 gick lediga lägenheter till personer som enligt stiftelsestyrelsens bedömning var ömmande fall. Företrädesvis var det fråga om äldre personer som levde under små ekonomiska omständigheter och tidigare hade dåliga boendeförhållanden. Från mitten av 1989 till mitten av 1990 styrdes tilldelningen av den kommunala bostadsförmedlingen enligt en särskild överenskommelse med Y, vilket var en förutsättning för kommunal borgen på Y:s statliga bostadslån. Från hösten 1999 skedde tilldelning efter samråd mellan bostadsförmedlingen och Y och på grundval av sökandenas uppgifter om bland annat sina ekonomiska förhållanden.

SKM ansåg att vad som kan godtas som fullföljd av det kvalificerade ändamålet är kostnaderna för den sociala och medicinska omvårdnad som har förmedlats av föreståndarinnan. Mellan 12 och 25 procent av Y:s intäkter användes till lönekostnader för föreståndarinnan som emellertid också servade samtliga boende, både behövande och andra. Hon får därför enligt SKM anses ha ägnat halva sin arbetstid åt omvårdnad och den andra hälften åt vicevärdskap. SKM ansåg därför Y vara obegränsat skattskyldig.



Enligt LR har Y huvudsakligen använt avkastningen till att täcka underskotten i fastighetsförvaltningen, för vilket Y också har medgett underskottsavdrag i verksamheten. Den hyresnivå som Y tillämpar motsvarar den som tillämpas i de allmännyttiga bostadsföretagen. Det förhållandet att Y använt avkastningen till att täcka underskott kan inte anses ha kommit destinatärerna tillgodo på det sätt som förutsätts. Y kan därför inte anses ha bedrivit kvalificerad verksamhet i sådan omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på tillgångarna. Y:s överklagande ska därför inte bifallas.

KR konstaterar att parterna är överens om att Y:s verksamhet, åtminstone till någon del, har främjat ett kvalificerat allmännyttigt ändamål och KR har ingen annan uppfattning. Det krävs för att Y:s skattskyldighet ska begränsas härutöver att den faktiskt bedrivna verksamheten också kan anses ha i huvudsak ha tillgodosett det kvalificerade ändamålet att utöva hjälpverksamhet bland behövande.

Utredningen visar entydigt enligt KR att Y i sin verksamhet har tillhandahållit bostäder och omvårdnad såväl åt personer som kan anses vara behövande som åt andra. Den bedrivna verksamheten kan därför inte anses huvudsakligen ha tillgodosett ändamålet att utöva hjälpverksamhet bland behövande. Y är följaktligen inte berättigad till begränsning av skattskyldigheten. Överklagandena ska således avslås.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 12 juni 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 15 maj 2001**

**Beräkning av kapitalunderlag vid tillämpning av den s.k.  
alternativregeln**

**Vid beräkning av kapitalunderlaget kan de regler som gäller för  
aktier och andelar i svenska dotterföretag tillämpas även på  
utländska dotterföretag hemmahörande inom EES-området**

*Inkomstskatt. Taxeringsår 1998-2001.*

Sökandena ingår i en familj som tillsammans äger samtliga andelar i ett danskt bolag (X A/S) med dotterbolag i olika länder.

RR har i dom den 17 augusti 2000, mål nr 4869-1998, prot. 29/00, funnit att det strider mot artikel 43 i EG-företaget att inte ge sökandena rätt att tillämpa alternativregeln i dåvarande 3 § 12 c mom. tredje stycket SIL.

Till följd av RR:s ställningstagande återförvisade RR en fråga om hur utländska dotterföretag till X A/S skall beaktas vid beräkningen av kapitalunderlaget vid tillämpning av lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlag vid beskattning av ägare av fåmansföretag, KapuL.

## FÖRHANDBESKED

Vid beräkningen av kapitalunderlaget får sökandena tillämpa 5 § KapuL (43 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL,) som om samtliga dotterföretag hemmahörande inom EES-området varit svenska.

## MOTIVERING

Enligt 5 § KapuL gäller att aktier och andelar i svenska dotterföretag som inte är handelsbolag skall tas upp till ett värde motsvarande så stor del av kapitalunderlaget i dotterföretaget som svarar mot moderföretagets andel av antalet aktier eller andelar i dotterföretaget.

Vid värdering av andra tillgångar än som avses i 5 § KapuL gäller enligt 6 § 5 KapuL (43 kap. 20 § IL) att dessa skall tas upp till skattemässiga anskaffningsvärden.

Tillämpningen av dessa regler skulle emellertid kunna leda till att andelar i ett utländskt dotterföretag kommer att värderas lägre än vad som skulle bli fallet om dotterföretaget varit svenskt. I förlängningen skulle detta leda till ett högre skatteuttag hos en ägare av andelar i ett företag med utländska dotterföretag. Sökandena bör därför beträffande andelar i dotterföretag hemmahörande inom EES-området anses berättigade att tillämpa 5 § KapuL istället för 6 § 5 KapuL.

Om sökandena väljer att tillämpa 5 § KapuL får av det anses följa att värderingen av andelarna i dotterföretagen skall ske på motsvarande sätt som gäller för andelar i svenska dotterföretag. Detta innebär bl.a. att någon rätt att för vissa dotterföretag i stället använda värderingsregeln i 6 § 5 KapuL inte föreligger. Värderingen enligt KapuL skall ske med tillämpning svenska regler (jfr RÅ 1992 ref. 94). Det förhållandet att svenska regler skall tillämpas strider inte mot EG-rätten.

### *Kommentar:*

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

- [RR:s dom den 16 november 2001, mål nr 4453-2000](#)  
Skattskyldighet. Fråga om det förelåg skattepliktig omsättning mellan advokatbolagen och kommanditbolaget. Ägarna i aktiebolagen var verksamma i kommanditbolaget
- [RR:s dom den 8 juni 2001, mål nr 4321-1997](#)  
Skattskyldighet i Sverige för avgångsvederlag. Fråga om avgångsvederlaget ska hänföras till artikel 14 om enskild tjänst eller artikel 15 om pension i det gamla skatteavtalet med Tyskland (SFS 1960:549). RR anser avgångsvederlaget utgöra sådant med pension likställt belopp som äger samband med förutvarande anställning, dvs. till artikel 15
- [KR:s i Göteborg dom den 25 oktober 2001, mål nr 400-2001](#)  
Avdrag för förlust på villkorat aktieägartillskott till följd av "avyttring" genom konkurs. Rätt till avdrag för förlust på villkorat aktieägartillskott med anledning av konkurs har ansetts föreligga med stöd av bestämmelserna i 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL
- [SRN:s förhandsbesked den 21 nov 2001](#)  
Skattepliktig omsättning och avdragsförbudet stadigvarande bostad. Fråga om uthyrning av lägenhet till hotellrörelse ansågs vara skattepliktig omsättning och om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var gällande

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 4 december 2001.*

**RR:s dom den 16 november 2001, mål nr 4453-2000**

### **Skattskyldighet**

**Fråga om det förelåg skattepliktig omsättning mellan advokatbolagen och kommanditbolaget. Ägarna i aktiebolagen var verksamma i kommanditbolaget.**

*Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked, redovisningsperioder under tiden 1 februari 2000 - 31 januari 2003*

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 22/00. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Advokatbolagen överklagade till RR. De yrkade att RR, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle meddela förhandsbesked i enlighet med den gjorda ansökan, vilket får uppfattas så att de yrkade att bolagen ska anses skattskyldiga till mervärdesskatt på grund av det tilltänkta förfarandet. De anförde bl.a. följande. Grunden för den fakturering som avses ske mellan respektive delägarbolag och kommanditbolaget är det konsultavtal som gäller mellan parterna. Att det föreligger ett avtal om försäljning av tjänster utgör en nödvändig och tillräcklig förutsättning för att mervärdesskattepliktig omsättning ska anses föreligga i respektive delägarbolag. Det är irrelevant huruvida det som framgår av konsultavtalet även framgår av kommanditbolagsavtalet respektive delägaravtalet. Syftet med samtliga dessa tre avtal är att reglera den sammansatta situation som samarbetet utgör. Det är dock konsultavtalet som är styrande för bedömningen av om omsättning av tjänster föreligger eller inte. Att konsultavtalet skulle vara upprättat för skens skull eller på annat sätt verkningslöst mellan parterna har inte påståtts av Skatterättsnämnden. I sådant fall måste upprättade avtal äga vitsord.

RSV yrkade att SRN:s beslut skulle fastställas och anförde bl.a. följande. Det är inte tillräckligt att det föreligger ett avtal för att en skattepliktig omsättning ska föreligga. Beskattningen utlöses av att en leverans sker eller att en tjänst tillhandahålls. Något tillhandahållande av tjänster kan inte anses föreligga i detta fall genom att delägarna genom arbetsinsatser i kommanditbolaget aktivt deltar i bolagets verksamhet.

RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet. RR lämnade följande skäl för sitt avgörande. Regeringsrätten har denna dag meddelat dom i mål om förhandsbesked angående inkomstskatt (mål nr 6655-2000). Mot bakgrund av ställningstagandet i det målet kan någon skattepliktig omsättning mellan advokatbolagen och kommanditbolaget avseende juridiska tjänster, uthyrning av arbetskraft eller annat inte anses föreligga.

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 4 december 2001.*

**RR:s dom den 8 juni 2001, mål nr 4321-1997**

**Skattskyldighet i Sverige för avgångsvederlag.**

**Fråga om avgångsvederlaget ska hänföras till artikel 14 om enskild tjänst eller artikel 15 om pension i det gamla skatteavtalet med Tyskland (SFS 1960:549). RR anser avgångsvederlaget utgöra sådant med pension likställt belopp som äger samband med förutvarande anställning, dvs. till artikel 15.**

*Inkomsttaxeringen 1991*

Per L flyttade till Tyskland den 12 september 1990. I sin självdeklaration har Per L inte tagit upp ett avgångsvederlag om 110 980 kr som utbetalats i november och december 1990, utan ansett att detta skulle beskattas i Tyskland. SKM har ansett Per L skattskyldig i Sverige för uppburet avgångsvederlag.

Per L yrkar att LR ska bestämma att han inte är skattskyldig i Sverige för det uppburna avgångsvederlaget. Till stöd för sin talan anför han i huvudsak följande. Enligt svensk skatterätt utgör allt som en person erhåller från sin arbetsgivare skattepliktig intäkt av tjänst. Avgångsvederlag jämställs med pension m fl ersättningar som utgått på grund av tjänsten men som inte direkt relaterat till arbete som utförs, dvs. inte utgör lön. I dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland (SFS 1960:549) sägs i artikel 14 att en fysisk person, med hemvist i en av staterna, ska beskattas för inkomst av arbetsanställning i den stat där arbetet utförs. Artikeln ger således uttryck för att lön, dvs. direkt ersättning för arbete som faktiskt utförs, ska beskattas i Sverige om arbetet utförs i Sverige. Däremot ger artikeln inte stöd för att all övrig inkomst, som utgått på grund av tjänsten men som inte direkt relaterat till arbete som utförs, ska beskattas i Sverige. Tvärtom säger artikel 15 att pension eller liknande periodiskt utgående belopp som äger samband med förutvarande arbetsanställning ska beskattas i hemviststaten. Enligt svensk intern skatterätt beskattas såväl lön som ersättningar på grund av förutvarande anställning under inkomst av tjänst varför distinktionen däremellan är av underordnad betydelse. I dubbelbeskattningsavtalet görs däremot åtskillnad mellan vad som är lön och vad som är övriga inkomster, som utgått på grund av tjänsten men som inte är direkt relaterat till arbete som utförs. Jämförelse kan därvid göras med RSV/FB Dt 1986: 14. Det uppburna avgångsvederlaget utgör inte lön eller direkt ersättning för utfört arbete. Avgångsvederlaget har däremot utgått periodiskt och på grund av förutvarande anställning. Av det skälet bör artikel 15 i dubbelbeskattningsavtalet bli tillämpligt framför artikel 14.

SKM vidhåller sitt beslut.

## **UNDER LR:S DOMSKÄL ANGES BL.A.**

LR gör följande bedömning. I målet är ostridigt att Per L har sin skatterättsliga hemvist i Tyskland efter sin flyttning dit den 12 september 1990. Det av Per L uppburna avgångsvederlaget får med beaktande av den överenskommelse mellan honom och företaget anses ha sin grund i det arbete som han under tidigare år utfört i företaget. Därmed bör Per L ersättning anses förvärvad genom verksamhet här i riket. Han är således enligt 53 § 1 mom. KL skattskyldig för sitt avgångsvederlag även efter sin bosättning i Tyskland. Eftersom Per L efter det att han bosatt sig i Tyskland har sin skatterättsliga hemvist där, blir däremot dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland tillämpligt beträffande skattskyldigheten för avgångsvederlaget. Enligt artikel 14 i avtalet får den utbetalade ersättningen beskattas i Sverige då en fysisk person förvärvar inkomst av arbetsanställning som utgår för arbetet som utförs i Sverige. Med detta torde avses förhållanden då det föreligger en anställning som fortgår kontinuerligt och där den skattskyldige rent faktiskt utför ett arbete. Såvitt framgår av utredningen i målet blev Per L omedelbart uppsagd från sin anställning vid H AB. Därmed utlöstes den gjorda överenskommelsen som innebar att företaget förband sig att betala ut avgångsvederlag under en begränsad tid. Vid angivna förhållanden bör, enligt LR:s mening, avgångsvederlaget inte omfattas av artikel 14 i avtalet. I stället bör Per L:s uppburna avgångsvederlag betraktas som ett periodiskt utgående belopp som äger samband med hans tidigare anställning vid H AB varför artikel 15 i avtalet blir tillämplig. På grund härav bör Per L inte anses skattskyldig i Sverige avseende uppbyggt avgångsvederlag. LR bifaller Per L överklagande och förklarar att han inte är skattskyldig i Sverige för uppbyggt avgångsvederlag om 110 980 kr.

## **KR**

I KR vidhåller SKM sitt yrkande att Per L ska anses skattskyldig i Sverige för uppbyggt avgångsvederlag om 110 980 kr. Till stöd för sin talan härför åberopar SKM vad den tidigare anfört samt tillägger bl.a. följande. SKM bestrider inte att Per L efter sin utflyttning har sitt skatterättsliga hemvist i Tyskland. Det av Per L uppburna avgångsvederlaget får med beaktande av överenskommelsen mellan honom och H AB anses ha sin grund i det arbete som han under tidigare år utfört i företaget. Därmed skall Per L:s ersättning anses förvärvad genom verksamhet i riket. Han är således enligt 53 § 1 mom. KL skattskyldig för sitt avgångsvederlag även efter bosättningen i Tyskland. Eftersom Per L efter det att han bosatt sig i Tyskland har sitt skatterättsliga hemvist där, blir dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland tillämpligt beträffande skattskyldigheten för avgångsvederlaget. Enligt artikel 14 i avtalet får den utbetalade

ersättningen beskattas i Sverige då en fysisk person förvärvat inkomst av arbetsanställning som utgår för arbete som utförts i Sverige. Ett avgångsvederlag bör anses som ersättning för förlorad arbetsförtjänst och som skadestånd på grund av uppsägning av anställningsavtalet. Eftersom det arbete som ersättningen grundar sig på i förevarande fall har utförts i Sverige och inte till någon del i Tyskland ska beskattningsrätten tillfalla Sverige enligt artikel 14 i skatteavtalet med Tyskland. Artikel 15 i nämnda avtal är inte tillämplig. Även om utbetalningar i förevarande fall skett under flera år ska avgångsvederlaget dock inte betraktas som pension. Hur avgångsvederlag utbetalas, med ett engångsbelopp eller med periodiska belopp, är en sak mellan parterna och bör inte påverka bedömningen om vederlaget utgör ersättning för utfört arbete eller pension.

Per L anser att överklagandet ska avslås och anför härför bl.a. följande. Enligt svensk intern skatterätt utgör vad en arbetstagare uppbär såsom lön från arbetsgivaren skattepliktig inkomst av tjänst. Vad gäller ersättningar som inte utgör lön i den bemärkelsen att den är ersättning för direkt utfört arbete säger RSV bl.a. följande: "I de flesta fall hänförs även olika ersättningar som utgår i stället för lön, t.ex. sjukpenning, pension, livränta och avgångsersättning, till inkomst av tjänst". - Avgångsvederlag utgör således inte ersättning för direkt utfört arbete men eftersom det utgår på grund av tjänsten ska vederlaget beskattas som inkomst av tjänst. I svensk skatterätt blir distinktionen mellan ersättning för prestation och annan ersättning utan krav på motprestation men som utgått på grund av anställning således av underordnad betydelse eftersom båda typer av ersättning beskattas som inkomst av tjänst. I hans fall gör såväl Sverige som Tyskland anspråk på att beskatta avgångsvederlaget. För att undvika att inkomsten beskattas två gånger får frågan om vilket land som äger beskattningsrätt lösas med stöd av det då gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland (SFS 1960:549). I avtalets artikel 14 sägs att en fysik person, med hemvist i en av staterna, ska beskattas för inkomst av anställning i den stat där arbetet utförs. Artikeln ger således uttryck för att ersättning som härleds direkt till arbete som utförs, skall beskattas i Sverige om arbetet utförs i Sverige. Den ger inte stöd för att ersättning, som visserligen utgått på grund av tjänsten, men som inte är direkt relaterad till arbete som utförs, ska beskattas i Sverige. Däremot säger artikel 15 att pension eller "liknande periodiskt utgående belopp som äger samband med förutvarande arbetsanställning" ska beskattas i hemviststaten. I dubbelbeskattningsavtalet görs således skillnad mellan - å ena sidan - ersättning för direkt utfört arbete, dvs. för utförd prestation (artikel 14) och - å andra sidan - annan ersättning utan krav på motprestation men som har samband med förutvarande arbetsanställning (artikel 15). Ersättning av det senare slaget som utgår periodiskt skall beskattas i hemviststaten. I sitt överklagande till KR synes SKM medge att avgångsvederlaget inte utgör ersättning för direkt utfört arbete. SKM hänför i stället vederlaget till ersättning för

förlorad arbetsförtjänst eller skadestånd dvs. en ersättning utan krav på motprestation som betalas ut efter anställningens upphörande och som i det här fallet betecknas "liknande periodiskt utgående belopp som äger samband med förutvarande arbetsanställning". Det av honom uppburna avgångsvederlaget har inte betalats ut för direkt utfört arbete utan vederlaget utgör - i likhet med pension- ersättning utan krav på motprestation, som har samband med förutvarande anställning och som dessutom betalas ut periodiskt. På grund härav bör dubbelbeskattningsavtalets artikel 15 tillämpas framför artikel 14. Han ska således inte beskattas i Sverige för uppburet avgångsvederlag.

## **KR:s DOMSKÄL**

Per L slutade sin anställning hos H AB den 31 augusti 1990. Den 12 september samma år utflyttade han tillsammans med sin hustru till Tyskland. Av sin tidigare arbetsgivare, H AB, erhöll Per L i november och december 1990 avgångsvederlag med sammanlagt 110 980 kr.

Avgångsvederlaget utbetalades enligt Per L i enlighet med det anställningsavtal som ingicks mellan honom och H AB den 28 april 1986. I avtalets nionde paragraf sägs bl.a. följande. "Bolaget äger uppsäga PL:s anställning med omedelbar verkan. PL är därvid - för såvitt inte uppsägningen föranletts av att PL förfarit oredligt eller eljest åsidosatt sina åligganden - berättigad till avgångsvederlag. Detta beräknas till 24 x senaste månadslönen.

För anställd mellan 50 och 60 år tillkommer vid uppsägning från bolagets sida avgångsvederlag för ytterligare en månad för varje påbörjat levnadsår mellan 50 och 55 samt ytterligare två månader för påbörjat levnadsår mellan 55 och 60.

För tid som avgångsvederlaget avser skall bolaget för PL inbetala samma pensionsavgifter som skulle ha inbetalts vid fortsatt anställning under motsvarande tid. Vidare skall bolaget svara för övriga sociala kostnader, som skall utgå i anledning av avgångsvederlaget.

Från avgångsvederlaget utöver de första tjugofyra månaderna skall avräknas den lön som PL för motsvarande tid uppburit i ny tjänst eller ny befattning. För lönedel som sålunda avräknas skall även avräknas motsvarande procentuella andel av pensionskostnaden.

Om icke annat överenskommits utbetalas avgångsvederlag månadsvis i förskott. Avgångsvederlag må - om PL så önskar - fördelas på hela det antal månader som återstår till fyllda 65 år. Sådan omfördelning må dock ej mot bolagets bestridande avse längre tid än tio år."

Parterna synes eniga om att Per L i och med utflyttningen till Tyskland också förlorade sin skatterättsliga hemvist i Sverige. KR saknar anledning till annan bedömning. För inkomst hänförlig till tiden efter den 12 september 1990 är därför Per L - i den mån annat inte föranleds



av avtal för undvikande av dubbelbeskattning - skattskyldig i Sverige endast för det fall inkomsten kan anses utgöra sådan inkomst som med tillämpning på inskränkt skattskyldiga fysiska personer anges i 53 § 1 mom. a) KL respektive 6 § 1 mom. SIL.

Av nämnda lagrum framgår - såvitt är av intresse i förevarande mål - att en inskränkt skattskyldig fysisk person är skattskyldig i Sverige "för avlöning eller annan därmed jämförlig förmån, som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk kommun, i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket" och "för annan härifrån uppburen, genom verksamhet här i riket förvärvad inkomst av tjänst".

Det av Per L erhållna avgångsvederlaget har utgått på grund av hans anställning hos H AB. Enligt KR:s bedömning föranleder utredningen i målet inte någon annan slutsats än att avgångsvederlaget också bör anses ha förvärvats genom verksamhet här i riket. Per L är således enligt KR:s bedömning skattskyldig i Sverige för erhållet avgångsvederlag såvitt inte annat föranleds av så kallat dubbelbeskattningsavtal.

Parterna synes vara eniga om att Per L enligt tysk rätt ägde hemvist i Tyskland då de i målet aktuella avgångsvederlagen blev tillgängliga för lyftning och att det mellan Sverige och Förbundsrepubliken Tyskland ingångna avtalet för undvikande av dubbelbeskattning (SFS 1960:549) därför är tillämpligt i målet. KR saknar anledning till annan bedömning.

De avtalsbestämmelser, vars tillämpbarhet i förevarande mål parterna är oeniga om, återfinns i dubbelbeskattningsavtalets artikel 14 och 15.

I artikel 14 § 1 anges bl.a. "Då en fysisk person med hemvist i en av staterna förvärvar inkomst av arbetsanställning, äger den andra staten beskatta inkomsten i fråga, därest arbetet utföres i denna andra stat." I artikelns § 5 anges vidare. "Med inkomst av arbetsanställning förstås i denna artikel arvoden, löner, tantiem, gratifikationer eller andra belopp, vilka tillkomma i enskild tjänst anställda personer, ävensom andra dem tillkommande, i penningar uppskattbara förmåner och gottgörelser." Enligt tillämpningsföreskrifterna skall vid tillämpningen av avtalet iakttagas särskilda anvisningar. Av anvisningarna till artikel 14 framgår att som huvudregel gäller att inkomst av enskild tjänst skall beskattas i den stat, där tjänsten utövats.

I artikel 15 finns emellertid undantag från den i artikel 14 angivna källstatsprincipen. I artikelns § 1 anges nämligen: "Då en person med hemvist i en av staterna uppbär pension, änkepension eller pupillpension därunder inbegripen, eller liknande periodiskt utgående belopp eller i penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning, äger hemviststaten beskatta inkomsten i fråga."

Enligt KR:s bedömning bör det periodiskt utgående avgångsvederlag, som Per L erhåller från sin tidigare arbetsgivare H AB, kunna anses utgöra sådant med pension likställt periodiskt utgående belopp som äger samband med förutvarande anställning som anges i artikel 15 § 1 i här aktuellt dubbelbeskattningsavtal. Eftersom Per L hade hemvist i Tyskland när nu aktuella belopp blev tillgängliga för lyftning är han i enlighet med nämnda bestämmelse i dubbelbeskattningsavtalet inte skattskyldig för dem i Sverige. Överklagandet skall således inte bifallas. KR avslår överklagandet.

RSV yrkar att Per L ska anses skattskyldig i Sverige för uppburet avgångsvederlag om 110 980 kr och anför till stöd för sin talan bl.a. följande. Beskattning bör ske såväl enligt svensk intern rätt som enligt artikel 14 i det för inkomståret gällande dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och förbundsrepubliken Tyskland (SFS 1960:549). Avgångsvederlaget får med beaktande av överenskommelsen mellan Per L och H AB anses ha sin grund i det arbete som han tidigare år utfört i företaget. Därmed skall den ersättning som utbetalats anses förvärvad genom verksamhet här i riket. Att arbetsgivaren betalat in pensionsavgifter på vederlaget förstärker denna uppfattning. Artikel 15 i dubbelbeskattningsavtalet är inte tillämplig eftersom ersättningen varken är pension eller "i penningar uppskattbar förmån som äger samband med tjänsten". Per L bestrider bifall till överklagandet.

## **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

RR gör samma bedömning som KR.

RR avslår överklagandet.

### *Kommentar:*

Fråga gällde vilken artikel i det gamla tyska skatteavtalet (SFS 1960:549) som skulle tillämpas när ett avgångsvederlag utbetalades, artikel 14 (enskild tjänst) eller 15 (pension). Enligt RR:s dom ska artikel 15 tillämpas. Ordalydelsen i det gamla tyska skatteavtalets artikel 15, är följande "eller liknande periodiskt utgående belopp eller i penningar uppskattbar förmån som äger samband med förutvarande arbetsanställning". Ordalydelsen i motsvarande artikel i det idag gällande tyska skatteavtalet (SFS 1994:1300) är följande "pension och liknande ersättning och livränta".

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 4 december 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 25 oktober 2001, mål nr 400-2001**

**Avdrag för förlust på villkorat aktieägartillskott till följd av  
"avyttring" genom konkurs.**

**Rätt till avdrag för förlust på villkorat aktieägartillskott med  
anledning av konkurs har ansetts föreligga med stöd av  
bestämmelserna i 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576)  
om statlig inkomstskatt, SIL.**

*Inkomsttaxering 1995*

Jenny P. ägde samtliga andelar i AB S. P. Jenny P. hade, såvitt framgår, lämnat ett villkorat aktieägartillskott om 515 000 kr till sitt bolag. Bolaget försattes i konkurs den 6 maj 1993. Vid 1995 års taxering yrkade Jenny P. avdrag för förlust med (70 % x 515 000 =) 360 500 kr för avyttring av sådant finansiellt instrument som anses avyttrat genom att det bolag som ställt ut instrumentet i fråga försatts i konkurs (24 § 2 mom. första stycket SIL).

Skattemyndigheten vägrade yrkat avdrag med hänvisning till att ett villkorat aktieägartillskott inte kan anses vara ett av bolaget utgivet finansiellt instrument. LR delade denna bedömning och avslog Jenny P:s överklagande.

Kammarrätten i Göteborg fann däremot att bestämmelserna i 24 § 2 mom. första stycket SIL var tillämpliga och medgav Jenny P. yrkat avdrag. KR anförde följande domskäl.

"Av 3 §2 mom. första stycket SIL framgår att från intäkt av kapital får avdrag göras för förlust (realisationsförlust) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar.

I 24 § 2 mom. första stycket SIL anges vad som skall anses som en avyttring. I bestämmelsen sägs bl.a. att 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 ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs.

Frågan i målet är om ett villkorat tillskott som en person givit till ett aktiebolag utgör sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. första stycket SIL. Någon definition av begreppet finansiellt instrument - som förekommer på flera ställen i SIL - finns inte i skattelagstiftningen. Inte heller ger förarbetena till

lagstiftningen någon klar vägledning.

Enligt kammarrättens mening skall en återbetalningsrätt av ett villkorat aktieägartillskott behandlas som en fordran oavsett om bolagsstämman fattat beslut om återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet eller inte (jfr RÅ 1988 ref. 65 och RÅ 1988 not. 567).

Realisationsvinstbeskattningen av fordringar i svenska kronor regleras i 29 § SIL. I paragrafens första moment föreskrivs följande. Realisationsvinst vid avyttring av fordringar och andra finansiella instrument där underliggande instrument är hänförliga till fordringar, utställda i svenska kronor eller ränteindex, utom sådana fordringar som avses i 27 § 1 mom., beräknas enligt den genomsnittsmetod som anges i 27 § 2 mom. - Av paragrafens andra moment framgår bl.a. att av realisationsförlust på fordringar som inte är marknadsnoterade får 70 procent dras av.

Bestämmelsen i 29 § SIL är enligt paragrafens ordalydelse tillämplig på "fordringar och andra finansiella instrument". Det kan enligt kammarrättens mening inte tolkas på annat sätt än att alla fordringar som omfattas av denna paragraf skall anses som finansiella instrument. Någon grund för att ge begreppet finansiellt instrument en annan, snävare, innebörd när det förekommer i 24 § 2 mom. första stycket SIL föreligger inte."

*Kommentar:*

RSV kommer att överklaga domen. RSV anser inledningsvis att ett villkorat aktieägartillskott över huvud taget inte utgör en fordringsrätt för tid innan bolagsstämman beslutat om vinstutdelning (återbetalning). Även om så vore fallet, menar RSV att en sådan "fordringsrätt" inte innefattas i begreppet "finansiellt instrument" i 29 § eller 24 § 2 mom. första stycket SIL. Avslutningsvis menar RSV att även om det vore fråga om ett finansiellt instrument krävs, för avdragsrätt enligt 24 § 2 mom. första stycket SIL, att instrumentet är "utgivet" (emitterat). Enligt verkets uppfattning uppfyller inte ett villkorat aktieägartillskott detta krav.

Kammarrätten i Sundsvall meddelade den 16 december 1997, mål nr 1252-1996, en dom i ett liknande fall fast med motsatt utgång, dvs. domstolen fann att ett villkorat tillskott inte var ett finansiellt instrument, i vart fall inte för tid innan bolagsstämman beslutat om återbetalning. Domen överklagades av den skattskyldige, men RR beslutade den 16 juni 1999 (mål nr 1097-1998) att inte meddela prövningstillstånd.

Kammarrätten i Stockholm kom i en lagakraftvunnen dom den 15 december 1999, mål nr 7806-1999, i ett liknande fall fram till samma slutsats som Kammarrätten i Sundsvall (se rättsfallsprotokoll 2/00). I

dom den 20 november 2000, mål nr 5241-1999, kom även Kammarrätten i Göteborg i ett liknande fall fram till att fråga inte var om ett finansiellt instrument (se rättsfallsprotokoll 36/00). Domen är överklagad (RR:s mål nr 469-2001). I dom av Kammarrätten i Sundsvall den 31 mars 2000, mål nr 2861-1998, fann domstolen i ett liknande fall att "en fordran som ett villkorat aktieägartillskott ger upphov till varken kan vara avsedd för allmän omsättning på kapitalmarknaden eller av sådan beskaffenhet att den torde bli föremål för sådan handel". Ett villkorat aktieägartillskott kunde därför inte anses utgöra ett finansiellt instrument (se rättsfallsprotokoll 15/00). Även denna dom är överklagad av den skattskyldige (RR:s mål nr 4209-2000).

I väntan på beslut om prövningstillstånd, efter överklagande av RSV, ligger f.n. två ärenden där skattskyldig yrkat avdrag för förlust vid avyttring av ett villkorat aktieägartillskott utan samband med överlåtelse av aktierna, respektive ett fall där aktierna överlåtits samtidigt till förvärvaren av "rätten" till återbetalning av det villkorade tillskottet, se vidare rättsfallsprotokoll 11/98.

Exempel på andra domar där avdrag för förlust på avyttring av villkorade aktieägartillskott vägrats (ej "konkursfall") är dom av Kammarrätten i Jönköping den 22 februari 2000, mål nr 3993-1998 (se rättsfallsprotokoll 13/00, överklagad av den skattskyldige; RR:s mål nr 2614-2000), lagakraftvunna domar av Kammarrätten i Göteborg den 30 december 1999, mål nr 2365-1998 (se rättsfallsprotokoll 15/00) respektive dom den 16 februari 2000, mål nr 814 - - 815-1998 (se rättsfallsprotokoll 13/00). En jämförelse kan också göras med regressfordran på ett aktiebolag med anledning av infriad borgensförbindelse. Sådan fordran har i dom av Kammarrätten i Göteborg den 24 februari 2000, mål nr 3510-1998 inte ansetts utgöra sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. första stycket SIL (se rättsfallsprotokoll 13/00, överklagad av den skattskyldige; RR:s mål nr 2237-2000).

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 4 december 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 21 nov 2001**

### **Skattepliktig omsättning och avdragsförbudet stadigvarande bostad**

**Fråga om uthyrning av lägenhet till hotellrörelse ansågs vara skattepliktig omsättning och om avdragsförbudet för stadigvarande bostad var gällande.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden maj 2001 - april 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X har för avsikt att hyra ut lägenheter till hotellrörelse. Bolaget kommer att upplåta ifrågavarande lägenheter till hotellföretaget för stadigvarande användning. Hyresavtalet är långsiktigt. Lägenheterna ska användas som ett komplement till sedvanlig rumsuthyrning i hotellverksamheten.

Bolaget önskade svar på följande frågor:

1. Är bolagets uthyrning av fastigheterna (lägenheterna) till hotellföretaget skattepliktig omsättning enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML?
2. Omfattas bolagets anskaffningskostnad samt löpande driftskostnader som avser fastigheterna av avdragsförbudet för stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML?

## **FÖRHANDBESKED**

### Fråga 1

Bolagets uthyrning är, under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, en skattepliktig omsättning enligt ML.

### Fråga 2

Ingående mervärdesskatt som hänför sig till sådana kostnader som avses med frågan omfattas inte av bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML om förbud mot avdrag för ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad.

## **MOTIVERING**

Vid bedömningen utgår nämnden från att förfarandet innebär att bolaget hyr ut de aktuella lägenheterna för att användas i hyrestagarens hotellverksamhet.

### Fråga 1

Enligt 3 kap. 1 § första stycket ML är omsättning av varor och tjänster skattepliktig, om inget annat anges i kapitlet. I 2 § första stycket undantas från skatteplikt bl.a. upplåtelse av hyresrätter till fastigheter. Enligt 3 § andra stycket gäller dock detta undantag inte när en fastighetsägare, ett konkursbo eller en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. för stadigvarande användning i en verksamhet som medför skattskyldighet eller rätt till återbetalning enligt 10 kap. 1, 6, 9, 11 eller 12 § helt eller delvis hyr ut en sådan byggnad eller annan anläggning, som utgör fastighet.

Enligt handlingarna i ärendet kommer bolagets ifrågavarande uthyrning att uppgå till fem år. Under förutsättning att hyrestagaren kommer att vara skattskyldig till mervärdesskatt får bolagets uthyrning till denne anses som en sådan uthyrning som omfattas av de nyssnämnda bestämmelserna. Uthyrningen är därför en skattepliktig omsättning.

### Fråga 2

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. såväl 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 i en verksamhet som medför skattskyldighet. Förvärv för privat konsumtion skall inte medföra avdragsrätt (a.SOU s. 254).

En lägenhet eller motsvarande utrymme i en byggnad, som efter uppförandet används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet används inte för permanent boende. Oavsett hur boendetrymmena är utformade kan de enligt nämndens mening inte anses inrättade för permanent boende och därmed inte utgöra stadigvarande bostad i mervärdesskattehänseende. Det förhållandet att en fastighetsägare hyr ut lägenheter till ett hotellföretag för sådan användning bör inte medföra att lägenheternas mervärdesskatterättsliga karaktär blir en annan än om ägaren i stället själv hade drivit hotellverksamheten. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i detta synsätt.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet kommer att överklagas av RSV såvitt gäller fråga 2.



- [KR:s i Stockholms dom den 8 maj 2001](#)  
Avdrag för reparationskostnader - jordbruksfastighet
- [SRN:s förhandsbesked den 9 maj 2001](#)  
Inlösen av andelar. Omkostnadsbelopp vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av andelar beräknas genom fördelning av anskaffningsvärdet för inlösenandelar och övriga andelar med utgångspunkt i marknadsvärdena vid avskiljandet för inlösen
- [SRN:s förhandsbesked den 29 maj 2001](#)  
Är skatteflyktslagen tillämplig i visst fall?
- [SRN:s förhandsbesked den 29 maj 2001](#)  
Avdrag för kostnad för pensionsutfästelse. Ett företag har ansetts vara arbetsgivare till styrelsens ordförande och ha rätt till avdrag för kostnad för att trygga pensionsutfästelse till honom
- [SRN:s förhandsbesked den 7 maj 2001](#)  
Väsentlig anknytning. A:s innehav i ett helägt förvaltande bolag, direkt och indirekt innehav (ej över tio procent i något av bolagen) i sex bolag samt att kvarstå som styrelseledamot i ett av bolagen, medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 5 juni 2001.*

### **KR:s i Stockholms dom den 8 maj 2001**

#### **Avdrag för reparationskostnader - jordbruksfastighet**

*Inkomsttaxeringen 1990*

Totalkostnaden för reparationen uppgick till 33 Mkr exkl. kostnad för nytt garage.

Ytan som berördes av reparationen var 667 kvm och kostnaden per kvm uppgick till 46 477 kr.

I deklARATIONERNA skedde avdrag för reparationskostnader med följande belopp:

- 1989 års taxering                      4 030 387 kr,

- 1990 års taxering	11 783 805 kr,
- 1991 års taxering	2 511 933 kr.

SKM yrkade hos länsrätten att reparationsavdraget vid 1990 års taxering skulle nedsättas med 11 042 8488 kr. Utredning beträffande fördelningen av vilka kostnader som hänför sig till reparation och vilka som är ombyggnad hade företagits av skattmyndighetens byggnadssakkunniga. Enligt dessa kunde avdrag endast medges med 4 771 344 kr. Större andel än så av de totala kostnaderna som lagts ned på arbete på huset kunde inte hänföras till kostnader för reparation och underhåll för vilka direktavdrag kan medges. På fastigheten företagna åtgärder har nämligen inneburit en så omfattande renovering att det måste anses att man, utöver förekommande tillbyggnad, uppfört ett nytt hus inom det gamlas ram. Då avdrag redan yrkats och medgivits taxeringsåret 1989 med 4 030 387 kr återstod vid 1990 års taxering 740 957 kr. Vid 1991 års taxering medgavs inte yrkat reparationsavdrag av SKM.

Länsrätten gjorde följande bedömning.

På fastigheten har ostridigt företagits en genomgripande renovering som innefattat åtgärder av vilka en del är att betrakta som reparation och underhåll och andra som om- eller tillbyggnad. Parterna är eniga om att den yta som omfattats av dessa arbeten uppgår till 797 kvm, varav 130 kvm utgör ett nybyggt garage. Den totala kostnaden för projektet har ostridigt uppgått till 35,5 Mkr, varav 2,5 Mkr avser kostnaden för garaget. SKM har inte ifrågasatt kostnaden för att iordningställa fasaden eller för att renovera takfoten.

Enligt länsrätten framstår, med vissa nedan kommenterade undantag, antalet renoverade kvadratmeter som den mest exakta grunden för fördelning av hur stor del av nedlagda kostnader som skall anses hänförliga till reparation respektive ombyggnad. Garaget skall undantas från beräkningen eftersom både ytan och utläggerna för denna del av fastigheten lätt kan särskiljas. Den yta som omfattas blir 667 (797-130) kvm. Från den totala kostnaden 35,5 Mkr dras kostnaden för garaget 2,5 Mkr.

Vissa andra kostnader kan liksom kostnaden för garaget särskiljas som kostnaderna för renovering av fasad (1,3 - 1,4 Mkr) och takfot (700 000 kr).

Direktavdrag medgavs för dessa kostnader av länsrätten. Kvar att fördela på 667 kvm kvarstod härefter 31 (35,5 - 2,5 - 1,3 - 0,7) Mkr. Kostnaden per kvm uppgick således till i genomsnitt 46 477 (31 Mkr/667) kr.

Länsrätten konstaterade vidare följande.

Av ingivna ritningar och av skriftväxlingen i målet framgår att den

renovering som företagits har varit mycket omfattande. Bl.a. har byggnadens standard höjts anmärkningsvärt. Om karaktären av en byggnad, eller delar av denna, i väsentlig mån förändras föreligger en ombyggnad. Det är givet att ju fler delar av en byggnad som byggs om, desto mindre blir utrymmet för reparation. Då det är omöjligt att uppnå en exakt fördelning av vilka delar av byggnaden som skall anses vara reparerade och vilka som skall anses vara ombyggda, är det nödvändigt att göra en skälighetsavvägning. Ändringsarbetena på övervåningen är av den omfattningen, att kostnaden härför måste anses vara hänförlig till icke avdragsgill kostnad för ombyggnad. Detsamma är fallet beträffande källarvåningen. Vad gäller bottenvåningen har de flesta rummen berörts av sådan ombyggnad att det inte kan vara fråga om reparation och underhåll. Exempel på detta är att många väggar har flyttats och att några rum har fått fast inredning som möjliggör en annan användning av rummen än vad som tidigare varit fallet. Endast matsalen och salongen - sammanlagt 107 kvm - kvarstår i det närmaste oförändrade efter renoveringen. Länsrätten finner därför, i likhet med skattemyndigheten, att endast 107 kvm av byggnadens yta berättigar till direktavdrag, det vill säga 4 973 039 (107 x 46 477=) kr.

Sammanfattningsvis skall avdrag medges för reparationskostnader med 6 973 039 (1 300 000 + 700 000 + 4 973 039) kr. Eftersom taxeringsåret 1989 redan medgivits avdrag med 4 030 387 kr återstår 2 942 652 kr att nyttja vid 1990 års taxering.

Inkomsttaxeringen 1991

SKM medgav inte yrkat avdrag för reparationskostnader 2 511 933 kr.

Länsrätten ändrade inte SKM:s beslut.

Kammarrätten

Den skattskyldige överklagade och yrkade i första hand de avdrag som skett i deklARATIONERNA och i andra hand ett avdrag om drygt 15 Mkr. Kammarrätten fann att vad klaganden anförde och vad som i övrigt framkommit i målen föranleder inte kammarrätten att frångå länsrättens bedömningar.

*Kommentar:*

Även efter skattereformen 1990 kan ett småhus på en lantbruksenhet dvs. privatbostadsfastighet, om småhuset har en storlek om minst 400 kvm och nybyggnadsår före år 1930, efter begäran av ägaren räknas som näringsfastighet (2 kap. 9 § IL).

---

**Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 5 juni 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 9 maj 2001**

*Inkomstskatt*

### **Inlösen av andelar**

**Omkostnadsbelopp vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av andelar beräknas genom fördelning av anskaffningsvärdet för inlösenandelar och övriga andelar med utgångspunkt i marknadsvärdena vid avskiljandet för inlösen**

### SAKOMSTÄNDIGHETER

Sökanden äger samtliga andelar i ett nederländskt bolag (BV). BV avser att nedsätta aktiekapitalet genom inlösen av andelar. Sökandens genomsnittliga anskaffningsvärde för samtliga andelar i BV är 1 kr. per andel. Inlösen ska ske till en kurs på 1 kr. per andel. Andelarnas marknadsvärde bedöms vara 2,50 kr. per andel.

Sökanden önskar svar på frågan om skattepliktig kapitalvinst uppkommer vid inlösen av andelar i BV till en kurs som motsvarar sökandens genomsnittliga anskaffningsvärde för samtliga andelar omedelbart före beslutet om inlösen.

### FÖRHANDBESKED

"Skattepliktig kapitalvinst uppkommer för sökanden vid inlösen av andelar i BV för ett belopp som för varje andel motsvarar sökandens genomsnittliga omkostnadsbelopp för samtliga andelar i BV omedelbart före beslutet om inlösen."

### MOTIVERING

"Genom Regeringsrättens avgörande RÅ 1997 ref. 43 I har slagits fast vilka principer som gäller i fråga om beräkning av omkostnadsbelopp vid nedsättning av aktiekapital vid inlösen av aktier. Även om vissa omständigheter är annorlunda i förhållande till ovannämnda rättsfall föranleder detta inte någon annan bedömning än enligt nämnda rättsfall. Vid sådant förhållande skall en proportionering av anskaffningsutgifterna för inlösta och kvarvarande aktier göras på motsvarande sätt som enligt rättsfallet."

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 5 juni 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 29 maj 2001**

**Är skatteflyktslagen tillämplig i visst fall?**

*Taxeringsåret 2002*

A äger tillsammans med sin make 2/3 av AB X. Återstående del av nämnda bolag ägs av A:s bror. I AB X finns ett skattemässigt utnyttjat underskott. A har tidigare år lämnat villkorat aktieägartillskott till bolaget.

A och hennes make äger också aktier i AB Y. Aktier i detta bolag kan under 2001 komma att säljas externt, varvid en reavinst förväntas.

A och hennes make avser att förvärva A:s brors aktier i AB X till marknadspris. Efter förvärvet kommer A och hennes make att äga 50 % vardera av bolaget.

De avser att härefter sälja sina aktier i AB Y till AB X. Försäljningen kommer att ske till underpris. Ersättningen kommer dock inte att understiga de omkostnadsbelopp som gäller för aktierna.

De aktier som AB X förvärvar i AB Y kan senare antagas bli föremål för extern försäljning, varvid en reavinst uppkommer. Denna kan då kvittas mot i bolaget sedan tidigare befintligt underskott.

I AB X kommer härefter att finnas möjlighet till vinstutdelning. Denna möjlighet kommer att användas för återbetalning av det villkorade aktieägartillskott som A tidigare tillskjutit till bolaget. Efter det att aktieägartillskottet återbetalas får A:s bror möjlighet att till marknadspris återköpa sina tidigare aktier i bolaget.

A frågade följande: Kommer skatteflyktslagen att bli tillämplig på det ovan angivna förfarandet?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

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

## MOTIVERING

Frågan gäller om skatteflyktslagen är tillämplig på det planerade förfarandet som innebär att A och hennes man i stället för att själva avyttra aktierna i AB Y överlåter aktierna till underpris till sitt bolag AB X som därefter avyttrar aktierna i AB Y med kapitalvinst.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt 2 § 1 skatteflyktslagen gäller att hänsyn inte skall tas till en rättshandling om rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

A:s överlåtelse av aktierna i AB Y innebär ingen skatteförmån för henne. Att AB X sedan vidareförsäljer aktierna med en kapitalvinst innebär inte en skatteförmån för A i skatteflyktslagens mening.

Slutsatsen är att skatteflyktslagen inte är tillämplig på det i ansökningen beskrivna förfarandet."

*Kommentar:*

Överklagas inte av RSV.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 5 juni 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 29 maj 2001**

**Avdrag för kostnad för pensionsutfästelse**

**Ett företag har ansetts vara arbetsgivare till styrelsens ordförande och ha rätt till avdrag för kostnad för att trygga pensionsutfästelse till honom**

*Inkomsttaxeringarna 2001 - 2003*

En person (X) som varit VD för ett företag har övergått till att vara "arbetande" styrelseordförande. Företaget och X ställer följande båda frågor.

## Fråga 1

Har företaget rätt till avdrag för att trygga utfästelse om pension gentemot X enligt punkt 20 b - c av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (KL) ("huvudregeln") med underlaget för avdraget beräknat utifrån andra stycket av punkt 20 c av dessa anvisningar?

## Fråga 2

Om svaret på fråga 1 blir nej har då X privat rätt till avdrag för pensionsförsäkringspremie enligt punkt 6 andra stycket 2 b av anvisningarna till 46 § KL?

Frågorna avser också avdrag enligt motsvarande bestämmelser i inkomstskattelagen.

"FÖRHANDBESKED

### Fråga 1

Företaget har rätt till avdrag för att trygga utfästelse om pension för X enligt bestämmelserna i punkt 20 b-c av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

MOTIVERING

### Fråga 1

X var tidigare VD i företaget. Han har nu frånträtt denna befattning för att i stället bli "arbetande" styrelseordförande i företaget med 80 procent av den tidigare lönen och andra förmåner. Pensionsförmånerna, som är premierelaterade, skall dock ligga kvar på oförändrad nivå.

I punkt 20 b av anvisningarna till 23 § KL stadgas om arbetsgivares kostnader för att trygga utfästelse om pension till arbetstagare. Frågan är om företaget skall betraktas som arbetsgivare till X i ovan nämnda hänseende.

Inom skatterätten saknas en självständig definition av arbetsgivar- respektive arbetstagarbegreppet utan tillämpningen av begreppen aktualiseras främst inom arbetsrätten. Utvecklingen har medfört att begreppen har förändrats under tidens gång. Vidare påverkas begreppen av syftet med den lagstiftning som skall tillämpas (se SOU 1993:32 s. 216 ff.).

Anledning saknas att i förevarande sammanhang tolka begreppet snävt sett mot bakgrund av att syftet med reglerna om avdrag för

pensionsutfästelse är att ge pensionsskydd. Med hänsyn härtill och till X:s arbetsuppgifter får företaget i detta sammanhang ses som X:s arbetsgivare. Företaget har därför rätt till avdrag för att trygga pensionsförmåner för X i den omfattning som stadgas i ovan nämnda bestämmelser.

Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1299) tillämpas i stället för KL, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2."

En ledamot i nämnden var skiljaktig såvitt avser motiveringen och anförde följande.

Av utredningen framgår att stämman utsett X till ledamot av företagets styrelse samt att denna styrelse genom särskilt beslut har utsett honom till s.k. arbetande styrelseordförande. Styrelsen har vidare bestämt de tämligen omfattande arbetsuppgifter som han därvid skall fullgöra, bl.a. att delta i ledningsgruppens arbete. Styrelsen har också beslutat att hans arbetsinsats tidsmässigt skall motsvara lägst 80 % av en heltidsanställning.

Enligt min mening går X arbetsuppgifter och arbetstid uppenbart långt utöver vad som normalt gäller för en ordförande i en styrelse. Dessa förhållanden, som således följer av styrelsens beslut, får i förening med den omständigheten att X direkt övergår från sitt arbete som verkställande direktör till att bli arbetande styrelseordförande anses innebära att X - utöver sitt styrelseuppdrag - även fortsättningsvis är anställd av företaget. Företaget är således X:s arbetsgivare i den mening som detta uttryck har i punkt 20 b - c av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) respektive 28 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) och har därför rätt till avdrag för pensionskostnader i enlighet med de nämnda bestämmelserna.

*Kommentar:*

RSV avser att överklaga förhandsbeskedet.

---

## Område: Förhandsbesked



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 5 juni 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 7 maj 2001**

### **Väsentlig anknytning**

**A:s innehav i ett helägt förvaltande bolag, direkt och indirekt innehav (ej över tio procent i något av bolagen) i sex bolag samt att kvarstå som styrelseledamot i ett av bolagen, medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning.**

*Inkomstskatt. Taxeringsåren 2001-2003.*

Skatterättsnämndens förhandsbesked

#### Fråga 1

A kommer efter utflyttningen till land B inte att anses ha väsentlig anknytning till Sverige enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

#### MOTIVERING

#### Fråga 1

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

Såvitt framgår av handlingarna kommer A efter utflyttningen inte att ha någon annan anknytning till Sverige av betydelse än att han äger en del värdepapper direkt och indirekt genom sitt helägda bolag C. I bolaget C bedrivs numera enbart förvaltning av värdepapperen. Utöver innehavet i bolaget C består A:s direkta och indirekta innehav av aktier och teckningsoptioner i sex svenska bolag inom samma sektor. Tre av bolagen är noterade på Stockholmsbörsen. Avsikten är att de övriga bolagen så småningom också skall noteras. Dessa har idag mellan 20-350 delägare. Ingen av dessa delägare är närstående till A. A:s innehav överstiger inte tio procent i något av bolagen. A kommer att kvarstå som styrelseledamot i ett av bolagen. A:s innehav i detta bolag, som för övrigt är börsnoterat, är drygt två procent.

Enligt nämndens bedömning består A:s innehav inte av sådana

tillgångar som ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Eftersom omständigheterna i övrigt inte föranleder till annan bedömning kan A efter utflyttningen inte anses ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att han skall anses bosatt här.

Från om med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas i stället för KL, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

*Kommentar:*

RSV har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att A efter utflyttningen ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

- 
- Regeringsrättens dom den 21 november 2001, mål nr 377-2001  
Emission konvertibler till dotterbolag. Egna aktier. Ett aktiebolag emitterade konvertibler till marknadspris till sitt dotterbolag. Dotterbolaget sålde sedermera konvertiblerna med vinst. Vinsten ansågs skattefri och moderbolaget ansågs ha gjort ett tillskott till dotterbolaget motsvarande vinsten på konvertiblerna
  - KR:s i Göteborg dom den 12 november 2001, mål nr 4933-1999  
Avskrivning på inventarier i delägarbeskattade utländska s.k. CFC-bolag. Tidpunkt för valutaomräkning av resultatet i sådant bolag. Rätten till räkenskapsenlig avskrivning har ansetts förutsätta att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna i de ägda företagen. Vidare ska omräkning av resultatet ske till den kurs som gällde på bokslutsdagen för de utländska företagen
  - KR:s i Göteborg dom den 11 oktober 2001 i mål nr 3666--3668-2000 Uttagsbeskattning och beskattning med tillämpning av genomsyn vid försäljning av avverkningsrätt. Försäljning av avverkningsrätt till närståendes aktiebolag har medfört dels uttagsbeskattning för underpris, dels beskattning med tillämpning av genomsyn. Eftertaxering för 1995 och 1996 samt inkomsttaxering 1997
  - SRN:s förhandsbesked den 21 november 2001  
Rätt period för kommun att betala särskild löneskatt på pensionskostnader på avgifter för tjänstepensionsförsäkring. Pensionsförsäkringspremier som betalas den 31 mars 2001 ska ingå i beskattningsunderlaget beskattningsåret 2001

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 november 2001.*

**RR:s dom den 21 november 2001, mål nr 377-2001**

**Emission konvertibler till dotterbolag. Egna aktier.**

**Ett aktiebolag emitterade konvertibler till marknadspris till sitt dotterbolag. Dotterbolaget sålde sedermera konvertiblerna med vinst. Vinsten ansågs skattefri och moderbolaget ansågs ha gjort ett tillskott till dotterbolaget motsvarande vinsten på konvertiblerna.**

*Inkomsttaxeringen 2001-2004*

Skatterättsnämndens förhandsbesked, 2000-12-05, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 36/00, SRN 1.

Under 1997 emitterade ett aktiebolag (moderbolaget) konvertibla skuldebrev. Ett dotterbolag till detta bolag tecknade konvertibler för marknadsvärdet. Ursprungligen var avsikten att dotterbolaget fick teckna konvertibler i syfte att senare kunna överlåta dem till nyanställda inom koncernen. Under 2000 ändrades villkoren för dotterbolagets innehav av konvertibler på så sätt att dotterbolaget direkt eller indirekt fick avyttra skuldebrev över börsen.

Dotterbolaget frågade vilket skattemässigt anskaffningsvärde bolaget hade på konvertiblerna när de avyttras. SRN ansåg att anskaffningsvärdet utgjordes av teckningskursen.

Moderbolaget frågade hur anskaffningsvärdet på aktierna i dotterbolaget påverkades. SRN ansåg att moderbolagets anskaffningsvärde inte påverkades av emissionen eller av att dotterbolaget avyttrade konvertibler.

Bolagen överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att det skattemässiga anskaffningsvärdet för de konvertibla skuldebrev som dotterbolaget ägde vid bolagsstämman den 31 mars 2000 skulle utgöras av skuldebrevens marknadsvärde den dagen och att skillnaden mellan detta värde och emissionskursen skall behandlas som ett ovillkorligt aktieägartillskott som ska öka moderbolagets anskaffningsvärde för aktierna i dotterbolaget.

Bolagen yrkade vidare att RR skulle uttala sig om huruvida den ersättning dotterbolaget erhåller vid avyttring av skuldebreven ska utgöra skattepliktig inkomst för dotterbolaget.

De anförde bl.a. följande.

Av redogörelsen för sakförhållandena i RÅ 2000 ref. 68 framgår att moderbolaget, kort tid efter det att dotterbolaget förvärvat det konvertibla skuldebrevet, delade ut aktierna i dotterbolaget till sina aktieägare. Huruvida detta inverkat på RR:s bedömning framgår inte. I förevarande fall genomfördes emissionen inte inför en extern överlåtelse av det dotterbolag som tecknade lånet. Omständigheterna är också speciella eftersom dotterbolaget endast kunde överlåta de konvertibla skuldebreven på det sätt som fastlagts av bolagsstämman i moderbolaget. En ytterligare skillnad är att de konvertibla skuldebreven har varit föremål för två skilda bolagsstämmobeslut. Eftersom SRN inte berör det andra bolagsstämmobeslutet får det antas att nämnden anser att detta saknat betydelse för anskaffningsvärdets storlek. Fram till det andra beslutet hade dotterbolaget inte någon ovillkorlig rätt till den värdestegring som de konvertibla skuldebreven undergick. Om det inte förelåg något intresse bland de nyanställda att förvärva de konvertibla skuldebreven kunde dotterbolaget inte tillgodogöra sig värdestegringen på annat sätt. Om det andra bolagsstämmobeslutet inte hade fattats hade konverteringsrätten för de kvarvarande konvertibla skuldebreven saknat värde för dotterbolaget och skuldebreven fått lösas in till nominellt belopp. Beträffande de konvertibla skuldebrev som dotterbolaget ägde vid tidpunkten för bolagsstämman den 31 mars 2000 finns det anledning att likställa bolagsstämmans beslut med ett nytt emissionsbeslut. Om dotterbolaget tecknat det nya lånet hade anskaffningsvärdet för skuldebreven utgjorts av marknadsvärdet vid emissionstillfället och någon skattepliktig vinst hade inte aktualiserats vid vidareöverlåtelsen. Genom bolagsstämmans beslut fick de konvertibla skuldebreven ett värde som de inte haft dessförinnan. Beslutet innebar en sådan genomgripande förändring att det måste likställas med ett nytt emissionsbeslut. Denna möjlighet till kapitalökning bör behandlas som en nyemission. Anskaffningsvärdet för de kvarvarande konvertibla skuldebrev som avyttras över börs skall därmed utgöras av deras marknadsvärde den 31 mars 2000. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och emissionskursen skall behandlas som ett ovillkorligt aktieägartillskott och öka moderbolagets anskaffningsvärde för aktierna i dotterbolaget. - En av SRN:s ledamöter och nämndens sekreterare ansåg i ett särskilt yttrande att den ersättning som dotterbolaget kunde erhålla vid en avyttring av skuldebreven inte utgjorde skattepliktig inkomst för dotterbolaget. Med denna inställning blir frågan om anskaffningsvärdets storlek av underordnad betydelse. Eftersom frågan om skatteplikt får anses rymmas inom ramen för de frågor som ställts till SRN hemställer klagandebolagen att, om RR delar uppfattningen i fråga om skatteplikten, detta även kommer till uttryck i RR:s avgörande.

RSV hemställde att förhandsbeskedet inte ändrades.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt de i bolagens ansökan om förhandsbesked angivna förutsättningarna är dotterbolaget åtminstone sedan år 1997 ett helägt dotterbolag till moderbolaget. Under år 1997 emitterade moderbolaget konvertibla skuldebrev som förvärvades av dotterbolaget för marknadsvärdet. En del av dessa skuldebrev avser dotterbolaget nu att avyttra till externa köpare till marknadspris. Möjligheten till denna avyttring tillkom efter beslut av moderbolagets ordinarie bolagsstämma den 31 mars 2000. Under innehavstiden har skuldebreven, beroende på konverteringsrätten, ökat i värde.

Genom lagstiftning år 2000 har ändringar gjorts i bl.a. IL i samband med att vissa aktiebolag gavs rätt att förvärva egna aktier (s.k. återköp). I 48 kap. 6 a § IL anges att kapitalvinst, som uppkommer då ett publikt aktiebolag, vars aktier är noterade vid en börs, en auktoriserad marknadsplats eller någon annan reglerad marknad, avyttrar egna aktier, inte skall tas upp till beskattning. Detsamma gäller för vinst då ett sådant bolag utfärdar eller avyttrar optioner, terminer eller liknande instrument vilkas underliggande tillgångar består av egna aktier. Ändringar av motsvarande innebörd har gjorts i ILP. De nya bestämmelserna tillämpas på omständigheter som inträffat efter den 9 mars 2000. I lagstiftningen har dock inte behandlats vad som skall gälla i fall där sådana instrument emitterats till ett helägt dotterbolag, som i sin tur avyttrar instrumenten externt i en situation som i övrigt är jämförbar med den som lagreglerats.

I lagförarbetena (prop. 1999/2000:38 s. 28 ff.) uttalades att en jämförelse mellan en avyttring av egna aktier och en nyemission var väsentlig. Vid en nyemission uppkommer inte några skattemässiga konsekvenser för bolaget, vilket talade för att en avyttring av egna aktier inte heller skulle medföra några skattekonsekvenser.

Med utgångspunkt i de ovan redovisade förutsättningarna kan på liknande sätt sägas att dotterbolagets externa avyttring av de konvertibla skuldebreven leder till en kapitalökning för koncernen som helhet, en ökning som i ekonomiskt avseende kan likställas med att moderbolaget gör en nyemission. Att kapitaltillskottet i den ena situationen tillfaller dotterbolaget och i den andra moderbolaget är av underordnad betydelse med tanke på deras inbördes förhållande.

Mot denna bakgrund finner RR, som utgår från att dotterbolaget fortfarande är ett helägt dotterbolag till moderbolaget när skuldebreven avyttras, att en extern avyttring av de konvertibla skuldebreven till marknadspris inte skall utlösa någon inkomstbeskattning för dotterbolaget till den del vinsten kan hänföras till konverteringsrätten. Med denna inställning i den grundläggande frågan om en avyttring medför några beskattningsekvenser för dotterbolaget saknas enligt RR:s mening, med de givna förutsättningarna, anledning att fastställa något skattemässigt anskaffningsvärde för skuldebreven.

Av det anförda följer att moderbolaget får anses ha gett ett tillskott till dotterbolaget motsvarande skillnaden mellan vad dotterbolaget erhåller vid en extern avyttring av konverteringsrätterna och vad dotterbolaget vid emissionen erlagt för dessa.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR ändrar förhandsbeskedet och förklarar dels att en extern avyttring av de konvertibla skuldebrevens till marknadspris inte utlöser någon inkomstbeskattning av dotterbolaget, dels att moderbolagets skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna i dotterbolaget ökar med skillnaden mellan vad dotterbolaget vid en extern avyttring erhåller för konverteringsrätterna och vad dotterbolaget vid emissionen erlagt för dessa.

### *Kommentar:*

RR har sett moderbolaget och dotterbolaget som en skattemässig enhet och ansett att vinst hos dotterbolaget är skattefri därför att den varit skattefri för moderbolaget om den uppkommit där. Det får förutsättas att samma synsätt skulle ha tillämpats i en förlustsituation. RR frångår således principen att varje aktiebolag i koncernen är ett skattesubjekt för sig som ska beskattas utifrån sina egna intäkter och kostnader utan avseende på vad detta innebär för koncernen. Denna grundprincip har kommit till uttryck i bl.a. RÅ 1998 ref. 13 (uttagsbeskattning då moderbolag avstått från rätt till konvertering i dotterdotterbolag och på så sätt överfört värden till dotterbolaget) och RÅ 2000 not. 38 (moderbolag avsåg dra in aktier som ägdes av dotterbolag utan vederlag; uttagsbeskattning av dotterbolaget).

SRN hänvisar i sin motivering till RÅ 2000 ref. 68 där ett dotterbolag tecknat konvertibler i moderbolaget till ett pris som understeg marknadsvärdet. Sedan koncernförhållandet brutits konverterades skuldebrevens och de tillbytta aktierna såldes externt av annat koncernföretag. Anskaffningsvärdet för aktierna ansågs vara det av konverteringsrätten bestämda marknadsvärdet för skuldebrevet när detta förvärvades vid emissionen.

Detta innebar att övervärdet i konvertiblerna vid emissionen sågs som ett tillskott från moderbolaget till dotterbolaget. Det höjde anskaffningsvärdet på aktierna i dotterbolaget vilket medförde att emissionsvinsten blev skattefri för moderbolaget. Denna situation är emellertid en helt annan än den i förevarande mål, där man även anser att värdeökningen i dotterbolaget efter emissionen ska anses som en skattefri emissionsvinst, trots att den uppkommer i ett annat bolag än det där emissionen skedde.

Bolagens ståndpunkt, att man som kunde se värdeökningen fram till bolagsstämman då dotterbolaget fick rätt att sälja konvertiblerna över börsen som ett tillskott till dotterbolaget, baserar sig på förutsättningen

att dotterbolaget inte kunnat överlåta konvertiblerna till anställda i koncernen ens till marknadspris. Konsekvensen av detta synsätt är att värdeökningen på konvertiblerna från dotterbolagets förvärv fram till bolagsstämman i mars 2000 hade kunnat ses som ett tillskott. RR har emellertid gått längre och sagt att under förutsättning att koncernförhållandet består vid avyttringen av konvertiblerna så ska hela vinsten fram till avyttringen anses som skattefri.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 november 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 12 november 2001, mål nr 4933-1999**

**Avskrivning på inventarier i delägarbeskattade utländska s.k. CFC-bolag. Tidpunkt för valutaomräkning av resultatet i sådant bolag**

**Rätten till räkningsenlig avskrivning har ansetts förutsätta att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna i de ägda företagen. Vidare ska omräkning av resultatet ske till den kurs som gällde på bokslutsdagen för de utländska företagen.**

*Inkomsttaxering 1994*

Av dåvarande 23 § anv.p. 13 KL framgår att skattskyldig har rätt till avdrag för värdeminskning enligt reglerna om räkningsenlig avskrivning under förutsättning

- a) att den skattskyldige har haft ordnad bokföring som avslutas med årsbokslut; b) att avdraget motsvarar avskrivningen i räkenskaperna;
- c) att tillfredsställande utredning föreligger om inventariernas skattemässiga restvärde;
- d) att inventarierna och avskrivna belopp redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i företedd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning; samt
- e) att - om den skattskyldige inte upprättat årsbokslut för det närmast föregående räkenskapsåret - det bokförda värdet av inventarierna före avskrivning bestäms med utgångspunkt i inventariernas skattemässiga restvärde vid beskattningsårets ingång.

AB X har delägarbeskattats för sina andelar i två fartygsägande utländska juridiska personer i Liberia.



SKM medgav avdrag för avskrivning av fartygen enligt restvärdeemetoden med bl.a. följande motivering: Avdrag för avskrivning motsvarande räkenskapsenlig avskrivning har inte gjorts i de utländska företagens räkenskaper. I de officiella boksluten har avdrag gjorts för planmässig avskrivning. Avdrag motsvarande räkenskapsenlig avskrivning har endast gjorts i den omarbetade svenska upplagan av boksluten. Enligt myndighetens uppfattning kan detta inte godtas såsom att avskrivning gjorts i räkenskaperna.

En annan förutsättning som skall vara för handen anges i punkt d) ovan. Där sägs att inventarierna och avskrivna belopp skall redovisas på ett sådant sätt i den skattskyldiges räkenskaper och i förededd utredning att trygghet föreligger att vinster vid avyttring av tillgångarna inte undgår beskattning. Detta krav kan knappast upprätthållas. Antag att en här i riket hemmahörande person förvärvar andelar i en annan utländsk juridisk person än ett utländskt bolag i sådan omfattning att förutsättningarna för delägarbeskattning enligt 53 § anv p 10 KL är för handen. Sedan så har skett, avyttras andelarna i den utländska juridiska personen. Kort därefter avyttrar den utländska juridiska personen de enligt svenska regler avskrivna inventarierna. Den vinst som därvid uppkommer kan inte beskattas här i landet. Det krav på tryggnad av framtida beskattning vid avyttring av nedskrivna inventarier som uppställs i första stycket d) av anvisningspunkten är enligt SKM ett absolut krav som inte kan vara beroende av eventuella ägarförändringar i det bolag som tillämpar den räkenskapsenliga avskrivningen. Således tryggas i ett svenskt aktiebolag den framtida beskattningen av nedskrivna inventarier även om bolagsmännen byts ut. I ett bolag av nu aktuell typ räcker det i vissa fall med att en procent av aktiekapitalet byter ägare för att den framtida svenska beskattningen vid avyttring av inventariet skall omöjliggöras. SKM åberopade RÅ 1995 ref 43 till stöd för att det råder ett krav på kontinuitet vid beskattningen.

Vidare beslutade SKM att resultaten från de utländska företagen skulle omräknas till svenska kronor per den bokslutsdag som gällde för dessa företag, den 30 september 1993, i stället för bokslutsdagen, den 31 december 1993, för AB X.

AB X överklagade och framhöll följande. Som delägare i Liberia-bolagen har det inte varit möjligt att ensamt disponera över redovisningen i företagen. AB X har därför fått göra det näst bästa, dvs. en klar och redig redovisning i bolagets svenska deklaration. Kravet på kontinuitet vid beskattningen har förlorat i betydelse och ett fullständigt krav på detta kan inte längre upprätthållas. AB X åberopade en skrivelse från RSV den 7 oktober 1996. - Vidare anfördes: De båda utländska företagen utgör sådana utländska juridiska personer, vilka är föremål för löpande beskattning på samma sätt som ett svenskt handelsbolag. De båda bolagen är således inte jämförliga med dotter- eller

intressebolag utan utgör i skattehänseende "delar" av ägarbolaget. - Av 24 § anv p 4 KL framgår att fordringar och skulder skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Det är härvid balansdagens kurs i ägarbolaget som är avgörande. Detta följer av att ägarbolagets räkenskapsår styr tidpunkten för beskattningen eller med andra ord egna tillgångar skall självklart omräknas efter den egna balansdagens kurs.

LR i Hallands län lämnade i dom den 29 april 1999 AB X:s besvär utan bifall och uttalade följande beträffande rätten till avskrivning: Utmärkande för räkenskapsenlig avskrivning är att det skall föreligga överensstämmelse mellan bokförda och skattemässiga värden och därmed även mellan de årliga avskrivningsbeloppen. Punkterna a) och d) i anvisningspunkten understryker vikten av ordning i den skattskyldiges räkenskaper. Av utredningen i målet framgår att avdraget i fråga inte motsvarar avskrivningen i räkenskaperna. Mot denna bakgrund uppfyller inte AB X förutsättningen i punkt b i aktuell anvisningspunkt. Skäl att ändra SKM:s beslut i denna del föreligger därför inte.

AB X överklagade och anförde i huvudsak följande: Den avgörande omständigheten när det gäller kursomräkning är att frågan om beskattning hos ägarbolaget alls skall ske avgörs först vid utgången av bolagets räkenskapsår, dvs. den 31 december. En värdering per denna tidpunkt ger en beloppsmässig korrekt och aktuell värdering av resultatet. Stöd för denna uppfattning kan hämtas ur Redovisningsrådets rekommendation RR 8, "Redovisning av effekter av ändrade valutakurser", punkt 29. De aktuella kursförändringarna har varit väsentliga och måste alltså beaktas av bolaget. Avvikelse från bolagets deklaration i en ren värderingsfråga som baseras på god redovisningssed, bör inte äga rum annat än om mycket vägande skäl föreligger. Sådana kan inte anses föreligga här. Kammarrätten i Stockholm har i en dom den 6 februari 2001 behandlat vilket räkenskapsår som utgör beskattningsår då ett svenskt aktiebolag äger en utländsk juridisk person. Kammarrätten fann i målet att beskattningsåret för det svenska ägarbolaget var avgörande för den svenska beskattningen. Av det målet kan slutsatsen dras att det svenska ägarbolagets räkenskapsår skall styra tidpunkten för omräkningen.

KR avslog överklagandet och uttalade följande i den del som avsåg tillämplig valutakurs: De skattemässigt fastställda underskotten i de utländska företagen avser resultaten per den 30 september 1993 och det är dessa underskott som skall omräknas och fördelas på delägarna. Fråga är således inte om värdering av någon tillgång eller skuld hos delägarna som vid något senare tillfälle kan ha ett annat värde. Kammarrätten finner därför att omräkning till svenska kronor skall ske per den 30 september 1993.

---

# Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 november 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 11 oktober 2001 i mål nr 3666--3668-2000**

**Uttagsbeskattning och beskattning med tillämpning av  
genomsyn vid försäljning av avverkningsrätt**

**Försäljning av avverkningsrätt till närståendes aktiebolag har  
medfört dels uttagsbeskattning för underpris, dels beskattning  
med tillämpning av genomsyn. Eftertaxering för 1995 och 1996  
samt inkomsttaxering 1997.**

## *Bakgrund*

HJ sålde den 26 oktober 1994 en avverkningsrätt till AB P för 700 000 kr. Följande dag sålde AB P denna rätt till ett sågverk för 1 000 000 kr. Enligt avtalet skulle AB P betala 150 000 kr den 30 november 1994 och 550 000 kr den 30 januari 1996. Den 5 mars 1995 fick AB P en tilläggslikvid på 26 709 kr från sågverket. Av HJ:s fordran på 700 000 kr hade AB P betalat endast 80 000 kr. AB P:s skuld övertogs senare av F AB. Såväl AB P som F AB ägs av närstående till HJ.

Under år 1996 sålde HJ en annan avverkningsrätt till F AB för 90 000 kr. Detta bolag sålde i sin tur rättigheten till ett sågverk för 106 000 kr. F AB:s skuld till HJ var oreglerad.

AB P visade stora förluster och var i akut behov av kapitaltillskott. Med tillämpning av specialregeln i 24 § anv p 1 femte st KL redovisade HJ till beskattning enbart vad hon uppburit, 80 000 kr, medan inkomstbeskattningen i övrigt sköts framåt i tiden.

## *Skattemyndighetens beslut*

Skattemyndigheten beslöt genom eftertaxering att dels uttagsbeskatta HJ vid 1995 års taxering för 300 000 (= 1 000 000 - 700 000), dels beskatta henne även för 700 000 kr med tillämpning av genomsyn. Vidare beslöt skattemyndigheten genom eftertaxering att även uttagsbeskatta HJ vid 1996 års taxering för den tillkommande likviden på 26 709 kr. Slutligen beslöt skattemyndigheten att uttagsbeskatta HJ vid 1997 års taxering för 16 000 kr (= 106 000 - 90 000) och att beskatta 90 000 kr med tillämpning av genomsyn.

## *Argumenten i länsrätten i korthet*

I skattetvisten framhöll HJ i frågan om uttagsbeskattningen att prissättningen vid försäljningen till AB P var korrekt med hänsyn till de återställningsåtgärder som bolaget åtagit sig att utföra. Skattemyndigheten framhöll för sin del att bolagets kostnader till utgången av år 1996 stannat vid 24 000 kr. Arbetet med återplantering var utfört av HJ och hennes familj utan kostnad för bolaget. Bolaget hade inte gjort någon reservering för framtida kostnader.

När det gällde beskattningen enligt principen för genomsyn poängterade HJ att hon träffat civilrättsligt giltiga och formellt korrekta avtal. Detsamma gällde för avtalen mellan bolagen och sågverken. Vid sådant förhållande måste hennes liksom bolagens taxeringar bestämmas utifrån avtalen. Någon vinst var för övrigt inte undandragen från beskattning med hänsyn till att det inrullade skattemässiga underskottet i AB P satts ned med överskottet från den förvärvade och avyttrade avverkningsrätten.

### *Länsrättens ställningstagande*

#### Uttagsbeskattning

I fråga om uttagsbeskattningen fann länsrätten efter att i korthet ha redovisat de sakliga omständigheterna och parternas ståndpunkter att AB P:s åtagande i fråga om återplanteringskostnader m m. måste antas ha haft viss inverkan på köpeskillingen och därmed på avverkningsrättens marknadsvärde. Med hänsyn till de osäkra uppgifter som förelåg om hur dessa återställningskostnader skulle beräknas och då HJ själv deltagit i utförda arbeten (utan vederlag, RSV:s anm) uppskattade domstolen att de inverkat på marknadspriset med skäliga 50 000 kr. Det sammanlagda marknadsvärdet på den under år 1994 sålda rotposten kunde därför uppskattas till 976 709 kr (= 1 026 709 - 50 000). Eftersom vederlaget hade bestämts till 700 000 kr förelåg förutsättningar enligt länsrätten för uttagsbeskattning med 250 000 kr vid 1995 års taxering och med 26 709 kr vid 1996 års taxering.

I fråga om försäljningen under år 1996 av den andra avverkningsrätten konstaterade länsrätten att det saknades uppgifter om beräknade återställningskostnader. Uttagsbeskattning skulle i enlighet med skattemyndighetens beslut därför ske med 16 000 kr (= 106 000 - 90 000).

#### Genomsyn

När det gällde frågan om tillämpning av genomsyn inom skatterätten framhöll länsrätten att denna företeelse varit under diskussion i ett antal tidskriftsartiklar. Domstolen angav tre sådana nämligen av L Gäverth i Sv Skattetidning 1996 sid 731 ff "Regeringsrätten och genomsyn", av B Wennergren i SN 1997 sid 108 ff "Skatteflykten i

stöpsleven" och av R Arvidsson i Sv Skattetidning 1999 sid 195 ff "Skatteplanering och kapitaliseringsfrågor, Några synpunkter med anledning av en doktorsavhandling". Domstolen redovisade som sin utgångspunkt att

" Om det sammantagna resultatet av ett antal formellt giltiga rättshandlingar blir något väsentligt annat än de var för sig ger intryck av bl. a. på grund av att vissa i transaktionskedjan ingående moment inte fullföljs enligt de intentioner som ingångna avtal m. m. innehåller finns enligt länsrättens mening utrymme för att skatterättsligt i stället utgå från den verkliga, sammantagna innebörden av rättshandlingarna."

I det konkreta ärendet konstaterade länsrätten därefter att HJ sålt en avverkningsrätt för 700 000 kr till AB P den 26 oktober 1994 och att detta bolag redan dagen efter sålt den vidare för 1 000 000 kr. Bolaget skulle enligt det åberopade avtalet ha betalat henne 150 000 kr den 30 november 1994 och resterande 550 000 kr den 30 januari 1996 men erlagt endast 80 000 kr intill den 13 november 1997. Avtalade villkor för betalningen hade sålunda inte följts. Vidare noterade länsrätten att AB P hade överlåtit sin skuld till F AB och på detta bolag hade HJ den 31 december 1996 en fordran på 3 127 943 kr, varav 1 090 000 kr avsåg betalning för rotposter. Länsrätten konstaterade också att HJ trots att hon inte fått betalt enligt avtalet med AB P sålt en avverkningsrätt till F AB för 90 000 kr, som detta bolag sålde vidare för 106 000 kr, samt att HJ inte bestritt att AB P var i akut behov av kapitaltillskott för att undvika likvidation.

Vid angivna förhållanden fann länsrätten att skälet till HJ under 1994 inte sålt avverkningsrätten direkt till sågverket måste förutsättas ha varit att genom den mellankommande försäljningen till AB P samt uteblivna betalningar från detta bolaget dels själv kunnat undgå beskattning med betydande belopp, dels utan för henne och AB P negativa beskattningseffekter kunnat överföra medel till AB P, som var likvidationshotat och som ägdes av henne närstående personer. Den verkliga innebörden av transaktionerna hade därför genom ett utnyttjande av skatteregler och uteblivna avtalade betalningar blivit detsamma som om ett aktieägartillskott hade lämnats till AB P. Länsrätten ansåg därför att det fanns fog för att beskatta HJ som om försäljningen hade skett direkt till sågverket. Enligt länsrätten framgick inte heller att omständigheterna var annorlunda i fråga om försäljningen 1996 av avverkningsrätten till F AB.

#### *Kammarrättens dom*

HJ överklagade och anförde i princip samma argument som under handläggningen i länsrätten.

Kammarrätten fann vad gäller uttagsbeskattningen att HJ genom att

sälja avverkningsrätter till närståendes bolag till priser som understigit marknadsvärdet förfogat över tillgångar i näringsverksamheten på sådant sätt att hon borde uttagsbeskattas och att det saknades skäl att beräkna uttagsbeskattningen på annat sätt än länsrätten gjort.

Därefter anförde domstolen att avverkningsrätterna sålts med bolagen som mellanhand och att åtgärden med hänsyn till vad som kommit fram i målet uteslutande fick anses ha haft till syfte att tillföra bolagen kapital. Försäljningen hade inte fått de konsekvenser för HJ som avtalen utvisade. Fråga var därmed om transaktioner som normalt inte förekom mellan två oberoende affärsparter. Med hänsyn härtill fann kammarrätten att det fanns grund för att fränkänna avtalen betydelse i skattehänseende. Domstolen instämde i länsrättens bedömning att HJ skulle beskattas som om hon hade sålt avverkningsrätterna direkt till sågverket.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 november 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 21 november 2001**

#### **Rätt period för kommun att betala särskild löneskatt på pensionskostnader på avgifter för tjänstepensionsförsäkring**

#### **Pensionsförsäkringspremier som betalas den 31 mars 2001 ska ingå i beskattningsunderlaget beskattningsåret 2001**

*Inkomsttaxeringarna 2002 - 2004*

X kommun ska enligt kommunernas pensionsavtal PFA-98 senast den 31 mars 2001 betala pensionsförsäkringspremier för de anställda avseende pensionsförmåner som tjänats in åren 1998 - 2000.

#### **Fråga 1**

Vilket är rätt beskattningsår för de premier som ska erläggas senast den 31 mars och som också erlagts senast vid den tidpunkten?

#### **Fråga 2**

Om svaret på fråga 1 är att skattskyldigheten ska inträda under år 2000 önskas svar på under vilket beskattningsår som skattskyldigheten inträder om försäkringspremierna erläggs först efter ordinarie deklARATIONSTIDPUNKT eller, om anstånd erhållits, efter

anståndstidpunkten men före 2001 års utgång.

## FÖRHANDBESKED

### Fråga 1

"Pensionsförsäkringspremier som betalas den 31 mars 2001 skall ingå i beskattningsunderlaget enligt 2 § första stycket lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, beskattningsåret 2001.

## MOTIVERING

I kommunernas pensionsavtal PFA-98 finns en individuell premiebestämd del. För denna del skall arbetsgivaren årligen betala premie till den pensionsförsäkring (pensions- eller fondförsäkring) som arbetstagaren skriftligen meddelat arbetsgivaren. Har arbetsgivaren inte fått meddelande om vald försäkring före utgången av respektive kalenderår sker betalningen till KPA Pensionsförsäkring AB. För åren 1998-2000 skall premier betalas senast den 31 mars 2001. God redovisningssed på det kommunala området innebär enligt Rekommendation nr 1 1997 av Rådet för kommunal redovisning att pensionsrätter intjänade från år 1998 skall redovisas som en avsättning i balansräkningen. Enligt Rekommendation nr 5 1999 skall från och med räkenskapsåret 2002 den särskilda löneskatten på pensionskostnader periodiseras på samma sätt som pensionsförpliktelserna.

Enligt 1 § SLPL skall den som utfäst en tjänstepension betala särskild löneskatt till staten med 24,26 procent på kostnaden för pensionsutfästelsen beräknad enligt 2 §.

Enligt 2 § första stycket SLPL skall beskattningsunderlaget till särskild löneskatt beräknas som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plusposter, a - e, och minusposter, f - j. Posten a är avgifter för tjänstepensionsförsäkring. Bland övriga tillkommande poster märks avsättning till pensionsstiftelse (b) och ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt lagen (1967:351) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (c) samt utbetalda pensioner som inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring (d).

I 2 § femte stycket SLPL stadgas att vid beräkning av beskattningsunderlaget skall bokföringsmässiga grunder tillämpas.

Formuleringen i 2 § första stycket a SLPL att avgift för pensionsförsäkring skall ingå i beskattningsunderlaget som en tillkommande post ansluter till den formulering som vid inkomsttaxeringen reglerar en arbetsgivares rätt till avdrag för sina pensionskostnader. Vid införandet av SLPL stadgade motsvarande

inkomstskattebestämmelse att avdrag får göras för avgift för pensionsförsäkring (punkt 21 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen /1928:370/ i dess lydelse enligt SFS 1990:650). Vid tillämpningen har som huvudregel avdrag medgetts det beskattningsår då premien betalats (jfr RÅ80 1:4).

Regler om arbetsgivares pensionskostnader finns numera i 28 kap. inkomstskattelagen (1999:1229, IL). I 28 kap. 3 § IL anges att arbetsgivares tryggande av utfästelse om pension till en arbetstagare skall dras av som kostnad i den utsträckning som anges i 5-18 §§, om utfästelsen tryggas genom

- överföring till pensionsstiftelse enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.
- avsättning i balansräkning i förening med kreditförsäkring eller i förening med kommunal eller statlig borgen eller liknande garanti eller
- betalning av premie för pensionsförsäkring.

Frågan i ärendet gäller om hänvisningen i 2 § femte stycket SLPL till bokföringsmässiga grunder innebär att en kommuns utfästelse att trygga tjänstepension med pensionsförsäkring föranleder att särskild löneskatt skall betalas redan när utfästelsen skuldförts i balansräkningen även om utfästelsen inte tryggats genom att premien för pensionsförsäkringen betalats.

Den som utfäst en tjänstepension skall enligt 1 § SLPL betala särskild löneskatt. Utformningen av reglerna om beräkning av beskattningsunderlaget i 2 § första stycket lästa mot lagens förarbeten leder till att skatten skall tas ut under beskattningsåret då utfästelse om pension tryggas eller - i fall då utfästelsen inte tryggas - vid pensionens utbetalning (prop 1990/91:166, s. 45 f.). Denna tolkning av gällande rätt har upprepats i departementsstencilen Ds 1997:39 Företagens avdragsrätt för pensionskostnader (s. 37).

Det framgår klart av förarbetena att lagstiftaren velat få till stånd en nära överensstämmelse mellan kravet på tryggande enligt SLPL och motsvarande krav för rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen (jfr 28 kap. 3 § IL). I propositionen med förslag till SLPL betonas att en viss omständighet så långt det är möjligt bör påverka underlaget för den särskilda löneskatten under samma beskattningsår som den påverkar inkomsttaxeringen (a. prop. s. 46).

Denna koppling mellan inkomstbeskattning och särskild löneskatt finns emellertid inte för arbetsgivare som, i likhet med sökanden, inte är skattskyldiga till inkomstskatt. I förarbetena har praktiska skäl anförts för att enhetliga regler skall gälla för alla arbetsgivare som betalar särskild löneskatt. Den lagtekniska lösningen för att åstadkomma detta var att föreskriva att även för dessa skattskyldiga skall bokföringsmässiga grunder tillämpas vid beräkningen av beskattningsunderlaget till särskild löneskatt. Det föredragande



statsrådet slutsats var att alla skattskyldiga skall tillämpa bokföringsmässiga grunder vid beräkning av skatteunderlaget, varvid de poster som ingår i underlaget för den särskilda löneskatten skall redovisas enligt samma principer som vid inkomstbeskattningen (a. prop. s. 46).

Nämnden gör följande bedömning.

Reglerna för beräkning av underlaget för den särskilda löneskatten ansluter nära till det regelsystem som gäller för arbetsgivares pensionskostnader enligt 28 kap. 1 L. Uttalandena vid lagstiftningens tillkomst visar att en koppling mellan inkomstskatten och den särskilda löneskatten åsyftats. Bestämmelserna i SLPL bör enligt nämndens mening tolkas i ljuset av detta. Det får anses innebära att beskattningstidpunkten vid tryggnad av pensionsutfästelse genom pensionsförsäkring inträffar först när premien betalas utan hinder av att det kan vara god redovisningssed att skuldföra pensionsutfästelser i balansräkningen vid en tidigare tidpunkt. Enligt förutsättningarna i ärendet betalas premien under år 2001.

Med hänsyn till svaret ovan förfaller fråga 2.

## SKILJAKTIG MENING

NN är skiljaktig och anför följande.

### Fråga 1

Pensionsförsäkringspremier som betalas den 31 mars 2001 skall ingå i beskattningsunderlaget enligt 2 § första stycket lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, beskattningsåret 2000.

### Motivering

Jag instämmer i vad majoriteten anført fram till och med tredje meningen under Nämnden gör följande bedömning.

Därefter anser jag att förhandsbeskedet bort ha följande lydelse.

Det får anses innebära att beskattningsåret vid tryggnad av pensionsutfästelse genom pensionsförsäkring utgör det år då premien skall bokföras enligt god redovisningssed. Gentemot den anställde har kommunen ett pensionsåtagande redan per den 31 december. Att åtagandets storlek inte är exakt känd på grund av att skuld mot försäkringsbolag ännu ej uppkommit anser jag sakna betydelse. Såvitt gäller avdrag för pensionskostnad har Regeringsrätten medgivit avdrag för reservering av premie om den erlagts senast innan inkomstdeklaration skolat avlämnas för beskattningsåret (R77 1:14

samt RÅ 1974 A 117). Samma princip bör kunna tillämpas i förevarande fall.

## Fråga 2

Även om pensionsförsäkringspremierna betalas efter den ordinarie deklARATIONSTIDPUNKTEN 2001 eller - om anstånd erhållits - efter anståndstidpunkten är år 2000 rätt beskattningsår.

## Motivering

Vid beräkning av beskattningsunderlaget skall bokföringsmässiga grunder tillämpas. Mitt ställningstagande avser endast den ställda frågan om rätt beskattningsår."

## *Kommentar:*

Förhandsbeskedet kommer att överklagas av RSV.

- [RR:s dom den 7 maj 2001](#)  
Utgör från kommun utbetalda bidrag till av kommunen helägt aktiebolag skattepliktig inkomst för bolaget?
- [KR:s i Stockholm dom den 29 mars 2001](#)  
Stiftelses skattskyldighet
- [SRN:s förhandsbesked den 4 maj 2001](#)  
Skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag. Vid prövning enligt huvudregeln, presumptionsregeln och skatteavtalet har fråga uppkommit om olika alternativa belopp kunnat utdelas trots att db B bedrivit lågbeskattad verksamhet i ett s.k. Coordination Centre i Belgien under åren 1-3
- [Meddelat prövningstillstånd](#)

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 maj 2001.*

### **RR:s dom den 7 maj 2001**

**Utgör från kommun utbetalda bidrag till av kommunen helägt aktiebolag skattepliktig inkomst för bolaget?**

*Inkomsttaxering 1987*

Ett bolag har under 1986, liksom under en rad år före och efter detta år, mottagit avsevärda penningmedel från ägaren X kommun. SKM yrkade i besvär till LR att ifrågavarande överföringar av medel skulle tas upp som en skattepliktig intäkt hos bolaget.

LR beskattade bolaget för uppburna belopp som skattepliktig inkomst i rörelsen.

Bolaget överklagade LR:s dom. KR avslog överklagandet, men till skillnad från LR bedömde KR att medelstillskotten skulle betraktas såsom skattepliktiga näringsbidrag enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL. Bolaget överklagade KR:s dom. RR medgav prövningstillstånd.

RR anförde följande i sin dom.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolaget har bildats av X kommun, som enligt lag har huvudmans ansvar för kollektivtrafiken i kommunen, för att driften av denna trafik i form av busstrafik skall ombesörjas av bolaget. Intäkterna i busstrafikverksamheten har inte täckt kostnaderna varför kommunen alltsedan år 1971 har lämnat bolaget årliga bidrag med betydande belopp. I bolagets årsredovisningar har bidraget i de flesta fall betecknats som driftbidrag. Även benämningen aktieägartillskott har dock använts, bl.a. i redovisningarna för åren 1984 - 1986. Under år 1986 lämnade kommunen bolaget bidrag med ....(ca 49 Mkr). Frågan i målet är om detta bidrag utgör skattepliktig intäkt i bolagets rörelse eller inte.

Bolaget hävdar att de erhållna medlen är ett aktieägartillskott och därför inte utgör skattepliktig intäkt för bolaget. RSV anser att fråga är om ett bidrag till driften av bolagets verksamhet som är skattepliktigt enligt 28 § kommunalskattelagen i dess lydelse vid 1987 års taxering. Kammarrätten har funnit att fråga är om ett sådant näringsbidrag som enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen är skattepliktigt.

Regeringsrätten prövar först frågan om de tillskjutna medlen kan anses utgöra aktieägartillskott.

Vad som avses med aktieägartillskott är inte närmare reglerat. Syftet med ett aktieägartillskott har ansetts vara att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder (se Kedner m.fl., Aktiebolagslagen Del II, 5:e uppl., s. 153). Detta syfte uppnås oavsett om ett tillskott lämnas för att öka bolagets fria egna kapital eller för att täcka en förlust i bolagets verksamhet. Ett bidrag som lämnas av en aktieägare till ett bolag av sistnämnda anledning utesluter inte att det kan vara fråga om ett aktieägartillskott. Varje bidrag som en aktieägare lämnar till sitt bolag kan dock inte anses utgöra ett sådant tillskott. En förutsättning för att så skall vara fallet är att bidraget lämnas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare.

I förevarande fall har kommunen valt att låta bolaget såsom entreprenör ombesörja den busstrafikverksamhet som behövs för att uppfylla kommunens fastlagda ansvar för kollektivtrafiken. Ett grundläggande ekonomiskt ansvar för verksamheten har legat kvar hos kommunen. Som ett utflöde härav har kommunen uppenbarligen godtagit att verksamheten inte bär sina egna kostnader och under en lång följd av år tillskjutit medel för att täcka underskotten hos bolaget. Enligt Regeringsrättens mening får det bidrag som kommunen lämnat bolaget därför anses föranlett av att bolaget svarat för driften av en verksamhet som ålegat kommunen och inte av att kommunen varit bolagets ägare. Bidraget utgör därför inte ett aktieägartillskott.

I punkt 2 av anvisningarna till 19 § kommunalskattelagen finns bestämmelser om näringsbidrag. Såvitt här är av intresse avses med

näringsbidrag ett statligt eller kommunalt stöd som - utan återbetalningsskyldighet eller med återbetalningsskyldighet som inträder endast under vissa villkor - tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill.

Det torde inte föreligga något generellt hinder mot att staten, en kommun eller ett landsting lämnar näringsbidrag till ett eget bolag, varvid skattebestämmelserna för sådant bidrag kan komma att bli tillämpliga i vissa fall (se RÅ 1993 ref. 60). En förutsättning får dock anses vara att bidraget ges av annan anledning än att staten eller kommunen äger bolaget eller har ansvar för dess verksamhet. I det föregående har konstaterats att det bidrag som målet gäller föranleds av att bolaget bedriver en verksamhet som kommunen ansvarar för. Det finns därför inte förutsättningar för att betrakta bidraget som ett näringsbidrag i skattehänseende.

På grund av det anförda utgör bidraget i sin helhet en skattepliktig intäkt i bolagets rörelse, oavsett vad bidraget använts till. I fråga om underskottsavdrag för tidigare års redovisade förluster godtar Regeringsrätten underinstansernas bedömning. Överklagandet skall följaktligen avslås.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet."

#### *Kommentar:*

Samma dag avgjorde RR samma fråga rörande 1998-1991 års taxeringar för bolaget. RR hänvisade i dessa domar (mål nr 6009-6003--1997) till ovanstående dom och angav under "Skälen för Regeringsrättens avgörande" att det inte fanns skäl att göra en annan bedömning i dessa mål än i det ovan återgivna.

RR avgjorde också samma dag en liknande fråga rörande bidrag som mottagits av ett annat av en kommun helägt aktiebolag, som bedrev idrotts- och badverksamhet (1995 års taxering, mål nr 241-2000)). Utgången blev den samma som i ovan återgivna mål och motiveringen var i princip den samma.

(Även 1996 års taxering avgjordes, mål nr 240-2000. RR hänvisade till domen avseende 1995 års taxering och gjorde samma bedömning som i den.)

---

## Område: Kammarrätten

## **KR:s i Stockholm dom den 29 mars 2001**

### **Stiftelses skattskyldighet**

#### *Inkomsttaxeringen 1998*

Stiftelsen X är en stiftelse som bedriver verksamhet i form av förskola, fritidshem, grundskola, gymnasium och läkepedagogisk verksamhet. Skolan är godkänd av Skolverket. Fråga är om stiftelsen kan betraktas som begränsat skattskyldig enligt bestämmelserna i 7 § 4 mom. och 7 § 6 mom. SIL.

Av rättspraxis (RÅ 1997 ref. 64) framgår att begreppet allmänt undervisningsverk i första hand tar sikte på de subjekt som i anstaltsmässiga former driver skolverksamhet utan vinstsyfte. Subjektets samlade verksamhet bör endast i ringa omfattning, med vilket förstås 5-10 procent, få avse rörelse som bedrivs vid sidan av skolverksamheten (jfr RÅ 1971 Fi 1, SOU 1997:2 del I s. 42 och del II s. 65 och Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 305). Stiftelsens förskole- och fritidsverksamhet kan inte, då de inte omfattas av skollagens bestämmelser, anses utgöra sådan verksamhet som bedrivs av ett allmänt undervisningsverk och då stiftelsens verksamhet inte endast i ringa omfattning avser annat än skolverksamhet är stiftelsen inte begränsat skattskyldig med stöd av 7 § 4 mom. SIL.

För begränsad skattskyldighet enligt 7 § 6 mom. SIL krävs att understöd lämnas för beredande av undervisning eller utbildning eller att man främjar vård och uppfostran av barn. Eftersom stiftelsen bedriver förskole- och fritidsverksamheten i egen regi och inte lämnar bidrag är det första rekvisitet inte uppfyllt. Däremot kan den av X bedrivna förskole- och fritidsskoleverksamheten anses innehålla sådana inslag i form av daglig tillsyn och omsorg, liksom undervisande och uppfostrande inslag, att man kan tala om vård och fostran i den mening som avser i det aktuella momentet. Eftersom den egentliga skolverksamheten inte är av endast ringa omfattning kan emellertid skattelättnad inte heller ifrågakomma med stöd av 6 mom. SIL.

SKM ansåg liksom LR X vara obegränsat skattskyldig. KR fann att en strikt tillämpning av ordalydelsen i både 4 och 6 mom. SIL skulle leda till att två i och för sig skattegynnade aktiviteter bedrivna inom en och samma organisatoriska form skulle hänföras till området för obegränsad skattskyldighet. En sådan tolkning måste anses klart strida mot bestämmelsernas syfte och KR anförde att den inte funnit något som helst stöd för en sådan tolkning vare sig i förarbeten eller i rättstillämpning. Det i lagtexten angivna rekvisitet ringa omfattning har tillkommit inte för att begränsa området för begränsad skattskyldighet

vad gäller olika ändamål, utan för att skapa garantier för att skattepliktiga verksamheter inte ska kunna bedrivas i hägnet av lättnadsregler som rör skilda allmännyttiga aktiviteter. Den omständigheten att skattefriheten omfattar flera slag av inkomster vad gäller undervisningsverk än vad som är fallet i fråga om verksamheter som är inriktade på vård och uppfostran, kan inte tillmätas självständig betydelse.

KR fann att X med stöd av 7 § 4 och 6 mom. SIL är begränsat skattskyldig.

*Kommentar:*

RSV har överklagat domen. Av KR-domen synes inte huvudfrågan, om förskoleverksamhet kan utgöra privilegierad verksamhet, ha stått i centrum. RSV:s uppfattning är att daghems- och förskoleverksamhet vanligen inte kan anses vara att främja vård och uppfostran av barn eller annat allmännyttigt ändamål. Jfr KR:s dom den 8 december 1997, mål nr 470-1996 (se KIS) och RSV:s skrivelse dnr 38920-92/900.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 22 maj 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 4 maj 2001**

**Skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag.**

**Vid prövning enligt huvudregeln, presumptionsregeln och skatteavtalet har fråga uppkommit om olika alternativa belopp kunnat utdelas trots att db B bedrivit lågbeskattad verksamhet i ett s.k. Coordination Centre i Belgien under åren 1-3.**

*Inkomstskatt. Taxeringsåret 2001.*

**SAKOMSTÄNDIGHETER**

A är moderbolag i en koncern och äger samtliga aktier i ett nederländskt bolag B. Dotterbolag B bildades år 0 i syfte att fungera som ett sammanhållande ägarbolag, holdingbolag, för ett antal utländska underkoncerner inom koncernen. Under år 1 erhöll AB B genom tillskott från AB A andelarna i det belgiska företaget C. Under åren 1-3 bedrev AB B en delvis lågbeskattad filialverksamhet i Belgien i ett s.k. Coordination Centre (CC). Filialverksamheten överfördes år 4 till ett dotterföretag till C.

Fr.o.m. år 4 är AB B helt inriktat på att sammanhålla ägandet av bolag i

koncernen.

De poster som nu är aktuella för beslut om utdelning till AB A är CC-inkomster åren 1-3, kvarvarande utdelningar från dotterföretag, en reavinst avseende en avyttring år 9 av aktierna i ett utländskt dotterföretag D samt ränteinkomster m.m. åren 5-8.

## SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

Det svenska moderbolaget A kan ta emot skattefri utdelning på sina andelar i det nederländska dotterbolaget B enligt alternativ 3.

### MOTIVERING

AB A avser att besluta om utdelning från sitt nederländska dotterbolag B med olika alternativa belopp och vill ha besked om vilka belopp som kan delas ut skattefritt.

I första hand skall bedömningen av frågan om skattefrihet för utdelning göras mot de interna svenska reglerna och i andra hand mot bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna.

#### De interna svenska reglerna

I 7 § 8 mom. sjätte stycket (huvudregeln) respektive sjunde stycket (presumptionsregeln) lagen om statlig inkomstskatt (1947:576), SIL, anges de särskilda villkoren för att utdelningar från utländska juridiska personer inte skall tas upp till beskattning.

Enligt huvudregeln skall den skattskyldige visa att den utdelande utländska juridiska personen är underkastad en inkomstbeskattning som är jämförlig med den inkomstbeskattning som skulle ha skett enligt SIL om inkomsten förvärvats av ett svenskt företag (jämförlighetsvillkoret).

Enligt presumptionsregeln gäller att en utländsk juridisk person, som är hemmahörande i något land med vilket Sverige ingått skatteavtal (avtalsland), skall anses underkastad jämförlig beskattning. Presumtionen gäller dock endast om personens intäkter härrör från Sverige eller avtalsland och verksamheten är underkastad normal inkomstskatt i det eller de länder där verksamheten bedrivs. Om personens intäkter till endast obetydlig del härrör från verksamhet i andra länder eller särskilt skattegynnad verksamhet, skall personen ändå anses underkastad jämförlig beskattning.

I RÅ 1999 ref. 60 har närmare utvecklats vad som enligt förarbeten och praxis krävs för att villkoren i huvudregeln respektive presumptionsregeln skall vara uppfyllda. I rättsfallet bestod utdelningen i



stort sett av alla värden i en nederländsk underkoncern, innefattande bl. a. bolag där inkomsterna var obeskattade eller kunde vara lågbeskattade. I det fallet skulle hänsyn tas till förhållandena under koncernens samtliga inkomstår.

I det aktuella ärendet är det bl.a. fråga om en lågbeskattad verksamhet som först bedrivits i dotterbolaget B:s filial fram till år 3 och därefter hos ett dotterföretag till C. Utdelningen avser samtliga utdelningsbara medel hos AB B. Enligt nämndens mening föreligger sådana likheter med omständigheterna i RÅ 1999 ref 60 att det inte heller i detta fall finns anledning att begränsa bedömningen utan låta denna omfatta samtliga inkomstår.

En ytterligare fråga är om vid bedömningen varje inkomstår skall behandlas för sig eller om det skall ske någon form av samlad bedömning. Av uttalanden i förarbetena framgår att vid bedömningen av om rätt till utdelningsbefrielse föreligger bör varje år bedömas för sig (prop. 1990/91:107 s. 31 andra stycket). RÅ 1996 ref. 60 lägger inte hinder i vägen för en sådan bedömning.

Enligt nämndens mening bör därför den i förarbetena angivna metoden, att se varje år för sig, vara den metod som skall användas vid den närmare prövningen om jämförlighetsvillkoret är uppfyllt.

Vid sådant förhållande kan konstateras att AB B, såvitt avser inkomståren 1-3, inte uppfyller kraven för skattefri utdelning vare sig enligt huvudregeln eller enligt presumptionsregeln.

Såvitt avser åren 4 och framåt uppfyller AB B enligt förutsättningarna kraven för jämförlig beskattning enligt huvudregeln, varför inkomsterna i form av räntor m.m. åren 5-8 kan delas ut skattefritt till AB A. Reavinsten år 9 avseende försäljningen av det utländska bolaget D:s aktier bör kunna bedömas som en sådan enstaka reavinst som kan delas ut skattefritt till AB A, trots att den inte har beskattats i Nederländerna (jfr prop. 1990/91:107 s. 30 ö.).

#### Dubbelbeskattningsavtalet med Nederländerna (SFS 1992:17)

I artikel 24 punkt 1 d i avtalet finns bestämmelser om i vilka situationer utdelning från ett nederländskt bolag till ett svenskt bolag är undantagen från beskattning i Sverige. Förutom huvudvillkoret att utdelningen skall vara undantagen från beskattning om båda bolagen varit svenska gäller fyra ytterligare alternativa villkor varav villkoren i 1 d 1) och 2) kan komma ifråga här.

Enligt dessa villkor medges skattebefrielse endast om

- 1) den vinst av vilken utdelningen betalas har, i Nederländerna eller annorstädes, underkastats en beskattning som motsvarar minst 15 procent av nettovinsten beräknad enligt svensk lag eller
- 2) denna utdelning utgörs av inkomst eller reavinst som hade varit

skattebefriad i Sverige om den hade förvärvats direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

Vinsten av filialverksamheten år 1-3 ? inräknat den del därav som beskattats i Nederländerna ? kan enligt nämndens mening inte tillförlitligen urskiljas ur hela den totala filialinkomsten. Avtalet är därför inte tillämpligt.

När det gäller de kvarvarande dotterbolagsutdelningarna uppfylls enligt förutsättningarna kraven enligt punkt 1 d 2) i avtalet eftersom utdelningarna skulle ha varit skattebefriade om de förvärvats direkt av AB A.

Sammanfattningsvis finner nämnden att AB A kan ta emot skattefri utdelning från AB B som motsvarar beloppet i alternativ 3.

### SKILJAKTIGA MENINGAR

En ledamot anser att AB A inte i något alternativ är frikallat från skattskyldighet för utdelningen.

Däremot anser ledamoten att vid en bedömning enligt skatteavtalet där enligt praxis (RÅ 1994 ref 32) under flera år ansamlade vinstmedel kan uppdelas i dels delar som underkastats beskattning som motsvarar minst 15 procent av nettovinsten enligt svensk lag, dels i delar som underkastats lägre beskattning, att bolagets vinst till den del den i enlighet med nämnda praxis inte kan hänföras till CC-inkomsten kan tas emot skattefritt.

Två ledamöter och nämndens sekreterare är skiljaktiga vad gäller tillämpningen av skatteavtalet och anser att den del av CC-inkomsten som beskattats i Nederländerna skall anses uppfylla kravet i punkt 1 d 1) i avtalet. En utav ledamöterna är också skiljaktig vad gäller motiveringen och anför att motiveringen bör ha följande lydelse fr.o.m. st. 4 under avsnittet De interna svenska reglerna.

Enligt RÅ 1996 ref. 60 skall vid tillämpning av 7 § 8 mom. sjätte-sjunde styckena prövningen inte begränsas till att avse förhållanden endast under enstaka verksamhetsår. Ett liknande ställningstagande har Regeringsrätten gjort i RÅ 1999 ref 60. Bedömningen bör inkludera förhållandena under ett antal år före utdelningstillfället. I det nu aktuella fallet har det utdelande bolaget ? som bildades år 0 ? ackumulerat vinster som inte kan anses underkastade med i Sverige jämförlig beskattning med X nederländska guilders (NLG), ett belopp motsvarande mera än 5 % av hos bolaget ansamlade vinster. Resterande belopp får anses jämförligt beskattat.

Kommentar: RSV kommer att överklaga och hemställa att Regeringsrätten fastställer det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet.

---

# Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 22 maj 2001.*

## Meddelade prövningstillstånd

*Saken:* Ett fåmansföretag inom byggbranschen hade sedan flera år fem visninghus (sportstugor) uppställda på den förutvarande företagsledarens mark. Sedan företaget upphört med stugtillverkning har två av visningshusen överlåtit till den förutvarande företagsledaren. Fråga om överlåtelsen har skett till pris understigande marknadsvärdet. Skall marknadsvärdet bestämmas med hänsyn till vad en utomstående, som efter köpet måste nedmontera och frakta bort huset, skulle vara beredd att betala eller med hänsyn till vad en köpare som kan utnyttja huset på platsen skulle betala?

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* Punkt 14 fjärde stycket första meningen av anvisningarna till 32 § och 42 § kommunalskattelagen (1928:370).

- [RR:s dom den 9 november 2001, målnr 197-2000](#)  
Swap på egna aktier. Ränta. Investmentföretag.  
Ett investmentföretag har med en bank tecknat ett swapavtal där avkastningen är beroende av värdeförändringar och utdelningar på bolagets egna aktier inkl. vissa avgifter. Avtalet har hänförts till 27 § 1 mom. SIL. Ingen del har behandlats som ränta. Intäkter av avtalet har ansetts skattefria
- [RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 1975-2001](#)  
Entréavgift för guidad visning. Fråga om entréavgift för guideade visningar ska beläggas med 25 % mervärdesskatt eller undantas från skatteplikt
- [RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 658-2001](#)  
Entréavgift till vetenskapspark. Fråga om tillträde till en s.k. vetenskapspark omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 4. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, från skattepliktig omsättning - alternativt till ett beskattningsunderlag om 6 procent - avseende anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten
- [RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 2885-2000](#)  
Entréavgift för visning av grotta. Fråga om visning för allmänheten mot entréavgift av grotta, som registrerats som fast fornlämning, omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 4. mervärdesskattelagen (1994:200, ML, från skattepliktig omsättning - alternativt till ett beskattningsunderlag om 6 procent - avseende anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten
- [RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 2244-2000](#)  
Fråga om en förenings verksamhet ska anses yrkesmässig. Den verksamhet som en hyresgästförening bedriver genom att förhandla om hyror, på grundval av en förhandlingsordning, samt verksamhet avseende boendeinflytande, projekt- och fritidsverksamhet - varvid föreningen uppbär förhandlingsersättning - utgör inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML
- [RR:s dom den 13 november 2001, mål nr 3035-2001](#)  
Entréavgifter till utställning med trädgårdskonst. Fråga om entréavgifter som tas ut av besökare till av en kommun anordnad utställning med trädgårdskonst kunde anses utgöra en omsättning som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § p. 6 och 4 i mervärdesskattelagen (1994:200), ML
- [KR:s i Jönköping dom den 5 november 2001, målnr 495-2000](#)  
Utskiftning ekonomisk förening. Retroaktivitet. När utskiftat belopp inte har kunnat fastställas omedelbart utan först i samband med att likvidatorns slutredovisning vunnit laga kraft, får utbetalningarna behandlas på samma sätt som obestämda tilläggsköpeskillningar.

Skattskyldighet inträder då först när det utbetalda beloppets storlek är känd. En lagändring under mellantiden har inte ansetts innebära otillåten retroaktivitet

- [KR:s i Göteborg dom den 29 oktober 2001, mål nr 757-2001](#)  
Uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad. Förvärv av ersättningsbostad i Danmark KR har funnit att bestämmelsen i 11 § lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad får anses förenlig med EG-fördraget
- [SRN:s förhandsbesked den 13 november 2001.](#)  
Periodisering av engångsbelopp vid markarrende. En jordbrukare ska utarrendera ett markområde på 25 år till ett kraftbolag för uppförande av ett vindkraftverk. Engångsbeloppet får periodiseras över arrendetidens löptid
- [SRN:s förhandsbesked den 15 november 2001](#)  
Omsättning i flera led. Fråga om ett förfarande varvid kunder köper varor med särskilt medlemskort - där köpet avses genomföras i två led (från X till Y) på säljarsidan - medför att försäljningen skett i två steg, med skattskyldighet och avdragsrätt för moms i båda leden
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**RR:s dom den 9 november 2001, målnr 197-2000**

**Swap på egna aktier. Ränta. Investmentföretag.**

**Ett investmentföretag har med en bank tecknat ett swapavtal där avkastningen är beroende av värdeförändringar och utdelningar på bolagets egna aktier inkl. vissa avgifter. Avtalet har hänförts till 27 § 1 mom. SIL. Ingen del har behandlats som ränta. Intäkter av avtalet har ansetts skattefria.**

*Inkomsttaxeringen 2000*

Det mellan bolaget, som är ett investmentföretag, och banken träffade avtalet betecknas av bolaget som ett "swapavtal". Avtalet innebär följande. Förändringen av marknadsvärdet på ett visst antal aktier i bolaget under den tid avtalet gäller ska läggas samman med utdelning från bolaget under samma tid. I det fall summan blir positiv (positiv

avkastning) ska ett motsvarande belopp betalas av banken till bolaget. I motsatt fall (negativ avkastning) ska beloppet betalas av bolaget till banken. Därutöver ska bolaget, oberoende av utvecklingen av aktiernas marknadsvärde och av utdelning, till banken betala vissa belopp av två olika slag. Det ena betecknas som ränta och beräknas under den tid avtalet gäller som en i avtalet bestämd procentuell andel av aktiernas marknadsvärde då avtalet börjar löpa. Det andra betecknas som avgift och utgör 0,2 % av samma värde, dock minst 500 000 kr. En motsvarande avgift ska betalas också vid avtalstidens utgång. Den skattemässiga behandlingen av de som avgifter betecknade ersättningarna omfattas inte av ansökningen om förhandsbesked.

Bolaget ställde fem frågor om hur avtalet skulle behandlas skattemässigt. SRN fann att de i frågorna angivna betalningarna till eller från banken i anledningen av avtalet inte skulle beaktas vid inkomsttaxeringen av bolaget, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 1/00, SRN 4.

RSV yrkade att RR skulle fastställa förhandsbeskedet men på andra grunder än de SRN angett och anförde följande. RSV delar SRN:s uppfattning att det här ifrågavarande avtalet ska ses som en helhet och hänföras till sådan egendom som avses i 27 § 1 mom. SIL. Eftersom avtalet inte avser bolagets egna aktier eller aktiekapital och inte träffas med bolagets aktieägare bör det emellertid inte ses som ett substitut för en inlösen eller ett återköp av egna aktier följt av en nyemission vid löptidens utgång. I stället utgör det ett från aktiekapitalet fristående avtal som träffas med en utomstående part utan äganderätt i bolaget. Avtalet innebär i praktiken endast en vadslagning om kommande värdeändring på bolagets aktier. Betalningarna på grund av avtalet bör därför inte jämföras med utbetalningar vid förvärv och avyttring av egna aktier. Avtal som inte är avsedda för omsättning på den allmänna marknaden omfattas inte av bestämmelserna i 24 § 4 mom. 4 st. SIL. Avtalet är inte ett finansiellt instrument enligt dessa bestämmelser och är då inte heller en termin. Däremot liknar avtalet till sitt verkningssätt sådana tillgångar som avses i 27 § 1 mom. SIL. För investmentföretag kommer betalningar på grund av avtalet att falla utanför det skattepliktiga området.

Bolaget hemställde att RR skulle fastställa förhandsbeskedet.

#### SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Det aktuella avtalet, sådant det beskrivits av bolaget, innefattar inga transaktioner som direkt avser aktierna i bolaget och förutsätter inte heller att sådana transaktioner sker. Anknytningen till utvecklingen av marknadsvärdet på bolagets aktier innebär uppenbarligen ett ekonomiskt risktagande för båda parter. Huruvida båda parter eller någon av dem väljer att gardera sig mot sådana risker genom transaktioner som avser bolagets aktier eller derivat av sådana aktier är

inte upplyst i målet. Även om så skulle ske får frågorna i målet bedömas med utgångspunkt i det beskrivna avtalets innehåll.

Genom avtalet med banken tillförsäkras bolaget, utan att inneha egna aktier, värdestegring och utdelning på aktierna under avtalstiden. Samtidigt står bolaget självt risken för att summan av värdeförändring på aktierna och utdelning blir negativ. Bolagets ställning är därför i dessa avseenden jämförbar med vad som skulle gälla om bolaget ägde aktierna. Bolaget betalar vissa ersättningar till banken för bankens medverkan enligt avtalet. Det som ränta betecknade beloppet och avgifterna till banken kan jämföras med kostnaden för det kapital som bolaget skulle behöva ta i anspråk för att förvärva och inneha aktier i bolaget respektive transaktionskostnaderna för förvärv och avyttring av aktierna.

Även om bolagets syfte med avtalet skulle vara att uppnå ekonomiska effekter som liknar de effekter som skulle uppkomma om bolaget först förvärvade egna aktier och sedan avyttrade dem leder det enligt Regeringsrättens mening inte till att transaktionerna enligt avtalet kan jämföras med förvärv och avyttring av egna aktier.

Enligt avtalet skall bolaget tillgodogöras positiv avkastning under avtalets giltighetstid och stå risken för att avkastningen under samma tid blir negativ. Ett sådant avtal, av RSV kallat vadslagning, innebär att den part som vinner "vadslagningen" har rätt att av den andra parten erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen (aktierna). Regeringsrätten finner att avtalet får anses medföra att ett finansiellt instrument tillkommit som till sitt verkningssätt liknar de som avses i 27 § 1 mom. SIL.

Det förhållandet att bolaget, oberoende av avkastningen under avtalstiden, skall betala vissa ersättningar till banken medför inte att avtalets nyss konstaterade karaktär av finansiellt instrument förändras. Vad som nu anförs medför att betalningarna till eller från banken avseende ett belopp motsvarande avkastningen under avtalstiden inte skall beaktas vid bolagets inkomsttaxering.

Vad som återstår att avgöra är hur den som ränta betecknade ersättningen skall behandlas. Skatterättsnämnden och RSV har ansett att hela avtalet skall ses som en odelbar enhet medan bolaget hos Skatterättsnämnden hävdade att ersättningen bör behandlas separat och betraktas som realisationsförlust vid avyttring av sådant finansiellt instrument som avses i 29 § 1 mom. SIL.

Den nämnda bestämmelsen avser, såvitt nu är av intresse, realisationsvinst vid avyttring av fordringar och andra finansiella instrument där underliggande instrument är hänförliga till fordringar. Bestämmelsen är enligt Regeringsrättens uppfattning inte tillämplig på den aktuella ersättningen. Denna kan inte heller anses utgöra ränta.

"Ränteersättningen" är uppenbarligen direkt beroende av att avtalet beträffande avkastningen existerar och kan inte tänkas förekomma självständigt. Detta motiverar enligt Regeringsrättens mening att avtalet om avkastningen och "ränteersättningen" bedöms utgöra ett odelbart finansiellt instrument av det slag som anges i 27 § 1 mom. SIL. Förhandsbeskedet skall därför fastställas.

Sedan Skatterättsnämnden meddelade sitt beslut har ändringar gjorts i IL och lagen (1999:1230) om ikraftträdande av IL såvitt avser beskattningen av vinst då bolag utfärdar eller avyttrar optioner, terminer och liknande instrument vars underliggande instrument består av egna aktier (SFS 2000:78 och 79). De nya bestämmelserna tillämpas på omständigheter som inträffat efter ikraftträdandet den 10 mars 2000. Förhandsbeskedet bör därför begränsas till att avse omständigheter som inträffat före den 10 mars 2000.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked. Förhandsbeskedet gäller endast omständigheter som inträffat före den 10 mars 2000.

### *Kommentar:*

Eftersom avtalet inte direkt avsett aktierna i bolaget så har Regeringsrätten ansett att transaktionerna inte kan jämföras med förvärv och avyttring av egna aktier. Detta trots att syftet med avtalet varit att ge samma ekonomiska utbyte som om bolaget ägt egna aktier direkt. Skattefrihet i analogi med vad som gäller vid nyemissioner blev därför inte aktuell.

Det ekonomiska utfallet av avtalet var knutet till positiv och negativ avkastning i bolaget. Regeringsrätten fann att ett sådant avtal ska anses hänförligt till 27 § 1 mom. SIL, trots att bolaget under avtalstiden skulle betala vissa ersättningar till banken som inte var relaterade till värdet på bolaget eller dess vinst eller utdelning.

Eftersom investmentföretag inte beskattas för reavinster på aktieanknuten egendom utan i stället för en schablonintäkt baserad på värdet av denna egendom vid beskattningsårets ingång (2 § 10 mom. SIL/39 kap. 14 § IL) så skulle betalningarna till eller från banken på grund av avtalet inte beaktas vid taxeringen.

För andra bolag som beskattas på konventionellt sätt blir reavinst och reaförlust på ett avtal av här ifrågavarande slag skattepliktig respektive avdragsgill, normalt i den kapitalbeskattade sektorn i inkomstlagen näringsverksamhet. Avdragsbegränsningen i den s.k. fällan i 48 kap 26 § IL kan då bli tillämplig.



Vidare ansåg Regeringsrätten att avtalet skulle beskattas som en helhet oavsett att det fanns inslag av avgiftskaraktär i villkoren. Bestämmelserna om reavinst på fordringar var inte tillämpliga.

Ersättningen kunde inte heller anses utgöra ränta. Inga pengar lånades ut utan avtalet avsåg endast betalningsströmmar i endera riktningen baserade på värdeförändringar hos bolagets aktier jämte avgifterna. Det som ränta benämnda beloppet kan därför inte karaktäriseras som ersättning för att gäldenären fått låna pengar under viss tidsperiod.

Regeringsrätten tog inte ställning till i vad mån avtalet skulle beröras av de nyinförda reglerna om skattefrihet för optioner, terminer o.d. på egna aktier i 48 kap 6 a § IL utan begränsade förhandsbeskedets giltighet till tiden innan denna lagstiftning trädde i kraft.

Det kan synas något förvirrande att RSV hävdar att avtalet inte är ett finansiellt instrument enligt 24 § 4 mom. 4 st. SIL (terminsregeln) medan RR finner att avtalet utgör ett finansiellt instrument enligt 27 § 1 mom. SIL. Detta beror emellertid på att uttrycket finansiellt instrument i terminsregeln sannolikt ska tolkas i snäv bemärkelse. Endast avtal som är avsedda för allmän omsättning ska anses som terminer i skatterättslig mening (se prop. 1999/2000:2 del 1 s. 510). När det gäller bestämmelsen i 27 § 1 mom. SIL om vilka finansiella instrument som skulle anses aktieanknutna så fann man att betydelsen av uttrycket sannolikt var vidare och att även sådana avtal som inte var avsedda för allmän omsättning skulle hänföras till aktiekategorin (se samma prop. del 1 s. 511).

(RSV vill i det sammanhanget framhålla att en snäv tolkning av uttrycket finansiella instrument i 27 § 1 mom. SIL skulle leda till att det skulle finnas utrymme att kringgå fåmansföretagsreglerna, de s.k. 3:12-reglerna som knyter an till denna definition.)

Dessa bestämmelser återfinns numera i 44 kap. 11 § IL (terminsregeln) och i 48 kap. 2 § IL (definition av delägarrätter o.d.).

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 1975-2001**

### **Entréavgift för guidad visning**

**Fråga om entréavgift för guidade visningar ska beläggas med 25 % mervärdesskatt eller undantas från skatteplikt**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioden december 2000*

(Domen avser Skatterättsnämndens överklagade förhandsbesked den 2 mars 2001. Förhandsbeskedet har ej refererats av RSV)

En kommuns guidade visningar av dess kommunhus - innehållande möbler och konst med särskilt kulturvärde - ansågs inte som sådant anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten som omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § punkten 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga i målet var således huruvida den entréavgift som den aktuella kommunen tog ut för sina guidade visningar skulle beläggas med full mervärdesskatt (25 %) eller om denna skulle undantas enligt förenämnda bestämmelse.

Kommunen åberopade Regeringsrättsfallet RÅ 1993 ref. 75, där guidad visning av ett slott för allmänheten bedömts utgöra museiverksamhet, och i övrigt att SRN i det fallet kommit till samma slutsats med hänsyn till att byggnaden (slottet) med tillhörande möbler, kulturföremål och samlingar har museal karaktär. Kommunens visningar för allmänheten av det egna kommunhuset, innehållande möbler kulturföremål och samlingar, borde därför omfattas av undantaget för museiverksamhet.

Kommunen anförde vidare. Begreppet museiverksamhet i ML ska tolkas i ljuset av EG-rätten. I artikel 13 A. 1 n i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG undantas kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ, från skatteplikt. Kommunen är ett offentligrättsligt organ. Visning av kommunhuset utgör en sådan kulturell tjänst som omfattas av stadgandet i artikel 13 A. 1 n. EG-rätten kräver således en vidare tolkning av begreppet museiverksamhet än den snäva tolkning som görs av Skatterättsnämnden.

Riksskatteverket bestred bifall till kommunens talan.

**SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Artikel 13. A. i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskriver undantag från skatteplikt inom landets territorium för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset. Enligt punkt 1 i denna artikel skall medlemsstaterna, utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, undanta vissa angivna verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. I punkten 1 n undantas "vissa kulturella tjänster och varor med nära anknytning därtill som tillhandahålls av offentligrättsliga organ eller andra kulturella organ som är erkända av medlemsstaten ifråga".

I 3 kap. 11 § fjärde punkten ML undantas från skatteplikt omsättning som avser anordnande 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.

Även om det av EG-domstolens fasta praxis följer att undantagen i artikel 13 i sjätte mervärdesskattedirektivet utgör självständiga begrepp i gemenskapsrätten, som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se punkt 15 i domen den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999 s. I-973), är det uppenbart att valet av uttrycket "vissa kulturella tjänster" lämnar medlemsstaterna en betydande frihet att själva avgöra vilka tjänster inom kulturområdet som skall vara befriade från skatt. Den aktuella punkten 1 n ger därmed föga utrymme för att hävda att en stat, som i den interna normgivningen undantagit endast ett fåtal kulturella tjänster eller gett definitionen av en undantagen tjänst ett snävt innehåll, i detta avseende skulle ha genomfört direktivet på ett bristfälligt sätt. Därav följer också att EG-rätten inte innehåller några särskilda anvisningar för rättstillämpande organ vid tolkningen av ett i den nationella lagstiftningen förekommande begrepp -som t. ex. "museiverksamhet" -som väl ryms inom bestämningen "vissa kulturella tjänster".

Kommunens påstående att EG-rätten kräver en extensivare tolkning av begreppet museiverksamhet än den som gjorts av Skatterättsnämnden tillbakavisas. Frågan i målet gäller därför hur den aktuella omsättningen skall bedömas enligt reglerna i ML och närmare bestämt dess 3 kap. 11 § punkt 4.

De av kommunen - som ovedersägligen är att hänföra till "det allmänna" -organiserade visningarna av kommunhuset kan inte anses äga rum "i museiverksamhet", vilket utgör grundförutsättning för regelns tillämplighet. Kommunhuset, med tillhörande inventarier, har varken enligt vedertaget språkbruk eller enligt de kriterier som fastslagits i rättspraxis (se särskilt RÅ 1993 ref. 75) sådan museal karaktär att visning av detta för allmänheten kan anses utgöra

museiverksamhet. Inträdesavgifterna avseende sådana visningar är därför inte undantagna från skatteplikt.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

### **Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 658-2001**

#### **Entréavgift till vetenskapspark**

**Fråga om tillträde till en s.k. vetenskapspark omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 4. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, från skattepliktig omsättning - alternativt till ett beskattningsunderlag om 6 procent - avseende anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden juni 2000 - maj 2003*

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 1/01. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Bolaget överklagade till Regeringsrätten och yrkade att mervärdesskatt skulle tas ut med 6 procent på entréavgiften till den aktuella vetenskapsparken.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

### **Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 2885-2000**

### **Entréavgift för visning av grotta**

**Fråga om visning för allmänheten mot entréavgift av grotta, som registrerats som fast fornlämning, omfattas av undantaget i 3 kap. 11 § 4. mervärdesskattelagen (1994:200, ML, från skattepliktig omsättning - alternativt till ett beskattningsunderlag om 6 procent - avseende anordnande i museiverksamhet av utställningar för allmänheten.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden oktober 1999 - september 2002*

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 24/00. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Berörd person överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle bestämma att mervärdesskatt skulle tas ut med 6 procent på entréavgiften till grottan ifråga.

Klaganden anförde till stöd härför i huvudsak följande. Begreppet museiverksamhet är inte ett EG-rättsligt begrepp, varför en tolkning av ordet i första hand skall göras utifrån varje medlemsstats nationella lagstiftning. Vad som avses med museiverksamhet är dock inte definierat vare sig i ML eller dess förarbeten. Av Riksskatteverkets handledning för mervärdesskatt 1999, s. 531 ff., framgår att vägledning i första hand bör sökas i vedertaget språkbruk. Verkets skrivningar är mycket försiktiga och torde ge utrymme för stora möjligheter till en mer extensiv tolkning. Vid en bedömning av begreppet museiverksamhet bör lämpligen även artikel 3 i stadgarna för ICOM (International Council of Museums) undersökas. Det finns inget som talar för den snäva definition av nämnda begrepp som Skatterättsnämnden givit begreppet museiverksamhet i förhandsbeskedet. EG-rätten bör kunna gripa in på så sätt att en tolkning inte bör få utmynna i att sådana EG-rättsliga principer som kommit till uttryck i EG-domar bryts. Av det följer att avgörande vid en tolkning aldrig bör kunna vara vem som utför verksamheten. Avgörande bör istället vara karaktären på verksamheten (se t. ex. EG-domstolens dom i mål C-2/95, SDC-domen).

Grottor, likaväl som andra kulturhistoriska miljöer såsom t. ex. gruvor och historiska industrimiljöer, måste kunna anses utgöra museiverksamhet. Det finns ingen anledning att låta t. ex. förevisningar av samlingar av verktyg för allmänheten i en systematisk ordning i en

modern lokal utgöra museiverksamhet, men däremot inte förevisning av den kulturhistoriska miljö i vilken verktygen har brukats. Detta synsätt kan inte anses motsägas vare sig direkt eller indirekt av vedertaget språkbruk eller av de av Skatterättsnämnden omnämnda rättsfallen, RÅ 1992 ref. 66, RÅ 1993 ref. 45 och ref. 75. Klaganden åberopar till stöd för sin talan yttranden av Skånes Turistråd, Riksantikvarieämbetet och Arbetets Museum i Norrköping samt en broschyr utgiven av Arbetslivsmuséernas Samarbetsråd.

RSV bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**RR:s dom den 5 november 2001, mål nr 2244-2000**

**Fråga om en förenings verksamhet ska anses yrkesmässig**

**Den verksamhet som en hyresgästförening bedriver genom att förhandla om hyror, på grundval av en förhandlingsordning, samt verksamhet avseende boendeinflytande, projekt- och fritidsverksamhet - varvid föreningen uppbär förhandlingsersättning - utgör inte yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder januari - december 1996*

(Domen avser Skatterättsnämndens överklagade förhandsbesked den 17 mars 2000. Förhandsbeskedet har ej refererats av RSV)

### OMSTÄNDIGHETER

Hyresgästföreningen ska enligt sina stadgar bl. a. genom förhandlingar och överenskommelser med fastighetsägare och deras organisationer avtala om hyror och hyresvillkor och om hyresgästernas inflytande över lägenheter och bostadsområden. Om hyresgästförenings rätt att förhandla om hyror och andra hyresvillkor finns bestämmelser i hyresförhandlingslagen (1978:304), HFL. Enligt denna lag gäller bl. a. - att om en s. k. förhandlingsordning avtalats mellan hyresvärden och hyresgästföreningen eller beslutats av hyresnämnden (1 § HFL) - att hyresvärden är skyldig att förhandla med hyresgästföreningen om bl. a.

höjning av hyra och andra ersättningar för de lägenheter i ett eller flera hus för vilka enligt hyresavtalet mellan hyresvärden och hyresgästen, gäller en s. k. förhandlingsklausul (5 § HFL). En förhandlingsklausul innebär att hyresgästen förbinder sig att gentemot honom får tillämpas bestämmelse om hyra eller annat hyresvillkor som bestämts i en förhandlingsöverenskommelse. Om en förhandlingsöverenskommelse träffas mellan hyresvärden och hyresgästföreningen om hyra m.m. får, genom förhandlingsöverenskommelse, bestämmas att i hyran för samtliga lägenheter som omfattas skall ingå ett visst belopp som utgör ersättning för hyresgästföreningens förhandlingsarbete (förhandlingsersättning, 20 § HFL).

## SKATTERÄTTSNÄMNDENS BEDÖMNING

Förhandlingsverksamheten kan sägas komma såväl hyresvärden som hyresgästen tillgodo, för hyresvärden genom att han i följd av förhandlingssystemet kan minska sina kostnader för förhandlingsarbetet och för hyresgästen genom att han inte själv eller genom annan behöver förhandla om sin hyra. Föreningen får därmed anses för båda utföra prestationer, för vilka den uppbär ersättning. Verksamheten får anses vara klart skild från den egentliga föreningsverksamhet som föreningen bedriver. Med hänsyn härtill och till arten och omfattningen av verksamheten får föreningen, även om underskott uppkommer, anses bedriva näringsverksamhet (jfr RÅ 1997 ref. 16). Förhandlingsverksamheten är därmed yrkesmässig enligt ML.

Också de ersättningar som föreningen erhåller av hyresvärden för boendeinflytande, projekt- och fritidsverksamheten, som inte alls eller i vart fall inte till mer än obetydlig del finansieras med medlemsavgifter, får anses gå utöver den egentliga föreningsverksamheten. Med hänsyn till att ersättningarna avgränsats till att avse särskilda specificerade ändamål och inte föreningens verksamhet i allmänhet får de anses utgivna av hyresvärden för särskilda prestationer, som kommer denne tillgodo, bl. a. genom att bostadsområdets attraktionskraft höjs. Verksamheterna utgör med hänsyn härtill och till arten och omfattningen enligt nämndens mening näringsverksamhet enligt KL och är därmed yrkesmässiga enligt 4 kap. 1 § ML.

Hyresgästföreningen yrkade i överklagande att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, förklarar att de aktuella verksamheterna inte utgör yrkesmässig verksamhet enligt 4 kap. 1 § ML. För det fall Regeringsrätten skulle anse att sådan verksamhet föreligger yrkar föreningen att den inte skall anses utföra tjänster mot ersättning, varför omsättning av tjänster enligt 2 kap. 1 § ML inte skall anses föreligga.

RSV yrkade fastställelse av förhandsbeskedet.

## SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är i första hand om den verksamhet som föreningen bedriver i form av dels förhandlingsverksamhet, dels boinflytande-, projekt och fritidsverksamhet utgör yrkesmässig verksamhet i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML. Om så bedöms vara fallet uppkommer frågan om verksamheten är att betrakta som skattepliktig omsättning av tjänster enligt 2 kap. 1 § ML.

Regeringsrätten har i två domar den 18 juni 2001 (mål nr 1595-1999 och 2809-1999) behandlat frågor rörande fackförbunds skattskyldighet till mervärdesskatt. Regeringsrätten fann då att ett fackförbund som mot ersättning tillhandahöll andra förbund olika kanslifunktioner bedrev verksamhet som var att bedöma som yrkesmässig. Däremot ansågs den förhandlingsverksamhet som ett förbund bedrev inom ramen för en förhandlingskartell för att tillgodose kartellens syfte inte vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML, eftersom den ersättning förbundet uppbar för verksamheten hade sin grund i det sätt på vilket förhandlingsverksamheten organiserats inom kartellen och i kartellens stadgar och inte i något kontraktsförhållande mellan förbundet och kartellen eller övriga förbund.

Storleken på den förhandlingsersättning som föreningen uppbar bestäms visserligen i ett avtal mellan föreningen och den berörda hyresvärden. Ersättningen har emellertid ytterst sin grund i hyresförhandlingslagen (1978:304) där den enligt 20 § betraktas som en del av hyran och således inte som en kostnad som skall belasta den hyresvärd som träffar överenskommelsen om dess storlek. Förhandlingsersättningen belastar också hyresgästerna kollektivt och storleken är för den enskilde hyresgästen inte beroende av det förhandlingsarbete som lagts ned beträffande den egna lägenheten. Liksom beträffande det tidigare nämnda rättsfallet rörande förhandlingsersättning till ett fackförbund kan den förhandlingsverksamhet som föreningen bedriver därför inte anses vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML. Också den ersättning föreningen erhåller för sin boendeinflytande-, projekt och fritidsverksamhet ingår i den hyra hyresgästerna betalar till hyresvärden. Ur den enskilde hyresgästens synvinkel kan den dock inte anses lämnad för särskilda prestationer som kommit just honom till del. Lika lite kan ersättningen anses svara mot någon konkret prestation som kommer hyresvärden till godo. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att inte heller föreningens nu aktuella verksamhet kan anses yrkesmässig i ML:s mening.

På ovan anförda skäl förklarade Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, att föreningen inte var skattskyldig till mervärdesskatt för de uppburna beloppen.

---

**Område: Regeringsrätten**



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**RR:s dom den 13 november 2001, mål nr 3035-2001**

### **Entréavgifter till utställning med trädgårdskonst**

**Fråga om entréavgifter som tas ut av besökare till av en kommun anordnad utställning med trädgårdskonst kunde anses utgöra en omsättning som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § p. 6 och 4 i mervärdesskattelagen (1994:200), ML.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder januari 2001 - december 2003*

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 21/01. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Kommunen yrkade i överklagande till Regeringsrätten att rätten skulle förklara att entréavgifter till ifrågavarande typ av utställning skulle vara undantagna från skatteplikt i första hand enligt 3 kap. 11 § p. 6 ML, och i andra hand enligt 3 kap. 11 § p. 4 ML.

Till stöd för sin talan anförde kommunen i huvudsak följande. Syftet med utställningen ifråga var att möta intresset för trädgård och att inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra trädgårdsmiljöer. Verksamheten vid denna moderna form av trädgårdsutställning med föreläsningar, guidade turer samt visningar av konstföremål, växter på balkonger och trädgårdsmiljöer utgjorde i allra högsta grad vad som språkligt sett menas med kulturbildningsverksamhet bedriven av kommunen. När lagstiftaren har valt ordet kulturbildningsverksamhet torde det inte avse enbart musik- och kulturskolor, som nämnts som exempel i förarbetena, utan ett vidare område. Vad gäller den i andra hand åberopade grunden för undantag från skatteplikt kan framhållas att alla de föremål som förevisades på utställningen utgjorde modern trädgårdskonst och att föremålen var systematiskt hopbragda och ordnade i samlingar. Denna typ av utställning utgör en modern form av museiverksamhet.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

**Område: Kammarrätten**

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.

**KR:s i Jönköping dom den 5 november 2001, målnr 495-2000**

**Utskiftning ekonomisk förening. Retroaktivitet.**

**När utskiftat belopp inte har kunnat fastställas omedelbart utan först i samband med att likvidatorns slutredovisning vunnit laga kraft, får utbetalningarna behandlas på samma sätt som obestämda tilläggsköpeskillingar. Skattskyldighet inträder då först när det utbetalda beloppets storlek är känd. En lagändring under mellantiden har inte ansetts innebära otillåten retroaktivitet.**

*Inkomsttaxeringen 1997*

En ekonomisk förening beslutade den 15 juni 1994 att träda i likvidation. Likvidatorn avgav dock slutredovisning först den 1 november 1995 och utskiftning verkställdes efter det att redovisningen vunnit laga kraft.

SKM beslutade att det belopp som utskiftats till medlem i samband med likvidationen utgjorde skattepliktig utdelning till den del beloppet översteg inbetald insats.

I överklagande yrkade skattskyldig, den fysiska personen A, att utskiftat belopp inte till någon del skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet samt att det ska vara skattefritt med hänsyn till att beslutet om likvidation togs 1994. SKM ändrade inte sitt beslut.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Skattefri realisationsvinst eller skattepliktig utdelning

Den 1 januari 1994 infördes genom SFS (1993:1543) i 24 § 4 mom. 7 st. SIL en bestämmelse enligt vilken skatteplikt inte förelåg för *realisationsvinst* som uppkommit vid likvidation av en svensk ekonomisk förening, under förutsättning att andelen inte utgjorde tillgång i näringsverksamhet. Hade förlust uppkommit vid likvidationen medgavs avdrag för realisationsförlust.

I fråga om *avyttringstidpunkt* gällde enligt 24 § 2 mom. 1 st. SIL i dess lydelse från den 1 juli 1994 (SFS 1994:778), vilken tillämpades vid 1995 års taxering, att avyttring av ett finansiellt instrument ansågs föreligga om det företag som givit ut det *trädde i likvidation*. Fram t.o. m. den 30 juni 1994 var avyttringstidpunkten dock bestämd till när den ekonomiska förening som givit ut instrumentet *upplöstes* genom

likvidation.

Såvitt gäller *skattskyldighetens inträde* framgick av 24 § 4 mom. 1 st. SIL att skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträdde det beskattningsår då egendomen *avyttrades*. Avdrag för realisationsförlust medgavs endast om förlusten var definitiv. Enligt momentets andra stycke skulle, om intäktens storlek var beroende av viss framtida händelse och till följd härav intäktens totala belopp inte kunde fastställas vid den taxering som var i fråga, tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då detta belopps storlek blev känd. Därvid skulle beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

Samtidigt med att reglerna i 24 § 4 mom. 7 st. SIL om skattefrihet för realisationsvinster vid likvidation av ekonomiska föreningar infördes, upphävdes den dittills gällande bestämmelsen i 3 § 8 mom. 2 st. SIL, enligt vilken utskiftning i samband med svensk ekonomisk förenings upplösning, med vissa här ej relevanta undantag, skulle behandlas som *utdelning*. Genom SFS (1994:1859), som trädde i kraft den 1 januari 1995 och tillämpades första gången vid 1996 års taxering, upphävdes emellertid bestämmelsen i 24 § 4 mom. 7 st. SIL och återinfördes bestämmelserna i 3 § 8 mom. 2 st. SIL. Enligt punkten 2 av övergångsbestämmelserna till sistnämnda lag gäller, i fråga om beskattningsår som påbörjats före den 1 januari 1995, äldre föreskrifter avseende utdelning respektive vinst och förlust vid avyttring av aktier eller andra finansiella instrument om *skattskyldighet eller rätt till avdrag uppkommit före ikraftträdandet*.

LR gör följande bedömning i denna del.

Den ändring i fråga om avyttringstidpunkt som trädde i kraft den 1 juli 1994 är i avsaknad av övergångsbestämmelser tillämplig även för det nu aktuella likvidationsbeslutet. LR finner således inledningsvis att såsom *avyttringstidpunkt* gäller den 15 juni 1994, dvs. då föreningen fattade beslut om att träda i likvidation. Fråga uppkommer härefter vid vilken tidpunkt *skattskyldigheten* har inträtt.

Efter 1990 års skattereform gäller som huvudregel att skattskyldighet för reavinster inträder redan vid avyttringstidpunkten. När som i förevarande fall beslutet om likvidation har fattats under 1994 men utskiftning på grund av likvidationen inte till någon del har skett detta år utan först senare uppkommer frågan om bestämmelserna i 24 § 4 mom 1 st. SIL innebär att skattskyldigheten har inträtt redan vid avyttringstidpunkten och bestämmelserna i momentets andra stycke enbart innebär att beskattningen på grund av den vid avyttringen inträdda skattskyldigheten senareläggs *eller* om skattskyldigheten inträder först då storleken av det belopp som kommer att utskiftas blir känd. - Av intresse för denna bedömning är ett förarbetsuttalande i

prop. 1989/90:110 s. 397. Departementschefen uttalade bl.a. följande. "En förutsättning för att en reavinst skall kunna beskattas är emellertid att vinstens storlek med tillräcklig säkerhet kan beräknas. I fall där köpeskillningens storlek beror av framtida händelse kan beskattningen helt eller delvis enligt gällande rättspraxis skjutas upp. Enligt min uppfattning är en förändring av denna praxis inte lämplig. En särskild regel som väsentligen skall motsvara gällande rätt i frågan bör därför införas. Av denna skall således framgå att skattskyldighet, helt eller delvis, i dessa fall inträder först då de omständigheter inträffar varom klarhet krävs för att beräkna reavinsten."

I fall som det aktuella, när utskiftat belopp inte har kunnat fastställas omedelbart utan först i samband med att likvidatorns slutredovisning vunnit laga kraft, får de härpå följande utbetalningarna behandlas på samma sätt som obestämda tilläggsköpeskillningar. Av det förarbetsuttalande som har redovisats ovan framgår att det i sådana fall sker ett avsteg från huvudregeln och att skattskyldigheten inträder först då det utbetalda beloppets storlek är känd.

Skattskyldighet för utskiftade medel från föreningen har därför inte uppkommit vid avyttringstidpunkten, utan först efter 1994 års utgång. Från den 1 januari 1995 har ett karaktärsbyte inträtt, i det att utskiftade medel vid likvidationer av ekonomiska föreningar inte längre behandlas inom reavinstsystemet. Regeln i 24 § 4 mom. 2 st. SIL att man skall tillämpa de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret är då inte tillämplig, eftersom denna regel enbart rör reavinstbeskattning. Enligt härefter gällande regler skall vad som utskiftats till medlem vid föreningens upplösning beskattas som *utdelning*. Även övergångsbestämmelserna knyter an till tidpunkten för skattskyldighetens inträde och tillämpning av tidigare gällande beskattningsregler kan därför inte heller härledas från övergångsbestämmelserna.

### Lagprövning

Vid den nu redovisade bedömningen uppkommer frågan om det strider mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen (RF) att ta upp utskiftade medel till beskattning såsom utdelning. Av betydelse för denna prövning är även vad som föreskrivs i 11 kap. 14 § RF.

Enligt 2 kap. 10 § 2 st. första meningen RF får såvitt nu är i fråga skatt inte tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten. Huvudskälet mot retroaktiv lagstiftning är att sådan lagstiftning bryter mot grundsatsen att man i förväg skall kunna bedöma de rättsliga konsekvenserna av ett handlande.

Enligt 11 kap. 14 § RF gäller såvitt nu är av intresse, för det fall domstol eller annat offentligt organ finner att en föreskrift står i strid

med bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning, att föreskriften icke får tillämpas. Har riksdagen eller regeringen beslutat föreskriften, skall tillämpning dock underlåtas endast om felet är uppenbart.

LR gör följande bedömning i denna del.

Inledningsvis inställer sig frågan vad som i 2 kap 10 § 2 st. RF avses med formuleringen *när den omständighet inträffade som utlöste skattskyldigheten*. Det skulle eventuellt kunna hävdas att det är beslutet att träda i likvidation som utgör den omständighet som utlöste skattskyldigheten. Beslut härom fattades den 15 juni 1994. Vid denna tidpunkt gällde dock fortfarande att avyttring ansågs föreligga först vid den tidpunkt då en ekonomisk förening upplöstes genom likvidation.

När som i förevarande fall utskiftning på grund av likvidationen inte till någon del har skett förrän efterutgången av 1994 kan det å andra sidan hävdas att den omständighet som utlöser skattskyldigheten utgörs av att storleken av det belopp som kommer att utskiftas blir känd. Vid den tidigare redovisade bedömningen är det nämligen först härigenom som det är klarlagt att skattskyldighet kommer att inträda. Med detta synsätt skulle i förevarande fall retroaktivitetsförbudet komma att knyta an till reglerna om skattskyldighetens inträde. Vid tidpunkten för skattskyldighetens inträde hade bestämmelsen i 3 § 8 mom. SIL trätt i kraft. Beskattning såsom för utdelning skulle vid nu angivna förhållanden inte strida mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF.

Föreskriften i 3 § 8 mom. SIL har beslutats av riksdagen. Som tidigare har redovisats gäller då på grund av bestämmelserna i 11 kap. 14 § RF att en tillämpning av föreskriften *uppenbart* måste strida mot retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § 2 st. RF för att beskattning såsom för utdelning skall få underlåtas. LR finner på nyss redovisad grund starka skäl tala för att beskattning såsom för utdelning inte strider mot retroaktivitetsförbudet. Oavsett hur det förhåller sig härmed bedömer LR att en tillämpning av föreskriften i 3 § 8 mom. SIL, innebärande beskattning såsom för utdelning, under alla förhållanden inte *uppenbart* strider mot retroaktivitetsförbudet.

## LÄNSRÄTTENS DOMSLUT

LR avslog överklagandet.

A överklagade till KR och yrkade att utskiftat belopp skulle förklaras vara skattefritt. Oberoende av när utskiftat belopp utbetalades, uppkom skattskyldigheten för beloppet 1994 när beslut fattades att den ekonomiska föreningen skulle träda i likvidation. Därmed ska 1994 års skatteregler - som stipulerar skattefrihet för utskiftningslikvider - tillämpas vid utbetalningen.

## KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Med instämmande i länsrättens domskäl finner KR att överklagandet i huvudsaken inte kan vinna bifall, jfr även Regeringsrättens ställningstaganden i notisfallet RÅ 1999 not. 277 rörande förhandsbesked angående beräkning av anskaffningsvärde i visst annat fall.

### *Kommentar:*

I 44 kap. 7 § IL återfinns idag regeln om att avyttring ska anses föreligga redan då ett företag träder i likvidation. Av 33 § samma kap. framgår hur man gör vid en efterföljande försäljning av värdepappret. Utskiftning från ekonomisk förening behandlas i 42 kap. 18 § IL. Bestämmelserna om beskattning vid tilläggsköpeskilling o.d. finns numera i 44 kap. 28 § IL där det står att man ska använda de beräkningsregler som gällde avyttringsåret.

LR och KR har i detta fall ansett att då skattskyldighet inträdde först 1996 ska beskattning ske enligt de vid 1997 års taxering gällande reglerna, dvs. som för utdelning. Det kan ju också tilläggas att för utdelning är det kontantprincipen som gäller och beloppen var tillgängliga för lyftning först under 1996.

Domstolarna fann också att lagändringarna inte innebar en retroaktiv försämring eftersom den avgörande omständigheten för skattskyldighetens inträde var att storleken på utskiftat belopp blev känd och det är denna som är avgörande för om retroaktiv beskattning ska anses ha skett. Skattskyldighet hade således inte uppkommit före lagändringens ikraftträdande.

KR har därför inte tillämpat de skatteregler som gällde under avyttringsåret 1994 (24 § 4 mom. 2 st. SIL) utan de regler som gällde då det utbetalade beloppets storlek blev känd. Denna utgång är mera förmånlig för det allmänna än om en reavinstbeskattning skett enligt de regler som gällde under 1994, eftersom sådan vinst detta år var skattefri.

Om retroaktivitet, se även SOU 1978:34, prop. 1978/79:195, RÅ78 1:29 (äldre RF), R82 1:74, RÅ 1989 ref. 116 I och II, RÅ 1990 ref. 19, RÅ 1992 ref. 10 och NJA 1986 s. 428.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 29 oktober 2001, mål nr 757-2001**

**Uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag  
vid byte av bostad. Förvärv av ersättningsbostad i Danmark**

**KR har funnit att bestämmelsen i 11 § lagen (1993:1469) om  
uppskovsavdrag vid byte av bostad får anses förenlig med EG-  
fördraget.**

*Inkomsttaxering 1996*

E och hennes make avyttrade under 1995 sin gemensamma bostad i Sverige. Makarna har därefter bosatt sig i en ny bostad i Danmark förvärvat med vinst uppkommen vid försäljningen av bostaden i Sverige. I deklaration avseende inkomståret 1995 har makarna bl.a. yrkat uppskov med beskattningen av realisationsvinsten enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad (uppskovslagen). Sedan SKM avslagit yrkandet har E överklagat SKM:s beslut till LR och anför, såvitt nu är i fråga, i huvudsak följande. Någon beskattning av uppkommen realisationsvinst ska inte ske eftersom detta strider mot EU-rätten. Detta på grund av att en sådan beskattning medför en bundenhet till Sverige som inte är förenlig med arbetskraftens fria rörlighet inom EU.

LR, anförde såvitt nu är i fråga, i huvudsak följande. När en skattskyldig säljer en bostad belägen i Sverige och väljer att förvärva en ny bostad i Danmark uppkommer i vissa fall en diskriminering i beskattningen till följd av bestämmelsen i 11 § uppskovslagen men ifrågavarande diskriminering är i överensstämmelse med artikel 58 punkten 1 EG-fördraget och får inte anses ha de effekter som anges i den artikelns punkten 3. Den svenska bestämmelsen är objektivt rättfärdigad. Ett godtagande av en dansk bostad som ersättningsbostad skulle nämligen medföra att vinsten vid avyttringen av den svenska bostaden förblev obeskattad i Sverige (10 § uppskovslagen och 6 § 1 mom. lagen om statlig inkomstskatt). Vid angivna förhållanden innebär den svenska bestämmelsen inte en EG-rättslig otillåten begränsning av möjligheten att erhålla uppskov med beskattning av realisationsvinst av ifrågavarande slag.

E överklagade LR:s dom och anförde bl.a. följande. Medborgare i ett EU-land har rätt att fritt förflytta sig och söka arbete i ett annat EU-land. Det skall också vara fri rörlighet vid överföring av kapital från ett EU-land till ett annat utan några restriktioner. Genom att köpa en ersättningsbostad i Danmark har hon blivit utsatt för diskriminering i förhållande till dem som köper en ersättningsbostad i Sverige. Hon bestrider att den svenska bestämmelsen är objektivt rättfärdig. Om den

svenska tolkningen är gällande betyder det att många liksom hon inte skulle kunna förflytta sig fritt inom EU.

KR anförde i huvudsak följande såvitt gäller frågan om E kan medges uppskov. Enligt artikel 39 EG-fördraget skall fri rörlighet för arbetstagare säkerställas inom gemenskapen vilket, med vissa begränsningar hänförliga till allmän ordning, säkerhet och hälsa, bl.a. innefattar rätt att anta faktiska erbjudanden om anställning och att förflytta sig fritt inom medlemsstaternas territorium för detta ändamål. Vidare anges i artikel 56 att inom ramen för bestämmelserna i kapitlet skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och mellan medlemsstat och tredje land vara förbjudna.

Såvitt gäller den fria rörligheten för kapital kan konstateras att de av länsrätten åberopade bestämmelserna i artikel 58 infördes genom det s. k. Maastrichtfördraget som slöts 1992. I en särskild förklaring anges att medlemsstaternas rätt att enligt artikel 58.1 a) tillämpa skatteregler som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika orter endast gäller bestämmelser som förelåg vid utgången av år 1993. Uppskovslagen trädde i kraft först den 1 januari 1994. Vid sådant förhållande är artikel 58.1 a) inte tillämplig.

Bestämmelsen i 11 § uppskovslagen medför att skattskyldiga kan komma att behandlas olika beroende på om en ny bostad anskaffas i Sverige eller i Danmark. Vid bedömningen av om detta förhållande är förenligt med EG-fördragets regler måste bestämmelserna i 10 § uppskovslagen beaktas. Dessa bestämmelser innebär att när en ersättningsbostad avyttras skall vid realisationsvinstberäkningen för denna avyttring omkostnadsbeloppet minskas med det vinstbelopp som inte har beskattats på grund av att uppskovsavdrag medgetts när ursprungsbostaden avyttrades. Av betydelse är även bestämmelsen i 6 § 1 mom. första stycket a) lagen om statlig inkomstskatt att fysisk persons skyldighet att erlägga skatt för tid under vilken han inte är bosatt här i riket, såvitt gäller vinst vid avyttring av fastighet, är begränsad till fastighet här i riket. Ett godtagande av en dansk bostad som ersättningsbostad skulle medföra att vinst vid avyttring av en svensk bostad, för vilken uppskovsavdrag medgetts, skulle förbli obeskattad i Sverige.

EG-domstolen har i mål C 204/90 (Bachmann) prövat frågan om en medlemsstat (Belgien) vägran att medge avdrag för premiebetalningar på försäkringar tecknade i annan medlemsstat (Tyskland) stred mot EG-fördragets regler. Domstolen fann därvid att ett sådant avdragsförbud i princip bröt mot både den fria rörligheten för tjänster som den fria rörligheten för arbetskraft, men ansåg att avdragsförbudet kunde rättfärdigas med hänsyn till önskemålet att upprätthålla skattesystemets inre sammanhang. Domstolen konstaterade att det i det belgiska skattesystemet fanns ett samband mellan avdragsrätten för premier och beskattningen av det belopp som utbetalas av



försäkringsgivarna. Vid avdragsrätt förelåg skattskyldighet, men om avdrag inte medgavs undantogs utfallande belopp från beskattning. Det inre sammanhanget i det belgiska skattesystemet förutsatte att avdrag skulle behöva medges endast om det kunde tillförsäkras att utfallande belopp kom att beskattas i Belgien. Detta var inte fallet om försäkringen tecknats i ett bolag som inte var etablerat i Belgien. För att upprätthålla det inre sammanhanget i skattesystemet var avdragsförbudet därmed rättfärdigat.

Enligt kammarrättens mening bör, även med beaktande av EG-domstolens senare avgöranden rörande frågan om skattesystemets inre sammanhang (se t.ex. C 80/94 - Wielockx, C 107/94 - Asscher, 35/98 - Verkooijen och C 251/98 - Baars), praxis ges den innebörden att det i vart fall beträffande avdrag som leder till att skattekrediter skapas kan anses rättfärdigat med bestämmelser som säkerställer att skattekrediterna upplöses i den stat där de har uppstått. Som framgår av 10 § uppskovslagen är uppskovsavdrag vid förvärv av ersättningsbostad en form av skattekredit som skall upplösas/återföras till beskattning när ersättningsfastigheten avyttras. Bestämmelsen i 11 § uppskovslagen har således till syfte att säkerställa att skattekrediten i form av uppskovsavdrag kan upplösas här i riket, dvs. i den stat där den har uppkommit. Bestämmelsen får dessutom anses proportionell i förhållande till det syfte som den skall tillgodose. Vid angivna förhållanden får de aktuella reglerna i uppskovslagen anses förenliga mot EG-fördragets regler. E kan därför inte medges något uppskovsavdrag.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 13 november 2001.**

**Periodisering av engångsbelopp vid markarrende.**

**En jordbrukare ska utarrendera ett markområde på 25 år till ett kraftbolag för uppförande av ett vindkraftverk. Engångsbeloppet får periodiseras över arrendetidens löptid.**

"Skatterättsnämnden beslutar följande.

**FÖRHANDBESKED**

En periodisering av engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid skall godtas vid inkomstbeskattningen.

## MOTIVERING

Sökanden, som äger ett antal lantbruksfastigheter i X kommun, avser att träffa ett avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Avtalet ger kraftbolaget även möjlighet att på sökandens mark anlägga tillfartsvägar till vindkraftverket, bygga transformatorstationer och dra elledningar. Arrendetiden uppgår till 25 år.

Arrendeavgiften motsvarar viss del av värdet av den i vindkraftverket producerade elenergin. Avgiften kan antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande för hela arrendetiden.

Sökanden avser att välja ett engångsbelopp som kan beräknas uppgå till 1 mkr. Enligt villkoren skall ett engångsbelopp betalas senast tre månader efter det vindkraftverket tagits i drift.

Frågan i ärendet är om engångsersättningen skall intäktsföras omedelbart när avtalet sluts, alternativt vid betalningen, eller om den skall periodiseras under upplåtelsestiden (25 år).

Ett engångsbelopp för markupplåtelsen hänförs till inkomstlaget näringsverksamhet och enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall resultatet i näringsverksamheten beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I det lagrummet anges vidare att vid beräkningen av resultatet skall inkomster tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte något annat är särskilt föreskrivet i lag.

I 14 kap. 4 § IL stadgas att räkenskaperna skall följas vid den skattemässiga beräkningen av resultatet när det gäller beskattningstidpunkten, förutsatt att den periodisering som skett i räkenskaperna är förenlig med god redovisningssed och inte heller strider mot särskilda skatterättsliga bestämmelser.

Huvudregeln är således att inkomster beräknas i beskattningshänseende på samma sätt som i redovisningen vilket betyder att en periodisering som sker i överensstämmelse med god redovisningssed är styrande även vid beskattningen, om inte annat finns särskilt reglerat i skattelagstiftningen.

Först kan slås fast att det inte finns någon sådan särskild skattemässig reglering av den föreliggande situationen som en periodisering av engångsbeloppet skulle kunna strida mot.

I fråga om intäktsredovisningen har nämnden inhämtat ett yttrande från Bokföringsnämnden (BFN). I yttrandet konstaterar BFN att avtalet

är ett nyttjanderättsavtal som löper över flera år i vilket fastighetsägaren förbinder sig att löpande under avtalsperioden upplåta nyttjanderätt till marken. Först vid avtalsperiodens slut har fastighetsägaren fullgjort alla sina avtalsenliga prestationer. Det avgörande är enligt BFN att avtalet innebär att fullgörelsen sker successivt och att det ekonomiska utfallet av avtalet kan beräknas med tillräcklig grad av säkerhet. Enligt BFN:s uppfattning (majoriteten) skall engångsbeloppet därför periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalets löptid."

BFN:s ståndpunkt är således att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid. Nämnden ansluter sig till denna bedömning. Det leder till att en vald ersättning i form av ett engångsbelopp för det fullgörande över tiden som markupplåtelsen innebär inte behöver tas upp till beskattning på en gång utan kan fördelas i lika delar över avtalets löptid.

Två beslutande i SRN var skiljaktiga och ansåg att hela arrendeersättningen ska intäktsföras när avtalet ingås. De anförde följande;

"Ersättningen avser en upplåtelse av nyttjanderätt i form av anläggningsarrende för att uppföra ett vindkraftverk med transformatoranläggning, att dra el- och teleledningar som nedläggs i marken samt att anlägga väg fram till vindkraftverket. Avtalet ger även sökanden rätt att utnyttja vägen. Alla med verksamheten förenade kostnader, såsom tillstånd från miljömyndighet och bygglov svarar nyttjanderättshavaren ensam för. Eventuell framtida avgift, skatt eller annan påлага hänförlig till vindkraftverket som kan komma att påföras sökanden skall nyttjanderättshavaren bekosta. Det åligger vidare denne att vid avtalets upphörande bl.a. nedmontera vindkraftverket och återställa marken så att den går att bruka på sätt som tidigare. Sökanden förbinder sig att ej uppföra byggnad eller annan anläggning, som kan påverka vindkraftverkets kapacitet eller vidta åtgärder som sprängning eller schaktning som kan skada vindkraftverket eller fördyra eller försvåra underhållet av det. Upplåtelsen är på 25 år med möjlighet till förlängning.

Vi är ense med majoriteten om kopplingen mellan redovisning och beskattning för att ta ställning till frågan i ärendet. Det gäller alltså att avgöra om det är god redovisningssed att periodisera engångsbeloppet över avtalsperioden eller ej.

Enligt 4 kap. 2 § bokföringslagen (1999:1078) skall bokföringsskyldigheten fullgöras på ett sätt som överensstämmer med god redovisningssed (jfr 2 kap. 2 § årsredovisningslagen, 1995:1554). I förarbetena till den nya bokföringslagen utvecklar regeringen vad den avser med god redovisningssed (prop 1998/99:130 s. 185 f.). Utgångspunkten är att begreppet måste så långt möjligt bestämmas

genom traditionell tolkning av lag och andra författningar på området. Om en utfyllande tolkning behövs, menar regeringen, bör den lämpligen ha en förankring i faktiskt förekommande bokföring och redovisning men även metoder som innebär en vidareutveckling av redovisningsprinciper, utan att ännu fått genomslag i praxis, bör tillmätas stor betydelse. Enligt regeringen bör en sådan tolkning för att kunna användas dock uppfylla vissa allmänna kvalitetskrav. Om den gör det bör bedömas mot bakgrund av de ändamål som bär upp lagstiftningen. Då bör inte bara bokförings- och redovisningsaspekter vägas in utan också exempelvis civilrättsliga och skatterättsliga aspekter bör beaktas.

I svensk rätt finns inga särskilda lagbestämmelser om redovisning av nyttjanderättsavtal. Intäktsredovisning skall ske enligt den s.k. realisationsprincipen, dvs. att en intäkt skall redovisas när den part som skall prestera något i huvudsak har fullgjort sin prestation (se RÅ 1999 ref. 32).

För att godta en inkomstperiodisering synes skatterättslig praxis kräva att inkomsten omfattar också påtagliga förpliktelser e.d. som kvarstår efter beskattningsårets utgång (SOU 1983:47, s. 71, jfr RÅ 1999 ref. 32). En periodisering skall syfta till att få fram ett resultat varje år som framstår som rimligt (RÅ 1997 ref. 52).

Följande fall illustrerar den gränsdragning som aktualiseras. Engångsersättning för hyra av en byggnad under 15 år ansågs vara ett förskott som fick intäktsföras med 1/15 per år (RN 1960 1:4). I ett annat fall där ett engångsbidrag skulle utgå som ersättning för att den skattskyldige under 15 år avstod från nyplantering av äppleträd på sin mark fann Regeringsrätten att det var i enlighet med god redovisningssed att intäktsföra bidraget omedelbart. En annan del av ersättningen utgick för att i ett första skede röja den befintliga äppleträdsodlingen (RÅ 1997 not. 51)

Enligt vår uppfattning kommer sökanden att i allt väsentligt ha fullgjort sin prestation genom att underteckna nyttjanderättsavtalet, ett intryck som accentueras av avtalets långa löptid. Sökanden kommer inte att ha några löpande kostnader för den upplåtta marken, inte vidkännas någon fortlöpande värdenedgång av marken och inte heller ha några kostnader för att återställa marken när avtalet upphör. Med hänsyn härtill och mot bakgrund av det anförda anser vi att hela ersättningen skall intäktsföras när avtalet ingås."

Anm. RSV:s representant i BFN reserverade sig mot BFN:s beslut. Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 15 november 2001**

### **Omsättning i flera led**

**Fråga om ett förfarande varvid kunder köper varor med särskilt medlemskort - där köpet avses genomföras i två led (från X till Y) på säljarsidan - medför att försäljningen skett i två steg, med skattskyldighet och avdragsrätt för moms i båda leden.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 augusti 2001 - den 31 juli 2004*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att det med ansökningen avsedda förfarandet innebär i mervärdesskatt hänseende att två omsättningar av varor ska anses ske, först från X sedan till Y och därefter från Y till kortinnehavaren.

Skatterättsnämnden beslutade vidare att avvisa ansökningen i de delar den inte besvarats.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

En i Sverige etablerad livsmedelskedja (Y) kommer att överlåta sina koncept och butiker som verkar under vissa angivna varumärken till ett visst företag (moderbolaget). Detta sker genom att Y överlåter sitt dotterbolag (Z), vari dessa verksamheter bedrivs till moderbolaget. Z namnändras till X och blir ett helägt dotterbolag till nämnda moderbolag. Då Y har ett fortsatt intresse av att även efter överlåtelsen av X till moderbolaget idka egen samhandel med sina, sedan tidigare, upparbetade medlemsföreningar har beslutats att en stor del av de försäljningar som ska ske inom moderbolagets svenska verksamhet, närmare bestämt försäljningar som sker i butiker i det svenska dotterbolaget X, sker först till Y som omedelbart säljer varorna vidare till kund.

Nämnden gjorde följande bedömning.

### Fråga 1

Med omsättning av vara förstås enligt 2 kap. 1 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, att en vara överlåts mot ersättning. Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1993/94:99 s. 135) framgår bl. a. att frågan om det föreligger en överlåtelse eller inte

måste avgöras enligt de civilrättsliga reglerna.

Regeln är en implementering av framförallt artikel 2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för leverans av varor mot ersättning och artikel 5.1 enligt vilken med "leverans av varor" avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Av EG-domstolens praxis framgår att begreppet "leverans av varor" i artikel 5.1 inte hänför sig till äganderättsövergång i juridisk mening i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten ställer upp, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han vore ägare till denna (jfr mål C-320/88 ang. Shipping and Forwarding Enterprises Safe BV).

Det tilltänkta förfarandet avser de försäljningar av varor som görs till kunder som vid sitt köp använder sig av ett särskilt betalkort, som är ett medlemskort för medlemmar i en konsumentförening. Av det i ärendet ingivna avtalsutkastet framgår bl. a. följande. Parterna är ense om att medlemskort-köp automatiskt, i kraft av avtalet, innebär att två transaktioner sker nämligen först en försäljning av varan från X till Y varpå Y omgående säljer varan till kortinnehavaren. Vid medlemskort-köp är Y kortinnehavarens avtalspart i köpet, vilket även skall framgå av det kvitto kortinnehavaren erhåller vid köpet. Y skall som avtalspart vid aktuella köp ha fullt ansvar såsom säljare gentemot kortinnehavaren. Av de tillämpliga kortvillkoren skall framgå att samtliga medlemskort-köp är köp från Y och inte från X. X skall dagligen fakturera Y för alla medlemskort-köp.

Fråga är i första hand om förfarandet, vilket är parternas avsikt, medför att en omsättning sker av aktuella varor först mellan X till Y och därefter mellan Y och kortinnehavaren. Vid bestämmandet av de mervärdesskatterättsliga konsekvenserna av de aktuella transaktionerna uppkommer först frågan om de rättshandlingar mellan parterna, som enligt handlingarna i ärendet skall ges formen av köp av varor, civilrättsligt skall tilläggas den innebörd de har enligt formen eller om det finns skäl att bortse från formen och ge transaktionerna en annan rättslig innebörd. Nämnden finner härvid att det saknas skäl att inte godta att transaktionerna faktiskt sker i enlighet med vad som skall avtalas. Inte heller föreligger enligt nämndens uppfattning några omständigheter som talar för att den reella och av parterna åsyftade innebörden av förfarandet är en annan än den de avsedda avtalen ger uttryck för. Mot bakgrund av innehållet i det avtalsutkast som getts in i ärendet och med hänsyn till vad som i övrigt upplysts får därför det förfarande som avses med ansökningen anses innebära att varan övergår med äganderätt först från X till Y och därefter från Y till kortinnehavaren. Några omständigheter som innebär att överlåtelsena, trots att de skall anses innebära en äganderättsövergång, inte skall betraktas som omsättningar i mervärdesskattehänseende föreligger

enligt nämndens mening  
inte (jfr RÅ 1997 not. 180).

Den gjorda bedömningen får även anses vara i överensstämmelse med  
det sjätte mervärdesskattedirektivet.

Till den del fråga 1 inte har besvarats lämpar den sig inte för  
förhandsbesked. Ansökningen skall därför avvisas i den delen.

## Fråga 2

Bedömningen av frågan om det underlag som kommer att upprättas  
kan anses uppfylla ML:s krav på en faktura eller jämförlig handling  
innefattar ställningstaganden som enligt nämndens mening inte bör  
göras i ett förhandsbesked. Fråga 2 skall därför avvisas.

---

## **Område: Meddelade prövningstillstånd**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 november 2001.*

### **Meddelade prövningstillstånd**

*Saken:* Frågan om rätt tidpunkt för redovisning av arbetsgivaravgifter  
och avdragen skatt vid löneutbetalning i anslutning till ett månadsskifte.  
RR mål-nr 2720-2723--2000, KRNG 8524-8527--1998.

*Klagande:* den avgiftsskyldige

*Lagrum:* 4 och 38 §§ lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter  
från arbetsgivare, 52 §, 54 § 1 mom. och 58 § uppbördslagen  
(1953:272)

*Saken:* Enligt 49 § 1 mom 2 uppbördslagen får en skattskyldig medges  
anstånd med att betala skatt om ett taxeringsbeslut överklagats och  
utgången är oviss. Om det kan antas att det belopp som avses inte  
kommer att betalas i rätt tid, får anstånd medges endast om den  
skattskyldige ställer säkerhet för beloppet (2 mom. andra stycket).  
Anstånd får dock medges utan att säkerhet ställs om det finns särskilda  
skäl. Fråga om den omständigheten att den skattskyldige skulle komma  
på obestånd om krav på säkerhet ställs utgör sådant särskilt skäl.  
RR mål-nr 797-798--2001, KRNSu 3052-3053--1999

*Klagande:* den skattskyldige

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

*Saken:* Fråga vid beräkning av avgiftsunderlag för arbetsgivaravgifter  
om värdering av förmån i form av måltider på snabbmatställe som  
arbetsgivaren tillhandahåller anställda. Även fråga om huruvida det  
finns synnerliga skäl att jämka värdet av förmånen.

RR mål-nr 5972-5974--2000, KRNS k7337-7339--1997

*Klagande:* den avgiftsskyldige

*Lagrum:* 2 kap. 3 § första stycket lagen (1981:691) om socialavgifter, 5 § lagen (19984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare, 42 § och 42 § anv.p. 3 och 4 KL och 8 § uppbördslagen (1953:272)

*Saken:* Fråga om det förhållandet att det föreligger en order från kunden när varor överlämnas till självständig fraktförare innebär att varorna ska anses levererade i fall då transporten sker till lager nära kunder som hyrs av leverantören. För det fall avgörandet skulle gå klaganden emot även fråga om nedsättning kan ske av följande års taxering.

RR mål-nr 1550-1999, KRSU 7267-1994

*Klagande:* den skattskyldige

*Lagrum:* 41 § och anv.p. 1 till 41 § KL samt 105 § TL



- [SRN:s förhandsbesked den 9 maj 2001](#)  
Personalrabatt. Att personalrabatt gottskrivs ett kundkort två månader efter inköpet utgör inte hinder mot att rabatten är skattefri. Detta gäller även om kortet används som betalningsmedel hos andra företag
- [Meddelat prövningstillstånd](#)

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 maj 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 9 maj 2001**

#### **Personalrabatt**

**Att personalrabatt gottskrivs ett kundkort två månader efter inköpet utgör inte hinder mot att rabatten är skattefri. Detta gäller även om kortet används som betalningsmedel hos andra företag**

Enligt 32 § 3 f mom. KL ska som intäkt inte tas upp personalrabatt från arbetsgivaren eller något annat företag i samma koncern om varan ingår i säljarens ordinarie utbud. Detta gäller dock inte om rabatten är en direkt ersättning för utfört arbete, om den överstiger den största rabatt som en konsument kan erhålla på affärsmässiga grunder eller om den uppenbart överstiger personalrabatt som är sedvanlig i branschen.

Rabatten får inte heller utgå på ett sådant sätt som anges i 32 § 3 e mom. andra stycket 2-4 KL. Av den bestämmelsen följer, såvitt här är av intresse, att rabatter som den anställde får byta ut mot kontant ersättning inte är skattefria.

A får av sin arbetsgivare en personalrabatt på fem procent i koncernens butiker. Rabatten beräknas på köp via ett gemensamt kundkort för koncernen. Det dröjer ca två månader innan rabatten gottskrivs kontot. Innehavaren av kortet kan göra inbetalning eller beviljas kredit och därefter använda kortet som ett betalningsmedel när rabatten tillgodoförts. Som kundkort kan det användas för att i samband med köp få köpesumman avrundad uppåt med maximalt 300 kr och få

denna summa utbetalt kontant. Kontantuttag kan även förekomma utan samband med inköp. Det kan i framtiden bli möjligt att betala med kortet hos företag som inte ingår i koncernen.

Frågan i ärendet gäller om den rabatt som tillgodoförts A:s kundkort anses som en sådan förmån som är utbytbar mot kontant ersättning.

SRN gjorde följande bedömning:

"En rabatt är en prisnedsättning på en vara. Huruvida den utgår vid själva köptillfället eller vid en senare tidpunkt är därvid oväsentligt. Rabatten som sådan kan inte bytas ut mot kontanter. Det lagstiftaren synes ha velat undvika är att skattefria förmåner som arbetsgivaren erbjuder byts ut mot kontanter (se prop 1993/94: s. 78-79). En förmån, som t.ex. fritt kaffe, skall inte gå att byta ut mot kontant ersättning. Att A tillgodoförts rabatt på inhandlade varor i efterskott på sitt kundkort innebär således inte att någon förmån för hans del är utbytt mot kontanter. Under förutsättning att övriga villkor enligt de ovan nämnda bestämmelserna är uppfyllda utgör den personalrabatt som A erhåller inte en skattepliktig intäkt för honom."

*Kommentar:*

RSV har i sina förmånsrekommendationer (se RSV S 2000:50 avsnitt 3.6) angivit att personalrabatt som betalas ut till en anställd i efterhand på basis av tidigare gjorda inköp bör vara skattepliktig eftersom rabatten då får anses vara utbytt mot kontant ersättning. Eftersom användningen av företagsanknutna kundkort blir allt vanligare, kommer RSV att överklaga förhandsbeskedet för att få ett prejudicerande avgörande i frågan.

---

## Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 15 maj 2001.*

### Meddelat prövningstillstånd

*Saken:* Fråga om verksamhet avseende en mindre skogsfastighet (ca 30 ha) utgör aktiv eller passiv näringsverksamhet. Inkomsttaxering 1994.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 18 § kommunalskattelagen (1928:370).

*Saken:* Ett fåmansföretag som bedrev leasingverksamhet har under beskattningsåret förvärvar fyra fritidsbåtar för en köpeskilling om

sammanlagt drygt 3 milj. kr. Fråga om det funnits förutsättningar att eftertaxera företagsledaren för ett belopp motsvarande köpeskillingen på den grunden att båtarna anskaffats uteslutande eller så gott som uteslutande för hans eller närståendes privata bruk (Oriktigt meddelande? Beviskraven uppfyllda?). Även fråga om förutsättningar för att påföra skattetillägg förelegat.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 35 § 1 a mom. kommunalskattelagen (1928:370), 114 och 116 a och h §§ taxeringslagen (1956:623).

- [RR:s dom den 29 oktober 2001, mål nr 6712-1997](#)  
Avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt
- [RR:s dom den 8 november 2001 i mål nr. 2897-2001](#)  
Kapitalvinstbeskattning vid avyttring av bostadsrätt, rätt till uppskovsavdrag. RR har funnit att rätt till uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag (UAL) förelåg trots att bostadsrättsförening inte kvalificerade som äkta bostadsföretag vid beskattningsårets ingång
- [RR:s dom den 10 oktober 2001, mål nr 3183-2001](#)  
Konventionellt beskattat dotterbolag fusioneras med ett investmentföretag. Vid en fusion mellan ett konventionellt beskattat dotterbolag och dess moderbolag, ett investmentföretag, som ägde rum före den 1 januari 1999 (dvs. innan lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser trädde i kraft) skall de delägarrätter som investmentföretaget övertagit vid fusionen beskattas enligt reglerna för investmentföretag och inte enligt de regler som gällde för dotterbolaget
- [KR:s i Stockholm dom den 6 november 2001, mål nr 2259-2000](#)  
Skattetillägg. Fråga huruvida underlåtenhet att rätt taxeringsår lämna uppgift om försäljning av fastighet är att jämställa med en med periodisering jämställd fråga. Underlåtenhet att i självdeklaration lämna uppgift om försäljning av fastighet har medfört att skattetillägg påförts med 10 procent i stället för med 40 procent
- [LR:s i Stockholms län dom den 1 november 2001, mål nr 14596-01](#)  
Utländska nyckelpersoner. Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 § § inkomstskattelagen (1999:1229). Person som anställts med anledning av sina kunskaper inom internationell PR har inte ansetts som expert eller nyckelperson
- [LR:s i Stockholms län dom den 1 november 2001, mål nr 13964-01](#)  
Utländska nyckelpersoner. Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 § § inkomstskattelagen (1999:1229). Person som anställts som Customer Relationship Management Consultant har inte ansetts som expert eller nyckelperson
- [LR:s i Stockholms län dom den 1 november 2001, mål nr 11331-01](#)  
Utländska nyckelpersoner. Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Person som anställts som chef för en kommunal förvaltning har inte ansetts som expert. Inte heller har personen ansetts ha företagsledande uppgifter i ett företag då det är fråga om en chefsposition i en kommunal förvaltning
- [SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 2001-11-09](#)  
Avdragsrätt vid byte av tryggandeform för pensionsutfästelser enligt 28 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Bestämmelserna avseende byte av tryggandeform för pensionsutfästelse, som tidigare har tryggats med avdragsrätt, från pensionsstiftelse till konto Avsatt till pensioner har utifrån lagens ordalydelse, förarbeten och syfte tolkats så, att utfästelserna inte behöver ha tryggats med avdragsrätt genom överföringar till stiftelsens med belopp som fullt ut motsvarar pensionsreserven utan även genom överföringar som enbart motsvarar en mindre del av denna. Pensionsreserven har därutöver täckts av värdetillväxt av stiftelsens förmögenhet

- [Meddelat prövningstillstånd](#)

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**RR:s dom den 29 oktober 2001, mål nr 6712-1997**

**Avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt.**

### **Sammanfattning:**

Förutsättningar att medge avräkning för utländsk skatt saknas när det inte finns någon sammanräknad inkomst, dvs. denna är 0.

*Inkomsttaxering 1992*

### SAKOMSTÄNDIGHETER

I sin självdeklaration 1992 redovisade ett svenskt aktiebolag ett underskott av näringsverksamheten med 46 005 594 kr före förlustavdrag. Bolaget påfördes därför inte någon statlig inkomstskatt men debiterades dock statlig fastighetsskatt, skogsvårdsavgift och avkastningsskatt på pensionsmedel. Under beskattningsåret erhöll bolaget royaltyinkomster från Spanien med 15 288 053 kr på vilka inkomster bolaget erlade spansk källskatt med 1 691 476 kr. Bolaget redovisade royaltyn bland de i Sverige skattepliktiga intäkterna utan att göra något omkostnadsavdrag för den i Spanien erlagda skatten.

### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att

bolaget inte är berättigat till avräkning av den i Spanien erlagda skatten vid 1992 års taxering.

## REGERINGSRÄTTENS MOTIVERING

Frågan i målet är om bolaget har rätt till avräkning för den i Spanien erlagda skatten.

I 5 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (AvrL) föreskrivs att avräkning får ske med belopp som motsvarar summan av sådana utländska skatter som avräknas enligt olika bestämmelser i lagen eller enligt dubbelbeskattningsavtal. I målet är ostridigt att den spanska källskatten är en sådan skatt som får avräknas.

Möjligheten till avräkning för utländsk skatt begränsas emellertid av spärregeln i 6 och 7 §§ AvrL. Det s.k. spärrbeloppet erhålls genom att den svenska skatten, beräknad på vanligt sätt, fördelas på de utländska och de svenska inkomsterna. Enligt 6 § AvrL utgör spärrbeloppet - det högsta belopp varmed avräkning får ske - den del av den svenska skatten som hänför sig till de utländska inkomsterna. I lagrummet preciseras även de utländska inkomster som får beaktas vid spärrbeloppsberäkningen. Hur stor del av den svenska skatten som skall anses hänförlig till de utländska inkomsterna regleras i 7 § AvrL. Enligt lagrummets första stycke skall detta belopp, såvitt här är i fråga, anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt, beräknad utan avräkning, som de utländska förvärvsinkomsterna utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad förvärvsinkomst). Vid beräkningen av spärrbeloppet skall, enligt 7 § tredje stycket AvrL, avkastningsskatt jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst i de fall då skattskyldig till avkastningsskatt på pensionsmedel enligt 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel har att betala avkastningsskatt som tas ut på skatteunderlag som anges i 3 § fjärde stycket samma lag.

Spärrbeloppsberäkningen kan för bolaget även uttryckas enligt följande:

$$\begin{array}{l} \text{Utländsk förvärvsinkomst} \\ \text{Sammanräknad} \\ \text{förvärvsinkomst} \end{array} \times \text{Avkastningsskatt} = \text{Spärrbelopp}$$

Med "utländsk förvärvsinkomst" avses bruttointäkterna efter avdrag för kostnaderna (jfr prop. 1990/91:54 s. 290 och 339). Begreppet "sammanräknad förvärvsinkomst", som före 1990 års lagändringar betecknades "sammanräknad inkomst", härrör från deklaraionsblanketten vid tiden för avräkningslagens tillkomst (prop. 1985/86:131 s. 21).

En första fråga i målet är hur den utländska förvärvsinkomst som skall ingå i beräkningen av spärrbeloppet skall bestämmas. RSV:s ståndpunkt är att underskottet i den svenska verksamheten skall dras av från den utländska bruttointkomsten, oavsett om det har någon anknytning till denna eller ej, vilket innebär att det inte kvarstår någon inkomst. Bolagets ståndpunkt är att endast sådana kostnader som har anknytning till inkomsten skall dras av och att det i förvarande fall inte finns några sådana kostnader.

Det står till en början klart att från inkomsterna av verksamheten i varje land skall dras av de kostnader som hänför sig till dessa inkomster. Detta innebär emellertid inte att enbart sådana kostnader som direkt avser verksamheten där skall beaktas utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder. Handlingarna i målet ger - mot bakgrund av den inriktning processen haft - begränsade möjligheter att göra en bedömning av om de kostnader som i sin helhet hänförts till verksamheten i Sverige till någon del bort dras av från inkomsten från Spanien. Det kan dock påpekas att det av bolagets deklaration framgår att bolaget lämnat koncernbidrag med - netto - drygt 980 milj. kr och att bolaget gjort avdrag för detta belopp som omkostnad enligt 2 § 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt.

Processföringen i målet har emellertid, som antytts i det föregående, inte inriktats på frågan om enskilda kostnadsposter skolat minska den utländska förvärvsinkomsten utan på betydelsen av att underskott uppkommit i bolagets sammanlagda näringsverksamhet.

Bolagets sammanräknade förvärvsinkomst var alltså 0. Det kan påpekas att även om underskott av en näringsverksamhet numera skall fastställas det år underskottet uppkommer innebär detta inte att vad som betecknas som sammanräknad förvärvsinkomst kan vara ett negativt belopp.

Enligt 7 § AvrL skall en beräkning göras av hur stor del av den sammanräknade förvärvsinkomsten som den utländska förvärvsinkomsten utgör. Eftersom det framstår som främmande att säga att ett belopp som är större än ett annat belopp kan utgöra en del av det mindre beloppet får lydelsen av 7 § anses förutsätta att den utländska inkomsten är lägre än den sammanräknade förvärvsinkomsten eller i vart fall inte överstiger denna. I motsatt fall överstiger kvoten mellan inkomsterna 1 och spärrbeloppet således den svenska skatten. Det senare förhållandet saknar emellertid praktisk betydelse eftersom avräkningen ju aldrig kan avse mer än den faktiska skatten. Så länge den sammanräknade förvärvsinkomsten överstiger 0 kan dock ett visst förhållande mellan inkomsterna i fråga beräknas och något hinder mot avräkning kan därför inte anses föreligga. Det kan också framhållas att om den utländska förvärvsinkomsten i ett sådant fall, som RSV hävdar, skall minskas med hänsyn till underskottet,

kommer den utländska förvärvsinkomsten att sammanfalla med den sammanräknade förvärvsinkomsten och kvoten således att bli 1.

När det däremot inte finns någon sammanräknad förvärvsinkomst (denna är 0) är det inte längre möjligt att på ett meningsfullt sätt ställa den utländska förvärvsinkomsten mot den sammanräknade förvärvsinkomsten. Ett belopp kan inte utgöra en viss andel av ingenting (0). Även här sammanfaller resultatet med det som uppkommer om man, som RSV hävdar, minskar den utländska inkomsten med underskottet av verksamheten i Sverige. Detta innebär visserligen att det uppkommer en tröskeffekt genom att en mycket liten förändring av inkomsterna kan medföra att en rätt till avräkning av hela den svenska skatten faller bort. Denna effekt - som främst har sin bakgrund i att avkastningsskatten i de nu aktuella fallen beräknas på ett underlag som är svårt att passa in i avräkningslagens system - är emellertid en fråga för lagstiftaren.

Regeringsrätten finner med hänsyn till det anförda att förutsättningar saknas för att bolaget skall ha rätt att avräkna den utländska skatten taxeringsåret 1992. RSV:s talan skall därför bifallas.

*Kommentar:*

Genom domen är det klarlagt dels att förutsättningar för att medge avräkning saknas om den sammanräknade inkomsten är 0, dels att den utländska förvärvsinkomsten vid spärrbeloppsberäkningen aldrig kan överstiga den sammanräknade förvärvsinkomsten. Regeringsrätten har också tagit upp frågan vilka kostnader som vid spärrbeloppsberäkningen ska dras av från de utländska inkomsterna. I denna del uttalar Regeringsrätten att "Detta innebär emellertid inte att enbart sådana kostnader som direkt avser verksamheten där (i utlandet; RSV:s anm.) skall beaktas utan även kostnader som är gemensamma för verksamheterna i olika länder". I samband med avräkning av utländsk skatt blir det således av intresse att utreda om en vid inkomsttaxeringen avdragsgill "företagsgemensam" kostnad - t. ex. koncernbidrag - helt eller delvis hänför sig till en utländsk inkomst.

---

## Område: Regeringsrätten



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**RR:s dom den 8 november 2001 i mål nr. 2897-2001**

### **Kapitalvinstbeskattning vid avyttring av bostadsrätt, rätt till uppskovsavdrag**

**RR har funnit att rätt till uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag (UAL) förelåg trots att bostadsrättsförening inte kvalificerade som äkta bostadsföretag vid beskattningsårets ingång.**

*Inkomsttaxering 1999. Förhandsbesked*

Bostadsrättsföreningen B bildades 1996. Föreningen förvärvade under våren 1998 en fastighet och upplät därefter bostadsrätter i hus på fastigheten till medlemmar i föreningen. X förvärvade bostadsrätten vid upplåtelsen i maj 1998 och avyttrade densamma i september samma år. RSV ställde i ansökan om förhandsbesked följande frågor:

1. Är 26 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) tillämplig vid beräkning av realisationsvinst i X:s fall?

Om fråga 1 besvaras nekande, önskas även svar på följande fråga:

2. Medför den omständigheten att realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt beräknas enligt 27 § SIL att bostadsrätten inte kan anses som ursprungsbostad enligt UAL?

I ansökan vitsordade RSV att bostadsrättsföreningen B vid utgången av 1998 uppfyllde villkoren i 2 § 7 mom. SIL för att kvalificeras som äkta bostadsföretag samt antog att detta var fallet från det att upplåtelseerna skedde under våren samma år.

SRN fann i förhandsbesked den 8 maj 2000 (se rättsfallsprotokoll nr 19/00) att bestämmelserna i 26 § SIL är tillämpliga på den ifrågakvarande avyttringen.

RSV överklagade hos RR som i dom den 4 oktober 2000 i mål nr 3672-2000 (RÅ 2000 ref. 59, se rättsfallsprotokoll nr 31/00) med ändring av SRN:s förhandsbesked förklarade att 26 § SIL inte är tillämplig vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av bostadsrätt i det aktuella fallet samt överlämnade målet till SRN för behandling av frågan om uppskovsavdrag vid byte av bostad. Av domskälen framgår att vinsten enligt RR skall beräknas i enlighet med bestämmelserna i 27 § SIL.

SRN fann i förhandsbesked meddelat den 6 april 2001 (se rättsfallsprotokoll nr 10/01) att den omständigheten att reavinsten vid avyttringen av bostadsrätten enligt RR:s dom skall beräknas enligt 27 § SIL, inte utgör hinder mot att medge uppskovsavdrag enligt UAL.

RSV överklagade hos RR som i dom den 8 november 2001 i mål nr. 2897-2001 fastställde SRN:s förhandsbesked av den 6 april samma år. I domskälen anförde RR följande.

X avyttrade under hösten 1998 sin bostadsrätt i bostadsrättsföreningen B. Föreningen var inte vid ingången av detta år men däremot vid avyttringstillfället en förening av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL (äkta bostadsföretag). Avyttringen skall beskattas enligt bestämmelserna i 27 § SIL och inte enligt 26 § SIL (se RÅ 2000 ref. 59).

Frågan i målet är om det förhållandet att bostadsrättsföreningen vid ingången av året inte uppfyllde kraven för att räknas som ett äkta bostadsföretag och att realisationsvinstbeskattningen därför skall ske i enlighet med 27 § SIL utgör hinder mot att uppskovsavdrag medges vid ett bostadsbyte.

Vid taxering till statlig inkomstskatt vid 1999 års taxering kan, enligt vad som följer av UAL, skattskyldig fysisk person som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till bostad (ursprungsbostad) under vissa i lagen angivna förutsättningar erhålla uppskovsavdrag. Med ursprungsbostad avses därvid privatbostad enligt 5 § KL.

Enligt 5 § fjärde stycket KL skall som privatbostad räknas bl.a. permanentbostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening om föreningens verksamhet är sådan som avses 2 § 7 mom. SIL.

En förutsättning för att uppskovsavdrag skall kunna medges vid avyttring av en bostadsrätt är således att fråga är om avyttring av en s. k. privatbostad vilket bl.a. innebär att bostadsrätten skall innehas av medlem i en bostadsrättsförening vars verksamhet är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL.

I 5 § sjätte stycket KL stadgas bl.a. att frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om bostaden överlåtits, förhållandena på överlåtelsedagen. Denna bestämmelse tar sikte på om bostadsrätten skall hänföras till inkomstslaget kapital eller näringsverksamhet och saknar således i sig direkt betydelse för frågan om, vid tillämpningen av UAL, vid vilken tidpunkt en bostadsrättsförenings verksamhet skall vara sådan som avses i 2 § 7 mom. SIL för att bostadsrätten vid en avyttring skall anses vara en privatbostad. Även i övrigt saknas bestämmelser som direkt tar sikte på vilken tidpunkt som vid tillämpningen av UAL

skall ligga till grund för bedömningen av om bostadsrättsföreningens verksamhet är av detta slag.

Såvitt avser realisationsvinstberäkningen gäller enligt 26 § 1 mom. sista stycket SIL att förhållandena vid avyttringsårets ingång är avgörande när det gäller att bedöma bostadsrättsföreningens karaktär. Motsvarande gäller också när fråga är om skattereduktion för byggnadsarbeten enligt 1 § fjärde stycket lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter på byggnadsarbete på bostadshus. I 11 § UAL finns bestämmelser om vad som kan godtas som ersättningsbostad. Vad gäller fastigheter föreskrivs att dessa skall ha en viss karaktär vid förvärvstillfället medan någon bestämmelse om tidpunkten för bedömningen inte finns i fråga om bostadsrätter.

Vid tillämpningen av UAL får det, i avsaknad av uttryckliga bestämmelser rörande vid vilken tidpunkt bedömningen av bostadsrättsföreningens verksamhet skall göras, anses ligga närmast till hands att - på motsvarande sätt som enligt 5 § sjätte stycket KL gäller när fråga är om den löpande beskattningen av en bostadsrätt i en äkta bostadsrättsförening - lägga förhållandena på avyttringsdagen till grund för en sådan bedömning. En sådan tolkning stämmer också väl överens med ordalydelsen i 5 § fjärde stycket KL där det stadgas att med privatbostad skall förstås bl.a. permanentbostad som innehas av medlem i bostadsrättsförening vars verksamhet är sådan som avses i 2 § 7 mom. SIL. När en bostadsrätt avyttras bör således vid tillämpningen av UAL det avgörande för bedömningen av bostadsrättsföreningens karaktär vara den verksamhet som föreningen bedrev vid tidpunkten för bostadsinnehavarens avyttring.

Mot bakgrund av det nu anförda finner Regeringsrätten att vid avyttring av en bostadsrätt - under förutsättning att bostadsrättsföreningens verksamhet vid tidpunkten för bostadsinnehavarens avyttring är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL - hinder inte möter mot att medge uppskovsavgift på den grund att realisationsvinsten vid försäljningen skall beskattas enligt bestämmelserna i 27 § SIL. Det överklagade förhandsbeskedet skall därför fastställas.

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**RR:s dom den 10 oktober 2001, mål nr 3183-2001**

### **Konventionellt beskattat dotterbolag fusioneras med ett investmentföretag**

**Vid en fusion mellan ett konventionellt beskattat dotterbolag och dess moderbolag, ett investmentföretag, som ägde rum före den 1 januari 1999 (dvs. innan lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser trädde i kraft) skall de delägarrätter som investmentföretaget övertagit vid fusionen beskattas enligt reglerna för investmentföretag och inte enligt de regler som gällde för dotterbolaget.**

*Inkomsttaxering 2002-2004*

Av ansökningen framgick bl.a. följande.

X AB är ett investmentföretag enligt 39 kap. 15 § IL. X AB kan komma att upphöra att vara ett investmentföretag enligt nämnda lagrum.

Vid ett sådant karaktärsbyte skall avskattning ske enligt reglerna i 39 kap. 16-18 §§. Av 39 kap. 19 § IL framgår att de delägarrätter som investmentföretaget anskaffade innan karaktärsbytet inträffade, därvid skall anses ha anskaffats för ett belopp som motsvarar marknadsvärdet vid tidpunkten för förändringen.

X AB äger vid karaktärsbytet delägarrätter i form av aktier i dotterbolag och intressebolag. En del av dessa innehav har tidigare innehafts av dotterbolag till X och tillförts X genom att dessa dotterbolag absorberats av X genom fusioner enligt 14 kap. 22 § ABL. Dessa fusioner har avslutats under 1997.

Av rättsfallet RÅ 2000 ref. 18 framgår att delägarrätter som övertagits från ett överlåtande företag i samband med att detta (ett icke investmentföretag) fusioneras in i ett investmentföretag, inte ingår i underlaget för schablonintäkt och att avyttring av sådana delägarrätter i stället skall beskattas enligt vanliga regler i en särskild "fälla". Rättsfallet avser tillämpningen av de skatteregler som trädde i kraft den 1 januari 1999, dvs. lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, FUL.

Det är viktigt att få fastställt att denna nya ordning inte gäller även vid tillämpning av den före år 1999 gällande regleringen (i dåvarande 2 § 4 mom. sjunde stycket i den nu upphävda lagen om statlig inkomstskatt,

SIL) och att detta i sin tur inte medför att anskaffningsutgiften för delägarrätter övertagna i samband med sådana fusioner vid ett karaktärsbyte inte skulle beräknas på det sätt som anges i 39 kap. 19 § IL.

X AB ställde följande fråga.

Är bestämmelsen i 39 kap. 19 § IL om beräkning av anskaffningsutgift för delägarrätter vid karaktärsbyte även tillämplig på delägarrätter tillförda X från absorberade dotterföretag i samband med 14:22-fusioner avslutade före 1999?

Skatterättsnämnden, som var enig, beslutade följande.

#### "FÖRHANDBESKED

Bestämmelsen i 39 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är tillämplig på delägarrätterna.

#### MOTIVERING

Med hänsyn till vad som i skattemässigt hänseende gällde vid fusion före införandet av lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser (jfr RÅ 1994 ref. 16 och RÅ 2000 ref. 18) finner nämnden att ifrågavarande delägarrätter vid inkomstbeskattningen bör behandlas på samma sätt som de delägarrätter X AB förvärvat från externa säljare. Förhandsbesked skall därför ges med angivet innehåll".

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att bestämmelsen i 39 kap. 19 §, IL, inte skall vara tillämplig på de delägarrätter som övertagits genom fusioner vilka genomförts före den 1 januari 1999. RSV anförde bl.a. följande. Om den princip som Regeringsrätten kommit fram till i RÅ 2000 ref. 18 även gäller för fusioner mellan investmentföretag och dess dotterbolag som genomförts före den 1 januari 1999 är Skatterättsnämndens besked felaktigt. Principen i RÅ 2000 ref. 18 torde innebära att delägarrätter övertagna genom en fusion skall beskattas enligt det regelsystem som gällde för dotterbolaget och inte enligt det system som gäller för investmentföretaget. Detta innebär i sin tur att ifrågavarande delägarrätter inte skall ingå i underlaget för beräkning av avskattningsintäkten enligt 39 kap. 17 § IL och därmed inte heller enligt 39 kap. 19 § IL skall anses anskaffade för ett belopp som motsvarar deras marknadsvärde vid tidpunkten för förändringen av X AB:s skatterättsliga status. Vidare innebär detta att ifrågavarande delägarrätter behåller sina skattemässiga anskaffningsvärden och att realisationsvinster vid avyttring av dessa delägarrätter beskattas vare sig avyttring sker före byte av skatterättslig status eller efter.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

## Område: Kammarrätten

---

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 6 november 2001, mål nr 2259-2000**

**Skattetillägg. Fråga huruvida underlåtenhet att rätt taxeringsår lämna uppgift om försäljning av fastighet är att jämställa med en med periodisering jämställd fråga.**

**Underlåtenhet att i självdeklaration lämna uppgift om försäljning av fastighet har medfört att skattetillägg påförts med 10 procent i stället för med 40 procent.**

*Inkomsttaxering 1998*

Genom köpekontrakt den 15 november 1997 avyttrade T en fastighet. Köpebrev undertecknades den 27 februari 1998 och tillträdesdag till fastigheten var den 1 mars 1998. Äganderätten till fastigheten skulle övergå till köparna på tillträdesdagen. T underlät att i självdeklaration avseende taxeringsåret 1998 redovisa försäljningen av fastigheten. SKM fann att T genom sin underlåtenhet lämnat sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL, och påförde honom skattetillägg med avgiftssatsen 40 procent.

T överklagade SKM:s beslut och yrkade i första hand att skattetillägget skulle undanröjas och i andra hand att skattetillägget skulle sättas ned till 20 procent. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. följande. Fastighetsförsäljningen skedde i samråd med mäklare. Eftersom både tillträdet och köpebrevet hänförde sig till inkomståret 1998 tog han för givet att även deklarationen av försäljningen skulle göras detta inkomstår. När det gäller försäkringar och fastighetsskatt har han ansetts äga fastigheten ända fram till tillträdesdagen. Att som lekman känna till vid vilken tidpunkt en fastighet har övergått i ny ägo när detta inte följer tillträdesdag och köpehandling är omöjligt. SKM får från fastighetsregistret uppgifter om att försäljning skett och hur stor köpeskillingen var. Därifrån kan SKM få uppgift om inköpspris vilket gör att taxering är möjlig utan uppgift från den skattskyldige.

LR, som avslag överklagandet, fann att T:s underlåtenhet att lämna uppgift om den aktuella fastighetsförsäljningen inneburit att han lämnat en sådan oriktig uppgift som föranleder påförande av skattetillägg. LR

konstaterade vidare att de uppgifter som funnits tillgängliga för SKM inte varit tillräckliga för att möjliggöra rättelse av den oriktiga uppgiften och att avgiftssatsen därför skulle vara 40 procent. LR fann inga skäl till att efterge skattetillägget.

T överklagade LR:s dom och anförde bl.a. följande. Någon oriktig uppgift har inte lämnats. Skäl föreligger för eftergift. Skattetillägget är uppenbart oskäligt och står inte i rimlig proportion till försummelsen. I andra hand yrkade han att skattetillägget skulle halveras till 20 procent med stöd av bl.a. RÅ82 1:79. Skattemyndigheten kunde ha realisationsvinstbeskattat honom med hela försäljningssumman vid en normal granskning och risken för skattebortfall fanns i realiteten inte. Han skulle ha redovisat försäljningen vid taxeringen 1999 vilket han trodde var riktigt. Felet var endast ett rent periodiseringsfel med vad det innebär vid uttag av skattetillägg.

KR anförde följande

T:s underlåtenhet att i sin självdeklaration lämna uppgift om den aktuella fastighetsförsäljningen innebär att han lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § TL skall föranleda påförande av skattetillägg. Försäljningen har inte kommit till skattemyndighetens kännedom genom någon sådan kontrolluppgift som anges i LSK. Regeln om undantag från skattetillägg enligt 5 kap. 4 § TL är således inte tillämplig. SKM har däremot haft tillgång till uppgifter om fastighetsförsäljningen genom tingsrätternas/Centralnämnden för fastighetsdatabas. Fråga uppkommer då om skattetillägg skall tas ut med 40, 20 eller 10 procent eller om T enligt 5 kap. 6 § TL kan befrias från den särskilda avgiften.

Överlåtelsedagen i inkomstskatterättslig mening är datumet för köpekontraktet. Om det i köpekontraktet föreskrivits att köpebrev skall upprättas är emellertid köpet i civilrättslig mening inte definitivt - i den meningen att köpet inte längre kan hävas på grund av köparens betalningsdröjsmål - förrän köpebrevet underskrivits.

T har uppgivit att han i anledning av att köpebrevet undertecknades först den 27 februari 1998 och tillträdesdagen liksom äganderättsövergången enligt kontraktet var först den 1 mars samma år misstagit sig beträffande den riktiga deklarationstidpunkten. Att han haft för avsikt att deklarera fastighetsförsäljningen nästkommande taxeringsår har inte ifrågasatts.

Med hänsyn till den information som tillhandahållits T i samband med deklarationen finner kammarrätten att underlåtenheten inte framstår som ursäktlig på grund av bristande erfarenhet, uppgiftens art eller liknande. Den har inte heller samband med ålder eller sjukdom. Inte heller framstår det som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg med hänsyn till att försäljningen enligt de civilrättsliga reglerna inte var

definitiv förrän i februari 1998 eller på grund av någon annan särskild omständighet. Det finns således inte skäl till befrielse från skattetillägg.

Nästa fråga är om skattetillägget skall tas ut med endast 10 procent på grund av att den oriktiga uppgiften avser periodisering eller därmed jämställd fråga. En lägre uttagsnivå (då 20 %) på skattetillägg vid periodiseringsfel tillkom genom lagstiftning år 1991. I propositionen (prop. 1991/92:43 s. 110) uttalades bl.a. följande. Genom uttrycket "periodisering eller därmed jämställd fråga" understryks att bestämmelsen är tillämplig inte enbart när det är fråga om fel som i redovisningsteknisk mening anses vara periodiseringsfel utan också i andra fall som i avgiftshänseende bör jämnställas med periodiseringsfel. Till periodiseringsfel i bestämmelsens mening hänförs också de fall ett enstaka intäcks- eller kostnadsbelopp hänförs till fel beskattningsår men där rättelse skett ett senare beskattningsår. En oriktig uppgift bör kunna anses vara ett periodiseringsfel också i vissa fall när felaktigheten upptäckts så tidigt att man inte vet hur den skulle ha behandlats av den skattskyldige nästa år. En förutsättning måste då vara att en felbedömning av rätt beskattningsår kan ha gjorts därför att det är fråga om en utgifts- eller inkomstpost som ligger i anslutning till beskattningsårets utgång e.d. Vidare måste det med hänsyn till omständigheterna i ärendet vara sannolikt att rättelse skulle ha skett följande beskattningsår.

Den lägre uttagsnivån har i praxis främst kommit att tillämpas i fråga om periodiseringsfel i en näringsverksamhet. Något stöd för att en sådan begränsning skulle gälla finns emellertid inte i lagtext eller lagmotiv (jfr. SOU 2001:25 s. 257ff). Vid en sammantagen bedömning finner kammarrätten att fråga är om "en med periodisering jämställd fråga" och att det med hänsyn till omständigheterna i målet är sannolikt att rättelse skulle ha skett nästkommande beskattningsår. Skattetillägget skall därför beräknas efter 10 procent på skatteunderlaget. Härvid har kammarrätten också beaktat syftet med olika procentsatser vid skattetillägg, nämligen att sanktionen bör vara mildare när risken för skatteundandragande generellt sett varit obetydlig (jfr. prop. 1976/77:92 s. 22). Vidare har den fortgående utvecklingen av systemet med skattetillägg beaktats, vilken inneburit bl. a. att lagstiftningen mildrats successivt i flera avseenden samt senare tids rättspraxis på området (jfr. RÅ 2001 ref 32 m.fl.).

*Kommentar:*

RSV avser inte att överklaga domen.

---

**Område: Länsrätten**



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**LR:s i Stockholms län dom den 1 november 2001, mål nr 14596-01**

**Utländska nyckelpersoner. Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 § § inkomstskattelagen (1999:1229)**

**Person som anställts med anledning av sina kunskaper inom internationell PR har inte ansetts som expert eller nyckelperson**

*Inkomsttaxeringen 2002*

AA anställdes av AB A för sina kunskaper inom internationell PR. I ansökan till Forskarskattenämnden yrkade AB A och AA att han skulle omfattas av de särskilda skattelättnaderna i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen som expert alternativt som nyckelperson. AA är utländsk medborgare och sedan lång tid bosatt utomlands.

Forskarskattenämnden beslutade den 27 juni 2001 att avslå AB A: s och AA: s ansökan om särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen. Som skäl för beslutet angavs bl.a. följande. Begreppet expert har inte närmare förklarats i lagtexten. Det framgår av förarbetena att en person måste ha "kompetens på en viss nivå" för att kunna anses som expert i lagens mening. I princip samma krav på kompetens som gäller för experter bör gälla för att en specialistfunktion skall medföra en nyckelposition i ett företag. Av den beskrivning av AA: s arbetsuppgifter och befattning i företaget som bifogats ansökan framgår inte att AA har en sådan särskild kompetens att han är att anse som expert i lagstiftningens mening eller att han har uppgifter som medför en nyckelposition i företaget.

AB A överklagar beslutet och yrkar att AA skall medges särskild skattelättnad. Som skäl härför anförs bl.a. följande. AA är utländsk medborgare och anställdes för att kunna tillgodose AB A: s kunder krav på kompetens och erfarenhet inom internationell PR. Med AA: s specialistkunskaper kommer AB A att kunna koordinera PR-aktiviteter i flera länder i Europa. I Sverige är PR ett modernt och nytt sätt att arbeta inom marknadsföring. Eftersom det i stort saknas individer med internationell erfarenhet på den svenska marknaden inom PR är det ett måste att rekrytera utländska medarbetare. AB A delar inte nämndens bedömning att i princip samma krav på kompetens som gäller för experter bör gälla för att en specialistfunktion skall medföra en nyckelposition i ett företag. I förarbetena ges en lång rad exempel för att beskriva vad som avses med företagsledande arbete och nyckelpersoner. Beträffande denna kategori av individer ställs inget krav på att det skall föreligga svårigheter att rekrytera motsvarande

kompetens inom landet.

## DOMSKÄL

"Enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen skall experter, forskare eller andra nyckelpersoner inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 § om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller,
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

I andra stycket stadgas att det första stycket endast gäller om

- arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
- arbetstagaren inte är svensk medborgare,
- arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjades, och
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Av förarbetena (prop. 2000/01: 12 s 18 f) framgår bl.a. följande. Den första kategorin... avser specialister och experter med en sådan kompetens som inte är tillgänglig i Sverige eller det är svårt att finna inom landet. Det kan vara fråga om experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. industritekniker... Medan experterna främst torde vara verksamma inom industrin torde forskarna finnas inom såväl industrin som forskningsinstitutionerna. Den tredje kategorin avser personer i företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner. Här avses företagsledare, t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. När det gäller personer med nyckelpositioner eller experter kan det t.ex. vara fråga om specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktioner, engineering ekonomi samt informationskommunikationsteknologi.

Länsrätten gör följande bedömning.

AB A yrkar att AA ska medges särskilda skattelättnader i egenskap av

expert och som innehavare av en nyckelposition i företaget. De formella förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § andra stycket är uppfyllda. Länsrätten finner, med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena, att det torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare skall kvalificera sig för skattelättnad enligt 11 kap 22 § första stycket 1 inkomstskattelagen. Länsrätten delar forskarskattenämndens bedömning att det inte kan utläsas av handlingarna i målet att AA har sådan kompetensnivå att han kan anses vara en expert i lagens mening. Beträffande bedömningen av om en person med specialistfunktion ska anses ha en nyckelposition enligt 11 kap 22 § första stycket 3 inkomstskattelagen får det enligt länsrätten anses framgå av förarbetena att man även för dessa personer ställer krav på kompetensnivå liknande de krav som ställs på experter. Det framgår inte i målet att AA:s kompetensnivå och arbetsuppgifter medför en nyckelposition enligt vad som avses i inkomstskattelagen. Länsrätten delar följaktligen forskarskattenämndens bedömning även i denna fråga. Överklagandet skall därför avslås."

## DOMSLUT

Länsrätten avslår överklagandet.

### *Kommentar:*

Av länsrättens dom framgår att det med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare ska kunna kvalificera sig för skattelättnader som expert. Vad gäller frågan om en anställd med specialistfunktion kan anses ha en nyckelposition i ett företag får det enligt länsrätten anses framgå av förarbetena att man även för dessa personer ställer krav på kompetensnivå liknande de krav som ställs på experter.

---

## Område: Länsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**LR:s i Stockholms län dom den 1 november 2001, mål nr 13964-01**

**Utländska nyckelpersoner. Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 § § inkomstskattelagen (1999:1229)**

**Person som anställts som Customer Relationship Management Consultant har inte ansetts som expert eller nyckelperson**

IA har anställts av AB A som Customer Relationship Management Consultant. I ansökan till Forskarskattenämnden yrkade IA att hon skulle omfattas av de särskilda skattelättnaderna i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen som expert alternativt som nyckelperson. IA är utländsk medborgare och sedan lång tid bosatt utomlands.

Forskarskattenämnden beslutade den 27 juni 2001 att avslå AB A: s och IA: s ansökan om särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 § § inkomstskattelagen. Som skäl för beslutet anfördes bl.a. följande. Begreppet expert har inte närmare förklarats i lagtexten. Det framgår av förarbetena att en person måste ha "kompetens på en viss nivå" för att kunna anses som expert i lagens mening. I princip samma krav på kompetens som gäller för experter bör gälla för att en specialistfunktion skall medföra en nyckelposition i ett företag. Av den beskrivning av IA: s arbetsuppgifter och befattning i företaget som bifogats ansökan framgår inte att IA har en sådan särskild kompetens att hon är att anse som expert i lagstiftningens mening eller att hon har uppgifter som medför en nyckelposition i företaget.

AB A och IA överklagar beslutet och yrkar att länsrätten skall fastställa att IA omfattas av de särskilda skattelättnaderna. De anför bl.a. följande. Det faktum att IA besitter en specialistkompetens inom bland annat informations- och kommunikationsteknologi innebär att hon intar en särställning inom AB A. IA har anställts som Customer Relationship Management Consultant i AB A. IA: s specialistkompetens inom Customer Relationship Management Management är mycket svår att finna inom Sverige. Det område inom vilket IA arbetar kräver ingående kunskap och förståelse av IT-sektorn, AB A: s affärssystem och mjukvaror. IA har i grunden en 4-årig akademisk examen inom Business administration och en examen i Internet Technology. IA har en mångårig internationell erfarenhet från IT-sektorn, AB A: s affärssystem, lösningar och mjukvaror. Hon har en särskild specialistkunskap och en erfarenhet vilken är erforderlig för det för det projekt hon leder under sin vistelse i Sverige. Hon har en nyckelfunktion vad beträffar projektet då hon med hänsyn till de specialistkunskaper och den erfarenhet hon besitter ansvarar för och leder större del av detta. IA: s uppdrag i Sverige är avgörande för projektets fortlöpande. Den kompetens IA besitter inom informations- och kommunikationsteknologin inom denna sektor är mycket svår att finna i Sverige. IA talar dessutom fyra språk utöver engelska vilket kombinerat med hennes specialistkompetens inom informations- och kommunikationsteknologi talar för att IA besitter en kompetens på sådan nivå att reglerna om skattelättnader i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen skall anses tillämpliga.

DOMSKÄL

"Enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen skall experter, forskare eller andra nyckelpersoner inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 § om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,

2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller,

3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

I andra stycket stadgas att det första stycket endast gäller om

- arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige,
- arbetstagaren inte är svensk medborgare,
- arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjades, och
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Av förarbetena (prop. 2000/01:12 s 18 f) framgår bl.a. följande. Den första kategorin... avser specialister och experter med en sådan kompetens som inte är tillgänglig i Sverige eller det är svårt att finna inom landet. Det kan vara fråga om experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. industritekniker... Medan experterna främst torde vara verksamma inom industrin torde forskarna finnas inom såväl industrin som forskningsinstitutionerna. Den tredje kategorin avser personer i företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner. Här avses företagsledare, t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. När det gäller personer med nyckelpositioner eller experter kan det t.ex. vara fråga om specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktioner, engineering ekonomi samt informations-kommunikationsteknologi.

Länsrätten gör följande bedömning.

IA och AB A yrkar att IA skall medges särskilda skattelättnader i egenskap av expert och som innehavare av en nyckelposition i företaget. De formella förutsättningarna för att skattelättnad enligt 11 kap. 22 § andra stycket är uppfyllda. Länsrätten finner, med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena, att det torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en

arbetstagare skall kvalificera sig för skattelättnad enligt 11 kap 22 § första stycket 1 inkomstskattelagen. Länsrätten delar forskarskattenämndens bedömning att det inte kan utläsas av handlingarna i målet att IA har sådan kompetensnivå att hon kan anses vara en expert i lagens mening. Beträffande bedömningen av om en person med specialistfunktion ska anses ha en nyckelposition enligt 11 kap 22 § första stycket 3 inkomstskattelagen får det enligt länsrätten anses framgå av förarbetena att man även för dessa personer ställer krav på kompetensnivå liknande de krav som ställs på experter. Det framgår inte i målet att IA:s kompetensnivå och arbetsuppgifter medför en nyckelposition enligt vad som avses i inkomstskattelagen. Länsrätten delar följaktligen forskarskattenämndens bedömning även i denna fråga. Överklagandet skall därför avslås."

## DOMSLUT

Länsrätten avslår överklagandet.

### *Kommentar:*

Av länsrättens dom framgår att det med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare ska kunna kvalificera sig för skattelättnader som expert. Vad gäller frågan om en anställd med specialistfunktion kan anses ha en nyckelposition i ett företag får det enligt länsrätten anses framgå av förarbetena att man även för dessa personer ställer krav på kompetensnivå liknande de krav som ställs på experter.

---

## Område: Länsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**LR:s i Stockholms län dom den 1 november 2001, mål nr 11331-01**

**Utländska nyckelpersoner. Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)**

**Person som anställts som chef för en kommunal förvaltning har inte ansetts som expert. Inte heller har personen ansetts ha företagsledande uppgifter i ett företag då det är fråga om en chefsposition i en kommunal förvaltning**

*Inkomsttaxeringen 2002*

CA ansökte om och fick tjänsten som chef för en kommunal förvaltning. Tjänsten tillsattes genom ett sakkunnigförfarande där CA enhälligt rekommenderades. I ansökan till Forskarskattenämnden yrkade CA att han skulle omfattas av de särskilda skattelättnaderna i 11 kap. 22 § inkomstskattelagen som expert alternativt som nyckelperson. CA är utländsk medborgare och sedan lång tid bosatt utomlands.

Forskarskattenämnden beslutade den 31 maj 2001 att avslå CA: s ansökan om särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen. Som skäl anfördes bl.a. följande. En förutsättning för att komma i åtnjutande av skattelättnader är att arbetet avser specialist- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det föreligger betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning. Av uppgifterna i ärendet framgår att den aktuella tjänsten tillsatts genom ett sakkunnigförfarande. Det får antas att bland de sökande till tjänsten fanns personer hemmahörande här i landet som hade kunnat komma i fråga för tjänsten även om CA enhälligt rekommenderats till denna. Enligt nämndens mening kan därför den nämnda förutsättningen för skattelättnad inte anses uppfyllt.

CA överklagar beslutet och yrkar att länsrätten ändrar forskarskattenämndens beslut och godkänner hans ansökan om skattelättnad. Han anför bl.a. följande. Av utfärdat intyg av den kommunala förvaltningen framgår att CA anställts efter ett rekryteringsförfarande som har gottgjort att det inte fanns svenska kandidater till tjänsten med motsvarande kompetens eller inriktning.

## DOMSKÄL

"Enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen skall experter, forskare eller andra nyckelpersoner inte ta upp sådan del av lön, arvode eller liknande ersättning eller förmån och sådana ersättningar för utgifter som avses i 23 § om arbetet avser

1. specialistuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet,
2. kvalificerade forsknings- eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet, eller,
3. företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag.

I andra stycket stadgas att det första stycket endast gäller om - arbetsgivaren hör hemma i Sverige eller är ett utländskt företag med

fast driftställe i Sverige,

- arbetstagaren inte är svensk medborgare,
- arbetstagaren inte varit bosatt eller stadigvarande vistats i Sverige någon gång under de fem kalenderår som föregått det kalenderår då arbetet påbörjades, och
- vistelsen i Sverige är avsedd att vara högst fem år.

Av förarbetena (prop. 2000/01: 12 s 18 f) framgår bl.a. följande. Behovet av en lagstiftning som särskilt beaktar de problem som uppkommer vid tillfälliga anställningar av utländsk personal har accentuerats genom att bl.a. våra grannländer har infört sådan lagstiftning. Det kan innebära att dessa länder ter sig mer attraktiva när internationella företag väljer land för nyetableringar. Krav har därför rests på särskilda skatteregler för sådana internationellt efterfrågade nyckelpersoner för att minska företagets lönekostnader. --- En sådan särskild ordning för nyckelpersoner skulle skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl.a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige. Minskade lönekostnader skulle göra det möjligt för de svenska företagen att erbjuda en marknadsanpassad lön och därmed kunna konkurrera om kvalificerade personer med krav på en hög lön efter skatt. Ett viktigt syfte med sådan regler skulle vara att stärka Sveriges internationella konkurrensförmåga genom att främja forsknings och produktutveckling av internationellt snitt i svenska företag och forskningsinstitutioner och bidra till att ny kunskap och teknolog i kommer svensk ekonomi till del. ---

Regeringen anser... att en närmare prövning bör göras som främst grundas på de enskilda personernas kompetens. De personer som föreslås omfattas av systemet är personer inom tekniskt avancerad och kunskapsintensiv verksamhet, dvs. specialister och experter inom olika områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft... Även personer i ledande ställning som t.ex. kan ha ett inflytande över var verksamheten skall förläggas vid nyetablering bör kunna komma i fråga. Det torde i alltså i princip röra sig om tre kategorier av personal.

Den första kategorin... avser specialister och experter med en sådan kompetens som inte är tillgänglig i Sverige eller det är svårt att finna inom landet. Det kan vara fråga om experter som arbetar med avancerad produktutveckling och tillämpning av ny teknologi, t.ex. industritekniker. Den andra kategorin utgörs av forskare och där bör samma kompetensnivå gälla som för experter. Medan experterna främst torde vara verksamma inom industrin torde forskarna finnas inom såväl industrin som forskningsinstitutionerna. Den tredje kategorin avser personer i företagsledande funktioner eller andra nyckelpositioner. Här avses företagsledare, t.ex. dotterbolagsdirektörer eller andra personer med ansvar för företagets allmänna ledning och förvaltning. När det gäller personer med nyckelpositioner eller experter kan det t.ex. vara fråga om specialister inom områdena rationalisering, administration, logistik, marknadsföring, produktioner, engineering



ekonomi samt informations- kommunikationsteknologi.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. att CA fått anställning som chef för en kommunal förvaltning. CA är utländsk medborgare och har länge varit fast bosatt utomlands.

Länsrätten gör följande bedömning.

CA uppfyller de formella kraven för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § andra stycket inkomstskattelagen. Länsrätten finner, med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena, att det torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare skall kvalificera sig för skattelättnad enligt 11 kap 22 § första stycket 1 eller 2 inkomstskattelagen. Det skall vidare innebära betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning. Den i målet aktuella tjänsten har tillsatts genom ett sakkunnigförfarande. Forskarskattenämnden menar att det får antas att bland de sökande till tjänsten fanns personer hemmahörande här i landet som hade kunnat komma i fråga för tjänsten även om CA enhälligt rekommenderades till tjänsten. CA har vidhållit att det inte fanns svenska kandidater till tjänsten med motsvarande kompetens eller inriktning. Enligt länsrättens mening kan inte det faktum att CA enhälligt har rekommenderats för tjänsten i fråga anses innebära att det finns betydande svårigheter att rekrytera motsvarande kompetens inom landet. Även om det inte fanns sökande till tjänsten med exakt motsvarande meriter utesluter inte detta att kompetens motsvarande CA: s kan finnas att tillgå i landet. Att tillsättningen av tjänsten har föregåtts av ett ansökningsförfarande indikerar vidare att CA inte har varit exklusivt tilltänkt för tjänsten. Förutsättningarna för skattelättnad i 11 kap 22 § första stycket 1 och 2 inkomstskattelagen är således inte uppfyllda.

CA: s arbetsuppgifter är liknande de som åvilar en företagsledare med en nyckelposition i ett rörelsedrivande företag. Bestämmelserna i 11 kap. 22 § första stycket 3 inkomstskattelagen torde därför enligt sin ordalydelse vara tillämpliga på den aktuella tjänsten. Det allmänna syftet med föreskriften är emellertid enligt vad som kan utläsas av förarbetena (prop. 2000/01:12 s 18 f) att underlätta utländska företags etableringar i Sverige och göra det möjligt för företag i Sverige att konkurrera om internationellt eftertraktad arbetskraft. Enligt länsrättens mening är föreskriften därför inte tillämplig på CA: s situation som ju inte avser en utländsk etablering och inte heller den typ av arbetskraftskonkurrens som avses i förarbetena. Överklagandet ska därför avslås."

DOMSLUT

Länsrätten avslår överklagandet.

Kommentar: Den omständigheten att sökanden tillsatts genom ett sakkunnigförfarande där han enhälligt rekommenderats till tjänsten utesluter inte enligt länsrättens bedömning att motsvarande kompetens kan finnas att tillgå i landet. Enligt länsrättens bedömning kan sökanden därför inte anses som expert.

Enligt lagtextens ordalydelse torde enligt länsrätten arbetet som chef för en kommunal förvaltning vara ett sådant arbete som medför företagsledande uppgifter i ett företag och därmed en nyckelposition. Det allmänna syftet med föreskriften är emellertid enligt förarbetena att underlätta utländska företags etableringar i Sverige och göra det möjligt för företag i Sverige att konkurrera om internationellt eftertraktad arbetskraft. Enligt länsrättens mening är föreskriften därför inte tillämplig i den aktuella situationen som inte avser en utländsk etablering i Sverige och inte heller den typ av arbetskraftskonkurrens som avses i förarbetena.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 2001-11-09**

**Avdragsrätt vid byte av tryggandeform för pensionsutfästelser enligt 28 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.**

**Bestämmelserna avseende byte av tryggandeform för pensionsutfästelse, som tidigare har tryggats med avdragsrätt, från pensionsstiftelse till konto Avsatt till pensioner har utifrån lagens ordalydelse, förarbeten och syfte tolkats så, att utfästelserna inte behöver ha tryggats med avdragsrätt genom överföringar till stiftelsens med belopp som fullt ut motsvarar pensionsreserven utan även genom överföringar som enbart motsvarar en mindre del av denna. Pensionsreserven har därutöver täckts av värdetillväxt av stiftelsens förmögenhet.**

*Inkomstskatt. Taxeringsår 2002-2004.*

Omständigheterna var följande. AB ingår i en svensk koncern. AB har pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Pensionerna har tryggats enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelser m.m. genom avsättning till en koncerngemensam pensionsstiftelse, vilkens ändamål är att trygga pensionsutfästelser till alla koncernbolag, i vilket AB har ett eget fack för sina avsättningar. AB har medgetts avdrag för tryggandet. I och med att AB skall säljas ut till extern köpare utanför koncernen kommer pensionsutfästelserna inte längre att omfattas av

stiftelsens ändamål, varför AB före avyttringen nu avser att byta tryggande från stiftelsen till avsättning i balansräkningen.

Vid övergångstillfället är AB:s pensionsreserv större än de avsättningar AB gjort till stiftelsen för de avdragsgilla pensionsutfästelserna. Genom värdetillväxt är AB:s medel i stiftelsen större än det sammanlagda beloppet av tidigare gjorda avsättningar. Länsstyrelsen har medgivit att pensionsstiftelsen äger lämna gottgörelse för sådan pensionspost som uppkommer när AB överför tryggandet till kontoform.

AB ställde följande frågor:

#### *Fråga 1*

Medges AB avdrag för avsättning till konto Avsatt till pensioner med belopp motsvarande den gottgörelse som kommer att utbetalas från pensionsstiftelse?

#### *Fråga 2*

Om svaret på fråga 1 är Nej, är då gottgörelse överstigande inbetalningarna till stiftelsen skattefri inkomst för AB.

Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked på refererade frågor:

#### *Fråga 1*

AB får avdrag för avsättning i balansräkningen till kontot Avsatt till pensioner för belopp motsvarande den ersättning som utbetalas från den koncerngemensamma pensionsstiftelsen.

Motivering:

AB ingår i koncernen. AB har pensionsåtagande enligt allmän pensionsplan. Pensionerna tryggas enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m. genom avsättning till den koncerngemensamma pensionsstiftelsen och AB har medgetts avdrag för tryggandet. AB skall avyttras externt och man avser därför att byta tryggandeform till avsättning i balansräkning. Vid övergångstillfället är AB:s pensionsreserv större än den andel AB har i sitt fack i den gemensamma stiftelsen. Genom värdetillväxt är medlen större än de överföringar AB gjort till stiftelsen. Länsstyrelsen har lämnat medgivande att pensionsstiftelsen får lämna gottgörelse för den kostnad som uppkommer när AB överför tryggandet till kontoavsättning.

Reglerna om byte av tryggandeform finns i 28 kap. 17 § IL. Om en

arbetsgivare byter tryggandeform för en pensionsutfästelse som tidigare tryggats med avdragsrätt skall arbetsgivarens kostnad för det nya tryggandet dras av i den utsträckning som anges i 13-15 §§ (första meningen). Har det tidigare tryggandet skett genom överföring till pensionsstiftelse får avdrag inte göras med högre belopp än som motsvarar den ersättning för kostnaderna som arbetsgivaren får från stiftelsen (andra meningen).

Genom att avdrag medges endast till den del gottgörelse erhålls under beskattningsåret avseende samma pensionsutfästelse som bytet gäller kommer beskattning att ske samtidigt som ett nytt avdrag medges för samma utfästelse (prop. 1998/99: 16 s. 15-16 samt specialmotiveringen s. 18).

Huvudfrågan i ärendet gäller om avdrag vid byte av tryggandeform kan omfatta en ersättning från pensionsstiftelse som avser inte blott själva det belopp som överförts till pensionsstiftelse med avdragsrätt utan även den värdetillväxt som skett i stiftelsen inom ramen för AB:s pensionsreserv. Lagtext och förarbeten (jfr även 1998/99: SkU4) kan ge utrymme för olika tolkning.

Samtliga de överföringar som AB gjort till pensionsstiftelsen för att trygga pensionsutfästelser har gjorts med avdragsrätt. Pensionsreserven har därutöver täckts av värdetillväxt av stiftelsens förmögenhet. Därvidlag har alltså inga ytterligare överföringar gjorts och har inte heller kunnat ske med avdragsrätt. Detta innebär emellertid inte att utfästelserna i den mening som avses i 28 kap. 17 § första meningen IL inte tryggats med avdragsrätt. Bestämmelsens ordalydelse ger utrymme för att tolka bestämmelsen så att utfästelserna inte behöver ha tryggats med avdragsrätt genom överföringar till stiftelsen med belopp som fullt ut motsvarar pensionsreserven utan även genom överföringar som enbart motsvarar en mindre del av denna. En sådan tolkning får också anses bäst överensstämmande med bestämmelsernas syfte att inte försämra arbetsgivarens möjligheter att uppfylla sitt pensionslöfte vid byte av tryggandeform. Den får vidare anses vara mest förenligt med bestämmelserna om att hela den ersättning arbetsgivaren uppbär från stiftelsen avseende såväl överföringar som skett med avdragsrätt som värdetillväxten tas upp till beskattning. Med hänsyn härtill bör 28 kap. 17 § första meningen IL förstås så att avdrag vid byte av tryggandeform även omfattar pensionsreservsbelopp motsvarande värdetillväxten.

Nämnden anser därför att AB, enligt de förutsättningar som gäller i övrigt för förhandsbeskedet, vid byte av tryggandeform till avsättning i balansräkning har rätt till avdrag med ett belopp motsvarande den ersättning som bolaget får från pensionsstiftelsen.

*Kommentar:*

Såsom nämnts av skatterättsnämnden kan en jämförelse mellan lagtexten i 28 kap. 17 § IL och förarbetena samt 1998/99:SkU4 ge upphov till olika tolkningar av lagregeln och dess syfte.

Den tolkning SRN har gjort i det aktuella fallet innebär att bestämmelserna i 28 kap. 17 § IL skall anses innebära:

- att den ursprungliga pensionsutfästelsen skall ligga till grund för rätten att byta tryggandeform
- att pensionsreserven beräknas utifrån den ursprungliga pensionsutfästelsen
- att gottgörelse ur pensionsstiftelse, som tryggar pensionsutfästelsen, kan ske med belopp som maximalt motsvarar pensionsreserven för den ursprungliga pensionsutfästelsen vid bytestidpunkten
- att avsättningar för tryggande av den ursprungliga pensionsutfästelsen inte behöver ha gjorts till fulla kapitalvärdet, utan kan ha skett endast delvis
- att värdetillväxten av arbetsgivarens medel, som avsatts till stiftelsen, kan inräknas i den gottgörelse stiftelsen lämnar i samband med byte av tryggandeform
- att intäkt genom gottgörelse respektive avdrag för byte till annan tryggandeform kan ske med samma belopp, under ovan angivna förutsättningar
- att ett byte av tryggande förutsätter, att en avsättning till en pensionsstiftelse skall ha skett till någon del avseende den ursprungliga pensionsutfästelsens upplupen pensionsreserv.

RSV har godtagit SRN:s tolkning som ovan angivits och har inte överklagat förhandsbeskedet.

---

## **Område: Meddelat provningstillstånd**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 november 2001.*

*Saken:* Fördelning av realisationsvinst för aktieförsäljning mellan  
inkomst av kapital och av tjänst; fråga om tillämpning av den s.k.  
utomståenderegeln.

*RR mål nr 8281-1998, KRNG 457-1997*

*Klagande:* den skattskyldige

*Lagrum:* 3 § 12 mom. SIL

- [Regeringsrättens dom den 25 april 2001](#)  
Fast driftställe, Företag, Inkomst av rörelse.  
Beskattning av realisationsvinst vid avyttring av skogsfastighet.  
Tillika tolkning av 1965 års skatteavtal med Belgien (SFS 1968:568) bl.a. vad avser uttrycken "fast driftställe", "företag" och "rörelse"
- [Regeringsrättens dom den 9 januari 2001-05-08](#)  
Väsentlig anknytning.  
Myndigt barns mindre innehav av aktier och köpoptioner i faderns bolag, medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning
- [Regeringsrättens domar den 26 april 2001](#)  
Bevisbördans placering i ärenden om bilförmån m.m.  
Dispositionsrätten att använda arbetsgivarens bil privat utgör en stark presumtion för att bilen också har använts privat. Den skattskyldige måste i det läget för att undgå förmånsbeskattning göra sannolikt att han inte har använt den privat eller att så skett endast i ringa omfattning. Även fråga om beviskraven i mål om bilförmån
- [KR:s i Stockholm dom den 9 april 2001](#)  
Sambandet redovisning - beskattning
- [SRN:s förhandsbesked den 7 maj 2001](#)  
Kvittningsregler kapitalförlust aktier.  
Kapitalförluster på marknadsnoterade aktier som sålts under 2000 och 2001 får dras av från vinst p.g.a. tilläggsköpeskilling dessa år för onoterade aktier som sålts 1999

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 maj 2001.*

### **Regeringsrättens dom den 25 april 2001**

**Fast driftställe, Företag, Inkomst av rörelse.**

**Beskattning av realisationsvinst vid avyttring av skogsfastighet. Tillika tolkning av 1965 års skatteavtal med Belgien (SFS 1968:568) bl.a. vad avser uttrycken "fast driftställe", "företag" och "rörelse".**

*Inkomsttaxering 1990*

Skattskyldig som utflyttat till Belgien år 1987 har även efter det att skötselavtal träffats ansetts bedriva skogsbruk i Sverige. På grund härav var han i skatteavtalets mening att betrakta som ett företag i Belgien och utgjorde fastigheterna fast driftställe för detta företag. Enligt skatteavtalet får därmed realisationsvinst som uppkommit vid fastighetsförsäljningen år 1989 beskattas i Sverige.

## DOMSKÄL

Regeringsrättens majoritet anförde följande.

### *1. Bakgrunden*

X har ägt vissa skogsfastigheter i Y kommun. I mars 1980 träffade han ett avtal om skötsel av skogarna med Stora Kopparberg (nedan kallat Stora Skog). I samband med att skötselavtalet ingicks träffades också en överenskommelse om att Stora Skog skulle förvärva X:s maskinpark och att hans anställda skulle erbjudas ny anställning hos bolaget. Avtalstiden bestämdes till fem år och avtalet skulle förlängas med fem år i taget, om det inte sades upp. X flyttade i november 1997 från Sverige till Belgien. Vid tiden för utflyttningen skänkte han bebyggda delar av skogsfastigheterna till sina barn. Han ingick därefter under våren 1988 ett nytt skötselavtal med Stora Skog med i stort sett samma innehåll som avtalet från år 1980.

Genom köpekontrakt i februari 1989 avyttrade han de i målet aktuella skogsfastigheterna.

På grund av avyttringen beslutade taxeringsnämnden vid 1990 års taxering att beskatta X för en realisationsvinst om 23 024 020 kr. Länsrätten fann att det belgiska avtalet var tillämpligt men inte utgjorde hinder för beskattning av realisationsvinsten och avsåg X:s överklagande av taxeringsnämndens beslut. Kammarrätten har däremot funnit att X inte varit att betrakta som ett företag i det belgiska avtalets mening och att fastighetsförsäljningen därför inte skall utlösa beskattning i Sverige.

### *2. Tillämpliga regler i det belgiska avtalet*

I artikel 13 § 1 i det belgiska avtalet föreskrivs, såvitt är av intresse i målet, att vinst på grund av avyttring av en fastighet som är att hänföra till anläggnings- eller driftkapital i ett fast driftställe som ett företag i en avtalsslutande stat innehar i den andra avtalsslutande staten, däri inbegripet vinst genom avyttring av ett sådant driftställe, får beskattas i denna andra stat. Vinst på grund av avyttring av all annan egendom än sådan som avses i § 1 skall enligt § 2 i samma artikel beskattas endast i den stat där säljaren har hemvist.



Uttrycket "företag i en avtalsslutande stat" åsyftar enligt artikel 3 § 1 d ett företag som drivs av en person med hemvist i en avtalsslutande stat.

Uttrycket "fast driftställe" är definierat i artikel 5. Med uttrycket avses enligt § 1 en stadigvarande affärsanordning, i vilken företagets verksamhet helt eller delvis utövas. Enligt § 2 innefattar uttrycket särskilt, förutom plats för företagsledning, filial och andra anordningar som anges i punkterna a - e, gruva eller stenbrott samt varje annan plats för utnyttjandet av naturtillgångar eller för bedrivandet av skogsbruk eller jordbruk (punkten f).

### *3. Skötselavtalen*

De skötselavtal som UH träffade med Stora Skog åren 1980 och 1988 är i stort sett likalydande. Enligt det senare avtalet åtog sig Stora Skog "att föreslå, utföra, leda och övervaka skötseln av och avverkningarna på ägarens hela skogsinnehav". Vidare skulle skogsvårdsåtgärder och andra förekommande åtgärder föreslås och verkställas av Stora Skog, som även kunde biträda med rådgivning och utredningar i skattefrågor, fastighetsfrågor och liknande. Avverkning skulle ske i enlighet med en mellan parterna överenskommen plan. Samråd skulle ske i frågor om apteringsgränser och avverkning i ägarens egen regi av energiråvaror för egen förbrukning. Stora Skog hade skyldighet och rätt att köpa de från avverkningarna fallande virkessortimenten som förbrukades vid egna industrier. Specialsortiment skulle tas ut och försäljas enligt särskild överenskommelse från fall till fall. Stora Skog skulle betala marknadspris för virket och X skulle hållas underrättad om prissättningen på förekommande arbeten. Alternativt hade X rätt att få fast pris offererat på drivningskostnaderna. Stora Skog kunde också årsvis offerera ett fast rotvärde för planerad avverkning. X skulle till Stora Skog betala ersättning för direkta och indirekta kostnader, fördelade kostnader omfattande bl.a. personalutrymmen, arbetartransporter och redskap samt löneomkostnader, förvaltningskostnader och investeringskostnader.

### *4. Frågor i målet*

I målet har rätt olika uppfattningar om var X vid tiden för fastighetsförsäljningen skall anses ha varit bosatt enligt interna svenska skatteregler. Det är emellertid ostridigt att omständigheterna varit sådana att han enligt det belgiska avtalet skall anses ha haft hemvist i Belgien vid nämnda tidpunkt. Avtalets regler om fördelning av beskattningsrätt m.m. är därmed tillämpliga.

Enligt interna regler är X, oavsett var han enligt dessa regler skall anses ha varit bosatt, skattskyldig i Sverige för den realisationsvinst som uppkom vid fastighetsförsäljningen. Huvudfrågan i målet är om bestämmelserna i artikel 13 § 1 i det belgiska avtalet tillåter att vinsten beskattas här eller om vinsten enligt § 2 i samma artikel skall undantas

från beskattning i Sverige. Artikel 13 § 1 förutsätter för sin tillämplighet att UH vid tiden för fastighetsförsäljningen var att betrakta som ett företag i Belgien enligt artikel 3 § 1 d och att fastigheterna utgjorde eller ingick i ett fast driftställe som företaget enligt definitionen i artikel 5 hade i Sverige.

### *5. Regeringsrättens bedömning*

Av det nyss sagda framgår att utgången i målet är beroende av om artikel 13 § 1 i det belgiska avtalet är tillämplig eller inte. För att paragrafen skall vara tillämplig fordras att två huvudrekvisit är uppfyllda. För det första skall X, som enligt det föregående haft hemvist i Belgien vid försäljningstillfället också vara att betrakta som ett företag i den staten vid samma tillfälle. För det andra skall fastigheterna ha ingått i eller ha utgjort ett fast driftställe som detta företag haft i Sverige.

För att X skall betraktas som ett företag i Belgien i avtalets mening fordras, förutom att han hade hemvist där, att han bedrev verksamhet av det slag som konstituerar ett "företag". Det fordras däremot inte att verksamheten till någon del var lokaliserad till Belgien. Begreppet företag, som inte som sådant är definierat i avtalet, får anses omfatta varje fortlöpande kommersiell verksamhet som kan hänföras till rörelse (jfr RÅ 1991 not. 228). Det bör framhållas att det i detta sammanhang är fråga om ett relativt omfattande rörelsebegrepp. Inte bara verksamhet som faller under avtalets regler för beskattning av rörelseinkomst (artikel 7) utan också bl.a. ett sådant utnyttjande och brukande av en fastighet - inbegripet skogsbruk - som skall behandlas enligt reglerna för fastighetsinkomst (artikel 6) kan konstituera ett företag i avtalets mening (jfr artikel 7 § 7).

När det gäller begreppet fast driftställe finns den övergripande bestämmelsen i artikel 5 § 1 i det belgiska avtalet. Bestämmelsen är hämtad från motsvarande reglering i OECD:s modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet. OECD har offentliggjort modellavtalet på organisationens två officiella språk, engelska och franska. Den svenska texten i det belgiska avtalet är i denna del en översättning av den franskspråkiga versionen av modellavtalet, vilket återspeglas i användningen av uttrycket "stadigvarande affärsanordning" i artikel 5 § 1. I svenska dubbelbeskattningsavtal läggs annars oftast den engelskspråkiga versionen av modellavtalet till grund för framtagande av den svenska texten, vilket medför att uttrycket "stadigvarande plats för affärsverksamhet" används i stället för "stadigvarande affärsanordning". Trots att således den svenska texten i det belgiska avtalet på bl.a. denna punkt avviker något från ordalydelsen i flertalet övriga dubbelbeskattningsavtal får innehållet anses i sak stämma överens med motsvarande bestämmelse i dessa andra dubbelbeskattningsavtal.

Det står klart att enbart ägandet och förvaltningen av en fastighet inte

behöver konstituera ett fast driftställe i avtalets mening. För att en fastighet skall anses som fast driftställe för ägaren fordras till en början att denne på grund av sin verksamhet är att betrakta som ett företag i nyss angiven mening. Vidare fordras att verksamheten i detta företag till någon del har en sådan anknytning till fastigheten som i artikel 5 § 1 i det belgiska avtalet beskrivs med den övergripande termen "stadigvarande affärsanordning" ("stadigvarande plats för affärsverksamhet" i andra avtal) och som i artikel 5 § 2 ytterligare preciseras genom olika exempel. Vad särskilt beträffar företag som bedriver skogsbruk får artikel 5 § 2 f anses innebära att ett företag som bedriver sådan verksamhet på en viss skogsfastighet skall anses ha fast driftställe på fastigheten oberoende av om företaget på den fastigheten har någon av de anordningar (plats för företagsledning, filial, kontor m. m.) som nämns i den föregående exemplifieringen i samma paragraf (jfr punkt 4 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, Model Tax Convention on Income and on Capital, September 1992, condensed version).

X har ägt ett antal skogsfastigheter i Sverige. Av det redan sagda följer att detta förhållande inte är tillräckligt för att han skall anses som ett företag eller för att fastigheterna skall utgöra fast driftställe för honom. Avgörande för dessa båda frågor är vilken verksamhet som han skall anses ha bedrivit. Detta får bedömas med ledning i första hand av de skötselavtal som han träffat med Stora Skog.

Av avtalen framgår att alla väsentliga åtgärder i fråga om handhavandet av skogsfastigheterna har varit beroende av X:s godkännande. Genom att han ersatt Stora Skog för dess kostnader och bolaget köpt den avverkade skogen av honom till marknadspris har han erhållit avkastningen på skogsbruket och stått risken för förluster på verksamheten. Stora Skog har haft hand om det praktiska arbetet med skogen vilket skötts av bolagets anställda och med bolagets maskiner. Genom att Stora Skog fått i princip endast kostnadstäckning för det utförda arbetet och köpt den avverkade skogen för marknadspris har bolaget visserligen garanterats tillgång till skogsråvara men den eventuella vinst som bolaget erhållit synes helt eller i allt väsentligt ha kommit från dess verksamhet i nästa led och inte från skogsbruket.

Mot bakgrund av vad som sagts i det föregående om X:s inflytande och ekonomiska engagemang i verksamheten får avtalens innebörd i själva verket anses vara att han bedrivit skogsbruket vidare även efter det att avtalen ingicks. Den omständigheten att han därvid tagit hjälp av Stora Skog medför inte att skogsbruket skall anses ha tagits över av bolaget. Av utredningen i målet framgår inte annat än att avtalen följts och tillämpats i enlighet med vad som överenskommits i dem.

Regeringsrättens slutsats är att den verksamhet som X enligt avtalen har bedrivit haft en sådan karaktär och omfattning att han även efter ingåendet av skötselavtalen skall anses ha bedrivit skogsbruk på de aktuella fastigheterna. Av detta följer att han vid tiden för

fastighetsförsäljningen var att betrakta som ett företag i Belgien i det belgiska avtalets mening och att fastigheterna utgjorde fast driftställe i Sverige för detta företag. Bestämmelserna i artikel 13 § 1 i avtalet tillåter därmed att realisationsvinsten vid fastighetsförsäljningen beskattas i Sverige. RSV:s överklagande skall därför bifallas.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut som länsrättens dom innehåller.

-----

Ett regeringsråd var skiljaktigt och ansåg att UH inte kunde anses som ett företag i det belgiska avtalets mening.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 8 maj 2001.*

**Regeringsrättens dom den 9 januari 2001-05-08**

### Väsentlig anknytning

**Myndigt barns mindre innehav av aktier och köpoptioner i faderns bolag, medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning.**

*Inkomstskatt*

SRN förhandsbesked meddelat den 26 april 2000.

### SAKOMSTÄNDIGHETER

S kommer före utflyttning att ha avyttrat sin bostadsrätt m.m. men kommer att inneha 8,67 % av kapitalet av faderns bolag och en köpoption som ger rätt att köpa ytterligare aktier i bolaget motsvarande 6,6 %. S har inte något styrelseuppdrag för bolaget eller annat uppdrag eller anställningsförhållande i Sverige.

Fråga är om S efter utflyttningen kan anses skattemässigt bosatt i Sverige enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen nuvarande 3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

SRN: S FÖRHANDBESKED

S kommer inte efter avyttringen av bostadsrätten m.m. och utflyttningen till land B att anses skattemässigt bosatt i Sverige.

#### SRN: S MOTIVERING

Enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370) skall den som tidigare haft "sitt egentliga bo och hemvist i Sverige" anses bosatt här om han har väsentlig anknytning hit.

S kommer inte att ha någon annan anknytning till Sverige av betydelse än den som följer av innehavet av 8,67 % av kapitalet i faderns bolag och en köption om rätt att köpa ytterligare aktier i bolaget motsvarande 6,6 %. Av handlingarna framgår vidare att S inte bedriver näringsverksamhet i Sverige. S har inte något uppdrag i styrelsen för bolaget eller annat uppdrag/anställningsförhållande i Sverige. Att bolaget ägs av sökandes far saknar betydelse för bedömningen sett mot bakgrund av att S inte deltagit i bolagets verksamhet. Mot bakgrund härav framstår S:s ifrågavarande kapitaltillgångar inte som sådana tillgångar som ger henne väsentligt inflytande näringsverksamhet i Sverige. Innehavet innebär således inte att S har sådan väsentlig anknytning till Sverige att S skall anses bosatt här.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att sökande efter utflyttningen fortfarande ska anses bosatt i Sverige.

#### DOMSKÄL

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 8 maj 2001.*

## **Regeringsrättens domar den 26 april 2001**

### **Bevisbördans placering i ärenden om bilförmån m.m.**

**Dispositionsrätten att använda arbetsgivarens bil privat utgör en stark presumtion för att bilen också har använts privat. Den skattskyldige måste i det läget för att undgå förmånsbeskattning göra sannolikt att han inte har använt den privat eller att så skett endast i ringa omfattning. Även fråga om beviskraven i mål om bilförmån**

I två mål om bilförmån i inkomstslaget tjänst respektive näringsverksamhet har regeringsrätten gett sin syn på bl.a. betydelsen av dispositionsrätten att få använda arbetsgivarens eller företagets bil privat. Båda domarna innehåller i den delen en likalydande motivering, vilken i huvudsakliga delar återges nedan. Därefter återges regeringsrättens bedömning i de två aktuella fallen, den ena rörande *personbilar*, den andra rörande en *lätt lastbil*.

### **§1 Dispositionsrättens betydelse för bevisbördan**

Bestämmelserna om bilförmån får anses innebära att en anställd ska beskattas för bilförmån endast om arbetsgivarens bil har använts för privat bruk. Dessutom krävs att privatkörningen har varit av mer än ringa omfattning. Redan möjligheten att disponera bilen för ett sådant ändamål grundar inte skatteplikt.

En huvudprincip vid inkomstbeskattningen är att det allmänna har bevisbördan såvitt gäller intäktssidan. Den angivna principen kan emellertid inte alltid upprätthållas fullt ut. För att beskattningsreglerna ska fungera ändamålsenligt och för att kraven på likformighet och rättvisa vid taxeringen ska tillgodoses kan det vara nödvändigt att modifiera principen. Ett område där en sådan modifiering visat sig erforderlig är just beskattningen av bilförmåner.

Visserligen är de nuvarande, starkt schabloniserade, bilförmånsreglerna, vilka i princip gjorts oberoende av privatkörningens omfattning i det enskilda fallet, inte längre utformade som presumtionssatser. Omfattningen av privatkörningen har dock, trots det senast sagda, fortfarande betydelse vid bilförmånsbeskattningen. Som förutsättning för skatteplikt gäller ju att privatkörningen har varit av mer än ringa omfattning. En huvudfråga i målet är om det vid prövningen av om skattepliktig förmån föreligger finns fog för att tillämpa någon form av presumtionsregel. Även om dispositionsrätten inte i sig utgör tillräcklig grund för beskattning, kan den ändå tillmätas särskild betydelse när det gäller att fastställa om skatteplikt har inträtt

eller ej.

RSV hävdar att dispositionsrätten utgör grund för en stark presumtion för att privatkörning förekommit i den omfattning som fordras för skatteplikt. Ett viktigt argument för denna ståndpunkt är naturligtvis att den skattskyldige normalt är den ende som har möjlighet att prestera erforderlig utredning om privatkörningens omfattning eller i varje fall den som har de klart bästa möjligheterna att göra detta.

Regeringsrätten delar därför uppfattningen att det är nödvändigt att inom området för beskattning av bilförmån tillämpa en presumtion av det antydda slaget. Det allmänna ska visserligen anses ha bevisbördan såvitt gäller den grundläggande förutsättningen att dispositionsrätt har förelegat. Om det emellertid har gjorts sannolikt att den skattskyldige har haft dispositionsrätt, bör en presumtion gälla som innebär att bilen ska anses ha använts för privat bruk i mer än ringa omfattning om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den använts endast i ringa omfattning eller inte alls. Förekomsten av dispositionsrätt medför alltså en omkastning av bevisbördan. Det bör understrykas att det sagda tar sikte på den ordinarie taxeringen.

## **§2 Beviskraven i ärenden om bilförmån**

Skattepliktig bilförmån ska alltså anses föreligga om inte presumtionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning. Ett bevismedel som ligger nära till hands är en noggrant förd körjournal. Vidare finns det skäl att beakta vilket slags bil det har varit fråga, bilens utrustning, sättet för dess användning och omfattningen i stort av den yrkesmässiga körningen. Andra omständigheter som kan ha betydelse vid sannolikhetsbedömningen är förekomsten av ett eller flera andra motorfordon i den skattskyldiges eller hans familjemedlemmars privata ägo, antalet körkortsinnehavare inom familjen samt den skattskyldiges eller familjemedlemmarnas behov eller avsaknad av behov av att använda bil till och från arbetsplatsen.

### *2.1 Fall 1*

A bedrev under 1996 byggnadsverksamhet i eget företag. Under året hade han möjlighet att för privat bruk använda två personbilar som tillhörde bolaget, nämligen under januari - september en Nissan Micra (85 års modell) och under resterande del av året en Volvo 745 GL (90 års modell).

A uppgav att varken han eller hans hustru hade använt någon av de två bilarna för privat bruk. Han hade inte fört någon körjournal. Båda bilarna var lastade med verktyg m.m. Han och hans hustru disponerade för privat bruk en Mercedes Benz. Han själv hade kontor i anslutning till bostaden. Hans hustru hade inte använt bil vid sina resor mellan

bostaden i Fjälkinge och arbetsplatsen i Kristianstad. Av uppgifter från bilprovningen framgick att både Mercedesbilen och företagets Volvobil under en tolv månaders period körts i genomsnitt ca 6 mil per dag.

Regeringsrätten fann vid en sammantagen bedömning att det visserligen framstod som troligt att de båda aktuella företagsbilarna inte använts under år 1996 för privat bruk i någon mer betydande omfattning, men A hade ändå inte lyckats göra sannolikt att privatkörningen haft den ringa omfattning som fordras för att skattepliktig bilförmån inte ska anses föreligga.

Regeringsrätten biföll RSV:s överklagande.

## 2.2 Fall 2

B bedrev under 1994 enskild näringsverksamhet (rörmokerirörelse). Under året hade han möjlighet att för privat bruk använda en till verksamheten hörande lätt lastbil av märket Chevrolet Van Starcraft D (89 års modell).

B uppgav att han under året inte alls använt bilen för privat bruk. Han hade inte fört någon körjournal. Bilen, som var registrerad som lätt lastbil, hade varit ett arbetsredskap i en mycket specialiserad verksamhet. Det hade visserligen funnits plats för en passagerare bredvid förarplatsen, men utrymmet var i övrigt upptaget av fast inredning för VVS-verksamheten och annan tyngande utrustning för denna verksamhet. Bilen hade under året körts 3000-4000 mil i yrkesverksamheten. Den var pga. användningen sliten och smutsig. För privat bruk ägde B två motorcyklar och, tillsammans med sin sambo, en personbil av märket Audi.

Regeringsrätten fann vid en sammantagen bedömning av vad som förekommit i målet - och då inte minst de uppgifter som lämnats om bilen, dess skick och sättet för dess användning - att B gjort sannolikt att han under år 1994 inte hade använt bilen i fråga i sådan omfattning som fordras för att skattepliktig bilförmån ska anses föreligga.

Regeringsrätten biföll B:s överklagande.

### *Kommentar:*

Domarna bekräftar till en början den praxis som säger att dispositionsrätten att använda en av arbetsgivaren eller företaget tillhörig bil för privat bruk innebär en så stark presumtion att bilen har använts privat, att bevisbördan blir omkastad. Det ankommer i det läget - såvitt gäller den ordinarie taxeringen - på den skattskyldige att göra sannolikt att han inte har kört bilen privat i skattepliktig omfattning.

På vilket sätt kan den skattskyldige då göra sannolikt att privatkörning



inte har förekommit mer än i ringa omfattning? Regeringsrätten nämner först att en noggrant förd körjournal ligger nära till hands som bevismedel. Självklart är ett underlag som visar hur bilen har använts överlägset i det sammanhanget, men i domarna anges också att det inte är det enda sättet som står till buds. Bevisprövningen är fri, vilket innebär att den skattskyldige även på annat sätt kan göra sannolikt att han inte kört privat med bilen. Det måste således alltid göras en sammantagen bedömning av omständigheterna i det aktuella fallet.

Den ena domen rör dispositionsrätten till två personbilar medan den andra domen handlar om en lätt lastbil. Utgången i målet rörande den lätta lastbilen anges främst ha bestämts av vilken typ av bil målet gällt, bilens skick och sättet för dess användning. En slutsats av domarna är att det är betydligt svårare att bryta presumtionen i fråga om en personbil än när det gäller en lätt lastbil - och då särskilt en typisk arbetsbil. Av utredningen beträffande lastbilen framgår att den var en ren arbetsbil. Den uppges t.ex. ha varit försedd med fast inredning och utrustning som sammanlagt vägde ett ton. Detta är omständigheter som i och för sig även utgör grund för jämkning. Av domen ska man inte dra slutsatsen att alla lätta lastbilar är rena arbetsbilar som på den grunden ska undantas från förmånsbeskattning. Många lätta lastbilar lämpar sig mycket väl även för privat bruk.

## **Beslut 5 RR:S protokoll den 7 februari 2001**

### **Fastställelse av förhandsbesked**

Vid fastställelse av förhandsbesked är Regeringsrätten oförhindrad att pröva förhandsbeskedet i hela dess vidd.

Enligt 22 § lagen (1998:189) om förhandsbesked får RSV överklaga ett förhandsbesked hos Regeringsrätten även om någon ändring inte yrkas. Detta sker genom att RSV begär fastställelse av det förhandsbesked som Skatterättsnämnden lämnat. Fråga har uppkommit om Regeringsrätten är förhindrad att gå emot RSV och ändra förhandsbeskedet eller om Regeringsrätten bara kan fastställa eller inte fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten har i plenum (fem skiljaktiga) kommit fram till att Regeringsrätten är oförhindrad att pröva förhandsbeskedet i hela dess vidd. En begäran av fastställelse kan alltså leda till en annan utgång än den i Skatterättsnämnden och detta även om den skattskyldige själv inte klagat.

Regeringsrättens beslut

"Enligt 22 § tredje stycket förhandsbeskedslagen får RSV överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas. Enligt förarbetena är syftet med

bestämmelsen dels att kodifiera tidigare praxis enligt vilken RSV har rätt att föra talan till den skattskyldiges förmån, dels att ge RSV möjlighet att överklaga ett förhandsbesked för att få ett prejudicerande avgörande av Regeringsrätten (prop. 1997/98:65 s. 56, 75 och 128 f.).

Mot bakgrund av bestämmelsen i 29 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) uppkommer i målet frågan om ramen för Regeringsrättens prövning när RSV överklagar ett förhandsbesked och yrkar fastställelse av detta. Frågan är närmare bestämt om domstolen endast kan bifalla eller avslå yrkandet om fastställelse av förhandsbeskedet eller om domstolen också kan ändra förhandsbeskedet.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Ärenden om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden företer vissa särdrag jämfört med andra förvaltningsärenden genom att yrkandet i ett ärende i princip innebär att nämnden ska lämna ett besked, inte att besked ska lämnas av en viss innebörd. Detta påverkar även processen vid ett överklagande hos Regeringsrätten. Den nyssnämnda bestämmelsen om rätt för RSV att överklaga ett beslut även om någon ändring inte yrkas innebär ett betydande avsteg från allmänna processrättsliga principer.

Utmärkande för ett överklagande är att det syftar till att få det klandrade beslutet ändrat eller upphävt. Detta grundläggande element i förvaltningsbesvärsinstitutet framgår också vad gäller överklagande av en förvaltningsmyndighets beslut hos en högre förvaltningsmyndighet eller - som i det aktuella fallet ? hos en förvaltningsdomstol av 23 § förvaltningslagen (1986:223), enligt vilket stadgeklaganden ska ange vilket beslut som överklagas och "den ändring i beslutet som han begär". Den som är nöjd med ett beslut och inte påfordrar någon ändring kan inte "överklaga" detta. Bestämmelsen om "överklagande" utan ändringsyrkande i 22 § tredje stycket förhandsbeskedslagen innefattar således en anomali.

Ett yrkande om att ett högre organ skall fastställa ett beslut kan däremot framställas inom ramen för andra rättsliga institut. Mest närliggande är institutet underställning av beslut, som i normalfallet innebär att ett beslut inte får verkställas förrän det överprövats och fastställts; inom den statliga sektorn kan fastställesmyndigheten, oberoende av yrkandet, även företa sakliga ändringar i det underställda beslutet. Den aktuella bestämmelsen i förhandsbeskedslagen avser emellertid inte heller underställning i klassisk mening, då enligt lagens regler Skatterättsnämndens lagakraftvunna beslut ju på den skattskyldiges begäran ska ligga till grund för hans taxering utan krav på fastställelse av Regeringsrätten; de är alltså därför utan verkställbara i den meningen att de vinner positiv rättskraft.

Enligt Regeringsrättens mening har genom införandet av en möjlighet

för RSV att överklaga ett förhandsbesked utan att någon ändring yrkas tillskapats en i förhållande till besvärsinstitutet artskild rättslig figur. Härigenom har även processen i Regeringsrätten, i enlighet med vad som inledningsvis antytts, i högre grad än hittills kommit att inriktas på att besked i sakfrågan ska lämnas, inte att besked ska lämnas av en viss innebörd. Syftet är att öppna en möjlighet att skapa prejudikat även i situationer då den statliga parten i förfarandet vid Skatterättsnämnden, RSV, instämmer i nämndens bedömning och därför ? enligt besvärsinstitutets grundläggande karakteristika - inte kan överklaga förhandsbeskedet.

För att Regeringsrätten ska kunna fullgöra uppgiften att skapa prejudikat bör domstolen, om den kommer till ett annat resultat än Skatterättsnämnden, inte bara kunna avslå yrkandet om fastställelse utan även kunna upphäva det meddelade förhandsbeskedet och ersätta det med ett nytt, dvs. ändra beskedet. Att Regeringsrätten till följd av det sätt varpå RSV valt att formulera sitt yrkande skulle vara tvingad att utforma sitt prejudikat inom ramen för ett avslagsbeslut framstår som stridande mot själva idén med rätten att föra upp en fråga till Regeringsrätten utan att yrka någon ändring.

Mot bakgrund av det anförda får ett överklagande av RSV ? även om verket i överklagandet såsom i förevarande fall ger uttryck för sin inställning i rättsfrågan i form av ett yrkande om fastställelse ? uppfattas som en begäran att Regeringsrätten överprövar nämndens beslut och lämnar förhandsbesked i enlighet med utfallet av denna prövning. Konsekvensen härav är att Regeringsrätten, utan hinder av bestämmelsen i 29 § förvaltningsprocesslagen, kan ändra förhandsbeskedet trots att något uttryckligt yrkande om detta inte har framställts.

Målet överlämnas till avdelning av Regeringsrätten för fortsatt handläggning.

Skiljaktig mening anmäls av regeringsråden Lindstam, Nordborg, Eliason och Wennerström (protokollsbilaga A) samt av regeringsrådet Lavin (protokollsbilaga B).

### **Protokollsbilaga A**

Regeringsråden Lindstam, Eliason och Wennerström är av skiljaktig mening och anför:

I överensstämmelse med allmänna processrättsliga principer föreskrivs i 22 § förvaltningslagen att ett förvaltningsbeslut får överklagas av den som det angår, om det har gått honom emot, och i 23 § samma lag att den som överklagar ett förvaltningsbeslut skall ange den ändring i beslutet som han begär.

Bestämmelsen i 22 § tredje stycket förhandsbeskedslagen om att RSV kan överklaga Skatterättsnämndens beslut utan att yrka någon ändring är en markant avvikelse från de principer som kommer till uttryck i de nämnda bestämmelserna i förvaltningslagen. I 3 § förvaltningslagen anges att en sådan avvikande bestämmelse ska gälla.

Specialregleringen i förhandsbeskedslagen kan dock enligt vår mening inte anses innefatta en avvikelse också från bestämmelserna i 29 § förvaltningsprocesslagen om ramen för domstolsprövningen. De grundläggande rättssäkerhetsprinciper som kommit till uttryck i nämnda bestämmelse kan därför inte åsidosättas med hänvisning till intresset av att skapa prejudikat på skatteområdet.

När RSV hos Regeringsrätten inte yrkar någon ändring av ett förhandsbesked utan endast att det ska fastställas kan Regeringsrätten därför inte anses ha frihet att ompröva beslutet på så sätt att detta ändras. Regeringsrätten kan endast bifalla yrkandet helt eller delvis eller avslå det.

Till den del förhandsbeskedet inte fastställs av Regeringsrätten gäller enligt vår uppfattning det av Skatterättsnämnden meddelade förhandsbeskedet.

## **Protokollsbilaga B**

Regeringsrådet Lavin är av skiljaktig mening och anför:

Enligt 22 § tredje stycket förhandsbeskedslagen får RSV överklaga ett förhandsbesked oavsett utgången i Skatterättsnämnden och även om någon ändring inte yrkas. Bestämmelsen innehåller en specialreglering vad gäller RSV:s rätt att överklaga nämndens beslut och verkets möjlighet att formulera annat yrkande än ett ändringsyrkande. Däremot kan bestämmelsen inte anses innefatta några avvikelser från förvaltningsprocesslagens bestämmelser om ramen för domstolsprövningen (29 § och 30 § första stycket nämnda lag).

RSV yrkar i målet att det lämnade förhandsbeskedet skall fastställas. Regeringsrätten kan besvara yrkandet genom att bifalla detsamma och således fastställa förhandsbeskedet eller delvis bifalla yrkandet varvid vissa delar av förhandsbeskedet fastställs eller avslå yrkandet helt och således vägra fastställelse. Effekten av det sistnämnda alternativet blir att förhandsbeskedet inte kommer att kunna tillämpas, eftersom det inte godtagits av Regeringsrätten. På motsvarande sätt kommer ett partiellt bifall till yrkandet att medföra att förhandsbeskedet endast kan tillämpas i de delar Regeringsrätten beslutat om fastställelse.

Vad ovan anförts innebär att varje domslut, varigenom Regeringsrätten inte fastställer förhandsbeskedet fullt ut, i princip får negativa verkningar för den skattskyldige. Detta är dock inte något som kan

anses stå i strid med förbudet mot reformatio in pejus. RSV är nämligen klagande i målet och för inte talan till den enskildes förmån.

Regeringsrätten får i domskälen uttala sig i alla de frågor som besvarats i förhandsbeskedet och förklara anledningen till att domstolen instämmer eller inte instämmer i Skatterättsnämndens bedömningar. Vad domen dock skall utmynna i är ett ställningstagande till RSV:s yrkande om fastställelse. Yrkandet, som alltså knutits till denna åtgärd, kan inte anses omfatta sakliga ändringar i förhandsbeskedet eller meddelandet av ett nytt förhandsbesked (jfr 29 § förvaltningsprocesslagen).

Det ovan anförda innebär att RSV har begränsat sin talan på ett sådant sätt att Regeringsrätten i sitt domslut endast kan fastställa, helt eller delvis, förhandsbeskedet eller vägra fastställelse."

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 8 maj 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 9 april 2001**

### **Sambandet redovisning - beskattning**

Andra finansiella kostnader än räntekostnader balanserades i räkenskaperna. Direktavdrag medgavs ej vid taxeringen i form av deklarationsavdrag.

KR gjorde inte annan bedömning än länsrätten gjort.

Länsrättens bedömning:

I förevarande mål är det enligt uppgift från bolaget fråga om kostnader avseende erhållande och underhållande av finansieringen av projektet som till sin natur inte är räntekostnader, dvs. andra finansieringskostnader än räntekostnader. Eftersom det inte finns några skatterättsliga regler om kostnadsföring eller periodisering av sådana kostnader ska ledning sökas i god redovisningssed.

Av punkt 3 FAR:s rekommendation nr 3 avseende redovisning av materiella anläggningstillgångar framgår att i anskaffningsvärdet ska inräknas alla till tillgången direkt hänförbara kostnader såsom inköpspris, importavgifter, tull, transport- och andra hanteringskostnader, lagfartskostnad, montering etc. Vidare sägs att då anskaffningen av tillgången sträcker sig över en längre tid, som ofta är

fallet vid investeringar i byggnader och större maskinanläggningar, kan ränta under byggnads- eller monteringsstiden inräknas. Den ränta som kan aktiveras utgör den del av företagets verkliga räntekostnader som skulle ha undvikits om investeringen inte kommit till stånd. Av denna rekommendation följer att räntekostnader hänförliga till sådan anläggning som det är fråga om i detta mål enligt god redovisningssed både kan kostnadsföras direkt och aktiveras som del i anskaffningskostnaden. Det saknas anledning att anta att något annat skulle gälla angående andra finansiella kostnader än räntekostnader (jfr IAS 23 "borrowing costs" och Thorell i Skattenytt 1993 s. 558).

När det gäller finansieringskostnader hänförliga till anläggningstillgångar av sådan art som det här är fråga om ger alltså god redovisningssed företaget möjlighet att välja mellan att antingen kostnadsföra utgifter direkt eller att aktivera den som del i anskaffningskostnaden. Frågan i målet är om det förhållandet bolaget i redovisningen valt att aktivera kostnaden som del i anskaffningskostnaden för tillgången utesluter att bolaget medges omedelbart avdrag för kostnaden vid beskattningen.

Det finns inget entydigt svar på denna fråga eller doktrin. I en artikel i Skattenytt 1991 uttalade Stig von Bahr att om domstolen finner att det inom det kopplade området finns flera redovisningssätt som vart och ett är förenligt med god redovisningssed torde domstolen kunna välja vilken eller vilka av dessa goda seder som kan ligga till grund för beskattningen. RSV uttalar i Rapport 1998:6 om sambandet mellan redovisning och beskattning att en svårighet är att god redovisningssed kan tillåta flera alternativ med högst olika skattemässiga konsekvenser. I betänkandet (SOU 1995:43) Sambandet Redovisning - Beskattning tas i bilaga 1 upp frågan vad som händer när en skattskyldig aktiverar räntorna i räkenskaperna och yrkar direktavdrag vid beskattningen. Inget svar ges där med i betänkandet föreslogs en ändring i punkt 1 av anvisningarna till 23 § KL (numera genomförd) av innebörd att om den skattskyldige i sina räkenskaper har inräknat räntor i utgiften för anskaffning av en tillgång och denna utgift enligt bestämmelserna i KL ska dras av genom årliga värdeminskningssavdrag gäller bestämmelserna o sådana avdrag även räntorna. I specialmotiveringen (s. 128) angavs att detta, såvitt utredningen kunde bedöma, endast innebar ett förtydligande av lagtexten och inte någon saklig förändring av gällande rätt.

Innebörden av 24 § KL brukar allmänt sägas vara att inkomstberäkningen vid beskattningen ska följa det bokföringsmässiga resultatet såvida inte någon särskild skatterättslig regel säger något annat. Det är detta som utgör det s.k. materiella sambandet mellan redovisning och beskattning (se bl.a. SOU 1995:43 s. 70). Per Thorell (Skattenytt 1994 s. 699) uttrycker det så att *redovisningen* ska följas om inga uttryckliga skatteregler finns. Även Stig von Bahr säger i en artikel om Beskattning, god redovisningssed och domstolspraxis (Skattenytt 1991 s. 747) att *redovisningen* (på det kopplade området)

ska ligga till grund för beskattningen.

Länsrätten finner att denna tolkning har stöd i punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL där det anges att för skattskyldig som haft ordnad bokföring ska beräkning av inkomst ske *på grundval av hans bokföring* med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. Endast om god redovisningssed inte följt i redovisningen ska avsteg göras från den med stöd av vad som sägs i tredje stycket i samma anvisningspunkt. Länsrätten gör således samma bedömning som skattemyndigheten och finner att den redovisningsmetod som valts i fråga om finansieringskostnader ska följas även vid beskattningen.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 8 maj 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 7 maj 2001**

**Kvittningsregler kapitalförlust aktier.**

**Kapitalförluster på marknadsnoterade aktier som sålts under 2000 och 2001 får dras av från vinst p.g.a. tilläggsköpeskilling dessa år för onoterade aktier som sålts 1999.**

*Inkomsttaxeringarna 2001 och 2002*

Genom lagändringar under 2000 (SFS 2000:540-541) infördes möjligheter att för avyttringar fr.o.m. den 1 januari 2000 fullt ut kvitta uppkomna kapitalförluster på marknadsnoterade delägaraktier även mot kapitalvinster på onoterade aktier.

Enligt förutsättningarna kommer sökanden att redovisa kapitalförluster på sålda marknadsnoterade aktier vid 2001 och 2002 års taxeringar. Vid dessa taxeringar kommer sökanden också att redovisa kapitalvinster till följd av erhållna resultatberoende tilläggslikvider för aktier i ett fåmansföretag som han sålde under 1999.

FRÅGA

Är tilläggsköpeskilling avseende aktier i fåmansaktiebolag hänförlig till ursprunglig avyttring som skett taxeringsåret 2000 fullt kvittningsbar mot kapitalförlust från taxeringsår 2001 respektive 2002 på marknadsnoterade aktier?

FÖRHANDBESKED

Kapitalförluster på marknadsnoterade aktier som sökanden redovisar vid 2001 och 2002 års taxeringar får dras av i sin helhet mot kapitalvinster som han redovisar vid dessa taxeringar i anledning av erhållna tilläggslikvider för de under 1999 sålda aktierna i ett fåmansföretag.

#### MOTIVERING

Dessa kapitalvinster beräknas visserligen med tillämpning av de regler som gällde vid aktieavyttringen, se 24 § 4 mom. andra stycket SIL och 44 kap. 28 § i den fr.o.m. 2002 års taxering gällande IL. Kapitalvinsternas förhållande till övriga beskattningsregler styrs dock av de regler som gäller för respektive taxeringsår. Avdragsrätten för kapitalförluster regleras vid de aktuella taxeringarna av de under 2000 införda utvidgade kvittningsreglerna. Något hinder att utnyttja dessa kvittningsregler för kvittning mot de kapitalvinster som redovisas till beskattning vid 2001 och 2002 års taxering föreligger således inte.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.



- [Regeringsrättens dom den 26 oktober 2001](#)  
Avdrag för realisationsförlust vid avyttring av regressfordran Avdrag för realisationsförlust vid avyttring av regressfordran som erhållits till följd av infriad borgen gentemot eget bolag har medgetts. Anskaffningskostnad har utgjorts av det infriade borgensbeloppet
- [KR:s i Stockholm dom den 22 oktober 2001](#)  
Stiftelses skattskyldighet för insamlingsverksamhet KR ansåg att insamlingsverksamheten inte är att betrakta som rörelse
- [KR:s i Sundsvall dom den 2 augusti 2001](#)  
Beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK). KR ansåg att beskattning av avlöning enligt SINK inte strider mot EG-rätten
- [KR:s i Stockholm dom den 29 maj 2001](#)  
Uttagsbeskattning för ränteeftergift och påförande av skattetillägg Förutsättningar för uttagsbeskattning har ansetts föreligga för efterskänkt låneränta mellan företag i en oäkta koncern. Förhållandet har ej framgått av deklaration varför förutsättningar för påförande av skattetillägg förelegat
- [KR:s i Stockholm dom den 18 december 2000](#)  
Fråga om värdet på ovillkorat aktieägartillskott som uppkommit genom omvandling av ovillkorat tillskott i samband med att bolaget varit på obestånd. En fordran på eget bolag omvandlades till villkorat aktieägartillskott för att sedermera omvandlas till ett ovillkorat sådant när bolaget var på obestånd. Avdrag för reaförlust i samband med konkurs beräknades utifrån det ursprungliga lånets nominella belopp
- [KR:s i Göteborg dom den 6 februari 2001](#)  
Näringsverksamhet eller hobby? Fiske har bedömts vara hobby och inte näringsverksamhet med hänsyn till omfattningen oaktat fartygstillstånd och yrkesfiskelicens förelegat
- [SRN:s beslut den 21 februari 2001](#)  
Bostadsrättsförenings upplåtelse av garageplats till medlemmars personliga bruk Garageplatser som en bostadsrättsförening upplåtit till medlemmars personliga bruk räknas till bostadsdelen vid bestämmande av om föreningen ska behandlas som ett privatbostadsföretag eller ej. Detta gäller oavsett om upplåtelsen sker genom bostadsrätt eller hyresrätt

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 6 november 2001.*

## **Regeringsrättens dom den 26 oktober 2001**

### **Avdrag för realisationsförlust vid avyttring av regressfordran**

**Avdrag för realisationsförlust vid avyttring av regressfordran som erhållits till följd av infriad borgen gentemot eget bolag har medgetts. Anskaffningskostnad har utgjorts av det infriade borgensbeloppet.**

#### *Inkomsttaxering 1995*

Av handlingarna framgår bl.a. följande. Lena M var delägare i ett aktiebolag och gick under år 1992 i borgen för ett banklån som bolaget hade tagit upp. Hon tvingades i januari 1994 att infria sitt borgensåtagande och betalade 858 367 kr till banken. Därmed fick hon en regressfordran på bolaget. Den 11 november 1994 avyttrade hon fordringen för 100 kr. Lena M yrkade i deklarationen avdrag för realisationsförlust med ett belopp motsvarande 70 % av 858 367 - 100, eller 600 787 kr.

LR medgav Lena M yrkat avdrag, men KR vägrade avdrag. KR fann, i enlighet med SKM:s uppfattning, att regressfordrans marknadsvärde vid tidpunkten för borgensinfriandet utgjorde anskaffningsvärdet för fordran och inte det belopp varmed borgensförbindelsen infriades. KR fann att Lena M inte gjort sannolikt att regressfordran vid regressrättens inträde hade ett värde överstigande det sedermera erhållna försäljningspriset, dvs. 100 kr. Till följd härav uppstod varken skattepliktig vinst eller avdragsgill förlust vid avyttringen. Lena M överklagade.

Regeringsrätten, som biföll överklagandet, anförde bl.a. följande.

Enligt 3 § 2 mom. SIL får avdrag göras från intäkt av kapital för förluster (realisationsförluster) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar. RR finner att Lena M:s avyttring av regressfordringen är en sådan avyttring. Frågan om avyttringen lett till en förlust och, om så är fallet, hur stor förlusten är och om den är avdragsgill får därför bedömas enligt bestämmelserna i 24 och 29 §§ SIL.

Regressfordringen har avyttrats för 100 kr. Det finns inte anledning att ifrågasätta detta pris. Frågan i målet gäller därför hur omkostnadsbeloppet skall beräknas. RR finner att Lena M:s förvärv till sin karaktär är att anse som ett med köp och byte jämförligt fång. Omkostnadsbeloppet utgörs då enligt 24 § 1 mom. 1 st. SIL av bl.a. den erlagda köpeskillingen, dvs. i förevarande fall det belopp Lena M

betalat till långivaren. Visserligen får antas att marknadsvärdet av den av henne förvärvade regressfordringen vid förvärvstillfället understigit det av henne erlagda beloppet. Denna omständighet kan dock inte anses medföra att omkostnadsbeloppet skall bestämmas till ett lägre belopp än det hon erlagt. Realisationsförlusten skall därför beräknas till (858 367 kr - 100 kr =) 858 267 kr.

Bestämmelserna om kapitalförluster hindrar inte avdrag för realisationsförluster. Däremot kan sådant hinder föreligga enligt 20 § 2 st. KL om förlusten är att se som en personlig levnadskostnad (jfr RÅ 1985 Aa 204 och 2000 ref. 45). Med hänsyn till vad som framkommit om bakgrunden till förlusten saknas anledning att betrakta den som en personlig levnadskostnad för Lena M. Hon har därför rätt till avdrag för förlusten. Avdrag får enligt 29 § 2 mom. SIL göras med 70 % av förlusten.

*Kommentar:*

Om skattskyldig avyttrar regressfordran som uppkommit till följd av infriad borgensförbindelse som ingåtts till förmån för t.ex. ett eget bolag, ska det belopp varmed borgensförbindelsen infriats anses utgöra anskaffningskostnad för fordran. Att marknadsvärdet på regressfordran vid uppkomsten av denna understigit det erlagda borgensbeloppet saknar betydelse. Avdragsrätt förutsätter dock att avyttring ägt rum samt att förlusten inte kan betraktas som en personlig levnadskostnad. RR:s dom avviker från den uppfattning RSV gett uttryck för i [skrivelse den 10 februari 2000](#) om "Några frågor rörande skattemässig behandling av vissa lag av fordringar" (dnr 1148/00-110) under avsnitt 2.2.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 6 november 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 22 oktober 2001**

**Stiftelses skattskyldighet för insamlingsverksamhet**

**KR ansåg att insamlingsverksamheten inte är att betrakta som rörelse.**

*Inkomsttaxeringen 1997*

SKM liksom LR ansåg att den insamlingsverksamhet som stiftelsen bedriver, för att få medel till främjande av cancerforskning och till stöd för cancerdrabbade, uppfyller kriterierna för att klassificeras som skattepliktig rörelse. Verksamheten som är omfattande utförs av egen

anställd och avlönad personal genom telefonförsäljning i fyra utomstående telemarketingbolag. Även om inbringade medel i betydande mån överstiger värdet på de brevmärken, korrespondenskort och julkort som stiftelsen tillhandahåller så fann LR att insamlingsverksamheten är en försäljningsverksamhet som bedrivs med affärsmässighet och under sådana former att den är att anse som rörelse.

KR kom till motsatt slutsats. Skälet var främst att värdet på produkterna som tillhandahålls köparna inte motsvarar de belopp som erhålls i utbyte. Därav följer att de medel som insamlas i huvudsak är gåvor. KR ansåg vidare att stiftelsen inte har möjlighet att bedriva verksamheten med ideella insatser från de drabbade själva. Utifrån detta fann KR att insamlingsverksamheten inte uppfyller förutsättningarna för att betraktas som rörelse, vilket innebär att stiftelsen inte är skattskyldig för den.

*Kommentar:*

RSV har för avsikt att överklaga domen. KR har i två tidigare domar ansett insamlingsverksamhet vara rörelse hänförlig inkomstslaget näringsverksamhet.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 6 november 2001.*

**KR:s i Sundsvall dom den 2 augusti 2001**

**Beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (SINK).**

**KR ansåg att beskattning av avlöning enligt SINK inte strider mot EG-rätten.**

*Särskild inkomstskatt. Inkomståret 1996.*

SKM har beskattat F med 25 % definitiv källskatt enligt SINK.

LR undanröjer detta beslut och har ansett det obehövt att inhämta förhandsavgörande och funnit att SINK-beskattning strider mot artikel 39 i Romfördraget.

SKM yrkar att KR skall upphäva LR:s dom och fastställa SKM:s beslut. Till stöd för sin talan anför SKM bl.a. följande. F var praktikant inom Luleå stift och eftersom han hade en anställning i offentlig tjänst är

bestämmelserna i artikel 39 (tidigare artikel 48) i Romfördraget överhuvudtaget inte tillämpliga i hans fall. En svensk medborgare som befunnit sig i hans situation hade också beskattats enligt bestämmelserna i SINK, varför det inte kan föreligga någon diskriminering på grund av nationalitet. Det är irrelevant och felaktigt att - vid prövning om diskriminering föreligger - jämföra en person som är bosatt i Sverige under hela inkomståret med en person som är bosatt här endast under kortare tid än två månader.

F bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. att tillämpningen av SINK på hans fall innebär en diskriminerande olikbehandling med finansiella nackdelar för honom som strider mot artikel 39.

RSV anför i yttrande bl.a. följande. Tjänstgöringen inom svenska statskyrkan får anses utgöra ett led i F:s teologiutbildning. Praktik och utbildning får därför för hans del anses ha gått före den ekonomiska verksamheten i tjänsten hos stiftet, med följd att han inte är en arbetstagare i den mening som avses i artikel 39 i Romfördraget. - SINK-lagstiftningen innefattar betydande förenklingar för den skattskyldige och måste anses underlätta arbetskraftens fria rörlighet. Med hänsyn till att fråga var om en korttidsanställning och att den övervägande delen av sökandens inkomster hänför sig till Tyskland, har han inte befunnit sig i en situation jämförbar med en i Sverige bosatt person. Diskriminering föreligger därför inte.

Under "DOMSKÄL" anges bl.a. följande.

Fysisk person som i skatterättslig mening inte anses bosatt i Sverige är inskränkt skattskyldig i Sverige. Från och med inkomståret 1992 sker beskattning av inkomst av tjänst, som uppbärs av person som inte är bosatt i Sverige, i ett system med definitiv källskatt enligt bestämmelserna i SINK.

Skattskyldiga enligt 3 § SINK är fysiska personer som är bosatta utomlands och uppbär bl.a. avlöning som utgått av anställning hos svenska staten. I lagen avses enligt 2 § med "bosatt utomlands", såvitt gäller fysisk person, att denne inte är bosatt här i riket eller stadigvarande vistas här. Som bosatt här i riket räknas enligt anvisningspunkt 1 till 53 § KL den, som här har sitt egentliga bo eller hemvist. Med i Sverige bosatt skattskyldig likställs enligt 68 § KL den som, utan att vara bosatt i Sverige, stadigvarande vistas här. Enligt 48 § 3 mom. KL har skattskyldig fysisk person, som varit bosatt här i riket endast under del av beskattningsåret, rätt till kommunalt grundavdrag med en tolfedel av 0,24 basbelopp för varje kalendermånad eller del därav under vilken han varit bosatt här i riket. - Den taxerade inkomsten minskas enligt 50 § KL med bl.a. kommunalt grundavdrag och det som därefter återstår utgör beskattningsbar förvärvsinkomst. Med denna inkomst som underlag beräknas de kommunala och statliga inkomstskatterna.

Enligt artikel 39 punkt 2 i Romfördraget skall fri rörlighet för arbetstagare innebära att all diskriminering av arbetstagare från medlemsstaterna på grund av nationalitet skall avskaffas vad gäller anställning, lön och övriga arbets- och anställningsförhållanden. Bestämmelserna skall enligt punkt 4 inte tillämpas på anställning i offentlig tjänst.

I ansökan den 3 juli 1996 om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta uppgav F att han skulle vistas i Sverige under tiden 1 juli - 20 augusti 1996, varvid han under 23 dagar mot en lön om 9 016 kr skulle utföra uppdrag som praktikant i kyrkligt församlingsarbete. Av intyg, som har bilagts ansökan och har utfärdats den 30 maj 1996 av domkapitlet i Luleå stift, framgår att han förordnats att under tiden 3 - 25 juli samma år vara praktikant i samiskt församlingsarbete i Luleå stift. F har i målet uppgett att han, som var bosatt och studerade i Tyskland, under juli månad 1996 vistades i Sverige, varvid han tjänstgjorde 23 dagar i Luleå stift. Han fick för denna tjänstgöring en bruttolön, 8 724 kr, vilken enligt honom själv utgjorde hela hans arbetsinkomst detta år. Enligt egen uppgift har han inte uppburit något studiebidrag i Tyskland, men varje månad fick han 650 DM från sina föräldrar och ett "natura-stipendium" värt cirka 350 DM.

KR konstaterar att F:s arbete hos Luleå stift med hänsyn till upplysta omständigheter inte utgör en anställning i offentlig tjänst i den mening som avses i artikel 39 punkten 4 i Romfördraget. Däremot får han genom tjänstgöringen ifråga anses vara att betrakta såsom arbetstagare och därmed i och för sig omfattas av fördragets regler om fri rörlighet för arbetstagare.

SKM har gjort gällande att för att en olika behandling skall utgöra diskriminering krävs att det föreligger två jämförbara situationer som behandlas olika och därvid framhållit att F:s situation skiljer sig radikalt från den, som en i Sverige bosatt befinner sig i. Vid en hypotetisk beskattning av aktuell inkomst utan tillämpning av SINK, skulle F ha tillgodoräknats kommunalt grundavdrag med en tolfedel av 8 600 kr för varje kalendermånad eller del därav under vilken han varit bosatt här, dvs. 2/12 av 8 600 kr, avrundat 1 400 kr. Hans beskattningsbara inkomst hade vid denna hypotetiska prövning uppgått till 7 300 kr, varvid den kommunala och statliga inkomstskatten i hans fall hade varit 2 370 kr respektive 200 kr, dvs. en total skattebelastning om 2 570 kr, vilket hade utgjort 29,45 procent av bruttoinkomsten. Enligt SKM skall detta belopp jämföras med den skatt om 2 181 kr, som F faktiskt erlagt enligt SINK. Vid denna jämförelse framgår att han, när han beskattas enligt reglerna i SINK, kommer i ett bättre läge än om han hade beskattats enligt reglerna i KL och SIL. Någon beskattning i strid med bestämmelserna i Romfördraget har således inte förelegat ens om de hade varit tillämpliga i hans fall.

F har förklarat att han anser att det exempel på en hypotetisk beskattning, som åberopats av SKM, i och för sig är mycket rimligt, men hans uppfattning skiljer sig från myndighetens beträffande grundavdraget. På den gemensamma arbetsmarknaden spelar det skattemässigt ingen roll var, eller hur länge, arbetstagaren arbetar eller var han har sin fasta bosättning. Enligt EG-domstolens praxis får inkomstbeskattningen inte knyta an till arbetstagarens bostad, varför det, när det gäller grundavdraget, saknar betydelse i vilket medlemsland han var bosatt. Det får inte förekomma olika behandling eller särbeskattning med hänvisning till ett kort anställningsförhållande eller den omständigheten att en arbetstagare har sin bosättning i en annan EG-stat. Varken svensk-tyska skatteavtalet eller OECD:s modellavtal är anpassade till de nya förhållandena i Europa. Under 1996 vistades han i Tyskland och Sverige; han tjänade hela sin årsinkomst i Sverige. Han betalade inkomstskatt endast i Sverige och bör därför för detta år få utnyttja ett helt grundavdrag. - Han är arbetstagare i den mening som avses i artikel 39. Hans anställning innehöll inget praktikant- eller utbildningsinslag som upphäver hans status som arbetstagare. Han arbetade hos Luleå stift av rent ekonomiska skäl. Tjänstgöringen där utgjorde inte praktik. Som teologistuderande inom den evangelisk-lutherska kyrkan i Württemberg behöver han inte gå igenom sådan praktik.

Enligt gemenskapsrätten omfattas inte den direkta beskattningen som sådan av gemenskapens behörighet. Medlemsstaterna anses emellertid skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av de befogenheter som är dem förbehållna. Staterna kan även om direktbeskattning ingår i deras behörighetsområde inte vidta åtgärder som får till följd att den fria rörligheten för arbetstagare omotiverat hindras, utan skall iakttaga gemenskapsrätten vid sådan beskattning och undvika all öppen eller förtäckt diskriminering på grund av nationalitet (se t ex dom den 14 februari 1995 i mål nr C-279/93 Finanzamt Köln-Altstadt v. Roland Schumacker, REG 1995, s I-225).

I enlighet med en fast rättspraxis hos EG-domstolen uppkommer diskriminering när skilda regler tillämpas på lika eller jämförbara fall. I fråga om direkta skatter anses emellertid situationen för en i ett visst land bosatt person och en person som inte är bosatt i det landet i princip inte jämförbar. Följaktligen är det faktum, att en medlemsstat inte beviljar en person som inte är bosatt i landet vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person bosatt i landet, generellt sett inte diskriminerande eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga inte befinner sig i en jämförbar situation (se ovan sagda dom, punkterna 31, 34, och 35).

KR gör följande bedömning.

"F har ostridigt i målet inte varit bosatt i Sverige under 1996. Oavsett om man är svensk medborgare eller inte föreligger inte rätt till

grundavdrag enligt KL för här i riket icke bosatt skattskyldig. Enligt SINK, som utgår från att viss skattskyldig inte är bosatt här, skall - av skäl som ovan refererats - en definitiv källskatt utgå och något utrymme för grundavdrag föreligger inte. Det avgörande för om SINK är tillämplig i ett visst fall är således huruvida en skattskyldig anses bosatt i Sverige eller inte. Enligt den allmänt vedertagna tolkningen av internationell skatterätt inklusive EG-rätten kan bosättning utgöra objektiv grund för viss olika behandling av skattskyldiga utan att enbart härigenom för den skall bedömas som diskriminering och stridande mot EG-rättens principer om fri rörlighet av arbetskraft. Vad F främst synes ha vänt sig emot är att han inte är berättigad till grundavdrag och, såvitt kan förstås, hävdar han rätt till fullt grundavdrag för helt år räknat för den inkomst han intjänat under en knapp månads feriearbete i Sverige. Genom att F:s arbete i Sverige avsett enbart ett kortvarigt feriearbete under det att hans centrum för levnadsintressena var i Tyskland har han i skattehänseende befunnit sig i en situation som inte är jämförlig med situationen för en i Sverige bosatt, oinskränkt skattskyldig, fysisk person. Till detta kan läggas - på sätt SKM åskådliggjort genom tidigare återgivet räkneexempel - dels att den skatt som enligt SINK påförts F uppgår till lägre belopp än den skatt som skulle ha påförts med hypotetisk tillämpning av KL och SIL på grund av den lägre skattesatsen i SINK, dels att denna lägre skattesats enligt schablon delvis får anses ha sin grund i just avsaknaden av rätt till grundavdrag.

Mot bakgrund av det anförda och omständigheterna i övrigt kan KR inte finna att F visat att SKM:s beslut att beskatta den aktuella inkomsten med tillämpning av SINK på något sätt innebär en diskriminering, direkt eller förtäckt, av honom på grund av hans nationalitet, eller eljest står i strid med art. 39 i Romfördraget på sätt F gjort gällande i målet. Inte heller ger utredningen i övrigt belägg för att så skulle vara fallet."

KR undanröjer LR:s dom och fastställer SKM:s beskattningsbeslut.

*Kommentar:*

Domen har överklagats till RR av F.

---

**Område: Kammarrätten**



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 6 november 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 29 maj 2001**

### **Uttagsbeskattning för ränteeftergift och påförande av skattetillägg**

**Förutsättningar för uttagsbeskattning har ansetts föreligga för efterskänt låneränta mellan företag i en oäkta koncern. Förhållandet har ej framgått av deklaration varför förutsättningar för påförande av skattetillägg förelegat.**

*Inkomsttaxering 1997*

LHC AB lånade 1,6 mkr av sin företagsledare och åtog sig att betala 15,5 % ränta. LHC AB lånade därefter ut beloppet till ett annat av företagsledaren hälftenägt bolag, BBH-C AB. LHC AB underlät att kräva ränta från BBH-C AB. SKM uttagsbeskattade LHC AB för ränteavståendet samt påförde skattetillägg.

LR undanröjde beslutet i nu nämnt avseende. SKM överklagade till KR, som biföll talan. KR anförde följande domskälsvis.

"LHC AB har genom att lämna ett räntefritt lån till BBH-C AB tillhandahållit en tjänst utan ersättning. Den omständigheten att innehavare av fordran underlåter att betinga sig ränta utgör inte i och för sig skäl att vid beskattningen anse fordringsägaren ha åtnjutit inkomst till belopp motsvarande skälig ränta. Sådant skäl föreligger endast om det genom att efterskänka räntan får anses ha skett en sådan överföring av medel från borgenären till gäldenären, som har särskild betydelse i skattehänseende (jfr RÅ 1954 ref. 22 och RÅ 1989 ref. 44).

Genom ifrågavarande ränteeftergift har överföring av medel skett från borgenären LHC AB till gäldenären BBH-C AB. Eftersom det inte föreligger något koncernförhållande mellan bolagen har LHC AB saknat förutsättningar att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till BBH-C AB. Det kan inte heller anses visat att ränteeftergiften är en driftkostnad för LHC AB. Kammarrätten finner att underlåtenheten att ta ut ränta därmed har sådan betydelse i skattehänseende att skäl finns att uttagsbeskatta LHC AB för det aktuella beloppet.

LHC AB har genom att i sin självdeklaration inte ange att bolaget har underlåtit att betinga sig ränta på lån till BBH-C AB lämnat en oriktig uppgift. Förutsättningar för påförande av skattetillägg föreligger därför.  
- - -."

*Kommentar:*

Liknande utgång finns i domar av Kammarrätten i Stockholm den 20 januari 1999 (rättsfallsprotokoll 11/99) och den 6 juli 2000 (rättsfallsprotokoll 28/00). Nämnda domar är överklagade av de skattskyldiga.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 6 november 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 18 december 2000**

**Fråga om värdet på ovillkorat aktieägartillskott som uppkommit genom omvandling av ovillkorat tillskott i samband med att bolaget varit på obestånd.**

**En fordran på eget bolag omvandlades till villkorat aktieägartillskott för att sedermera omvandlas till ett ovillkorat sådant när bolaget var på obestånd. Avdrag för reaförlust i samband med konkurs beräknades utifrån det ursprungliga lånets nominella belopp.**

*Inkomsttaxering 1995*

Per W lämnade ett lån om 250 000 kr till ett av honom till hälften ägt AB. Beloppet intäktsfördes senare (extra ordinär intäkt) under räkenskapsåret 1991-07-01 - 1992-06-30. Lånet synes således ha omvandlats till ett villkorat tillskott under nämnda räkenskapsåret. Genom en av Per W upprättad handling avstod han från villkoren genom att omvandla tillskottet till ett ovillkorat sådant den 31 maj 1993. Bolaget var på obestånd senast i början av mars 1993 och försattes i konkurs den 20 juli 1993. Konkursen avslutades den 9 mars 1994.

I deklaration för taxeringsåret 1995 yrkade Per W avdrag i inkomstslaget kapital för förlust på sitt aktieinnehav till följd av konkursen med bl.a. (70 % x 250 000 kr =) 175 000 kr, avseende det omvandlade tillskottet. SKM och sedermera LR ansåg att avdragsrätt inte förelåg med hänsyn till att avståendet från villkoren inte medförde en likviditetsförbättring för bolaget och därför inte borde medräknas i anskaffningskostnaden för aktierna. KR fann däremot att beloppet skulle medräknas i anskaffningsvärdet och biföll Per W:s överklagande.

*Kommentar:*

RSV har överklagat domen. RSV anser att det måste krävas en förmögenhetsöverföring, dvs. ett tillskott av verkligt värde, från

tillskottsgivaren till mottagande bolag för att man vid reavinstbeskattningen ska hänföra "tillskottet" till omkostnadsbeloppet för aktierna. När det ovillkorade tillskottet lämnades genom att Per W:s avstod från villkoren för återbetalning av det villkorade tillskottet var bolaget på obestånd, varvid det ovillkorade tillskottet vid denna tidpunkt saknade värde och därför, enligt RSV:s uppfattning, inte ska räknas med i anskaffningskostnaden för aktierna. (Liknande utgång i dom av Kammarrätten i Jönköping den 22 september 1999, se rättsfallsprotokoll 35/99.)

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 november 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 6 februari 2001**

**Näringsverksamhet eller hobby?**

**Fiske har bedömts vara hobby och inte näringsverksamhet med hänsyn till omfattningen oaktat fartygstillstånd och yrkesfiskelicens förelegat.**

*Inkomsttaxering 1996*

Curt M bedrev tillsammans med sin bror fiskeriverksamhet med båten Vinga genom ett aktiebolag. Båten ägdes av Curt M och hans bror. Båten hyrdes ut till aktiebolaget och hyran för båten respektive kostnader för den redovisade Curt M i sin självdeklaration på blankett N2.

Vid sidan av båten Vinga ägde Curt M fiskebåten Snäckan. Resultatet av fiske med Snäckan, som i huvudsak bestod av makrillfiske under sommarhalvåret, redovisade Curt M på blankett N1A. Han hade fartygstillstånd och personlig yrkesfiskelicens avseende Snäckan.

Under åren 1991 - 1995 var Curt M:s omsättning för makrillfisket med Snäckan uppgick till 3 122 kr 1991, 2 724 kr 1992, 509 kr 1993, 2 826 kr (varav eget uttag 1 000 kr) 1994 och 1 902 kr (varav eget uttag 1 000 kr) 1995. Underskottet av verksamheten med Snäckan uppgick under motsvarande år till 16 353 kr 1991, 11 481 kr 1992, 16 698 kr 1993, 21 652 kr 1994 och 26 717 kr 1995. Skattemyndigheten ansåg att vinstsyftet inte var uppfyllt och betraktade verksamheten som hobby.

Curt M överklagade till LR som avslog överklagandet med bl.a. motiveringen att verksamheten i form av makrillfiske varit låg och att

den under flera år visat underskott. Den saknade enligt LR:s mening vinstsyfte och skulle därför bedömas som hobby och beskattas i inkomstlaget tjänst.

I överklagande till KR anförde Curt M bl.a. att det fanns ett naturligt ägarsamband mellan båtarna Vinga och Snäckan och att fiskeverksamheten borde ses som en och samma verksamhet, trots att de på grund av skilda ägarförhållanden redovisats på två olika deklarationsblanketter. Snäckan användes dessutom vid underhållsarbeten och tillsyn av Vinga. Curt M åberopade också sitt fartygstillstånd och yrkesfiskelicens för Snäckan som ett argument för att verksamheten skulle beskattas som inkomst av näringsverksamhet.

KR, som avslog överklagandet, ansåg att det var fråga om två olika förvärvskällor som ska bedömas var för sig och att verksamheten med Snäckan varit sådan att den utgjort hobby.

*Kommentar:*

Domen är inte överklagad.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 6 november 2001.*

**SRN:s beslut den 21 februari 2001**

**Bostadsrättsförenings upplåtelse av garageplats till medlemmars personliga bruk**

**Garageplatser som en bostadsrättsförening upplåtit till medlemmars personliga bruk räknas till bostadsdelen vid bestämmande av om föreningen ska behandlas som ett privatbostadsföretag eller ej. Detta gäller oavsett om upplåtelsen sker genom bostadsrätt eller hyresrätt.**

*Förhandsbesked avseende taxeringsåren 2002 - 2004*

Sökande bostadsrättsförening frågade om garageplatser till medlemmar räknas till bostadsdelen vid bedömningen om föreningen ska behandlas som privatbostadsföretag enligt 2 kap. 17 § 1 Inkomstskattelagen, samt om det har någon betydelse om garageplatserna upplåts med bostads- eller hyresrätt. Enligt nämnda lagrum avses med privatbostadsföretag en svensk ekonomisk förening eller ett svenskt aktiebolag vars verksamhet till klart övervägande del består i att åt sina medlemmar eller delägarna tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs

av föreningen eller bolaget.

SRN gjorde följande bedömning.

"Utrymmen som har ett naturligt samband med bostaden som t.ex. förrådsutrymmen, tvättstuga, hobbylokaler avsedda för föreningens medlemmar och liknande bör hänföras till bostadsdelen. Det bör även accepteras att garage eller parkeringsplatser, som är avsedda för medlemmarnas personliga bruk får räknas till bostadsdelen (jfr Bostadsbeskattningsutredningens betänkande Ds Fi 1971:14 s. 87)

Nämndens slutsats är att upplåtelse av garageplats till medlem för personligt bruk är att betrakta som ett led i tillhandahållandet av bostad till medlem. Själva formen för föreningens tillhandahållande av garageplatserna till medlemmarna, dvs. upplåtelse med bostadsrätt eller hyresrätt, saknar enligt nämndens mening betydelse för bedömningen."

*Kommentar:*

Beslutet har vunnit laga kraft.

- KR:S I STOCKHOLM DOM DEN 1 MARS 2001

Påförande av skattetillägg vid eftertaxering för inkomst för 1988. Kammarrätten fann, mot bakgrund av att påförande av skattetillägg skulle innebära att avgiften påfördes mer än tolv år efter det att den oriktiga uppgiften lämnades, skäl att efterge skattetillägget

- KR:S I GÖTEBORG DOMAR DEN 12 APRIL 2001

Fråga om trädplantor i fri jord utgör varulager vid inkomsttaxeringen eller inte. Ett företag bedrev näringsverksamhet genom odling och försäljning av skogsplantor. KR har ansett att plantor som under en period placerats utomhus i fri jord utgör omsättningstillgångar

- KR:S I GÖTEBORG DOM DEN 7 NOVEMBER 2000

Ränteupplägg, utländsk kapitalförsäkring, genomsyn. En person som förvärvat en utländsk kapitalförsäkring har vid genomsyn inte medgetts avdrag för belopp som betecknats som ränta

- SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED DEN 11 APRIL 2001

Skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag. Vid prövning enligt presumptionsregeln har fråga uppkommit hur kravet på att endast en obetydlig del av det utdelande bolagets intäkter får vara lågbeskattade ska tolkas när sådana funnits av varierande storlek under mer än ett år

- SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED DEN 6 APRIL 2001

Ombildning av näringsverksamhet i Spanien. Avräkning av fiktiv skatt vid försäljning till underpris av verksamhet vid fast driftställe i Spanien till spanskt närstående bolag. Anskaffningsvärde på vederlagsandelar i det spanska bolaget

---

**Område: Kammarrätten**

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 24 april 2001.

## **KR:S i Stockholm dom den 1 mars 2001**

### **Påförande av skattetillägg vid eftertaxering för inkomst för 1988**

**Kammarrätten fann, mot bakgrund av att påförande av skattetillägg skulle innebära att avgiften påfördes mer än tolv år efter det att den oriktiga uppgiften lämnades, skäl att efterge skattetillägget**

#### *1.1 Eftertaxering 1988*

I ansökan om eftertaxering yrkade skattemyndigheten att bolaget skulle eftertaxeras för en inkomst om 256 000 kr. Eftertaxeringen avsåg bl.a. avdrag för kostnader avseende programrättigheter. Vidare yrkade skattemyndigheten att skattetillägg skulle påföras på nämnda belopp.

Länsrätten fann att grund för eftertaxering av yrkat belopp förelåg. Vidare fann länsrätten att även grund för påförande av skattetillägg förelåg, men att skattetillägget skulle efterges på grund av svår skatterättslig fråga. Någon närmare motivering till eftergiftsgrunden lämnades inte.

Såväl bolaget som skattemyndigheten överklagade till kammarrätten. Även kammarrätten fann att grund för eftertaxering och påförande av skattetillägg förelåg. Vad gäller skattetillägget uttalade kammarrätten följande.

"Regeringsrätten har i dom den 15 december 2000 i frågan om det finns skäl att efterge skattetillägg, om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften, uttalat bl.a. följande. Även om skattetillägget initialt påförs redan genom ett beslut av skattemyndigheten får det naturligtvis anses klart otillfredsställande om det efter ett överklagande av skattemyndighetens beslut inte kommer att föreligga ett lagakraftvunnet avgörande inom skälig tid. Detta blir särskilt påtagligt om en överinstans efter en utdragen skatteprocess skulle finna att ett skattetilläggsbeslut som undanröjts i en lägre domstolsinstans rätteligen bör fastställas. I en sådan situation bör, om mycket lång tid förflutit från det att skattetillägg först påfördes till dess det genom slutligt avgörande åter skall påföras, eftergift kunna övervägas med hänsyn till att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

I förevarande mål är omständigheterna sådana att ett påförande av skattetillägg nu skulle innebära att avgiften påförs mer än tolv år efter att den oriktiga uppgiften lämnats. Kammarrätten finner mot bakgrund

härav skäl föreligga att efterge skattetillägget."

*Kommentar:*

Kammarrätten avgjorde samma dag ytterligare fem mål med olika förutsättningar samhöriga med ovan refererade mål. I tre av dessa fann kammarrätten att grund för eftertaxering och skattetillägg förelåg, men att skattetillägg på ovan anförda skäl skulle efterges. I målen hade tio- elva år förflutit sedan den oriktiga uppgiften lämnats.

RSV avser inte att överklaga målen. Vid en jämförelse med resonemanget i Regeringsrättens dom den 15 december 2000 kan konstateras att ett eventuellt påförande av skattetillägg i Regeringsrätten i förevarande ärenden skulle innebära att skattetillägg påförs för första gången efter ca 14-15 år. Sedan 1991 års taxering fattar skattemyndigheten själv eftertaxeringsbeslut och påför eventuellt skattetillägg. Den situation som var för handen i kammarrättens ovan refererade mål kan således inte uppstå för senare taxeringsår än 1990.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 24 april 2001.*

### **KR:s i Göteborg domar den 12 april**

#### **Fråga om trädplantor i fri jord utgör varulager vid inkomsttaxeringen eller inte**

**Ett företag bedrev näringsverksamhet genom odling och försäljning av skogsplantor. KR har ansett att plantor som under en period placerats utomhus i fri jord utgör omsättningstillgångar.**

#### *1.1.1 Inkomsttaxeringarna 1997 - 1998*

Ett aktiebolag (bolaget) bedriver odling och försäljning av skogsplantor. Under år 1 sås i februari frö i krukor, vilka placeras i växthus. Krukorna placeras utomhus ("friland") under maj - juni. En del av plantorna sätts i jord under juli - augusti. Under år två skördas och säljs en del av plantorna dels perioden april - maj, dels augusti. Resten av plantorna skördas och säljs år 3 under perioden april - maj. Frågan är om de trädplantor, som vid beskattningsårets utgång, är planterade i fri jord ska upptas som lager eller om plantorna inte ska åsättas något lagervärde alls.



Enligt praxis anses utsäde, handelsgödsel och dylikt som vid utgången av beskattningsåret nedlagts i jorden inte utgöra lagertillgångar. Inte heller växande gröda eller växande träd anses hänförliga till lager. Sådana tillgångar anses i stället höra till fastigheten och utgifter för dessa är som huvudregel direkt avdragsgilla (jfr t.ex. punkt 8 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen). LR ansåg att plantorna var att jämföras med växande gröda och att bolaget inte behövde redovisa dem som lager.

SKM överklagade och hävdade i sitt överklagande att trädplantorna "inte kan jämföras med utsäde handelsgödsel eller dylikt som vid utgången av beskattningsåret nedlagts i jorden. Plantorna kan inte heller jämföras med växande gröda eller växande träd. De plantor det gäller är avsedda för omsättning. Avsikten i ett jordbruk är att producera avverkningsmogna produkter. I bolagets fall gäller det att få fram urskiljbara plantor som avyttras. Det är mer att jämföra med framställning av halvfabrikat eller varor under arbete hos en underleverantör."

KR hänvisade bl.a. till 13 § bokföringslagen (1976:125) och gjorde följande bedömning:

"Bolaget bedriver näringsverksamhet genom odling och försäljning av skogsplantor. De plantor som drivs upp bl.a. genom att under en period placeras utomhus i fri jord är avsedda att försälas i verksamheten. Eftersom plantorna är avsedda för försäljning i bolagets ordinarie verksamhet utgör de omsättningstillgångar. De plantor som finns i fri jord vid redovisningsårets utgång skall på grund härav redovisas som lager hos bolaget. - - -"

Domen kommer inte att överklagas av RSV.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 24 april 2001.*

**KR:S i Göteborg dom den 7 november 2000**

**Ränteupplägg, utländsk kapitalförsäkring, genomsyn**

**En person som förvärvat en utländsk kapitalförsäkring har vid genomsyn inte medgetts avdrag för belopp som betecknats som ränta**

*Inkomsttaxering 1996*

A köpte en utländsk kapitalförsäkring av ett företag i Luxemburg (P). Kapitalförsäkringen tecknades emellertid i ett annat företags namn, nämligen företaget (X) och överläts efter förvärvet till detta företag. Samtidigt med tecknandet betalade A en premie och en del av försäkringsbeloppet. Resterande del fick A låna av P. Även lånet överläts till X, varefter X gentemot A således samtidigt var både forfringsägare och försäkringsgivare. A betalade amortering och ränta på lånet till X och kunde samtidigt lyfta ungefär motsvarande belopp från försäkringen.

A yrkade i taxeringen avdrag för räntekostnaden. SKM medgav inte yrkat avdrag.

A överklagade. LR biföll överklagandet med motiveringen att transaktionerna var för sig var civilrättsligt giltiga och att en genomsyn inte var möjlig i detta fall.

SKM överklagade till KR och yrkade att A skulle vägras avdrag för det som räntekostnad betecknade beloppet. SKM åberopade bl.a. en stämningsansökan som beskrev det aktuella upplägget, som beskrevs som att det var en kapitalförsäkring där avkastningen var skattefri men käranden likväl skulle få skattereduktion för inbetalningarna.

A bestred ändring samt yrkade ersättning för sina ombudskostnader i målet.

KR ändrade LR:s dom och fastställde SKM:s beskattningsåtgärder. KR avslog vidare ersättningsyrkandet.

## DOMSKÄL

Frågan i målet är om A är berättigad till avdrag för det som ränta betecknade beloppet 85 626 kr.

Av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen följer att till en skattskyldigs levnadskostnader, för vilka avdrag inte medges, räknas premier för egen personlig kapitalförsäkring. Enligt 19 § första stycket samma lag är utfallande belopp på sådan försäkring skattefri.

Av 3 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt följer huvudregeln att ränta på lånat kapital är avdragsgill även om kapitalet använts för att bestrida personliga levnadskostnader.

När lagen inte ger något svar på frågan hur ansvaret i bevishänseende skall fördelas har i praxis utvecklats den huvudregeln att den skattskyldige anses ha bevisbördan för avdragsyrkanden. A har till stöd för sitt avdragsyrkande åberopat kopior på kvitton av inbetalningar till

företaget X samt avtalsdokumenten "Promissory Note" och "Life Policy Purchase Agreement".

Skattemyndigheten har gjort gällande att det som ränta betecknade beloppet inte utgör ersättning för kredit, eftersom något verkligt lån inte föreligger, varför beloppet inte är avdragsgillt.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. A och dennes make B undertecknade den 4 juli 1994 en lånehandling, "Promissory Note", vari angavs att makarna skulle betala 900 000 kr plus ränta till innehavaren av handlingen.

Räntan, som uppgick till 17,25 procent, skulle betalas första gången den 30 september 1994 och därefter en gång per kvartal. Vidare angavs att lånet kunde återbetalas sju dagar efter ett skriftligt meddelande från låntagarna, men aldrig senare än den 30 december 2004. Av ett undertecknat men inte daterat avtal rubricerat "Life Policy Purchase Agreement" framgår att företaget P sålt en befintlig livförsäkring tecknad i X till makarna A och B. Priset för försäkringen uppgick till 1 000 000 kr plus uppläggningskostnader om 36 750 kr. Betalning skulle ske genom att makarna på avtalsdagen betalade 100 000 kr i en "down payment" och 36 750 kr för uppläggningskostnaderna. De skulle därefter på slutdagen för avtalet "on the closing date" betala 90 000 kr. I avtalet föreskrevs vidare att köparna skulle betala ränta om 10 procent till X beräknat på 900 000 kr från avtalsdagen till slutdagen. Sista datum för slutdagen angavs vara den 30 september 1994 och samma dag skulle äganderätten till försäkringen övergå till köparna. Både köpare och säljare skulle underteckna en handling benämnd "Assignment of Life Policy/ies" vari X informerades om att äganderätten till försäkringen övergått.

---

Efter en redogörelse för omständigheterna i stämningsansökan och en jämförelse med i målet aktuella omständigheter kommer KR till slutsatsen att omständigheterna i målet är av den arten att det finns fog för antagandet att det i förevarande fall är fråga om samma försäkringsupplägg som återges i stämningsansökan.

Även med beaktande av att den åberopade stämningsansökan utgör en partsinlaga i ett tvistemål, framgår av den ovan lämnade redovisningen att de olika transaktionerna och avtalen är nära knutna till och avhängiga varandra.

Skatterätten bygger enligt huvudprincipen på civilrätten och normalt kan olika civilrättsliga begrepp som köp, försträckning etc. användas i skattesammanhang. I vissa fall har emellertid Regeringsrätten "sett igenom" civilrättsligt giltiga rättshandlingar och skatterättsligt bedömt dem efter deras reella innebörd, s.k. genomsyn. Detta är en metod som vuxit fram i rättspraxis och som innebär att domstolens prövning fokuseras på hela transaktionskedjan och på det ekonomiska

slutresultatet av samtliga ingående led. Det är således fråga om en serie i sig giltiga rättshandlingar, vilkas sammantagna ekonomiska innebörd är något annat än vad de olika enskilda rättshandlingarna för sig utvisar. Förutsättningarna för genomsyn har inte helt klarlagts i skatterättslig praxis. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1989 ref. 62 betonat att stor restriktivitet bör iakttas vid bedömningen av om den verkliga och av parterna åsyftade innebörden av den totala transaktionen är en annan än vad som kommit till uttryck i utformningen av olika avtal mellan parterna. Regeringsrätten har här pekat på de svårigheter att förutse och överblicka konsekvenserna av vedertagna rättsfigurer som annars skulle uppstå. Regeringsrätten har i senare rättsfall ansett att man med genomsyn inte kan angripa rättshandlingar enbart på den grunden att det avgörande syftet bakom deltagandet i ett upplägg mer eller mindre uteslutande varit att uppnå skattefördelar. Det krävs därutöver något mer för att kunna se igenom transaktionerna i syfte att åstadkomma en rättvisande skatterättslig klassificering av dem och lägga den ekonomiska innebörden till grund för beskattningen, se t.ex. RÅ 1990 ref. 101 I-II, RÅ 1994 ref. 52 och RÅ 1994 ref. 56. Regeringsrättens praxis under senare år synes dock inte påverka tolkningen av äldre praxis i fall där icke avdragsgilla personliga levnadskostnader förvandlats till avdragsgilla räntekostnader, s.k. ränteupplägg. I sådana fall kringgås uttryckliga avdragsförbud med hjälp av olika avtalskonstruktioner. Vid bedömningen har Regeringsrätten därvid bortsett från meningslösa led i uppläggen, t.ex. lån där lånebehov inte föreligger. De inbetalningar som den skattskyldige gjort har inte betraktats som ränta utan betalning för det slags tjänst/egendom som förfarandet i grunden syftar till att tillgodose. Regeringsrätten har således i dessa fall tillämpat genomsyn varigenom de s.k. räntebetalningarna ansetts inte vara en följd av normala krediter, se RÅ 1987 ref. 78, RÅ 1989 ref. 127 och RÅ 1989 not. 526.

Vid en bedömning av de företagna transaktionerna i målet är att anmärka att efter överlåtelsen av reversen om 900 00 kr är företaget X, gentemot A, både fordringsägare och försäkringsgivare. Skattemyndigheten har gjort gällande att reversen tillförts A:s försäkringskonto hos X som en tillgång. A har inte bemött denna uppgift. Det är i målet ostridigt att A vid tre tillfällen under det aktuella beskattningsåret erlagt sammanlagt 85 626 kr till X. Skattemyndigheten har i samband härmed gjort gällande att X, i enlighet med förfarandet i den åberopade stämningsansökan, i nära anslutning till inbetalningarna återbetalat huvuddelen av beloppen till A. A har vidgått att avkastning och återbetalning har skett inom ramen för försäkringsvillkoren samt att övervägande del av inbetalt belopp återbetalats till honom. Han har emellertid inte genom underlag eller på annat sätt visat att de ifrågavarande återbetalningarna verkligen utgör avkastning från kapitalförsäkringen. Oavsett hur betalningarna till A rubriceras, synes förfarandet väl överensstämma med normalfallet i det aktuella försäkringsupplägget där innehavaren av kapitalförsäkringen tillgodoförs inbetalningar vid några tillfällen under året. Det belopp som

i normalfallet återbetalas till innehavaren av kapitalförsäkringen synes motsvara räntan på den uppgivna skulden. Enligt kammarrättens mening tyder detta på att den tillgång/fordran som innehavaren av kapitalförsäkringen har på försäkringskontot hos X utgörs av den skuld varpå han betalar ränta. Att så är fallet stöds även av de i målet ingivna kontoutdragen där reversen återfinns som en tillgång/fordran på innehavarens konto hos X. Under sådana förhållanden får skulden och den till beloppet lika stora fordran anses vara kopplade till varandra på sådant sätt att det finns anledning att betrakta de formellt sett skilda kredit- och försäkringsavtalen som delar av en och samma transaktion. Transaktionens innebörd bör under sådana förhållanden bestämmas med utgångspunkt i summan av konsekvenserna enligt de olika avtalen. I praktiken tar de ovan nämnda skuld och fordringsförhållanden ut varandra. Av de betalningsflöden som omnämns i försäkringsupplägget med X, synes de enda verkliga och faktiskt genomförda betalningsflöden som förekommit utgöras av de som räntor betecknade transaktionerna från A till X och återbetalningarna från X till A. Mot denna bakgrund framstår avtalens sammantagna ekonomiska innebörd vara att tjäna som underlag för omvandling av icke avdragsgill premiebetalningar till avdragsgilla räntebetalningar. Konstruktionen med ett låneavtal mellan A och X synes inte ha annat syfte än att tillhandahålla en kapitalförsäkring där eventuell avkastning är skattefri och premiebetalningarna är avdragsgilla. Om reversen utgör den enda tillgången/fordran i kapitalförsäkringen, blir förfarandet än mer iögonfallande. Det förefaller märkligt att ta upp ett lån och betala ränta för att förvärva en tillgång som inte på något sätt förräntas utom för det fall situationen är som beskrivits ovan, att den som betalar räntan omedelbart återfår motsvarande belopp. A kan mot denna bakgrund inte anses ha visat att han fått en kredit som i beskattningshänseende bör betraktas som ett lån eftersom lånet inte tillgodosett ett kapitalbehov hos honom utan uppenbarligen bara syftat till att eliminera skatt. Det som ränta betecknade beloppet om 85 626 kr kan därför inte anses utgöra ersättning för kredit eller annan enligt 3 § 2 mom. lagen om statlig inkomstskatt från intäkt avdragsgill kostnad.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 24 april 2001.*

## **Skatterättsnämndens förhandsbesked den 11 april 2001**

### **Skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag**

**Vid prövning enligt presumptionsregeln har fråga uppkommit hur kravet på att endast en obetydlig del av det utdelande bolagets intäkter får vara lågbeskattade ska tolkas när sådana funnits av varierande storlek under mer än ett år**

*Inkomstskatt. Taxeringsåren 2001-2003*

X AB är moderbolag i en koncern och äger samtliga aktier i ett nederländskt bolag, NV, som bildades 1997. Den aktuella bolagsformen är närmast att jämföras med ett svenskt publikt aktiebolag. NV:s verksamhet består i att äga och förvalta aktier i rörelsedrivande dotterbolag. Planer finns att sätta ned aktiekapitalet i NV genom minskning av aktiernas nominella belopp. X AB vill ha besked om återbetalningen till bolaget i samband med nedsättningen ska behandlas som utdelning (fråga 1) och om så är fallet om utdelningen kan ske utan beskattning i AB X med stöd av reglerna i 7 § 8 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, (fråga 2).

Skatterättsnämndens förhandsbesked

#### **Fråga 1**

Återbetalningen av aktiekapitalet skall behandlas som utdelning hos AB X.

#### **Fråga 2**

AB X skall inte ta upp utdelningen till beskattning.

#### **Motivering**

#### **Fråga 1**

Enligt vad som upplysts i ärendet motsvarar det nederländska förfarandet vid nedsättning av aktiekapital genom minskning av aktiernas nominella belopp det som gäller vid motsvarande nedsättning av aktiekapital i ett svenskt aktiebolag. Med hänsyn härtill skall utbetalningen i samband med nedsättningen av aktiekapitalet behandlas som utdelning i enlighet med bestämmelserna i 3 § 7 mom. fjärde stycket SIL.

## Fråga 2

Nämnden prövar i första hand om NV kan anses jämförligt beskattad med en tillämpning av den s.k. presumtionsregeln i 7 § 8 mom. sjunde stycket SIL.

För att en utländsk juridisk person skall anses jämförligt beskattad enligt presumtionsregeln är ett krav att endast en obetydlig del av intäkterna (högst 5 %) får härröra från verksamhet i andra länder än avtalsländer eller från särskilt skattegynnad verksamhet.

Av handlingarna framgår att NV haft lågbeskattade intäkter i form av utdelningar åren 1999 och 2000 från ett cypriotiskt dotterbolag med filial i Förenade Arabemiraten. Vidare framgår att NV under det första verksamhetsåret 1998 inte tog emot några utdelningar från det cypriotiska bolaget.

Uttalanden i förarbetena till lagstiftningen (jfr prop. 1990/91:107 s. 31) ger stöd för att den metod som skall användas vid jämförlighetsbedömningen när ett bolag har ansamlade vinster för flera år är att se varje inkomstår för sig. RÅ 1996 ref. 60 och senare avgöranden lägger inte hinder i vägen för en sådan bedömning.

En sådan prövning i aktuellt fall ger vid handen att NV i det avseendet uppfyller presumtionsregelns krav för jämförlig beskattning under verksamhetsåren 1998 och 1999.

Av handlingarna framgår att NV har mottagit utdelningar för åren 1998 och 1999 med sammanlagt motsvarande 420 MSEK och att utbetalningen till AB X i samband med nedsättningen av aktiekapitalet uppgår till motsvarande 340 MSEK.

Nämndens slutsats är därför att återbetalningen till AB X kan ske utan beskattning med stöd av reglerna i 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL.

Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämpas i stället för SIL, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet (jfr 42 kap. 17 §, 24 kap. 20 § punkt 1 och 21 § IL).

Två ledamöter var skiljaktiga såvitt avsåg motveringen av svaret på fråga 2 och anförde följande.

Enligt RÅ 1996 ref. 60 skall vid tillämpning av 7 § 8 mom. sjätte-sjunde styckena (numera 24 kap. 20-21 §§ IL) prövningen inte begränsas till att avse förhållanden endast under enstaka verksamhetsår. Ett liknande ställningstagande har Regeringsrätten gjort i RÅ 1999 ref. 60.

Bedömningen bör inkludera förhållandena under ett antal år före utdelningstillfället. I det nu aktuella fallet har det utdelande bolaget - som bildades 1997 - mottagit utdelningar som härrör av vinster som inte kan anses underkastade med i Sverige jämförlig beskattning med ett belopp motsvarande endast 3,5 % av bolagets samtliga intäkter. En av sökandebolaget mottagen utdelning bör därför vara skattefri. Den omständigheten att det utdelande bolaget under ett av åren uppburit utdelning av vinst som inte anses jämförligt beskattad motsvarande 10 % av intäkterna under det året påverkar inte denna bedömning.

Överklagas inte av RSV.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 24 april 2001.*

### **Skatterättsnämndens förhandsbesked den 6 april 2001**

#### **Ombildning av näringsverksamhet i Spanien**

**Avräkning av fiktiv skatt vid försäljning till underpris av verksamhet vid fast driftställe i Spanien till spanskt närstående bolag. Anskaffningsvärde på vederlagsandelar i det spanska bolaget**

*Inkomstskatt. Taxeringsåren 2002-2004*

X AB bedriver verksamhet vid en spansk filial som konstituerar fast driftställe i Spanien. Bolaget överväger att överlåta samtliga sina tillgångar och skulder i filialen till ett spanskt bolag, som indirekt ägs av X AB. Avyttringen sker till marknadsvärde och vederlag utgår i form av andelar i det spanska bolaget. Det kan tilläggas av Spanien år 1991 implementerade EG:s fusionsdirektiv. Utan de interna regler i Spanien som blev följden av implementeringen hade avyttringen beskattats med en skattesats om 35 % på ett underlag som utgjorts av skillnaden mellan marknadsvärdet och bokfört/skattemässigt nettovärde på tillgångarna i filialen.

X AB önskar svar på följande frågor:

1. Får X AB avräkning för den skatt som skulle ha utgått i Spanien på grund av överlåtelsen i enlighet med bestämmelserna i 37 kap. 19 § jämförd med 38 kap. 30 § IL?



2. Kommer X AB anses ha anskaffat vederlagsaktierna för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten (38 kap. 13 § IL) eller för marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten eller för något annat värde?

Skatterättsnämndens förhandsbesked

### **Fråga 1**

Sökandebolaget är enligt 38 kap. 19 § jämförd med 37 kap. 30 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, berättigat till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om avyttringen hade beskattats i Spanien.

### **Fråga 2**

Sökandebolagets andelar i det spanska bolaget skall anses ha anskaffats för belopp motsvarande skillnaden mellan tillgångarnas i filialen skattemässiga värden och de skattemässiga värdena på de till filialen hänförliga skulderna och förpliktelserna.

Motivering

### **Fråga 1**

Avyttringen är en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Bestämmelserna i 38 kap. 19 § jämförd med 37 kap. 30 § IL är ett genomförande av artikel 10 p. 2 i direktivet. Sökandebolaget har därför, på sätt som anges i de bestämmelserna, rätt till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om avyttringen hade beskattats i Spanien.

### **Fråga 2**

Rätten till avräkning av fiktiv utländsk skatt enligt 38 kap. 19 § jämförd med 37 kap. 30 § IL är ett av två likställda alternativ för en underlåten beskattning enligt 38 kap. IL av en avyttring av verksamhet. Av samma skäl som föranlett införandet av bestämmelsen i 38 kap. 13 § bör en avyttring av det nu aktuella slaget leda till att de mottagna andelarna anses anskaffade för den överlåtna verksamhetens skattemässiga värde.

En ledamot anmälde skiljaktig mening såvitt avsåg svaret på fråga 2 och anförde följande.

Vid byte av tillgångar gäller som grundläggande princip i beskattningshänseende att tillgångar anses avyttrade för ett belopp motsvarande värdet av erhållen valuta. Omvänt gäller att erhållen valuta tas upp till sitt marknadsvärde eller till marknadsvärdet av den

avyttrade tillgången. Denna princip har brutits i ett fall. Sålunda gällde enligt lagen (1994:1854) om inkomstbeskattningen vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG att anskaffningsvärdet av vederlagsandelarna skulle utgöras av det skattemässiga nettovärdet av den överlåtna verksamheten. En sådan regel saknas i EGs fusionsdirektiv men infördes likväl i den svenska lagstiftningen. Därigenom åstadkoms att den skatteskuld på vederlagsandelarna som uppkom genom överlåtelsen blev den samma som om överlåtelsen i stället skett genom en underprisöverlåtelse - en transaktion där anskaffningskostnaden för aktierna i det övertagande företaget inte berörs. Genom lagstiftningen i övrigt uppnåddes att överlåtelsen inte behövde redovisas till och beskattas efter sitt marknadsvärde, utan den latent vinsten hos överlåtande företag kunde överföras till det övertagande företaget och där tas till beskattning i sinom tid. Denna s. k. dubbla kontinuitet överfördes till det generella uppskovssystem som infördes genom lagen (1998:1603) om beskattningen vid fusion, fission och verksamhetsöverlåtelser, vilken numera - såvitt gäller verksamhetsavyttringar - överförts till 38 kap. 1 L. Lagen är (liksom sina föregångare) tillämplig endast om transaktionen företas mellan skattesubjekt som är skattskyldiga i Sverige för den överlåtna verksamheten.

Dessa regler är inte tillämpliga i förevarande fall, eftersom den aktuella verksamheten bedrivs i Spanien och skall överföras till ett spanskt företag. Det säljande företaget (sökandebolaget) är svenskt och skall redovisa transaktionen till marknadspris. Den förutsättning som motiverade tillkomsten av regeln om den dubbla kontinuiteten vid verksamhetsöverlåtelse föreligger således inte: i beskattningshänseende skall transaktionen ske och får inte redovisas annat än till marknadspris (14 kap. 19-20 §§). Genom att Spanien har implementerat EGs fusionsdirektiv och därför medger uppskov med beskattningen eller medger att beskattningen sker hos det förvärvande företaget kan enligt min mening inte medföra att Sverige tillämpar regeln om den dubbla kontinuiteten även på detta fall. Sverige bör inte utan stöd i lag kunna skärpa aktievinstbeskattningen därför att ett annat land avstår från eller skjuter upp sin beskattning av en inkramstransaktion - en transaktion som inte kan företas på det sätt som föranledde införandet av regeln om den dubbla kontinuiteten.

För att underlätta omstruktureringar inom EU har Sverige åtagit sig att medge avräkning för den skatt som skulle ha utgått i Spanien om uppskov inte skulle medgetts där. Värdet av detta åtagande - som för företaget endast innebär en skattecredit vid den spanska beskattningen - skulle omintetgöras om Sverige tar ut en skatt på (den framtida) aktieöverlåtelsen genom att förvärvspriset på aktierna inte får bestämmas till marknadsvärdet. Någon svensk skatt på inkramstransaktionen skulle i praktiken inte utgått ens om transaktionen vid den spanska beskattningen räknades av till marknadspris, eftersom den spanska skatten då skulle ha avräknats från den svenska skatten. Om sökandebolaget anses ha förvärvat

vederlagsaktierna till ett värde motsvarande det bokförda nettovärdet av överlåtna tillgångar, skulle den ekonomiska konsekvensen av verksamhetsavyttringen därmed bli ett tillkommande svenskt skattekrav på kapitalvinsten på de mottagna vederlagsaktierna. Transaktionen skulle då varit lönsammare att genomföra till marknadspris med full beskattning i Spanien hos säljarföretaget med rätt till avräkning för betald spansk skatt vid den svenska taxeringen. Om den överlåtna verksamheten i den spanska filialen skulle omsättas snabbt är dessutom värdet av den spanska skattekrediten obetydligt.

Jag anser att i avsaknad av uttrycklig lagstiftning om annat skall anskaffningskostnaden för vederlagsaktierna utgöras av aktierna marknadsvärde.

Överklagas inte av RSV.

- [RR:s dom den 22 oktober 2001](#)  
Utländsk värdepappersfond. Fria kapitalrörelser. Förmögenhetsskatt. Viss fransk fond har ansetts jämförbar med svensk fond vid beskattningen. Utdelning i fonden ska inte beskattas hos delägarna och andelarna i fonden är förmögenhetsskattepliktiga tillgångar
- [RR:s beslut den 8 juni 2001](#)  
Rätt forum för taxeringsbeslut. KR har felaktigt underlåtit att ta ställning till om en person, som ansågs sakna hemortskommun i Sverige, var skattskyldig i Sverige och i stället undanröjt LR:s och SKM:s beslut med hänvisning till att beslutande SKM saknade beslutsbehörighet
- [RR:s dom den 23 oktober 2001](#)  
Byte av aktier (omsättningstillgångar). Byte av aktier (omsättningstillgångar) beskattades trots att god redovisningssed ansågs innebära att samma värde kunde upptas på balansräkningen för de tillbytta som de bortbytta aktierna
- [KR:s i Göteborg dom den 1 oktober 2001](#)  
Uppdelning av räntekostnad mellan makar. Ränta på gemensamt lån har delats lika mellan makar då mannen inte kunnat visa att han ensam erlagt räntan
- [KR:s i Göteborg dom den 16 oktober 2001](#)  
Avdragsrätt för skuldränta efter skilsmässa. Efter skilsmässa hade mannen erlagt underhåll till barnen genom att betala bl.a. räntor på fastighetslånet. KR fann att mannen för hustruns räkning fullgjort räntebetalningen och avdragsrätten för räntorna tillkom därför henne
- [KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001](#)  
Försäljning av dotterbolag. Vid extern försäljning av aktier i dotterbolag via ett utländskt dotterbolag har utdelning från det utländska dotterbolaget ansetts utgöra del av köpeskillingen för det sålda bolaget. Utdelningen har därför föranlett realisationsvinstbeskattning
- [KR:s i Jönköping dom den 22 mars 2001](#)  
Uppenbart oskäligt att eftertaxera. KR har i målet kommit fram till att det inte förelåg förutsättningar för att eftertaxera den skattskyldige eftersom ett sådant beslut framstod som uppenbart oskäligt
- [KR:s i Göteborg dom den 19 april 2001](#)  
Tidsmässiga förutsättningar för att åberopa lagen mot skatteflykt och rätt till ersättning enligt ersättningslagen. KR har i domen avvisat SKM:s först i KR framställda alternativa yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt med åberopande av att sådana yrkanden måste framställas inom fem år efter taxeringsårets utgång. I domen tillerkänns den skattskyldige, en advokat,

ersättning med betydande belopp, oaktat den materiella frågan avser en skatteplaneringsåtgärd som kan ifrågasättas

- SRN:S förhandsbesked den 3 oktober 2001

Reklamskatt. Främmande språk. För en publikation som distribueras utomlands till mer än 80 procent anses spridningen huvudsakligen ske utomlands. För att undantag från skatteplikt enligt 4 § punkten 2 lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam ska vara tillämpligt krävs dessutom att såväl all redaktionell text som samtliga annonser är på annat språk än svenska

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

**RR:s dom den 22 oktober 2001**

**Utländsk värdepappersfond. Fria kapitalrörelser.  
Förmögenhetsskatt.**

**Viss fransk fond har ansetts jämförbar med svensk fond vid beskattningen. Utdelning i fonden ska inte beskattas hos delägarna och andelarna i fonden är förmögenhetsskattepliktiga tillgångar.**

*Inkomsttaxeringen 2001*

SRN:s förhandsbesked, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 18/2000, SRN 4.

RSV överklagade och yrkade att RR skulle fastställa SRN:s förhandsbesked såvitt avsåg frågorna 3 och 4. Sökanden tillstyrkte fastställelse.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked i den del det överklagats med följande motivering.

I målet är att beakta frågan om den svenska beskattningen står i strid med EG:s regler om bl.a. fria kapitalrörelser (jfr RÅ 2000 ref. 38 och 40). Så får anses vara fallet om den innebär att placeringar i svenska fonder gynnas framför placeringar i motsvarande fonder i andra EG-länder. En delägarbeskattning kan antas motverka benägenheten att placera i utländska fonder. Mot denna bakgrund och på de skäl SRN anfört finner RR att förhandsbeskedet skall fastställas i den del det överklagats.

Sedan SRN meddelade sitt beslut har ändringar gjorts i inkomstskattelagen (1999:1229) såvitt avser beskattningen av utländska värdepappersfonder och delägare i dessa (SFS 2000:1354). Ändringarna, som trädde i kraft den 1 januari 2001 och tillämpas första gången vid 2002 års taxering, innebär att frågan om beskattning av delägare i utländska värdepappersfonder reglerats. Förhandsbeskedet bör därför begränsas till att avse taxeringsåret 2001.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

**RR:s beslut den 8 juni 2001**

### Rätt forum för taxeringsbeslut

**KR har felaktigt underlåtit att ta ställning till om en person, som ansågs sakna hemortskommun i Sverige, var skattskyldig i Sverige och i stället undanröjt LR:s och SKM:s beslut med hänvisning till att beslutande SKM saknade beslutsbehörighet**

*Inkomsttaxering 1992*

SKM i K län taxerade L taxeringsåret 1992 i Ä kommun. Därvid beskattades L, som sedan september 1990 var bosatt i Tyskland, förutom för realisationsvinst vid fastighets- och aktieförsäljning, även för uppburet avgångsvederlag från H AB. L överklagade beslutet och yrkade i första hand att han inte skulle beskattas för avgångsvederlaget med åberopande av att han inte var skattskyldig i Sverige. För det fall beskattning skulle ske yrkade han i andra hand att bli taxerad i Stockholm för gemensamt kommunalt ändamål enligt 56 § kommunalskattelagen (1928:370).

LR biföll L:s förstahandsyrkande och förklarade att L inte var skattskyldig i Sverige för avgångsvederlaget. SKM överklagade detta beslut till KR i Göteborg och yrkade att sådan skattskyldighet skulle anses föreligga. L bestred bifall till yrkandet och yrkade för egen del att, för det fall han skulle anses skattskyldig, att han skulle taxeras i det gemensamma distriktet. SKM tillstyrkte bifall till sistnämnda yrkande.

KR kom fram till att L vid 1992 års taxering saknade hemortskommun i Sverige och att L rätteligen skulle ha taxerats i det gemensamma distriktet i Stockholm. Eftersom SKM i Stockholm inte överfört sin beslutsbehörighet till SKM i K län, blev KR:s slutsats att L blivit taxerad i fel kommun av en SKM som saknade behörighet att taxera honom i

rätt kommun. Med den utgångspunkten upphävde KR i ett beslut 1997-05-06 underinstansernas avgöranden och överlämnade handlingarna till SKM i Stockholm för vederbörlig handläggning.

RSV överklagade KR:s beslut varvid RSV gjorde gällande att L var skattskyldig i Sverige för avgångsvederlaget. Vidare gjorde RSV bl.a. gällande att SKM i Stockholm, med hänsyn till den tid som förflutit och övriga omständigheter, dåmera inte hade några lagliga möjligheter att meddela taxeringsbeslut med anledning av att KR överlämnat handlingarna dit. RSV hävdade också att sakfrågan i KR var "rätt beskattningssort" till följd varav KR primärt skulle ha tagit ställning till om L var skattskyldig i Sverige och, om så ansågs vara fallet, domslutsviis var L skulle taxeras så att SKM i form av beslut om taxeringsåtgärder kunde åsätta en riktig taxering på rätt ort.

RR upphävde KR:s beslut och återförvisade målet till KR för ny handläggning. Som skäl för beslutet angavs att SKM:s överklagande hos KR avsåg frågan om huruvida L var skattskyldig i Sverige för avgångsvederlaget. KR hade därför i första hand haft att ställning till den frågan. Om den frågan besvarats jakande skulle KR haft att ta ställning till L:s i andra hand framställda yrkande rörande beskattningssorten.

*Kommentar:*

RR avgjorde samma dag ett mål rörande L:s taxering 1991, varvid RR kom fram till att L inte var skattskyldig i Sverige för av honom under år 1990 uppburet avgångsvederlag.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

**RR:s dom den 23 oktober 2001**

**Byte av aktier (omsättningstillgångar)**

**Byte av aktier (omsättningstillgångar) beskattades trots att god redovisningssed ansågs innebära att samma värde kunde upptas på balansräkningen för de tillbytta som de bortbytta aktierna**

*Inkomsttaxering 1991*

Ett försäkringsföretag (X) bytte innehavda aktier i Pharmacia mot aktier i Procordia AB. Bägge aktieslagen utgjorde omsättningstillgångar hos X. Vid bytet uppkom en vinst på ca 3 milj. kr genom att de tillbytta

Procordiaaktierna var mer värda än bokförda värdet på de bortbytta Pharmaciaaktierna. X hävdade att denna vinst inte var skattepliktig eftersom god redovisningssed tillämpats. Denna goda redovisningssed ansåg X innebära att samma balansvärde kunde tillämpas på Procordiaaktierna som för de bortbytta Pharmaciaaktierna. Därigenom uppkom ingen bokföringsmässig vinst och inte heller någon skattemässig vinst genom kopplingen redovisning - beskattning. Att det av X tillämpade redovisningssättet utgjorde god redovisningssed stöddes av redovisningssakkunnig som X åberopade. Bolagets bedömning av den goda redovisningsseden stöddes dessutom av BFN, som yttrade sig i frågan efter begäran av RR.

Länsrätten i Kalmar län (dom 1994-12-19) beskattade inte vinsten på ca 3 milj. kr vid aktiebytet "på grund av den lagervärdering, som skett i årsbokslutet". Vid detta års taxering medgavs generell nedskrivning på aktier som utgjorde lagertillgångar. Det bokförda lagervärdet på de tillbytta Procordiaaktierna ansågs inte understiga lägsta möjliga lagervärde. Det skedde således en tyst kvittning mellan vinst och nedskrivning av lagerposten Procordiaaktier.

Kammarrätten i Jönköping (dom 1997-09-29) beskattade vinsten utan beaktande av möjlig nedskrivning på Procordiaaktierna. Kammarrätten påförde även skattetillägg.

RR kom fram till samma slut som länsrätten.

#### "SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

X innehade aktier i Pharmacia. Aktierna utgjorde lager. Under år 1990 genomfördes ett utbyte av aktierna mot aktier i Procordia i samband med att de båda bolagen gick samman. Ingen kontant ersättning erhöles i samband med utbytet. Marknadsvärdet på aktierna var vid utbytet högre än det bokförda värdet. I deklARATIONEN togs inte upp någon inkomst eller utgift på grund av bytet. De mottagna aktierna togs upp till de utbytta aktiernas bokförda värde.

Frågan i målet avser den skattemässiga behandlingen av bytet av lageraktier. Några särskilda regler om sådana aktiebyten finns inte för det i målet aktuella beskattningsåret.

Bytet av egendom innebär skatterettsligt sett dels att den bortbytta egendomen anses ha avyttrats mot ersättning i form av den tillbytta egendomen, dels att den tillbytta egendomen anses ha förvärvats mot ersättning i form av den bortbytta egendomen.

Av 28 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, och punkt 1 första stycket av anvisningarna till nämnda paragraf framgår att vad som inflyter i en rörelse i pengar eller varor vid försäljning av lager utgör



inkomst av rörelsen (här och i det följande avses den i målet tillämpliga lagtexten). Enligt 29 § 1 mom. första stycket KL får avdrag göras för utgifter för anskaffning av lager. Av 42 § andra stycket och punkt 1 andra stycket av anvisningarna till nämnda paragraf framgår att inkomster i annat än pengar skall värderas till marknadsvärdet.

Bytet har således gett upphov till dels en skattepliktig inkomst på grund av avyttring av aktierna, motsvarande marknadsvärdet på Procordiaaktierna, dels en avdragsgill utgift på grund av förvärvet av aktierna i Procordia, motsvarande marknadsvärdet på Pharmaciaaktierna. X har inte tagit upp vare sig någon inkomst eller någon utgift.

Frågan i målet avser emellertid i huvudsak periodiseringen av resultatet av avyttringen. Inkomst av rörelse skall enligt 41 § första stycket KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i lagen. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till nämnda paragraf skall beräkningen ske med utgångspunkt i den skattskyldiges bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. Vidare anges där att hänsyn skall tas till - såvitt nu är av intresse -in- och utgående lager. Enligt punkt 2 första stycket av samma anvisningar skall den i räkenskaperna gjorda värderingen av lagertillgångar godtas om den inte strider mot bestämmelserna i anvisningspunkten eller i punkt 3 av anvisningarna. I sistnämnda anvisningspunkt föreskrivs i andra stycket att lager av värdepapper inte får tas upp till lägre belopp än vad som med hänsyn till risk för prisfall m.m. framstår som skäligt. RSV uttalade i anvisningar om värdering av bankers, finansbolags, försäkringsföretags och fondkommissionsbolags lager av lånefordringar, obligationer m.m. att försäkringsföretags lager av aktier fick, i fråga om varje enskilt företag, tas upp till antingen summa anskaffningsvärden eller lägst 60 procent av summa marknadsvärden på balansdagen. Den av X gjorda värderingen understiger, såvitt framgår, inte sistnämnda värde. Vid angivna förhållande föreligger ej skäl för någon höjning av X inkomst av rörelse med anledning av att X tagit upp aktierna i Procordia till samma värde som de bortbytta aktierna i Pharmacia.

X har i och för sig underlåtit att ta upp inkomsten på grund av avyttringen av aktierna i Pharmacia. Med hänsyn till att en mot denna inkomst svarande utgift för förvärvet av Procordiaaktierna på samma belopp har utelämnats föreligger emellertid inte grund för att påföra skattetillägg i anledning av att X inte redovisat aktiebytet i sin deklaration.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med bifall till X talan upphäver Regeringsrätten kammarrättens dom och fastställer länsrättens domslut".

---

# Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 1 oktober 2001**

**Uppdelning av räntekostnad mellan makar**

**Ränta på gemensamt lån har delats lika mellan makar då  
mannen inte kunnat visa att han ensam erlagt räntan.**

*Inkomsttaxeringen 1998*

Fråga i målet var om uppdelning av avdrag för ränta på fastighetslån mellan två makar som höll på att skilja sig.

Mannen överklagade och yrkade att få hela ränteavdraget samt anförde följande. Tingsrätten meddelade deldom på äktenskapsskillnad i december 1997. Mannen tilldelades fastigheten genom bodelningsavtal i oktober 1997. Under betänketiden bodde makarna tillsammans från mars till juni 1997. Av bifogat kontoutdrag framgick att det skett utbetalningar till den bank som gett fastighetslånen från mannens konto. Vidare framgick av utdraget att hustrun ersatt honom för hennes del av räntorna genom stående överföringar till hans konto fram till juli 1996. Det är inte möjligt för honom att styrka att han inte ersatts på något annat sätt än genom stående överföringar för tiden efter juli 1996. För att han ska kunna vägras avdrag bör därför rimligen krävas att hustrun visar att hon ersatt honom för den ränta som han bevisligen erlagt.

SKM bestred bifall.

**KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL**

Rätt till avdrag för skuldränta tillkommer endast den person som är betalningsansvarig för skulden och dessutom har betalat räntorna. Det presumeras att då två personer står som låntagare till samma lån, dessa har betalat halva räntekostnaden var och därmed skall beviljas avdrag med halva räntekostnaden vardera. Då två personer yrkar avdrag för delvis samma räntekostnader skall denna presumtion frångås, om den ena av parterna kan visa att han eller hon betalat räntekostnaden av egna medel.

Mot bakgrund av att makarna under i vart fall viss del av beskattningsåret sammanlevt i hushållsgemenskap anser KR i likhet med länsrätten att mannen inte kan anses ha visat att han ensam

erlagt betalning för den ifrågavarande räntekostnaden. Överklagandet ska därför avslås.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 16 oktober 2001**

**Avdragsrätt för skuldränta efter skilsmässa.**

**Efter skilsmässa hade mannen erlagt underhåll till barnen genom att betala bl.a. räntor på fastighetslånet. KR fann att mannen för hustruns räkning fullgjort räntebetalningen och avdragsrätten för räntorna tillkom därför henne.**

*Inkomsttaxeringen 1995*

I samband med skilsmässa träffade makarna följande avtal: Mannen förbinder sig genom detta avtal att ensam ansvara för kostnaderna förknippade med fastigheten med undantag för den statliga fastighetsskatten vilken till lika delar drabbar envar av oss såsom lagfarna ägare till fastigheten. Hustrun medger genom detta avtal att mannen ianspråkar det underhåll som han är förpliktad att utge till hustrun för barnen för att istället fullgöra betalningen för fastigheten så länge hon och barnen bebor fastigheten.

Med stöd av avtalet hade mannen under 1994 underlåtit att kontant betala ut 54 000 kr till hustrun och i stället använt pengarna till att bl.a. betala hennes andel av räntorna på det gemensamma lånet. Betalningen kom att gå direkt från mannen till respektive låneinstitut istället.

### LÄNRÄTTENS DOMSKÄL

Enligt 3 § 2 mom. SIL har fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret generell avdragsrätt för ränteutgifter. Som förutsättning för avdrag för ränta gäller dock att den skattskyldige varit betalningsansvarig för skulden under den tid räntan avser och att han faktiskt har erlagt räntan.

I målet är ostridigt att såväl mannen som hans tidigare hustru är betalningsansvariga för de lån som de i målet aktuella räntorna hänför sig till och att mannen under beskattningsåret genomfört samtliga räntebetalningar avseende lånen. Fråga i målet är om mannens

inbetalningar till viss del skett för hans tidigare hustrus räkning. Mannen är i dom ålagd att betala underhållsbidrag till sina barn. De tidigare makarna har avtalat att mannen har rätt att ta underhållsbidraget i anspråk för att betala kostnader för fastigheten. Avtalet berör inte frågan om fördelning av ränteavdraget.

LR kan inte förstå avtalet på annat sätt än att det ger mannen rätt att, istället för att utbetala underhållsbidrag till den tidigare hustrun, fullgöra inbetalning av skuldräntor för hennes räkning avseende de lån för vilka de är gemensamt betalningsansvariga. Den omständigheten att mannen i deklARATIONEN yrkat avdrag för nämnda underhållsbidrag ger ytterligare stöd för att avtalet skall tolkas på detta vis. Med hänsyn härtill... finner länsrätten att han för hustruns räkning med hennes medel fullgjort räntebetalning med detta belopp. Det är därmed hustrun och inte mannen som har rätt att göra avdrag för räntekostnaden.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001**

### **Försäljning av dotterbolag**

**Vid extern försäljning av aktier i dotterbolag via ett utländskt dotterbolag har utdelning från det utländska dotterbolaget ansetts utgöra del av köpeskillingen för det sålda bolaget. Utdelningen har därför föranlett realisationsvinstbeskattning.**

*Inkomsttaxering 1994*

Fråga om tillämpning av strukturregeln, 27 § 4 mom lagen om statlig inkomstskatt. Moderbolaget X AB hade sålt (oktober 1993) dotterbolaget Y AB genom ett andelsbyte till det utländska dotterbolaget Z SA. Aktierna i Y AB apporтерades in till en överkurs om 79 mkr. Z SA sålde omgående aktierna i Y AB till ett externt bolag för 80 mkr. Utdelning av överkursen skedde sedan skattefritt till moderbolaget (februari 1994).

SKM ansåg att man med hänsyn till den disproportion som förelåg mellan varje akties värde i Z SA före och efter andelsbytet skulle bortse från transaktionen med Z SA. Beskattning av realisationsvinst skedde därför som om aktierna i Y AB sålts direkt av moderbolaget till det externa bolaget.

Moderbolaget överklagade SKM:s beslut till LR och yrkade på att

strukturregeln skulle tillämpas. Med hänvisning till RÅ 1997 not 249 biföll LR bolagets talan.

SKM överklagade LR:s beslut till KR och yrkade på att den utdelning som moderbolaget erhållit från Z SA kort tid efter att aktierna överförts till Z SA skulle behandlas som en del av likviden för aktierna vilket medför att strukturregeln inte blir tillämplig.

KR som biföll SKM:s talan anförde följande.

Eftersom Z SA är ett helägt dotterbolag till X AB har X AB helt förfogat över de genomförda transaktionerna, överlåtelsen av aktierna i Y AB mot de nyemitterade aktierna, aktiernas nominella värde, vidareförsäljning till extern part och utdelning från Z SA. I målet har inte gjorts gällande att försäljningen av Y AB via Z SA medfört några företagsekonomiska konsekvenser. Det framgår att avsikten varit att Z SA inte skulle ha någon som helst verksamhet efter det att Y AB sålts. Utdelningen av 79 mkr var planerad i samband med försäljningen av Y AB till Z SA. KR finner vid dessa förhållanden att aktieutdelningen i realiteten har utgjort en del av det avtalade vederlaget för de överlåtna aktierna i Y AB. Vederlaget har således bestått av nyemitterade aktier i Z SA och mer än 10 procent av de nyemitterade aktiernas nominella värde i pengar. Härav följer att strukturregeln inte är tillämplig på överlåtelsen till Z SA. X AB skall därför realisationsvinstbeskattas för överlåtelsen.

*Kommentar:*

Andra exempel på att utdelning beskattats på annat sätt än efter den yttre formen finns i RÅ 1998 ref 19 och RÅ 2000 ref 56.

---

## **Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

**KR:s i Jönköping dom den 22 mars 2001**

**Uppenbart oskäligt att eftertaxera**

**KR har i målet kommit fram till att det inte förelåg  
förutsättningar för att eftertaxera den skattskyldige eftersom  
ett sådant beslut framstod som uppenbart oskäligt**

*Inkomsttaxering 1991*

B gjorde i slutet av 1980-talet stora förluster på aktie- och

optionsaffärer. Dessa affärer hade finansierats genom belåning hos en bank. Genom en ekonomisk uppgörelse med banken under år 1988 åstadkom B att en betydande nedskrivning skedde av hans skuld till banken. B ansåg att det var banken som bar ansvaret för förlusterna medan banken å sin sida ansåg det utsiktslöst att kunna driva in sina fordringar, varför dessa avskrevs. B hade löpande tillgodogjort sig avdrag för förlusterna avseende dessa affärer i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet medan ränteavdrag på skulderna gjorts under inkomst av kapital. SKM yrkade i en ansökan hos LR att B skulle eftertaxeras år 1989 såsom för erhållet skadestånd motsvarande det nedsatta fordringsbeloppet om 5 021 710 kr. LR avslog 1995 SKM:s ansökan med motiveringen att uppgörelsen med banken hade inslag av ett ackord. Denna dom överklagades inte från SKM:s sida och den vann således laga kraft. SKM fattade under 1996 ett omprövningsbeslut avseende 1991 års taxering av innebörd att B eftertaxeringsvis vägrades yrkat förlustavdrag om 2 899 898 kr hänförligt till nämnda ackord. LR undanröjde SKM:s omprövningsbeslut med motiveringen att det s. k. orsakssambandet som krävs för eftertaxering hade brutits genom att SKM den 10 september 1991 upprättat ett s. k. förslag till granskningspromemoria, i vilken frågan om den uppgörelse som träffats mellan B och banken kunde bedömas som ett ackord hade tagits upp.

KR delade i sina domskäl SKM:s uppfattning att förslaget till granskningspromemoria, vilket med iakttagande av myndighetens kommunikationsskyldighet skulle kommuniceras med B innan beslut kunde fattas, inte medfört att orsakssambandet brutits. Denna handling hade sålunda inte lagts till grund för SKM:s grundläggande beslut om årlig taxering för år 1991. KR för härfter ett ingående resonemang om att orsakssambandet eventuellt kan ha brutits i ett senare skede. Resonemanget bygger på att SKM indirekt kunde anses ha bestämt sig för att inte angripa B:s taxering för år 1991. KR fann dock rättsläget i denna fråga vara i viss mån oklart och tog inte närmare ställning härtill. KR konstaterade dock att B måste ha bibringats den uppfattningen att hans taxering för år 1991 inte skulle ändras i nu berört avseende och att ett beslut om eftertaxering flera år senare på i allt väsentligt samma underlag framstod som uppenbart oskäligt. KR lämnade på denna grund SKM:s talan utan bifall.

*Kommentar:*

RSV har överklagat KR:s dom. Noterbart är att RR till dags dato inte, i vart fall inte uttryckligen, i något mål har prövat huruvida hinder för eftertaxering föreligger med hänvisning till att det skulle vara uppenbart oskäligt att eftertaxera.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

## **KR:s i Göteborg dom den 19 april 2001**

### **Tidsmässiga förutsättningar för att åberopa lagen mot skatteflykt och rätt till ersättning enligt ersättningslagen**

**KR har i domen avvisat SKM:s först i KR framställda alternativa yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt med åberopande av att sådana yrkanden måste framställas inom fem år efter taxeringsårets utgång. I domen tillerkänns den skattskyldige, en advokat, ersättning med betydande belopp, oaktat den materiella frågan avser en skatteplaneringsåtgärd som kan ifrågasättas**

#### *Inkomsttaxering 1994*

SKM beslutade i december 1995 i ett omprövningsbeslut rörande 1994 års taxering att under inkomst av tjänst taxera advokaten S för återbetalning på en lånerevers från L AB. Lånereversen och bolaget hade S köpt för en krona vardera. Möjligheten till återbetalning grundade sig på att S lagt in sin advokatverksamhet, med upparbetat överskott, i bolaget. S hade i sin självdeklaration redovisat återbetalningen som en realisationsvinst under inkomst av kapital. Av naturliga skäl hade SKM inte som grund för sitt beslut åberopat lagen mot skatteflykt. S överklagade beslutet till LR som lämnade talan utan bifall. SKM aktualiserade inte under LR-processen en tillämpning av lagen mot skatteflykt. S överklagade domen till KR.

Under målets handläggning i KR meddelade RR på talan av annan skattskyldig dom i ett mål som rörde en likartad beskattningsfråga. RR biföll i det målet den skattskyldiges talan. I det målet avvisade RR den av RSV först i RR åberopade alternativa grunden för RSV:s bestridande av den skattskyldiges talan - tillämpning av lagen mot skatteflykt - med åberopande av instansordningsprincipen. Med anledning av nämnda dom av RR yrkade SKM i den då pågående KR-processen rörande S:s inkomsttaxeringen 1994 som alternativ rättslig grund för SKM:s bestridande av S:s talan tillämpning av lagen mot skatteflykt. KR avvisade SKM:s yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt med följande motivering.

"Skattemyndighetens kvittningsvis framställda kvittningsinvändning om att förfarandet skall underkännas med stöd av skatteflyktslagen kom in till kammarrätten den 12 december 2000. Kammarrätten anser - även om skattemyndighetens alternativa yrkande inte kan avvisas med hänvisning till vad som följer av en tillämpning av principerna för sakprocess - att det måste anses följa av allmänna regler att

skatteflyktslagen måste åberopas enligt de tidsfrister som gäller enligt särskild lagstiftning härom. I övergångsreglerna till den upphävda skatteflyktslagen stadgas att lagen tillämpas alltjämt på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 januari 1981 - den 31 december 1992. I förarbetena (prop. 1992/93:127 s. 59) har det framhållits att en framställning om prövning avseende en rättshandling som företagits i december 1992 kan göras före 1998 års utgång, eller, vid brutna räkenskapsår, 1999 års utgång."

Kr biföll S:s talan och förklarade att S "såvitt gäller återbetalningar på reversen skall beskattas i enlighet med sin deklaration." Vidare beviljade KR S ersättning för kostnader i målet med skäliga 25 000 kr mot yrkade 56 800 kr.

*Kommentar:*

RSV har överklagat KR:s dom. I frågan om tidsmässiga förutsättningar för tillämpning av skatteflyktslagen gör RSV därvid gällande att det inte finns några tidsmässiga begränsningar för att åberopa tillämpning av den lagen som en alternativ rättslig grund i en pågående process. I ersättningsdelen gör RSV i första hand gällande att det inte kan anses skäligt att bevilja ersättning i ett mål som i grunden handlar om tillåtligheten av rena skatteplaneringsåtgärder och i andra hand att det inte är skäligt att en professionell processförare, en advokat, tillerkänns ersättning för biträdeskostnader.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 30 oktober 2001.*

### **SRN:S förhandsbesked den 3 oktober 2001**

#### **Reklamskatt. Främmande språk.**

**För en publikation som distribueras utomlands till mer än 80 procent anses spridningen huvudsakligen ske utomlands. För att undantag från skatteplikt enligt 4 § punkten 2 lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam ska vara tillämpligt krävs dessutom att såväl all redaktionell text som samtliga annonser är på annat språk än svenska.**

#### *Punktskatt - reklamskatt*

Det sökande bolaget uppgav att det gav ut en teknisk och naturvetenskaplig facktidning på danska samt att den utkom en gång per vecka i en upplaga om 75 000 exemplar i Danmark. Enligt förutsättningarna skulle upplagan i Sverige vara under 20 procent av



den totala upplagan och samtliga artiklar skulle vara på danska. Upp till fem procent av annonserna skulle vara på svenska.

Skatterättsnämnden fann att annonser i publikationen var undantagna från skatteplikt endast om såväl all redaktionell text som samtliga annonser var på annat språk än svenska.

Som motivering anförde nämnden följande.

Eftersom publikationen enligt förutsättningarna till mer än 80 procent distribueras i Danmark får spridningen av publikationen huvudsakligen anses ske utomlands. För att det aktuella undantaget från skatteplikt ska vara tillämpligt har emellertid i praxis krävts att såväl redaktionell text som annonser uteslutande är på främmande språk (se RÅ 1974 A 1209 och RÅ 1989 not 288). Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i detta synsätt.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

- [Regeringsrättens dom den 3 april 2001](#)  
Överlåtelse av rätt till utdelning. Lex ASEA har ansetts tillämplig trots att koncernbolag varit ägare i bolaget men överlåtitt rätt till utdelning till utomstående före avstämningsdagen. Överlåtelsen har reavinstbeskattats
- [RR:s dom den 23 januari 2001](#)  
Uttag av skattetillägg har befunnits uppenbart oskäligt. Skattetillägg avseende mervärdesskatt hänförlig till redovisningsperioden november - december 1995
- [RR:s dom den 23 januari 2001](#)  
Påförande av skattetillägg har inte ansetts stå i strid med Europakonventionen och grund för eftergift av skattetillägg har inte ansetts föreligga
- [RR:s dom den 23 januari 2001](#)  
Påförande av skattetillägg har inte ansetts stå i strid med Europakonventionen. Oriktig uppgift har ansetts lämnad och grund för eftergift av skattetillägg har inte ansetts föreligga
- [Kammarrättens i Göteborg domar den 6 februari 2001](#)  
Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Avdrag har medgivits även för nettokostnad för räntor när avdraget för ökade levnadskostnader avsett boende i egen villafastighet
- [LR:s i Malmö dom den 26 mars 2001](#)  
Skattskyldighet för punktskatt enligt för in/tar emot-bestämmelsen. Bussbolags skatteansvar beträffande alkoholvaror som påträffats "övergivna" vid Tullverkets transportkontroll
- [SRN:s förhandsbesked den 6 april 2001.](#)  
Utdelningsbeskattning. Tillgångar överförs inom en s.k. oäkta koncern för ett underpris. Fråga om denna överföring ska föranleda beskattning för ägarna av den oäkta koncernen
- [SRN:s förhandsbesked den 6 april 2001](#)  
Uppskovsavdrag vid byte av bostad i nybildad bostadsrättsförening. Den omständigheten att reavinsten vid avyttringen av bostadsrätten ska beräknas enligt 27 § SIL, utgör inte hinder mot att medge uppskovsavdrag vid byte av bostad
- [Skatterättsnämnden förhandsbesked den 22 mars 2001](#)  
Kvalificerad andel och utomståenderegeln i 3 § 12 a resp. e mom. SIL. Uppskov vid andelsbyte

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

## **Regeringsrättens dom den 3 april 2001**

### **Överlåtelse av rätt till utdelning.**

**Lex ASEA har ansetts tillämplig trots att koncernbolag varit ägare i bolaget men överlätit rätt till utdelning till utomstående före avstämningsdagen. Överlåtelsen har reavinstbeskattats.**

*Inkomsttaxeringarna 2000-2002*

SRN:s förhandsbesked, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 35/99, SRN 3.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att SRN:s svar på fråga 2 skulle fastställas. Vidare yrkade RSV att RR med ändring av SRN:s beslut skulle förklara att Lex ASEA inte var tillämplig på utdelningen och att uttagsbeskattning skulle ske hos bolaget (fråga 1), att anskaffningsvärdet för de genom utdelningen erhållna aktierna skulle bestämmas till marknadsvärdet vid utdelningstillfället (fråga 3), samt att omkostnadsbeloppet för aktierna i det utdelande bolaget inte skulle påverkas (fråga 4).

Sökandebolagen bestred bifall. De hemställde att SRN:s svar på fråga 1 skulle fastställas och att RR - trots att de inte överklagat beslutet - skulle ändra svaret på fråga 2 och förklara att vederlaget för överlåtelsen av rätten till utdelning skulle jämföras med uppbyggnaden av utdelning och därmed vara skattefri.

RR gjorde samma bedömning som SRN.

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

**RR:s dom den 23 januari 2001**

**Uttag av skattetillägg har befunnits uppenbart oskäligt**

**Skattetillägg avseende mervärdesskatt hänförlig till  
redovisningsperioden november - december 1995.**

Kommanditbolaget F yrkade i aktuell deklaration avdrag för ingående mervärdesskatt med 2 470 172 kr. Till deklarationen fogades fyra fakturakopior (utläggfakturor) utställda av X AB i syfte att styrka avdragsrätten. Fakturorna utvisade dock inte någon debiterad mervärdesskatt. Efter utredning framkom att de för utläggfakturorna underliggande fakturorna var utställda av X AB:s dotterbolag AB Å, AB Ä, och AB Ö.

SKM vägrade F avdrag för ifågavarande ingående mervärdesskatt och påförde F skattetillägg med tio procent av 2 470 172 kr. Motivet härför var att F grundat yrkandet om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt på utläggfakturor med annan utställare (AB X) än de som faktiskt bestridit kostnaden vid den underliggande affärshändelsen (AB Å, Ä och Ö).

F överklagade utan framgång SKM:s beslut om skattetillägg såväl till LR som till KR varefter F fullföljde sin talan till RR. I RR yrkade F i första hand att skattetillägget skulle undanröjas på den grunden att det måste anses uppbart oskäligt att ta ut det. I andra hand gjorde F gällande att skattetillägget borde undanröjas på den grunden att det stod i strid med Europakonventionen. F framförde härvid bl.a. att den omständigheten att F till deklarationen fogat fakturakopior visade att F haft en ärlig avsikt att öppet redovisa den aktuella avdragsposten och att resultatet i slutändan blivit att avdragsrätten förskjutits till nackdel för de inblandade bolagen och till förmån för staten.

RR biföll F:s talan med följande motivering.

"Regeringsrätten har i en dom den 15 december 2000 (mål nr xxxxx) funnit att bestämmelserna i taxeringslagen (1990:324) om skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen men att bestämmelserna är förenliga med konventionen förutsatt att domstolarna i sin tillämpning gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att efterge skattetillägg.

Beträffande skattetillägg i mervärdesskattesammanhang är i detta mål de numera upphävda bestämmelserna i 18 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, fortfarande tillämpliga.

Enligt 18 kap. 6 § ML skall skattetillägg efterges bl.a. om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Bolaget gör i första hand gällande att skattetillägget skall undanröjas på denna grund.

Som länsrätten och kammarrätten funnit var de utläggsfakturer som bolaget bifogade sin mervärdesskattedeclaration utställda av X AB och inte av de dotterbolag till X AB som gjort utlägg. Mot bakgrund av att detta enligt vad utredningen utvisar har haft sin grund i oklarheter mellan X AB och dess dotterbolag och inte i något förhållande som bolaget haft kontroll över och med hänsyn till att bolaget vid en senare redovisningsperiod visats ha rätt till avdrag med yrkat belopp, finner Regeringsrätten att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägg av bolaget. Underinstansernas avgöranden skall därför upphävas."

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

**RR:s dom den 23 januari 2001**

**Påförande av skattetillägg har inte ansetts stå i strid med Europakonventionen och grund för eftergift av skattetillägg har inte ansetts föreligga.**

*Skattetillägg vid inkomsttaxering 1995*

L, född 1915, var sin ålder till trots ekonomiskt aktiv i så mån att han företog relativt omfattande aktieaffärer. Vid 1993 års taxering redovisade L en omsättning av aktier om 80 992 kr i fem olika poster och vid 1994 års taxering redovisade L en motsvarande omsättning om 130 333 kr avseende nio olika poster. I deklarationen för 1995 års inkomsttaxering underlät L att redovisa en realisationsvinst om ca 18 000 kr som uppkommit vid avyttring av optioner. SKM påförde L skattetillägg med 40 procent av skatten på den utelämnade realisationsvinsten.

L överklagade SKM:s beslut om skattetillägg varvid han bl.a. gjorde gällande att grund för eftergift förelåg med hänsyn dels till hans höga ålder dels till att han inte hade någon tidigare erfarenhet av redovisning av optionsaffärer.

LR lämnade L:s talan utan bifall. L fullföljde sin talan till KR varvid han också gjorde gällande att det påförda skattetillägget stod i strid med Europakonventionen. KR lämnade L:s talan utan bifall.

Efter att L fullföljt sin i KR förda talan till RR konstaterade RR, med hänvisning till RR:s avgörande den 15 december 2000, att det L påförda skattetillägget var förenligt med Europakonventionen och att grund för eftergift av skattetillägget enligt 5 kap. 6 § TL inte förelåg.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

### **RR:s dom den 23 januari 2001**

**Påförande av skattetillägg har inte ansetts stå i strid med Europakonventionen. Oriktig uppgift har ansetts lämnad och grund för eftergift av skattetillägg har inte ansetts föreligga.**

*Skattetillägg vid inkomsttaxering 1994 m.m.*

K var såväl delägare som verksam i ett aktiebolag som bedrev mekanisk verksamhet. SKM avvek från K:s deklartion för 1994 års inkomsttaxering på sätt att K:s inkomst av näringsverksamhet uppskattades till visst belopp. Beräkningen grundades på inkomna uppgifter om försäljning av verkstadsutrustning för 600 000 kr inklusive mervärdesskatt vilken utrustning inköpts för 200 000 kr exklusive mervärdesskatt. Vidare påfördes med anledning härav K skattetillägg såväl hänförligt till inkomstskatt som mervärdesskatt.

K överklagade beslutet varvid han bl.a. gjorde gällande att han inköpt utrustningen som privatperson för 200 000 kr och att skillnadsbeloppet i förhållande till försäljningssumman, 300 000 kr, borde beskattas som inkomst av kapital. Vidare yrkade K att skattetilläggen skulle undanröjas.

Vid den s.k. obligatoriska omprövningen biföll SKM K:s yrkande i så mån att K:s uppgift om försäljningsintäkten godtogs, vilket innebar att inkomsten av näringsverksamhet liksom mervärdesskatt att betala sänktes. Vidare justerade SKM med anledning härav skattetilläggen.

LR avslog K:s överklagande.

I KR yrkade K att skattetilläggen skulle undanröjas. Som grund härför åberopade K väsentligen att, eftersom han handlat i god tro, de påförda skattetilläggen stod i strid med Europakonventionen. KR avslog överklagandet.

Efter att L fullföljt sin i KR förda talan till RR konstaterade RR att K lämnat oriktiga uppgifter på sätt underinstanserna funnit och att, med hänvisning till RR:s avgörande den 15 december 2000, de L påförda skattetilläggen var förenliga med Europakonventionen samt att grund för eftergift av skattetilläggen inte förelåg.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

### **Kammarrättens i Göteborg domar den 6 februari 2001**

#### **Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning.**

**Avdrag har medgivits även för nettokostnad för räntor när avdraget för ökade levnadskostnader avsett boende i egen villafastighet.**

*Inkomsttaxering 1995 och 1996*

O hade dels yrkat avdrag för räntekostnader under inkomst av kapital, dels hade han yrkat avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning avseende boende i egen villafastighet. SKM vägrade avdragen för ökade levnadskostnader. Efter överklagande av O förklarade länsrätten att O var berättigad till avdragen och visade målen åter till SKM för prövning av avdragens storlek.

De av O yrkade avdragen för ökade levnadskostnader omfattade såväl driftkostnader som kapitalkostnader avseende villafastigheten. Kapitalkostnaderna bestod av amorteringar och ränteutgifter på de lån som belastade fastigheten. O hade reducerat avdragen för ränteutgifter med erhållna räntebidrag och skattereduktion på grund av underskott i inkomstslaget kapital. SKM medgav avdrag för driftkostnader, men vägrade bl.a. kostnader för ränteutgifterna.

Länsrätten och kammarrätten gav O rätt såtillvida att även nettokostnaden för ränteutgifterna skulle dras av som ökade levnadskostnader i inkomstslaget tjänst. Detta skedde med hänvisning till att avdrag för logi beräknas till belopp motsvarande den faktiska utgiften.

*Kommentar:*

RSV menar att när avdrag för ökade levnadskostnader avser kostnader för boende i egen villafastighet, måste man hålla isär finansieringskostnader/räntekostnader, som alltid är avdragsgilla, och

ökade levnadskostnader, som endast undantagsvis kan vara avdragsgilla - och då i inkomstslaget tjänst enligt anv.p. 3a till 33 § KL. Enligt 33 § 1 mom 4 st KL och 3 § 2 mom SIL ska ränteutgifterna som alltid dras av i inkomstslaget kapital - och endast där.

RSV har överklagat domarna.

---

## Område: Länsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

**LR:s i Malmö dom den 26 mars 2001**

**Skattskyldighet för punktskatt enligt för in/tar emotbestämmelsen.**

**Bussbolags skatteansvar beträffande alkoholvaror som påträffats "övergivna" vid Tullverkets transportkontroll.**

*Beskattning enligt lagen om alkoholskatt.*

Vid transportkontroll utförd av Tullverket den 4 juli 2000 av buss med reg. nr. X, ägare R AB, i Helsingborg påträffades 783,9 liter spritdrycker och 12 liter vin. Med motiveringen att ledsagardokument samt bevis om ställd säkerhet saknades omhändertog Tullverket godset samma dag för utredning av om det föreligger grund för beskattning i Sverige. Genom beslut den 31 juli 2000 bedömdes R AB vara skattskyldig för varorna i Sverige enligt 8 § 5 lagen (1994:1564) om alkoholskatt, LAS, samt enligt artikel 7 och 9 i Rådets direktiv (92/12EEG) av den 25 februari 1992 om allmänna regler för sådana varor (cirkulationsdirektivet). Varorna bedömdes vara avsedda för kommersiellt bruk, varför införsel av dem borde ha anmälts till beskattningsmyndigheten enligt 16 § LAS. R AB påfördes skatt med 153 100 kr enligt 2 kap. 13 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK) jämförd med 3 och 6 §§ LAS.

Vid transportkontroll den 8 juli 2000 av samma buss påträffades 23,1 liter spritdrycker. Genom beslut den 2 augusti 2000 fann Tullverket att R AB var skattskyldig för varorna på samma grunder som i det tidigare beslutet. R AB påfördes skatt med 4 233 kr enligt 2 kap. 13 § LPK jämförd med 6 § LAS.

Vid transportkontroll den 18 juli 2000 av samma buss påträffades 257,6 liter spritdrycker och 39,6 liter starköl. Genom beslut den 3 augusti



2000 bedömdes R AB vara skattskyldigt för varorna på samma grund som i de två föregående besluten. R AB påfördes skatt med 49 911 kr enligt 2 kap. 13 § LPK jämförd med 2 och 6 §§ LAS.

R AB överklagade tullmyndighetens skilda beslut och anförde bl.a. följande: R AB har tillstånd att transportera passagerare och deras bagage i och utanför Sverige. Bolaget har inte tillstånd att transportera enbart gods. Bolagets personal har inte rätt att titta i passagerarnas väskor och R kan därför inte veta hur mycket som finns i passagerarnas bagage.

RSV, som övertog tullverkets talan i målet, bestred bifall till överklagandet. RSV uppgav bl.a. följande. Enligt 8 § 5 LAS föreligger skyldighet att betala punktskatt för den som från ett annat EU-land för in eller tar mot punktskattpliktiga varor (den s.k. för in/tar emot-bestämmelsen). I 8 a § LAS anges undantag från för in/tar emot-bestämmelsen. Ett av dessa är att skattskyldighet enligt 8 § 5 inte föreligger om varorna förs in till Sverige av en enskild person som själv har förvärvat varorna i annat EU-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för hans eller hans familjs personliga bruk. I andra stycket till 8 a § finns en hänvisning till lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel (privatinförsellagen), eftersom införsel enligt 8 a § 2 kan vara skattpliktigt enligt privatinförsellagen. Nuvarande lydelse av 8 § 5 och 8 a § LAS började gälla den 1 januari 2000. I förarbetena anges att nämnda ändringar endast är ett förtydligande av tidigare lagstiftning. I kommentaren till nya lydelsen av 8 § 5 anges vidare att all införsel av varor från annat EU-land blir skattepliktig i Sverige om inte någon av förutsättningarna för skattefrihet enligt 8 a § föreligger (se prop. 1998/99:127 s. 32). Genom för in/tar emot-bestämmelsen har Sverige införlivat artikel 7 i cirkulationsdirektivet. I artikeln 7.1 i cirkulationsdirektivet anges att då punktskattebelagda varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat förvaras för kommersiella ändamål i en annan medlemsstat, skall punktskatt tas ut i den medlemsstat där varorna förvaras. Detta innebär att om varor som redan släppts för konsumtion i en medlemsstat (dvs. beskattade varor) flyttas till en annan medlemsstat för kommersiella ändamål skall punktskatt tas ut i den sistnämnda medlemsstaten. Cirkulationsdirektivet pekar inte ut vem som är skattskyldig för införsel enligt artikel 7. Vem som är skyldig att betala skatt beror, enligt direktivtexten, på omständigheterna i varje enskilt fall. I artikel 7.3 anges således att skatten skall beroende på omständigheterna, betalas av den som utför leveransen eller innehar de varor som är avsedda för leverans, eller av den som tar emot varorna för användning i mottagarmedlemsstaten. Det finns således både i svensk rätt och i EG-rätten stöd för en beskattning av den som för in eller tar emot en vara. - - - Det aktuella målet rör tre införselar. Enligt RSV:s uppfattning torde ett huvudsyfte med de aktuella bussresorna ha varit inköp av beskattade alkoholvaror i andra EU-länder och verket anser att den som arrangerar inköpsresor kan bli skattskyldig enligt för in/tar emot-bestämmelsen. De alkoholvaror som har påträffats är varor

som beskattats i annat EU-land. Ingen har gjort anspråk på varorna, varför det inte kan röra sig om privatinförsel (det går varken att klarlägga att enskild individ förvärvat varorna, att syftet med förvärvet varit att de skall användas för inköpande privatpersons egna bruk eller att varorna transporterats av en privatperson). Undantaget i 8 a § LAS är således inte tillämpligt och inte heller kan något annat undantag i 8 a § LAS åberopas. Införseln är således skattepliktig enligt för in/tar emot-bestämmelsen i 8 § 5 LAS. 8 § 5 LAS måste läsas mot artikel 7 i cirkulationsdirektivet. Enligt RSV:s uppfattning ger artikel 7.3 således tydligt stöd för att exempelvis en kommersiell transportör av varor kan bli skyldig att betala skatt enligt för in/tar emot-bestämmelsen. För att bedöma frågan om skattskyldighet måste en helhetsbedömning av transportörens verksamhet och agerande göras. Ett fall där skattskyldighet enligt 8 § 5 LAS kan aktualiseras är, enligt verkets mening, de fall då en transportör transporterar punktskattepliktiga varor, utan att transportören har kännedom om vem som äger eller ansvarar för varorna och inte bryr sig om detta. Ytterligare försvårande omständigheter är om transportverksamhet av punktskattepliktiga varor utan känd ägare/ansvarig sätts i system och blir regelmässig. Att märka är också att varken i 8 § 5 LAS eller artikel 7 i cirkulationsdirektivet kopplas skattskyldighet till ägande rätt avseende varorna. Skattskyldigheten är istället beroende på hur man hanterar varorna, t.ex. vid transport.

Länsrätten, som undanröjde Tullverkets beslut om beskattning, gjorde under rubriken "Länsrättens bedömning" följande bedömning:

"R AB bedriver taxi- och busstrafikverksamhet. Bolaget har tillstånd att bedriva yrkesmässig persontrafik men inte yrkesmässig godstrafik. Bolaget anordnar resor för inköp i Tyskland. Biljettpriset avser personbefordran och utrymme ställs till förfogande för de passagerare som medför bagage. Bussbolagets personal har inte några befogenheter att undersöka passagerarna eller passagerarnas bagage.

Punktskattepliktiga varor har påträffats vid tre olika tillfällen. Ägarförhållandena har inte kunnat fastställas. Utredningen i målet ger inte stöd för att varorna skulle tillhöra bolaget eller att bolaget åtagit sig transport för annans räkning än för passagerarna. Fråga i målet är om bolaget trots angivna förhållanden kan bli skattskyldigt enligt 8 § 5 LAS för införsel av de punktskattepliktiga varorna. Enligt länsrättens mening saknas stöd för att anse bolaget skattskyldigt enbart till följd av det förhållandet att varorna påträffats i bolagets buss. Ej heller har sådana omständigheter framkommit att bolaget genom medverkan, direkt eller indirekt, skulle vara skattskyldigt. Bolagets överklagande skall med hänsyn härtill bifallas."

*Kommentar:*

R SV har överklagat domen.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 6 april 2001.**

**Utdelningsbeskattning.**

**Tillgångar överförs inom en s.k. oäkta koncern för ett underpris. Fråga om denna överföring ska föranleda beskattning för ägarna av den oäkta koncernen.**

*Inkomsttaxering 2002-2004*

Förutsättningarna i ärendet var, starkt förenklat, följande.

En fysisk person L äger tillsammans med andra, alla andelar i ett utländskt bolag H. H kommer att för ett underpris överföra tillgångar till ett nybildat svenskt aktiebolag N med samma ägarstruktur som H. Om de två bolagen varit svenska hade alla förutsättningar för att underlåta uttagsbeskattning varit uppfyllda. L frågar om han ska inkomstbeskattas med anledning av denna överlåtelse för underpris, antingen enligt vanliga regler eller enligt lagen mot skatteflykt.

Skatterättsnämnden, som var enig, beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

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

MOTIVERING

Av allmänna principer får anses följa att den värdeöverföring, som underprisöverlåtelseerna från H till N medför, skall ses som en utdelning till L och övriga ägare till H, jfr prop. 1998/99:15 s. 168-172. Överlåtelseerna omfattas inte av det i 23 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) intagna undantaget från beskattning på ägarnivå vid underprisöverlåtelser. Ledning för bedömningen måste därför hämtas i praxis. Denna får anses innebära att utdelningsbeskattning kan underlåtas för L.

Ett allmänt krav för att godta att en underprisöverlåtelse kan ske utan skattekonsekvenser på ägarnivå får också anses vara att någon otillbörlig skatteförmån inte uppkommer. Nämnden finner att någon

otillbörlig skatteförmån inte uppkommer för L.

Med hänsyn till det ovan sagda och med beaktande även av bestämmelserna i skatteflyktslagen finner nämnden att L inte skall inkomstbeskattas med anledning av underprisöverlåtelserna från H till N".

*Kommentar:*

Eftersom någon otillbörlig skatteförmån inte bedöms uppkomma i detta fall kommer RSV inte att överklaga förhandsbeskedet. Jämför med Skatterättsnämndens förhandsbesked den 23 juni 1999, återgivet i RSV: s rättsfallsprotokoll 25/99.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 6 april 2001**

**Uppskovsavdrag vid byte av bostad i nybildad bostadsrättsförening.**

**Den omständigheten att reavinsten vid avyttringen av bostadsrätten ska beräknas enligt 27 § SIL, utgör inte hinder mot att medge uppskovsavdrag vid byte av bostad.**

En bostadsrättsförening bildades 1996. Den var till en början vilande men förvärvade våren 1998 en fastighet, i vilken föreningen upplät bostadsrätter till medlemmar. En medlem, X, avyttrade sin bostadsrätt senare samma år. Föreningen uppfyllde i och med upplåtelseerna och alltjämt 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.

På ansökan av RSV meddelade SRN ett förhandsbesked beträffande frågan om 26 § SIL var tillämplig på X:s avyttring (fråga 1) som innebar att frågan om uppskovsavdrag vid byte av bostad (fråga 2) förföll. Regeringsrätten ändrade genom dom den 4 oktober 2000 SRN:s förhandsbesked gällande fråga 1 och överlämnade målet till SRN för behandling av fråga 2.

SRN har nu meddelat följande förhandsbesked såvitt gäller fråga 2.

Den omständigheten att reavinsten vid avyttringen av bostadsrätten enligt Regeringsrättens dom skall beräknas enligt 27 § SIL, utgör inte

hinder mot att medge uppskovsavdrag enligt lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag vid byte av bostad (UAL).

SRN angav följande motivering:

"Enligt 1 § UAL kan uppskovsavdrag medges person som redovisar en skattepliktig reavinst hänförlig till en ursprungsbostad. Av 2 § UAL följer att med ursprungsbostad avses sådan bostad som enligt 5 § KL utgör en privatbostad i skatterättslig mening. Dessutom skall bostaden utgöra den skattskyldiges permanentbostad.

Utgångspunkten för medgivande av uppskovsavdrag är således att den avyttrade bostadsrätten skall ha utgjort en privatbostad för X. Enligt 5 § fjärde stycket KL gäller som förutsättning för att en bostadsrätt skall kunna räknas som privatbostad att den används eller är avsedd att användas för bostadsändamål på det sätt som anges i paragrafens andra stycke men också att bostadsrättsföreningens karaktär är av det slag som avses i 2 § 7 mom SIL. Bostadsrättsföreningen skall alltså vara vad som brukar benämnas ett "äkta" bostadsföretag.

I 5 § sjätte stycket KL finns reglerat vilken tidpunkt som är avgörande för bedömningen huruvida en bostad skall räknas som privatbostad eller inte. Principen är att förhållandena vid kalenderårets utgång är avgörande. Om bostaden har överlåtits under året är det i stället förhållandena på överlåtelsedagen som är avgörande.

Vid det tillfälle X under 1998 avyttrade bostadsrätten var bostadsrättsföreningen ostridigt av det slag som avses i 2 § 7 mom SIL. Bostadsrätten var därmed vid avyttringstillfället en privatbostad enligt 5 § KL. Detta får till följd att villkoret för uppskovsavdrag att reavinsten skall ha varit hänförlig till en ursprungsbostad måste anses vara uppfyllt. Mot bakgrund av utformningen av villkoren föreligger det inte något hinder mot att medge X uppskovsavdrag trots att reavinsten har beräknats enligt 27 § SIL."

Kommentar: Referat av Regeringsrättens dom i fråga om beskattning av reavinst vid försäljning av bostadsrätt samma år som bostadsrätten först upplåtits (fråga 1) finns i Rättsfallsprotokoll 31/00.

RSV avser att överklaga förhandsbeskedet gällande fråga 2.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 10 april 2001.*

## **Skatterättsnämnden förhandsbesked den 22 mars 2001**

### **Kvalificerad andel och utomståenderegeln i 3 § 12 a resp. e mom. SIL. Uppskov vid andelsbyte.**

*Inkomstskatt, taxeringsår 2001.*

Den fysiska personen A är anställd som konsult i ett dotterbolag till fåmansföretaget X AB. X AB driver konsultverksamhet där samtliga anställda erbjuds delägarskap efter viss tids anställning. Under 2000 har Y AB förvärvat samtliga aktier i X AB. För cirka hälften av aktierna betalades en kontant ersättning medan resterande delen av aktierna tillfördes Y AB genom en apportemission. Före avyttringen ägdes 86 % av aktierna i X AB av konsulter (varav vissa var s.k. säljande konsulter), VD-gruppen och styrelsen. Resterande aktier ägdes av administrativ personal och tidigare anställda. Antalet delägare var ca 90 personer.

A vill ha besked om reavinsten på de avyttrade aktierna omfattas av de s.k. 3:12-reglerna i SIL (fråga 1). A vill även ha besked om lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, andelsbyteslagen, är tillämplig på reavinsten på de aktier i X AB som han bytte mot aktier i Y AB (fråga 2).

Skatterättsnämnden meddelade följande.

"FÖRHANDBESKED

#### Fråga 1

Undantagsregeln i 3 § 12 e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, (utomståenderegeln) är inte tillämplig på A:s avyttring av aktierna i X AB.

#### Fråga 2

A är berättigad till uppskov vid beskattningen av reavinsten på de aktier i X AB som han bytte mot aktier i Y AB.

MOTIVERING

- - -

#### Fråga 1

I 3 § 12 a mom. SIL definieras begreppet kvalificerad aktie. Där anges under punkt 2 att en aktie i ett fåmansföretag anses kvalificerad om

företaget - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger aktier i ett annat fåmansföretag i vilket aktieägaren eller någon honom närstående varit verksam i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Frågan är om A skall anses ha varit verksam i X AB:s dotterbolag på det sätt som avses i den nämnda bestämmelsen.

Enligt förarbetena till bestämmelsen (prop. 1989/90:110 s. 703) skall en person alltid anses verksam i betydande omfattning om hans arbetsinsatser har stor betydelse för vinstgenereringen i företaget. Till denna grupp av kvalificerat verksamma hör företagsledare och andra högre befattningshavare. I mindre företag kan dock även anställda utan någon ledarbefattning räknas till samma kategori. Detta gäller särskilt i sådana fall där delägarna kan anses bedriva en gemensam verksamhet.

Verksamheten i det av X AB ägda dotterbolaget bedrivs av ett antal konsulter som utför ett självständigt arbete i en organisation som saknar andra chefer än respektive bolagschef. Samtliga konsulter synes ha samma ställning i företaget, förutom att vissa av dem är något mer inriktade på att anskaffa uppdrag från potentiella kunder. Enligt nämndens mening måste samtliga konsulter i en sådan organisation anses verksamma i betydande omfattning i den mening som avses i den nämnda bestämmelsen. A:s aktier är således kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. SIL för honom.

A:s fråga är om den s.k. utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig. Utomståenderegeln innebär att om aktieägare visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna om en uppdelning av beskattningen av utdelning och reavinst på aktien mellan inkomstlagen tjänst och kapital inte tillämpas. Med utomstående avses annan än fysisk person eller dödsbo som - direkt eller genom förmedling av juridisk person - äger kvalificerade aktier i företaget eller i annat fåmansföretag som avses i 3 § 12 a mom. första stycket SIL.

För att utomståenderegeln skall vara tillämplig krävs normalt att utomstående äger minst 30 % av aktierna i företaget (jfr prop. 1989/90:110 s. 478 och 703 f.). Enligt nämndens mening är det inte visat i ärendet att X AB var utomståendeägt i den omfattningen att utomståenderegeln är tillämplig.

## Fråga 2

Enligt 1 § första stycket andelsbyteslagen är en skattskyldig - under förutsättning att övriga i lagen uppställda villkor är uppfyllda - berättigad till uppskov med beskattning av reavinst på en aktie eller annan andel i ett företag vid avyttring av aktien eller andelen om han

får marknadsmässig ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget och eventuellt pengar motsvarande högst 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde.

Den i 1 § andelsbyteslagen angivna penningersättningen får anses hänförlig till de fall då en skattskyldig för en (och samma) avyttrad aktie eller annan andel får både andelar i det köpande företaget och eventuell ersättning i pengar. Den omständigheten att han dessutom vid sidan av ett byte av aktier eller andra andelar mot andelar i köpande företag och eventuell penningersättning (med högst visst belopp) avyttrar andra aktier eller andelar mot kontant ersättning hindrar därför inte att han är berättigad till uppskov med beskattning av reavinst vid avyttring av de aktier eller andelar som sker enligt de villkor som anges i 1 § andelsbyteslagen.

Nämnden finner såvitt handlingarna utvisar att A sålt hälften (så när som på en aktie) av sina aktier mot kontant ersättning och bytt resterande aktier mot aktier i Y AB. A är därmed berättigad till uppskov med beskattningen av reavinsten för de aktier i X AB som ersatts med aktier i Y AB. Nämnden har därvid förutsatt att övriga villkor i andelsbyteslagen är uppfyllda."

#### SKILJAKTIG MENING.

Nämndens ordförande och sekreterare var av skiljaktig mening såvitt avser fråga 2 och anförde följande.

"Enligt 1 § första stycket andelsbyteslagen är en skattskyldig - under förutsättning att övriga i lagen uppställda villkor är uppfyllda - berättigad till uppskov med beskattning av reavinst på en aktie eller annan andel i ett företag vid avyttring av aktien eller andelen om han får marknadsmässig ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget och eventuellt pengar motsvarande högst 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde.

Den ändring som skedde av sättet att i lagtexten uttrycka de grundläggande förutsättningarna för uppskov när andelsbyteslagen infördes 1998 har lett till att viss tvekan uppkommit om bestämmelsen skall förstås så att ett separat andelsbyte föreligger för varje avyttrad andel eller om andelsbytet skall ses som en helhet. I förarbetena synes visst stöd kunna hämtas för båda uppfattningarna, se bl.a. prop. 1998/99: 15 s. 185 resp. 275.

Det andelsbyte som är aktuellt i ärendet har skett genom en som aktieöverlåtelseavtal betecknad köpehandling. Parter i avtalet är Y AB som köpare och samtliga aktieägare i X AB som säljare, i avtalet gemensamt betecknade säljarna. Enligt punkt 2.1 i avtalet överlåter säljarna till köparen samtliga 196 853 aktier i X AB. I punkt 4.1 anges att köpeskillingen på totalt 281 450 000 kr skall erläggas dels kontant,



dels i form av aktier i Y AB samt att var och en av säljarna skall erhålla del av köpeskillingen i proportion till sin ägarandel av aktierna. I punkterna 4.2 och 4.3 preciseras närmare bl.a. beräkningsgrunden för de båda delarna av köpeskillingen.

I detta fall har andelsöverlåtelsen således skett genom att samtliga aktier genom ett och samma avtal överlåtits mot en ersättning som angetts till sammanlagt 281 450 000 kr. Ersättningen har utgått till hälften i kontanter och till hälften i aktier enligt grunder som närmare preciseras i avtalet. Med dessa förutsättningar finner jag att den kontanta ersättningen är för stor för att villkoret om en eventuell kontantersättnings storlek i 1 § skall vara uppfyllt. Detta gäller enligt min mening även för det fallet att andelsbytet ses som en separat överlåtelse av varje enskild aktie. Enligt min mening är A därför inte berättigad till uppskov med beskattningen av reavinsten."

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har såvitt avser fråga 2 överklagats av RSV.

- [Regeringsrättens dom den 9 oktober 2001](#)  
Reavinst på aktier i fåmansföretag, tillämpning av utomståenderegeln i 3 § 12 mom. 6 st. SIL. Vid tillämpning av utomståenderegeln i 3 § 12 mom. SIL har inte tid innefattats som ligger före det den skattskyldiges ägarintresse vid ett tidigare tillfälle avbrutits genom avyttring till utomstående
- [Regeringsrättens dom den 9 oktober 2001](#)  
Utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL. Fråga om tolkningen av föreskriften i 3 § 12 e mom. SIL att förhållandena under en föregående femårsperiod ska beaktas
- [Regeringsrättens beslut den 4 oktober 2001](#)  
Skattskyldighetens inträde. Skyldighet att betala avfallsskatt inträder för anläggning som avses i 1 § andra stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) när avfall uppkommer. Om vatten tillsätts torr aska inom anläggningen inträder skattskyldighet innan vattnet har tillsatts
- [SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 2001](#)  
Justering av anskaffningsvärde för tillgångar i näringsverksamhet. Avräkning av utländsk skatt. Jämkningsreglerna i 18 kap. 11 § och 19 kap. 14 a inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har inte ansetts tillämpliga när ett utländskt koncernföretag överlåter tillgångar till marknadspris till svenskt koncernföretag att placeras i utländsk filial, trots att detta kan föranleda högre avräkningsutrymme vid den svenska beskattningen. Även fråga om avräkning av utländsk skatt
- [SRN:s förhandsbesked den 5 oktober 2001](#)  
Uttagsbeskattning, skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag, skatteflyktslagen och förvaltningsföretag. Fråga om underprisöverlåtelse av helägt dotterbolag till via nederländskt BV ägda dotterdotterbolag medför uttagsbeskattning, om utdelning från BV bestående av i Nederländerna skattefri reavinst från avyttring av dotterdotterbolag är skattefri, om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet samt om det svenska moderbolaget är ett förvaltningsföretag
- [SRN:s förhandsbesked den 27 september 2001](#)  
Spel på s.k. enarmade banditer. Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att spel på s.k. enarmade banditer, som ett bolag tillhandahållit ombord på ett fartyg i utrikes trafik, är att hänföra till sådant lotteri som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Att bolagets tillhandahållande av spel på enarmade banditer delvis skett under tid det i Sverige förelåg förbud att anordna sådant spel ändrar inte bedömningen
- [SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2001](#)  
Rytmik- och dansträning. Skatterättsnämnden har i rubricerat

förhandsbesked uttalat att sökandebolaget skall ta ut mervärdesskatt med 25 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänst vars primära syfte är att genom motorik-, koordinations- och andra rörelseövningar utveckla deltagares förmåga i rytmik och dans. Bolagets tillhandahållande bedömdes inte utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende

- [Meddelat provningstillstånd](#)  
Ersättningslagen, kommunikation
- 

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

### **Regeringsrättens dom den 9 oktober 2001**

**Reavinst på aktier i fåmansföretag, tillämpning av utomståenderegeln i 3 § 12 mom. 6 st. SIL**

**Vid tillämpning av utomståenderegeln i 3 § 12 mom. SIL har inte tid innefattats som ligger före det den skattskyldiges ägarintresse vid ett tidigare tillfälle avbrutits genom avyttring till utomstående**

*Inkomsttaxering. Taxeringsår 1992 och 1993.*

Omständigheterna var följande. Den fysiska personen A var under inkomståren 1991 och 1992 företagsledare och aktieägare i fåmansföretaget X AB. Under nämnda år avyttrade A sina aktier i bolaget. A:s aktier utgjorde en mindre aktiepost i bolaget och hade förvärvats av denne under 1989.

X AB var från 1986 och fram till A:s förvärv av aktierna helägt dotterbolag till Y AB. A hade emellertid under en följd av år varit verksam i X AB. Under början av 1980-talet hade han ett stort aktieinnehav i X AB som avyttrades i juni 1986 till det utomstående Y AB. Under 1989 blev A på nytt delägare i X AB då han förvärvade de aktier som är föremål för i målen aktuella avyttringar. Fråga är om vid tillämpning av utomståenderegeln i 3 § 12 mom. 6 st. SIL hänsyn ska tas till ägarförhållandena under den tid då A tidigare ägt aktier i X AB.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning att utomstående inte ägt aktier i X AB till minst 30 procent under hela den senaste tioårsperioden räknat från A:s aktuella försäljning.

## "SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Det regelsystem som infördes i samband med 1991 års skattereform med tillämpning fr.o.m. 1992 års taxering innebär bl.a. att kapitalinkomster beskattas med en skattesats om 30 procent medan tjänsteinkomster beskattas progressivt. För att hindra att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som skall beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster infördes i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, särskilda regler för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som realisationsvinst i samband med försäljning av aktier. De särskilda reglerna skall tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen (prop. 1989/90:110 s. 467 f.).

Enligt 3 § 12 mom. tredje stycket SIL i den i målet aktuella lydelsen skall, om realisationsvinst uppkommer vid avyttring av aktier i fåmansföretag, hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Enligt femte stycket samma moment gäller detta endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. I momentets sjätte stycke finns en undantagsregel, den s.k. utomstående regeln, som innebär att om den skattskyldige visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i tredje stycket inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktierna leder till icke avsedda skatteförmåner (a. prop. s. 704). Sådana särskilda skäl som åsyftas för att utomstående regeln inte skall tillämpas är bl.a. att successiv utförsäljning av aktier skett och förekomsten av aktier som ger olika utdelning, konvertibla skuldebrev samt options- och terminsavtal avseende bolagets aktier (a. prop. s. 468).

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. A har varit verksam i X AB under en följd av år. Han hade på 1980-talet ett stort aktieinnehav i bolaget men sålde samtliga sina aktier i juni 1986. Under inkomståren 1987 och 1988 var bolaget ett helägt dotterbolag till Y AB och A hade under denna period inte några ägarintressen i X AB. A blev emellertid på nytt delägare i bolaget år 1989 då han förvärvade en mindre aktiepost. Han innehade också en post konvertibla skuldebrev utgivna

av bolaget och en option att sälja aktier i bolaget. Frågan i målet är om vid A:s försäljning av aktier under inkomståren 1991 och 1992 hänsyn skall tas till ägarförhållandena i bolaget inte bara från den tidpunkt dessa aktier förvärvades utan även förhållandena under den tid då han tidigare ägde aktier i bolaget.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

A avyttrade samtliga sina aktier i det aktuella bolaget i juni 1986. Den vinstgenerering som hans arbetsinsats i bolaget kan ha medfört fram till denna tidpunkt får anses realiserad genom den avyttringen. Mot bakgrund av syftet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL finns enligt Regeringsrättens mening inte anledning att vid tillämpningen innefatta tid som ligger före det den skattskyldiges ägarintressen i bolaget definitivt har avbrutits genom avyttring till utomstående. Ägarförhållandena i bolaget under tiden fram till juni 1986 bör sålunda inte hindra en tillämpning av utomståenderegeln.

Sedan A åter förvärvade aktier i bolaget har det utomstående ägandet varit betydande. Den utredning som föreligger i målet ger inte heller vid handen att förhållandena i övrigt i tiden efter förvärvet av aktierna varit av den art att sådana särskilda skäl föreligger som enligt 3 § 12 mom. sjätte stycket medför att denna bestämmelse ändå inte skall tillämpas. Regeringsrätten finner därför att den realisationsvinst som uppkommit vid A:s försäljningar av aktierna i X AB i sin helhet skall beskattas i inkomstslaget kapital.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten beslutar, med ändring av kammarrättens och länsrättens domar och skattemyndighetens beslut, att de realisationsvinster som uppkommit vid A:s avyttringar av aktier i X AB endast skall beskattas i inkomstslaget kapital."

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

## **Regeringsrättens dom den 9 oktober 2001**

### **Utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL**

### **Fråga om tolkningen av föreskriften i 3 § 12 e mom. SIL att förhållandena under en föregående femårsperiod ska beaktas**

*Inkomstskatt taxeringsåren 2001 - 2003, överklagat förhandsbesked*

Som framgår av RSV:s rättsfallsprotokoll 1/01, s. 19, ansåg Skatterättsnämnden att utomstående delägare ska ägt del i företaget under hela den femårsperiod som föregått avyttringsåret eller den kortare tid under vilken företaget bedrivit verksamhet.

RR som fastställde förhandsbeskedet anförde följande.

#### **"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Det regelsystem som infördes i samband med 1991 års skattereform med tillämpning fr.o.m. 1992 års taxering innebär bl.a. att kapitalinkomster beskattas med en skattesats om 30 procent medan tjänsteinkomster beskattas progressivt. För att hindra att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som skall beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster infördes i 3 § 12 mom, lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, särskilda regler för att motverka att personer med höga arbetsinkomster tar ut dessa som lägre beskattad utdelning eller som realisationsvinst i samband med försäljning av aktier. De särskilda reglerna skall tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen (prop. 1989/90: IIO s. 467 f).

Enligt 3 § 12 b mom. femte stycket SIL skall, om realisationsvinst uppkommer vid avyttring av kvalificerad aktie, hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning, intill visst högsta belopp, tas upp som intäkt av tjänst. I 3 § 12 e mom. SIL finns en undantagsregel. Denna anger att om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 12 b mom. inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid, föreskrivs det, beaktas även förhållandena under de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

I målet är ostridigt att ifrågavarande aktier är att anse som kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. första stycket SIL. Bestämmelsen i 3

§ 12 b mom. femte stycket SIL är således tillämplig på realisationsvinst som uppkommer vid avyttring av dessa aktier, såvida inte annat följer av utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL.

Frågan i målet gäller tolkning av föreskriften om att förhållandena under en föregående femårsperiod skall beaktas.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Syftet med att beakta även tidigare års förhållanden är enligt förarbetena till bestämmelsen att hindra att successiva utförsäljningar som syftar till att ta ut ackumulerad utdelning eller realisationsvinster efter en försäljning av en minoritetspost av aktier leder till icke avsedda skatteförmåner (a. prop. s. 704).

Det framstår, med hänsyn till utomståenderegelnns syfte, som klart att vid bedömningen av om särskilda skäl föreligger hänsyn måste tas till bl. a. om det betydande utomstående ägandet har bestått under den föregående femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget varit verksamt. Något oeftergivligt krav på att det betydande utomstående ägandet skall ha förelegat under hela den angivna perioden kan emellertid inte utläsas av lagtexten. Undantagsvis kan således omständigheterna i det enskilda fallet vara sådana att utomståenderegeln kan bli tillämplig trots att det utomstående ägandet inte har bestått under hela den föregående femårsperioden. I förevarande fall har emellertid sådana omständigheter inte visats föreligga. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall därför fastställas.

Förhandsbeskedet avser taxeringsåren 2001-2003. Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämpas i stället för SIL (jfr 57 kap. 5 § IL), vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

## **Regeringsrättens beslut den 4 oktober 2001**

### **Skattskyldighetens inträde**

**Skyldighet att betala avfallsskatt inträder för anläggning som avses i 1 § andra stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) när avfall uppkommer. Om vatten tillsätts torr aska inom anläggningen inträder skattskyldighet innan vattnet har tillsatts.**

#### *Punktskatt - avfallsskatt*

Det sökande bolaget bedriver industriell tillverkning av papper. Vid förbränning för att generera den för processen nödvändiga ångan uppkommer avfall i form av aska. Enligt förutsättningarna är askan torr när den uppkommer och tillsättningen av vattnet sker inom industrianläggningen. Mot denna bakgrund frågade bolaget vid vilken tidpunkt skattskyldighet för avfallet inträder, dvs. om avfallsskatt ska erläggas för askan i torrt eller i vått tillstånd.

Enligt Riksskatteverket (RSV) skulle skatten, vid de angivna förhållandena, bestämmas på grundval av vägning av avfallet i form av den våta askan.

Skatterättsnämnden ansåg att övervägande skäl talade för att det var det avfall som uppkommer i form av torr aska och slagg som utgör den restprodukt för vilken avfallsskatt ska betalas. En sådan bedömning ansågs även ligga i linje med den systematiska uppbyggnaden av 1 och 8 §§ LSA och medför i enlighet med uttalandena i proposition 1998/99:84 en rimlig skattebelastning. Skatterättsnämnden fann således att skattskyldighet till avfallsskatt för den med ansökningen avsedda askan inträder innan vattnet har tillsatts.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av beskedet, skulle bestämma att skattskyldighet till avfallsskatt för den med ansökningen avsedda askan inträder vid en tidpunkt efter det att vattnet har tillsatts. Som grund anfördes att RSV anser att principen bör vara att avfall ska anses uppkomma först när innehavaren av ett visst material har för avsikt att göra sig av med det. Materialet är då det som har uppkommit som ett sista led i den process som det tillhör och är en produkt av, dvs. normalt avfallet i den form som det deponerats.

I ett senare yttrande har RSV återkallat sitt överklagande.

Regeringsrätten beslutade att avskriva ärendet.



Kommentar: I proposition 2001/02:29 s. 25 uttalades att det var regeringens uppfattning att i de fall deponering sker inom en sådan avfallsanläggning som avses i 1 § andra stycket LSA bör skattefrihet gälla redan idag, eftersom vattnet tillsätts efter det att askan uppkommit eller med andra ord efter det att skattskyldigheten inträtt. Det ansågs därmed inte finnas behov av att justera lagtexten för att uppnå skattefrihet i denna situation.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 2001**

**Justering av anskaffningsvärde för tillgångar i  
näringsverksamhet. Avräkning av utländsk skatt.**

**Jämkningsreglerna i 18 kap. 11 § och 19 kap. 14 a  
inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har inte ansetts tillämpliga  
när ett utländskt koncernföretag överlåter tillgångar till  
marknadspris till svenskt koncernföretag att placeras i utländsk  
filial, trots att detta kan föranleda högre avräkningsutrymme vid  
den svenska beskattningen. Även fråga om avräkning av  
utländsk skatt.**

*Inkomstskatt. Taxeringsår 2002-2004.*

Omständigheterna var följande. AB är moderföretag till ett brittiskt bolag Ltd, som har för avsikt att till marknadspris överföra hela eller del av sin verksamhet till en nybildad filial till AB i Storbritannien. Enligt brittisk skattelagstiftning kan en sådan koncernintern överlåtelse ske utan beskattningskonsekvenser. Överlåtelsen av Ltd:s verksamhet till AB:s brittiska filial innebär att de övervärden som föreligger i verksamheten, såsom goodwill realiserar. Enligt brittisk skattelagstiftning är en på detta sätt realiserad goodwill inte avskrivningsbar vid inkomstbeskattningen. Det innebär att filialen, som utgör fast driftställe i Storbritannien, kommer att redovisa en beskattningsbar inkomst, som i princip motsvarar den som skulle ha redovisats av Ltd om verksamhetsöverlåtelsen ej genomförts.

Filialinkomsten är enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Storbritannien, lag (1983:898), beskattningsbar även i Sverige. AB avser att vid den svenska inkomstbeskattningen yrka avdrag för avskrivningar på goodwillposten enligt reglerna i kapitel 18 och 19 i IL, för avskrivningar på inventarier och immateriella tillgångar samt

avskrivningar på byggnader. Därmed kommer filialen sannolikt inte att uppvisa någon beskattningsbar inkomst enligt svenska regler. AB har för avsikt att begära avräkning för inkomstskatt erlagd i Storbritannien mot svensk inkomstskatt hänförlig till de ränteintäkter som uppbärs från utländska koncernbolag.

X ställde bl.a. följande frågor:

#### *Fråga 1*

Kan AB tillgodoräkna sig det faktiska förvärvspriset som skattemässigt anskaffningsvärde och därmed avskrivningsunderlag för de tillgångar som AB:s brittiska filial förvärvar från Ltd eller medför överlåtelsen av verksamheten i Ltd till AB:s brittiska filial till marknadsvärde att avskrivningsunderlaget för de förvärvade tillgångarna ska jämkas med tillämpning av 18 kap 11 § respektive 19 kap 14 a § IL?

#### *Fråga 2*

Har AB rätt att, med tillämpning av lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, (AvrL), avräkna den skatt som erläggs i Storbritannien avseende inkomster i AB:s brittiska filial mot den inkomstskatt hänförlig till utländska ränteinkomster, som AB erlägger i Sverige?

#### *Fråga 3*

Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på de beskrivna transaktionerna?

#### *Fråga 4*

Förändras svaren på frågorna 1-3 om endast produktionsdelen av Ltd:s verksamhet överlåtes till AB:s brittiska filial, medan försäljning, marknadsföring och distribution av de tillverkade produkterna även fortsättningsvis bedrivs av Ltd?

Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked på refererade frågor:

#### *Frågorna 1, 3 och 4*

AB får tillgodoräkna sig det faktiska förvärvspriset på de från Ltd förvärvade tillgångarna som skattemässigt anskaffningsvärde.

#### *Fråga 2*

AB är berättigat att enligt AvrL avräkna den skatt som för filialen

erläggs i Storbritannien mot inkomstskatt hänförlig till utländska ränteinkomster.

Motivering

*Frågorna 1, 3 och 4*

Enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet kommer AB att köpa tillgångarna i fråga för marknadspris. Erlagt vederlag skall därmed enligt 18 kap. 7 § och 19 kap. 9 § IL, utgöra skattemässigt anskaffningsvärde. Detta kan inte anses innebära att AB eller Ltd eller annan som står AB nära kommer att vidta åtgärder för att AB skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt. Den omständigheten att Ltd kommer att erhålla uppskov med beskattningen i Storbritannien och AB kan komma att vinna fördelar vid avräkning av utländsk skatt föranleder inte att de s.k. jämningsreglerna i 18 kap. 11 § och 19 kap. 14 a § IL bör tillämpas. Anledning saknas att bedöma en överlåtelse av en del av Ltd:s tillgångar på annat sätt än en överlåtelse av samtliga Ltd:s tillgångar.

Lagen (1995:575) mot skatteflykt kan inte anses tillämplig.

*Fråga 2*

Förhandsbeskedet i denna del följer av bestämmelserna i avräkningslagen.

Ordföranden anmälde skiljaktig mening avseende frågorna 1 och 4 och anförde:

I nu förevarande fall bestäms, såsom majoriteten anført, enligt huvudreglerna anskaffningsvärdet av överlåtelsepriset. Frågan blir då om det finns förutsättningar för att justera detta enligt de s.k. jämningsreglerna för inventarier och byggnader i näringsverksamhet.

Enligt jämningsregeln för inventarier i 18 kap. 11 § IL gäller att om en skattskyldig eller en sådan fysisk eller juridisk person eller ett sådant svenskt handelsbolag som står den skattskyldige nära har vidtagit åtgärder för att den skattskyldige skall kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som framstår som rimligt och det kan antas att detta har gjorts för att någon av dem skall få en obehörig skatteförmån, skall anskaffningsvärdet justeras i skälig mån. En i sak likalydande jämningsregel för byggnader finns i 19 kap. 14 a § IL.

I praxis har jämningsreglerna tillämpats för att motverka att överlåtelser av egendom till annat företag inom samma koncern skulle leda till en höjning av avskrivningsunderlag utan att beskattning skett av belopp motsvarande den åsyftade höjningen av underlaget (jfr RÅ

1949 ref. 39, RÅ 1979 Aa 12, RÅ 1981 Aa 162, RÅ 1989 not. 39, RÅ 1993 ref. 83 I och II). Även vid överlåtelse av egendom från ett partiellt skattskyldigt subjekt till ett av subjektet helägt aktiebolag har jämknings skatt, RÅ 1994 ref. 44.

Vid överlåtelser från helt skattebefriat subjekt (kommun) till av subjektet helägt aktiebolag har någon jämknings inte ansetts skola ske, RÅ 1998 not. 231 och 234.

Som en allmän princip gäller vidare att tillskott av egendom anses ske till marknadsvärdet av egendomen. Denna princip har tillämpats t.ex. vid tillskott från en kommun till ett helägt aktiebolag genom överlåtelse av egendom till symboliskt pris, RÅ 1998 not. 230. Ett motsvarande synsätt har tillämpats i det fallet att svensk skattejurisdiktion utvidgats, RÅ 1999 ref. 19. I ett visst fall har dock åsatt underpris vid överlåtelse (dvs. partiellt tillskott) från ett skattebefriat subjekt (staten) till av subjektet helägt aktiebolag ansetts utgöra avskrivningsunderlag, RÅ 1998 not. 233.

AB och Ltd ingår i samma koncern, med X som närmast gemensamma moderbolag. Ltd, som får förutsättas vara ett utländskt bolag enligt definitionen i 6 kap. 9 eller 10 § IL, bedriver vinstgivande verksamhet i Storbritannien. Det får vidare förutsättas att den verksamheten beskattas endast i Storbritannien. Inget svenskt företag i X-koncernen kan avräkna den skatt som Ltd betalar i Storbritannien för verksamheten.

Genom AB:s ifrågavarande förvärv av tillgångar från Ltd uppstår följande effekter. Om jämknings ej sker kommer AB:s anskaffningsvärde på tillgångarna att betydligt överstiga det skattemässiga värdet som gäller i Storbritannien utan att någon beskattning utlöses i den staten, eftersom Ltd är berättigat till uppskov med beskattningen av vinsten av överlåtelsen (enligt vad som uppges i ansökningen kan uppskovet efter en viss tid omvandlas till en definitiv skattebefrielse). AB kommer att i Storbritannien beskattas på samma sätt som om Ltd fortfarande hade bedrivit den överlåtna verksamheten (skattemässig kontinuitet). På grund av höga anskaffningsvärden på byggnader och inventarier kommer verksamheten vid taxering av AB i Sverige de närmaste fem åren inte att visa något beskattningsbart överskott. Så långt gör det inte någon skillnad för X-koncernen om verksamheten i fortsättningen skulle bedrivas av Ltd eller i en filial till AB i Storbritannien. Genom förfarandet uppnår emellertid AB, till skillnad mot vad som skulle gälla om Ltd fortsatt skulle bedriva verksamheten, att den skatt, som betalas i Storbritannien för verksamheten, genom den s.k. over-all-principen i avräkningslagen får avräknas mot den svenska skatt som AB betalar på andra utländska inkomster.

Verksamheten i fråga kommer genom överlåtelsen till AB att för framtiden dras in under svensk beskattning. Denna beskattning är

emellertid endast subsidiär eftersom AB på grund av skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland har rätt till avräkning av den skatt som erläggs i Storbritannien. Skattefördelarna kan sammanfattas med att den i Sverige inte avräkningsbara skatt, som överlåtelsen förutom skulle betalas av Ltd i Storbritannien, genom förfarandet föranleder avräkning dvs. till minskad skatt i Sverige i motsvarande mån.

Resultatet blir detsamma som om en höjning av avskrivningsunderlaget enligt huvudreglerna hade kunnat ske utan beskattning vid en överlåtelse mellan svenska företag i samma koncern. I sådana fall har jämningsreglerna tillämpats i praxis.

Ett argument mot en tillämpning av jämningsreglerna skulle kunna vara att överlåtelsen i första ledet inte är föremål för svensk beskattning. Det är alltså inte fråga om att samma anskaffningsutgift genom avskrivningar kommer att berättiga till avdrag mer än en gång vid den svenska beskattningen. Jämförelse skulle här kunna göras med att ett skattebefriat svenskt subjekt genom överlåtelse till ett svenskt bolag utsätter verksamhet och tillgångar för framtida beskattning (RÅ 1998 not. 231 och 234).

En sådan jämförelse ter sig diskutabel när en överlåtelse - som i det här fallet - skall ske mellan två företag som ingår i samma koncern. En av samordningsuppgifterna inom en koncern är att se till att skattekostnaderna begränsas. För en koncern med företag i flera länder kan de olika ländernas nationella system innebära att möjligheterna till resultatutjämnning är mindre än vad som gäller för en koncern med företag i bara ett land. Å andra sidan kan internationella koncerner utnyttja olikheter eller skevheter i skilda nationella system till sin fördel för att sänka skatten på ett sätt som inte är möjligt inom ramen för ett lands skattesystem. I takt med företagets fortgående internationalisering ökar också samarbetet mellan olika länder för att få till stånd en effektivare beskattning av företagen. Samarbetet syftar till att undvika att beskattningsreglerna hindrar gränsöverskridande transaktioner samtidigt som otillbörliga skatteförmåner motverkas. Detta samarbete sker genom t.ex. ingående av avtal för undvikande av dubbelbeskattning och samverkan inom olika internationella organisationer som EU och OECD. För svenskt vidkommande har denna utveckling lett till att transaktioner mellan utländska och svenska företag i ökande omfattning har kommit att jämföras med transaktioner mellan svenska företag. I vissa avseenden har tillämpningen av interna svenska regler gjorts beroende av hur närstående utländska företag beskattas som i reglerna om utdelning på utländska andelar och om s.k. delägarbeskattning (CFC-reglerna). I det nu förevarande fallet är det inte heller, såsom i RÅ 1999 ref. 19, fråga om en av lagstiftaren vidtagen utvidgning av svensk skattejurisdiktion utan om ett aktivt handlande av den skattskyldige och företag i intressegemenskap.

Jämkningsreglerna har sitt ursprung i lagstiftning år 1938. Varken lagtext eller förarbeten ger någon klar vägledning för att bedöma förevarande fall. Med hänsyn härtill och till vad som anförts tidigare anser jag att även de skatteeffekter som transaktionen ger upphov till i Storbritannien bör vägas in vid bedömningen av om jämkningsreglerna skall tillämpas eller ej.

I Storbritannien kommer överlåtelsen att beskattas på samma sätt som om Ltd fortfarande hade bedrivit verksamheten (skattemässig kontinuitet). Om den aktuella överlåtelsen hade skett mellan svenska företag hade några skattefördelar inte kunnat uppnås eftersom en höjning av avskrivningsunderlaget skulle ha neutraliserats av en beskattning av säljande företag. Svenska företag hade kunnat genomföra en dylik överlåtelse utan beskattning genom en tillämpning av reglerna om underprisöverlåtelser eller verksamhetsavyttringar. I sådana fall skulle avskrivningsunderlaget inte höjas.

En samlad bedömning leder enligt min mening till att AB genom det i ansökningsbeskrivningen förklarade förfarandet skall anses komma att kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde på de från Ltd förvärvade tillgångarna än som med hänsyn till omständigheterna framstår som rimligt och att det kan antas att det kommer att genomföras för att AB skall få en obehörig skatteförmån. Anskaffningsvärdet bör därför i enlighet med bestämmelserna i 18 kap. 11 § och 19 kap. 14 a § IL justeras i skälig mån. I ärendet har inte ställts någon fråga om hur en sådan justering skall ske.

*Kommentar:*

Såsom nämnts i bakgrundsbeskrivningen tillåter brittisk skattelagstiftning att tillgångar överlåts koncerninternt till marknadsvärde utan att någon skattemässig realisationsvinst eller realisationsförlust uppkommer hos överlåtaren. Oavsett till vilket pris verksamheten avyttras anses tillgångarna ur skattemässig synvinkel avyttrade till skattemässigt restvärde efter indexuppräknings. Det övertagande bolaget övertar således det överlåtande bolagets skattemässiga anskaffningsvärden.

Reglerna omfattar överlåtelser mellan brittiska koncernbolag samt efter lagändring den 1 april 2000 även överlåtelser mellan ett brittiskt bolag och en brittisk filial till ett utländskt bolag i samma koncern. Skattefrihet medges under förutsättning att de överlåtna tillgångarna även efter överlåtelsen är föremål för beskattning i Storbritannien. Inget särskilt yrkande krävs för denna skattemässigt förmånliga hantering. Koncernbegreppet innefattar brittiska och utländska dotterbolag som ägs till minst 75 %. Reglerna uppställer efter lagändringen i april inga särskilda krav avseende moderbolagets hemvistland. I det fall att det övertagande bolaget avyttras koncernexternt inom sex år efter det att verksamhetsöverlåtelse skett, kommer dock det överlåtande bolaget att vid denna tidpunkt beskattas

som om överlåtelsen skett till marknadsvärde.

RSV har för avsikt att begära fastställelse av frågorna 1, 3 och 4 hos RR. Fråga 2 överklagas med yrkande att det vid beräkning av AB:s sammanlagda förvärvsinkomst i samband med spärrbeloppsberäkningen skall bortses från ev. underskott som uppkommer vid beräkning av filialens resultat.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 5 oktober 2001**

**Uttagsbeskattning, skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag, skatteflyktslagen och förvaltningsföretag.**

**Fråga om underprisöverlåtelse av helägt dotterbolag till via nederländskt BV ägda dotterdotterbolag medför uttagsbeskattning, om utdelning från BV bestående av i Nederländerna skattefri reavinst från avyttring av dotterdotterbolag är skattefri, om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet samt om det svenska moderbolaget är ett förvaltningsföretag.**

*Inkomsttaxering 2002-2004*

MB planerar, efter att en uppdelning skett av verksamheten i dotterföretaget E AB på fyra företag, att överlåta andelarna till underpris till fyra dotterföretag till det nederländska dotterföretaget BV. Härefter planerar BV att avyttra andelarna i något eller några av dotterföretagen varefter vinsten eller vinsterna skall delas ut till MB. MB vill nu ha besked om underprisöverlåtelsena uppfyller villkoren för att underlåta uttagsbeskattning vid underprisöverlåtelse i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, (fråga 1), om MB är befriad från skatt på utdelning från BV bestående av vinster från försäljningen av dotterföretag (fråga 2), om skatteflyktslagen är tillämplig på det beskrivna förfarandet (fråga 3) och om MB under givna förutsättningar är att anse som ett förvaltningsföretag enligt bestämmelserna i 24 kap. 14 § IL (fråga 4).

FÖRHANDBESKED

*Fråga 1*

Det förhållandet att A AB, B AB, C AB och D AB är förvaltningsföretag utgör inte något hinder mot att underlåta uttagsbeskattning.

### *Fråga 2*

Den skattefrihet som kan föreligga för MB för utdelning från dess nederländska dotterbolag (BV) påverkas inte av den skattefria kapitalvinsten på försäljningen av något eller några av de svenska dotterföretagen A AB, B AB, C AB eller D AB.

### *Fråga 3*

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

### *Fråga 4*

MB är under de givna förutsättningarna inte ett förvaltningsföretag.

## MOTIVERING

### *Fråga 1*

Vad sökanden särskilt vill ha prövat är om det s.k. verksamhetsvillkoret i 23 kap. 17 § IL är uppfyllt mot bakgrund av att de företag som skall förvärva andelarna är förvaltningsföretag.

Enligt 23 kap. 7 § IL anses innehav av andelar i ett företag som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. Vad som avses med näringsbetingade andelar framgår av 24 kap. 16 § IL.

Enligt definitionen i 24 kap. 16 § IL gäller att med näringsbetingad andel avses en andel som är kapitaltillgång hos ägarföretaget och som uppfyller förutsättningarna i 1 eller 2. Enligt den s.k. presumtionsregeln i 1 gäller att det sammanlagda röstetalet för ägarföretagets andelar i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång skall motsvara 25 procent eller mer av röstetalet för samtliga andelar i det utdelande företaget. Av lagtexten framgår inte annat än att denna definition är tillämplig även om företagen är förvaltningsföretag. Om, som förutsätts, de förvärvande företagen uppfyller kraven för näringsbetingade andelar enligt den s.k. presumtionsregeln lägger inte det förhållandet att förvärvande företag är förvaltningsföretag hinder i vägen för att underlåta uttagsbeskattning. Några tveksamheten har inte förts fram huruvida övriga villkor för att underlåta uttagsbeskattning skall anses uppfyllda. Nämnden besvarar därför inte fråga 1 i vidare



mån än att nu berörda omständighet inte utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning.

### *Fråga 2*

Frågeställningen avser de vinstmedel som kan finnas tillgängliga för utdelning i BV och som består av skattefria kapitalvinster vid en försäljning av ovannämnda dotterföretag. Nämnden begränsar därför sin bedömning till om de skattefria kapitalvinsterna utgör ett hinder mot skattefrihet för den utdelning som kan komma att beslutas av BV.

Nämnden prövar frågan med en tillämpning av den s.k. presumptionsregeln i 24 kap. 21 § IL.

Vad som kan föranleda tvekan är om kravet i 21 § 3 är uppfyllt, d.v.s. att inkomsterna beskattats med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där näringsverksamheten bedrivs.

Enligt förarbetena (prop. 1993/94:234 s. 72 f.) kan ett systematiskt utnyttjande av reavinstreglerna för att undgå en normal beskattning inte godtas. Som ett exempel nämns holdingbolags försäljningar av bolag där den underliggande vinsten ansamlats i skatteparadis. En försäljning av bolag med normal rörelsedrivande verksamhet i ett avtalsland kan däremot inte anses som sådant systematiskt utnyttjande om verksamheten löpande beskattats med gängse bolagsskatt och den upparbetade bolagsvinsten hade kunnat delas ut till ett svenskt företag utan det blivit fråga om beskattning vid vidareutdelning.

Skattefriheten i Nederländerna för kapitalvinster är en konsekvens av det allmänna nederländska företagsbeskattningssystemet. De löpande inkomsterna i de fyra dotterdotterföretagens näringsverksamhet har beskattas i Sverige. Fråga är alltså inte om ett sådant systematiskt utnyttjande av det nederländska skattesystemet som beskrivits i förarbetena utan en försäljning av bolag med normal rörelsedrivande verksamhet i avtalsland. Med hänsyn härtill och då övriga krav enligt 21 § IL förutsätta vara uppfyllda finner nämnden att ifrågavarande skattefria kapitalvinster inte påverkar möjligheten för MB att ta emot skattefri utdelning från BV.

### *Fråga 3*

Att BV inte blir föremål för kapitalvinstbeskattning i Sverige vid en avyttring av aktierna i dotterföretagen kan inte anses medföra att skatteflyktlagen blir tillämplig på förfarandet (jfr prop. 1998/99:15 s. 137-139 samt s. 142-143).

### *Fråga 4*

Enligt förutsättningarna kommer MB under den övervägande delen av beskattningsåret och vid beskattningsårets utgång, direkt eller indirekt inneha andelar i rörelsedrivande dotterföretag etc. vars sammanlagda marknadsvärde motsvarar mer än 10 % av marknadsvärdet på koncernens samtliga tillgångar. Vid sådant förhållande får MB anses bedriva näringsverksamhet i mer än obetydlig omfattning och utgör därmed inte ett förvaltningsföretag enligt definitionen i 24 kap. 14 § IL.

*Kommentar:*

RSV har överklagat fråga 2 och hemställt att Regeringsrätten ska förklara att skattefrihet inte föreligger för utdelningen från BV. RSV har vidare hemställt att Regeringsrätten fastställer fråga 3.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 27 september 2001**

#### **Spel på s.k. enarmade banditer**

**Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att spel på s.k. enarmade banditer, som ett bolag tillhandahållit ombord på ett fartyg i utrikes trafik, är att hänföra till sådant lotteri som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Att bolagets tillhandahållande av spel på enarmade banditer delvis skett under tid det i Sverige förelåg förbud att anordna sådant spel ändrar inte bedömningen.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 december 1998 - den 31 juli 1999*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Skattemyndigheten återförde ingående mervärdesskatt med vissa belopp som bolaget under redovisningsperioderna december 1998 och januari - juli 1999 dragit av i sina momsdeklarationer. Den avdragna skatten avsåg bl. a. ingående skatt hänförlig till driftkostnader för spelautomater (enarmade banditer) som varit placerade ombord på fartyg i utrikes trafik.

Med anledning av skattemyndighetens beslut ansökte Riksskatteverket om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågade om sådana spel på penningautomater, som avses i 6 § lotterilagen (1994:1000),

omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 ML (fråga 1) och - förutsatt att svaret på fråga 1 är ja - om bedömningen blir annorlunda om det föreligger förbud att anordna spelen i Sverige (fråga 2) och slutligen om graden av slump i spelet har betydelse vid bedömningen av om spelet omfattas av undantaget i 3 kap. 23 § 5 ML (fråga 3).

## MOTIVERING

### *Fråga 1*

Enligt 3 kap. 1 § första stycket ML är omsättning av varor och tjänster samt import skattepliktiga om inget annat anges i kapitlet. Enligt 3 kap. 23 § 5 undantas från skatteplikt omsättning av lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel.

Undantaget från skatteplikt för lotterier infördes i samband med den reformering av lagen (1968:430) om mervärdesskatt som gjordes under 1990 (SFS 1990:576) varigenom bl.a. generell skatteplikt infördes även för tjänster. I förarbetena till den aktuella lagstiftningen (prop. 1989/90:111 s. 200) anfördes i specialmotiveringen bl.a. att med lotterier förstods här detsamma som i lotterilagen (1982:1011). Enligt sistnämnda lag, som fr. o. m. den 1 januari 1995 ersatts med en ny lotterilag (1994:1000), hänfördes enligt 1 § andra stycket automatspel till lotterier. Med automatspel avsågs enligt 2 § andra stycket i den nu upphävda lagen spel på mekaniska eller elektroniska spelapparater. En bestämmelse med motsvarande innehåll infördes också i den nya lotterilagen (6 §). I förarbetena (prop. 1981/82:170 s. 62) till den gamla lotterilagen omnämns spel på s. k. enarmade banditer som automatspel som erbjuder vinst i form av pengar.

I den proposition som låg till grund för ML hänvisades bl. a. till ovan nämnda förarbetsuttalande i prop. 1989/90:111 (prop. 1993/94:99 s. 156). Av sistnämnda proposition framgår även att omfattningen av undantaget från skatteplikt för lotterier i ML är detsamma som i den upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

Vid bedömningen skall även innehållet i EG-rätten beaktas. Enligt artikel 13 B f i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) skall från skatteplikt undantas vadslagning, lotterier och andra former av hasardspel om inte annat följer av de villkor och begränsningar som fastställs av varje medlemsstat. I den utredning (SOU 1994:88) som låg till grund för prop. 1993/94:99, uttalades på s. 172 att bakgrunden till undantaget i de båda rättsordningarna är att spelverksamhet är föremål för olika punktskatter såväl i Sverige som inom EG. Utredningen ansåg att den svenska bestämmelsen var EG-konform.

Nämnden gör följande bedömning.

Mot bakgrund av det tidigare anförda får enligt nämndens mening sådant automatspel på enarmade banditer som bolaget tillhandahållit omfattas av bestämmelsen i 3 kap. 23 § 5 ML. Omsättning av sådana tjänster är därför undantagen från skatteplikt. En sådan bedömning får också anses stå i överensstämmelse med innebörden av artikel 13 B f i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

## *Fråga 2*

Bolaget har i ärendet särskilt framhållit att bedrivande av spel inom Sverige med s.k. enarmade banditer före den 1 juli 1999 och således under en del av de redovisningsperioder som är aktuella i ärendet var i strid med då gällande lotteribestämmelser. Anordnande av sådant spel skulle därför inte omfattas av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 § 5 ML utan skulle ha ansetts skattepliktigt. Bolagets verksamhet skulle därför ha medfört skattskyldighet om den hade bedrivits i Sverige.

Nämnden gör följande bedömning.

EG-domstolen har i målet C-283/95 Karlheinz Fisher mot Finanzamt Donausingen behandlat frågan om olagligt anordnande av roulettspel omfattas av tillämpningsområdet för sjätte direktivet. Enligt domstolen hindrar principen om skatteneutralitet, utom i de fall då det är uteslutet att det kan förekomma konkurrens mellan en olaglig och en laglig sektor av ekonomin, att olagliga och lagliga transaktioner generellt behandlas olika i mervärdesskattehänseende (p. 21). De undantag som föreskrivs i artikel 13 B skall tillämpas med hänsyn till principen om skatteneutralitet i det gemensamma systemet för mervärdesskatt (p. 27). Av detta följer att medlemsstaterna inte kan göra undantag enbart för lagliga hasardspel (p. 28). Domstolen fann således att olagligt anordnande av hasardspel omfattas av tillämpningsområdet för det sjätte direktivet.

Det kan enligt nämndens mening inte uteslutas att konkurrens förekommer mellan anordnande av lagligt och olagligt spel på enarmade banditer. Sålunda kunde t. ex. olagligt anordnande av sådant spel i Sverige anses ha konkurrerat med anordnande av sådant spel ombord på fartyg i internationell trafik. Spelet har också kunnat konkurrera med annat lagligt anordnade lotterier. Med utgångspunkt i det synsätt som kommer till uttryck i den tidigare berörda EG-domen ang. Karlheinz Fisher skall därför även i Sverige anordnat spel på enarmade banditer, trots förbud däremot, omfattas av undantaget i 3 kap. 23 § 5 ML.

Twisten mellan bolaget och skattemyndigheten gäller, såvitt nu är i fråga, om bolagets anordnande av spel på enarmade banditer på fartyg i utrikes trafik utgör sådant tillhandahållande som omfattas av 3 kap. 23 § 5 ML. Riksskatteverkets ansökan har att utgå från och är även

begränsad av bolagets yrkande. Till den del ansökningen inte har besvarats genom förhandsbeskedet skall den därför avvisas.

*Kommentar:*

RSV har inte överklagat förhandsbeskedet.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2001**

#### **Rytmik- och dansträning**

**Skatterättsnämnden har i rubricerat förhandsbesked uttalat att sökandebolaget skall ta ut mervärdesskatt med 25 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av tjänst vars primära syfte är att genom motorik-, koordinations- och andra rörelseövningar utveckla deltagares förmåga i rytmik och dans. Bolagets tillhandahållande bedömdes inte utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2001 - 30 april 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget driver, genom en särskild musik- och rytmikpedagogisk undervisningsmetod, en rytmikskola vilken verksamhet riktar sig till barn i åldrarna 4 månader till 12 år. Metoden bygger på fysisk aktivitet där man med träning och inslag av lek och tävlingar utvecklar barnens förmåga i dans och rytmik. Rytmikträningen syftar, enligt bolaget, till att befärma barnens musikaliska, motoriska, och kognitiva utveckling och hälsa samt att skärpa deras koncentrations- och inlärningsförmåga. Detta skall ge barnen bättre förutsättningar för dans- och musikutövande samt i övrigt främja deras skolarbete. Tävlingar i rytmik förekommer.

I ärendet har bolaget givit in en videoupptagning som förevisar den med ansökningen avsedda verksamheten.

#### **MOTIVERING**

Bestämmelser om skattesats finns i 7 kap. mervärdesskattelagen (1994:200), 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.

Begreppet idrottslig verksamhet är inte definierat i lagtexten. Av specialmotiveringen till de sistnämnda bestämmelserna framgår att någon enhetlig eller heltäckande definition inte finns och knappast kan skapas för alla situationer. Det är framförallt svårt att avgöra vad som är sport/idrott och vad som istället är rekreation/förströelse/-nöje. Den enskilde besökarens syfte med aktiviteten kan inte tillmätas någon betydelse utan det är aktivitetens syfte i allmänhet att bedriva sport eller idrott på en härför avsedd anläggning som är viktig vid bedömningen av om en idrottstjänst skall anses omsatt eller inte. Det kan vidare presumeras att kurser som anordnas i olika sällskapsdanser, utan en direkt koppling till tävlingsverksamhet, inte är sport eller idrott i ML:s mening (prop. 1996/97:10 s. 53-54).

Nämnden gör följande bedömning.

För att en aktivitet skall vara att hänföra till idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende fordras att syftet med aktiviteten är att deltagarna skall bedriva sport eller idrott. Enbart det förhållandet att en verksamhet innefattar en viss fysisk aktivitet av deltagarna medför således inte att verksamheten är att hänföra till idrottslig verksamhet.

Den med ansökningsen avsedda verksamheten syftar primärt till att genom motorik-, koordinations- och andra rörelseövningar utveckla deltagarnas förmåga i rytmik och dans. Verksamheten riktar sig främst till förskolebarn; drygt 50 procent av deltagarna är under tre år. Mot bakgrund härav och med hänsyn till vad som av den ingivna videoupptagningen framgår rörande det närmare innehållet i verksamheten kan denna enligt nämndens mening inte anses utgöra idrottslig verksamhet i mervärdesskattehänseende. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

---

## **Område: Meddelat prövningstillstånd**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 23 oktober 2001.*

### **Meddelat prövningstillstånd**

#### **Ersättningslagen, kommunikation**

*Saken:* Sedan SKM överklagat till KR har den skattskyldige i yttrande aviserat ersättningsyrkande för kostnader för biträde och utredning som åsamkas denne under processen. Efter skriftväxling i sak avgör KR målet och avslår ersättningsyrkandet med hänvisning till att det inte framkommit att talan utförts med biträde eller att utredningskostnader uppkommit. Fråga om KR borde ha gett den skattskyldige tillfälle att komplettera sitt ersättningsyrkande.

*Klagande:* den skattskyldige

*Lagrum:* 7 § ErsL, 36 § första stycket 2 FvPL

- [KR:s i Jönköping domar den 28 februari 2001](#)  
Svenskt aktiebolags kostnader för forskning och utveckling (FoU) samt för personal stationerad utomlands till den del kostnaderna kan hänföras till dotterbolagens egen verksamhet
- [KR:s i Sundsvall dom den 31 oktober 2000](#)  
Saken i taxeringsprocessen. SKM har som grund för att vägra ett bolag avdrag för realisationsförlust uppkommen vid försäljning av lös egendom åberopat att egendomen anskaffats för bolagsägarens privata bruk. Under processen i KR gjorde SKM i stället gällande att avdraget skulle vägras på den grunden att någon verklig förlust inte visats föreligga. KR ansåg att SKM härigenom fört in en ny sak i målet
- [KR:s i Stockholm beslut den 13 november 2000](#)  
Delgivning. Den skattskyldiges påstående om att han inte undertecknat ett mottagningsbevis i kombination med att namnteckningen på beviset företedde olikheter med den skattskyldiges normala namnteckning har lett till att den skattskyldige inte ansetts delgiven en ansökan om eftertaxering
- [KR:s i Stockholm dom den 14 november](#)  
Domvilla. KR har ändrat underinstansernas avgöranden. Med hänsyn till hur KR utformat domslutet kan det ifrågasättas om SKM har några lagliga möjligheter att med anledning av domen fatta någon form av beslut
- [KR:s i Stockholm dom den 9 mars 2001](#)  
Skenransaktion. Reaförlust, aktier. Skattetillegg. Vid beräkning av anskaffningskostnad har man bortsett från överlåtelse till och återköp från make. Skattetillegg har påförts
- [KR:s i Stockholm dom den 2 mars 2001](#)  
Verklig förlust. Skattefritt skadestånd. Reaförlust på fordran motsvarades av skattefritt skadestånd. Avdrag för förlusten medgavs inte
- [KR:s i Stockholm dom den 26 februari 2001](#)  
Marknadsnoterad eller ej. Räntheoptioner som noterats på Reuter har inte ansetts marknadsnoterade
- [KR:s i Stockholm dom den 13 mars 2001](#)  
Avdragsköp. Avdrag för reaförluster på valutaoptioner har vägrats då affärerna framställt som uppenbart konstlade och bedömts som avdragsköp
- [Meddelat prövningstillstånd](#)



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

## **KR:s i Jönköping domar den 28 februari 2001**

### **Svenskt aktiebolags kostnader för forskning och utveckling (FoU) samt för personal stationerad utomlands till den del kostnaderna kan hänföras till dotterbolagens egen verksamhet.**

*Eftertaxering 1988, inkomstaxering 1989-1990*

I en svensk koncern sker mer än hälften av tillverkningen utomlands, bl. a. av dotterbolag i Brasilien och Argentina. FoU bedrivs och bekostas i huvudsak centralt av det svenska moderbolaget. Enligt SKM ska moderbolaget, i enlighet med 43 § 1 mom. KL, debitera de utländska dotterbolagen viss del av FoU-kostnaderna utifrån bolagens andel av total fakturering. Vidare ansåg SKM att kostnader för utlandsanställd personal inte ska belasta moderbolaget. Kostnaderna avsåg ut- och hemflyttningskostnader, kostnader för löner, pensioner och försäkringar m.m. under utlandstjänstgöringen samt styrelse- och konsultarvoden till vissa personer knutna till de sydamerikanska bolagen.

LR behandlade frågan om utdebitering av viss del av FoU på dotterbolagen olika för vart och ett av åren och medgav moderbolaget avdrag för personalkostnaderna.

Parterna överklagade delar av LR:s domar

Bolaget utvecklade sina besvär på bl.a. följande sätt. FoU-kostnaderna i Sverige skulle ha varit minst lika stora även om verksamheten i Sydamerika inte funnits. I svensk rätt finns inget krav på att ett moderbolag är skyldigt att utdebitera kostnader av detta slag. Forskningsuppdragen har inte beställts av de sydamerikanska dotterbolagen. Den nytta som dotterbolagen haft av FoU-verksamheten har inte stått i rimlig proportion till kostnaderna eftersom verksamheten har inriktats mot europamarknaden. Dotterbolagen har inte haft nytta av den utveckling och effektivisering som skett av svenska tillverkningsprocesser. Vidare har moderbolaget kompenserats genom fri tillgång till FoU som bedrivits i dotterbolagen. Moderbolaget har även kunnat tillgodogöra sig goda täckningsbidrag vid försäljning av komponenter till dotterbolagen. Moderbolaget har pga betalnings- och avdragsförbud för royaltybetalningar i Sydamerika i stället erhållit fullgod kompensation i form av betydande utdelningar från dotterbolagen.

Fordringar på dotterbolagen hade betraktats som värdelösa, vilket inte minskat moderbolagets inkomst.

SKM hävdade att komponentförsäljningen endast uppgått till 4 procent av omsättningen, att någon kalkylmässig vinst inte hade beräknats på

denna försäljning och att FoU-verksamheten i dotterbolagen främst avsett produktanpassning till den lokala sydamerikanska marknaden och därför haft ett begränsat värde för moderbolaget.

KR biföll delvis SKM:s talan på så sätt att dotterbolagens andel av de totala FoU-kostnaderna som skäligen påfördes moderbolaget bestämdes till 40 procent för vart och ett av åren, eller 24 milj kr, 27 milj kr, respektive 34 milj kr av de belopp SKM yrkat samt att avdrag för personalkostnaderna vägrades. KR redogjorde inledningsvis för innehållet i p 18 anv till 29 § KL och 43 § 1 mom KL samt relevanta delar av OECD:s rapporter och Regeringsrättens uttalande om dessa rapporter i RÅ 1991 ref. 107 (det s.k. Shell-målet). Därefter gav rätten bl.a. följande domskäl.

Kostnaderna för FoU får - såsom länsrätten funnit - i sig anses hänförliga till sådana kostnader som får avdras av moderbolaget såsom för driftkostnad med stöd av punkt 18 anvisningarna till 29 § KL. Fråga uppkommer då hur i beskattningshänseende skall förfaras med de kostnader för FoU som belöper på dotterbolagen i Brasilien och Argentina. Att i ett fall som detta det i sig kan finnas utrymme för tillämpning av 43 § 1 mom. KL för korrigerig framgår av RÅ 1994 ref. 85. Av det ovan nämnda Shell-målet, RÅ 1991 ref. 107, framgår även att OECD:s rapport 1979 (angående bl.a. armlängdsprincipen) kan tjäna som viss vägledning vid prövning av korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL.

Generellt gäller att samtliga koncernbolag som drar nytta av forskning och utveckling har att behandla en debiterad del av kostnaderna som en driftkostnad i rörelsen om debitering sker. I det hänseendet framgår i målet ej annat av utredningen än att, i motsvarande situation, fakturering förekommit mellan företag utan intressegemenskap. Moderbolagets invändning att bolaget självt hade fått bära kostnaderna om dotterbolagen inte existerat är därför inte bärande.

För att korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL skall kunna tillämpas i ett fall som det förevarande krävs att det kan visas att dotterbolagen haft nytta av de FoU-kostnader som moderbolaget underlåtit att ta ut ersättning för och att underlåtenheten inte kommit till av andra skäl än den ekonomiska intressegemenskapen, dvs. marknads- eller affärsmässiga villkor får inte ha tillämpats. Om det görs gällande att moderbolaget fått kompensation för utebliven ersättning från dotterbolagen för FoU-kostnaderna, måste även i ett sådant fall affärsmässiga skäl föreligga.

Tillämpning av regeln i 43 § 1 mom. KL för korrigerig enligt armlängdsprincipen i ett fall som detta bör enligt gällande praxis från Regeringsrätten ske med stor restriktivitet, jfr RÅ 1991 ref. 107, RÅ 1994 ref. 85 och RÅ 1994 not. 697.

Bolaget gör gällande att man som kompensation för uteblivna debiteringar erhållit ersättning i huvudsak i form av bl.a. utdelningar, goda täckningsbidrag och "FoU-pålägg" på försäljning av komponenter och reservdelar samt fri tillgång till de forsknings- och utvecklingsrön som tagits fram av dotterbolagen. Bolaget vidgår dock i andra hand - i inlaga till kammarrätten - att viss procent av de yrkade FoU-kostnaderna kommit dotterbolagen direkt till godo.

Utdelning avser inte ersättning vid affärer parter emellan utan utgör avkastning till en aktieägare på av denne investerat kapital. Utdelning kan därför inte betraktas som kompensation för utebliven debitering.

Vad gäller komponenter och reservdelar, som enbart tillverkas i Sverige, måste det anses oklart i vilken utsträckning kompensation vid internprissättningen rent faktiskt har kunnat förekomma gentemot de sydamerikanska dotterbolagen. Det är nämligen inte visat att där enbart är fråga om monteringsfabriker, vilket tyder på egen tillverkning av delarna. Åtskillnad bör därvid - vid tillämpningen av reglerna i 43 § 1 mom. KL - göras mellan renodlade försäljningsbolag och, såsom är fallet i förevarande mål, egentillverkade företag, jfr RÅ 1994 ref. 85. Oavsett det sagda saknas särredovisning av bolagets FoU-kostnader i den av bolaget uppgivna internprissättningen. Hur stor del av internpriset som direkt motsvaras av FoU-kostnader går inte att fastslå. Bevisbördan för att bolaget betingat sig ersättning på angivet sätt måste ankomma på bolaget. Det har därvid inte visats från bolagets sida att bolaget skulle ha gjort sådan vinst på sina affärer med dotterbolagen att hela FoU-kostnaden kompenserats. Bolagets uppgift att 35-37 % av priset på internt försålda produkter och reservdelar skall hänföras till "FoU-pålägg" har inte tillförlitligt styrkts genom räkenskapsutdrag, kalkyler etc. Såsom länsrätten anfört har dock dotterföretagen haft egna utvecklingsavdelningar, och bolagets uppgift att företagen själva haft FoU-kostnader av inte obetydlig omfattning har inte övertygande vederlagts. Bolagets kompensationsinvändning om visst vinstpålägg vid internprissättningen på försålda komponenter m. m. har inte heller helt vederlagts från skattemyndighetens sida och får beaktas i viss mån. Det som bolaget anfört innebär dock inte något stöd för att villkoren för transaktionerna skulle vara i överensstämmelse med armlängdsprincipen, efter det att hänsyn tagits till kompensation för de uteblivna debiteringarna.

Dotterbolagen får i enlighet med det sagda anses i sig haft nytta av FoU-arbetet i Sverige. Bolaget borde därmed ha debiterat dotterbolagen för denna förmån eller tagit ut ersättning från dotterbolagen i enlighet med de av OECD anvisade metoderna. Så har inte skett. Det hittills sagda innebär att bolagets inkomst blivit lägre till följd av avtalsvillkor som avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare.

Härefter återstår att ta ställning till om bolaget i övrigt gjort sannolikt att affärsmässiga skäl ligger bakom de uteblivna debiteringarna och -

om så inte är fallet - om omständigheterna är sådana att förutsättningar för ned- eller avskrivning föreligger. Dessutom skall ställning tas till storleken av de inkomster som moderbolaget avstått från. Det är därvid inte visat att bolaget i räkenskaperna gjort några nedskrivningar eller reserveringar beträffande någon av fordringarna på aktuella dotterbolag. Bolagets hänvisningar till 16 § bokföringslagen och till vad som avser god redovisningssed avseende fordringar saknar betydelse, eftersom sådana osäkra fordringar inte har visats föreligga och en prövning av bolagets avdragsrätt för kostnaderna måste ske med utgångspunkt i reglerna i 20 och 29 §§ KL. Vidare finner kammarrätten varken det förhållandet att dotterbolagen inte kan erhålla avdrag för kostnader avseende de aktuella tjänsterna eller vad som i övrigt framkommit medföra att det av omständigheterna framgår att underlåtenheten att kräva betalning för tjänsterna tillkommit av affärsmässiga skäl enligt armlängdsprincipen.

Det förhållandet att särskilda restriktioner kan gälla för det brasilianska dotterbolaget i fråga om utbetalning av royalty till utlandet kan inte beaktas, jfr RÅ 1974 not. 269.

Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att samtliga rekvisit i 43 § 1 mom. KL är uppfyllda. Inkomstkorrigering enligt nyssnämnda lagrum skall därför ske. Någon kompensation genom bidrag eller i form av royalty eller licensavtal har inte utgått. Det belopp som skall återföras till beskattning hos bolaget skall motsvara den del av FoU-kostnaderna som kan anses belöpa på dotterbolagen. De av bolaget uppgivna invändningarna om att dotterbolagen haft egna FoU-kostnader har emellertid inte vederlagts. Det kan inte heller uteslutas att viss kompensation i form av vinst på försäljning från bolaget av komponenter och reservdelar till dotterbolagen skett. Dessa omständigheter bör beaktas i skälig utsträckning med iakttagande av den ovan berörda försiktighetsprincipen.

När det gäller personalkostnaderna lämnade KR följande motivering.

Bolaget gör gällande - med hänvisning bl.a. till RÅ 1986 not. 250 (Astramålet) - att kostnaderna är avdragsgilla såsom för driftkostnader. Enligt bolaget kan en stor del av kostnaderna karakteriseras som s.k. aktieägarkostnader som uppkommit i samband med kontroll och styrning av verksamheten. I övrigt har den utsända personalen utfört åtaganden för bolagets räkning.

Vad gäller bolagets bemötande av skattemyndighetens yrkande kan konstateras att det inte är styrkt att del av kostnaderna utgör s.k. aktieägarkostnader.

Beträffande invändningarna i övrigt har det inte övertygande visats från bolagets sida att fråga är om avdragsgilla kostnader i bolagets rörelse. Omständigheterna i det s.k. Astramålet (RÅ 1986 not. 250) eller övriga

av bolaget åberopade rättsfall och avgöranden föranleder inte annat ställningstagande.

*Kommentar:*

KR i Göteborg har i dom den 9 juni 1998, mål nr 3763-1995 funnit att ett svenskt aktiebolag som tillhandahåller utländska dotterbolag koncerngemensamma tjänster ska ta betalt för dessa. Domen har vunnit laga kraft sedan RR vägrat bolaget prövningstillstånd. KR i Jönköping har i nu aktuella dom gjort samma bedömning beträffande sådan FoU som har ansetts vara till nytta för utländska närstående företag.

SKM har i sina ursprungligen lagda yrkanden tagit hänsyn, vid kostnadsfördelningen mellan berörda bolag, till den del som enbart belöpt på den svenska produktionen. En fråga som uppkommer i anledning av KR:s dom är hur bevisbördan för invändningar om kompensande inslag förhåller sig till den allmänna försiktighet, med vilken armlängdsregeln ska tillämpas. RR har ännu inte prövat frågan om det enligt svensk rätt finns någon skyldighet att debitera ut kostnader för koncerngemensamma aktiviteter. RSV överväger därför att överklaga målen i den delen.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

**KR:s i Sundsvall dom den 31 oktober 2000**

### **Saken i taxeringsprocessen**

**SKM har som grund för att vägra ett bolag avdrag för realisationsförlust uppkommen vid försäljning av lös egendom åberopat att egendomen anskaffats för bolagsägarens privata bruk. Under processen i KR gjorde SKM i stället gällande att avdraget skulle vägras på den grunden att någon verklig förlust inte visats föreligga. KR ansåg att SKM härigenom fört in en ny sak i målet.**

### *Inkomsttaxering 1992*

SKM beslutade, i ett omprövningsbeslut rörande 1992 års taxering, den 23 mars 1993 bl.a. att vägra ett aktiebolag avdrag för en realisationsförlust om 20 350 kr hänförlig till försäljning av en tavla till företagsledaren i bolaget, NN. Som skäl för denna åtgärd angavs att tavlan, som inköptes 1989, inte visats vara anskaffad för bolagets

verksamhet till följd varav den fick anses anskaffad för NN:s privata bruk. Bolaget påfördes också skattetillägg.

Bolaget överklagade SKM:s beslut till LR, som dock inte fann skäl att bifalla överklagandet. Bolaget fullföljde sin talan till KR. SKM bestred i KR fortfarande bifall till bolagets yrkande. Som grund för detta bestridande angav emellertid SKM dåmera, efter att KR i en dom angående eftertaxering av NN för taxeringsåret 1990 för anskaffningsvärdet för tavlan funnit att SKM inte med sådan styrka som krävs för eftertaxering visat att bolagets avsikt med inköpet av tavlan varit att denna skulle uteslutande eller så gott som uteslutande komma NN till nytta, att bolaget inte visat att någon verklig förlust uppkommit vid avyttringen.

KR biföll bolagets talan i nu berört hänseende. Som grund härför åberopade KR, utan att närmare gå in på grunderna för sitt ställningstagande, att de av SKM först i KR åberopade omständigheterna fick anses utgöra en ny grund, vilken inte kunde bli föremål för KR:s prövning. Med andra ord ansåg KR att SKM i processen i KR fört in en ny sakfråga som således inte varit föremål för prövning i underinstanserna.

*Kommentar:*

RSV har överklagat KR:s dom såvitt avser inkomsttaxeringen, varvid RSV gör gällande att det som SKM anfört i KR är rättslig argumentation i en ock samma sakfråga som varit föremål för prövning i underinstanserna.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

**Stockholm beslut den 13 november 2000**

### **Delgivning**

**Den skattskyldiges påstående om att han inte undertecknat ett mottagningsbevis i kombination med att namnteckningen på beviset företedde olikheter med den skattskyldiges normala namnteckning har lett till att den skattskyldige inte ansetts delgiven en ansökan om eftertaxering.**

*Eftertaxering 1990*

SKM yrkade i LR att E skulle eftertaxeras avseende taxeringsåret 1990

till statlig och kommunal inkomstskatt för ett belopp om 10 719 400 kr och att E skulle påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöpte på eftertaxeringen. LR skickade ansökan om eftertaxering tillsammans med ett föreläggande till E att yttra sig över SKM:s ansökan med mottagningsbevis till E:s adress i utlandet. Delgivningen verkställdes av en posttjänsteman och ett undertecknat mottagningsbevis återställdes till LR. Härefter biföll LR SKM:s yrkande fullt ut.

E överklagade LR:s dom och yrkade att domen skulle undanröjas. Han gjorde därvid gällande att han inte, innan LR meddelade dom, fått del av LR:s föreläggande att yttra sig över SKM:s ansökan om eftertaxering. Delgivningskvittot hade inte undertecknats av honom utan av någon för honom okänd person, vilket styrktes av det faktum att namnteckningen på mottagningsbeviset inte liknade hans egen. Dessutom påtalade E att LR inte följt de rekommendationer som Domstolsverket har i sin delgivningshandbok avseende delgivning utomlands.

Kammarrätten biföll E:s överklagande.

*Kommentar:*

RSV har överklagat KR:s beslut. RSV gör därvid gällande att KR värderat bevisningen i målet felaktigt och att det i målet finns ett par i bevishänseende principiellt intressanta frågor, som RR bör besvara.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 14 november**

**Domvilla**

**KR har ändrat underinstansernas avgöranden. Med hänsyn till hur KR utformat domslutet kan det ifrågasättas om SKM har några lagliga möjligheter att med anledning av domen fatta någon form av beslut.**

*Inkomsttaxering 1992*

AB X (bolaget) yrkade i sin deklaration för 1991 års taxering avdrag för värdeminskning på fartyget M/S Y med 6 754 301 kr. SKM följde bolagets deklaration vilket innebar att bolaget inte åsattes någon taxerad inkomst ( s.k. nolltaxering). I bolagets deklaration för 1992 års

taxering yrkades avdrag för värdeminskning med 11 501 479 kr på samma fartyg, vilket utgjorde 25 procent av på visst sätt beräknat oavskrivet restvärde. Bolaget taxerades i enlighet med deklarationen i nu berört hänseende innebärande att bolagets taxering bestämdes till 81 366 kr.

I februari 1993 begärde bolaget omprövning av 1992 års taxering. Bolaget gjorde därvid gällande att M/S Y den 1 januari 1990 hade ett marknadsvärde om 112 602 500 kr och att detta värde skulle ligga till grund för bolagets värdeminskningsavdrag enligt restvärdemetoden såväl vid 1991 som 1992 års taxering. Bolaget yrkade således ytterligare värdeminskningsavdrag med 9 530 123 kr vid 1992 års taxering och att bolagets förlust vid 1991 års taxering skulle bestämmas till 21 396 324 kr. Sammanfattningsvis yrkade således bolaget att bolagets underskott vid 1992 års taxering skulle bestämmas till 30 926 447 kr.

SKM biföll inte bolagets begäran med motiveringen att avskrivningsunderlaget skulle utgöras av fartygets bokförda värde minskat med ackumulerade avskrivningar. Bolaget överklagade SKM:s omprövningsbeslut. SKM ändrade inte vid den s.k. obligatoriska omprövningen sitt tidigare beslut och LR lämnade bolagets talan utan bifall. Bolaget fullföljde sin talan till KR som domskälsvis konstaterar att avskrivningsunderlaget för fartyget M/S Y skulle bedömas med utgångspunkt i fartygets marknadsvärde den 1 januari 1990. Domslutsvis uttalade KR följande.

"KR ändrar underinstansernas avgöranden på så sätt anskaffningsvärdet för M/S Y skall anses utgöras av fartygets marknadsvärde den 1 januari 1990.

Målet överlämnas till skattemyndigheten för fortsatt handläggning i enlighet med vad som ovan sagts."

*Kommentar:*

RSV har överklagat KR:s dom och yrkat att RR, med ändring av KR:s domslut, undanröjer LR:s dom och återförvisar målet till SKM för prövning i enlighet med 6 kap. 6 § TL. RSV, som godtagit att avskrivningsunderlaget för M/S Y bedöms med utgångspunkt i fartygets ännu inte klarlagda marknadsvärde den 1 januari 1990, gör därvid gällande att SKM under rådande förhållanden inte har några lagliga möjligheter att fatta beslut i någon form. Resonemanget bygger bl.a. på att det enligt RSV:s mening i processen i princip bara funnits en anhängiggjord sakfråga, nämligen "frågan om ytterligare värdeminskningsavdrag med 31 007 813 kr avseende M/S Y". Genom att KR inte undanröjt LR:s beslut i denna sakfråga föreligger det således enligt RSV:s mening ett prövningshinder för SKM. Därjämte noteras bl. a. att det inte är möjligt att med utgångspunkt i KR:s dom fatta beslut om taxeringsåtgärder.



---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 9 mars 2001**

**Skentransaktion. Reaförlust, aktier. Skattetillägg.**

**Vid beräkning av anskaffningskostnad har man bortsett från  
överlåtelse till och återköp från make. Skattetillägg har påförts.**

*Inkomsttaxeringen 1995 och 1996*

A sålde under 1994 aktier till sin hustru med vinst och återköpte dem senare samma år för samma pris. Påföljande år har aktierna sålts till utomstående med förlust. Under 1994 var beskattningen av aktievinster lägre än under 1995.

KR: S DOMSKÄL

Vid 1996 års taxering har A redovisat en realisationsförlust. Förlusten har uppkommit då han till utomstående sålt aktier och därvid yrkat avdrag för en anskaffningskostnad med visst belopp. Anskaffningskostnaden har enligt uppgift från A uppkommit då han köpt aktierna från sin hustru i oktober 1994. Samma aktier hade han för samma pris sålt till hustrun i september samma år. Av utredningen framgår vidare att aktierna såldes till hustrun för ett pris som med ca 73 kr översteg den aktuella säljkursen på Stockholms fondbörs, att aktierna ett fåtal dagar därefter köptes tillbaka av A till exakt samma pris (då överstigande dagskursen med ca 62 kr), att aktierna vid båda tillfällena visserligen traderades mellan makarnas respektive aktiedepåer men att det som köpeskilling angivna beloppet blott erlades i form av en revers som löpte utan ränta och som vid återköpet makulerades. Mot bakgrund av vad sålunda och i övrigt framkommit beträffande transaktionerna mellan A och hans hustru avseende ifrågavarande aktier finner kammarrätten att omständigheterna är sådana att transaktionerna inte kan utgöra grund för att godta det av A vid 1996 års taxering redovisade anskaffningsvärdet. Utredningen i målet ger inte anledning till att bestämma anskaffningsvärdet till högre belopp än skattemyndigheten gjort. A skall därför vid 1996 års taxering beskattas för realisationsvinst på grund av den aktuella aktieavyttringen i enlighet med SKM:s beslut. KR finner vidare i likhet med SKM att det finns skäl att påföra skattetillägg. Skäl för eftergift av skattetillägget kan inte anses föreligga. Även i denna del skall således skattemyndighetens beslut fastställas.

Vad gäller 1995 års taxering har SKM beslutat att från beskattning avföra den av A deklarerade realisationsvinsten härrörande från försäljningen av aktuella aktier till hustrun. Under åberopande av att beslutet varit till nackdel för A då han bestridit detsamma, har beslutet fattats i form av eftertaxering. A har bestridit ändring av de av honom deklarerade aktieförsäljningarna överhuvudtaget. När 1996 års taxering ändras till hans nackdel måste emellertid beslutet att avföra realisationsvinsten från 1995 års taxering, anses vara till hans fördel. En sådan följdändring kan företas med stöd av 4 kap. 13 § taxeringslagen. Kammarrätten finner inte skäl för ändring av skattemyndighetens beslut att från beskattning avföra realisationsvinsten.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 2 mars 2001**

**Verklig förlust. Skattefritt skadestånd.**

**Reaförlust på fordran motsvarades av skattefritt skadestånd.  
Avdrag för förlusten medgavs inte.**

*Inkomsttaxeringen 1997*

KR: S DOMSKÄL

Av handlingarna i målet framgår att B år 1993 betalade ett belopp till ett kommanditbolag i syfte att förvärva andelar i bolaget alternativt i dess råvarufond. Även om det senare visade sig att något köp av andelar aldrig kom till stånd måste B ändå, oavsett vad han trodde att han förvärvade, i samband med betalningen erhållit en fordran gentemot säljaren till ett värde motsvarande det inbetalda beloppet. I målet har inte framkommit annat än att denna fordran vid avyttringen år 1996 hade ett marknadvärde av 1 kr. Avyttringen medförde således en förlust för B uppgående till det inbetalade beloppet minus en krona. Denna förlust kan inte anses utgöra en personlig levnadskostnad. Eftersom det i inkomstslaget kapital saknar betydelse om en förlust är normal eller onormal (se SOU 1995:137 s. 66 och 87) finner länsrätten att B:s förlust i och för sig är avdragsgill enligt 29 § 2 mom. andra meningen SIL. Emellertid framgår av handlingarna i målet att berörda förlust uppkommit genom brottslig verksamhet av annan person samt att B i rättegång tillerkänts skadestånd. Dessa förhållanden, varigenom B tillerkänns en för honom icke skattepliktig ersättning motsvarande

ifrågavarande förlust, bör sålunda föranleda att han inte medges avdrag för denna.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 26 februari 2001**

**Marknadsnoterad eller ej.**

**Ränteoptioner som noterats på Reuter har inte ansetts  
marknadsnoterade.**

*Inkomsttaxeringen 1995*

C yrkade i sin deklaration avdrag för realisationsförluster vid avyttring av ränteoptioner som om de varit marknadsnoterade fordringar. SKM/RSV ansåg emellertid att de inte var marknadsnoterade. Därför skulle avdrag endast medges med 70 % av förlusterna (29 § 2 mom. SIL).

C bestred yrkandet och anförde att de aktuella optionskontrakten var noterade hos Reuter. Finansiella instrument som noteras där är att anse som marknadsnoterade.

LR: S DOMSKÄL

För att ett finansiellt instrument skall anses vara marknadsnoterat i enlighet med vad som anges i 27 § 2 mom. SIL krävs att köp- och säljkurser samt avslut noteras. Det är inte tillräckligt att enbart regelbundna köp- och säljkurser ställs av t.ex. en bank eller en fondkommissionär. Avgörande synes i stället vara att det regelbundna rapporteras betalkurser och genomförda avslut i instrumentet. Med betalkurser avses köp- och säljkurser som inte endast är indikativa utan baseras på verkliga avslut. Dessa regelbundna rapporter skall vidare vara allmänt tillgängliga, dvs. vara möjliga att åtkomma för såväl allmänheten som skattemyndigheten. Det kan således konstateras att det inte är tillräckligt att ett finansiellt instrument noteras av t.ex. Reuter för att det skall anses vara marknadsnoterat utan det krävs att de ovan angivna förutsättningarna är för handen. Å andra sidan krävs inte att instrumentet i fråga är föremål för börshandel, om de ovan angivna förutsättningarna är för handen. Vidare krävs att det är det aktuella finansiella instrumentet som är marknadsnoterat. Det är inte tillräckligt att ett näraliggande eller liknande finansiellt instrument är marknadsnoterat. Beträffande optioner innebär detta att det är

optionen och inte den underliggande tillgången som måste uppfylla ovan nämnda krav.

RSV har gjort gällande att det inte är fråga om marknadsnoterade finansiella instrument utan fråga om handel med icke standardiserade optioner som inte är föremål för marknadsmässig omsättning. Mot detta har C anfört att köp- och säljkurser avseende de aktuella optionerna noteras på Reuterskärm och att denna notering är allmänt tillgänglig samt att optionerna är föremål för regelbunden omsättning.

Det är emellertid inte tillräckligt att ett finansiellt instrument är föremål för notering för att det skall anses vara marknadsnoterat. Det ställs även vissa krav på formen för notering. Som ovan anförts krävs bl.a. att det skall vara fråga om regelbundet rapporterade betalkurser och genomförda avslut i det aktuella instrumentet samt att det är det aktuella finansiella instrumentet som är noterat. Av vad som åberopats av C framgår att optioner av aktuellt slag noteras på någon form av lista. Av denna lista framgår emellertid inte om avslut genomförts i det aktuella instrumentet. Inte heller framgår att de kurser som anges är verkliga betalkurser. Slutligen framgår inte heller att det är de i målet aktuella optionerna som är föremål för notering, utan endast att det är fråga om optioner av samma slag. Med hänsyn härtill finner länsrätten det inte - mot vad RSV anfört - visat att de i målet aktuella optionerna noteras på ett sådant sätt att de skall anses vara marknadsnoterade. C:s realisationsförlust är således avdragsgill endast till 70 procent. RSV:s överklagande skall därför bifallas.

C överklagade till KR som gjorde samma bedömning som LR och avslog överklagandet.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 13 mars 2001**

**Avdragsköp.**

**Avdrag för reaförluster på valutaoptioner har vägrats då affärerna framstått som uppenbart konstlade och bedömts som avdragsköp.**

*Inkomsttaxeringen 1991*

D yrkade i deklARATIONEN avdrag för reaförluster på valutaoptioner. SKM

vägrade avdrag för förlusterna. SKM ansåg att D:s realisationsförlust utgjorde en del i ett skatteupplägg där syftet varit att tillhandahålla privatpersoner, vilka gjort skattepliktiga realisationsvinster, kvittningsbara förluster. Förlusterna har tillskapats genom att varje privatperson satsat ett valfritt belopp genom att öppna en depå hos en fondkommissionär. Företaget T har av privatpersonerna fått fullmakt att disponera över depån och att för privatpersonernas räkning göra optionsaffärer. Pengarna har överförts till en dansk fondkommissionär och där har T gjort affärer för privatpersonernas räkning mot T och har på så sätt kunnat kontrollera att privatpersonerna förlorat sina insatser och att T gjort motsvarande vinster. Privatpersonerna har sedan erhållit kompensation för gjorda förluster genom att 65 procent av det ursprungligen satsade beloppet inbetalats, via T:s konto i Schweiz till privatpersonernas kapitalförsäkringar hos V Ltd, registrerat på British Virgin Islands. I självdeklarationen har endast redovisats förluster på valutaoptionsaffärer och inte innehav av utländska kapitalförsäkringar. De som valutaoptionsaffärer betecknade transaktionerna får anses sakna reellt innehåll och förlusten har varit beloppsmässigt förutbestämd. D har också erhållit kompensation för förlusten genom inbetalning på konto hos V Ltd av 65 procent av beloppet. Denna kompensation har inte deklarerats.

D överklagade sin taxering och yrkade att bli beskattad i enlighet med sin deklaration.

Länsrättens bedömning:

Den fråga länsrätten har att bedöma är om D:s vid 1991 års taxering deklarerade realisationsförlust avseende valutaoptioner är avdragsgill. Därvid bör noteras att det i princip inte finns något hinder för en skattskyldig att få avdrag för en avsiktligt framkallad realisationsförlust under förutsättning att förlusten är verklig och inte utgör resultatet av sådana transaktioner som avses i lagen (1980:865) mot skatteflykt. I målet har inte gjorts gällande att bestämmelserna om skatteflykt skulle vara tillämpliga. Vid bedömningen av om realisationsförlusten är verklig skall de rättshandlingar som vidtagits bedömas sammantaget och inte var för sig.

Av utredningen framgår att D deltagit i en skatteplanering med målsättningen att framkalla avdragsgilla realisationsförluster på valutaoptioner. De deklarerade valutaoptionsaffärerna har styrkts med avräkningsnotor från fondkommissionär. Mot bakgrund av vad som framkommit under utredningen och vid förhör med inblandade parter finner dock länsrätten att några reella valutaoptionsaffärer inte kan anses ha ägt rum. Fråga har varit om framkallande av beloppsmässigt förutbestämda förluster där affärsparterna haft ett gemensamt intresse, d.v.s. att skapa en förlust för D och en vinst för motparten. Eftersom företrädaren för T med stöd av fullmakt från D dessutom kunnat kontrollera både köp och försäljningar av valutaoptionerna har någon egentlig affärsrisk för D:s del aldrig förelegat. Vad D anfört om att V Ltd

gjort vinster på valutakursoptioner genom affärstransaktioner med T och att vinsterna saknat samband med förlusterna på valutaoptionerna vinner inte stöd av utredningen i målet. LR finner tvärtom visat att det belopp som gottskrivits D på hans konto hos V Ltd utgjort en kompensation för de överenskomna förlusterna på valutaoptionsaffärerna. Sammantaget framstår således D:s valutaoptionsaffärer som uppenbart konstlade och kan inte bedömas som något annat än avdragsköp. Avdragsrätt har därför inte förelegat för de i deklARATIONEN upptagna realisationsförlusterna.

LR avslog D:s överklagande.

D överklagade till KR som gjorde samma bedömning som LR.

*Kommentar:*

LR:s dom är nio sidor lång och återges här i starkt förkortad version. Den är offentlig och kopia kan beställas från RSV.

---

## Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 3 april 2001.*

### Meddelat prövningstillstånd

Tillräckligt underlag.

*Saken:* Hos kammarrätten åberopade klaganden intyg, som enligt uppgift i överklagandet skulle skickas separat, för att styrka att hon varit bosatt på viss fastighet och därmed berättigad att tillämpa den s. k. takregel I vid beräkning av realisationsvinst och till yrkade reseavdrag. Några intyg inkom inte till kammarrätten. Fråga om kammarrätten begick ett processuellt fel när den avgjorde målet utan tillgång till intygen.

*Klagande:* den skattskyldige.

- [KR:s i Sundsvall dom den 25 september 2001](#)  
Ideell förening, fastighetsinkomst
- [Kammarrättens i Stockholm domar den 29 juni 2001](#)  
F-skattsedelns rättsverkan. Kammarrätten har frångått skattemyndighetens beslut om direkt arbetsgivaransvar för utbetalaren av arbetsersättningar i uppenbara anställningsförhållanden, och i stället tillämpat bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar
- [SRN:s förhandsbesked den 18 september 2001](#)  
Ettårsregeln och fråga om tjänsteexport. Skatterättsnämnden (SRN) har i ett förhandsbesked meddelat att sökande är frikallad från skattskyldighet enligt ettårsregeln för inkomster från statlig anställning när fråga är om tjänsteexport

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 16 oktober 2001.*

### **KR:s i Sundsvall dom den 25 september 2001**

#### **Ideell förening, fastighetsinkomst**

**Fråga om ideell förening (trossamfund) skall undantas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet; fastighetsinkomst, 7 § 5 mom SIL.**

*Inkomsttaxeringen 1996*

Fråga om ideell förening (trossamfund) skall undantas från skattskyldighet för inkomst av näringsverksamhet; fastighetsinkomst (7 § 5 mom SIL, numer 7 kap. 21 § IL). Avgörande för svaret är om fastigheten till övervägande del används i föreningens allmännyttiga verksamhet som sådan eller inte och vid en bedömning av om så är fallet uppkommet fråga om hur de faktorer (area, volym, ekonomiskt värde m.m., se HL för stiftelser och ideella föreningar, RSV 327 utg 2, s. 123f) som utgör jämförelsegrund skall vägas mot varandra.

Fastighetens två byggnader är delvis uthyrda (affärslokal och bostadslägenheter) och användes i övrigt för den egna verksamheten (kyrklig- och hjälpverksamhet). Huvudbyggnaden har fyra våningsplan

varav ett källarplan. Det senare är av mycket låg standard. I markplanet finns en uthyrd affärslokal. De övriga två planen omfattar två bostadslägenheter (vilka båda är uthyrda) och därutöver utrymmen som föreningen nyttjar i sin verksamhet. En strikt areajämförelse, inkluderande källarplanet som i huvudsak användes som förråd i hjälpverksamheten (insamling av kläder m.m., ger som resultat att övervägande del av arean nyttjas i den egna verksamheten.

LR bedömde att skillnaden i area-användning är så betydande att även om hyresvärde vägs in som jämförelsefaktor så väger bedömningen över till föreningens fördel, d.v.s. övervägande del nyttjas av föreningen i dess egna verksamhet och därmed är fastighetsinkomsten undantagen från skatteplikt.

KR finner, i likhet med SKM, att en sammanvägning av jämförelsefaktorerna ger som resultat att övervägande del inte används av föreningen i dess egna verksamhet. Fastighetsinkomsten (inkluderat hyresvärde för eget nyttjande) skall därmed beskattas. Källarplanets hyresvärde bedöms vara i det närmaste försumbart med hänsyn till dess låga standard och nyttjandegrad. SKM hade anfört att allmänt sett är hyresvärdet på lokaler ovan jord högre än för de under markplan och när dessutom källarplanet som i aktuellt fall var av så låg standard måste hyresvärdet för detta vara försumbart jämfört med övriga plan.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 16 oktober 2001.*

**Kammarrättens i Stockholm domar den 29 juni 2001**

**F-skattsedelns rättsverkan**

**Kammarrätten har frångått skattemyndighetens beslut om direkt arbetsgivaransvar för utbetalaren av arbetsersättningar i uppenbara anställningsförhållanden, och i stället tillämpat bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar**

*Arbetsgivaravgifter och avdragen skatt m.m. för utgiftsåren 1993 och 1994*

Skattemyndigheten hade ålagt ett bolag ansvarighet för underlåtna skatteavdrag för okända enligt 75 § uppbördslagen (UBL) och arbetsgivaravgifter avseende den personal som under en följd av år arbetat på bolagets lager, samt påfört bolaget avgiftstillägg. Kostnaden för lagerpersonalen hade fakturerats av fem underentreprenörsbolag som hade avlöst varandra i tiden.



Skattemyndighetens utredning, som omfattade åren 1990 - 1995, visade sammanfattningsvis att underentreprenörsbolagen saknade egen verksamhet i egentlig mening. Fakturorna var helt ospecificerade och upptog endast timdebitering. De följde två löpande nummerserier trots att underentreprenörer bytts vid fyra tillfällen. Fakturorna var osanna i den meningen att de inte motsvarade ersättning för arbete som utförts åt underentreprenörerna. Dessa var dock moms- och arbetsgivarregistrerade och hade från 1993 F-skattsedel.

Kammarrätten fann, i likhet med länsrätten, att bolaget var att anse som arbetsgivare i förhållande till den arbetskraft som arbetat på bolagets lager och att underentreprenörerna endast förmedlat arbetskraft. Detta gällde såväl tid före som efter den 1 april 1993 då reglerna om F-skatt trädde i kraft. Kammarrätten fann inte skäl att anta att bolaget inte insåg att bolaget var arbetsgivare åt den förmedlade arbetskraften.

För tiden före den 1 april 1993 fastställdes skattemyndighetens beslut att ålägga bolaget ansvarighet för skatter och arbetsgivaravgifter och påföra avgiftstillägg.

Såväl kammarrätten som länsrätten har när det gäller tiden efter den 1 april 1993 frångått skattemyndighetens beslut om ansvar enligt 75 § UBL och funnit att betalningsansvaret i stället skulle prövas enligt bestämmelserna om solidarisk betalningsskyldighet i 75 c § UBL respektive 16 § lagen om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL). Bolaget hade inte gjort i 40 a § UBL föreskriven anmälan till skattemyndigheten att ersättning för arbete betalats ut till någon som åberopat F-skattsedel avseende personer som arbetat hos bolaget i uppenbara anställningsförhållanden.

Domstolarna fann därvid att betalningsskyldighet för arbetsgivaravgifterna skulle åläggas bolaget solidariskt för tiden efter den 1 april 1993. Betalningsskyldighet för ej avdragen skatt kunde däremot inte åläggas bolaget efter denna tidpunkt, eftersom betalningsskyldighet inte först hade ålagts underentreprenörsbolagen. Att så hade skett var vid den i målet aktuella tiden en förutsättning för solidariskt betalningsansvar vid underlåtna skatteavdrag. Underentreprenörerna hade inte påförts ansvar för skatter och avgifter eftersom de gått i konkurs innan det hunnit ske.

*Kommentar:*

Domarna har överklagats av RSV för att få en prövning av frågan hur långt en åberopad F-skattsedels rättsverkan sträcker sig i fall där entreprenadskapet visas vara en skenrättshandling.

---

# Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 16 oktober 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 18 september 2001**

### **Ettårsregeln och fråga om tjänsteexport**

**Skatterättsnämnden (SRN) har i ett förhandsbesked meddelat att sökande är frikallad från skattskyldighet enligt ettårsregeln för inkomster från statlig anställning när fråga är om tjänsteexport.**

*Inkomsttaxering 2001-2002*

Sökande är sedan september 2000 utsänd av en statlig myndighet i Sverige för att arbeta för motsvarande statliga myndighet i ett annat europeiskt land. Uppdraget har en varaktighet av tolv månader i verksamhetslandet. Inkomsten beskattas inte i verksamhetslandet på grund av annat avtal än avtal för undvikande av dubbelbeskattning som detta land ingått med Sverige. Fråga är om verksamheten i detta land ska betraktas som tjänsteexport. Betraktas verksamheten som tjänsteexport är ettårsregeln tillämplig även när det gäller anställning hos svenska staten och därmed skulle sökandens inkomst vara frikallad från skattskyldighet.

### **FÖRHANDBESKED**

Sökande är enligt bestämmelserna i 54 § första stycket f kommunalskattelagen (1928:370), KL, frikallad från skattskyldighet för de inkomster som avses med ansökningen.

### **MOTIVERING**

Enligt 54 § första stycket f KL är en här i riket bosatt fysisk person, som under vistelse utomlands åtnjuter avlöning eller annan därmed jämförlig förmån på grund av annan anställning där än anställning ombord på svenskt fartyg eller svenskt, danskt eller norskt luftfartyg, frikallad från skattskyldighet för inkomst av anställningen i den omfattning som anges i punkt 3 av anvisningarna till paragrafen.

Av den nämnda anvisningspunkten framgår att skattefrihet föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat minst sex månader i den mån inkomsten beskattas i verksamhetslandet (den s.k. sexmånadersregeln). Om anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land och avsett anställning hos annan än svenska

staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan medges dock sådan skattebefrielse även om inkomsten inte beskattas i verksamhetslandet på grund av lagstiftning eller administrativ praxis i detta land eller annat avtal än avtal för undvikande av dubbelbeskattning som detta land ingått (den s.k. ettårsregeln). Sådan befrielse medges emellertid, om övriga förutsättningar föreligger, även för anställning hos svenska staten, svensk kommun, svenskt landsting eller församling inom Svenska kyrkan när fråga är om tjänsteexport. I vistelsetiden får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands. Uppehåll i Sverige får dock inte sträcka sig längre än sex dagar för varje hel månad eller 72 dagar under ett och samma anställningsår.

Sökande är sedan september 2000 utsänd av en statlig myndighet i Sverige för att arbeta för motsvarande statliga myndighet i ett annat europeiskt land. Han skall där bygga upp och utveckla institutioner för specificerad tillsyn, arbeta med informationsverksamhet samt utbildning inom aktuellt område. Sökande skall också för det europeiska landets räkning göra en omvärldsbeskrivning av tillsynen avseende detta område i några av EU:s medlemsstater. Uppdraget, som har en varaktighet av tolv kalendermånader, utförs inom ramen för EU:s utvidgning med finansiering från kommissionen. Den svenska myndigheten erhöll uppdraget efter anbudsförfarande till berörda myndigheter i EU:s medlemsländer. Verksamheten beräknas ge visst överskott för den svenska statliga myndigheten.

Med hänsyn till vad som angetts som projektets syfte m.m. - bl. a. i redogörelse från den statliga svenska myndigheten - finner nämnden att fråga är om tjänsteexport.

Av avtal mellan det andra europeiska landet och EU-kommissionen samt avtal mellan landet i fråga och Sverige framgår att sökande är befriad från inkomstskatt i det aktuella landet för sina inkomster från uppdraget.

Mot denna bakgrund och under förutsättning att även övriga villkor som anges i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL är uppfyllda är sökande frikallad från skattskyldighet för de inkomster som avses med ansökningen.

Från och med 2002 års taxering skall bestämmelserna i 3 kap. 9, 10 och 13 §§ inkomstskattelagen (1999:1229) i stället tillämpas, vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och har inte överklagats.

- [RR:s dom den 15 december 2000](#)  
Skattetilläggslagstiftningens förenlighet med Europakonventionen. Taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg omfattas i och för sig av artikel 6 i Europakonventionen men bestämmelserna är inte oförenliga med de krav på en rättvis rättegång som uppställs i artikeln. Tillika fråga om rätt till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.
- [RR:s dom den 15 december 2000](#)  
Verkställighet av beslut om skattetillägg.  
Artikel 6.2 i Europakonventionen utgör inte något hinder mot att verkställa beslut om skattetillägg som inte vunnit laga kraft och som inte heller prövats av domstol
- [RR:s dom den 13 februari 2001](#)  
Fåmansföretagsreglerna. Skatteflyktslagen.  
Skatteflyktslagen har inte ansetts tillämplig då ett företag givit ut konvertibler i euro på vilka reglerna i 3 § 12 mom. SIL resp. 57 kap. 2 § andra stycket IL inte är tillämpliga
- [RR:s dom den 14 mars 2001](#)  
Icke marknadsnoterad aktieindexobligation.  
En icke marknadsnoterad aktieindexobligation skall vid förmögenhetsbeskattningen betraktas som en skattepliktig fordran i pengar och skall värderas till marknadsvärdet
- [RR:s dom den 14 mars 2001](#)  
Omvända konvertibler.  
Fordring med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp på fordringen är hänförliga till aktierelaterad egendom. Den som ränta betecknade ersättningen ska behandlas som ränta. Onoterad fordran tas upp som tillgång till marknadsvärdet och marknadsnoterad fordran till 80 % av marknadsvärdet vid förmögenhetsbeskattningen
- [RR:s dom den 14 mars 2001](#)  
Omvänd konvertibel.  
Fordring med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp på fordringen är hänförlig till aktierelaterad egendom. Fast ersättning ska behandlas som ränta. Bestämmelserna om räntekompensation är tillämpliga vid överlåtelse. Värdepappret ska tas upp som tillgång till marknadsvärdet vid förmögenhetsbeskattningen
- [RR:s dom den 15 mars 2001](#)  
Mervärdesskatt. Förhandsbesked.  
Sjukhusbegreppet i 3 kap. 23 § 2 ML. Räckvidden av undantaget för skatteplikt vid försäljning av läkemedel till sjukhus
- [RR:s dom den 15 mars 2001](#)  
Väsentlig anknytning.  
Uppdrag för ett AB samt ett mindre aktieinnehav i samma bolag,

dels direkt, dels indirekt genom ett av makar helägt holdingbolag, medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning

- RR:s dom den 16 mars 2001

Uttagsbeskattning. Konvertibel.

Dotterbolag innehar konvertibla skuldebrev i moderbolag, men avstår från att konvertera dem till aktier. Uttagsbeskattning ska inte ske

- KR:s i Sundsvall dom den 26 februari 2001

Försäljningskostnad fastighet.

Hyra av container har inte ansetts som en avdragsgill försäljningskostnad vid avyttring av fastighet

- KR:s i Göteborg dom den 27 februari 2001

Obebyggd tomt. Privatbostadfastighet.

Obebyggd tomt som avyttrats har beskattats enligt reglerna för näringsfastighet

- KR:s i Göteborg dom den 6 mars 2001

Hävning av köp ej avyttring.

Då köpet av en fastighet hävts har avyttring inte ansett föreligga och någon reavinstbeskattning skulle inte ske

- SRN:s förhandsbesked den 16 mars 2001

Vinstandelsstiftelse.

Har en vinstandelsstiftelse rätt till avdrag för vad den utbetalar till destinatärer?

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 15 december 2000**

### **Skattetilläggslagstiftningens förenlighet med Europakonventionen**

**Taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg omfattas i och för sig av artikel 6 i Europakonventionen men bestämmelserna är inte oförenliga med de krav på en rättvis rättegång som uppställs i artikeln. Tillika fråga om rätt till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m.**

*Skattetillägg vid inkomsttaxering 1991*

Med hänsyn till den stora betydelse som RR:s dom har för rättstillämpningen återges domen nedan i sin helhet. RR anförde således följande.

## **"BAKGRUND**

AB X (bolaget) redovisade i sin deklaration för 1991 års taxering ett underskott om 108 737 216 kr. Skattemyndigheten fann i grundläggande beslut om årlig taxering inte skäl att frångå bolagets deklaration. Sedan revision företagits hos bolaget ifrågasattes från skattemyndighetens sida bl.a. riktigheten av bolagets i deklarationen redovisade avsättning till internvinstkonto. Enligt revisionspromemorian hade underlaget för avsättning till internvinstkonto delats upp i försäljning från C1-lagret i Sverige och C2-lagret i Belgien. Försäljningen av reservdelar från C1-lagret gjordes direkt av bolaget medan försäljningen från C2-lagret skedde på så sätt att reservdelarna först såldes till det utländska dotterbolaget XX som i sin tur sålde reservdelarna till andra koncernbolag. Av det av bolaget yrkade avdraget för avsättning till internvinstkonto om totalt 252 900 000 kr avsåg 149 427 000 kr försäljning från C1-lagret och 103 473 000 kr försäljning från C2-lagret. Genom beslut den 21 december 1992 omprövade skattemyndigheten sitt grundläggande beslut. I omprövningsbeslutet vägrades bolaget bl.a. avdrag för avsättning till internvinstkonto med 103 473 000 kr samt påfördes skattetillägg med 40 procent av skatten på ett underlag av 103 473 000 kr. Bolaget överklagade skattemyndighetens omprövningsbeslut i nu nämnda avseenden. Vid omprövning av det överklagade beslutet ändrade skattemyndigheten inte sitt tidigare beslut. Länsrätten och sedermera kammarrätten avslog i domar den 2 april 1996 respektive den 3 februari 1998 bolagets yrkande om ändring av skattemyndighetens omprövningsbeslut. Domstolarna avslog vidare yrkanden som bolaget framställt om ersättning för kostnader i målet.

## **YRKANDEN M.M.**

Bolaget yrkar att det påförda skattetillägget undanröjs alternativt efterges. Vidare yrkar bolaget ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ersättningslagen) för kostnader nedlagda i länsrätten och kammarrätten med 56 870 kr respektive 105 544 kr. Bolaget yrkar även ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 171 945 kr exklusive mervärdesskatt.

Riksskatteverket (RSV) bestrider bifall till bolagets yrkande om undanröjande eller eftergift av skattetillägget. RSV godtar att bolaget medges ersättning för kostnader nedlagda i processen i kammarrätten med 4 000 kr och i Regeringsrätten med 20 000 kr inklusive mervärdesskatt.

Bolaget anför till stöd för sin talan i skattetilläggsfrågan i huvudsak följande. Enligt bolaget står det svenska skattetilläggsförfarandet - som innebär att en administrativ myndighet kan påföra och verkställa straff i form av en sanktionsavgift utan någon begränsning uppåt och att

avgiften påförs utan krav på oaktsamhet eller uppsåt - inte i överensstämmelse med de krav som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen. Påfört skattetillägg bör därför undanröjas redan på denna grund. - Bolaget har inte heller fått målet avgjort inom skälig tid och har påförts ett skattetillägg som inte står i rimlig proportion till bolagets eventuella försummelse. Dessa omständigheter utgör också, mot bakgrund av innehållet i artikel 6, särskilda skäl för att eftergift eller i varje fall jämkning av skattetillägget bör medges. - Härtill kommer enligt bolagets mening att fråga är om en svår skatterättslig fråga samt att det endast rör sig om ett periodiseringsfel som, om felet gjorts vid nästföljande års taxering, skulle ha medfört att skattetillägg påförts efter en lägre procentsats. Även dessa omständigheter talar för att skäl för eftergift föreligger eller att i varje fall med tillämpning av 5 § andra stycket lagen (1964:163) om införande av brottsbalken (promulgationslagen) tillägg inte påförs annat än efter den lägre procentsats som gäller när Regeringsrätten avgör målet. Sammanfattningsvis anser bolaget att skattetillägg som påförts med stöd av en lagstiftning som inte beaktar Europakonventionens rättssäkerhetsgarantier kan undanröjas alternativt efterges med stöd av en fördragskonform tolkning av 5 kap. taxeringslagen (1990:324), TL. Samma slut nås om Regeringsrätten, utan beaktande av Europakonventionens krav, tillämpar de i 5 kap. 6 § TL uppställda eftergiftsgrunderna eller svenska straffprocessuella regler.

RSV anför till stöd för sin inställning i skattetilläggsfrågan sammanfattningsvis följande. Enligt RSV:s mening finns det inte någon omständighet som skulle motivera undanröjande eller eftergift av skattetillägget. Vad gäller Europakonventionens tillämplighet är RSV:s grundläggande inställning att de svenska skattetilläggen inte omfattas av konventionen. Även om så skulle vara fallet föreligger inte, också med beaktande av konventionen, grund för att undanröja skattetillägget. I den anvisningspunkt till 29 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, som reglerar avdragsrätten för avsättning till internvinstkonto klargörs att avdragsrätt endast föreligger om lagertillgången kvarligger osåld hos dotterföretaget vid utgången av beskattningsåret. Fråga är således inte om en svår skatterättslig fråga. Att ett reallt sett högt skattetillägg inte ensamt utgör grund för att efterge ett skattetillägg har vidare slagits fast av Regeringsrätten i RÅ 1995 ref. 5. Inte heller finns anledning att med analog tillämpning av promulgationslagen påföra skattetillägg efter en annan procentsats än den som gällde vid nu aktuell taxering.

## **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten redogör i det följande först översiktligt för hur skattetillägget reglerats i svensk lagstiftning. Härefter redovisas de mer principiella bedömningar som domstolen gör av skattetilläggsbestämmelserna mot bakgrund av åberopade konventionsbestämmelser och interna straffprocessuella bestämmelser samt domstolens bedömning i sak av den i målet aktuella

skattetilläggsfrågan. Avslutningsvis behandlas frågan om kostnadsersättning.

## **1 Regleringen i 5 kap. taxeringslagen**

Bolaget har påförts skattetillägg med stöd av bestämmelserna i 5 kap. 1 § TL. I paragrafen, i dess lydelse vid 1991 års taxering, föreskrivs följande.

Har en skattskyldig i självdeklaration eller annat skiftligt meddelande, som han avgett till ledning för taxeringen, lämnat uppgift som befinns oriktig, skall en särskild avgift (*skattetillägg*) påföras honom. Detsamma gäller om den skattskyldige har lämnat en sådan uppgift i mål om taxering och uppgiften inte har godtagits efter prövning i sak eller inte har prövats.

Skattetillägg enligt första stycket tas ut med tjugo procent av den mervärdeskatt och med fyrtio procent av den inkomstskatt eller förmögenhetsskatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts den skattskyldige eller hans make eller, i fråga om förmögenhetsskatt, någon annan person som samtaxeras med honom.

Avgiftsberäkning enligt andra stycket sker efter tjugo procent i fall då den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som normalt är tillgängligt vid taxering. Sådant kontrollmaterial kan vara taxeringsavi, den skattskyldiges självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret eller uppgifter som det enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter åligger arbetsgivare eller andra, att utan föreläggande lämna till ledning för taxering avseende någon annan. För annat kontrollmaterial än taxeringsavi och självdeklaration för det nästföregående beskattningsåret gäller vad som sagts nu endast om materialet varit tillgängligt för skattemyndigheten före utgången av november taxeringsåret. Som normalt tillgängligt kontrollmaterial anses inte meddelande från en annan skattemyndighet.

Som framgår av bestämmelserna står skattetillägget i relation till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört genom att det utgår med en viss procent, vid inkomstbeskattningen normalt 40 procent, av det skattebelopp som påförts till följd av att uppgiften frångåtts. För fall där risken för att den oriktiga uppgiften skall undgå upptäckt är obetydlig, såsom när uppgiften kan rättas med ledning av vid taxeringen normalt tillgängligt material, har procentsatsen satts till 20 procent.

Skattetillägg påförs också vid avvikelser från självdeklaration genom skönstaxering och även vid skönstaxering som sker på grund av utebliven självdeklaration om deklaration inte kommit in trots att föreläggande sänts ut till den skattskyldige.



Skattetillägget bortfaller vid skönstaxering om denna skett på grund av utebliven deklaration och deklarationen kommer skattemyndigheten tillhanda inom viss tid. Tillägget tas inte heller ut om den skattskyldige frivilligt har rättat en uppgift eller om fråga är om rättelse av felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av självdeklarationen. Detsamma gäller vid rättelse av en oriktig uppgift i fråga om inkomst av tjänst eller kapital om rättelsen gjorts eller kunnat göras med ledning av i vederbörlig ordning lämnade kontrolluppgifter.

Möjlighet finns också till eftergift av skattetillägg. Bestämmelser om eftergift finns i 5 kap. 6 § TL. Enligt paragrafens första stycke, i tillämplig lydelse, gäller att skattetillägg efterges helt, om felaktigheten eller underlåtenheten kan antas ha ett sådant samband med den skattskyldiges ålder, sjukdom, bristande erfarenhet eller liknande förhållande att den framstår som ursäktlig. Detsamma gäller om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut avgiften.

Skattetillägg får också efterges helt när det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten eller underlåtenheten är ringa.

Skattetillägg påförs i administrativ ordning och skall i princip utgå oberoende av s.k. subjektiva rekvisit, dvs. oberoende av om uppsåt eller oaktsamhet förelegat.

Allvarligare fall av överträdelser av föreskriven deklarations- eller annan uppgiftsskyldighet, där uppsåt eller grov oaktsamhet läggs någon till last, kan också bestraffas i vanlig ordning, dvs. de kommer under allmän domstols prövning i en vanlig brottmålsprocess. För enklare fel eller försummelser är det däremot endast administrativa sanktioner i form av skattetillägg som kan komma i fråga.

Det administrativa sanktionssystemet med skattetillägg vid överträdelse av regler om uppgiftslämnande infördes med verkan från taxeringsåret 1972. Dessförinnan var påföljdssystemet utformat så att överträdelserna kunde medföra straff enligt den då gällande skattestrafflagen (1943:313). Syftet med reformen var bl.a. dels att olika former av försummelser på skatteområdet i större omfattning än tidigare skulle omfattas av ett sanktionssystem, dels att avkriminalisera mer bagatellartade förseelser som genom den vida tolkning som i praxis getts åt begreppet grov oaktsamhet föranlett ansvar för vårdslös deklaration enligt skattestrafflagen (jfr prop. 1971:10 s. 194 - 200).

Bestämmelser om sanktionsavgifter med i princip samma uppbyggnad som i TL finns också i skattebetalningslagen (1997:483), lagen (1984:151) om punktskatter och prisregleringsavgifter, fordonsskattelagen (1988:327), tullagen (1994:1550) och lagen (1994:1565) om beskattning av privatinförsel av alkoholdrycker och

tobaksvaror från land som är medlem i Europeiska unionen.

## **2 Skattetillägget och Europakonventionen**

### *2.1 Tillämpligheten av artikel 6*

Europakonventionen har sedan den 1 januari 1995 ställning som svensk lag. Det finns anledning att undersöka om konventionen är tillämplig med avseende på skattetillägg och om det i så fall - som klaganden gör gällande - föreligger en konflikt mellan konventionen och reglerna om skattetillägg. Om en sådan konflikt kan konstateras, måste vidare bedömas vilka konsekvenser detta kan ha för frågan om påförande av skattetillägg. Vid en prövning mot bakgrund av Europakonventionens bestämmelser får också övervägas om handläggningen i det aktuella fallet står i överensstämmelse med relevanta konventionsbestämmelser.

Europakonventionens tillämplighet i fråga om skattetillägg bör i första hand prövas mot bestämmelserna i artikel 6.1 och 6.2 i konventionen.

Enligt den konventionstext som fogats till lagen (1994:1219) om den europeiska konventionen angående skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna har, såvitt nu är av intresse, artikel 6.1 och 6.2 i konventionen följande lydelse på svenska:

1. Var och en skall, vid prövningen av hans civila rättigheter och skyldigheter eller av en anklagelse mot honom för brott, vara berättigad till en rättvis och offentlig förhandling inom skälig tid och inför en oavhängig och opartisk domstol, som upprättats enligt lag. Domen - - - intresse.
2. Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

För att bedöma konventionens tillämplighet måste till en början klargöras om det handlande som kan leda till att skattetillägg påförs utgör brott eller, med andra ord, om skattetillägg i konventionens mening är att betrakta som en brottspåföljd.

Bolaget har i detta avseende anfört bl.a. följande. Det torde numera vara ställt utom allt tvivel att envar i mål om skattetillägg skall tillförsäkras de rättssäkerhetsgarantier som följer av artikel 6 i Europakonventionen samt att det mesta talar för att skattetillägg som påförs med stöd av nuvarande skattetilläggsreglering inte uppfyller de krav som ställs enligt konventionen. Det kan således till en början ifrågasättas om det över huvud taget är förenligt med konventionen att ett skattetillägg påförs och verkställs i ett administrativt förfarande. Europadomstolen har godtagit denna ordning endast beträffande s.k. "minor offences" (jfr Öztürk mot Tyskland, dom den 21 februari 1984,

Serie A nr 73, § 56). - Bolagets uppfattning är att, eftersom ett skattetillägg kan uppgå till ett i princip obegränsat belopp, en lagöverträdelse som föranleder ett sådant straff per definition inte kan betraktas som "minor". Skulle en domstol mot förmodan anse att den förseelse som föranleder ett skattetillägg är att betrakta som "minor", borde påförda skattetillägg i de många fall då de uppgår till betydande belopp under alla förhållanden anses bryta mot proportionalitetsprincipen, vilken utgör en av grundpelarna i Europakonventionen. En ytterligare förutsättning för att påförda skattetillägg skall vara konventionsenliga är alltså att de inte strider mot proportionalitetsprincipen. - Den svenska skattetilläggsregleringens uppbyggnad och systematik har i nämnda avseenden grundläggande och systematiska brister som enligt bolaget inte kan botas av en domstol. Påfört skattetillägg bör undanröjas redan av detta skäl.

RSV har beträffande Europakonventionens tillämplighet anfört följande. Enligt RSV omfattas de svenska skattetilläggen över huvud taget inte av konventionen. För det fall att Regeringsrätten likväl skulle komma fram till att konventionen är tillämplig på svenska skattetillägg vill RSV beträffande tolkningen av konventionen anföra följande. Artikel 6.1 kan sammanfattningsvis sägas garantera var och en rätten till en domstolsprövning och en rättssäker process. Av Europadomstolens praxis, se *Le Compte, Van Leuven och De Meyere* (dom den 23 juni 1981, Serie A nr 43) och *Albert och Le Compte* (dom den 10 februari 1983, Serie A nr 58) följer dock att artikel 6.1 inte hindrar att ett första beslut om påförande av en bestraffande sanktion fattas av en annan myndighet än en domstol, under förutsättning att den enskilde har möjlighet att överklaga beslutet och få tillträde till en domstol som uppfyller de krav som följer av artikel 6. - Såvitt RSV kunnat utröna finns det inte något avgörande av Europadomstolen som går ut på att en myndighets handlingsutrymme härvidlag skulle vara begränsat till att avse endast smärre påföljder och att mer betungande påföljder måste prövas av domstol som första instans. Ett i sammanhanget belysande avgörande av Europadomstolen är fallet *Bendenoun mot Frankrike* (dom den 24 februari 1994, Serie A nr 284).

Europadomstolen har i detta avgörande rörande franska skattetillägg uttalat att det mot bakgrund av det stora antalet överträdelser måste stå konventionsstaterna fritt att bemyndiga skattemyndigheten att "åtala och straffa" de skattskyldiga även om de tillägg som påförs är stora. Domstolen framhöll vidare att en sådan ordning inte är oförenlig med artikel 6 i konventionen så länge den skattskyldige har möjlighet att få ett sådant beslut prövat av en domstol som erbjuder de garantier som ges i artikeln. Tilläggas kan att skattetillägget i detta fall uppgick till 422 534 FRF. Beslut av skattemyndighet om att påföra en enskild person skattetillägg kan överklagas till länsrätten, vilken är en domstol som uppfyller de krav som följer av artikel 6 i konventionen. Att initiativet till domstolsprövning måste tas av den enskilde strider inte mot artikel 6.

## **Regeringsrätten gör följande bedömning.**

Ledning för bedömningen av hur en skattesanktion av den karaktär som skattetillägget har förhåller sig till artikel 6 kan erhållas bl.a. från Europadomstolens domar i de redan nämnda målen Öztürk och Bendenoun samt domarna i målen Engel (dom den 8 juni 1976, Serie A 22), Deweer (dom den 27 februari 1980, Serie A 35) och Kadubec (dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI s. 2518).

Av domarna framgår att domstolen i första hand tillämpar tre kriterier för bedömningen av vad som är ett brott i konventionens mening, nämligen klassificeringen i den nationella rätten, gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet. Enligt uttalanden i flera domar är kriterierna alternativa och således inte kumulativa. Det första kriteriet - klassificeringen i den nationella rätten - bildar i många fall endast en utgångspunkt för den fortsatta prövningen men kan dock ensamt leda till att en förseelse bedöms som brott i konventionens mening i de fall då förseelsen är klassificerad på det sättet i den nationella rätten (jfr Adolf mot Österrike, dom den 26 mars 1982, Serie A nr 49, § 33). De två övriga kriterierna - gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet - är normalt de mest betydelsefulla vid domstolens prövning och leder inte sällan till att förseelser som avkriminaliserats i den nationella rätten ändå kommer att bedömas som brott i den mening som avses i konventionen. Allmänt kan sägas att domstolen tolkar de begrepp som artikel 6 bygger på autonomt och flexibelt.

Även om Europadomstolen beskrivit de tre kriterierna som alternativa har den i några senare avgöranden framhållit att detta förhållande inte utesluter en kumulativ metod när en analys av de tre kriterierna var för sig inte leder till någon säker slutsats (se särskilt den sammanfattande redogörelsen för domstolens metoder i fallet Kadubec, §§ 50 och 51). Det kumulativa synsättet har kommit till tydligt uttryck i fallet Bendenoun, som gällde just en skattesanktion. I det fallet redovisade domstolen fyra faktorer som talade för att det franska skattetillägget inrymdes under artikel 6: skattetilläggsreglerna omfattade alla skattebetalare, tillägget utgjorde väsentligen en påföljd för att avskräcka från nya överträdelse, tillägget påfördes med stöd av generella regler i syfte att avskräcka och bestraffa och tillägget uppgick till betydande belopp och kunde omvandlas till fängelse. Vid en sammantagen bedömning fann domstolen att de omständigheter som talade för att det var fråga om en brottsanklagelse övervägde samt att - även om ingen av faktorerna var ensam avgörande - de kumulativt ledde till att det blev fråga om en anklagelse för brott enligt artikel 6.

Europadomstolen har härefter i några avgöranden funnit att skattetillägg eller skattetilläggsliknande sanktioner i Schweiz och Nederländerna skall betraktas som brottspåföljder i artikelns mening.

Skattetillägget har i svenskt lagstiftningsarbete beskrivits som en straffliknande administrativ påföljd (SOU 1993:40, Del B, s. 47).

Bestämmelserna om muntlig förhandling i 6 kap. 24 § TL i mål om särskild avgift får därvid ses som ett uttryck för att man önskat bringa taxeringsprocessen i överensstämmelse med de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikel 6 i Europakonventionen. I praxis (RÅ 1987 ref. 42) har också omröstningsreglerna för brottmål i 29 kap. rättegångsbalken ansetts tillämpliga i mål om skattetillägg enligt den äldre taxeringslagen (1956:623). Skattetillägget synes även i andra sammanhang ha uppfattats som en till övervägande del straffrättslig sanktion. Redan i förarbetena till retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § första stycket regeringsformen som gäller bl.a. straff, annan brottspåföljd och annan särskild rättsverkan av brott uttalades således att den föreslagna regeln också träffar straffliknande administrativa påföljder såsom skattetillägg, restavgift och förseningsavgift enligt olika skatteförfattningar. Departementschefen framhöll även att det måste ses som ett klart kringgående av retroaktivitetsförbudet att ge retroaktiv verkan åt regler om sådana administrativa sanktioner som har trätt i stället för straffrättsliga påföljder (prop. 1975/76:209 s. 125). Det krävs dock inte enligt svensk lag vare sig uppsåt eller oaktsamhet hos den skattskyldige för att tillägg skall kunna påföras. Tillägget har också i visst avseende en vitesfunktion och kan falla bort på rent objektiva grunder. Det kan inte heller omvandlas till fängelse. Skattetillägget har därför inte ansetts vara att klassificera som ett straff i det svenska rättssystemet utan snarare som en administrativ skattesanktion. Klassificeringen i det svenska rättssystemet utgör således i sig inte tillräcklig grund för att betrakta skattetillägg som en straffrättslig sanktion i konventionens mening.

Beträffande de två övriga kriterier som Europadomstolen tillämpar i detta sammanhang, nämligen gärningens natur samt påföljdens karaktär och stränghet, är följande att beakta. De svenska skattetilläggsreglerna är generella och omfattar alla skattebetalare. Syftet med det administrativa sanktionssystemet är att med en kännbar ekonomisk sanktion åstadkomma ett tryck på de skattskyldiga att iaktta de åligganden som föreskrivs i skatte- och avgiftsförfattningar. Att märka är också att det svenska skattetillägget i dess nuvarande form ersatte ett tidigare rent straffrättsligt förfarande. Vad gäller omständigheter som domstolen hänför till påföljdens karaktär och stränghet är vidare att beakta att skattetillägg påförs i proportion till den skattelättnad som den oriktiga uppgiften skulle ha medfört. Detta innebär att skattetillägget i princip kan komma att uppgå till mycket höga belopp utan någon begränsning uppåt.

Det senast sagda talar enligt Regeringsrättens mening starkt för att artikel 6 skall anses tillämplig på det svenska skattetillägget. Högsta domstolen har också i en nyligen avkunnad dom, mot bakgrund av den praxis som föreligger från Europadomstolen, uttalat att "starka skäl talar för att artikel 6 är tillämpligt även på det svenska skattetilläggsförfarandet" (Högsta domstolens dom den 29 november 2000). Vad som möjligen ändå skulle kunna föranleda viss tvekan är bl. a. att det svenska skattetillägget skiljer sig från det franska beträffande

en av de fyra faktorer som domstolen i Bendenoun-målet tillade betydelse för den slutliga bedömningen: det kan inte omvandlas till fängelse. Dessutom saknar de svenska skattetilläggsreglerna i motsats till de franska subjektiva rekvisit i egentlig mening (jfr SOU 1996:116 s. 108-119 och 167-170).

Det förhållandet att det svenska skattetillägget inte kan omvandlas till fängelse är dock enligt Regeringsrättens mening inte något starkt argument mot att anse artikel 6 tillämplig. Det råder inte någon tvekan om att böter som utdömts inom straffrättslig ram är att hänföra under artikel 6 oavsett om de kan förvandlas till fängelse eller ej. Av domen i fallet Bendenoun får vidare anses framgå att även andra ekonomiska påföljder än böter, åtminstone om de är av viss storlek, i och för sig kan falla in under artikel 6. Genom Europadomstolens avgöranden i fallen Lauko (dom den 2 september 1998, Reports 1998-VI s. 2492) och Kadubec, som båda rörde böter som ålagts för mindre ordningsförseelser, får också numera anses klarlagt att fängelsestraff i varje fall inte är en förutsättning för att en gärning skall anses som brott i konventionens mening. Att subjektiva rekvisit saknas kan i sammanhanget inte heller tilläggas någon självständig eller ens väsentlig betydelse (i stället finns det anledning att särskilt pröva det strikta ansvarets förenlighet med oskuldspresumtionen; se nedan avsnitt 2.3).

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten vid en samlad bedömning att det svenska skattetillägget får anses falla in under artikel 6 i Europakonventionen. Vid sådant förhållande finns anledning att närmare överväga i vad mån regleringen av skattetilläggsförfarandet är så utformad att den kan tillgodose de i artikeln uppställda kraven på en rättvis rättegång.

## *2.2 Administrativ myndighets befattning med frågor som omfattas av artikel 6*

Som nämnts i föregående avsnitt har bolaget ifrågasatt om det är förenligt med artikel 6 att tillämpa en ordning som innebär att skattetillägg påförs i första instans av administrativ myndighet och att beslutet dessutom blir verkställbart innan det föreligger något lagakraftvunnet domstolsavgörande.

Av Europadomstolens avgörande i Bendenoun-målet framgår att det inte finns något principiellt hinder mot att låta skattetillägg i första instans påföras av administrativ myndighet. Vidare har Regeringsrätten i ett annat mål som avgjorts denna dag (mål nr 2922-1999) funnit att artikel 6 i princip inte heller hindrar verkställighet på den grunden att ett beslut om skattetillägg inte vunnit laga kraft eller inte har prövats av domstol. Vad nu sagts om påförande och verkställighet gäller under förutsättning dels att den enskilde i efterhand har möjlighet att få saken prövad av en domstol som fullt ut kan tillgodose de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln, dels att möjlighet finns

att undvika att verkställigheten medför att rättsläget över huvud taget inte kan återställas i den efterföljande domstolsprövningen om denna skulle leda till att myndighetens beslut ändrades. Regeringsrätten fann också i detta mål att det enligt svensk intern lagstiftning fanns möjlighet att tillgodose dessa båda förutsättningar.

Varken det förhållandet att skattetillägg påförs av administrativ myndighet eller det förhållandet att myndighetens beslut kan verkställas innan det föreligger ett lagakraftvunnet avgörande från domstol medför således enligt Regeringsrättens mening i sig att någon konflikt uppkommer med konventionen.

### *2.3 Oskuldspresumtionen*

Enligt artikel 6.2 gäller att var och en som har blivit anklagad för ett brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts.

Bolaget gör i målet gällande att utformningen av de svenska skattetilläggsbestämmelserna inte är förenlig med den i artikel 6.2 uppställda oskuldspresumtionen och anför därvid bl.a. följande.

Den prövning som en domstol enligt artikel 6.2 har att företa avser en förutsättningslös prövning huruvida den av motparten framlagda bevisningen är tillräckligt stark för att den tilltalades skuld skall kunna fastställas och därmed också stark nog för att motbevisa den oskuldspresumtion som den tilltalade skall vara tillförsäkrad. - Europadomstolens avgörande i målet *Salabiaku mot Frankrike* (dom den 7 oktober 1988, Serie A nr 141) ger visst stöd för att en lagfäst presumtion som bygger på objektiva rekvisit inte behöver strida mot artikel 6.2. I det aktuella fallet dömdes *Salabiaku* av fransk domstol för narkotikasmuggling. I målet hävdade *Salabiaku* att han inte visste att den väska som han förde in i landet innehöll narkotika. Den aktuella lagregeln innebar dock att det fanns en presumtion för att den som visades ha fört in otillåtet gods i landet också hade gjort sig skyldig till smuggling. - Utgången i målet innebar att Europadomstolen inte ansåg att *Salabiaku*'s rättigheter enligt Europakonventionen hade åsidosatts, detta trots den i lagen införda presumtionsregeln. Skälet till Europadomstolens ställningstagande var att domstolen ansåg att de franska domstolarna rent faktiskt hade frihet att tillämpa de i artikel 6.2 uppställda rättssäkerhetsgarantierna. - Den svenska skattetilläggsregleringen har inte utformats i avsikt att ge utrymme för någon skuldprövning. Bolaget finner det ingalunda självklart att reglerna i TL ger svenska domstolar frihet att göra en sådan prövning, vilket är en förutsättning för att domstolarna i detta avseende skall kunna läka bristerna i skattetilläggsregleringen. Enligt bolagets uppfattning är det således svårt att se hur en skuldprövning kan förenas med de objektiva rekvisit som framgår av TL. Inte heller anser bolaget att eftergiftsgrundernas utformning på något sätt kan anses implicera att en sådan prövning kan företas. - Bolagets slutsats är därför att det inte kan betraktas som en rimlig tolkning av TL att anse

att en domstol har frihet att bortse från den "skuldpresumtion" som följer av TL:s objektiva rekvisit. Trots lagstiftarens upprepade ingripanden präglas rättstillämpningen enligt bolagets uppfattning fortfarande i hög grad av schablonmässiga överväganden, vid vilka sådana individualiserande hänsynstaganden som skulle kunna medföra att påföljderna undanröjdes eller eftergavs ofta saknas. Motiveringarna i målen är också i allmänhet utformade på ett korthugget och standardmässigt sätt. Om domstolarna inte anses ha den nödvändiga behörigheten att företa en fullständig prövning blir följden att en skattskyldig som av skattemyndigheten påförts ett skattetillägg inte kan få sin sak prövad av en domstol i den utsträckning som krävs enligt artikel 6.1 i Europakonventionen.

RSV anför i denna del följande. Huruvida det strider mot artikel 6.2 att straff åläggs oberoende av uppsåt eller oaktsamhet följer knappast uttryckligen av något avgörande av Europadomstolen. Frågeställningen har dock diskuterats i litteraturen, varvid olika uppfattningar kommit till uttryck. Det synes dock föreligga en klar övervikt för tesen att sanktioner kan utdömas enligt principerna för strikt ansvar. Europadomstolen har i sitt avgörande av målet *Salabiaku* också slagit fast att konventionsstaterna i princip är fria, på vissa villkor, att införa straffregler som grundar sig enbart på objektiva förhållanden och således är oberoende av uppsåt eller oaktsamhet. Slutsatsen härav blir, enligt RSV:s mening, att skuldprövningen i ett sådant fall naturligen måste begränsa sig till frågan om det objektiva förhållandet föreligger eller inte. Redan det nu sagda ger en indikation på att strikt ansvar väl kan vara förenligt med Europakonventionen. Den indikationen förstärks av Europakommissionens uttalande i målet *Källander mot Sverige* (mål nr 12693/87). Kommissionen anförde, i den del av målet som gällde bevisbördan, att man noterat att frågan om sökandens uppgift var oriktig eller ej bestämdes av domstolarna först efter det att sökanden hade haft möjlighet att på lika villkor lägga fram alla de omständigheter som enligt hans uppfattning hade betydelse för sakens avgörande. Vidare uttalade kommissionen att det förhållandet att ett skattetillägg, som enligt svensk rätt inte anses som en brottspåföljd, kan påföras oberoende av uppsåt eller oaktsamhet inte utgjorde en fråga som reglerades i artikel 6.2. Kommissionen kom härefter fram till att sökandens klagomål avseende artikel 6.2 var ogrundade och förklarade ansökan i sin helhet "inadmissible". Mycket talar alltså för att strikt ansvar är förenligt med Europakonventionen. Men även om man intar motsatt ståndpunkt kan det med hänsyn till eftergiftsreglerna diskuteras om lagstiftningen om skattetillägg strider mot oskuldspresumtionen. Eftergiftsreglerna innebär ju att den skattskyldige skall befrias från skattetillägg om felaktigheten eller underlåtenheten är ursäktlig eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetilägget. Detta skall beaktas även utan yrkande från part. I eftergiftsrekvisitet ingår såväl objektiva som subjektiva moment. Mot bakgrund av det sagda kan det på mycket goda grunder antas att Europakonventionen inte uppställer ett krav på oaktsamhet eller uppsåt för att det skall vara möjligt att påföra någon skattetillägg och att det



svenska systemet väl faller inom ramen för vad konventionen i detta avseende kräver. Skulle Regeringsrätten inte ansluta sig till denna uppfattning uppkommer frågan om bolaget förfarit oaktsamt genom att göra det i målet aktuella avdraget. Enligt RSV:s bedömning måste så anses vara fallet. Verket anser att lagtexten ger förvaltningsdomstolarna utrymme att pröva om en skattskyldig förfarit oaktsamt eller ej. - RSV:s slutsats är att inte heller artikel 6.2 utgjort hinder mot att påföra bolaget skattetillägg.

### **Regeringsrätten gör följande bedömning.**

Vad gäller oskuldspresumtionen har Europadomstolen funnit att ett straffansvar grundat på rättsliga presumtioner inte behöver stå i strid med artikel 6 (jfr rättsfallet Salabiaku och det närbesläktade rättsfallet Pham Hoang, dom den 25 september 1992, Serie A nr 243).

Europadomstolen konstaterade i Salabiaku-målet att faktiska och rättsliga presumtioner fanns inom alla rättssystem och att detta inte stod i strid med konventionen under förutsättning att de hölls inom rimliga gränser. I Salabiakus fall fann domstolen att han haft vissa möjligheter enligt fransk lag att till sitt försvar åberopa förmildrande omständigheter samt att domstolarna i praxis även godtog force majeure som försvar. Vidare fann domstolen att de franska domstolarna undvikit att automatiskt fälla Salabiaku till ansvar på grundval av den i lag uppställda presumtionen om ansvar vid innehav utan också rent faktiskt beaktat om omständigheterna var sådana att det förelåg något oundvikligt misstag från Salabiakus sida och att domstolarna därvid också identifierat vissa element av uppsåt fastän de inte var tvungna att göra det för att döma Salabiaku. Europadomstolen konstaterade mot bakgrund härav att de franska domstolarnas tillämpning av den rättsliga presumtion som var i fråga inte stred mot oskuldspresumtionen.

Det bör observeras att målet inte direkt rörde frågan om strikt ansvar, i den meningen att uppsåt eller oaktsamhet inte fordras för ansvar, utan frågan huruvida det från konventionssynpunkt kunde godtas att man från ett visst styrkt faktum - innehav av förbjudna varor - presumerade att fråga var om ett i och för sig uppsåtskrävande smugglingsbrott. Domstolen uttalade sig dock även om strikt ansvar, dvs. ett ansvar utan krav på uppsåt eller oaktsamhet. Domstolen framhöll därvid att konventionsstaterna i princip under vissa villkor äger rätt att låta endast objektiva faktorer som sådana leda till straff och att exempel på detta också finns i de olika konventionsstaternas rättssystem.

Det får hållas för troligt att domstolen när det gäller tillåtligheten från konventionssynpunkt av ett strikt straffrättsligt ansvar för en handling kommer att uppställa i huvudsak samma krav som den uppställde i Salabiaku-målet för att godta ansvar som grundas på presumtioner. Det innebär att ansvaret inte får utkrävas helt automatiskt när de objektiva rekvisiten är uppfyllda utan att den enskilde måste, för att någon

konflikt med oskuldspresumtionen inte skall uppkomma, ha möjlighet till någon form av försvar som grundas på subjektiva förhållanden.

När det gäller skattetillägg påförs detta, som redovisats i det föregående, i administrativ ordning utan något krav på uppsåt eller oaktsamhet. Beslut om tillägg kan överklagas till allmän förvaltningsdomstol. Om uppsåt eller grov oaktsamhet föreligger kan detta medföra även ett straffrättsligt ansvar som provas och döms ut av allmän domstol.

Den svenska taxeringen bygger till stor del på uppgifter från den enskilde och vitsordande från dennes sida av uppgifter som inhämtats från annat håll. Skattetillägget avser att ge uttryck åt bl.a. kravet på noggrannhet vid fullgörande av deklarationsplikten och därmed sammanhängande uppgiftsskyldighet. Slarv kan i princip inte godtas. Vidare måste den skattskyldige i regel ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande om han inte vill riskera att oriktigt uppgiftslämnande anses föreligga och skattetillägg påförs. Den skattskyldige måste med andra ord normalt ha en viss kunskap om beskattningsreglerna.

En felaktighet eller underlåtenhet av det slag som kan föranleda skattetillägg förekommer i ett mycket stort antal ärenden. En förutsättning för förutsebarhet och likformighet vid påförandet av skattetillägg har därför ansetts vara att tillägg tas ut efter relativt enkla och schabloniserade regler. Regelsystemet måste emellertid också tillgodose krav på en rimlig nyansering av skattetillägget (jfr vad som nedan sägs om proportionalitetsprincipen, avsnitt 2.4) och även innehålla garantier som tillgodoser rättssäkerheten. Skattetillägg påförs därför inte med automatik när oriktig uppgift föreligger. Dels undantas vissa typer av felaktigheter, dels har myndigheter och domstolar också utan särskilt yrkande att beakta om förutsättningar finns för eftergift av tillägget.

Vad särskilt gäller eftergiftsgrunderna kan följande anföras. Kraven på insikt och noggrannhet måste ställas i relation till den skattskyldiges förmåga och möjligheter att tillgodogöra sig skattereglerna och att tillämpa dem i den situation som föreligger. Eftergiftsreglerna är avsedda att förhindra att bl.a. en ursäktlig okunnighet eller missuppfattning om innehållet i en skatteregel skall föranleda skattetillägg. De skall också förhindra att andra ursäktliga felaktigheter vid fullgörandet av deklarationsplikten leder till att den skattskyldige påförs skattetillägg. Eftergiftsreglerna är även utformade så att de med hänsyn till den skattskyldiges subjektiva situation ger myndigheter och domstolar utrymme för en viss frihet i bedömningen av eftergiftsfrågorna. I själva verket kan eftergiftsgrunderna, i förening med de bestämmelser som innebär att tillägg ibland på objektiva grunder inte tas ut eller skall undanröjas, i vissa fall ge utrymme för hänsynstaganden som innebär befrielse från skattetillägg i större omfattning än vad som skulle vara fallet om påförandet av skattetillägg

var beroende av att den skattskyldige förfarit uppsåtligt eller oaktsamt. Även om eftergiftsgrunderna inte är helt jämförbara med de ansvarsförutsättningar som de subjektiva rekvisiten utgör inom straffrätten får de, sammantaget med de fall där skattetillägg bortfaller på rent objektiva grunder, anses ge den skattskyldige sådana möjligheter att i förekommande fall undgå skattetillägg att någon konflikt inte uppkommer med den i artikel 6 i Europakonventionen stadgade oskuldspresumtionen. Som en allmän förutsättning för detta gäller dock att domstolarna i sin tillämpning av skattetilläggsreglerna verkligen i varje enskilt fall gör en nyanserad och inte alltför restriktiv bedömning av om förutsättningar finns för att undanröja eller efterge skattetillägget.

#### *2.4 Proportionalitetsprincipen*

Bolaget har, med utgångspunkt i såväl tillämpliga konventionsbestämmelser som intern svensk rätt, ifrågasatt om det i målet aktuella skattetillägget är proportionerligt och har i detta avseende anfört bl.a. följande. Även om Regeringsrätten inte skulle dela bolagets uppfattning om tolkningen av de materiella reglerna för avdrag för avsättning till internvinstkonto måste likväl konstateras att den skattemässiga tolkningen av dessa regler är långt ifrån självklar. Ett skattetillägg uppgående till 16 555 680 kr kan då inte heller anses stå i rimlig proportion till det eventuella misstag som bolaget kan ha begått och den skada som staten eventuellt kan ha lidit. Ett skattetillägg av denna storlek kommer därför att stå i strid med såväl den proportionalitetsprincip som anses genomsyra konventionen som svensk intern rätt där proportionalitetsprincipen sedan länge också utgör en integrerad del av rättsordningen. Detta gäller inte minst i skattetilläggsammanhang där lagstiftaren vid upprepade tillfällen har funnit skäl att mildra lagstiftningen med stöd av proportionalitetsprincipen.

RSV anför i denna del bl.a. följande. Såvitt RSV kunnat utröna går det inte att ur Europakonventionen eller Europadomstolens praxis utläsa något av specifikt intresse för bedömning av proportionalitetsprincipen i mål och ärenden rörande svenska skattetillägg. Det synes således inte vara möjligt att åberopa någon av konventionens artiklar till stöd för tanken att nivån på ekonomiska påföljder för lagöverträdelser eller straffmättningsprinciperna i allmänhet regleras av konventionen och det torde inte heller finnas något enskilt avgörande av Europadomstolen som skulle kunna åberopas till stöd för ett sådant synsätt. Straffmätningen synes ha lämnats åt de enskilda konventionsstaternas reglering. Redan det nu sagda pekar entydigt på att de svenska skattetilläggsreglerna inte står i strid med proportionalitetsprincipen. Enligt RSV:s mening pekar dessutom konstruktionen av reglerna, nämligen att skattetilläggen står i matematisk proportion till den undandragna skatten, entydigt i samma riktning. Vad gäller bolagets hänvisning till den skada som staten kan ha lidit kan vidare erinras om att bolagsskatten sänktes med 10 procent vid 1992 års taxering och att

vinstdelningsskatten upphörde från och med det årets taxering. En förskjutning av beskattningen av ett underlag om 103 473 000 kr från 1991 års taxering till 1992 års taxering gav, med bortseende från räntevinster, en skattevinst uppgående till cirka 18,7 miljoner kr.

### **Regeringsrätten gör följande bedömning.**

En viktig princip som enligt Europadomstolens rättspraxis skall beaktas vid tillämpningen av konventionen är den s.k. proportionalitetsprincipen. Många åtgärder som till sin karaktär är konventionsenliga kan sålunda godtas endast om de också är proportionerliga. Är de oproportionerliga, dvs. mer långtgående än som framstår som rimligt med hänsyn till ändamålet, kan de däremot innefatta ett brott mot konventionen (jfr Danelius, Mänskliga rättigheter i europeisk praxis, s. 61). Konventionen griper emellertid inte in på alla områden. Straffmättningsprinciper vid utdömning av ekonomiska påföljder får anses tillhöra de områden som principiellt sett har lämnats åt de enskilda staternas reglering, när straffet inte avser något speciellt av konventionen skyddat intresse såsom t.ex. yttrandefriheten.

När det gäller proportionalitetsprincipens tillämpning med avseende på det svenska skattetilläggsystemet är detta en fråga som i första hand får bedömas med utgångspunkt i de rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 i Europakonventionen innehåller. Vad som därvid skall bedömas är om det står i överensstämmelse med artikel 6 att på grundval av ett i princip strikt ansvar för oriktigt uppgiftslämnande ålägga någon ekonomiska påföljder som kan komma att uppgå till betydande belopp.

Ett sanktionsförfarande riktat mot överträdelse av den deklara- och uppgiftsskyldighet som åvilar de enskilda i skattesammanhang får anses tillgodose ett betydande allmänt intresse. Regeringsrätten har i det föregående funnit att artikel 6 i princip inte hindrar regler om strikt ansvar och att det svenska skattetilläggsförfarandet också på ett godtagbart sätt i det enskilda fallet ger domstolarna möjlighet att pröva om den oriktiga uppgiften lämnats under förhållanden som gör den ursäktlig. Härtill kommer att kravet på proportionalitet har kommit till direkt uttryck i lagtexten genom rekvisitet "uppenbart oskäligt". Bestämmelsen avses innebära att skattetillägget kan efterges om påföljden inte står i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller om det av annan anledning framstår som stötande att ta ut tillägget (prop. 1991/92:43 s. 88). Vidare bör i detta sammanhang beaktas att det skattetillägg som påförs aldrig kommer att överstiga ett belopp motsvarande viss bråkdel av den skattelättnad som den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten att lämna uppgift skulle ha medfört.

Sammanfattningsvis finner Regeringsrätten att skattetilläggslagstiftningen i sig innefattar en rimlig proportionalitetsavvägning och att den också ger erforderligt utrymme för att låta en sådan avvägning få genomslag i det enskilda fallet.

## *2.5 Avgörande inom skälig tid m.m.*

Vid ett ställningstagande till om skattetillägg skall påföras är det enligt bolaget nödvändigt att ta hänsyn till - förutom oskuldspresumtionen och proportionalitetsprincipen - också övriga rättssäkerhetsgarantier som artikel 6 ställer upp, särskilt kravet på avgörande inom skälig tid.

RSV anför i detta avseende bl.a. följande. Hanteringen i förevarande mål kan inte anses stå i konflikt med den i artikel 6 stipulerade rätten till domstolsprövning inom skälig tid. Även om så skulle vara fallet kan dock slutsatsen därav inte rimligen bli att underinstansernas beslut bara på grund av detta skall undanröjas. Något krav på en sådan effekt kan enligt RSV inte utläsas av Europakonventionen eller Europadomstolens domar.

### **Regeringsrätten gör följande bedömning.**

Konventionen anger inte vad som avses med skälig tid och det är inte heller möjligt att ur domstolens praxis härleda ett krav på någon bestämd tidsfrist inom vilken ett mål skall vara handlagt.

Europadomstolen har dock i flera fall funnit att en konventionskränkning förelegat därför att handläggningen av ett ärende eller mål hos nationella förvaltningsmyndigheter eller domstolar dragit ut alltför långt på tiden.

Frågan är emellertid om denna form av konventionskränkning kan beaktas inom ramen för en skattetilläggsprocess.

Enligt 5 kap. 6 § TL skall skattetillägg helt efterges dels om felaktigheten eller underlåtenheten i vissa avseenden framstår som ursäktlig, dels om det i övrigt framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget. Brister i handläggningen som medför att ett ärende eller mål inte avgörs inom rimlig tid kan i sig inte medföra att en felaktighet eller underlåtenhet framstår som ursäktlig. Fråga är då om eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" kan vara tillämplig.

Sistnämnda eftergiftsgrund tillkom genom lagstiftning år 1991 som trädde i kraft den 1 januari 1992 och skall tillämpas första gången vid 1991 års taxering. I förarbetena till lagstiftningen (prop. 1991/92: 43 s. 87) framhölls att eftergiftsgrunden var avsedd för situationer där den oriktiga uppgiften visserligen inte kunde anses ursäktlig men där avgiften ändå på grund av omständigheterna i det enskilda fallet kunde 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 att påföljden i dessa fall 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. Oskäligheten kunde - framhölls det - ha sin grund i den vid uppgiftslämnandet föreliggande situationen men också i omständigheter som inträffat efter det att den oriktiga uppgiften lämnades.

För allmän domstol gäller att rätten enligt 29 kap. 5 § brottsbalken vid straffmätning skall beakta om en i förhållande till brottets art ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks. Om det med hänsyn till en sådan omständighet är uppenbart oskäligt att döma till påföljd skall rätten enligt 6 § i samma kapitel meddela påföljdseftergift. I förarbetena till denna lagstiftning uttalades bl.a. att det i princip var tiden innan den tilltalade fick del av åtalet som avsågs. Vidare uttalades att påföljdseftergift kan komma i fråga främst vid mindre allvarlig brottslighet och att det således är givet att brottets svårhetsgrad sätter gränser för användandet av institutet påföljdseftergift (prop. 1987/88: 120 s. 95 och 97). Vid val av påföljd gäller vidare enligt 30 kap. 4 § brottsbalken att rätten skall fästa särskilt avseende vid omständigheter som talar för en lindrigare påföljd än fängelse och att rätten därvid skall beakta sådana omständigheter som anges i 29 kap. 5 § brottsbalken. Lagstiftaren har således när det gäller brott som faller inom brottsbalksområdet föreskrivit att det vid påföljdsval och straffmätning under vissa förutsättningar finns skäl att beakta att lång tid förflutit mellan brottet och den tidpunkt då påföljden bestäms. Det torde mot bakgrund av dessa bestämmelser finnas möjligheter för allmän domstol att beakta att Europakonventionens krav på skälig tid har åsidosatts när en påföljd skall bestämmas (jfr när det gäller skattebrott NJA 1998 s. 283 och Munck i Tidskrift för Sveriges Domareförbund 1/2000 s. 10).

Vid en jämförelse med den situation där skattetillägg aktualiseras kan till en början konstateras att TL saknar motsvarighet till brottsbalkens uttryckliga bestämmelser om hänsynstagande till att ovanligt lång tid förflutit sedan brottet begicks. Inte heller finns inom det administrativa sanktionsförfarandet någon möjlighet till val av annan påföljd än skattetillägg eller möjlighet till annan form av jämkning än hel eftergift. Vidare kan konstateras att till skillnad mot vad som gäller för utdömning av brottspåföljd i en brottmålsprocess skattetilläggsförfarandet alltid inleds med att en administrativ myndighet, skattemyndigheten, påför skattetillägg och då i regel i nära anslutning till det handlande som föranleder skattetillägget. Det föreligger således i nu berörda hänseenden skillnader mellan brottmålsprocessen och skattetilläggsprocessen.

Som redovisats ovan ansågs det i förarbetena till den lagstiftning som låg till grund för tillkomsten av eftergiftsgrunden "uppenbart oskäligt" inte möjligt att ange några konkreta situationer där en tillämpning av eftergiftsgrunden aktualiserades. Det får emellertid mot bakgrund av det senast anförda anses klart att enbart det förhållandet att en skattetilläggsfråga slutligen kommer att avgöras först efter vad som enligt Europakonventionen är att bedöma som oskälig tid inte

regelmässigt kan medföra att skattetillägg inte påförs. Eftergiftgrunden uppenbart oskäligt kan således, även i belysning av att konventionen numera utgör svensk lag, inte utnyttjas som ett mer allmänt remedium för att komma till rätta med den form av konventionskränkning som består i att ärendet eller målet inte avgörs inom skälig tid.

Det senast sagda behöver dock inte utesluta att det i vissa situationer kan finnas anledning att anlägga samma synsätt vid påförande av skattetillägg som när det gäller att döma ut en brottspåföljd sedan ovanligt lång tid förflutit från brottet. Även om skattetillägget initialt påförs redan genom ett beslut av skattemyndigheten får det naturligtvis anses klart otillfredsställande om det efter ett överklagande av skattemyndighetens beslut inte kommer att föreligga ett lagakraftvunnet avgörande inom skälig tid. Detta blir särskilt påtagligt om en överinstans efter en utdragen skatteprocess skulle finna att ett skattetilläggsbeslut som undanröjts i en lägre domstolsinstans rätteligen bör fastställas. I en sådan situation bör, om mycket lång tid förflutit från det att skattetillägg först påfördes till dess det genom slutligt avgörande åter skall påföras, eftergift kunna övervägas med hänsyn till att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget.

### *3 Skattetillägget och brottsbalkens promulgationslag*

Som redovisats ovan tas skattetillägg vid inkomstbeskattningen i vissa situationer ut med en procentsats om 20 procent i stället för normala 40 procent. Med verkan fr.o.m. 1992 års taxering infördes bestämmelser som innebar att den lägre procentsatsen gällde även vid periodiseringsfel och därmed jämställda förfaranden som generellt sett ansetts innebära en lägre risk för skattebortfall än flertalet andra feltyper. Procentsatsen vid periodiseringsfel har vidare fr.o.m. 1997 års taxering satts ned ytterligare till 10 procent. Av övergångsbestämmelserna till nu berörda lagändringar framgår att de nya lägre procentsatserna vid periodiseringsfel inte skall tillämpas på förhållanden som är hänförliga till tidigare taxeringsår än de angivna (1992 resp. 1997).

Vad gäller handläggningen av detta mål har bolaget gjort gällande att en analog tillämpning av 5 § andra stycket promulgationslagen skulle medföra att den oriktiga uppgiften - som enligt bolagets förmenande är att jämställa med ett periodiseringsfel - med beaktande också av proportionalitetsprincipen bör leda till att skattetillägget efterges i sin helhet med stöd av eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt i 5 kap. 6 § TL. I varje fall borde enligt bolagets mening en analog tillämpning av promulgationslagen leda till att skattetillägg inte påförs efter en högre procentsats än nu gällande procentsats för periodiseringsfel, 10 procent.

RSV har rörande promulgationslagens tillämplighet anfört följande. Utgångspunkten för bolagets argumentation i denna del tycks vara att bolaget anser att det som sägs i 5 § i promulgationslagen inte kan eller i varje fall inte skall frångås om strafflagstiftning ändras i mildrande

riktning. Den utgångspunkten är emellertid enligt RSV:s mening felaktig. Det går med andra ord utmärkt att till och med i samband med ändringar i mildrande riktning av ren strafflagstiftning genom övergångsbestämmelser föreskriva att tidigare gällande strängare straff skall utdömas för brott som begåtts före ikraftträdandet (jfr NJA 1995 s. 606).

### **Regeringsrätten gör följande bedömning.**

Enligt 5 § andra stycket promulgationslagen, som är tillämplig även inom specialstraffrättens område, gäller - med avseende på den övergångsproblematik som kan uppkomma i samband med att en straffrättslig lagstiftning ändras - att straff i princip skall bestämmas efter den lag som gällde när gärningen företogs. Gäller annan lag när dom meddelas, skall dock den lagen tillämpas, om den leder till frihet från straff eller till lindrigare straff. Bestämmelsernas tillämplighet torde dock vara begränsad till ändringar av sådan lagstiftning som enligt intern svensk rätt är att hänföra till straffrättens område. En analog tillämpning av promulgationslagens bestämmelser inom beskattningsområdet (inbegripet reglerna om skattetillägg) bör enligt Regeringsrättens mening inte komma i fråga.

När särskilda övergångsregler saknas leder ändå allmänna förvaltningsrättsliga principer i många fall till samma resultat som en analog tillämpning av promulgationslagen skulle göra (jfr bl.a. RÅ 1988 ref. 132). Vid de tidigare berörda nedsättningarna av procentsatsen för skattetillägg vid periodiseringsfel meddelades emellertid uttryckliga övergångsbestämmelser som innebar att den lägre procentsatsen skall tillämpas första gången vid 1992 resp. 1997 års taxering. Vid den taxering som målet gäller, 1991 års taxering, skall således bestämmelserna om lägre procentsats vid periodiseringsfel inte tillämpas.

#### *4 Skattetilläggsfrågan i detta mål*

Av det hittills anförda framgår att Regeringsrätten funnit att TL:s bestämmelser om skattetillägg i och för sig omfattas av artikel 6 i Europakonventionen men att bestämmelserna inte är oförenliga med de krav på en rättvis rättegång som uppställs i artikeln. Det återstår då att pröva om det i sak finns förutsättningar för att påföra bolaget skattetillägg på det sätt som RSV gör gällande.

Den skatterättsliga frågeställning som ligger till grund för skattemyndighetens beslut rör förutsättningarna för avsättning till internvinstkonto. Även om bolaget i Regeringsrätten begränsat sin talan till frågan om skattetillägget skall undanröjas eller efterges finner Regeringsrätten nödvändigt att som ett led i bedömningen av om oriktig uppgift föreligger ta ställning i den materiella taxeringsfrågan.



Förutsättningarna för avdrag för avsättning till internvinstkonto angavs i den vid 1991 års taxering gällande bestämmelsen i punkt 15 av anvisningarna till 29 § KL. I anvisningspunkten föreskrevs bl.a. följande:

Har ett svenskt moderföretag sålt lagertillgångar till ett utländskt dotterföretag för vidare försäljning i obearbetat eller bearbetat skick på utländsk marknad och kvarligger sådana tillgångar osålda hos dotterföretaget vid utgången av beskattningsåret för moderföretaget, medges avdrag för avsättning till internvinstkonto.

Regeringsrätten finner i likhet med skattemyndigheten och underdomstolarna att bestämmelserna om avdrag för avsättning till internvinstkonto inte är tillämpliga beträffande försäljningen från det s. k. C2-lagret eftersom bolagets försäljning får anses ha skett till det utländska dotterbolaget XX och detta bolag inte hade de aktuella varorna i lager vid utgången av beskattningsåret.

Vad härefter gäller frågan om bolaget lämnat oriktig uppgift i sin deklaration med avseende på den i deklarationen redovisade avsättningen till internvinstkonto gör Regeringsrätten följande bedömning.

Bolaget har i bilaga till deklarationen redovisat "internvinster i utländska koncernbolags X-lager". Den avsättning till internvinstkonto som gjorts angavs i bilagan avse den vinst bolaget tillgodogjort sig på försäljningen av produkter som vid årsskiftet fortfarande fanns kvar i lager hos vissa utländska koncernbolag. Avsättningen avsåg i sin helhet reservdelar. I bilagan angavs vidare hur avsättningen fördelats på ett antal utländska koncernbolag. Däremot saknades uppgifter om att i underlaget för internvinstavsättningen även medtagits varor som inte legat kvar i lagret hos det dotterbolag som köpt varan utan sålts vidare till ett annat koncernbolag. Bolaget får härigenom anses ha lämnat sådan oriktig uppgift rörande förutsättningarna för avdrag för avsättning till internvinstkonto som enligt 5 kap. 1 § TL utgör grund för att påföra skattetillägg.

Beträffande frågan om det finns förutsättningar för eftergift av det skattetillägg som påförts bolaget utgör, enligt vad Regeringsrätten redovisat ovan, det som bolaget anfört rörande hänsynstagande till ändrad lagstiftning vid nästföljande års taxering inte en omständighet som medför att påfört skattetillägg bör undanröjas eller efterges till någon del. Vidare är omständigheterna i detta mål, där fråga är om ett stort felaktigt gjort avdrag som om det godtagits skulle ha medfört en betydande skattevinst, inte sådana att det framstår som oproportionerligt att ta ut skattetillägget. Inte heller har taxeringsfrågan varit av sådan beskaffenhet att den sedd för sig eller sammantaget med övriga åberopade omständigheter i målet utgör skäl för eftergift av skattetillägget. Detta gäller särskilt mot bakgrund av att det här är fråga om ett stort företag som får förutsättas ha god sakkunskap på området.

Vad härefter gäller frågan om eftergift med tillämpning av eftergiftsgrunden uppenbart oskäligt med hänsyn till den tid som förflutit innan skattetilläggsfrågan nu slutligt avgörs genom Regeringsrättens dom är följande att beakta. Omprövningen av skattemyndighetens beslut den 21 december 1992 att påföra bolaget skattetillägg initierades av bolaget genom ett överklagande daterat den 7 juli 1993. Bolaget utvecklade dock grunderna för sitt överklagande först i skrivelse dagtecknad den 3 januari 1995. Vidare har det i de olika domstolsinstanserna förekommit en mycket omfattande skriftväxling mellan parterna. Handläggningen av skattetilläggsfrågan kan därför varken i varje instans eller sammantaget fram till och med Regeringsrättens avgörande anses ha varit oskäligt lång. Vad som förekommit i målet ger inte heller vid handen att det i övrigt skulle ha förelegat några brister i ärendets eller målets handläggning som skulle innebära någon form av konventionskränkning. Vid nu angivna förhållanden och då utredningen i målet inte heller i övrigt ger vid handen att grund för eftergift med stöd av 5 kap. 6 § TL föreligger skall bolagets överklagande i vad det avser skattetillägg avslås.

#### *5 Ersättning för biträdeskostnader*

Enligt 3 § ersättningslagen skall en skattskyldig, som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna under vissa i lagen angivna förutsättningar.

Intill den 1 juli 1994 gällde enligt dåvarande 4 § ersättningslagen att ersättning fick beviljas endast till den del det var oskäligt att kostnaden bars av den skattskyldige med hänsyn till flera olika faktorer, bl.a. ärendets eller målets utgång och den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden. Vidare följde av 7 § samma lag att frågor om ersättning för kostnader i ärenden hos skattemyndigheten skulle prövas av länsrätten.

Från och med den 1 juli 1994 gäller, enligt bestämmelser som har tagits in i 3 § ersättningslagen, att ersättning får beviljas om 1. den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i ärendet eller målet, 2. ärendet eller målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen eller 3. det finns synnerliga skäl för ersättning. Vidare gäller från nämnda dag enligt 7 § ersättningslagen att en framställning om ersättning skall göras hos den myndighet eller den domstol där kostnaderna uppkommit. Framställningen skall ha kommit in innan myndigheten eller domstolen avgör ärendet eller målet. Det ankommer således numera på skattemyndigheten själv att pröva ersättningsanspråk som uppkommit i ett omprövningsärende hos myndigheten. Enligt övergångsbestämmelserna till nu berörda ändringar skall äldre bestämmelser fortfarande gälla i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. I förarbetena till lagstiftningen uttalades att det utan särskilt stadgande

torde framgå att med anhängiggörande även avses att ett ärende omprövas, revision påbörjas m.m. på initiativ av en förvaltningsmyndighet (prop. 1993/94:151 s. 177).

Av handlingarna i målet framgår att bolagets överklagande av skattemyndighetens omprövningsbeslut inkom till skattemyndigheten den 2 augusti 1993 och att skattemyndighetens obligatoriska omprövningsbeslut meddelades den 15 maj 1995. Vidare framgår att överklagandet och övriga handlingar kom in till länsrätten den 23 maj 1995.

Bolaget har i målet yrkat ersättning för kostnader avseende upprättande av överklagandet till länsrätten med 30 240 kr samt för kostnader för övrigt arbete i länsrätten med 26 630 kr. Bolaget har vidare yrkat ersättning för kostnader som uppkommit i kammarrätten och Regeringsrätten.

På grund av lagändringarna uppkommer till en början frågan vilka bestämmelser som skall tillämpas vid prövningen av de ersättningsanspråk som bolaget framställt.

Bolaget anför till utvecklande av sin talan i kostnadsersättningsfrågan sammanfattningsvis följande. Bolagets uppfattning är att även de kostnader bolaget haft för överklagandet till länsrätten skall behandlas enligt ersättningslagen i dess lydelse fr.o.m. den 1 juli 1994. Av övergångsbestämmelserna till de ändringar som trädde i kraft sistnämnda datum framgår att äldre bestämmelser fortfarande skall gälla i fråga om kostnader i ärenden och mål som anhängiggjorts före ikraftträdandet. Med anhängiggörande jämställs enligt förarbetena den dag då ärendet omprövas av skattemyndigheten, dvs. den dag då myndigheten fattar sitt obligatoriska omprövningsbeslut. Skattemyndighetens obligatoriska omprövningsbeslut fattades den 15 maj 1995. Kostnaderna för överklagandet skall därför bedömas enligt ersättningslagens lydelse fr.o.m. den 1 juli 1994. - I den mån Regeringsrätten anser att kostnaderna för bolagets överklagande till länsrätten är hänförliga till målet i länsrätten och således inte till ett ärende hos skattemyndigheten, kommer tidpunkten för när bolagets överklagande kom in till länsrätten att få avgörande betydelse. Även med detta synsätt gäller att samtliga kostnader för överklagandet har uppkommit i ett mål som anhängiggjorts efter den 1 juli 1994, vilket innebär att bolagets ersättningsanspråk skall bedömas med stöd av ersättningslagens lydelse efter nämnda tidpunkt. - Bolaget bör vidare tillerkännas ersättning för samtliga kostnader eftersom det skulle leda till orimliga konsekvenser om en skattskyldig skulle tillerkännas ersättning endast avseende delar av en argumentation rörande en och samma fråga. Såvitt gäller frågan om en eventuell jämkning av ersättningsnivån, gör bolaget även gällande att ersättningslagen i princip inte ger utrymme för att jämka de kostnader som bolaget har åsamkats om inte lagliga förutsättningar för jämkning enligt 5 § ersättningslagen är för handen. Någon sådan jämkningsgrund är inte

åberopad.

RSV anför vad gäller frågan om kostnadsersättning följande. Bolaget initierade ett ärende hos skattemyndigheten när bolaget i augusti 1993 gav in sitt överklagande av skattemyndighetens omprövningsbeslut den 21 december 1992 till skattemyndigheten. Det ärendet avslutades genom att skattemyndigheten fattade sitt s.k. obligatoriska omprövningsbeslut den 15 maj 1995. Med hänsyn till när detta ärende anhängiggjordes bör de kostnader i ärendet som bolaget lagt ned under den tid då överklagandet handlades av skattemyndigheten prövas med utgångspunkt i den äldre lydelsen av ersättningslagen. Med beaktande av den restriktivitet som präglar tillämpningen av ersättningslagen i dess äldre lydelse är bolaget enligt RSV:s mening inte berättigat till ersättning för någon del av de kostnader som hänför sig till berörda ärenden hos skattemyndigheten.- Prövningen av bolagets rätt till ersättning för kostnader hänförliga till processen i länsrätt och kammarrätt skall ske med utgångspunkt i ersättningslagens lydelse fr.o. m. den 1 juli 1994. Det innebär att bolaget är berättigat till ersättning för skäligena kostnader för ombud eller biträde om bolaget helt eller delvis vinner bifall till sin talan i Regeringsrätten. Om så inte blir fallet kan ersättning utgå ändå, dock bara om målet avser en fråga av betydelse för rättstillämpningen eller om det finns synnerliga skäl för ersättning. I enlighet med RSV:s inställning bör bolaget inte vinna bifall till sin talan i något avseende. Ersättning på den grunden bör därför inte aktualiseras. Inte heller föreligger synnerliga skäl för ersättning. Eftersom Regeringsrätten meddelat prövningstillstånd i målet får emellertid målet eller delar av det anses avse fråga av betydelse för rättstillämpningen, vilket medför att bolaget på denna grund skulle kunna vara berättigat till ersättning. Med dessa utgångspunkter och med beaktande av att bolagets argumentation om undanröjande av skattetillägget enligt interna svenska regler knappast kan anses ha något prejudikatintresse blir slutsatsen att ersättning bara bör medges för kostnader som knyter an till bolagets argumentation rörande skattetilläggets förenlighet med Europakonventionen. I denna del har bolaget över huvud taget inte anfört någonting i processen i länsrätten och bolagets argumentation i kammarrätten i detta avseende är begränsad. I avsaknad av uppgifter om vilken tid som nedlagts på denna argumentation liksom kostnaden per tidsenhet tillstyrker RSV att bolaget medges ersättning med skäligena 4 000 kr avseende kostnader i kammarrätten och med 20 000 kr, inklusive mervärdesskatt, avseende kostnader i Regeringsrätten.

### **Regeringsrätten gör följande bedömning.**

Med att ett ärende är anhängigt hos en myndighet förstås att myndigheten är skyldig att företa något slags prövning som utmynnar antingen i ett beslut som innefattar myndighetens ställningstagande till den väckta sakfrågan eller innebär att myndigheten utan sakprövning skiljer sig från ärendet, exempelvis genom att detta avskrivs eller avvisas. Ett ärende om skatt anhängiggörs hos skattemyndigheten antingen genom att någon utomstående gör en framställning hos

myndigheten eller genom att denna själv tar initiativet till en åtgärd.

I ärenden om skatt gäller att skattemyndigheten enligt 4 kap. TL har att fatta grundläggande beslut om årlig taxering. Skattemyndigheten skall vidare på begäran av den skattskyldige meddela omprövningsbeslut. Omprövningsbeslut till såväl fördel som nackdel för den skattskyldige får också meddelas på initiativ av skattemyndigheten.

Skattemyndigheten skall vidare, enligt 6 kap. 6 § TL, om dess beslut överklagas, ompröva det överklagade beslutet (obligatorisk omprövning). Ett överklagande förfaller om skattemyndigheten ändrar beslutet såsom den skattskyldige begär. Om myndigheten ändrar beslutet på annat sätt än den skattskyldige begär, skall överklagandet anses omfatta det nya beslutet. När överklagandet inte avvisas eller förfaller skall skattemyndigheten enligt 6 kap. 7 § TL överlämna överklagandet, sitt omprövningsbeslut och övriga handlingar i ärendet till länsrätten, där målet enligt vad som följer av 44 § förvaltningsprocesslagen blir anhängigt hos domstolen. Ett överklagande som förfallit eller avvisats kommer således inte att bli anhängigt hos domstolen.

Kostnader som uppkommer med anledning av att ett beslut överklagas får i princip anses hänförliga till målet hos den instans som skall pröva överklagandet. När skattemyndigheten med anledning av ett överklagande ändrar sitt beslut såsom klaganden begär och överklagandet därmed förfaller får kostnaderna med anledning av överklagandet dock i sin helhet anses ha uppkommit i ett ärende hos skattemyndigheten. I denna situation kommer ju något mål aldrig att anhängiggöras hos länsrätten. Om myndigheten inte till någon del ändrar det överklagade beslutet kommer emellertid ett mål att anhängiggöras hos länsrätten och omprövningsbeslutet får i en sådan situation närmast karaktären av skattemyndighetens yttrande i det vid länsrätten anhängiggjorda målet (jfr prop. 1989/90: 74 s. 320). I sådant fall bör också alla kostnader som uppkommit med anledning av överklagandet anses hänförliga till målet i länsrätten. I de fall då det överklagade beslutet endast delvis ändras i enlighet med klagandens yrkande får på motsvarande sätt endast ersättningsanspråk hänförliga till frågor som länsrätten har att pröva med anledning av överklagandet anses ha uppkommit i det hos länsrätten anhängiggjorda målet.

I förevarande mål har skattemyndigheten i sitt obligatoriska omprövningsbeslut till alla delar avslagit bolagets yrkande och överlämnat handlingarna i ärendet till länsrätten dit handlingarna inkom den 23 maj 1995. Vid sådant förhållande är bolagets ersättningsanspråk med anledning av överklagandet av skattemyndighetens beslut hänförliga till målet i länsrätten. Då målet anhängiggjordes i länsrätten först den 23 maj 1995 är det ersättningslagen i dess lydelse efter den 1 juli 1994 som är tillämplig på dessa ersättningsanspråk. Även bolagets anspråk på ersättning för övriga kostnader i länsrätten samt för kostnader i kammarrätten och Regeringsrätten skall bedömas i enlighet med nu gällande lagstiftning

som bl.a. innebär att oavsett utgången i målet ersättning kan medges om målet avser fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. En första förutsättning, såväl enligt tidigare som nu gällande lagstiftning, är dock enligt 3 § ersättningslagen att fråga skall vara om kostnader som skäligen behövts för att ta till vara den skattskyldiges rätt. Huvudfrågan i målet har hos skattemyndigheten, länsrätten och kammarrätten varit själva taxeringsfrågan, dvs. om bolaget haft rätt att göra avdrag för avsättning till internvinstkonto på det sätt som bolaget yrkat i sin deklaration. I denna fråga kan bolaget inte skäligen anses behövt ha några ersättningsgilla kostnader för att ta till vara sin rätt.

Till viss del i kammarrätten och i allt väsentligt i Regeringsrätten har målet dock rört frågan om det påförda skattetillägget i olika hänseenden är förenligt med Europakonventionen. I denna del får målet anses ha rört en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Det får också anses rimligt att bolaget i denna del anlitat biträde för att utföra sin talan. Även om bolaget inte till någon del vunnit bifall till sin talan, bör ersättning medges för de kostnader som skäligen varit påkallade för tillvaratagande av bolagets rätt i skattetilläggsfrågan.

När det gäller kostnaderna i kammarrätten och Regeringsrätten har bolaget yrkat ersättning för biträdeskostnader med betydande belopp utan närmare angivande av vad ersättningsbeloppen avser eller den tid som nedlagts. Regeringsrätten finner att bolaget, med beaktande av bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt, bör medges ersättning för sina kostnader i kammarrätten med skäliga 10 000 kr och för kostnader i Regeringsrätten med skäliga 40 000 kr.

## **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten avslår bolagets överklagande i vad det avser skattetillägg och ersättning för kostnader hänförliga till överklagandet till länsrätten och processen i övrigt i länsrätten.

Regeringsrätten beviljar, med ändring av kammarrättens dom, bolaget ersättning enligt ersättningslagen för dess kostnader i kammarrätten med 10 000 kr och beviljar bolaget ersättning enligt samma lag för dess kostnader i Regeringsrätten med 40 000 kr."

### *Kommentar:*

RR:s avgörande av frågan om de svenska reglerna om skattetillägg är förenliga med Europakonventionen skulle i sig kunna föranleda omfattande kommentarer. I detta sammanhang berörs dock bara frågan om tillämpligheten av avgörandet vad gäller skattetillägg vid skönstaxering i avsaknad av deklaration och vid skönsmässig avvikelser från deklaration.

Den konkreta sakfråga som varit föremål för RR:s prövning är huruvida det i målet av SKM påförda skattetillägget, som är kopplat till en

konstaterad oriktig uppgift, står i strid med Europakonventionen. Så är inte fallet enligt RR. Normalt bör ju försiktighet iakttas vad gäller analogitolkningar av RR-avgöranden avseende sanktioner innebärande, i det här fallet, att det inte är givet att RR skulle ha kommit till samma slut om det varit fråga om ett skattetillägg kopplat till en skönstaxering. Med hänsyn till hur RR disponerat domen och till att RR, efter att ha redogjort för skattetilläggsbestämmelserna såväl i 5 kap. 1 § som i 5 kap. 2 § taxeringslagen, i generella termer uttalat sig om att taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg inte står i konflikt med Europakonventionen, ligger det dock mycket nära till hands att dra den slutsatsen att RR:s avgörande också har bärighet på skattetillägg kopplade till en skönsmässig avvikelse från en deklARATION. I och för sig skulle samma sak kunna sägas om skattetillägg som påförs vid taxering i avsaknad av deklARATION. Det torde dock kunna ifrågasättas om denna typ av skattetillägg, s.k. vitesskattetillägg, över huvud taget omfattas av artikel 6 i Europakonventionen. Under alla omständigheter torde man kunna säga att det inte finns något i RR:s dom som indikerar att de svenska reglerna om skattetillägg vid skönstaxering skulle stå i konflikt med bestämmelserna i Europakonventionen.

RSV tillstyrkte i målet att bolaget medgavs ersättning för ombudskostnader med visst belopp *inklusive* mervärdesskatt. Tanken härmed var att bolagets ombudskostnader i en skatteprocess inte är en avdragsgill kostnad i bolagets näringsverksamhet varför mervärdesskatten kopplad till dessa ombudskostnader inte heller borde vara en avdragsgill mervärdesskatt. RR fastslog dock, utan annan motivering än bolagets allmänna rätt att som skattskyldig till mervärdesskatt dra av ingående skatt, att ersättning skulle utgå med belopp exklusive mervärdesskatt. Frågan om avdragsrätt för ingående mervärdesskatt kopplad till rättegångskostnader berörs i RSV:s Handledning för mervärdesskatt 2000, s 501. Vad som sägs där, nämligen att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt hänförlig till rättegångskostnader, synes dock närmast knyta an till rättegångskostnader i en *civilprocess*.

Notabelt vad gäller den i målet prövade ersättningsfrågan är också att bolaget inte ansågs ha behov av att anlita biträde i annat avseende än vad gäller skattetiläggets förenlighet med Europakonventionen. Bolaget ansågs således själv bära klara av argumentationen beträffande den materiella skattefrågan och beträffande skattetiläggsfrågan till den del argumentationen hade sin grund i annat än Europakonventionen. Sannolikt kan domen också ges den tolkningen att ersättning, som ju i detta fall utgick på den grunden att målet hade prejudikatsintresse, bara kunde komma ifråga avseende argumentation i de delar som gjorde målet prejudikatsintressant, nämligen frågan om skattetiläggets förenlighet med Europakonventionen.

---

**Område: Regeringsrätten**

**RR:s dom den 15 december 2000**

## **Verkställighet av beslut om skattetillägg**

**Artikel 6.2 i Europakonventionen utgör inte något hinder mot att verkställa beslut om skattetillägg som inte vunnit laga kraft och som inte heller prövats av domstol.**

*Anstånd med betalning av skattetillägg hänförligt till 1997 års  
inkomsttaxering*

Ett bolag påfördes vid 1997 års taxering skattetillägg av SKM på grundval av att bolaget lämnat en oriktig uppgift i självdeklarationen. Bolaget överklagade beslutet och ansökte om anstånd med betalning av skattetillägget till dess skattetilläggsfrågan blivit slutligt avgjord. SKM medgav inte anstånd. Bolaget överklagade detta beslut till LR, varvid bolaget bl.a. gjorde gällande att Europakonventionen är tillämplig på svenska skattetillägg och att krav på betalning av det ifrågavarande skattetillägget, innan frågan om skattetillägg slutligt prövats av domstol, skulle strida mot den s.k. oskuldspresumtionen i artikel 6.2 i Europakonventionen. LR avslög överklagandet. Bolaget fullföljde, utan framgång, sin talan till KR. Även RR lämnade bolagets talan utan bifall. Som motiv härför anförde RR följande.

"Europakonventionen är svensk lag enligt SFS 1994:1219. Artikel 6.2 har i den till lagen fogade översättningen från de engelska och franska originaltexterna följande lydelse: "Var och en som blivit anklagad för brott skall betraktas som oskyldig till dess hans skuld lagligen fastställts."

I målet uppkommer till att börja med frågan om artikel 6 i Europa konventionen över huvud taget är tillämplig i fråga om skattetillägg.

Regeringsrätten har i ett annat mål som avgjorts denna dag funnit att så är fallet. Regeringsrätten har i det målet också konstaterat att det inte finns något principiellt hinder mot att låta skattetillägg i första instans påföras av administrativ myndighet samt att den i artikel 6.2 stadgade oskuldspresumtionen i sig inte heller utgör något hinder mot att påföra skattetillägg.

Nästa fråga är då om artikel 6.2 hindrar verkställighet av ett inte lagakraftvunnet beslut om skattetillägg. Artikelns uttryck för att en oskuldspresumtion skall gälla till dess skulden lagligen fastställts. Av artikelns ordalydelse kan inte utläsas att en brottspåföljd som fastställts inte får gå i verkställighet innan beslutet vunnit laga kraft. Det förekommer också både i Sverige och i andra europeiska länder att



reguljära brotts påföljder kan verkställas trots att beslutet inte har vunnit laga kraft (jfr Johan Munck, Tidskrift för Sveriges Domareförbund nr 1/2000 s.16).

Det finns inte heller i Europadomstolens praxis något stöd för att artikel 6.2 skall anses hindra verkställighet av inte lagkraft vunnna beslut angående brottspåföljder. Det bör i sammanhanget framhållas att den europeiska kommissionen för mänskliga rättigheter uttryckligen godtagit omedelbar verkställighet av skattetillägg i målet Källander mot Sverige.

Regeringsrättens slutsats är att artikel 6.2 inte hindrar verkställighet på den grunden att ett beslut om skattetillägg inte vunnit laga kraft.

Det återstår då att ta ställning till om det för verkställighet av ett myndighetsbeslut om skattetillägg krävs att saken har prövats av domstol.

Av artikel 6.1 framgår att den som anklagas för brott har rätt till domstolsprövning av sin sak. Bestämmelserna i artikel 6 anses dock inte hindra att frågor som omfattas av artikeln behandlas av en administrativ myndighet under förutsättning att den enskilde i efterhand har möjlighet att få saken prövad av en domstol som fullt ut kan tillgodose de rättssäkerhetsgarantier som uppställs i artikeln (jfr Europadomstolens domar i bl.a. målen *Le Compte*, *Van Leuven* och *De Meyere*, dom den 23 juni 1981 Serie A nr 43, *Albert och Le Compte*, dom den 10 februari 1983 Serie A nr 58 samt *Bendenoun*, dom den 24 februari 1994 serie A nr 284).

Det är enligt Regeringsrättens mening oklart i vad mån oskuldspresumtionen skall anses ställa krav på att ett myndighetsbeslut om brottspåföljd som överklagats inte får verkställas innan domstol prövat överklagandet. Frågan torde inte ha prövats av Europadomstolen. Det synes dock rimligt att utgå från att verkställighet inte får ske om den skulle innebära att rättsläget över huvud taget inte kan återställas om den efterföljande domstolsprövningen leder till att myndighetens beslut ändras.

När det gäller skattetillägg har den skattskyldige möjlighet att överklaga ett myndighetsbeslut om påförande av skattetillägg till domstol. Om den skattskyldige får bifall till sitt överklagande återbetalas eventuellt inbetalt belopp jämte ränta. Den skattskyldige har också möjlighet att i samband med överklagandet begära anstånd. Till dess anståndsfrågan prövats i domstol torde i regel inte några indrivningsåtgärder vidtas (jfr prop. 1996/97: 100 s. 352). Anstånd kan - enligt de regler som är aktuella i förevarande mål - medges om det kan antas att den skattskyldige kommer att få nedsättning av eller befrielse från det belopp som påförts honom, om utgången i ärendet eller målet är oviss eller om betalningen av det påförda beloppet skulle

medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som obillig. I vissa fall kan det krävas säkerhet för att anstånd skall medges. (49 § 1 och 2 mom. uppbörds lagen, 1953:272; numera i sak överensstämmande bestämmelser i 17 kap. 2 och 3 §§ skattebetalningslagen, 1997:483.)

Anståndsreglerna ger den skattskyldige möjlighet att få till stånd en preliminär bedömning i domstol av den slutliga utgången i skattetilläggsålet. Om den skattskyldige avstår från denna möjlighet eller om domstolen efter en prövning finner att det varken kan antas att den skattskyldige kommer att vinna bifall i sakfrågan eller ens att utgången är oviss och om det inte heller finns skäl för bedömningen att en betalning av skattetillägget skulle medföra betydande skadeverkningar, kan det enligt Regeringsrättens mening inte vara oförenligt med artikel 6.2 att kräva omedelbar verkställighet.

Kammarrätten har i det aktuella fallet funnit att utgången i skattetilläggs målet, vid en prövning enligt nationell lagstiftning, inte framstår som så oviss att förutsättningar för anstånd föreligger. Regeringsrätten delar denna uppfattning. Inte heller finns grund för att anta att en betalning av skattetillägget i förevarande fall skulle medföra betydande skadeverkningar. I enlighet med det nyss sagda kan kravet på omedelbar verkställighet vid sådana förhållanden inte anses innefatta någon kränkning av artikel 6.2."

*Kommentar:*

Konsekvenserna av RR:s dom berörs inte här. Det beror på att RR:s dom och konsekvenserna av den enligt uppgift skall analyseras närmare inom RSV. Analysen kommer sannolikt att utmynna i någon form av rekommendation.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 13 februari 2001**

**Fåmansföretagsreglerna. Skatteflyktslagen.**

**Skatteflyktslagen har inte ansetts tillämplig då ett företag givit ut konvertibler i euro på vilka reglerna i 3 § 12 mom. SIL resp. 57 kap. 2 § andra stycket IL inte är tillämpliga.**

*Inkomsttaxeringarna 1999-2001*

SRN:s förhandsbesked, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 36/98, SRN 1.

RSV överklagade förhandsbeskedet vad avsåg fråga 6 och yrkade att lagen (1995:575) mot skatteflykt skulle anses tillämplig på förfarandet såvitt gällde N. N bestred bifall till överklagandet.

#### SKÄL FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Riksskatteverkets talan i Regeringsrätten avser enbart frågan huruvida skatteflyktslagen är tillämplig vad gäller ränta och realisationsvinst som N kan komma att erhålla på de aktuella vinstandelsbevisen. För att en tillämpning av den lagen ska kunna komma ifråga i detta fall är det en förutsättning att bestämmelserna i 3 kap. 12 § (SIL) inte blir tillämpliga på dessa inkomster. Skatterättsnämnden har funnit att nämnda bestämmelser inte blir tillämpliga utan att all ränta och realisationsvinst skall beskattas i inkomstslaget kapital. Regeringsrätten instämmer i denna bedömning.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad gäller frågan om tillämpning av skatteflyktslagen.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del som har överklagats.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 14 mars 2001**

### **Icke marknadsnoterad aktieindexobligation**

**En icke marknadsnoterad aktieindexobligation skall vid förmögenhetsbeskattningen betraktas som en skattepliktig fordran i pengar och skall värderas till marknadsvärdet**

*Förmögenhetsskatt*

Domen avser ett överklagat förhandsbesked; Skatterättsnämndens förhandsbesked den 16 december 1999, vilket har refererats i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 1/00.

I förhandsbeskedet förklarade Skatterättsnämnden att en aktieindexobligation som inte är marknadsnoterad - i likhet med ett konvertibelt skuldebrev som inte är marknadsnoterat - i

förmögenhetsskattehänseende ska behandlas som en skattepliktig fordran i pengar. Skatterättsnämnden bedömde att de i ärendet aktuella aktieindexobligationerna utgör förmögenhetsskattepliktiga tillgångar och skall värderas till marknadsvärdet.

Sökanden överklagade förhandsbeskedet och anförde dels att aktieindexobligationen inte kunde anses utgöra en sådan fordran i pengar som avses i 3 § första stycket 11 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt (SFL), dels att, om så ändå är fallet, ska tillgången värderas i enlighet med vad som gäller för fordringar i 17 § SFL och inte till marknadsvärdet enligt 9 § SFL.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked med följande motivering.

I frågan om de aktuella aktieindexobligationerna över huvud utgör förmögenhetsskattepliktiga tillgångar blir det avgörande om obligationerna, som inte är marknadsnoterade, är att hänföra till fordringar i pengar enligt 3 § första stycket 11 SFL.

Båda aktieindexobligationerna ger vid den femåriga löptidens slut innehavaren som ett minimum rätt till betalning i svenska kronor motsvarande det nominella belopp som bestämts för respektive obligation. Om särskilt angivna förutsättningar beträffande värdeutvecklingen på en s.k. aktiekorg (en särskild korg för varje typ av obligation) är uppfyllda vid löptidens slut, utgår ett tilläggsbelopp, likaledes i svenska kronor, utöver det nominella beloppet. Värdeutvecklingen på aktiekorgen beräknas enligt ett för varje slag av obligation specificerat aktieindex. Storleken av eventuellt tilläggsbelopp är beroende av dels kursutvecklingen på de aktier som ingår i korgen, dels en uppräkningsfaktor som anger en procentsats med vilken en värdeuppgång hos varje aktie i aktiekorgen multipliceras. Uppräkningsfaktorn har för det ena slaget av obligation bestämts till 122 procent och för det andra slaget till 100 procent. Tilläggsbelopp utgår bara om index för respektive aktiekorgs värde är högre på slutdagen än på startdagen.

Aktieindexobligationer av sådan konstruktion och huvudsaklig karaktär som nu sagts måste, såsom Skatterättsnämnden funnit, betraktas som fordringar i pengar enligt det aktuella lagrummet. Vad klaganden anför om att obligationerna har ett för deras värdeutveckling styrande inslag av option leder inte till annan slutsats. Obligationerna är således skattepliktiga tillgångar enligt SFL.

I värderingsfrågan ansluter sig Regeringsrätten till Skatterättsnämndens motivering för att aktieindexobligationerna skall tas upp till sina marknadsvärden.

För att uppnå anpassning till inkomstskattelagen (1999:1229) har 3 och

14 §§ SFL ändrats med ikraftträdande den 1 januari 2001 (SFS 2000:1345). Detta berör bl.a. 3 § första stycket 6 avseende annan onoterad delägarrätt än aktie, en bestämmelse som enligt vad som anförs i prop. 2000/01:22 fick en felaktig utformning när den ändrades i samband med att inkomstskattelagen infördes. Den utformning som lagstiftningen numera har fått gör att bedömningen i det föregående av hur ifrågavarande aktieindexobligationer skall behandlas i förmögenhetsskattehänseende inte påverkas.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 14 mars 2001**

**Omvända konvertibler.**

**Fordring med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp på fordringen är hänförliga till aktierelaterad egendom. Den som ränta betecknade ersättningen ska behandlas som ränta.**

**Onoterad fordran tas upp som tillgång till marknadsvärdet och marknadsnoterad fordran till 80 % av marknadsvärdet vid förmögenhetsbeskattningen.**

*Inkomsttaxeringarna 2000-2002*

Skatterättsnämndens förhandsbesked, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 1/00, SRN 2.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att RR skulle fastställa SRN:s förhandsbesked avseende frågorna 1, motsvarande del av fråga 6, den del av fråga 6 som avser förmögenhetsbeskattningen samt tilläggsfrågan. Vidare yrkade RSV beträffande frågorna 2-4 och motsvarande del av fråga 6 att RR förklarade att mottaget räntebelopp i sin helhet skulle behandlas som ränta och att avdrag skall medges vid realisationsvinstbeskattningen för skillnaden mellan erhållna aktiers värde och vad som erlagts för värdepapperet. Slutligen yrkade RSV beträffande fråga 5 att RR förklarade att värdepapperna är förmögenhetsskattepliktiga tillgångar även om de inte är marknadsnoterade och att de skall värderas till sitt nominella belopp med tillägg av förfallen ränta.

Sökanden yrkade beträffande frågorna 2-4 och motsvarande del av fråga 6 att RR skulle förklara att vad som enligt avtalet betecknades

som ränta skulle behandlas som ränta i beskattningshänseende. I andra hand yrkade han att den formella räntan skall behandlas delvis som ränta och delvis som optionspremie. Han yrkar vidare beträffande tillägsfrågan att Regeringsrätten förklarar att leverans av aktier inte utlöser beskattning, eftersom fråga inte är om byte av tillgångar utan just bara om leverans av aktier enligt det avtal som träffats i och med utfärdandet av den omvända konvertibel.

Sökanden bestred bifall till RSV:s yrkande beträffande fråga 5.

#### SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden vad avser fråga 1 och motsvarande del av fråga 6, fråga 6 såvitt avser förmögenhetsskatt samt tillägsfrågan.

Vad gäller frågorna 2-4 och motsvarande del av fråga 6 gör Regeringsrätten följande bedömning.

Begreppet ränta är inte definierat i skattelagstiftningen och det är över huvud inte rättsligt klart definierat. I vid mening avses med ränta all avkastning på en fordran. I mer inskränkt betydelse förstås med ränta avkastning på fordringar som beräknas på grundval av kredittiden och kreditbeloppet. I skattesammanhang har man i fråga om avkastningen på en fordran i regel - i nära anslutning till det sistnämnda synsättet - skilt mellan ränta och kapitalvinst (realisationsvinst). Därvid har till kapitalvinst hänförts sådan avkastning som inte beror på och kan beräknas på grundval av låneavtalet och till ränta följaktligen annan avkastning. Skillnaden har också uttryckts så att som kapitalvinst betecknats oförutsedd värdestegring och som ränta förutsedd värdestegring eller ersättning (se bl.a. RÅ 1997 ref. 44, prop. 1989/90:110 s. 459 och SOU 1997:27 s. 106 f.).

Den i målet aktuella ersättningen, som betecknats som ränta, är enligt Regeringsrättens mening av sådan art att den också skall behandlas som ränta i beskattningshänseende. Det förhållandet att räntenivån bestämts med hänsyn till risken för att borgenären inte erhåller full återbetalning av det utlånade beloppet hindrar inte att ersättningen anses som ränta.

Frågorna 2-4 och motsvarande del av fråga 6 skall alltså besvaras i enlighet med vad RSV yrkat.

Vad gäller fråga 5 gör RR följande bedömning.

De aktuella värdepapperna utgör en fordran på pengar eller - under vissa förutsättningar beträffande två av alternativen - marknadsnoterade aktier. De är därför sådana tillgångar som avses i 3 § första stycket 11 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Större svårigheter att bestämma fordringens belopp än vad som med nödvändighet gäller beträffande fordringar avseende aktier föreligger inte. Kriterierna för undantag från skatteplikt i 5 § samma lag är därför inte uppfyllda.

När det gäller värderingen finner RR att 17 § lagen om statlig förmögenhetsskatt inte kan anses tillämplig med hänsyn till att återbetalningens storlek är beroende av värdeutvecklingen på en eller flera aktier. I stället skall huvudregeln i 9 § samma lag att tillgången skall tas upp till marknadsvärdet tillämpas.

Sedan skatterättsnämnden meddelade sitt förhandsbesked har lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229), som skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Vidare har 3 § lagen om statlig förmögenhetsskatt ändrats vid två tillfällen (SFS 1999:1298 och 2000:1345). Eftersom lagändringarna inte påverkar svaren på de frågor som målet avser saknas anledning att på grund av dessa begränsa tiden för tillämpligheten av förhandsbeskedet.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR fastställer SRN:s förhandsbesked i vad det avser fråga 1 och motsvarande del av fråga 6, fråga 6 såvitt avser förmögenhetsskatt samt tilläggsfrågan.

RR förklarar, med ändring av förhandsbeskedet beträffande frågorna 2-4 och motsvarande del av fråga 6 samt fråga 5, att den som ränta betecknade ersättningen i sin helhet skall behandlas som ränta samt att värdepapperna skall tas upp till marknadsvärdet som tillgång vid beräkning av skattepliktig förmögenhet.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 14 mars 2001**

**Omvänd konvertibel.**

**Fordring med fast avkastning som under vissa förutsättningar löses in med aktier värda mindre än nominellt belopp på fordringen är hänförlig till aktierelaterad egendom. Fast ersättning ska behandlas som ränta. Bestämmelserna om räntekompensation är tillämpliga vid överlåtelse.**

## Värdepappret ska tas upp som tillgång till marknadsvärdet vid förmögenhetsbeskattningen.

*Inkomsttaxeringarna 2000-2002*

SRN:s förhandsbesked, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 1/00, SRN 3.

RSV yrkar att RR fastställer SRN:s förhandsbesked avseende fråga 1. Vidare yrkar RSV beträffande frågorna 3-5 att RR förklarar att den fasta avkastningen i sin helhet skall behandlas som ränta, att inlösen av fordringen skall realisationsvinstbeskattas, att avdrag därvid skall medges för skillnaden mellan erhållna aktiers värde och vad som erlagts för värdepapperet samt att upplupen del av fast avkastning skall beskattas som räntekompensation vid försäljning. Slutligen yrkar RSV beträffande fråga 6 att RR förklarar att värdepapperet är en förmögenhetsskattepliktig tillgång och skall värderas till sitt nominella belopp med tillägg av förfallen ränta.

Sökanden bestrider bifall till överklagandet.

### SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR gör samma bedömning som SRN vad avser frågorna 1 och 4.

Vad gäller frågorna 3 och 5 gör RR följande bedömning.

Begreppet ränta är inte definierat i skattelagstiftningen och det är över huvud inte rättsligt klart definierat. I vid mening avses med ränta all avkastning på en fordran. I mer inskränkt betydelse förstås med ränta avkastning på fordringar som beräknas på grundval av kredittiden och kreditbeloppet. I skattesammanhang har man i fråga om avkastningen på en fordran i regel - i nära anslutning till det sistnämnda synsättet - skilt mellan ränta och kapitalvinst (realisationsvinst). Därvid har till kapitalvinst hänförts sådan avkastning som inte beror på och kan beräknas på grundval av låneavtalet och till ränta följaktligen annan avkastning. Skillnaden har också uttryckts så att som kapitalvinst betecknats oförutsedd värdestegring och som ränta förutsedd värdestegring eller ersättning (se bl.a. RÅ 1997 ref. 44, prop. 1989/90:110 s. 459 och SOU 1997:27 s. 106 f.).

Den i målet aktuella ersättningen, som betecknats som fast avkastning, är enligt RR:s mening av sådan art att den skall behandlas som ränta. Det förhållandet att nivån bestämts med hänsyn till risken för att borgenären inte erhåller full återbetalning av det utlånade beloppet hindrar inte att ersättningen anses som ränta. Reglerna om räntekompensation blir därför tillämpliga vid en överlåtelse under löptiden.

Frågorna 3 och 5 skall alltså besvaras i enlighet med vad RSV yrkat.



Vad gäller fråga 6 gör RR följande bedömning.

Det aktuella värdepapperet utgör en fordran på pengar eller - under vissa förutsättningar - marknadsnoterade aktier. Det är därför en sådan tillgång som avses i 3 § första stycket 11 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt. Större svårigheter att bestämma fordringens belopp än vad som med nödvändighet gäller beträffande fordringar avseende aktier föreligger inte. Kriterierna för undantag från skatteplikt i 5 § samma lag är därför inte uppfyllda.

När det gäller värderingen finner Regeringsrätten att 17 § lagen om statlig förmögenhetsskatt inte kan anses tillämplig med hänsyn till att återbetalningens storlek är beroende av värdeutvecklingen på en eller flera aktier. I stället skall huvudregeln i 9 § samma lag att tillgången skall tas upp till marknadsvärdet tillämpas.

Sedan skatterättsnämnden meddelade sitt förhandsbesked har lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229), som skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Vidare har 3 § lagen om statlig förmögenhetsskatt ändrats vid två tillfällen (SFS 1999:1298 och 2000:1345). Eftersom lagändringarna inte påverkar svaren på de frågor som målet avser saknas anledning att på grund av dessa begränsa tiden för tillämpligheten av förhandsbeskedet.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 15 mars 2001**

**Mervärdesskatt. Förhandsbesked**

**Sjukhusbegreppet i 3 kap. 23 § 2 ML**

**Räckvidden av undantaget för skatteplikt vid försäljning av läkemedel till sjukhus.**

Som framgår av RSV:s rättsfallsprotokoll 43/99 ansåg SRN att vårdcentral, företagsläkare, privatläkare och husläkare inte omfattades av ovan angivna undantag från skatteplikt vid försäljning till sjukhus. RR fastställde SRN:s förhandsbesked i den delen.

---

# Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 15 mars 2001**

## **Inkomstskatt**

### **Väsentlig anknytning**

**Uppdrag för ett AB samt ett mindre aktieinnehav i samma bolag, dels direkt, dels indirekt genom ett av makar helägt holdingbolag, medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning**

### **SAKOMSTÄNDIGHETERNA**

A är verkställande direktör och styrelseledamot i AB C samt koncernchef i C-koncernen. A är också anställd som verkställande direktör i ett utländskt koncernbolag och har sin dagliga verksamhet förlagd till detta bolags kontor i utlandet. Familjen äger aktier i AB C, dels direkt, dels indirekt genom ett helägt holdingbolag (AB D). Innehaven i AB C motsvarar mindre än en procent av kapitalet respektive rösterna. Makarna A och B har efter utflyttning inte behållit någon bostad i Sverige.

A och B önskar besked om de efter utflyttning har sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:328; KL) (nuvarande 3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)).

### **DOMSKÄL**

Regeringsrätten lämnade följande motivering.

"Vad först gäller A:s olika uppdrag i AB C uppbär han enligt de i ansökan om förhandsbesked givna förutsättningarna endast ersättning för posten som verkställande direktör. Ersättningen är i och för sig inte obetydlig men tjänsten beräknas inte kräva mer än ca 20 dagars arbete årligen och ersättningen motsvarar endast ca en tiondel av den lön A uppbär från sin utländska arbetsgivare. Det är också inom ramen för den utländska anställningen som A utövar chefskapet över C-koncernen, en koncern där affärsvolymen till drygt 90 procent härrör från verksamhet utanför Sverige. A:s uppdrag som koncernchef och uppdragen i AB C kan vid detta förhållande enligt Regeringsrättens mening inte självständigt anses ge A och B väsentlig anknytning till Sverige.

De aktieposter A och B och deras barn direkt och A och B indirekt kontrollerar i AB C betingar ett avsevärt ekonomiskt värde men de är i förhållande till bolagets totala kapital ringa och deras röstvärde obetydligt. Det inflytande A har över den näringsverksamhet som AB C bedriver i Sverige följer av hans positioner som koncernchef och verkställande direktör och styrelseledamot i AB C. Det är på grund av dessa uppdrag men inte genom det ekonomiska engagemanget som A har inflytande över koncernens och AB C:s verksamhet.

A och B äger dessutom hälften var av aktierna i AB D. [...] Bolaget förvaltar emellertid enbart en aktiepost i AB C och bedriver inte någon egentlig rörelse. A:s och B:s innehav av aktierna i detta bolag kan därför enligt Regeringsrättens uppfattning inte ses som annat än som en ren kapitalplacering. Så länge holdingbolagets kapital används endast på detta sätt bör A:s och B:s aktieinnehav således inte påverka bedömningen av om väsentlig anknytning hit skall anses föreligga.

De omständigheter som anknyter A och B till Sverige kan således inte var och en för sig anses ge dem väsentlig anknytning hit. Inte heller vid en sammantagen bedömning av dessa omständigheter bör de enligt Regeringsrätten anses ha sådan anknytning."

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

A och B skall under de i ansökan angivna förhållandena inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige enligt punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**RR:s dom den 16 mars 2001**

**Uttagsbeskattning. Konvertibel.**

**Dotterbolag innehar konvertibla skuldebrev i moderbolag, men avstår från att konvertera dem till aktier. Uttagsbeskattning ska inte ske.**

*Inkomsttaxeringarna 2001-2003*

SRN:s förhandsbesked, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 28/00, SRN 1.

RSV yrkar att RR förklarar att dotterbolaget skall uttagsbeskattas.

Verket anför bl.a. följande. Ett avstående från konverteringsrätten innebär att moderbolaget endast betalar nominellt belopp för konvertiblerna vid inlösen av dem. Detta innebär en värdeöverföring till moderbolaget jämfört med det fall att konvertiblerna sålts på marknaden och konverterats varefter de erhållna aktierna dragits in utan vederlag. Av rättsfallet RÅ 1998 ref. 13 framgår att ett konverteringsvärde kan uttagsbeskattas. RR har vidare i RÅ 2000 not. 38 funnit att uttagsbeskattning skulle ske i en liknande situation där fråga var om indragning av aktier utan vederlag. I en dom den 6 juli 2000 har RR gjort bedömningen att konverteringsvärdet vid en underprisemission av konvertibler från ett moderbolag till ett dotterbolag skulle höja dotterbolagets anskaffningsvärde på konvertiblerna trots att något vederlag för denna del av konvertiblernas värde inte utgått. Konverteringsvärdet torde därmed ha ansetts som ett tillskott från moderbolaget till dotterbolaget. Korresponderande bedömning bör göras i detta fall, nämligen att avståendet från rätten till konvertering utgör en värdeöverföring från dotterbolaget till moderbolaget.

Bolaget bestrider bifall till RSV:s ändringyrkande och anför bl.a. följande. Om bolaget avstår från att utnyttja konverteringsrätten omvandlas konvertiblerna, efter den tidpunkt då konvertering inte längre kan påkallas, till vanliga skuldebrev. Värdet på dessa skuldebrev är då nominellt belopp. Om moderbolaget därefter vid inlösen betalar sin skuld kan bolaget inte se att det skett någon värdeöverföring. Dessutom kan konverteringsrätten enligt reglerna i aktiebolagslagen (1975:1385) inte utnyttjas. Redan på denna grund är det svårt att förstå RSV:s värdeöverföringsresonemang. Ingen av de domar RSV åberopar tar sikte på den aktuella situationen. Rättsfallet RÅ 1998 ref. 13 avsåg en situation där ett holländskt dotterbolag gynnades genom att moderbolaget avstod från att konvertera till aktier i ett bolag ägt av det holländska dotterbolaget. Detta sågs som ett tillskott till det holländska dotterbolaget och sådana tillskott skall ju ske med beskattade medel. (RR 2000 not 38) gällde fråga om indragning av aktier och säger inget om uttagsbeskattning vid ej utnyttjad konverteringsrätt. Vidare var det fråga om indragning av sådana aktier som innehades av dotterbolaget redan innan koncernförhållandet uppstod. I RR:s dom den 6 juli 2000 var det fråga om anskaffningsvärde på aktier förvärvade genom utnyttjande av konverteringsrätt i ett speciellt fall. RR konstaterade därvid att ökningen av det egna kapitalet till följd av att bolaget hade förvärvat konvertibeln till pris under marknadspris från det dåvarande moderbolaget var av samma karaktär som en kapitalökning som hänförs till en nyemission och att sådan kapitalökning inte bör träffas av beskattning. Denna bedömning talar snarare för bolagets argumentering än för RSV:s uppfattning.

#### SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolagets underlåtenhet att utnyttja sin konverteringsrätt kan enligt RR:s mening inte anses innebära en sådan värdeöverföring som medför att

bestämmelserna om uttag i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL respektive 22 kap. 2 och 3 §§ IL blir tillämpliga. Inte heller i övrigt föreligger någon grund för uttagsbeskattning. RR utgår från samma förutsättningar som SRN i fråga om överkursen och skuldebrevets skattemässiga karaktär.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR fastställer SRN:s förhandsbesked i den del det överklagats.

Kommentar: I domen nämns två tidigare domar från RR. Dessa återfinns i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 10/2000, RR 2 och nr 27/00, RR 2.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

### **KR:s i Sundsvall dom den 26 februari 2001**

#### **Försäljningskostnad fastighet**

#### **Hyra av container har inte ansetts som en avdragsgill försäljningskostnad vid avyttring av fastighet.**

*Inkomsttaxeringen 1997*

A som avyttrat en fastighet 1996 yrkade avdrag med 2 193 kr för containerhyra.

SKM vägrade avdraget med motiveringen att kostnaden inte kunde anses vara en kostnad för avyttringen enligt 24 § 1 mom. 1 st. SIL.

A överklagade till LR och yrkade att avdrag skulle medges.

LR anförde följande.

A har gjort gällande att kostnader för hyra m.m. av container utgör försäljningskostnader. Till stöd härför anför hon bl.a. att hon med anledning av sina besvär var i behov av hjälp med att städa ur torpet för att kunna visa torpet för eventuella spekulanter och i detta sammanhang togs en container i anspråk..

Av 24 § 1 mom. första stycket SIL framgår bl.a. att vid beräkning av realisationsvinst skall såsom intäkt tas upp det vederlag som

överenskommit för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader.

Som försäljningskostnader räknas mäklarkostnader och annan försäljningsprovision, advokatkostnader, kostnader för värdering av småhuset och andra kostnader som säljaren haft för försäljningen t.ex. kostnader för fondstämpel, korrespondens, telefon och porto. I likhet med SKM finner LR inte att kostnader för container kan anses utgöra kostnader för avyttring i förenämnda lags mening. A kan därför inte medges avdrag för kostnader för hyra m.m. av container.

A överklagade till KR som avslag överklagandet.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 27 februari 2001**

**Obebyggd tomt. Privatbostadsfastighet.**

**Obebyggd tomt som avyttrats har beskattats enligt reglerna för näringsfastighet.**

*Inkomsttaxeringen 1994*

S redovisade i sin deklaration försäljning den 1 augusti 1993 av en fjärdedel av en fastighet. Köpare var ett aktiebolag i vilket bolag S var suppleant i styrelsen. S redovisade försäljningen som försäljning av privatbostad.

SKM avvek från S:s deklaration och använde reglerna för försäljning av näringsfastighet.

S överklagade och yrkade att bli taxerad enligt deklarationen. Hon anförde i huvudsak följande. Fastigheten utgör privatbostadsfastighet. Fastigheten är taxerad som tomt till småhusfastighet. Hon förvärvade den 15 juni 1986 en fjärdedel av fastigheten genom arv från sin fader, som i sin tur köpt fastigheten den 6 april 1970. Hon har under sin innehavstid haft för avsikt att fastigheten skall bebyggas med privatbostad för eget bruk. Detsamma har gällt för övriga delägare. Att så varit förhållandet styrks av att hon och övriga delägare 1989 ansökt hos kommunen om att den östra delen av fastigheten skulle planläggas för bostadsänsamål. Kommunen avslag dock ansökan i avvaktan på en ny översiktsplan. Det torde vara ostridigt att fastigheten är taxerad som tomt till småhusfastighet. Frågan gäller därför om hennes avsikt varit

att marken skall bebyggas med privatbostad. Av förarbetena till KL följer att förhållandena på överlåtelsedagen skall vara avgörande i det fall bostaden överlåtits under året. Det bör därvid observeras att förarbetena talar om överlåtelse av bostad. I nuvarande fall är emellertid inte fråga om överlåtelse av bostad utan om överlåtelse av obebyggd tomtmark. Enligt hennes uppfattning tar uttalandet således inte sikte på hur bestämning av den relevanta bedömningstidpunkten skall ske såvitt avser försäljning av tomtmark. En motsatt ståndpunkt, dvs. att bedömningstidpunkten vid överlåtelse av obebyggd tomtmark är knuten till tidpunkten för överlåtelsen, torde ju i så fall leda till att överlåtelse av sådan fastighet aldrig kan betraktas som överlåtelse av privatbostadsfastighet enär en säljare vid tidpunkten för en sådan överlåtelse knappast kan sägas ha för avsikt att marken skall bebyggas med privatbostad. Det torde vara tillräckligt att hon under sin innehavstid, vid något tillfälle, haft en genuin avsikt att marken skall bebyggas med privatbostad. SKM anger i sin motivering att enbart ett påstående om vad avsikten med marken är eller har varit inte är tillräckligt för att anse fastigheten som en privatbostadsfastighet, utan detta måste även styrkas av omständigheterna i övrigt. I nuvarande fall är dock inte fråga om enbart ett påstående om vad avsikten är. Det är nämligen ostridigt att hon och övriga delägare hos kommunen ansökt om att fastigheten skulle planläggas för bostadsändamål. Detta är en omständighet som per se styrker hennes och övriga delägares avsikt. Det kan knappast begäras att hon ytterligare skall påvisa omständigheter som ger stöd åt hennes avsikt. Till följd av kommunens avslag på hennes och övriga delägares ansökan har ju exempelvis byggnadsritningar och dylikt skriftligt material aldrig upprättats.

SKM vid håller sitt beslut och anför i huvudsak följande. Om bostaden överlåtits under året skall förhållandena på överlåtelsedagen vara avgörande vid bedömningen av om bostaden skall räknas som privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. S betonar att förarbetena talar om överlåtelse av bostad. Hon anför att fråga är om överlåtelse av obebyggd tomtmark. Uttalandet i förarbetena tar därför inte sikte på hur bestämning av den relevanta bedömningstidpunkten skall ske vid försäljning av tomtmark. Enligt SKM:s bedömning gäller uttrycket bostad i 1 kap. stycke 6 första meningen KL otvivelaktigt även obebyggd tomtmark.

## LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

I 1 kap.5 § KL stadgas bl.a. följande. Fastighet är antingen privatbostadsfastighet eller näringsfastighet. Som privatbostadsfastighet räknas småhus med mark som utgör småhusenhet, småhus på annans mark samt småhus som är inrättat till bostad åt en eller två familjer med tillhörande tomtmark på lantbruksenhet, om småhuset är en privatbostad. Som privatbostadsfastighet räknas även tomtmark som avses bli bebyggd med sådan bostad. Annan fastighet är näringsfastighet. Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet

skall för varje kalenderår bestämmas på grundval av förhållandena vid kalenderårets utgång eller, om bostaden överlåtits under året, förhållandena på överlåtelsedagen.

Av förarbetena (prop. 1989/90:110) framgår bl.a. följande. Det är förhållandena på överlåtelsedagen som skall vara avgörande i det fall bostaden överlåtits under året. Såsom lagrådet har anfört kan det i vissa fall uppstå svårigheter vid avgörande av om bostaden vid överlåtelse tidpunkten varit att anse som privatbostad eller inte. Enligt förslaget är det nämligen tillräckligt att bostaden är avsedd för permanent eller fritidsboende för ägaren/nyttjanderättshavaren eller honom närstående för att bostaden skall räknas som privatbostad. Den omständigheten att bostaden varit uthyrd under längre tid hindrar i och för sig inte att bostaden alltså räknas som privatbostad, om upplåtaren avser att längre fram använda den som permanent- eller fritidsbostad för egen räkning eller för närstående. Omständigheterna i det enskilda fallet bör få avgöra om bostaden skall räknas som privatbostad eller inte i en sådan situation.

Av granskningspromemoria framgår bl.a. följande. Fastigheten är belägen i anslutning till en större koncerns fastigheter och är taxerad som tomt till småhusfastighet. Vid överlåtelsen bestod fastigheten av 26 762 kvadratmeter obebyggd och i övrigt oexploaterad mark. Fastigheten består av två delar, dels ett parkområde och dels ett område med åkermark, vilka är åtskilda genom en ravin. Fastigheten förvärvades den 15 juni 1986 genom arv från fadern som i sin tur köpt fastigheten den 6 april 1970. Under 1989 har ägarna ansökt hos kommunen om att den östra delen av fastigheten (åkermarken), som är belägen nära ett vattendrag, skulle planläggas för bostadsändamål. Kommunen har dock avslagit denna ansökan. När det gäller den västra delen av fastigheten (parkområdet) är denna belägen mellan fastigheter med större villabyggnader som ägs av den större koncernen och det AB där S är styrelsesuppleant. Av protokoll från styrelsemöte den 26 juni 1992 i aktiebolaget, där alla fyra säljarna till fastigheten deltog som ledamöter, framgår även att förvärvet av fastigheten diskuterats redan vid denna tidpunkt. I yttrande den 17 december 1998 och den 8 april 1999 anför S i huvudsak följande. SKM gör gällande att uttrycket i 1 kap. 5 § 6 st. första meningen KL "otvivelaktigt" även gäller obebyggd tomtmark. SKM har dock inte närmare redovisat skälen för sin uppfattning. Hon förmodar dock att SKM stöder sin uppfattning på ett uttalande i RSV:s handledning för beskattning och förmögenhet. Enligt hennes uppfattning har lagstiftaren avsiktligt givit 1 kap 5 § 6 st. KL ett sådant innehåll att obebyggd tomt ställs utanför dess tillämpningsområde. Vid en motsatt tolkning av lagrummet skulle nämligen den orimliga slutsatsen kunna dras, att överlåtelse av obebyggd tomtmark aldrig kan betraktas som överlåtelse av privatbostadsfastighet när en säljare vid tidpunkten för en sådan överlåtelse knappast kan sägas ha för avsikt att marken skall bebyggas med privatbostad. En semantisk tolkning av lagtexten medger inte att man i begreppet bostad innefattar obebyggd tomt. Inte heller



förarbetena ger något stöd för att begreppet bostad skall innefatta obebyggd tomt. Någon rättspraxis som behandlar frågan synes inte finnas. Vid nu redovisade förhållanden saknas stöd för att sätta likhetstecken mellan bostad och obebyggd tomtmark. På grund härav saknas också stöd för att låta överlåtelse tillfället utgöra den relevanta tidpunkten för fastställande av hennes avsikt med tomtmarken. Det är i målet ostridigt att fastigheten är taxerad som tomt till småhusfastighet och att hon och övriga delägare under deras innehavstid ansökt hos kommunen om att marken skulle planläggas för bostadsändamål. Hon har därmed visat, eller åtminstone gjort sannolikt, att hon under sin innehavstid haft för avsikt att bebygga tomten med privatbostad. Hon delar inte de slutsatser som länsrätten i Värmlands län redovisar i domskälen. Av domskälen framgår att länsrätten har lagt en annan delägare till last att någon byggnation inte har kommit till stånd å fastigheten. Vidare har länsrätten ansett att den uppgivna byggnationsavsikten inte konkretiserats. Enligt henne saknas det i lag och förarbeten stöd för att göra en sådan sträng bedömning som länsrätten gjort i fråga om fastställande av byggnationsavsikt. Något krav på att en byggnad skall ha uppförts eller att byggnationsavsikten på annat sätt konkretiserats i form av någon särskild åtgärd har inte uppställts i lag eller förarbeten. Inte desto mindre är det i nuvarande fall ostridigt att hon och övriga delägare begärt att fastigheten skall planläggas. På grund härav och då fastigheten är taxerad som tomt till småhusfastighet framstår byggnationsavsikten som uppenbar.

SKM anför följande. Fastigheten ägdes av S och hennes syskon. SKM finner inte skäl att ändra tidigare ställningstagande och åberopar även länsrätten i Värmlands läns dom (mål nr 1318-96) meddelad den 10 oktober 1996, gällande annan delägare i fastigheten och där saken är densamma som i detta mål. Länsrätten i Värmlands län avslog i ovannämnda dom en annan delägars överklagande av SKM:s beslut att vid beräkning av realisationsvinst hänföra fastigheten till näringsfastighet i stället för privatbostadsfastighet.

LR gör följande bedömning.

Enligt 1 kap. 5 § KL räknas som privatbostadsfastighet bl.a. tomtmark som avses bli bebyggd med angiven bostad. Frågan om bostad skall räknas som privatbostad eller ingå i näringsverksamhet skall, om bostaden överlåtits under året, bestämmas på grundval av förhållandena på överlåtelседagen. Det är därvid omständigheterna i det enskilda fallet som får avgöra om tomtmarken avses bebyggas med sådan bostad att den är att hänföra till privatbostadsfastighet i enlighet med KL.

S och hennes syskon har ägt fastigheten sedan den 15 juni 1986 utan att bebyggelse kommit till stånd. Under 1989 ansökte S och hennes syskon hos kommunen om att den östra delen av fastigheten skulle planläggas för bostadsändamål, vilken kommunen avslog. I övrigt har det inte framkommit någon omständighet tydande på att syskonen haft

för avsikt att bebygga aktuell mark så att privatbostadsfastighet kan anses föreligga. Vid sådant förhållande har SKM haft fog för sitt beslut att klassificera fastigheten som näringsfastighet.

Överklagandet skall därför avslås.

S överklagade till KR som gjorde samma bedömning som LR och avslog överklagandet.

*Kommentar:*

Att fastigheten vid fastighetstaxeringen hänförts till tomt för småhus har inte påverkat bedömningen. Det kan f.ö. ifrågasättas om fastigheten varit korrekt fastighetstaxerad. Se 2 kap. 4 § 1 st. "Tomtmark" i FTL. Utifrån vad som framkommit i processen synes delen som utgjorde parkmark snarast hänförlig till s.k. övrig mark medan den delen som utgjorde åkermark snarast borde klassats som sådan även vid fastighetstaxeringen.

Jfr även dom från KRG, 991223, där tomt för att bygga sommarstuga vid avyttringen hänfördes till privatbostadsfastighet.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 6 mars 2001**

**Hävning av köp ej avyttring.**

**Då köpet av en fastighet hävts har avyttring inte ansett föreligga och någon reavinstbeskattning skulle inte ske.**

*Inkomsttaxeringen 1993*

T ingick ett köpe- och entreprenadkontrakt avseende en fastighet. Avtalet hävdades emellertid av tingsrätten och köpet gick åter.

I LR yrkade T avdrag för realisationsförlust avseende fastigheten.

SKM medgav inte avdraget.

T yrkade att han skulle medges avdrag för yrkad realisationsförlust. Han anförde bl.a. följande. Han och hans fru har varit lagfarna ägare till den nu aktuella fastigheten. De har också bott i fastigheten under perioden maj 1990 - oktober 1992. Efter en tid uppstod problem med

byggherren avseende fel i fastigheten. Detta resulterade i en tredskodom i tingsrätten den 1 juni 1992, i vilken beslut fastställdes om överlämnande av fastigheten till konkursförvaltaren. Under 1994 fick de besked från SKM om att avdrag för realisationsförlust inte kunde medges, eftersom konkursen inte var avslutad. Beskedet från skattekontoret har gjort att han haft stora förhoppningar om att avdraget skulle godkännas.

I omprövningsbeslut vidhöll SKM att avdrag inte skulle medges för realisationsförlust. SKM anförde bl.a. följande. Det mellan parterna ingångna köpe- och entreprenadkontraktet avseende fastigheten har hävts av tingsrätten och köpet har gått åter. Någon försäljning har således inte skett. Realisationsvinstberäkning skall då inte ske. Den förlust T åsamkats är att hänföra till en inte avdragsgill kapitalförlust.

Länsrättens domskäl:

Av 24 § 2 mom. 1 st. SIL framgår att med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom.

Länsrätten gör följande bedömning.

Avdragsrätten för realisationsförluster förutsätter att förlusten har realiserats. Avyttring är en nödvändig förutsättning för avdrag. Om exempelvis en fastighetsförsäljning går tillbaka föreligger inte längre förutsättning för realisationsvinstbeskattning; jfr. rättsfallen RÅ 1979 Aa 9, RÅ 1982 Aa 49 och RÅ 1982 1:10. Enligt länsrättens mening är hävningen av köpet av fastigheten inte en avyttring av egendom. Förlusten är en inte avdragsgill kapitalförlust. T är således inte berättigad till avdrag för yrkad realisationsförlust.

T överklagade till KR som instämde i länsrättens bedömning.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 mars 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 16 mars 2001**

**Vinstandelsstiftelse**

**Har en vinstandelsstiftelse rätt till avdrag för vad den utbetalar till destinatärer?**

*Inkomstskatt, taxeringsåret 2001*

Ett aktiebolag tillämpar ett vinstandelssystem genom avsättningar till vinstandelsstiftelser (en sådan för varje verksamhetsår). Från bolaget överförda belopp har av stiftelsens styrelse placerats i aktier, fonder eller fast egendom.

Varje destinatär har rätt att erhålla värdet av de fondandelar som belöper på honom snarast efter det att medlen har förvaltats i (--) hela kalenderår och redovisningen har godkänts av revisor. Den anställde beskattas för det belopp som betalas ut från stiftelsen.

Vinstandelsstiftelsen ansökte om förhandsbesked och ställde följande frågor:

Är de av stiftelsen utbetalda medlen till destinatärerna avdragsgilla vid beräkning av stiftelsens beskattningsbara inkomst vid 2001 års taxering?

1. Kan stiftelsen medges avdrag för den stiftelsen åvilande förpliktelsen att utbetala samtliga medel till destinatärerna såsom en kostnad i verksamheten (löpande eller vid tidpunkten för utbetalning till destinatärerna)?

2. Kan stiftelsen medges avdrag för utbetalningen för att det är fråga om en s.k. periodisk utbetalning?

3. Kan stiftelsen medges avdrag för utbetalningen, oavsett om den är periodisk eller ej, på samma sätt som gäller för s.k. familjestiftelser?

4. Kan stiftelsen medges avdrag vid tidpunkten för utbetalning till den anställde för den värdeökning som har skett på de av bolaget avsatta medlen?

Skatterättsnämnden meddelade följande.

"FÖRHANDBESKED

Stiftelsen är inte berättigad till avdrag för utbetalning till destinatärerna.

MOTIVERING

De fyra alternativa grunder för avdragsrätt som Stiftelsen för fram får anses ha prövats i praxis, se RÅ 1977 not. Aa 174 a, varav framgår att s.k. vinstandelsstiftelser - med vissa nu inte aktuella undantag - inte är berättigade till avdrag för vad de utbetalar till destinatärer. Nämnden finner inte skäl att nu göra en annan bedömning."

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

- [RR:s dom den 18 september 2001](#)  
Gemenskapsinternt förvärv. Fråga huruvida en spansk medborgares förvärv av nytt transportmedel i Spanien skall bedömas som ett s.k. gemenskapsinternt förvärv då personen en tid efter förvärvet, i samband med flyttning till Sverige, medfört fordonet med avsikt att stadigvarande använda det här
- [RR:s dom den 13 juli 2001](#)  
Avfallsskatt - Material i komposteringsprocess. Den omständigheten att komposteringsprocessen tar längre tid än tre år innebär inte att processen förlorar sin karaktär av kompostering med påföljd att skattskyldighet inträder för det i processen ingående materialet. Material som förs in till en anläggning för att där bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA kan inte anses förvarat där i den mening som avses i 1 § så länge det förvaras i avsikt att bearbetas eller så länge processen pågår
- [KR:s i Stockholms dom den 13 september 2001](#)  
Värdering av värdepappersförmån. Värdering av teckningsoptioner avseende icke marknadsnoterade aktier, med ledning av den s.k. Black & Scholes-modellen, har ansetts ge ett sådant resultat att det kan läggas till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter
- [KR:s i Sundsvall dom den 25 september 2001](#)  
Yrkesmässig vägtransport. För tullverkets rätt att kontrollera transporten av, omhänderta och beskatta olja är det inte avgörande för vilket syfte införseln skett, utan på vilket sätt den sker. Cirkulationsdirektivet och svensk lagstiftning gör det inte möjligt att skattefritt införa olja för uppvärmning till Sverige
- [KR:s i Stockholm dom 1 oktober 2001, mål nr 6590 och 6641-1999](#)  
Kollektivavtalsstiftelse, fullföljdskravet
- [Kammarrättens i Sundsvall dom den 20 september 2001](#)  
Utdelning. Utdelning på förvärvade aktier där säljaren förbehållit sig rätt till utdelning har beskattats hos förvärvaren
- [Meddelade provningstillstånd](#)

---

**Område: Regeringsrätten**

## RR:s dom den 18 september 2001

### Gemenskapsinternt förvärv

**Fråga huruvida en spansk medborgares förvärv av nytt transportmedel i Spanien skall bedömas som ett s.k. gemenskapsinternt förvärv då personen en tid efter förvärvet, i samband med flyttning till Sverige, medfört fordonet med avsikt att stadigvarande använda det här.**

#### *Mervärdesskatt*

En spansk medborgare förvärvade den 26 juli 1997 genom köp en personbil i sitt hemland Spanien. I anslutning därtill utgick spansk mervärdesskatt på köpesumman. Hon flyttade under hösten samma år till Sverige och folkbokfördes här den 2 oktober 1997. Vid flyttningen hit medförde hon bilen. Hon har uppgett att hon vid förvärvstidpunkten inte hade någon vetskap om att hon därefter skulle flytta till Sverige, för att bo och arbeta här.

Efter att ha anmodat henne att inkomma med anmälan om förvärv av nytt transportmedel i annat EG-land påförde skattemyndigheten svensk mervärdesskatt på hennes förvärv. Sedan frågan förts upp i länsrätten konstaterade denna sammanfattningsvis att det var ostridigt att fordonet ifråga, en Nissan Primera, var att anse som ett nytt transportmedel och inte ett begagnat. Med hänvisning till bestämmelserna i 2 a kap. 2 § 1 och 3 § första stycket 1 - innebärande att förvärvsbeskattning skall ske i Sverige om någon i annat EG-land förvärvat ett nytt transportmedel som förs in till Sverige, för att användas stadigvarande här - fann länsrätten att skattemyndighetens åtgärd att påföra henne svensk mervärdesskatt var riktig. Hon upplystes dock om möjligheten att söka restitution hos spansk skattemyndighet av erlagd spansk mervärdesskatt. Kammarrätten har därefter fastställt länsrättens avgörande.

Till stöd för sin talan i Regeringsrätten anförde hon bl a följande. Skatteplikten i fråga om en skatt som utgår vid omsättning eller förvärv bör bedömas med beaktande endast av de omständigheter som föreligger vid omsättningstillfället respektive förvärvstidpunkten och inte av omständigheter som inträffar därefter. Ett gemenskapsinternt förvärv är ett förvärv som består av två sammansatta delar, båda kända vid omsättningstillfället respektive förvärvstidpunkten, nämligen dels ett förvärv, dels en transport till Sverige. I nu aktuellt fall är det dock fråga om två från varandra helt skilda handlingar, först ett förvärv av en bil i Spanien och därefter en, p g a nya omständigheter,

företagen transport av bilen till Sverige. Mervärdesskatt skall då inte erläggas i Sverige för fordonsförvärvet i Spanien.

Riksskatteverket, som medgav bifall till klagandens talan, anförde bl a följande. Bestämmelserna om gemenskapsinternt förvärv innebär att det nya transportmedlet skall förvärfvas för att användas stadigvarande här i Sverige. Skattskyldigheten i ett sådant fall beror således på vilken intention förvärvaren har beträffande i vilket land denne skall använda transportmedlet. I ett fall där förvärvaren av det nya till Sverige införda transportmedlet vid förvärvstillfället inte har en sådan intention skall förvärvet inte anses avse ett sådant transportmedel som "skall användas stadigvarande här i landet". I detta fall finns inte anledning att ifrågasätta uppgifterna om att hon vid förvärvstidpunkten inte visste att hon under hösten skulle flytta till Sverige för att bo och arbeta här. Skattskyldighet för gemenskapsinternt förvärv föreligger därmed inte.

## SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med gemenskapsinternt förvärv förstås enligt 2 a kap 2 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, bl a att någon under de förutsättningar som anges i 3-5 §§ mot ersättning förvärfvar en vara, om varan transporteras till förvärvaren av denne eller av säljaren eller för någonderas räkning till Sverige från ett annat EG-land. Enligt 2 a kap 3 § första stycket 1 ML skall en vara anses förvärfvad enligt 2 § 1 om gemenskapsintern förvärv, om förvärvet avser ett sådant nytt transportmedel som anges i 1 kap 13 a § ML och transportmedlet skall användas stadigvarande här i landet.

Med nya transportmedel förstås bl a motordrivna transportmedel som - förutom att de uppfyller vissa tekniska krav - omsätts inom sex månader efter det att de första gången tagits i bruk. I 1 kap 4 a § ML föreskrivs att skattskyldigheten vid gemenskapsintern förvärv inträder vid tidpunkten för förvärvet. Denna tidpunkt anses inträffa den 15:e i månaden efter den månad under vilken varan levererats. Om en faktura eller jämförlig handling utfärdas till förvärvaren innan dess, inträder skattskyldigheten vid utfärdandet av fakturan eller handlingen. Reglerna i ML om gemenskapsintern förvärv bygger på bestämmelser i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv.

I målet är klarlagt att den inköpta personbilen var att anse som ett nytt transportmedel i mervärdesskattehänseende vid förvärvet liksom när den transporterades till Sverige. Regleringen i ML får emellertid anses innebära att även övriga förutsättningar, för att ett gemenskapsinternt förvärv av ett nytt transportmedel skall föreligga, är uppfyllda i anslutning till förvärvet. Således krävs att transporten hit av det nya transportmedlet sker eller i vart fall påbörjas i samband med förvärvet eller säljarens leverans av transportmedlet samt att detta då är avsett för stadigvarande användning här. Med hänsyn till vad personen ifråga obesträtt uppgett om omständigheterna kring förvärvet är dessa

förutsättningar inte uppfyllda eftersom hon först en tid efter förvärvet medförde fordonet vid sin flyttning till Sverige med avsikt att stadigvarande använda det här. Eftersom det således inte var fråga om ett gemenskapsinternt förvärv i detta fall uppkommer ingen skyldighet att betala mervärdesskatt.

Regeringsrätten upphävde underinstansernas avgöranden och förklarade att den spanska medborgaren inte var skyldig att betala mervärdesskatt till följd av förvärvet av det aktuella transportmedlet.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 2 oktober 2001.*

**RR:s dom den 13 juli 2001**

### **Avfallsskatt - Material i komposteringsprocess**

**Den omständigheten att komposteringsprocessen tar längre tid än tre år innebär inte att processen förlorar sin karaktär av kompostering med påföljd att skattskyldighet inträder för det i processen ingående materialet. Material som förs in till en anläggning för att där bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA kan inte anses förvarat där i den mening som avses i 1 § så länge det förvaras i avsikt att bearbetas eller så länge processen pågår.**

*Punktskatt - avfallsskatt*

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 9 mars 2000 har refererats i rättsfallsprotokoll 11/00.

RSV överklagade förhandsbeskedet i vad det avser det ena bolaget och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av beskedet, för bolagets del skulle besvara frågorna i ansökningsen med utgångspunkt i att bolaget enligt 1 § första stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) i princip kommer att vara skattskyldigt till avfallsskatt för allt det avfall som förs in till bolagets anläggning, om mängden sådant avfall som avses i fråga 2 överstiger de mängdgränser som anges i lagrummet.

Under "SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE" anges bl.a. följande.

" Den fråga som återstår att pröva är om bolaget blir skattskyldigt om kompostering sker och visst material - grova pinnar och rötter - som



skall komposteras inte blir färdig kompost inom tre år; en följdfråga är om detta i så fall medför att allt avfall som förs in till bolagets anläggning i princip blir skattepliktigt.

Enligt 6 § första stycket 2 a LSA skall avfallsskatt inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas genom kompostering. Avfallsskatt skall dock betalas för rester som uppstår efter genomförd åtgärd (6 § tredje stycket). Skyldigheten att betala avfallsskatt inträder i detta fall enligt 8 § 3 LSA när åtgärden har slutförts medan skyldighet att betala avfallsskatt i fall som avses i 1 § första stycket samma lag inträder när avfall förs in till anläggningen (8 § 1).

Material som skall komposteras omfattas således enligt lagtexten inte av skattskyldigheten. Av specialmotiveringen till 6 § andra stycket LSA (jfr prop. 1998/99:84 s. 113) framgår att med rester för vilka skattskyldighet kan uppkomma avses sådant som krossat glas och liknande och inte t.ex. de jordmassor som uppkommer som en följd av komposteringen. I propositionen (s. 29) anges dock under rubriken Vad är inte att anse som en skattepliktig avfallsanläggning bl.a. följande. "Anläggningar som bedriver behandlingar, t.ex. rötning, där själva rötningprocessen tar längre tid än tre år kommer dock att bli skattepliktiga."

Lagtexten anger inte någon tid inom vilken en färdig kompost måste föreligga för att processen skall anses som kompostering. Om fråga därför är om en process för att omvandla material till kompost och inte bara en förvaring av icke behandlingsbart material kan den omständigheten att processen tar längre tid än tre år enligt Regeringsrättens mening inte innebära att processen förlorar sin karaktär av kompostering med påföljd att skattskyldighet inträder för det i processen ingående materialet.

Fråga uppkommer vidare om det material som är föremål för kompostering eller som förvaras med avsikt att genomgå en sådan process skall anses förvarat inom anläggningen i den mening som avses i 1 § LSA. Tolkas begreppet förvaring så att det omfattar också sådant material utlöses principiell skattskyldighet enligt 1 § så snart som materialet förvarats inom anläggningen under längre tid än tre år. Eftersom 6 § LSA anger undantag från den skatteplikt som annars skulle föreligga enligt 1 § finner Regeringsrätten emellertid att material som förs in till en anläggning för att där bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA inte kan anses förvarat där i den mening som avses i 1 § så länge det förvaras i avsikt att bearbetas eller så länge processen pågår."

#### "REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE"

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar det överklagats.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 2 oktober 2001.*

**KR:s i Stockholms dom den 13 september 2001**

**Värdering av värdepappersförmån**

**Värdering av teckningsoptioner avseende icke marknadsnoterade aktier, med ledning av den s.k. Black & Scholes-modellen, har ansetts ge ett sådant resultat att det kan läggas till grund för beräkningen av arbetsgivaravgifter**

*Arbetsgivaravgifter utgiftsåret 1993*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X lämnade under år 1992 fyra anställda erbjudande om teckningsoptioner. A och B accepterade erbjudandet. Någon ersättning till arbetsgivaren utgavs inte. Optionerna emitterades den 20 december 1993 tillsammans med skuldebrev och de gav innehavarna rätt att under år 1997 teckna 400 aktier i bolaget till en kurs om 500 kr. Enligt avtalet hade innehavaren rätt att sälja sina optionsbevis till bolaget under perioden den 1 april - 31 maj 1995. Om innehavaren inte påkallade försäljning hade bolaget rätt att lösa in optionsbevisen under perioden den 1 juni - 31 augusti 1995. Köpeskillingen bestämdes i båda fallen genom en i avtalet specificerad formel, knuten till bolagets resultat. Slutligen hade bolaget rätt att förvärva optionsbevisen bl.a. i det fall innehavarens anställning upphörde eller om någon rätt till optionen övergick till någon annan än innehavaren, utom i det fall optionsbeviset pantsattes till bolaget.

Bolaget betalade inte några arbetsgivaravgifter avseende optionerna till de anställda. Skälet härför var enligt bolaget att de anställda inte erhöll någon skattepliktig förmån i tjänsten genom de erhållna optionerna, eftersom principen bakom erbjudandet var att optionsinnehavarna inte skulle få del av eventuellt upparbetat värde i bolaget. Enligt bolaget gjordes det nämligen en kalkyl på optionerna som visade att bolaget hade ett negativt värde om 1 636 000 kr vid tiden för avtalens tillkomst, vilket utgjorde utgångspunkt för en bedömning av aktiernas avistapris. Med hänvisning till att teckningskursen var 500 kr per aktie uppkom enligt bolaget inte något skattepliktigt värde för de anställda. Vidare framhöll bolaget att den av skattemyndigheten tillämpade Black & Scholes-modellen för värdering av optioner är olämplig i förevarande fall eftersom bolagets aktier inte är föremål för marknadsmässig omsättning.

Skattemyndigheten beslöt att höja bolagets avgiftsunderlag för utgiftsåret 1993 med 704 800 kr, motsvarande ett förmånsvärde om 1 762 kr per aktie. Som skäl för beslutet angavs att en optionsförmån enligt 42 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) (KL) skall värderas till marknadsvärdet. Bolagets optioner var inte föremål för handel varför det saknas kurser att knyta an till vid värderingen. Enligt punkten 5 av anvisningarna till 42 § KL skall vid beräkningen av en skattskyldigs förmån att på grund av anställning få förvärva värdepapper även beaktas värdet av rätt att till ett i förväg bestämt pris få förvärva egendom vid en senare tidpunkt. Det innebär alltså att ett förväntningsvärde skall beaktas vid fastställandet av marknadsvärdet vid en värdering av optioner som utgör värdepapper. Enligt skattemyndighetens mening skall värdering av optioner till anställda i förevarande fall ske med utgångspunkt i Black & Scholes-modellen. En tillämpning av denna värderingsmodell ger på A:s och B:s optionsförvärv ett förväntningsvärde om 1 762 kr per aktie. Detta medför ett sammanlagt förmånsvärde för dem båda om 704 800 kr. Detta värde kan inte anses vara för högt beräknat eftersom det faktiska värdet av erhållna förmåner översteg den skattepliktiga förmånen. A och B omsatte nämligen optionerna i enlighet med villkor i optionsavtalen och avyttrade under 1995 dessa till bolaget för sammanlagt 1 071 830 kr.

Bolaget begärde omprövning av beslutet och yrkade att höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter skulle sättas ned med 25 procent. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. att ett praktiskt sätt att hantera Black & Scholes-modellens brister vid en tillämpning på bolagets optioner skulle kunna vara att i och för sig tillämpa modellen, men att beakta att dispositionsrätten var inskränkt i flera avseenden. En nedsättning med 25 procent av det värde som Black & Scholes-modellen ger beaktar dess brister i förhållande till bolagets optioner på ett så väl avvägt sätt att underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter inte blir uppenbart för högt.

Skattemyndigheten ändrade vid omprövningen inte sitt ursprungliga beslut.

Bolaget överklagade beslutet till länsrätten och vidhöll därvid sitt yrkande att värdet av optionerna skulle sättas ned med 25 procent. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Skattemyndigheten anser att en innehavstid om 1,5 år är så kort att Black & Scholes-modellen är lämplig. När "kapitalmarknaden" använder modellen för beräkning av ett teoretiskt pris på en option avseende en marknadsnoterad aktie används 30 dagars historisk volatilitet och 90 dagars statsskuldränta som riskfri ränta. Black & Scholes-modellen används aldrig för att beräkna ett teoretiskt pris på en option som förfaller efter 1,5 år. För det fall den inskränkta dispositionsrätten inte beaktas är modellen inte lämplig eftersom förväntningsvärdet blir för

högt när varken optionen eller den underliggande aktien kan avyttras i denna situation.

Skattemyndigheten vidhöll vid omprövningen med anledning av överklagandet sitt ursprungliga beslut. Som motivering anfördes bl.a. följande. Eftersom Black & Scholes-modellen får anses vara en av de dominerande optionsvärderingsmodellerna på marknaden har skattemyndigheten använt den vid beräkningen av marknadsvärdet av ifrågavarande optioner. Skattemyndigheten anser inte att cirka ett år kan anses som en för lång inlåsningsperiod för ifrågavarande optioner. Optionerna är inte marknadsnoterade och därmed inte exponerade för de snabba värdeförändringar som kan förekomma på en öppen marknad där ett värdepappers pris bestäms av en rad olika faktorer utöver bolagets verkliga värde. Förmånstagarna har inte haft något behov av att snabbt kunna reagera på marknadens svängningar, t.ex. vid en tillfällig uppgång eller en begränsad nedgång. Inskränkningen som den begränsade dispositionsförmågan möjligen medför måste därför anses försumbar och kan inte beaktas vid fastställandet av ett förmånsvärde. Bolaget har inte heller kunnat visa att det uppgivna förhållandet att Black & Scholes-modellen typiskt sett skulle användas för optioner med kortare löptid på något vis skulle innebära att optionerna åsatts ett alltför högt värde.

Länsrätten anförde bl.a. följande.

De parametrar som ingår i Black & Scholes-modellen är följande: den underliggande aktiens avistapris, lösenpriset, optionens kvarvarande löptid, underliggande aktiens volatilitet (relativ prISRörlighet) och den riskfria räntan samt en standardnormalfördelning.

Aktiens avistapris har beräknats så att bolagets eget kapital per den 31 december 1993 har delats med antalet aktier, vilket ger ett pris om 2 149,21 kr per aktie. Optionens kvarvarande löptid är cirka fyra år. Volatiliteten för aktien har bestämts till 0,01, eftersom det knappast förekommit någon handel i aktien. Den riskfria räntan har bestämts till 6,36 procent, motsvarande räntesatsen per den 20 december 1993 för en statsobligation med förfallodag 1997. Med ett lösenpris om 500 kr uppkommer ett förväntningsvärde om 1 762,21 kr per aktie. Av utredningen framgår vidare att A och B har beskattats för ifrågavarande förmåner taxeringsåret 1994. Förmånerna har då värderats till ett högre belopp än vad skattemyndigheten ansett att de skall värderas till i det överklagade beslutet. Dessa taxeringsbeslut har inte överklagats av A och B.

I sin bedömning hänvisade länsrätten till vissa förarbeten (prop. 1989/90:50 s. 73 samt SOU 1989:33 vol. III s. 33) och anförde vidare. Skattemyndigheten har använt Black & Scholes-modellen, vilket länsrätten finner kan vara en bra utgångspunkt. Av de variabler som påverkat priset vid användandet av modellen är löptiden och lösenpriset

ostridiga. Eftersom aktierna i bolaget inte var marknadsnoterade har aktiernas marknadsvärde vid avtalstillfället fått bestämmas på annat sätt. Länsrätten finner inte sannolikt att skattemyndighetens metod att bestämma avistapriset har inneburit att värdet har satts för högt. En ökad prISRörlighet (volatilitet) för den egendom som optionen avser medför att värdet på optionen ökar. Länsrätten finner att det framstår som om volatiliteten har bestämts mycket försiktigt när man har stannat för 0,01. Härigenom kan sägas att hänsyn har tagits till rådighetsinskränkningar som föreligger. Länsrätten finner att den inskränkning av dispositionsrätten som förelegat inte kan antas ha påverkat värdet på optionerna mer än vad som har skett. En höjning av räntenivån medför i de flesta fall att värdet på optionen ökar. Den riskfria räntan har i skattemyndighetens beräkning satts till 6,36 procent. Länsrätten finner inte att detta var för hög ränta. Sammanfattningsvis finner länsrätten att det inte är sannolikt att förväntningsvärdet har bestämts till ett för högt belopp.

Kammarrätten delade länsrättens bedömning och ändrade inte den överklagade domen.

#### *Kommentar:*

I målet godkänns en värdering enligt Black & Scholes-modellen av teckningsoptioner avseende icke marknadsnoterade aktier. Noteras bör emellertid att de tvistiga parametrarna hade uppskattats relativt försiktigt. Volatiliteten hade uppskattats till ett anmärkningsvärt lågt värde. Dessutom översteg värdet vid försäljningen av optionerna det beräknade förväntningsvärdet. Detta gjorde det troligen lättare för domstolarna att komma fram till detta resultat än om börskurserna hade gått åt andra hållet.

---

## **Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 2 oktober 2001.*

**KR:s i Sundsvall dom den 25 september 2001**

**Yrkesmässig vägtransport.**

**För tullverkets rätt att kontrollera transporten av, omhänderta och beskatta olja är det inte avgörande för vilket syfte införseln skett, utan på vilket sätt den sker. Cirkulationsdirektivet och svensk lagstiftning gör det inte möjligt att skattefritt införa olja för uppvärmning till Sverige.**

*Punktskatt - alkoholskatt*

Vid transportskontroll den 23 november 1998 påträffades 2 600 liter finsk rödmärkt mineralolja. Två 1 000-litersbehållare och tre 200-litersplåtfat omhändertogs. Tullverket beslutade även, med stöd av 2 kap 13 § lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK), att påföra H skatt avseende oljan. Transporten skedde med lastbil. Lastbilen hade vid tidigare transportkontroller påträffats med punktskattepliktig olja i lasten.

H överklagade besluten till länsrätten.

Länsrätten avslog överklagandet och angav som skäl att det kan inte anses uteslutet att H vid uppvärmning förbrukat cirka 10 kubikmeter per år och att han härvid använt sig bl.a. av den finska rödmärkta oljan. Införseln får därför anses ha skett för privat ändamål. Transporten av oljan har emellertid skett på ett sådant ovanligt sätt som avses i artikel 9 punkten 3 i direktivet.

RSV och H överklagade länsrättens dom.

Under "KAMMARRÄTTEN GÖR FÖLJANDE BEDÖMNING" anges bl.a. följande.

"Av cirkulationsdirektivet följer att svenska myndigheter har rätt att kontrollera hur mineraloljor transporteras, om skatt har erlagts eller kommer att erläggas och om transportören använder eller kan antas komma att använda mineraloljan i ett kommersiellt ändamål. Det är inte i direktivet närmare föreskrivet hur kontrollen får ske och av vem kontrollen får ske. - Med beaktande härav och vad som framkommit om omständigheterna kring H:s transport av den aktuella mineraloljan och mängden införd olja är det kammarrättens bedömning att Tullverket - alldeles oavsett vad som kan antas ha varit ändamålet med införseln - haft skäl anta att H:s transport av mineralolja varit yrkesmässig och att Tullverket således haft rätt såväl att stoppa som att kontrollera H:s mineraloljetransport. Då punktskattepliktig vara påträffats vid kontrollen och det funnits anledning anta att transporten inte skett i enlighet med 1 kap. 6 § LPK har Tullverket även haft fog för sitt omhändertagandebeslut.

Ovan redovisade direktiv och lagstiftning möjliggör inte, vare sig i november 1998 eller nu, för H att skattefritt införa olja för uppvärmning till Sverige. Hanteringen av oljan har varit yrkesmässig och transporten har inte åtföljts av ett förenklat ledsagardokument eller bevis om ställd säkerhet. Med hänsyn härtill och då skattskyldigheten inträtt har Tullverket på sätt som skett ägt att besluta om beskattning."

"DOMSLUT"

Kammarrätten avvisar RSV:s överklagande.

Kammarrätten avslår H:s överklagande.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 2 oktober 2001.*

KR:s i Stockholm dom 1 oktober 2001, mål nr 6590 och 6641-1999

Kollektivavtalsstiftelse, fullföljdskravet

KR har ansett en kollektivavtalsstiftelse oinskränkt skattskyldig på grund av att fullföljdskravet inte uppfyllts.

Inkomsttaxering 1996-1997

SKM ansåg en kollektivavtalsstiftelse vara oinskränkt skattskyldig då fullföljdskravet inte uppfyllts. Under åren 1991-1996 har endast cirka 10 procent av nettoavkastningen delats ut till stadgeenligt ändamål.

LR avslög stiftelsens överklagande. KR har nu gjort detsamma.

Det kan ha sitt intresse att notera att en ledamot, lagmannen, är skiljaktig och anser att förarbetena till 7 § 6 mom. sjätte stycket SIL (numera 7:16 IL) endast anger att av stiftelsens avkastning ska (enligt praxis cirka 80 procent) användas för avsett ändamål och att det inte sägs att någon viss del måste användas under en viss tidsperiod. Enligt dissidenten är det naturligt att vissa år avkastningen inte används då ersättning inte behövs medan andra år hela avkastningen och också en del av kapitalet används. För att kunna fullfölja ändamålet krävs därför att vissa år större delen av avkastningen avsätts till kapitalet. Med hänsyn till detta och till att stiftelsens placering bland katalogsubjekten markerar att lagstiftaren avsett en positiv särbehandling bör stiftelsen vara begränsat skattskyldig.

---

## Område: Kammarrätten

## **Kammarrättens i Sundsvall dom den 20 september 2001**

### **Utdelning**

#### **Utdelning på förvärvade aktier där säljaren förbehållit sig rätt till utdelning har beskattats hos förvärvaren**

##### *Inkomsttaxering 1997*

SKM tog upp ett belopp utgörande utdelning på aktier i AB X som A förvärvat den 1 januari 1996. Eftersom beslut om utdelning på dessa aktier fattats och utbetalning skett strax efter det att A blivit ägare till aktierna och eftersom utdelning inte ansetts kunna avskiljas från aktierna innan förslag om vinstutdelning lagts fram eller antagits har SKM beslutat att utdelningen ska beskattas som inkomst av kapital hos A.

A överklagade SKM:s beslut. Som grund för sin talan anförde han att enligt avräkningsnota den 1 januari 1996 köpte han 1000 aktier i AB X från AB Y (som var hans eget bolag). Av avräkningsnotan framgår att förvärvet skedde exklusive den rätt till utdelning som skulle komma att falla ut under 1996. Detta var avtalat i samband med köpet och en förutsättning för förvärvet.

LR, som avslog överklagandet, gjorde följande bedömning;

"Av första stycket i 3 § 9 mom. lagen om statlig inkomstskatt uttalas att som regel skall skattepliktig utdelning på aktier och andelar tas upp som intäkt för den var ägare av kupongen eller av annan anledning hade rätt till utdelningen, när denna blev tillgänglig för lyftning. Eftersom utdelningen inte var beslutad eller till sitt belopp känd vid den tidpunkt då A förvärvade aktierna kan, oavsett vad A och hans bolag har avtalat, rätten till utdelningen i skatterättsligt hänseende inte tillkomma AB Y såsom skattepliktig utdelning. Den rätt till utdelning, som detta bolag tillförsäkrats genom det upprättade avtalet måste, såsom skattemyndigheten har gjort gällande, ses som ett tillägg till den köpeskilling för de aktier som A förvärvat. Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt redovisats i målet anser länsrätten att överklagandet skall lämnas utan bifall."

A överklagade LR:s dom. Till stöd för sin talan anförde han i huvudsak följande. AB Y har överlåtit sitt aktieinnehav i X AB, exklusive utdelningsrätten för 1996, till A personligen. AB Y har således behållit en utdelningskupong avseende den utdelning som skulle komma att utbetalas under inkomståret 1996. Någon överlåtelse av utdelning



förekommer således inte i strikt mening. AB X kan inte med befriande verkan lämna utdelning till A som innehavare av endast aktiebrev utan tillhörande kupong. AB Y har kupongen i sin besittning. Lagrådets uttalande i prop. 1993/94:50 s. 434 om att en totalavhändelse av den framtida utdelningen inte är möjlig med tanke på splittringsförbudet ger e contrario stöd för uppfattningen att ett enda års utdelning kan separeras från den underliggande aktien.

KR angav följande

"DOMSKÄL

I prop. 1993/94:50 uttalas bl.a. följande. I likhet med vad Lagrådet påpekat bör framhållas att en aktieägare i stället för att överlåta framtida ännu inte beslutad utdelning självfallet kan utfästa sig att till annan betala sådana utdelningsbelopp. Det blir då en obligationsrättslig förpliktelse och inte en verklig splittring av aktierätten. Denna överlåtelse beskattas enligt vanliga regler beroende av utfästelsens innebörd (s. 346). Det är en grundläggande aktiebolagsrättslig princip att den andelsrätt i bolaget som aktien representerar inte med verkan mot bolaget kan delas upp i andelar. Ett uttryck för denna odelbarhetsprincip är det s.k. splittringsförbudet som innebär bl.a. att det inte är tillåtet att avskilja de till aktien knutna ekonomiska befogenheterna. En totalavhändelse av rätten till andel i vinst är därför inte möjlig. I den aktiebolagsrättsliga litteraturen har det rått någon tvekan om det är möjligt att i kupongbolag med verkan mot bolaget överlåta rätten till framtida vinst i begränsad omfattning t.ex. utdelning för ett visst antal år framåt. Med hänsyn till splittringsförbudets betydelse synes det emellertid vara riktigast att besvara frågan härom nekande. Möjligen kan mycket små avvikelser från splittringsförbudet medges t.ex. överlåtelse av utdelningskupongen när företagsledningens förslag till vinstutdelning lagts fram (s. 434).

Kammarrätten gör följande bedömning.

I den avräkningsnota som upprättades vid försäljningen av aktierna i AB X anges som objekt nämnda aktier exklusive utdelningsrätt. Någon begränsning i tiden för säljarens förbehåll om rätt till utdelning på aktierna anges därvid inte. Förbehållet får därför anses avse rätten till all framtida utdelning. Ett sådant totalt avskiljande av rätten till utdelning på aktier är med anledning av det s.k. splittringsförbudet inte möjligt att genomföra. Kammarrätten finner därför att rätten till utdelning övergått till A då han förvärvade aktierna. Han skall därmed beskattas för den utdelning som utbetalades under 1996. Den omständigheten att han kan ha utfäst sig att betala ett belopp motsvarande utdelningen till det säljande bolaget föranleder inte annan bedömning. Överklagandet skall därför avslås.

DOMSLUT

## Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 2 oktober 2001.*

### Meddelade prövningstillstånd

*Saken:* Fråga om aktiebolags rätt till avdrag för underskott i handelsbolag när handelsbolaget erhållit ackord under beskattningsåret (flera mål).

*Klagande:* de skattskyldiga

*Lagrum:* 1 och 11 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet.

*Saken:* Fråga om påförande av skattetillägg för en näringsidkare som inte har redovisat något uttag avseende privat användning av bil som ingår i näringsverksamheten men likväl beskattats för sådant uttag på grund av presumerad privat användning.

*Klagande:* RSV

*Lagrum:* 5 kap. 1 § TL

*Saken:* Fråga om delägare i fåmansaktiebolag, som inte redovisat någon förmån av fri bil, ska påföras skattetillägg på grund av presumerad privat användning av bolagets bil.

*Klagande:* Den skattskyldige

*Lagrum:* 5 kap. 1 § TL

- [RR:s dom den 13 februari 2001](#)  
Beräkning av verklig realisationsförlust vid likvidation av ett dotterbolag
- [RR:s dom den 13 mars 2001](#)  
Ersättningslagen - ett eller flera ärenden?
- [LR:s i Dalarnas län dom av den 7 mars 2001](#)  
Beskattning av införsel av alkoholdrycker från land som är medlem i Europeiska unionen enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS)
- [SRN:s förhandsbesked den 26 februari 2001](#)  
Reaförlust i handelsbolag. Fållan. Näringsbetingat innehav. Aktiebolag medgavs avdrag för reaförlust i handelsbolag på syntetiska optioner till anställda i koncernen med 70 %. Optionen ansågs inte näringsbetingad och den s.k. fållan i 2 § 14 mom. SIL var inte tillämplig.
- [SRN:s förhandsbesked den 26 februari 2001](#)  
Fåmansföretagsreglerna. Syntetisk option. Syntetiska optioner utgivna av ett dotterföretag med moderbolagets aktier som underlag har inte behandlats enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Hela reavinsten för den anställde ska beskattas i kapital.
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 mars 2001.*

### **RR:s dom den 13 februari 2001**

#### **Beräkning av verklig realisationsförlust vid likvidation av ett dotterbolag**

*Inkomstskatt, taxeringsåren 2000 - 2002*

Domen avser ett av RSV överklagat förhandsbesked, som refererats i rättsfallsprotokoll nr 12/00 (SRN:s förhandsbesked den 25 februari 2000).

Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet och lämnade bl.a. följande motivering.

"Målet gäller de skattemässiga effekter som, vid en likvidation av H AB

uppkommer på grund av det inom S-koncernen tillämpade systemet för skatteutjämning. Systemet har inneburit att kapitaldelen av ett koncernbidrag (koncernbidraget med avdrag för skatt, beräknad enligt bolagsskattesatsen eller en något lägre procentsats) återförts till bidragsgivaren.---

H har ingått i S-koncernen sedan år 1983. I detta mål har uppgifter lämnats för räkenskapsåren 1992-1998. Som förutsättning för Skatterättsnämndens förhandsbesked får anses gälla att det - netto - inte förekommit överföringar av värden från H under tiden före år 1992 eller efter år 1998.

Vad gäller värdeöverföringar m.m. för räkenskapsåren 1992-1998 har följande uppgifter lämnats. För år 1992 har S lämnat 820 000 tkr i koncernbidrag till H. För åren 1994, 1995, 1997 och 1998 har S gett H koncernbidrag om sammanlagt 4 718 654 tkr medan koncernbidrag getts i motsatt riktning med 541 100 tkr för år 1996; de återförda kapitaldelarna har uppgått till 3 538 992 tkr respektive 405 800 tkr. S har år 1997 och 1999, vid sidan av koncernutjämningsystemet, gett H aktieägartillskott med 1 100 000 tkr respektive 2 082 023 tkr. H har redovisat ett negativt eget kapital vid utgången av åren 1992-1998; vid utgången av år 1998 var det negativa kapitalet 2 022 024 tkr. S har garanterat att hålla H:s egna kapital på sådan nivå att skyldighet att upprätta kontrollbalansräkning inte inträder.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1998 ref. 53 funnit att utdelning från dotterbolag som understeg erhållna koncernbidrag inte skulle föranleda någon reducering av realisationsförlusten vid avyttring av aktierna i dotterbolaget. I det nu aktuella målet har på motsvarande sätt koncernbidragen från moderbolaget uppgått till större belopp än vad moderbolaget i sin tur erhållit från dotterbolaget genom att den s.k. kapitaldelen av koncernbidraget återförts. Varken den omständigheten att dotterbolaget under flera år haft ett negativt eget kapital eller vad som i övrigt förekommit i målet ger anledning att skatterättsligt göra en annan principiell bedömning än i det sistnämnda rättsfallet. Realisationsförlusten skall därför inte reduceras med de återförda kapitaldelarna. Även i övrigt saknas anledning att ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked."

---

**Område: Regeringsrätten**

## **RR:s dom den 13 mars 2001**

### **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. Grunden för skattemyndighetens beslut beträffande kostnaderna som uppkommit före myndighetens två första beslut var att yrkandet om ersättning kommit in för sent, dvs. efter det att de två besluten fattats. Grunden för skattemyndighetens beslut beträffande kostnaderna som uppkommit före myndighetens tredje beslut var att kostnaderna berodde på att bolaget lämnat ofullständiga svar till skattemyndigheten.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten län. Länsrätten biföll bolagets ersättningsyrkande förutom till den del det avsåg kostnader för konsultation som ägt rum före det att skattemyndigheten fattade sitt grundläggande beslut om årlig taxering.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten och yrkade att bolaget endast skulle medges ersättning för de kostnader som hänförde sig till det sista beslutet. Som grund för sin talan anförde myndigheten huvudsakligen att, eftersom fråga måste anses vara om tre ärenden, bolagets anspråk, förutom det som var hänförligt till det sista beslutet, hade kommit in för sent och att denna försening inte hade visats bero på något ursäktligt misstag.

Kammarrätten, som avslog skattemyndighetens överklagande, 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."

RSV överklagade kammarrättens dom till Regeringsrätten och yrkade att ersättning inte skulle medges för de kostnader som var hänförliga till beslutet den 21 juni 1995. Verket åberopade vad det allmänna tidigare anfört. Därutöver anförde verket följande:

"RSV vill dessutom tillägga att kammarrättens tolkning av begreppet ärende leder till den orimliga konsekvensen att en skattskyldig skulle kunna få ett anspråk, som han försummat att väcka i rätt tid, prövat genom att helt enkelt begära omprövning av en taxeringsfråga. Annorlunda uttryckt blir konsekvensen av kammarrättens tolkning att ursäktlighetsrekvisitet i 9 § ersättningslagen kommer att sakna all betydelse om bara den skattskyldige begär omprövning av taxeringsfrågan efter det att framställningen av ersättningsanspråket getts in till myndigheten."

Regeringsrätten, som biföll RSV:s överklagande, anförde bl.a. följande:

"... En skattemyndighets taxeringsbeslut i en fråga som kan ha betydelse för beskattningen eller annat ekonomiskt mellanhavande med det allmänna får enligt 6 kap. 1 § TL överklagas hos länsrätten. Varje omprövningsbeslut utgör således ett i sig överklagbart beslut. Enligt Regeringsrättens mening bör då också varje omprövningsbeslut som fattas med stöd av bestämmelserna i 4 kap. TL ses som beslut varigenom ett ärende hos skattemyndigheten avslutas. En motsatt ordning - dvs. där all handläggning hos skattemyndigheten av en viss taxeringsfråga betraktas som ett och samma ärende - skulle som RSV påpekat leda till att en skattskyldig som fått bifall till sitt yrkande i taxeringsfrågan men som glömt att yrka ersättning skulle kunna få ersättningsanspråket prövat genom att begära omprövning av taxeringsfrågan, vilket i sin tur skulle innebära att ursäktlighetskravet i 9 § ersättningslagen sattes ur spel. ...

Vad nu sagts rörande ersättningslagens ärendebegrepp får anses gälla även när skattemyndigheten efter överklagande fattar ett obligatoriskt omprövningsbeslut enligt 6 kap. 6 § TL och den skattskyldige i den fråga som är föremål för prövning får ett taxeringsbeslut ändrat så som han begär. För det fall en obligatorisk omprövning leder till att den skattskyldige inte alls eller endast till viss del får ett taxeringsbeslut i en viss fråga ändrat på sätt som han

begär kommer emellertid ett mål att anhängiggöras hos länsrätten. Ett omprövningsbeslut får i sådant fall närmast karaktären av skattemyndighetens yttrande i det vid länsrätten anhängiggjorda målet (jfr prop. 1989/90: 74 s. 320). Kostnader som i denna situation uppkommit i anledning av överklagandet och rör en fråga som länsrätten har att pröva bör då anses ha uppkommit i målet i länsrätten och skall således hänföras till handläggningen hos skattemyndigheten (jfr Regeringsrättens dom den 15 december 2000).

Som framgår av vad som tidigare sagts har skattemyndighetens handläggning av bolagets avdragsyrkande kommit att bilda två omprövningsärenden enligt 4 kap. TL. Bolagets framställning om ersättning i vad den avser kostnader i det första ärendet har gjorts efter den tidpunkt då den enligt 7 § ersättningslagen senast skulle ha kommit in till Skattemyndigheten. Av den anledningen och då utredningen inte ger vid handen att förseningen skulle ha berott på något ursäktligt misstag, kan ersättning inte beviljas för kostnader hänförliga till det ärendet. RSV: yrkande skall därför bifallas ..."

---

## Område: Länsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 2001.*

**LR:s i Dalarnas län dom av den 7 mars 2001**

**Beskattning av införsel av alkoholdrycker från land som är medlem i Europeiska unionen enligt lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS)**

SKM (numera Riksskatteverket) beslutade att beskatta B J i enlighet med inlämnad deklARATION avseende införsel av 24 liter 4,9 procentig öl från Tyskland till Sverige den 26 maj 2000.

B J överklagade beslutet och yrkade att enligt LAS påförd skatt skulle undanröjas och att beskattning i stället skulle ske enligt privatinförsellagen samt att länsrätten skulle inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen. B J anförde bland annat följande: Beslutet att påföra skatt strider mot EG-rätten och dess grundläggande princip om fri rörlighet för varor såsom den anges i artikel 3. De rättigheter som den enskilde åtnjuter med stöd av primär EG-rätt kan aldrig inskränkas genom sekundär rätt i form av direktiv

eller domar. Svenska domstolar är skyldiga att ge fördragsrätten företräde om denna är fördelaktigare för den enskilde än nationell lagstiftning. Domstolen kan därför endast sekundärt stödja sig på förarbetena till svensk lag. I cirkulationsdirektivets artikel 8 anges inte att varorna måste transporteras vid eget personligt resande. En privatperson kan aldrig bli skattskyldig för de varor denne inhandlat för privat bruk. Därav följer att sättet för hur en varurörelse genomförs inom marknaden aldrig kan utgöra grund för beskattning.

Kammarrättens i Göteborg tolkning av Man in Black-domen överensstämmer inte med den grundläggande principen om fri rörlighet för varor. Dessutom var förhållandena i det fallet inte överensstämmande med nu förevarande eftersom en annan person än den slutlige konsumenten agerade som ombud för konsumenten vid införseln. Vidare har begreppen ombud och varubud blandats ihop i både förarbeten och lag. "Varor som transporteras av dem själva" såsom uttryckt i artikel 8 i cirkulationsdirektivet betyder inte att man måste resa personligen med varorna. Tvärtom är det en markering mot vad som enligt artikel 10 gäller vid distansförsäljning (postorder). Att varorna måste transporteras själv av den enskilde innebär att denne måste ombesörja transporten, antingen genom att själv resa eller att anlita en transportör. Den tolkning som svenska myndigheter, lagstiftaren och hittillsvarande domstolar gjort av EG-rätten leder till konsekvenser som inte stämmer överens med fördragets mål och principer. Den beskattning som nu har skett har beslutats enligt LAS som reglerar yrkesmässig handel. Personlig närvaro med varorna kan således inte krävas som rekvisit för att varorna skall anses "innehas personligen", d. v. s. att de avser privat bruk. Att "inneha personligen", som entydigt avser besittnings- och dispositionsrätten, har förvanskats till att avse fysiskt innehav. I Rådets direktiv 96/99/EG och nuvarande 2000/44/EG anges i artikel 1, varor "som får föras in på svenskt territorium av enskilda för eget bruk utan betalning av ytterligare punktskatter". Inget nämns om resandes införsel och att denna form av handel är den enda som är skattebefriad. Såsom direktivet är utformat medges privat handel genom eget varubud. Förevarande mål gäller införsel för privat bruk och då skall privatinförsellagen tillämpas. Det är inte svenska medborgares fel att lagstiftaren utformat alkohollagen felaktigt med sitt s. k. förbud för denna typ av privat handel och att privatinförsellagen fått den utformning den nu har. Enligt EG-domstolen strider alkohollagen mot artikel 28 och 30 och alkohollagen är därför inte tillämplig som gällande svensk rätt. Privatimport skall således medges både i samband med egen resa och genom ett tjänsteföretag som den enskilde själv anlitat. Hovrättens dom om beslag på införda varor har inte beviljats prövningstillstånd i Högsta Domstolen. Då privat handel av varorna således är en straffrättslig handling som sanktioneras i varusmuggningslagen kan ärendet heller inte bli föremål för skatterättslig prövning. Både en skatterättslig och en straffrättslig sanktion är inte rimlig. Den skrivelse RSV hänvisar till avser yrkesmässig införsel och är inte relevant för målet. I punkt 37 i domen C-189/95 (Franzen) framgår att den svenska alkohollagens bestämmelser och den svenska tolkningen av privatinförsellagens inledande bestämmelse att endast resandes införsel medges, strider



både mot principen om alla varors fria rörelse och mot principen om konkurrens på lika villkor. Domen innefattar otvetydigt all införsel av alkohol, i synnerhet de varor som släppts för konsumtion. Man kan inte bortse från domstolens uttalande i domen bara för att domen avsåg yrkesmässig handel. Svenska medborgare med bosättning i Sverige diskrimineras att i fri konkurrens handla varor inom den gemensamma marknaden. Att också andra nationaliteter i Sverige också drabbas ändrar inte detta faktum. Diskriminering i den mening som avses i artikel 12 mot bakgrund av artikel 86 och principen om fri konkurrens föreligger således.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde som grund härför i huvudsak följande: Det beskattningssystem för punktskattepliktiga varor som regleras i cirkulationsdirektivet avser den kommersiella handeln med sådana varor. För privatpersoners hantering av alkoholvaror gäller principen om fri rörlighet över gränserna enligt de förutsättningar som anges i artikel 8 i direktivet. All övrig hantering av punktskattepliktiga varor anses som kommersiell i direktivets mening. I Man in Black-domen fastslogs att privatinförselbestämmelserna enbart skall tillämpas om enskild förvärvar varor för sitt eget bruk och själv transporterar varorna. Artikel 8 är således inte avsedd att tillämpas då inköp och/eller transport sker genom ombud. Införseln av den aktuella partiet öl har skett av en transportör på B J:s uppdrag och tagits emot i Sverige av B J. Eftersom B J inte själv transporterat varorna till Sverige är det inte fråga om privatinförsel och inget av de i 8 a § LAS uppräknade undantagen från skattskyldighet är tillämpligt. Inte heller är privatinförsellagen tillämplig. Den aktuella beskattningsbestämmelsen i LAS är nyligen ändrad till sin lydelse, och i förarbetena anges att domen i Man in Black-målet ger ett entydigt svar på frågan när artikel 8 i direktivet kan bli tillämpligt. Kammarrätten har i domar den 16 maj 2000 i mål nr XXXX och YYYY konstaterat att 8 § femte punkten och 8 a § LAS innebär att en enskild person åläggs skattskyldighet i samma utsträckning som föreskrivs i cirkulationsdirektivet. Det är med hänsyn till dessa domar klart att den nu gällande lydelsen av 8 § femte punkten och 8 a § LAS överensstämmer med gemenskapsrätten. I LAS finns det inte någon bestämmelse som hindrar beskattning när alkoholvaror förverkats enligt lagen (1960: 418) om varusmuggling, vilket RSV har konstaterat i skrivelse den 20 oktober 1999. Franzéndomen är inte av betydelse i detta fall eftersom den behandlar en annan fråga än den nu aktuella, nämligen bland annat hur reglerna om tillverknings- och partihandelstillstånd i alkohollagen förhåller sig till gemenskapsrätten.

Länsrätten avslog B J:s överklagande med följande motivering:

"DOMSKÄL

B J har - förutom vad som återgetts ovan - framfört önskemål om att länsrätten skall redogöra för vad som skatterättligt gäller i ett antal angivna införselsituationer. Såvitt gäller den i målet aktuella situationen

besvaras frågorna av denna dom. Andra situationer än den målet rör ankommer inte på länsrätten att besvara.

EG-fördraget är ett ramfördrag med målinriktade och allmänt hållna bestämmelser. Dess mål och grundläggande principer - bl. a. principen om fri rörlighet för varor - måste därför fyllas ut med mer preciserade regler, t. ex. i form av direktiv. I artikel 28 i fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen anges att kvantitativa importrestriktioner samt åtgärder med motsvarande verkan skall vara förbjudna mellan medlemsstaterna. Enligt artikel 30 skall dock detta inte hindra sådana förbud mot eller restriktioner för bl. a. import som grundas på t. ex. hänsyn till allmän moral eller intresset att skydda människors hälsa och liv.

Av artikel 249 i fördraget om upprättande av Europeiska gemenskapen framgår att ett direktiv - med avseende på det resultat som skall uppnås - skall vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat, men skall överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. Varje korrekt genomfört direktiv får således verkningar för de enskilda genom den nationella lagstiftning varigenom direktivet har genomförts.

De allmänna gemenskapsrättsliga reglerna om punktskatter på bl. a. alkohol finns i rådets direktiv 92/12/EEG (cirkulationsdirektivet). Den grundläggande regeln är att skatt skall betalas när en vara släpps på marknaden för konsumtion och att skatten skall betalas i den stat där varan släpps. När en vara som redan släppts 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. Om skatt redan har erlagts i den stat där varorna släpptes för konsumtion skall skatten återbetalas om den skattskyldige följt förfarandebestämmelserna i direktivet. Sådana förfarandebestämmelser finns både i artikel 7 och 10 i direktivet. Vid transport av beskattade varor enligt artikel 7 skall deklaration lämnas till skattemyndigheten i destinationslandet innan transporten påbörjas. Varorna skall också åtföljas av ett förenklat ledsagardokument. Vid distansförsäljning enligt artikel 10 skall säkerhet ställas innan transporten avsänds.

När det gäller varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget 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) 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 att, för att artikel 8 skall vara tillämplig, krävs att flera villkor är uppfyllda. De punktskattebelagda varorna skall ha förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och varorna skall ha transporterats av dem själva. Artikel 8 innehåller vidare inte någon uttrycklig föreskrift om någon inblandning av tredjeman. Däremot,

konstaterar domstolen, framgår det synnerligen klart av den danska och den grekiska versionen av artikel 8 att transporten skall skötas personligen av dem som har förvärvat de punktskattebelagda varorna för att punktskatten skall kunna tas ut i inköpslandet. EG-domstolen drog därför slutsatsen att artikel 8 i cirkulationsdirektivet inte är avsedd att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud.

Sverige fick vid anslutningen till EU ett undantag från artikel 8 i cirkulationsdirektivet. Undantaget innebär att Sverige får beskatta privat införsel över vissa angivna kvantiteter.

Cirkulationsdirektivet har beträffande alkoholvaror införlivats i svensk rätt genom LAS, privatinförsellagen och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m. m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Privatinförsellagen reglerar endast när resande som för privat bruk för in alkoholvaror till Sverige kan beskattas. Beskattning av införsel av alkohol som görs på annat sätt än vid inresa till Sverige regleras i stället i LAS.

I 1 § LAS anges att alkoholskatt skall betalas bl. a. för öl som förs in eller tas emot från ett annat EG-land. Enligt 8 § femte punkten är den skattskyldig som i annat fall än som avses i 1-4, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor. I 8 a § andra punkten anges att skattskyldighet enligt 8 § femte punkten dock inte föreligger för varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Vidare anges i andra stycket att regler om beskattning i vissa fall av införsel enligt första stycket andra punkten finns i privatinförsellagen.

I förarbetena till 8 § femte punkten och 8 a § LAS i dess tillämpliga lydelse (prop. 1998/99:127 s. 25 och 27) anges bl. a. följande. Domen i Man in Black-målet ger ett entydigt svar på frågan när artikel 8 i cirkulationsdirektivet kan bli tillämplig. Artikel 8 kan endast tillämpas om den enskilde själv transporterar varorna. Enligt regeringen finns det anledning att göra reglerna i LAS tydligare och i bättre överensstämmelse med cirkulationsdirektivets ordalydelse och den praxis som nu finns genom domen i Man in Black-målet. Enligt regeringens mening bör detta åstadkommas genom att förutsättningen för skattefrihet i artikel 8 i cirkulationsdirektivet - att den som köpt varorna i ett annat medlemsland också måste transportera dem själv - kommer till klart uttryck i LAS.

Länsrätten gör följande bedömning.

Enligt artikel 234 andra stycket i EG-fördraget (f. d. artikel 177) får en domstol i en medlemsstat, om en fråga enligt första stycket

uppkommer och om den anser, att ett beslut i frågan är nödvändigt för att döma i saken, begära att EG-domstolen meddelar ett förhandsavgörande. Skäl att inhämta ett förhandsavgörande i detta fall bedöms inte föreligga.

Enligt artikel 12 i EG-fördraget skall, inom fördragets tillämpningsområde och utan att det påverkar tillämpningen av någon särskild bestämmelse i fördraget, all diskriminering på grund av nationalitet vara förbjuden. Syftet med bestämmelsen är att förhindra att andra medlemsstaters medborgare av en medlemsstat utsätts för strängare behandling än den egna statens medborgare. Kravet på likabehandling hindrar inte i och för sig en medlemsstat från att på ett visst område ha strängare lagstiftning än en annan medlemsstat.

Genom den s. k. Man in Black-domen klargjordes att privatinförsel enligt EG-domstolens mening föreligger endast när den enskilde själv transporterar de köpta varorna över gränsen till en annan medlemsstat. I målet är ostridigt att B J har förvärvat punktskattepliktiga varor avsedda för eget bruk. Det är vidare ostridigt att varorna har förts in i landet av en av B J anlita transportör. Den aktuella införseln av skattepliktig öl kan därför inte skatterättsligt betraktas som privatinförsel och privatinförsellagen är därför inte tillämplig. Införseln skall i stället bedömas utifrån LAS, där det av 8 § första stycket femte punkten framgår att skattskyldighet föreligger. Beslutet att påföra B J alkoholskatt på sätt som skett var därför riktigt."

*Kommentar:*

Länsrättens dom överensstämmer med RSV:s uppfattning.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 mars 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 26 februari 2001**

**Reaförlust i handelsbolag. Fällan. Näringsbetingat innehav.**

**Aktiebolag medgavs avdrag för reaförlust i handelsbolag på syntetiska optioner till anställda i koncernen med 70 %.  
Optionen ansågs inte näringsbetingad och den s.k. fällan i 2 § 14 mom. SIL var inte tillämplig.**

*Inkomsttaxeringarna 2001-2003*

Sökandebolaget är moderbolag i en koncern med såväl svenska som utländska dotterbolag. Det finns planer att införa ett optionsprogram som omfattar samtliga anställda i koncernen. Optionsprogrammet skall avse s.k. syntetiska optioner som inte leder till förvärv av underliggande aktie.

Sökandebolaget avser att tillsammans med ett dotterbolag bilda ett handelsbolag som skall utfärda optionerna med aktier i sökandebolaget som underlag. Sökandebolaget vill ha besked om en eventuell förlust som uppstår i handelsbolaget i samband med fullgörandet av förpliktelsen skall anses näringsbetingad och om så inte är fallet om förlusten efter reduktion skall hänföras till den s.k. fällan enligt reglerna i 2 § 14 mom. SIL.

SRN, som inte gjorde någon bedömning av det till ansöknings bifogade utkastet till optionsavtal, utgick från att de syntetiska optionerna utgjorde värdepapper enligt 27 § 1 mom. SIL.

#### FÖRHANDBESKED

En reaförlust som uppkommer hos handelsbolaget skall begränsas till 70 %.

Sökandebolaget får dra av förlusten mot övriga intäkter i verksamheten.

Förlusten är inte näringsbetingad.  
Svaren på frågorna förändras inte vid en tillämpning av IL.

#### MOTIVERING

Enligt 53 § 2 mom. KL skall inkomst hos handelsbolag hänföras till delägarnas inkomst med belopp som för var och en motsvarar hans andel av bolagets inkomst.

Av punkt 10 av anvisningarna till samma paragraf framgår att delägare i handelsbolag beskattas för den del av bolagets vinst som belöper på honom och oberoende av om han lyft beloppet eller inte.

Vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag begränsas avdraget för en reaförlust till 70 % om inte tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av handelsbolaget eller närstående (jfr punkt 33 av anvisningarna till 23 § KL).

Reglerna i 2 § 14 mom. SIL kan inte anses tillämpliga när det finns regler som särskilt tar sikte på hur redovisningen av en delägars resultat i ett handelsbolag skall ske.

Nämndens slutsats är att sökandebolaget är berättigat till avdrag för en förlust på sin andel i handelsbolaget mot övriga intäkter i verksamheten utan begränsningen i 2 § 14 mom. SIL.

Genom Regeringsrättens avgörande i RÅ 2000 not. 47 klargjordes att optioner i ett fall som det förevarande inte kan anses betingade av en av bolaget bedriven näringsverksamhet.

Av handelsbolaget utgivna optioner skall därför beskattas med tillämpning av reavinst/kapitalvinstreglerna.

En tillämpning av IL föranleder ingen annan bedömning.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s inställning och RSV kommer att överklaga det till Regeringsrätten för fastställelse.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 13 mars 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 26 februari 2001**

**Fåmansföretagsreglerna. Syntetisk option.**

**Syntetiska optioner utgivna av ett dotterföretag med moderbolagets aktier som underlag har inte behandlats enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Hela reavinsten för den anställda ska beskattas i kapital.**

*Inkomsttaxeringarna 2001-2003*

En person, A, arbetar som VD i ett aktiebolag. Aktiebolaget är enligt förutsättningarna ett fåmansföretag enligt reglerna i punkt 14 av anvisningarna till 32 § KL och A är i egenskap av VD verksam i betydande omfattning i bolaget. Bolaget är moderbolag i en koncern med såväl svenska som utländska dotterbolag. Det finns planer att införa ett optionsprogram som omfattar samtliga anställda i koncernen. Optionsprogrammet skall avse s.k. syntetiska optioner som inte leder till förvärv av underliggande aktie. Bolaget avser att antingen låta ett handelsbolag bildat tillsammans med ett dotterbolag eller ett dotterbolag utfärda optioner med aktierna i bolaget som underlag. A vill nu ha besked om erhållen slutregleringslikvid skall behandlas enligt

reglerna i 3 § 12 mom. SIL och om så inte är fallet om skatteflyktslagen är tillämplig.

Nämnden, som inte gjorde någon bedömning av det till ansökningen bifogade utkastet till optionsavtal, utgick ifrån att de syntetiska optionerna utgjorde värdepapper enligt 27 § 1 mom. SIL.

#### FÖRHANDBESKED

Erhållen slutregleringslikvid skall i sin helhet beskattas i inkomstslaget kapital.

Svaret förändras inte vid en tillämpning av IL.

#### MOTIVERING

Av Regeringsrättens avgörande RÅ 1997 ref. 71 framgår att syntetiska optioner utgivna av ett moderbolag med dotterbolagets aktier som underlag inte skall behandlas enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL. Anledning saknas att göra en annan bedömning i den omvända situationen att ett dotterföretag i form av aktiebolag eller handelsbolag utfärdar syntetiska optioner med moderbolagets aktier som underlag.

Hela den av A erhållna reavinsten avseende slutregleringslikviden skall därför beskattas i inkomstslaget kapital utan tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL.

En tillämpning av IL föranleder ingen annan bedömning.

#### AVVISNING

En bedömning av om skatteflyktslagen är tillämplig bör, med hänsyn till bl.a. osäkerheten kring den framtida skatteförmån som eventuellt kan uppkomma genom förfarandet, inte göras nu. Nämnden avvisar därför tilläggsfrågan.

#### *Kommentar:*

RSV är av samma mening som SRN vad gäller tillämpningen av SIL och IL.

Vad gäller skatteflyktslagen har Regeringsrätten i RÅ 1:92 ansett att skatteflyktslagen var tillämplig då de skattskyldiga erhöll ett större underlag för framtida skogsavdrag utan att kräva att det visats att avdragsutrymmet faktiskt utnyttjats. I prop. 1996/97:170 s. 44f. sägs emellertid följande: "I underrättstillämpningen har enligt skatteflyktskommittén vid ett flertal tillfällen fråga uppkommit om förfarandet medför en tillräckligt stor skatteförmån eller om det överhuvudtaget uppstår en skatteförmån. Den senare frågan gäller hur

förfaranden skall bedömas som genomförs ett år men där den eventuella skatteförmånen uppkommer först vid ett senare års taxering. Av förarbetena till den nuvarande bestämmelsen följer att förmånen inte behöver uppkomma samma år som rättshandlingen. I vissa fall kan det dock vara svårt att redan taxeringsåret överblicka de framtida konsekvenserna. I praxis har frågan lösts på så sätt att en "eftersyn" görs, vilket i flera fall medfört betydande merarbete för domstolarna och skattemyndigheterna. Det har framhållits att det borde vara tillräckligt att den skattskyldige genom förfarandet får en möjlighet att senare erhålla en skatteförmån för att skatteförmånsrekvisitet skall anses uppfyllt, alltså oavsett om det vid bedömningstillfället går att avgöra huruvida skatteförmånen verkligen kan komma att "realiseras". Regeringen anser dock att det även fortsättningsvis skall kräva att det vid prövningstillfället framgår att den skattskyldiges skatteförmån kan "realiseras". De problem som framkommit i rättstillämpningen torde också ha mindre betydelse efter skattereformen, bl.a. därför att reaförluster numera inte får sparas till ett efterföljande beskattningsår."

Någon ändring av lagstiftningen gjordes således inte. Det kan ifrågasättas om uttalandet i propositionen ovan var en riktig tolkning av det tidigare rättsläget som Regeringsrätten uttolkat det i ovannämnda rättsfall. Med hänsyn till att man bör kunna ta ställning till taxeringen redan vid beskattningsårets utgång finns det skäl som talar för en omedelbar bedömning.

Även om det är skillnad på ett större underlag för framtida avdrag och reavinst/reaförlustsituationen får rättsläget anses oklart. SRN:s avvisningsbeslut kan emellertid inte överklagas och frågan får tas upp i annat sammanhang.

---

## Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 mars 2001.*

### Meddelade prövningstillstånd

*Saken:* I ett mål om eftertaxering har länsrätten i en mellandom begränsat sin prövning till två av de frågor som har betydelse vid prövningen av de formella förutsättningarna för eftertaxering, nämligen dels frågan om uppgifterna i den skattskyldiges deklaration varit sådana att de borde ha föranlett skattemyndigheten att företa viss utredning, dels frågan om skattemyndigheten på grund av tidigare revision hos bl. a. den skattskyldiges arbetsgivare måste antas ha haft kännedom om de omständigheter som är avgörande för bedömningen av den



materiella beskattningsfrågan i målet och om detta utgör hinder mot eftertaxering. Är länsrättens val av tema för mellandom förenligt med 6 kap. 23 § första stycket taxeringslagen (1990:324)?

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 6 kap. 23 § första stycket taxeringslagen (1990:324).

*Saken:* Frågan om det förhållandet att en skattskyldig genom lagakraftvunnen brottmålsdom fällts till ansvar för skattebedrägeri utgör hinder mot att låta påfört skattetillägg bestå.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* Artikel 4 punkt 1 sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen.

- [RR:s dom den 20 juni 2001](#)  
Rätt arbetsgivare för utländsk idrottsman. Svensk idrottsförening har ansetts vara arbetsgivare till tre utländska ishockeyspelare som "hyrts in" från ett bolag beläget på Isle of Man. Den "hyra" som idrottsföreningen betalat till bolaget för spelarna har ansetts som lön till spelarna med avgiftsskyldighet för idrottsföreningen som följd. Arbetsgivaravgifter för uppbördsmanaderna augusti och oktober-november 1995
- [RR:s dom den 25 juni 2001](#)  
Undantagsregeln vid koncernbidragsrätt i 22 § andra stycket UPL är inte tillämplig på överlåtelsen från kommanditbolag till aktiebolag inom samma koncern. Förhandsbesked
- [KR:s i Stockholm dom den 10 september 2001](#)  
Beskattning av viltvårdsområdesförening
- [KR:s i Sundsvall dom den 29 juni 2001](#)  
Anskaffningskostnad avsåg även annat. Fysisk person har köpt aktier samtidigt som han övertagit en fordran. Det ansågs inte visat att den uppgivna köpeskillingen i sin helhet avsett aktierna
- [KR:s i Göteborg dom den 9 juli 2001](#)  
Förmögenhet. Fordran har inte ansetts villkorad på sådant sätt att den inte skulle tas upp i deklarationen
- [KR:s i Stockholm dom den 23 augusti 2001](#)  
Anskaffningskostnad, värdering av fordran. Ursprungliga fordringar på totalt ca 1,2 miljoner samt förfallna räntor har bytts mot fordring på 2, 7 miljoner. Denna har sålts för 10 000 kr. Då de ursprungliga fordringarna ansetts osäkra har den nya fordringen ansetts anskaffad för 10 000 kr och någon förlust har inte uppkommit
- [KR:s i Sundsvall dom den 1 augusti 2001](#)  
Ersättning för servitutsupplåtelse, privata kostnader, olägenheter. Ersättning för servitutsupplåtelse avseende en privatbostad har delvis beskattats som intäkt av upplåtelse av privatbostad, delvis ansetts som inte skattepliktig ersättning för privata kostnader och olägenheter. Inkomstslaget kapital
- [KR:s i Stockholm dom den 14 september 2001](#)  
Beviskrav utgiftsränta till utlandet. Betalningar till utlandet bör kunna styrkas genom kontoutdrag från bank
- [SRN:s förhandsbesked den 1 juni 2001](#)  
Tillämplig skattesats på entrébiljetter till musikgala med prisutdelning. Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av entrébiljetter till musikgala med prisutdelning
- [Meddelat provningstillstånd](#)

# Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

**RR:s dom den 20 juni 2001**

## **Rätt arbetsgivare för utländsk idrottsman**

**Svensk idrottsförening har ansetts vara arbetsgivare till tre utländska ishockeyspelare som "hyrts in" från ett bolag beläget på Isle of Man. Den "hyra" som idrottsföreningen betalat till bolaget för spelarna har ansetts som lön till spelarna med avgiftsskyldighet för idrottsföreningen som följd**

## **Arbetsgivaravgifter för uppbördsåmnaderna augusti och oktober-november 1995**

Bakgrund: Inför säsongen 1995/96 värvade en svensk idrottsförening (IF) två ishockeyspelare från USA respektive Kanada. Kontrakt innefattande löneförmåner och övriga anställningsvillkor upprättades mellan IF och spelarna. Ett kontrakt med en redan tidigare kontrakterad spelare från en öststat förlängdes. Med kontrakten som grund registrerades spelarna hos respektive lands idrottsförbund och hos det svenska förbundet för spel hos IF. IF sökte som arbetsgivare uppehållstillstånd hos Invandrarverket och arbetstillstånd hos Arbetsmarknadsstyrelsen. IF förband sig därvid att utge viss minimilön, att ansvara för att bostad tillhandahölls samt att vissa sociala förmåner garanterades. Vederbörliga tillstånd erhöles med avtalen som grund. När alla registreringar och tillstånd var klara, överlät IF avtalen till ett utländskt bolag med säte på Isle of Man, NSM. Hyresavtal upprättades mellan IF och NSM med innebörd att NSM skulle hyra ut spelarna till IF under de tidsperioder som ursprungligen avtalats mellan IF och spelarna. Individuella anställningsavtal upprättades sedan mellan de tre spelarna och NSM. Spelarna och NSM slöt även avtal om betalning av avgifter (s.k. omvänt likställighetsavtal), vilket betydde att spelarna själva betalade sina socialavgifter i form av egenavgifter. Den hyra som IF betalade för spelarna översteg vida den lön som respektive spelare fick från NSM. De nya avtalen mellan NSM och IF respektive mellan NSM och spelarna företeddes inte för Invandrarverket eller AMS.

Skattemyndigheten ansåg att spelarna var så bundna till IF att IF och inte NSM var att anse som arbetsgivare. Varje spelare ansågs ha disponerat över de belopp IF betalat till NSM genom spelarens eget avtal med bolaget. IF ålades därför att betala arbetsgivaravgifter på de månatliga belopp som erlades till NSM för respektive spelare.

IF överklagade till länsrätten. Länsrätten biföll IF:s överklagande med hänvisning till att civilrättsligt giltiga avtal förelåg mellan de tre parterna, IF, NSM och respektive spelare, samt att samtliga parter fullföljt sina åtaganden enligt avtalen.

SKM överklagade till kammarrätten, som biföll överklagandet. KR fann vid en samlad bedömning att IF uppbördsrättsligt var att anse som arbetsgivare för de tre inhyrda spelarna. IF skulle därför betala arbetsgivaravgifter på de belopp som betalats till NSM, då beloppen i sin helhet ansågs ha disponerats av spelarna och därmed utgjorde skattepliktig lön för dem.

IF överklagade till Regeringsrätten och hävdade att fråga var om en ordinär inhyrning av arbetskraft från ett bemanningsföretag. Enligt IF var hela det belopp som IF betalade till NSM att se som hyresersättning. Varje spelares lön avtalades mellan spelaren och den utländske arbetsgivaren utan IF:s inblandning. Oavsett om fråga var om egna anställda eller om inhyrd arbetskraft var det naturligt att IF bestämde över arbetskraften och tillgodogjorde sig nyttan av utfört arbete. Bemanningsföretagens verksamhet är accepterad och dessa och inte hyrestagarna är att se som arbetsgivare till sin personal.

Regeringsrätten medgav prövningstillstånd. RR prövade därvid följande frågor:

1. Har ett sådant rättsförhållande etablerats mellan IF och spelarna att IF och inte NSM är att se som arbetsgivare enligt lagen om socialavgifter?
2. Vilket belopp ska i förekommande fall utgöra underlag för arbetsgivaravgifter, utgiven hyra eller endast de belopp som spelarna mottagit från NSM?
3. Kan vid avgiftsunderlagets beräkning hänsyn tas till spelarnas kostnader och erlagda egenavgifter?

RR konstaterar inledningsvis att det är fullt tillåtet för ett företag - svenskt som utländskt - att bedriva uthyrning av arbetskraft och att det normala i dessa fall är att arbetstagaren ses som anställd av uthyrningsföretaget. RR påpekar också att frågan om uthyrning av arbetskraft i internationella förhållanden har uppmärksammats av OECD:s kommitté för skattefrågor i samband med behandlingen av den s.k. montörregeln i modellavtalet för undvikande av dubbelbeskattning. Kommittén hade konstaterat att montörregeln gett upphov till talrika fall av missbruk genom användning av internationell uthyrning. Kommittén säger bl.a. "I detta sammanhang bör det faktiska förhållandet ha företräde framför formen, dvs. varje fall bör undersökas i syfte att se om arbetsgivarfunktionerna utövades huvudsakligen av förmedlaren eller brukaren... Vid avgörande av denna fråga (*vem som*

*skall ses som arbetsgivare i ett uthyrningsfall, RSV:s förtydligande)* kan de behöriga myndigheterna hänvisa ... också till en rad omständigheter som gör det möjligt att fastställa att den verkliga arbetsgivaren är brukaren (och inte den utländske förmedlaren)". RR påpekar att citatet rör dubbelbeskattningsfrågor och inte direkt tar sikte på arbetsgivarbegreppet i samband med socialavgifter, men att "Detta hindrar dock inte att kommentaren är av intresse i målet som ett auktoritativt uttalande om en likartad problematik på ett nära angränsande område...".

RR anser att de olika avtalen mellan IF, NSM och spelarna mycket väl kan anses vara civilrättsligt bindande parterna emellan, men att detta inte betyder "...att den av parterna valda rubriceringen måste följas vid tillämpningen av SAL. Regeringsrätten har att med utgångspunkt i avtalens materiella föreskrifter och övriga omständigheter i målet avgöra om rättsförhållandet mellan IF och spelarna har en sådan faktisk innebörd att det vid en tolkning och tillämpning av SAL skall klassificeras som ett anställningsförhållande, som en inhyrning av arbetskraft som är anställd endast hos uthyraren eller på något annat sätt".

Vid en sådan helhetsbedömning av de omständigheter i målet som kan anses ha betydelse för klassificeringen av rättsförhållandena mellan IF och spelarna är det enligt RR:s mening av väsentlig betydelse vad som gällt i fråga om behandlingen av spelarna i ekonomiskt och socialt hänseende. RR framhåller att IF på ett tidigt stadium gentemot olika myndigheter framstått som blivande arbetsgivare för spelarna och att man när sedan nya avtal skrevs, inte underrättade dessa myndigheter om de nya avtalen. Ett annat viktigt förhållande - som också tas upp som betydelsefullt i den nämnda OECD-kommentaren - är rätten till arbetsresultatet. Även om NSM haft ett allmänt intresse av spelarnas framgångar är det ändå IF som fått del av det "omedelbara resultatet av spelarnas prestationer". Det är också IF som ensamt burit risken att spelarna kunnat drabbas av någon form av spelhinder.

Vid den helhetsbedömning som ska göras i målet är det emellertid också av intresse att närmare undersöka vilka funktioner NSM har fyllt i samband med att spelarna var engagerade hos IF. Avtalen mellan NSM och spelarna har betecknats som anställningsavtal. RR konstaterar att avtalen också innehåller moment som är betecknande för anställningsavtal. Huvudsyftet med NSM:s verksamhet har emellertid uppgetts vara att skapa en långsiktig ekonomisk trygghet för spelarna genom att på olika sätt placera verksamhetens överskott i trygghetsfonder, pensioner etc. På grund av detta och annat som uppgetts om NSM:s verksamhet finner RR "...att det finns fog för bedömningen att bolaget...mindre fyllt arbetsgivarfunktioner ...än haft ställning som en av spelarna anlita förvaltare, som haft till uppgift att uppbära, långsiktigt placera och i en framtid till spelarna betala ut den del av ersättningen från IF som inte gått åt för att bestrida deras

kontantlöner och kostnaderna för NSM:s verksamhet."

RR:s sammantagna bedömning blir att rättsförhållandet mellan IF och spelarna är ett anställningsförhållande och att IF i SAL:s mening är att se som arbetsgivare till spelarna.

Beträffande vilka belopp som skall ligga till grund för beräkning av arbetsgivaravgifter finner RR att - med hänsyn till vad som tidigare sagts - den ersättning som IF betalat till NSM inte till någon del kan ses som ersättning för förmedling av arbetskraft. Hela beloppet skall ses som ersättning för arbete i SAL:s mening. RR finner också att även om beloppen har utbetalats till tredje man för placering och förvaltning, skall beloppen anses ha "utgetts" till spelarna som alltså har disponerat över beloppen. RR anser att det särskilt skall beaktas att spelarna själva anlitat den som skall förvalta beloppen. Av IF utgivna belopp ska därför i sin helhet tas med i IF:s avgiftsunderlag för arbetsgivaravgifter.

RR avslår IF:s överklagande.

I ett andrahandsyrkande begärde IF att de kostnader spelarna haft skulle beaktas vid beräkningen av avgiftsunderlaget. RR fann emellertid att den del av ersättningen som utgjorde NSM:s förvaltningskostnader inte kunde anses som kostnader i spelarnas arbete för IF. Yrkandet om kostnadsavdrag bifölls inte.

Ett yrkandet från IF att hänsyn vid avgiftsberäkningen skulle tas till de egenavgifter som spelarna betalat avvisades av RR, då laglig möjlighet saknades att pröva denna fråga i målet.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

**RR:s dom den 25 juni 2001**

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

**Förhandsbesked**

*Inkomsttaxering 2000-2002*

Som framgår av rättsfallsprotokoll 40/99 ansåg Skatterättsnämnden att nämnda undantag var tillämpligt trots att kommanditbolag inte har koncernbidragsrätt. RR ändrade förhandsbeskedet med följande skäl;

"Regeringsrätten har enligt beslut i protokoll den 7 februari 2001 i plenum beslutat att ett överklagande av Riksskatteverket i ett mål om förhandsbesked - även om verket yrkar fastställelse - får uppfattas som en begäran att Regeringsrätten överprövar Skatterättsnämndens beslut och lämnar förhandsbesked i enlighet med utfallet av denna prövning.

Lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris (underprislagen) reglerar under vilka förutsättningar uttagsbeskattning kan underlåtas när tillgångar som ingår i näringsverksamhet överlåts utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat.

Om förvärvaren är ett företag gäller enligt 22 § första stycket underprislagen som ett villkor för undantag från uttagsbeskattning att det under beskattningsåret närmast före det beskattningsår då överlåtelserna sker inte har uppkommit underskott i förvärvskällan hos förvärvaren eller hos ett företag till vilket förvärvaren kan lämna koncernbidrag med avdragsrätt avseende det år då överlåtelserna sker. Detta tillämpas dock enligt andra stycket samma paragraf inte om överlåtarens det året med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren.

Som Skatterättsnämnden konstaterat är andra stycket enligt ordalydelsen inte tillämpligt i förevarande fall eftersom överlåtarena är kommanditbolag och därmed inte självständiga skattesubjekt som med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag. Den omständigheten att delägare i kommanditbolagen kan ha sådan rätt medför enligt Regeringsrättens mening inte att andra stycket blir tillämpligt.

Eftersom förutsättningarna i 22 § underprislagen för undantag från uttagsbeskattning således inte är uppfyllda skall förhandsbeskedet ändras.

Sedan förhandsbeskedet meddelats har underprislagen upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Det saknas emellertid anledning att begränsa giltigheten för förhandsbeskedet på grund av författningsändringarna, eftersom dessa inte påverkar svaret på den fråga som förhandsbeskedet avser.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked att förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning enligt 22 § underprislagen inte är uppfyllda".

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 10 september 2001**

### **Beskattning av viltvårdsområdesförening**

KRNS har ansett att en viltvårdsområdesförening (VVO) inte är skyldig att erlægga inkomstskatt eller förmögenhetsskatt.

*Inkomst- och förmögenhetstaxering 1994 och 1996.*

SKM har i beslut vid 1994 och 1996 års taxeringar ansett att VVO är en inte öppen ideell förening varför den ska beskattas enligt vanliga regler. LR har ansett att särskilda skäl motiverar begränsning av VVO:s öppenhet varför den är begränsat skattskyldig.

SKM överklagade och KRNS har nu prövat frågan och konstaterat att VVO och liknande rättighetssamfälligheter inte utgör marksamfälligheter eller regleringssamfälligheter. Då viltvårdsområdet inte heller taxeras som särskild taxeringsenhet är föreningen inte inkomst- eller förmögenhetsskattskyldig enligt 6 § 2 mom. SIL och 53 § 1 mom. KL (numer 6 kap. 6 § andra stycket IL) varför överklagandet avslås.

*Kommentar:* RSV har i en skrivelse den 5 mars 2001 (dnr 3038-01/100) gett uttryck för exakt samma syn på beskattningen av VVO som den KR nu redovisat varför domen inte kommer att överklagas.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

**KR:s i Sundsvall dom den 29 juni 2001**

### **Anskaffningskostnad avsåg även annat**

**Fysisk person har köpt aktier samtidigt som han övertagit en fordran. Det ansågs inte visat att den uppgivna köpeskillingen i sin helhet avsett aktierna.**

*Inkomsttaxeringen 1993*



Den fysiska personen A har köpt aktier i ett bolag som var på obestånd. Huvudaktieägaren var vid denna tidpunkt försatt i konkurs. Köpeskillingen var 672 000 kr. A hade genom sitt AB tidigare sålt aktierna till säljaren. Aktierna vidareförsåldes igen för 19 500 kr.

Kammarrätten gjorde följande bedömning.

Det är den som deklarerar en realisationsförlust som skall visa att en sådan föreligger. Bevisbördan omfattar därvid såväl anskaffningsvärdet som försäljningspriset.

A har till stöd för sin talan i huvudsak hänvisat till att det föreligger civilrättsliga avtal som det inte finns stöd för att underkänna. KR finner i och för sig inte anledning att ifrågasätta giltigheten av avtalen avseende överlåtelsen av aktierna. Däremot finns det med hänsyn till den väsentliga skillnaden mellan inköps- och försäljningspris avseende de aktuella aktierna och till att innehavet endast förelåg några månader, skäl att ifrågasätta om det angivna inköpspriset i sin helhet kan anses ha avsett aktierna. SKM har framhållit att A var borgensman för ett lån som säljaren av aktierna var betalningsansvarig för. Köpeskillingen om 672 000 kr erlades genom att A övertog nämnda skuld. Enligt SKM skulle syftet med aktieaffären i huvudsak ha varit att tillskapa en avdragsgill förlust när A stod inför hotet att behöva infria ett borgensåtagande.

SKM har vidare gjort gällande att bolaget vid köpet av aktierna befann sig i en ekonomisk kris, vilket A inte särskilt har bemött. Utredningen i denna del ger enligt KR:s mening stöd för SKM:s uppfattning rörande bolagets ekonomiska ställning.

Mot bakgrund av angivna förhållanden finner KR att det inte visats eller gjorts sannolikt att köpeskillingen för aktierna vid förvärvet uppgick till det belopp som framgår av köpekontraktet och som redovisats som ingångsvärde. I brist på annan utredning m aktiernas värde finner KR att utredningen inte ger stöd för att beräkna ingångsvärdet till ett högre belopp än deklarerat försäljningspris, dvs. 19 500 kr. På grund härav uppkommer ingen realisationsförlust. SKM:s talan skall därför bifallas.

---

**Område: Kammarrätten**

## **KR:s i Göteborg dom den 9 juli 2001**

### **Förmögenhet.**

**Fordran har inte ansetts villkorad på sådant sätt att den inte skulle tas upp i deklarationen.**

#### *Förmögenhetstaxeringen 1995-1997*

Den fysiska personen A hade en fordran på ett bolag i vilket han ägde aktier. Återbetalning kunde endast ske ur fria vinstmedel i bolaget. Fordringen borde därför, enligt A:s mening, ses som en sådan suspensivt villkorad fordran som inte är förmögenhetsskattepliktig. Av uppställning över bolagets ekonomiska ställning under räkenskapsåren 1994-1997 framgick att koncernens fria egna kapital varit negativt till och med räkenskapsåret 1996. Under denna tid har det således inte funnits några möjligheter att få till stånd en återbetalning av fordringarna. Den omständigheten att en mindre återbetalning skett under räkenskapsåret 1995 kan inte medföra att fordringen blir förmögenhetsskattepliktig. Aktieägaren kan inte utan vidare upphäva det aktuella villkoret. Så är inte fallet. Sådant agerande skulle påtagligt försvåra kontakten med såväl banker som leverantörer. I värsta fall skulle det förorsaka en akut likviditetskras genom att koncernens krediter sägs upp till omedelbar återbetalning. Fordran har omvandlats till aktiekapital 1998 och aktieägartillskott 1999. Se även NJA 1998 s. 620 och s. 645. Vidare åberopades att bolaget saknade möjlighet att betala tillbaka lånet.

SKM anförde att regeln om att villkorad fordran inte är förmögenhetsskattepliktig måste förutsätta att fråga är om ett reellt och av borgenären opåverkbart villkor. Genom A:s ägarinflytande över bolaget kan det för fordringens infriande uppsätta villkoret - rätt till betalning endast ur disponibla vinstmedel i bolaget - inte anses ovisst.

LR fann att fordringen var skattepliktig. A överklagade till KR som anförde följande:

KR delar länsrättens bedömning att den aktuella fordran inte varit villkorad på ett sådant sätt att den inte skall beaktas vid förmögenhetsbeskattningen. Vidare anser KR att vad som framkommit i målet inte ger tillräckligt stöd för att anta att fordran varit så osäker att den på grund härav helt eller delvis skall undantas från förmögenhetsbeskattning.

KR avslog därför överklagandet.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 23 augusti 2001**

**Anskaffningskostnad, värdering av fordran**

**Ursprungliga fordringar på totalt ca 1,2 miljoner samt förfallna räntor har bytts mot fordring på 2,7 miljoner. Denna har sålts för 10 000 kr. Då de ursprungliga fordringarna ansetts osäkra har den nya fordringen ansetts anskaffad för 10 000 kr och någon förlust har inte uppkommit.**

*Inkomsttaxeringen 1997*

En fysisk person X hade fyra fordringar på en gäldenär om sammanlagt ca 1,2 miljoner kronor. I en slutuppgörelse inkluderande förfallna räntor har en ny revers upprättats om 2,7 miljoner kr. Denna har fått formen av orderskuldebrev.

Som säkerhet för de ursprungliga fyra fordringarna har legat inteckningar i en fastighet. Någon motsvarande säkerhet har inte nämnts i orderskuldebrevet.

Skuldebrevet såldes senare för 10 000 kr och avdrag yrkades för mellanskillnaden mellan 2,7 miljoner och försäljningspriset.

LR anförde följande.

X har uppgett att han tidigare utan resultat försökt erhålla betalning för lånen. Två av lånen förföll 1991 och någon avbetalning hade inte skett trots upprepade påminnelser. Säkerhet för dessa lån hade lämnats av gäldenären i form av överhypotek i hans fastigheter, men i reversen har som angivits någon uppgift om säkerhet inte lämnats. Genom nämnda uppgörelse som givits formen av ett överlåtelsebart skuldebrev och varigenom X avstått från sin säkerhet får X anses ha erhållit en ny fordring på gäldenären vilken trätt i stället för de gamla lånen. En värdering av den nyuppkomna fordringens marknadsvärde ger härvid vid handen att den, med tanke på de tidigare fruktlösa försöken att nå betalning från gäldenären samt avsaknaden av säkerhet, inte kan anses ha haft ett högre värde vid förvärvet än de 10 000 kr som senare erhöles genom avyttring. Det är därmed länrättens bedömning att någon förlust inte kan anses ha uppkommit vid avyttringen av den aktuella fordringen.

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

**KR:s i Sundsvall dom den 1 augusti 2001**

**Ersättning för servitutsupplåtelse, privata kostnader,  
olägenheter**

**Ersättning för servitutsupplåtelse avseende en privatbostad har  
delvis beskattats som intäkt av upplåtelse av privatbostad,  
delvis ansetts som inte skattepliktig ersättning för privata  
kostnader och olägenheter. Inkomstslaget kapital.**

*Inkomsttaxeringen 1999*

En fysisk person, ägare till en privatbostadsfastighet, har erhållit ersättning från ett bolag avseende servitutsavtal som avsåg störningar i form av damning som kunde orsakas av gruvverksamhet på den härskande fastigheten. Ersättning skulle utgå för servitutsupplåtelse och för de privata kostnader och olägenheter som ovannämnda störning kunde ge upphov till. Ersättningen skulle utgå årligen till och med året efter det att störningarna hade upphört med 10 000 kr per år, första året dock med förhöjt belopp.

KR anförde följande:

Av servitutsavtalets ordalydelse framgår att den avtalade ersättningen avser ersättning dels för "denna servitutsupplåtelse", dels för "privata kostnader och olägenheter". Som exempel på olägenheter och kostnader som damningen förorsakar de berörda fastighetsägarna har angivits rengöring av husfasad och tak, rengöring av hängrännor och stuprör, målning av fastigheten oftare än andra, målning av innertak, rengöring av markiser, innertak och luftdon, filterbyten till luftburet ventilationssystem oftare än normalt m.m.

Enligt kammarrättens bedömning torde den del av ersättningen som avser att täcka fastighetsägarnas kostnader för saneringsåtgärder m.m. till följd av damningen vara att jämställa med ersättning för sådan sakskada som avses i 32 kap. Miljöbalken. Den kan således inte anses utgöra ersättning för upplåtelse av fastighet eller för någon avkastningsförlust. På grund härav och då denna del av ersättningen

inte heller i övrigt utgör sådan intäkt som skall beskattas i inkomstslaget kapital är den inte skattepliktig. I brist på underlag för en noggrannare fördelning får halva ersättningsbeloppet anses hänförligt till icke skattepliktig ersättning.

Vad gäller den del av ersättningen som enligt servitutsavtalet kan hänföras till ersättning för själva servitutsupplåtelsen får denna ses som en ekonomisk kompensation för att fastighetsägarna tillåter att respektive fastighet belastas med servitut till förmån för en verksamhet som bedrivs på en annan fastighet. Denna del av ersättningen, efter avdrag för härpå belöpande schablonavdrag, bör därför enligt kammarrättens mening beskattas enligt 3 § 3 mom. andra och tredje styckena SIL.

*Kommentar:*

I målet har ersättning erhållits som avser såväl ersättning för servitut som ersättning för privata kostnader och olägenheter p.g.a. nedsmutsning.

Servitutsersättning jämföras med upplåtelse av mark. Om sådan ersättning erhålls som engångsbelopp för obegränsad tid, så jämföras det med allframtidsupplåtelse och hanteras inom reavinstsystemet (25 § 2 mom. andra stycket SIL/ 45 kap. 6-7 §§ IL).

Eftersom servitutsersättningen i detta fall erhålls i form av årlig ersättning sker beskattning enligt reglerna för ersättning för löpande upplåtelse av privatbostadsfastighet (3 § 3 mom. tredje stycket SIL/42 kap. 30 § IL).

Till den del ersättningen avser ersättning för privata kostnader och andra olägenheter p.g.a. nedsmutsning under den tid som gruvdrift pågår, har ersättningen varken bedömts utgöra ersättning för upplåtelse av fastighet eller ersättning för någon definitiv avkastningsförlust. På grund härav har ersättningen i denna del inte ansetts skattepliktig i inkomstslaget kapital.

---

## **Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

## **KR:s i Stockholm dom den 14 september 2001**

### **Beviskrav utgiftsränta till utlandet**

**Betalningar till utlandet bör kunna styrkas genom kontoutdrag från bank.**

*Inkomsttaxeringen 1999*

SKM satte ned avdrag för skuldräntor för en fysisk person, A, från yrkade 33 220 kr till 220 kr. Som skäl angavs att avdraget inte styrkts med bankverifikationer, kontoutdrag eller annat överföringsbesked som visar hur lånet erhållits och hur räntorna betalats.

A uppgav att han lånat 200 000 kr från en släkting i utlandet, att räntan varit 33 000 kr samt att han rest ner och betalat kontant mot kvitto. Han uppvisade kvitto och flygbiljett samt anförde följande. Bankväsendet och ekonomin i det aktuella landet är ostadig. USA-dollar har olika värden. Det är stor skillnad mellan dem. T.ex. genom handel och bankväsende kostar 1 dollar 20 lira och samma dollar kostar 46 lira om man växlar direkt personligen kontant på banken. Samma dollar kostar 52 lira om man växlar den på svarta marknaden, där alla köper och säljer sina dollar. Därför kan man inte köpa en enda dollar kontant på banken för det skulle innebära en förlust för staten och mångmiljonvinst för kunden. P.g.a. växelförlust är jag tvungen att lämna räntan till min släkting kontant mot mottagande av ett kvitto skrivet framför vittnen. Han anförde också att han fått avdraget godkänt vid tidigare års taxeringar samt att, om ytterligare bevisning krävdes, så behövde han en varning så han kunnat förbereda sig för det.

Länsrätten anförde bl.a. följande.

Bevisbörderegler i skattemål är sådana att det åligger den part som har lättast att prestera bevisning att göra detta. Det åligger således den skattskyldige att göra sannolikt att han har rätt till yrkade avdrag.

Länsrätten anser att det skall ställas höga beviskrav för att styrka rätt till avdrag för ränta för lån som upptagits av privatperson i utlandet varför sådana betalningar bör kunna styrkas genom kontoutdrag från bank. LR anser att A inte tillfredsställande visat att han har rätt till det yrkade avdraget.

KR gjorde samma bedömning.

*Kommentar:*

Se även KR:s i Stockholm dom den 12 november 1993.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 1 juni 2001**

#### **Tillämplig skattesats på entrébiljetter till musikgala med prisutdelning**

#### **Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av entrébiljetter till musikgala med prisutdelning.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden november 2000-  
oktober 2001*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X arrangerar en gala, under vilken en rad artister uppträder med musikslag. Vidare delas utmärkelser ut till olika musikartister och grupper. Publiken består till en del av särskilt inbjudna gäster. Resterande del av platserna säljs av bolaget X till allmänheten. Galan sändes även på TV. Av effektiv sändningstid, dvs. efter reklamtid, utgjordes hälften av artistframträdanden. Övrig tid ägnades åt presentationer och prisutdelningar.

Bolaget önskade svar på följande fråga:

Vilken skattesats är tillämplig vid omsättning av biljetter till galan?

#### **FÖRHANDBESKED**

Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för entréavgifterna till galan.

#### **MOTIVERING**

Enligt 7 kap 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 2, som aktualiserats i ärendet, skall skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera-, eller balettföreställningar eller andra jämförbara

föreställningar.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Enligt nämndens mening bör, redan mot bakgrund av vad som upplysts om galans innehåll och övriga omständigheter i ärendet, denna hänföras till prisutdelning och inte konsert. Galan är inte heller hänförlig till någon annan föreställning som avses i bestämmelsen. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för tillträdet till galan.

Skiljaktig mening

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde följande.

Enligt vår mening bör det avgörande för ärendet vara vad som kan anses tillhandahållas publiken, i praktiken vad de betalar för. Vi delar därvidlag bolagets uppfattning att den ifrågavarande galan i första hand är att jämställa med konsert och inte en prisutdelning.

Mervärdesskatt skall således tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har överklagats av sökandebolaget.

---

## **Område: Meddelat prövningstillstånd**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 25 september 2001.*

*Saken:* Arbetstagare har enligt 33 § anv.p. 3 andra stycket KL bostaden som tjänsteställe. Fråga vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter om resa till bostaden i samband med veckoslut vid förrättning på annan ort än bostadsorten är att betrakta som tjänsteresa eller hemresa.

*Klagande:* den avgiftsskyldige

*Lagrum:* 2 kap. 3 § SAL, 10 § UBL, 33 § anv.p. 3 KL



- [KR:s i Göteborg dom den 9 februari 2001](#)  
Retroaktiv ombildning av enskild firma till aktiefbolag
- [KR:s i Stockholm dom den 18 december 2000](#)  
Kvittning mellan ut- och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg Skattetillägg har beräknats på skillnaden mellan utgående respektive ingående mervärdesskatt vid utelämnad redovisning av mervärdesskatt i självdeklaration. Frågan i målet har bedömts vara redovisning av mervärdesskatt och inte enbart utgående mervärdesskatt
- [KR:s i Stockholm dom den 6 februari 2001](#)  
Underskott i viss delägarbeskattad utländsk juridisk person (s.k. cfc-bolag). Övergångsbestämmelserna till ett infört förbud mot avdrag
- [KR:s i Sundsvall dom den 19 februari 2001](#)  
Ett svenskt aktiefbolags transaktioner med ett finansbolag i Irland. Frågor om s.k. genomsyn, tillämpning av skatteavtal och lagen mot skatteflykt
- [KR:s i Stockholm dom den 20 februari 2001](#)  
Eftertaxering för tjänsteinkomst 1991. Skattetillägg. Ändrat bokslut godtogs för eliminering av ej redovisade inkomster
- [SRN:s förhandsbesked den 21 februari 2001](#)  
Sexmånadersregeln. Ettårsregeln. Fråga om tillämpning av bestämmelserna i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, de s.k. sexmånaders- och ettårsreglerna, när den skattskyldige kommer att befinna sig på ett antal kortare tjänsteresor utanför verksamhetslandet och inte remitterar inkomsten avseende tjänsteresorna till verksamhetslandet

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 mars 2001.*

## **KR:s i Göteborg dom den 9 februari 2001**

### **Retroaktiv ombildning av enskild firma till aktiebolag**

#### *Inkomsttaxeringen 1996*

M ombildade i början av december 1995 sin enskilda firma till aktiebolag. Verksamheten i den enskilda firman fördes över per den 1 januari 1995. Det första verksamhetsåret i aktiebolaget omfattar perioden december 1995 till och med april 1996. Detta innebär att resultatet som förts över från den enskilda firman till aktiebolaget kommer att taxeras 1997. Hade någon ombildning med förlängt räkenskapsår inte skett skulle resultatet ha taxerats 1996.

SKM åberopade att retroaktiva överlåtelser i praxis fram till mitten på 1970-talet (RÅ 1974 A not 724) har godtagits - under förutsättning att de inte medförde direkta skattefördelar. Denna inställning framgår också av RSV skrivelse Dnr 11246-96/513, vilket SKM ansåg inte utgjorde hinder mot en mer restriktiv syn på retroaktiva överlåtelser, sedan ny lagstiftning tillkommit efter nämnda praxis. SKM framhöll att civilrättsligt (bl a nya aktiebolagslagen och nya bokföringslagen) finns överhuvudtaget ingen möjlighet till retroaktivitet samt, att utvecklingen gått mot en allt starkare koppling mellan beskattning och redovisning. Genom skatteomläggningen har ytterligare skärpning av synen på räkenskapsårets förläggning och uppskjuten beskattning skett. SKM hävdade att detta innebär att det saknas praxis avseende aktuell typ av överlåtelser som är grundad på nu gällande lagstiftning. Slutligen påtalade SKM det orimliga i att samma transaktion leder till olika beskattningskonsekvenser beroende på om det gäller inkomstskatt å ena sidan eller mervärdesskatt och avgifter å andra sidan. Resultatet av den enskilda firmans verksamhet fram till överlåtelser till aktiebolaget i december 1995 skulle därför taxeras 1996 i den enskilda näringsverksamheten.

LR avslog M:s överklagande och anförde bl.a. "Några mer principiella uttalanden ifråga om sådana s.k. retroaktiva företagsöverlåtelser lämnades dock inte av Regeringsrätten. Det kan emellertid antas att fråga om skattefördel uppkommit haft betydelse för utgången.... Sedan Regeringsrättens avgöranden har tillkommit ny bokföringslag vari bl.a. uppställs striktare regler när det gäller räkenskapsårs längd och förläggning. Även inom skattelagstiftningen har skett stora förändringar, bl.a. på sätt att betydelsen av snabb uppbörd av skatt ökat, vilket har inneburit en skärpning när det gäller möjligheterna till uppskjuten beskattning."

KR konstaterar i sina domskäl endast att "Med beaktande av praxis och

i avsaknad av tillämpliga skatterättsliga regler inom området finner kammarrätten inte anledning att underkänna den retroaktiva verksamhetsöverlåtelsen i förevarande fall. Överklagandet skall därför bifallas."

*Kommentar:*

RSV avser att överklaga domen. Enligt RSV:s uppfattning innebär - redan enligt tidigare praxis - en förskjutning framåt av beskattningen av den enskilda firmans resultat en skattefördel, som omöjliggör retroaktiv ombildning. Då retroaktiva överlåtelser blivit alltmer vanliga och ofta förekommer i skatteplaneringssyfte, är det angeläget att få klarlagt betydelsen av ny lagstiftning både på civilrättens och skatterättens område efter den praxis som bildades före 1975.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 mars 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 18 december 2000**

**Kvittning mellan ut- och ingående mervärdesskatt vid bestämmande av underlag för skattetillägg**

**Skattetillägg har beräknats på skillnaden mellan utgående respektive ingående mervärdesskatt vid utelämnad redovisning av mervärdesskatt i självdeklaration. Frågan i målet har bedömts vara redovisning av mervärdesskatt och inte enbart utgående mervärdesskatt**

*Mervärdesskatt*

N underlät att redovisa mervärdesskatt i sin självdeklaration för taxeringsåret 1998 trots att skyldighet därtill förelåg. SKM beslutade efter förfrågan att, i enlighet med vad NN uppgav, bestämma den utgående skatten till 31 239 kr samt den ingående skatten till 23 834 kr. Vidare påförde SKM skattetillägg med 10 procent på ett underlag om 31 239 kr, dvs. på den utgående skatten.

I länsrätten yrkade NN att skattetillägget inte skulle beräknas på ett högre belopp än 7 405 kr, dvs. skillnaden mellan ut- respektive ingående skatt. Länsrätten i Uppsala fann att NN hade lämnat oriktig uppgift och uttalade därefter följande i sina domskäl.

"Den oriktiga uppgiften består dock som nämnts i att redovisningen av mervärdesskatt helt har utelämnats. Frågan i målet är således

redovisning av mervärdesskatt inte enbart utgående mervärdesskatt. Vid sådant förhållande skall skattetillägg beräknas på skillnaden mellan utgående och ingående mervärdesskatt."

Kammarrätten i Stockholm gjorde inte någon annan bedömning än länsrätten.

*Kommentar:*

Kammarrättens dom har överklagats. Kammarrätten i Stockholm har i ett antal domar funnit att förbudet mot s.k. nettokvittning i 5 kap. 2 a § taxeringslagen innebär att skattetillägg i ett fall som det förevarande ska beräknas på hela den utgående mervärdesskatten. I ytterligare ett antal domar, inklusive den här aktuella, har samma kammarrätt funnit att skattetillägget ska beräknas på skillnaden mellan ut- respektive ingående skatt. 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. Jfr också RSV:s rättsfallsprotokoll 21/00 och 34/00, där tidigare kammarrättsdomar kommenterats.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 mars 2001.*

### **KR:s i Stockholm dom den 6 februari 2001**

**Underskott i viss delägarbeskattad utländsk juridisk person (s.k. cfc-bolag). Övergångsbestämmelserna till ett infört förbud mot avdrag.**

*Inkomsttaxering 1996.*

Tolkning av begreppet "beskattningsår" i övergångsbestämmelserna till dåvarande 2 § 15 mom. SIL.

Enligt 2 § 15 mom. SIL medgavs inte delägare i s.k. cfc-bolag avdrag för underskott. Ett sådant fick i stället dras av mot överskott av verksamheten ett senare beskattningsår. Nämnda bestämmelse trädde i kraft den 1 januari 1995 och tillämpades första gången vid 1996 års taxering. De nya föreskrifterna tillämpas endast i fråga om beskattningsår som började 1 januari eller senare.

Ett svenskt aktiebolag (AB) redovisade i sin deklaration 1996 dels inkomst av egen verksamhet räkenskapsåret 30 september 1994 - 31

december 1995, dels inkomst från delägda cfc-bolag enligt punkt 10 andra stycket b) av anvisningarna till 53 § KL. De utländska juridiska personerna hade som räkenskapsår kalenderåret 1995.

Vid taxeringen vägrades AB avdrag för underskott i cfc-bolagen. Enligt SKM:s uppfattning avsågs med uttrycket "beskattningsår som börjar 1 januari eller senare" de utländska juridiska personernas beskattningsår och inte delägarens.

AB överklagade och framhöll att beskattning av cfc-bolag ska ske efter de regler som gäller för beskattning av vinst i handelsbolag. Handelsbolag är inte skattesubjekt enligt svensk skattelagstiftning. Det är därför oegentligt att använda termen "beskattningsår" för den utländska juridiska personen. Det framstår dessutom som osannolikt att svensk skattelagstiftning skulle använda termen "beskattningsår" för utländska rättssubjekt, som inte är skattskyldiga i Sverige, utan att närmare förklara termens innebörd.

LR i Stockholms län biföll besvären och uttalade bl.a. följande.

Definitionen i SIL av det skatterättsliga begreppet "beskattningsår" återfinns i 2 § 1 mom. fjärde stycket som lyder: "Beskattningsåret utgörs av det räkenskapsår som slutar närmast före taxeringsåret. I fråga om verksamhet på vilken bokföringslagen (1976:125) inte är tillämplig skall beskattningsåret avse räkenskapsår". 1 mom. första stycket hänvisar också bl.a. till 3 § KL, där beskattningsåret definieras på liknande sätt i första stycket. SIL saknar definition av det skatterättsliga begrepp som ordet beskattningsår närmast är knutet till, taxeringsår. Definitionen återfinnes här i 3 § KL vilken stadgar: "Med taxeringsår förstås enligt denna lag det kalenderår, under vilket taxeringsbeslut rörande taxering enligt 4 kap. 2 § taxeringslagen (1990:324) skall meddelas". Med bestämmelsen i taxeringslagen avses här det år under vilket beslut om taxering fattas på grundval av de uppgifter som skall lämnas till skattemyndigheten i form av en självdeklaration för beskattningsår enligt lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter.

Av förarbetena till SFS 1994:1860 (prop. 1994/95:91, SkU 11) framgår att syftet med begränsningsregeln var att förhindra att bestämmelserna om delägarbeskattning av vissa utländska juridiska personer i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL, respektive 6 § 2 mom. SIL, utnyttjades för skatteplanering. Begreppet beskattningsår omnämns överhuvudtaget inte.

Skäl saknas att anta att ordet beskattningsår i här aktuell lagstiftning skall avse någon annan period än den som framgår av definitionen i 2 § 1 mom. SIL, nämligen det räkenskapsår som slutar närmast före taxeringsåret. Att ordet beskattningsår i övergångsbestämmelserna skulle syfta på ett räkenskapsår för en person som inte skall taxeras

kan enligt länsrättens mening inte antas vara fallet när det inte klart angivits.

SKM överklagade och anförde i huvudsak följande:

För ett aktiebolag som äger andelar i ett handelsbolag kan föreligga flera olika beskattningsår (räkenskapsår), ett avseende aktiebolagets egen verksamhet och ett avseende verksamheten i handelsbolaget. Begreppen verksamhet och beskattningsår bör mot bakgrund av förarbetena inte ges annan tolkning än att därmed avses verksamhet och beskattningsår hos den utländska juridiska personen. Det är i den utländska personens verksamhet som ett överskott genereras från vilket avdrag för tidigare underskott får göras. Med denna tolkning bör inte heller övergångsbestämmelsernas begrepp beskattningsår rimligen avse annat än den utländska juridiska personens beskattningsår. Eftersom de utländska juridiska personerna som bolaget är delägare i, samtliga har beskattningsår som startat först den 1 januari 1995, är de nya bestämmelserna i 2 § 15 mom. SIL tillämpliga, vilket medför att underskotten endast kan utnyttjas mot framtida överskott i den utländska juridiska personen. Det är i den "försvenskade" resultatberäkningen som ett överskott ska uppkomma från vilket avdrag för tidigare års underskott får göras innan resultatet tilldelas delägaren. I praktiken innebär det att verksamheten inordnas i ett särskilt räkenskapsår. För resultatet av denna verksamhet har det svenska bolaget ett särskilt beskattningsår på det sätt som angetts i lagstiftningen. Beskattningsår synes här vara ett lämpligt begrepp även om beskattningen inte skall ske av det utländska subjektet ifråga. Begreppet beskattningsår i övergångsbestämmelsen bör därför avse delägarens beskattningsår för den verksamhet som bedrivits i Cfc - bolaget. Detta innebär i förevarande fall att det avgörande vid bedömningen av om avdragsrätten för underskott är huruvida beskattningsåret för den utländska verksamheten börjat före den 1 januari 1995 eller inte.

AB bestred bifall till överklagandet och genmälde:

Det finns varken i lagtexten eller dess förarbeten någonting som anger eller ens antyder att ett svenskt aktiebolag kan ha ett särskilt beskattningsår för verksamhet i ett Cfc-bolag. Mot bakgrund av lagtextens ordalydelse är det uppenbart att ett svenskt aktiebolag endast kan ha ett beskattningsår eftersom det endast talas om ett räkenskapsår. Övergångsregeln anger från och med vilket beskattningsår avdragsförbudet gäller. Det får anses uppenbart att avdragsförbudet är kopplat till den skattskyldige delägaren, vars inkomstberäkning regleras i bestämmelsen i 2 § 15 mom. SIL. Tidpunkten för ikraftträdandet kan bara bestämmas med utgångspunkt i vilken inkomstberäkning som kan komma ifråga. Rätt inkomstberäkning bestäms i sin tur på grundval av bestämmelserna om beskattningsår. Det beskattningsår som avses i övergångsbestämmelsen kan därför inte vara något annat än den

skattskyldige delägarens beskattningsår.

KR avslog överklagandet med följande motivering:

Kammarrätten finner med hänsyn till avsaknaden av ett klart angivande i lagtexten eller klarläggande uttalanden i förarbetena till bestämmelsen i 2 kap. 15 mom. SIL, att uttrycket beskattningsår inte kan tolkas på så sätt att detta avser ett räkenskapsår för en juridisk person som inte skall taxeras i landet. Av nämnda skäl kan bestämmelsen inte heller tolkas på så sätt att uttrycket beskattningsår skulle kunna anses avse ett delägarens beskattningsår som endast avser Cfc-bolagets verksamhet.

*Kommentar:*

Kammarrätten i Stockholm har nu avgjort flera mål som avser samma frågeställning.

I målen görs gällande att cfc-bolag inte taxeras här i landet, vilket är en sanning som kräver viss modifikation. Även utländska bolag som driver verksamhet från fast driftställe i Sverige ska taxeras här för den delen av verksamheten.

Vid införandet av lagstiftningen om delägarbeskattning för inkomster i vissa utländska juridiska personer (SFS 1989:1039) uttalades i förarbetena (prop. 1989/90:47 sid. 63 och 69) att reglerna innebar att delägarna kommer att beskattas för sin andel av den utländska juridiska personens vinst efter samma principer som gäller beträffande handelsbolag och att inkomsten ska beräknas efter svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig här skattepliktig inkomst. I rättsfallet RÅ 1992 ref. 94 har Regeringsrätten hänvisat till förarbetsuttalandena och konstaterat att vissa utländska juridiska personer ska delägarbeskattas efter i huvudsak samma metod som tillämpas i fråga om handelsbolag. Av det rättsfallet och RÅ 1997 ref. 6 framgår dock att speciella regler om svenska handelsbolag inte är tillämpliga på utländska delägarbeskattade juridiska personer.

Målen rör tolkningen av begreppet "beskattningsår" i en övergångsbestämmelse som om förslaget i SOU 2001:11 leder till lagstiftning kommer att få sin reglering.

Överklagas ej.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 mars 2001.*

## **KR:s i Sundsvall dom den 19 februari 2001**

### **Ett svenskt aktiebolags transaktioner med ett finansbolag i Irland. Frågor om s.k. genomsyn, tillämpning av skatteavtal och lagen mot skatteflykt.**

#### *Eftertaxering 1991 och inkomsttaxeringar 1992-1993*

Ett svenskt aktiebolag (bolaget) är moderbolag i en koncern som bl.a. omfattar ett svenskt dotterbolag (AB) och ett norskt dotterbolag (A/S). AB förvärvade den 30 mars 1990 andelarna i det irländska finansbolaget Ltd och tecknade andelar i Ltd för ca 193 milj. kr. Andelarna betalades genom att Ltd övertog fordringar som bolaget hade på AB och A/S. Transaktionerna var koncerninterna, dvs transaktionerna medförde enbart bokningar i de aktuella bolagen. Verksamheten i Ltd avvecklades den 2 januari 1992, varvid nämnda fordringar på dotterbolagen återfördes till bolaget. Ltd har för verksamhetsperioden den 4 april 1990 - den 2 januari 1992 redovisat inkomster med sammanlagt 45 milj kr, varav 44 milj kr utgör räntor på fordringarna i fråga. Efter avdrag för omkostnader, inklusive irländsk bolagsskatt om 4 milj kr, har en sammanlagd vinst på 40 milj kr redovisats för perioden. Av denna vinst har nära nog samma belopp delats ut till bolaget.

SKM ansåg att bolagets engagemang i Ltd, särskilt vad avsåg inbetalning och återbetalning av andelskapitalet, har varit att genom lån tillstålla Ltd medel för att omvandla ränta till skattefri utdelning och beskattade bolaget för mottagna belopp från Ltd såsom för ränta. Myndigheten har i processen i andra hand hemställt att lagen mot skatteflykt tillämpas och att bolaget beskattas för erhållna belopp såsom för ränta alternativt såsom för utdelning.

LR i Jämtlands län biföll bolagets besvär och lämnade SKM:s yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt utan bifall.

SKM överklagade och utvecklade grunderna för sin talan enligt följande:

#### 1. Genomsyn - transaktionernas reella innebörd:

I förevarande fall bör prövas om den kapitalöverföring som skett från bolaget till Ltd är att betrakta som kapitaltillskott i följd varav de från Ltd utbetalda medlen utgör utdelning, eller om fråga i själva verket är om lämnande av lån från bolaget till Ltd varvid "utdelningen" blir att betrakta som räntebetalning från Ltd till bolaget. Enligt SKM:s mening har transaktionerna med in- respektive återbetalning av andelskapitalet samt utdelning av ränteintäkterna helt inriktats på att för bolagets del



omvandla en riskfri avkastning (ränta) på koncernlån till en skattefri utdelning. Avsevärda fordringsbelopp har genom enbart bokföringstransaktioner omflyttats mellan koncernbolag. Genom att transaktionerna endast har utförts mellan bolag inom koncernen och närmast kan beskrivas som en rundgång av pengar, har utfallet för bolaget varit förutbestämt. Bortsett från skatteeffekten har bolaget inte ens teoretiskt haft möjlighet att erhålla ett positivt ekonomiskt utfall av de vidtagna transaktionerna. Bolaget har vidare inte stått någon reell risk vid finansieringen av Ltd.

Alternativt kan man betrakta investeringarna (utlåningen) i Irland som direktinvesteringar av bolaget, där Ltd endast har fungerat som mellanhand och förmedlat lånen vidare som ombud för bolaget. Vid sådant förhållande skall till beskattning som ränta upptas ett belopp motsvarande vad som erhållits och betecknats som "utdelning" från Ltd.

## 2. Tolkning av det svensk-irländska skatteavtalet och intern rätt:

Enligt artikel 24 punkt 4 i 1986 års dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Irland, i dess lydelse fram till den 1 februari 1994,... skall utdelning från bolag med hemvist i Irland till bolag med hemvist i Sverige vara undantagen från svensk skatt i den mån utdelningen skulle ha varit undantagen från svensk skatt, om båda bolagen hade varit svenska bolag". Av utredningen i målen framgår att Ltd är ett "unlimited company". Att ett sådant bolag är att betrakta som "bolag" i skatteavtalets mening framgår av definitionen av bolag i artikel 3 punkt 1 g) i avtalet. Frågan är då om överföring av medel från Ltd till bolaget skulle ha varit skattebefriad om Ltd hade varit ett svenskt bolag. I denna fråga ligger också hur de överförda medlen skulle ha klassificerats om Ltd hade varit svenskt. Vid denna hypotetiska prövning måste man först pröva vilken svensk bolagsform Ltd närmast motsvarar. I ett "unlimitedbolag" kan delägarna fritt förfoga över kapitalet i bolaget. Kapitalet kan utan särskilda restriktioner betalas tillbaka till tillskottsgivarna och delägarna kan fullt ut göras ansvariga för bolagets förpliktelser etc. Enligt SKM:s uppfattning är ett "unlimitedbolag" därför närmast att likna vid ett svenskt handelsbolag. Den omständigheten att ett "unlimitedbolag" med säte i Irland utgör ett skattesubjekt medan ett svenskt handelsbolag endast är skattesubjekt vid fastställande av mervärdesskatt och fastighetsskatt inverkar inte på denna bedömning. Från ett svenskt handelsbolag kan inte skattefri utdelning uppbäras, varför utdelningen enligt 7 § 8 mom. SIL inte hade varit skattefri om utdelande företag hade varit svenskt. Av det anförda följer att "utdelningen" från Ltd inte är skattebefriad enligt vare sig svensk intern rätt eller bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Irland.

## 3. Tillämpning av lagen mot skatteflykt:

Enligt SKM:s mening strider det aktuella förfarandet och den skattemässiga effekten härav (skattefri utdelning) mot syftet bakom

bestämmelserna i såväl 7 § 8 mom. SIL som artikel 24 i dubbelbeskattningsavtalet med Irland. Det har aldrig varit den svenske lagstiftarens avsikt att inkomster från utländska handelsbolag skall vara skattefria i Sverige, oavsett om de rubricerats som "utdelning" eller inte. Inte heller har det varit lagstiftarens mening att utdelning från "finansbolag" med säte i offshore-region eller som beskattas lindrigare än normalt till följd av s.k. tax incentive lagstiftning skall vara skattefri för mottagande bolag i Sverige. Den skattefrihet som godtagits har endast avsett sådan verksamhet som i den andra staten syftat till att bidra till utveckling av näringslivet etc. i regionen. Än mindre har sådan avsikt med de ingångna avtalen funnits i de fall ingen reell verksamhet bedrivits, som är fallet med Ltd.

Bolaget bestred ändring och anförde bl.a. följande:

Vid tiden för beslutet att bilda det irländska bolaget hade koncernen en omfattande utlandsverksamhet. - Upplåningen i utländska valutor uppgick till mer än 200 milj. kr. Under andra hälften av 1980-talet var räntenivån i Sverige mycket hög med en klart stigande tendens. Den höga räntan fick till följd att bolaget, i likhet med många andra svenska företag, placerade stora delar av sin upplåning i utländska valutor. - För koncernen innebar den ökade utlandsupplåningen en starkt ökad riskexponering, eftersom valutaförändringar skulle slå hårt på resultatet.

Det ökade kapitalbehovet krävde ökad kunskap i fråga om valutaregler/ valutatransaktioner och finansiering. Av denna anledning fattades beslut om att bilda ett internationellt bolag inom EG, som skulle utgöra en bas för koncernens etableringar utomlands och till vilket bolag skulle knytas internationell affärsjuridisk expertis samt kompetent rådgivning för internationell upplåningsverksamhet. Vid valet av lokalisering av det internationella bolaget kom man av flera skäl fram till att Irland var det lämpligaste alternativet. Bland annat hade bolaget sedan en längre tid haft goda affärskontakter med olika företag på Irland. Vidare hade bolaget sedan en tid tillbaka anlitat tjänster av Chase Manhattan Bank och konsult- och revisionsbyrån Price Waterhouse, som tillsammans hade byggt upp en stor finansiell och juridisk kompetens i Dublin. Sedan Ltd bildats träffades avtal med nämnda bolag (s.k. managementavtal), som gav dotterbolaget tillgång till tjänster i form av rådgivning i frågor rörande bl.a. finansiering och internationell affärsjuridik. Dessa tjänster kom hela koncernen till nytta. Det är i och för sig riktigt att ansvaret för upptagandet av nya lån inom koncernen låg kvar på moderbolaget även efter Ltd:s tillkomst. Emellertid har Ltd likväl haft en reell och mycket betydelsefull funktion inom koncernen genom den finansiella kompetens som dotterbolaget haft tillgång till och som inte tidigare fanns inom koncernen. Under den tid som Ltd var verksamt på Irland kunde koncernen härigenom bl.a. göra valutakursvinster på sammanlagt ca 10 milj. kr. Detta skall jämföras med de valutakursförluster på ca 60 milj. kr som uppkom efter Ltd:s avveckling.

- Anledningen till att bolaget betalade in det aktuella aktiekapitalet på drygt 190 milj. kr genom att överlåta fordringar på motsvarande belopp och inte med kontanta medel var att man ansåg att kapitalet skulle "vara i arbete". För Ltd:s del skulle något egentligt behov av kontanta medel inte uppkomma förrän det blev aktuellt med att förvärva ett bolag. Det fanns då möjlighet att inom koncernen låna upp det kapital som behövdes. Eftersom Ltd bl.a. skulle förvärva bolag kan kapitaltillskottet ifråga inte anses onormalt stort. - Genom den ekonomiska kris som kom i början av 90-talet stod det klart att det inte längre fanns några förutsättningar för koncernen att expandera verksamheten utomlands utan att man istället skulle bli tvungen att banta verksamheten för att kunna överleva.

KR lämnade besvären utan bifall och gav i huvudsak följande motivering.

#### *Frågan om genomsyn:*

Visserligen får omständigheterna i målen anses tala för att skattemässiga skäl måste ha haft en avsevärd betydelse för bolagets engagemang i Ltd. Med hänsyn till vad bolaget redogjort för, bl.a. vid kammarrättens förhandling, vad gäller Ltd:s avsedda funktion att tjäna som bas för koncernens investeringar utomlands - inte minst inom det dåvarande EG-området - men även dess finansiella funktion inom koncernen generellt, finner kammarrätten emellertid att bolaget får anses ha gjort sannolikt att etableringen också betingats av icke oväsentliga affärsmässiga motiv, som kammarrätten inte anser sig kunna ifrågasätta. På grund härav och då det inte heller i övrigt framkommit några omständigheter som utgör tillräckliga skäl att skatterättsligt fränkänna av SKM åberopade handlingar och transaktioner som, såvitt nu är ifråga, förevarit mellan bolaget och Ltd deras civilrättsliga innebörd, finner kammarrätten att förutsättningar för s.k. skatterättslig genomsyn saknas.

#### *Tillämpning av skatteavtalet med Irland - intern rätt:*

I målen är upplyst att Ltd är ett s.k. unlimited-bolag. Det är vidare i målen ostridigt att ett sådant bolag i Irland utgör såväl juridisk person som eget skattesubjekt och att dess vinst där är föremål för dubbelbeskattning. Det irländska dotterbolaget företer därmed alla de kännetecken som i beskattningshänseende utmärker ett svenskt aktiebolag och är därför i detta hänseende att jämföras med ett sådant bolag. Vid detta förhållande finner kammarrätten att utdelningen från Ltd enligt såväl dubbelbeskattningsavtalet med Irland som svensk intern rätt är befriad från beskattning i Sverige.

#### *Frågan om tillämpning av lagen mot skatteflykt:*

Kammarrätten finner att det av SKM åberopade förfarandet i och för sig har inneburit en inte oväsentlig skatteförmån för bolaget. Enligt

lagrummet ifråga förutsätts emellertid också för lagens tillämplighet att skatteförmånen med hänsyn till omständigheterna kan antas ha utgjort det huvudsakliga skälet för förfarandet. Vad som menas härmed har närmare utvecklats i förarbetena till lagen. Departementschefen (prop. 1982/83:84 s. 21) framhöll att det krävs att skattefördelarna träder i förgrunden på ett sådant sätt att förfarandet i övrigt framstår som mer eller mindre meningslöst. Lagrådet betonade att bedömningen av den skattskyldiges avsikter med förfarandet måste göras med stor varsamhet. För att skatteförmånen skall anses som det huvudsakliga skälet till förfarandet borde fordras att förfarandet helt eller i viktiga delar framstår som praktiskt taget meningslöst om man bortser från skatteförmånen (prop. s. 44). Skatteutskottet anslöt sig till dessa lagrådets uttalandet (SkU 1982/83:20 s. 13).

Med hänsyn till kammarrättens tidigare redovisade bedömning angående förutsättningarna för genomsyn finner kammarrätten att lagen mot skatteflykt inte är tillämplig på förfarandet i fråga.

Överklagas av RSV.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 mars 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 20 februari 2001**

**Eftertaxering för tjänsteinkomst 1991. Skattetillägg**

**Ändrat bokslut godtogs för eliminering av ej redovisade inkomster**

Vid taxeringsrevision hos ett AB konstaterades att avyttring av två bilar redovisats på ett felaktigt sätt. Försäljningsbeloppet, 412 500 kr inklusive moms, debiterades ett lånekonto och krediterades kassakontot. Vid årets slut bokades lånet bort genom att lånekontot krediterades och kassakontot debiterades. Därigenom redovisades inte försäljningen som intäkt i bolaget.

SKM och länsrätten beskattade aktieägaren/företagsledaren A för de inte redovisade inkomsterna inklusive moms (412 500 kr). KR undanröjde skattemyndighetens beslut och länsrättens dom. KR godtog därmed ett ändrat bokslut i bolaget. Detta ändrade bokslut innebar att;

1. 330 000 kr redovisades som intäkt
2. lagerreserven ökades med samma belopp

3. utgående moms redovisades med 82 500 kr
4. A:s fordran på bolaget/bolagets skuld till A skrevs ned med 412 500 kr
5. kassan krediterades med 412 500 kr.

KR godtog det nya bokslutet i bolaget som underlag för beskattning av A och anförde bl.a. följande i domskälen;

"Det nya bokslutet har registrerats av PRV och granskats av bolagets revisor. Vid sådant förhållande bör det ändrade bokslutet enligt kammarrättens mening godtas även i skatterättsligt hänseende om inte bolaget eller dess företagsledare härigenom uppnår en obehörig skatteförmån.

Med hänsyn till vad som i målet framkommit om bolagets verksamhet och om A och särskilt med beaktande av vad bolagets revisor vid den muntliga förhandlingen uppgett om bolagets verksamhet och bokföring, finner kammarrätten det klarlagt att felbokföringen inte var ett avsiktligt försök att undandra intäkter från beskattning, utan en följd av ett misstag av bokföringsbyrån. Med undantag av den aktuella felbokföringen har några anmärkningar inte riktats mot bolaget eller A. Även om A, såsom företagsledare för bolaget, är ansvarig för att bokföring sker på ett korrekt sätt måste det beaktas att den aktuella transaktionen var en del av flera transaktioner som utfördes i ett sammanhang. Det har enligt kammarrättens mening inte varit möjligt för A att med normal noggrannhet upptäcka felet. Kammarrätten har i dom denna dag i mål nr xxxxx funnit att det ändrade bokslutet skall godtas. Det uppkommer därmed inga oredovisade intäkter i bolaget som skall påföras A och hans överklagande skall därför bifallas".

*Kommentar:*

Domen kommer att överklagas av RSV.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 mars 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 21 februari 2001**

### **Sexmånadersregeln. Ettårsregeln.**

**Fråga om tillämpning av bestämmelserna i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, de s.k. sexmånaders- och ettårsreglerna, när den skattskyldige kommer att befinna sig på ett antal kortare tjänsteresor utanför verksamhetslandet och inte remitterar inkomsten avseende tjänsteresorna till verksamhetslandet.**

*Inkomstskatt. Taxeringsåren 2001-2004*

### **SAKOMSTÄNDIGHETERNA**

JB har fått erbjudande om att arbeta i Storbritannien under ett antal år. JB kommer att behålla sin skatterättsliga hemvist i Sverige. På grund av sitt arbete förväntas JB göra ett stort antal kortare tjänsteresor till andra länder. JB önskar besked om hur hans skattskyldighet enligt 6-månadersregeln respektive den alternativa regeln i punkt 3 första stycket andra meningen av anvisningarna till 54 § KL (1-årsregeln) påverkas vid olika alternativa antaganden om antalet tjänsteresedagar i andra länder än Sverige. Till saken hör också att JB i Storbritannien kommer att betraktas som "resident" men inte "ordinarily resident". Detta får till konsekvens att han enligt brittisk rätt får tillämpa de s.k. remittancereglerna. Dessa innebär att JB i sin självdeklaration i Storbritannien, under vissa förutsättningar, har rätt att från sin redovisade inkomst få avdrag för de inkomster han tjänat vid sina tjänsteresor till andra länder. JB avser att utnyttja denna möjlighet till avdrag.

### **SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED**

JB är enligt huvudregeln i punkt 3 första stycket första meningen av anvisningarna till 54 § KL inte befriad från skatt för de arbetsinkomster som han intjänar under tjänsteresorna till tredje land och inte remitterar till Storbritannien.

### **MOTIVERING**

6-månadersregeln gäller om anställningen och vistelsen utomlands varat i minst sex månader i den mån inkomsten beskattas i verksamhetslandet.

Det första kravet är att vistelsen utomlands varat sex månader. Kravet

bör uppfattas så att tjänsteuppdrag (jfr punkt 3 tredje stycket av anvisningarna till 54 § KL) som företas i tredje land i samband med en utlandsanställning räknas in i vistelsetiden utomlands. JB får därför anses uppfylla kravet på utlandsvistelsens varaktighet.

Ett ytterligare krav är att inkomsten beskattas i verksamhetslandet. Kravet på beskattning innebär enligt nämndens uppfattning att det inte är tillräckligt att inkomsten i någon formell mening endast beaktas vid taxeringen. Det krävs i stället att faktisk beskattning sker av inkomsten. Uttryckssättet "i den mån" innebär att 6-månadersregeln blir tillämplig på den del av inkomsten som beskattas i verksamhetslandet (jfr prop. 1989/90:110 s. 684).

Begreppet verksamhetsland finns inte definierat men får antas avse det land där den skattskyldige blivit stationerad, i JB:s fall Storbritannien (jfr begreppet "den vanliga verksamhetsorten" i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 33 § KL såvitt avser inhemska förhållanden).

En tillämpning av den s.k. remittance-regeln innebär, så vitt framgår av ansökningen, att den del av inkomsten som inte förs in till Storbritannien inte blir beskattad där.

Tillämpat på JB innebär det ovanstående att skattefrihet enligt 6-månadersregeln inte föreligger för den del av arbetsinkomsten under tjänsteresor till tredje land som inte förs in till Storbritannien.

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

## AVVISNING

Enligt 1-årsregeln gäller bland annat följande. Om anställningen och vistelsen utomlands varat minst ett år i samma land medges skattebefrielse för inkomsten av anställningen även om inkomsten inte beskattats i verksamhetslandet på grund av lagstiftning i detta land. Enligt tredje stycket i anvisningspunkten får i tiden för vistelsen utomlands räknas in kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands.

Vad som är av intresse här är betydelsen av den sistnämnda bestämmelsen, närmare bestämt att i tiden för vistelsen i samma land får inräknas kortare avbrott för bl.a. tjänsteuppdrag. I förarbetena finns ingen precisering av vad som bör förstås med uttrycket kortare avbrott. I fråga om tjänsteresor uttalas dock att dessa inte bör vara alltför omfattande i antal och längd. Vidare sägs att det vid den bedömning som måste göras i praxis hänsyn naturligtvis måste tas till syftet med

regeln. I de fall beskattning helt klart har skett i anställningslandet bör mindre vikt kunna fästas vid vistelsetid i andra länder än Sverige (prop. 1984/85:175 s. 30).

Att närmare precisera det antal tjänsteresedagar som kan vara tillåtna med bibehållen skattefrihet enligt 1-årsregeln är dock inte lämpligt att göra inom ramen för ett förhandsbesked. Nämnden avvisar därför frågan.

#### SKILJAKTIGA MENINGAR

En av nämndens ledamöter ansåg att sexmånadersregeln kunde tillämpas även på den del av beloppet som inte remitteras till Storbritannien.

En annan ledamot ansåg att frågan om ettårsregelns tillämpning inte borde ha avvisats.



- [RR:s dom den 18 juli 2001](#)  
Verklig förlust. Fråga om en likvidation ger upphov till en avdragsgill förlust som i huvudsak svarar mot den skatt på reavinsten som erlagts vid försäljning av aktierna
- [RR:s dom den 18 juni 2001](#)  
Fackförbunds skattskyldighet till mervärdesskatt. Fråga var om skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen förelåg för två olika slags verksamheter, nämligen dels viss för förhandlingskartellen central verksamhet som kommer alla fackmedlemmar tillgodo och som utförs av särskilt utsedda förbundsombudsmän, dels s.k. kontaktförbundsverksamhet som bedrivs av det på varje arbetsplats största enskilda medlemsförbundet och avser förhandlingsverksamhet m.m. för medlemmar i andra medlemsförbund
- [RR:s dom den 31 augusti 2001](#)  
Från och med vilken tidpunkt sker beskattning enligt reglerna för investmentföretag? Om ett företag någon gång under beskattningsåret kommer att uppfylla kraven för att vara ett investmentföretag ska det beskattas enligt reglerna för investmentföretag fr.o.m. nämnda tidpunkt
- [RR:s dom den 14 maj 2001](#)  
Skattetillägg vid inkomsttaxering 1997. Vid underlåten redovisning av vinst vid aktieförsäljning har skattetillägg påförts med 20 procent av den skatt som belöpte på vinsten, eftersom skattemyndigheten haft tillgång kontrolluppgift enligt 32 c § LSK
- [RR:s dom den 12 mars 2001](#)  
Skattetillägg vid inkomsttaxering 1994. Skattetillägg har påförts på ett underlag motsvarande summan av oredovisade realisationsvinster vid aktieförsäljning. Kvittning av oredovisade förluster vid försäljning av andra aktier mot realisationsvinsterna har inte medgetts
- [SRN:s förhandsbesked den 8 maj 2001](#)  
Kapitalförvaltningsuppdrag. Skatterättsnämnden har ansett att ett kapitalförvaltningsuppdrag inte var en sådan värdepappershandel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML
- [SRN:s förhandsbesked den 20 april 2001](#)  
Utställning. Skatterättsnämnden har ansett att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 6 och 4 ML inte är tillämplig avseende en utställning med trädgårdskonst

## RR:s dom den 18 juli 2001

### Verklig förlust

#### **Fråga om en likvidation ger upphov till en avdragsgill förlust som i huvudsak svarar mot den skatt på reavinsten som erlagts vid försäljning av aktierna**

#### *Inkomsttaxering 2000-2001. Förhandsbesked*

Ett bolag, M AB, bildade ett antal dotterbolag, A-bolagen och B-bolagen. Efter bildandet överlät M AB ett antal fastigheter till A-bolagen för bokförda värden varpå M AB avyttrade aktierna i A-bolagen och i ett annat dotterbolag, C-bolaget, till B-bolagen mot nyemitterade aktier i B-bolagen. B-bolagen sålde härefter aktierna i A-bolagen och C-bolaget till köpare som inte hörde till M-koncernen. När B-bolagen beskattades för reavinsten beräknades denna med utgångspunkt i de anskaffningsvärden på aktierna som B-bolagen tagit över från M AB och som väsentligt understeg marknadsvärdena.

M AB avsåg nu att likvidera B-bolagen. Genom likvidationen skulle M AB tillskiftas kassabehållningen i B-bolagen. Behållningen utgjordes av försäljningslikviden för aktierna i A-bolagen och C-bolaget efter minskning av erlagd skatt på reavinsten. M AB gjorde gällande att likvidationen skulle ge upphov till en avdragsgill förlust för M AB som i huvudsak svarade mot den skatt på reavinsten som B-bolagen erlagt vid försäljningen av aktierna i A-bolagen och C-bolaget.

Skatterättsnämnden fann att M:s AB anskaffningsvärde på de erhållna nyemitterade aktierna i B-bolagen skulle utgöras av marknadsvärdet vid "apporteringstillfället" på aktierna i A-bolagen och C-bolaget samt att det inte uppstod någon förlust att ta hänsyn till vid likvidationen av B-bolagen.

M AB överklagade och yrkade att förhandsbesked skulle meddelas med innehållet att likvidationsförlusten skulle motsvara skillnaden mellan vad som utbetalats vid likvidationen och marknadsvärdet på A-bolagsaktierna vid apporteringstillfället samt vad som erlagts kontant för B-bolagsaktierna. RSV bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten gjorde först följande bedömning. Som framgår av den föregående redogörelsen har avyttringarna av fastigheter och sedermera aktier i A-bolagen och C-bolaget medfört reavinstbeskattning för koncernen endast i det sista avyttringsledet, d.v. s. när B-bolagen avyttrade aktierna till en köpare utanför koncernen.

Beskattningen har skett i enlighet med den då gällande regeln i 2 § 4 mom. tionde stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Regeln innebar att någon reavinst inte ansågs uppkomma vid överlåtelse av tillgångar mellan bolag inom samma koncern utan sådan vinst uppkom först vid överlåtelse till någon utanför koncernen. Vinsten beräknades då som om de olika koncernbolagen utgjort en skattskyldig. Det koncernbolag som avyttrade en tillgång till någon utanför koncernen kunde således komma att beskattas även för reavinst som, om regeln inte funnits, hade beskattats hos tidigare ägare inom koncernen.

Härefter anförde Regeringsrätten. I förevarande fall har B-bolagen vid avyttringen av aktierna i A-bolagen och C-bolaget till en utomstående belastats med skatt på en reavinst som beräknats på grundval av anskaffningsvärden som övertagits från M AB och som understigit marknadsvärdena vid B-bolagen förvärv. Som Skatterättsnämnden framhållit innebär detta att de av B-bolagen avyttrade aktierna var belastade med en latent skatt när de förvärvades och skatten kan antas motsvara den skatt som B-bolagen erlade vid avyttringen. Denna beskattning ledde därför för M AB inte i realiteten till någon nedgång av värdet på aktierna i B-bolagen. M AB har således inte gjort någon verklig förlust med anledning av att B-bolagen beskattades för reavinsten (jfr RÅ 1995 ref. 83, RÅ 1997 ref. 11 och 44 kap. 23 § inkomstskattelagen, 1999:1229).

Enligt Regeringsrätten hade M AB i samband med likvidation av B-bolagen således inte rätt till avdrag för sådan förlust som svarar mot den skatt som hänför sig till B-bolagens avyttring av aktierna i A-bolagen och C-bolaget.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 september 2001.*

**RR:s dom den 18 juni 2001**

### **Fackförbunds skattskyldighet till mervärdesskatt**

**Fråga var om skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen förelåg för två olika slags verksamheter, nämligen dels viss förhandlingskartellen central verksamhet som kommer alla fackmedlemmar tillgodo och som utförs av särskilt utsedda förbundsombudsmän, dels s.k. kontaktförbundsverksamhet som bedrivs av det på varje arbetsplats största enskilda medlemsförbundet och avser förhandlingsverksamhet m.m. för medlemmar i andra medlemsförbund.**

*Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked, redovisningsperioder under tiden den 1 augusti 1997 - 31 juli 2000*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

X (förhandlingskartellen) är enligt sina stadgar en förhandlingskartell bestående av förbund anslutna till centralorganisationen Z (centralorganisationen). Förhandlingskartellen har till uppgift att genom förhandlingsverksamhet ta till vara de anslutna förbundens och deras medlemmars fackliga intressen. Förhandlingskartellen äger därvid företräda de anslutna förbunden och deras medlemmar enligt förbundens och förhandlingskartellen stadgar. Förhandlingskartellen och till förhandlingskartellen hörande förbund svarar gemensamt för de avtal förhandlingskartellen eller förhandlingskartell-förbundens gemensamma samverkansorgan träffat. Fördelning av eventuella kostnader mellan förbunden till följd av träffade avtal skall ske i relation till förbundens medlemsantal inom berört avtalsområde om ej annat överenskommes. Förhandlingskartellen utövar sin verksamhet genom representantskapet, styrelsen, förhandlingskartell-förbundens gemensamma samverkansorgan och förbunden. Representantskapet är förhandlingskartellens högsta beslutande organ och består av ombud för till kartellen anslutna förbund. Det gemensamma samverkansorganet företräder förbunden och träffar avtal enligt det statliga huvudavtalet. Samverkansorganet består av de till kartellen anslutna förbunden.

Samtliga medlemsförbund, däribland Y (medlemsförbundet), som är medlemmar i förhandlingskartellen är också medlemmar i centralorganisationen. Centralorganisationen har ett eget kansli som finansieras med medlemsavgifter och har anställda tjänstemän som utför gemensamma tjänster för förbunden. Förhandlingskartellen har däremot däremot inte något eget kansli. Sedan ett antal år tillbaka har det skett en allt längre gående delegering av förhandlingsarbetet från förhandlingskartellnivå till förbunds nivå och den lokala arbetsplatsnivån. Förbundens ombudsmän har därför fått ta över ett flertal arbetsuppgifter som tidigare utfördes av tjänstemän på centralorganisationens kansli.

Ansökan avser två olika slags verksamheter, nämligen dels viss för förhandlingskartellen central verksamhet som kommer alla förhandlingskartellens medlemmar tillgodo och som utförs av särskilt utsedda förbundsombudsmän, dels s.k. kontaktförbundsverksamhet som bedrivs av det på varje arbetsplats största enskilda medlemsförbundet i förhandlingskartellen och avser förhandlingsverksamhet m.m. för medlemmar i andra medlemsförbund. Samtliga förbund erlägger en viss medlemsavgift per år och medlem till förhandlingskartellen för att bekosta den centrala verksamheten. Dessa avgifter fördelas sedan på de förbund som utfört uppgifterna med

utgångspunkt i omfattningen av dessa förbunds verksamhet. Förbunden erlägger också till förhandlingskartellen en viss medlemsavgift per år för det antal medlemmar där kontaktförbundssansvaret åvilar annat förbund. Varje kontaktförbund erhåller visst belopp för varje medlem i ett annat förbund som kontaktförbundet representerat.

Frågor till skatterättsnämnden.

1. Är förhandlingskartellen skattskyldigt till mervärdesskatt för de belopp som uppbärs under angivna förhållanden?

2. Är medlemsförbundet alternativt förhandlingskartellen skattskyldigt till mervärdesskatt för de belopp som uppbärs under angivna förhållanden?

Skatterättsnämnden meddelade den 16 februari 1999 följande förhandsbesked.

Frågorna 1 och 2

Förhandlingskartellen är inte skattskyldig till mervärdesskatt.

Medlemsförbundet skall genom verksamheten anses tillhandahålla skattepliktiga tjänster mot ersättning till förhandlingskartellen och de förbund för vilka medlemsförbundet är kontaktförbund på en arbetsplats i en yrkesmässig verksamhet och är således skattskyldigt till mervärdesskatt.

Motivering.

Fråga 1

Enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är bl.a. den skattskyldig som omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet (1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 § första stycket 1 ML). Med omsättning av tjänst förstås bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § andra stycket 1 ML). Enligt 4 kap. 1 § 1 och 2 ML anses en verksamhet som yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370) eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kronor.

Nämnden gjorde följande bedömning.

De medlemsavgifter som erläggs av förbunden till förhandlingskartellen

betalas av förhandlingskartellen vidare till de förbund som utfört uppgifter avseende den centrala verksamheten och kan inte anses utgöra ersättning till förhandlingskartellen avseende några av förhandlingskartellen till förbunden tillhandahållna tjänster. Förfarandet innefattar med hänsyn härtill inte någon omsättning i mervärdesskattehanseende och någon skattskyldighet, som hänför sig till avgifterna, uppkommer därför inte för förhandlingskartellen.

Såvitt avser medlemsförbundet är den ersättning som förbundet i detta sammanhang erhåller avsedd att ersätta utfört arbete rörande den centrala verksamheten, för vilken förhandlingskartellen ansvarar. Med hänsyn härtill får den andel av de aktuella avgifterna som medlemsförbundet erhåller anses utgöra ersättning för åt förhandlingskartellen utförda tjänster vilket innebär att en omsättning föreligger i mervärdesskattehanseende. Med hänsyn till verksamhetens art, beräknade omfattning och finansiering med särskilda avgifter får den anses utgöra en från medlemsförbundets övriga verksamhet åtskild näringsverksamhet. Kravet på att verksamheten skall vara yrkesmässig i mervärdesskattehanseende är därmed uppfyllt.

Fråga uppkommer då om medlemsförbundets omsättning av tjänsterna är undantagen från skatteplikt på grund av den fr.o.m. den 1 juli 1998 gällande bestämmelsen 3 kap. 23 a § ML. Enligt första stycket i denna paragraf undantas omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer, om

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

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

Nämnden gjorde i denna del följande bedömning.

Bestämmelsen får anses avse de fall då en av icke skattskyldiga fysiska eller juridiska personer bildad grupp tillhandahåller deltagarna i gruppen tjänster för vilka dessa utger ersättning som exakt motsvarar varje persons andel i de gemensamma kostnaderna. I förevarande fall är det medlemsförbundet som tillhandahåller den bildade kartellen tjänster och förhållandena motsvarar därför inte dem som avses i bestämmelsen. Redan på denna grund är det nämnda undantaget inte tillämpligt.

Eftersom inte heller något annat undantag från skatteplikt i ML är tillämpligt på tjänsterna är medlemsförbundet mot bakgrund av det

anförda skattskyldigt till mervärdesskatt för ersättningen.

## Fråga 2

Av de skäl som anförts i motiveringen till svaret på fråga 1 kan inte heller den medlemsavgift som enligt förutsättningarna för fråga 2 erläggs till förhandlingskartellen anses utgöra ersättning för av förhandlingskartellen tillhandahållna tjänster. Förhandlingskartellen är därför inte skattskyldig till mervärdesskatt på grund av det aktuella förfarandet.

Den del av aktuella medlemsavgifter som medlemsförbundet erhåller har sin grund i att medlemsförbundet i vissa fall har ansvar som kontaktförbund för medlemmar i andra förbund och är avsedd att finansiera denna verksamhet. Vad medlemsförbundet sålunda erhåller får anses utgöra ersättning för de sålunda tillhandahållna tjänsterna vilket innebär att en omsättning föreligger. Även denna verksamhet får anses utgöra en från medlemsförbundets övriga verksamhet åtskild näringsverksamhet. Verksamheten är därmed yrkesmässig.

Inte heller i detta fall är förhållandena sådana att undantaget i 3 kap. 23 a § ML eller annat undantag från skatteplikt är tillämpligt.

Medlemsförbundet är således skattskyldigt till mervärdesskatt även för den ersättning som utgår enligt förutsättningarna för fråga 2.

Skiljaktig mening.

Tre ledamöter var skiljaktiga såvitt avser frågan om medlemsförbundets skattskyldighet enligt frågorna 1 och 2 och anförde med instämmande av nämndens sekreterare följande.

Av uppgifterna i ärendet framgår att förhandlingskartellen bildats av förbund inom den centrala organisationen. Förhandlingskartellen skall i enlighet med huvudavtalet verka som en gemensam förhandlingskartell i centrala förhandlingar för förbunden. Kartellen och förbunden bedriver facklig verksamhet avseende slutande av kollektivavtal på central respektive lokal nivå samt verksamhet med anknytning härtill, såsom opinionsbildning m.m. Denna verksamhet medför inte skattskyldighet till mervärdesskatt.

Fråga är då om de belopp som kartellen utger till vissa förbund, bl.a. medlemsförbundet, avser några av dessa förbund i gengäld tillhandahållna tjänster i yrkesmässig verksamhet. Ersättningen utgår dels på grund av att kartellen i centrala förhandlingar och anknytande verksamhet biträds av vissa anställda i dessa förbund, dels på grund av att förbunden såsom s.k. kontaktförbund på en arbetsplats förhandlar om kollektivavtal för samtliga övriga förbund som har medlemmar på

arbetsplatsen. Medlen får antas vara avsedda att endast täcka de kostnader, som förbunden har med anledning härav. Avsikten med den tillämpade organisatoriska formen är att fördela samtliga förbunds kostnader så att i princip varje förbund står för de kostnader som hänför sig till dess medlemmar.

Följande bedömning gjordes. De uppgifter som medlemsförbundet utför i kartellens centrala verksamhet eller i egenskap av kontaktförbund avser ett fullföljande av en av samtliga förbund inom kartellen gemensamt bedriven facklig verksamhet. Verksamheten, som således bedrivs i såväl medlemsförbundets eget som övriga medlemsförbunds intresse att sluta kollektivavtal för sina medlemmar, har sin grund i föreningsrättsliga stadgar och beslut och inte i kontraktsförhållande med kartellen eller övriga förbund om tillhandahållande av vissa tjänster. Att medlemsförbundet som medlem i kartellen verkar för organisationens ideella ändamål och av organisationen kompenseras för kostnader, som därvid uppkommer, kan därför inte anses innebära att förbundet tillhandahåller några tjänster mot ersättning eller bedriver en verksamhet av sådant stadigvarande och självständigt slag med vinstsyfte som grundar yrkesmässighet enligt ML. Någon skattskyldighet för medlemsförbundet såvitt nu är i fråga uppkommer därför inte. På grund härav saknas skäl att pröva om 3 kap. 23 a § ML är tillämplig.

Medlemsförbundet överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten och yrkade, med ändring av förhandsbeskedet, att medlemsförbundet inte skulle vara skattskyldigt till mervärdesskatt för någon av ersättningarna. Till stöd för sin talan anförde medlemsförbundet bl.a. följande.

Den del av de aktuella medlemsavgifterna som medlemsförbundet erhåller från andra förbund utgör ingen ersättning för åt förhandlingskartellen utförda tjänster. Det är endast en metod för att åstadkomma en utjämning av kostnaderna för arbete som fördelas mellan förbunden inom ramen för deras förhandlingssamverkan. Allt ansvar för förhandlingskartellens arbete åvilar medlemsförbunden. Några tjänster har således inte utförts åt förhandlingskartellen. De insatser som medlemsförbundet utför avser bara förbundsgemensamma uppgifter i syfte att uppnå samverkansfördelar inom förhandlingskartellen.

Fördelningen av medlemsavgifter till medlemsförbundet avser enbart det merarbete medlemsförbundet utför i förhållande till andra förbund inom kartellen. Verksamheten bedrivs utan några som helst ekonomiska överskott eller vinstsyften och kan därför inte heller betraktas som yrkesmässig i skatterättslig mening. Till detta kommer att de uppgifter som utförs av medlemsförbundet tillhandahålls inom en fristående grupp av ideella föreningar. Verksamheten i övrigt medför därför inte skattskyldighet hos gruppen eller de i gruppen ingående



juridiska personerna. De aktuella uppgifterna är direkt nödvändiga för utövandet av verksamheten och är inte åtskilda från medlemsförbundets övriga verksamhet. De utgör således en integrerad del av medlemsförbundets löpande verksamhet. Den medlemsavgift medlemsförbundet erhåller motsvarar medlemsförbundets andel av de gemensamma kostnaderna för verksamheten och tjänsternas tillhandahållande. Tjänsterna kan normalt inte tillhandahållas av någon utanför gruppen och tillhandahålls inte heller av någon utanför gruppen.

Riksskatteverket (RSV) hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas vad gäller frågan om medlemsförbundets skattskyldighet.

RSV yrkade för egen del att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att förhandlingskartellen är skattskyldig till mervärdesskatt. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. att förhandlingskartellen, som är en juridisk person, uppbär ersättning för tjänster vilka tillhandahålls andra personer, nämligen de förbund som ingår i förhandlingskartellen, och att ersättningen bör anses utgöra en skattepliktig omsättning.

Förhandlingskartellen bestred bifall till RSV:s överklagande och anförde bl.a. följande. Förhandlingskartellen tillhandahåller inga tjänster till medlemsförbunden och uppbär heller ingen ersättning från dem. Förhandlingskartellen administrerar enbart medlemsavgifter mellan de i kartellen ingående förbunden. Allt arbete utförs av förbunden. Avgifterna som vissa av förbunden erhåller från övriga förbund avser enbart det kartellgemensamma arbete som några av förbunden utför för samtliga förbunds räkning. Eftersom ifrågavarande arbete utförs utan ekonomiskt överskott eller vinstsyfte kan förhandlingskartellen inte anses vara skattskyldig till mervärdesskatt.

## REGERINGSRÄTTEN

Regeringsrätten delade Skatterättsnämndens uppfattning att förhandlingskartellen inte var skattskyldig till mervärdesskatt.

Vad gällde frågan om medlemsförbundet skulle anses skattskyldigt till mervärdesskatt för de belopp medlemsförbundet uppbar som ersättning för kostnader för förhandlingsverksamhet avseende andra förbunds medlemmar gjorde Regeringsrättens följande bedömning.

Förhandlingskartellen har till uppgift att genom förhandlingsverksamhet ta tillvara de anslutna förbundens och deras medlemmars fackliga intressen. Förhandlingsarbetet inom kartellen är i stor utsträckning delegerat från central kartellnivå till förbunds nivå och lokal arbetsplatsnivå. Detta gäller såväl den centrala verksamheten, som kommer alla förhandlingskartell-medlemmar tillgodo, som den kontaktförbundsverksamhet som åvilar det största enskilda medlemsförbundet inom kartellen på varje enskild arbetsplats.

Kontaktförbundet har ansvaret för all förhandlingsverksamhet på denna nivå även för medlemmar i annat medlemsförbund. För att finansiera verksamheten erlägger samtliga förbund en tillkommande medlemsavgift till förhandlingskartellen. Avgifterna fördelas sedan mellan de förbund som utfört arbetet.

För skattskyldighet till mervärdesskatt krävs bl.a. att fråga är om skattepliktig omsättning i en yrkesmässig verksamhet. Den ersättning medlemsförbundet uppbär har sin grund i det sätt på vilket förhandlingsverksamheten organiserats inom kartellen och kartellens stadgar och inte i ett kontraktsförhållande mellan medlemsförbundet och kartellen eller övriga förbund. Den förhandlingsverksamhet i form av central verksamhet och kontaktförbundsverksamhet som medlemsförbundet bedriver inom ramen för sitt medlemskap i förhandlingskartellen för att tillgodose förhandlingskartellens syfte kan till följd härav inte anses vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200).

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens beslut i vad det överklagats av RSV.

Regeringsrätten förklarade, med ändring av förhandsbeskedet, att det fackförbund som överklagat beslutet inte var skattskyldigt till mervärdesskatt för de uppburna beloppen.

Skiljaktig mening.

Ett regeringsråd var skiljaktig i fråga om motiveringen såvitt avser medlemsförbundet och anförde följande.

Medlemsförbundet utför inom ramen för det samarbete som etablerats inom förhandlingskartellen tjänster som kommer övriga medlemmar i kartellen till del. Medlemsförbundet uppbär för dessa tjänster ersättning från de övriga i kartellen ingående förbunden via förhandlingskartellen. Medlemsförbundet får härigenom anses bedriva en verksamhet, som med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet är att bedöma som yrkesmässig.

Regeringsrätten har i ett denna dag avgjort mål funnit att det i 3 kap. 23 a § ML föreskrivna undantaget från skatteplikt för omsättning av tjänster som utförs inom en fristående grupp personer är tillämpligt på förhandlingstjänster som utförs inom ramen för ett samarbetsavtal mellan tre fackförbund. Någon avgörande skillnad mellan det fallet och det nu förevarande föreligger inte. Undantaget är därför tillämpligt även på medlemsförbundets omsättning av de i målet aktuella tjänsterna.

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 september 2001.*

## **RR:s dom den 31 augusti 2001**

### **Från och med vilken tidpunkt sker beskattning enligt reglerna för investmentföretag?**

**Om ett företag någon gång under beskattningsåret kommer att uppfylla kraven för att vara ett investmentföretag ska det beskattas enligt reglerna för investmentföretag fr.o.m. nämnda tidpunkt.**

#### *Inkomstskatt*

Av RSV och sökanden överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 5 september 2000 har återgetts i rättsfallsprotokoll nr 29 år 2000.

Regeringsrätten angav följande i sin dom.

#### **"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Med investmentföretag avses ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och vars uppgift väsentligen är att genom ett välfördelat värdepappersinnehav erbjuda aktie- eller andelsägare riskfördelning och vari ett stort antal fysiska personer äger aktier eller andelar. Bestämmelsen finns vad gäller 2001 års taxering i 2 § 10 mom. tredje stycket lagen (1947:256) om statlig inkomstskatt, SIL, och vad gäller 2002 och senare års taxeringar i 39 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Med de i ansökan om förhandsbesked givna förutsättningarna får de förändringar i bolagets verksamhet som inträffar under år 2000 anses medföra att bolaget kommer att uppfylla kraven för att bli behandlat som ett investmentföretag.

Frågan i målet är då från vilken tidpunkt de särskilda skattereglerna för investmentföretag skall tillämpas på bolagets taxering. Bolagets begäran om besked i detta avseende - som avsåg även 2001 års taxering - besvarades av Skatterättsnämnden på så sätt att bolaget skulle beskattas som ett investmentföretag fr.o.m. ingången av år 2001 varjämte nämnden bestämde giltighetstiden för beskedet till taxeringsåren 2002-2004. Något förhandsbesked som gäller för taxeringsåret 2001 har således inte lämnats. Med hänsyn till

utformningen av förhandsbeskedet och det förhållandet att ansökan inte till någon del avvisats får beskedet emellertid också anses innefatta ett ställningstagande att de särskilda reglerna för investmentföretag inte skall tillämpas vid nyssnämnda taxering. Hinder bör därför inte anses föreligga för att Regeringsrätten prövar frågan vilka regler som skall tillämpas på bolaget vid 2001 års taxering.

Hos investmentföretag gäller i vissa avseenden särskilda beskattningsregler. Hänsyn tas således inte till vinst eller förlust vid avyttring av aktier m.m. I stället tas som intäkt upp 2 procent för år räknat av värdet av sådan egendom vid beskattningsårets ingång. Vidare medges i princip avdrag för utdelning som har beslutats för beskattningsåret, dock inte med så stort belopp att det föranleder underskott. Dessutom finns särskilda avskattningsregler för det fall att företag inte längre uppfyller förutsättningarna enligt definitionen av ett investmentföretag. Syftet med dessa regler är att förhindra att de som behåller aktierna i företaget efter karaktärsbytet får en skattemässigt fördelaktigare situation än tidigare med hänsyn till att någon schablonintäkt inte längre tas ut trots att det finns obeskatade realiserade vinster i företaget (jfr prop. 1998/99:15 s. 254-255). Avskattningen innebär att företaget som intäkt skall ta upp 16 procent av det högsta av marknadsvärdena på aktier m.m. som innehafts av företaget vid ingången av det beskattningsår då förändringen inträffar eller vid något av de fem föregående beskattningsåren. Har aktier i företaget under året begränsas intäkten. I vissa fall kan avskattning ske hos aktieägare. Efter karaktärsbyte skall de aktier som anskaffats av företaget innan förändringen inträffade anses ha ett anskaffningsvärde motsvarande marknadsvärdet vid tidpunkten för förändringen. Bestämmelserna finns i 2 10 mom. första och fjärde-sjätte styckena och 27 § 2 mom. andra stycket SIL respektive 39 kap. 14 och 16-19 §§ IL.

Även i övrigt finns särskilda regler när det gäller investmentföretag, t. ex. i fråga om koncernbidrag och skattefrihet för mottagen utdelning.

Som framgått av det anförda ger lagtexten inte någon klar ledning för bedömningen av från vilken tidpunkt de särskilda skattereglerna för investmentföretag skall tillämpas när en förändring har skett så att ett företag uppfyller kraven för att betraktas som investmentföretag. Skatterättsnämnden har funnit att ett företag i ett sådant fall skall behandlas som ett investmentföretag fr.o.m. ingången av året efter det år då förändringen inträffade. Riksskatteverket har samma uppfattning och åberopar till stöd härför bl.a. att beräkningen av schablonintäkt görs på grundval av aktieinnehavet vid ingången av beskattningsåret och att det därför framstår som naturligt att en sådan beräkning endast görs för företag som redan vid denna tidpunkt uppfyller kraven för investmentföretag. Bolaget anser också - i första hand - att det inte skall göras någon uppdelning av ett beskattningsår så att olika regler kommer att gälla för olika perioder men hävdar, till skillnad mot Skatterättsnämnden och Riksskatteverket, att den avgörande

tidpunkten bör vara utgången av det år då förändringen sker; om företaget då uppfyller förutsättningen för investmentföretag skall således de särskilda reglerna tillämpas för hela det gångna året. I andra hand anser bolaget att en uppdelning av beskattningen bör ske.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I ingressen till det lagrum som reglerar tillämpningen av de ifrågavarande särskilda reglerna anges att reglerna gäller för investmentföretag. Någon tidsmässig inskränkning anges inte. Ordalagen talar således med viss styrka för att karaktären vid varje särskilt tillfälle under beskattningsåret skall vara avgörande för om de särskilda reglerna för investmentföretag skall tillämpas. Det kan emellertid konstateras att reglerna i vissa avseenden medför komplikationer om olika system tillämpas under skilda delar av beskattningsåret; det gäller bl.a. reglerna om schablonintäkt och om avdrag för den utdelning som lämnas för beskattningsåret. Det kan därför ifrågasättas om reglerna skall ges den nu angivna tolkningen.

Den aktuella frågan berördes inte när de särskilda reglerna för investmentföretagens beskattning kom till vid 1990 års skattereform. Däremot gjordes vissa uttalanden av intresse när reglerna om avskattning vid ändringar av företagets karaktär infördes år 1998. I samband därmed uttalades nämligen att bestämmelserna om investmentföretag är utformade så att de, när ett sådant företag byter karaktär, tillämpas bara under den del av beskattningsåret då företaget har karaktär av investmentföretag; därefter gäller allmänna skatteregler (prop. 1998/99: 15 s. 257). Avskattningsreglerna är också utformade från denna utgångspunkt. Det förefaller således vara helt omotiverat att företaget beträffande aktier m.m. som förvärvats före förändringen får ett nytt anskaffningsvärde som motsvarar värdet vid tidpunkten för övergången om inte denna tidpunkt också är den då reglerna för investmentföretag upphör att tillämpas.

Även bestämmelsernas utformning i sistnämnda avseende talar således för att en uppdelning av beskattningsåret skall ske. I praxis har frågan inte ställts på sin spets. Av visst intresse är RÅ 1999 ref. 30. Rättsfallet gällde frågan om ett förvaltningsföretag - som den 1 december under beskattningsåret förvärvade aktierna i ett moderbolag i en koncern - kunde lämna och motta koncernbidrag för det aktuella året. Frågan besvarades jakande av Skatterättsnämnden med motiveringen att företaget "efter förvärvet av aktierna" inte längre var ett förvaltningsföretag. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden. Någon närmare vägledning för förevarande fråga ger inte rättsfallet, men det kan konstateras att det i vart fall inte talar emot en uppdelning av beskattningsåret när ett företag byter karaktär.

Som nyss nämnts medför dock en sådan uppdelning vissa

komplikationer. Bl.a. uppkommer frågan om schablonintäkten skall beräknas för hela året även om företaget haft karaktären av investmentföretag bara under en del av året. Regeln är utformad så att en jämkning är förutsedd men därvid torde ha åsyftats fall där räkenskapsåret har en annan omfattning än ett helt år. Lagtexten ger dock utrymme för att - i fall där ett företag förlorar karaktären av investmentföretag under beskattningsåret - jämka schablonintäkten beräknad på värdepappersinnehavets vid årets ingång med hänsyn till hur stor del av beskattningsåret som reglerna för investmentföretag skall tillämpas. En motsvarande jämkning synes också möjlig när ett företag som i förevarande fall får karaktären av investmentföretag under året. Däremot tillåter lagtexten inte att man i ett sådant fall beräknar en schablonintäkt för tiden efter förändringen grundad på innehavet vid förändringen, vilket vore det materiellt motiverade.

Ett annat problemområde avser behandlingen av utdelning. Beskattningen i fråga om utdelning hos investmentföretag syftar till att någon beskattning av mottagen utdelning som vidareutdelas inte skall ske hos företaget. Detta uppnås genom att mottagen utdelning skall tas upp som intäkt och den utdelning som beslutas för samma år dras av. En uppdelning av ett år på olika regelsystem medför i detta hänseende avsevärde svårigheter. En komplicerande faktor i sammanhanget är att företaget under resterande del av året kan utgöra ett förvaltningsföretag. I princip samma syfte, att beskattning inte skall ske av mottagen utdelning som vidareutdelas, tillgodoses i fråga om dessa företag genom ett annat system, nämligen så att mottagen utdelning inte skall tas upp som inkomst till den del den motsvaras av utdelning som beslutas för samma år. Det kan alltså bli fråga om att kombinera dessa två system.

Det kan tilläggas att det - vid en ändring under året av tillämpliga beskattningsregler - i princip är nödvändigt att fastställa exakt vilken dag företaget erhåller respektive förlorar karaktären av investmentföretag. När ett företag förlorar denna karaktär behövs emellertid enligt uttryckliga regler ett sådant fastställande för att bestämma vilket anskaffningsvärde som i fortsättningen skall gälla för företagets värdepapper.

En ståndpunkt som innebär att samma beskattningsregler skall tillämpas under hela beskattningsåret eliminerar de nyss beskrivna problemen. En sådan lösning ger emellertid också upphov till betänkligheter. Oavsett vilken tidpunkt eller tidsrymd som skall bli avgörande torde det sålunda uppkomma materiellt olämpliga resultat, t. ex. som nyss nämnts i fråga om anskaffningsvärdet för värdepapper. Ytterligare att märka är att det finns särskilda regler som gäller inte själva investmentföretaget utan företag som har viss anknytning till detta. Bl.a. finns regler om skattefrihet för utdelning från investmentföretag. Det är angeläget att frågan om skattefrihet för utdelningen för det mottagande företaget kan avgöras redan när

skattskyldigheten uppkommer, något som inte kan bli fallet i vissa alternativ.

Det bör också påpekas att den omständigheten att schablonintäkten beräknas på grundval av aktieinnehavet vid beskattningsårets ingång inte rimligen kan ges den effekten att de särskilda reglerna kan börja tillämpas först året efter det att ett företag uppnått status av investmentföretag. Det torde exempelvis stå klart att ett företag som nybildas under ett år och under det året uppfyller förutsättningarna för investmentföretag skattemässigt måste kunna behandlas som ett sådant företag redan under det första verksamhetsåret.

Sammanfattningsvis finner Regeringsrätten att det inte finns tillräckliga skäl att frånga den tolkning av den aktuella lagtexten som enligt det tidigare sagda ligger närmast till hands med hänsyn till ordalagen, nämligen att karaktären vid varje särskilt tillfälle under beskattningsåret skall vara avgörande för om de särskilda reglerna för investmentföretag skall tillämpas. Förhandsbeskedet skall därför ändras i enlighet härmed.

I bolagets ansökan om förhandsbesked begärs besked om fr.o.m. när bolaget utgör investmentföretag. Med den tolkning av lagtexten som Regeringsrätten i det föregående stannat för är det i princip nödvändigt att fastställa exakt vilken dag företaget erhållit karaktären av investmentföretag. I förevarande fall saknas emellertid tillräckligt underlag för att göra en sådan bedömning och det är inte heller lämpligt att bedömningen görs av Regeringsrätten som första instans. Skäl att nu återförvisa målet till Skatterättsnämnden för utredning och bedömning av denna fråga föreligger inte. Ansökningen bör därför avvisas såvitt gäller den tidpunkt då bolaget fått karaktären av investmentföretag.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att skattereglerna för investmentföretag skall tillämpas på bolagets beskattning fr.o.m. den tidpunkt under beskattningsåret då bolaget fått karaktären av investmentföretag. Ansökningen avvisas såvitt gäller den närmare tidpunkten härför."

Två regeringsråd var skiljaktiga och ansåg att de särskilda reglerna för investmentföretag ska tillämpas från och med ingången av det år ett företag övergår till att bli investmentföretag om företaget har kvar statusen som investmentföretag vid beskattningsårets utgång. De ansåg därför att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, bort förklara att bolaget skulle beskattas som investmentföretag från och med ingången av år 2000.

---

# Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 september 2001.*

**RR:s dom den 14 maj 2001**

## **Skattetillägg vid inkomsttaxering 1997**

**Vid underlåten redovisning av vinst vid aktieförsäljning har skattetillägg påförts med 20 procent av den skatt som belöpte på vinsten, eftersom skattemyndigheten haft tillgång kontrolluppgift enligt 32 c § LSK.**

Frågan i målet gällde om NN på grund av underlåtenhet att i sin självdeklaration redovisa en aktieförsäljning - vilken försäljning kom till skattmyndighetens kännedom genom en kontrolluppgift enligt 3 kap. 32 c LSK - skulle påföras skattetillägg och, om så var fallet, efter vilken procentsats påföringen skall ske.

### **Yrkandena m.m.**

Skattemyndigheten hade påfört skattetillägg beräknat efter 40 procent på ett underlag av 35 560 kr. Sedan NN överklagat skattemyndighetens beslut biföll länsrätten överklagandet delvis och bestämde att det av skattemyndigheten påförda skattetillägget skulle tas ut med 20 procent på nämnda underlag. I kammarrätten yrkade skattemyndigheten att avgiftsberäkningen skulle ske efter 40 procent och NN att skattetillägget skulle undanröjas. Kammarrätten avslåg de båda överklagandena. NN fullföljde sin och Riksskatteverket skattemyndighetens talan i Regeringsrätten.

### **Tillämpliga bestämmelser**

Enligt 5 kap. 1 § TL skall den som har lämnat en oriktig uppgift till ledning för sin taxering påföras skattetillägg med 40 procent av den skatt som, om den oriktiga uppgiften hade godtagits, inte skulle ha påförts honom. Skattetillägg tas emellertid enligt 5 kap. 4 § första stycket 2 TL inte ut om rättelse av oriktig uppgift såvitt avser bl.a. inkomst av kapital har gjorts eller hade kunnat göras med ledning av kontrolluppgift som skall lämnas utan föreläggande enligt LSK och som varit tillgänglig för skattemyndigheten före november månads utgång under taxeringsåret. Enligt paragrafens andra stycke gäller detta dock inte i fråga om kontrolluppgifter enligt 3 kap. 32 c, 44 eller 45 § LSK, dvs. kontrolluppgifter om avyttring av finansiella instrument (32 c §) och om upplåtelse respektive avyttring av bostadsrätter m.m. (44 och 45 §§). Avgiftsberäkningen skall ske efter 20 procent om den oriktiga uppgiften har rättats eller hade kunnat rättas med ledning av



kontrollmaterial som normalt är tillgängligt för skattemyndigheten och som varit tillgängligt för myndigheten före utgången av november under taxeringsåret (5 kap. 1 § tredje stycket TL). Den skattskyldige skall befrias från skattetillägg bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten i vissa fall framstår som ursäktlig eller om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut tillägget (5 kap. 6 § TL).

### **Skälen för Regeringsrättens avgörande**

NN:s underlåtenhet att redovisa aktieförsäljningen i den särskilda självdeklarationen som hon lämnat till ledning för 1997 års taxering utgör en sådan oriktig uppgift som enligt 5 kap. 1 § första stycket TL i princip skall föranleda att skattetillägg påförs. Den i målet aktuella kontrolluppgiften om aktieförsäljningen är en kontrolluppgift enligt 3 kap. 32 c § LSK, vilket innebär att regeln i 5 kap. 4 § första stycket 2 TL om undantag från skattetillägg inte är tillämplig. Huvudfrågan i målet blir då om skattetillägget skall tas ut med 20 eller 40 procent av skattebeloppet. Vidare skall övervägas om skäl för befrielse från skattetillägg föreligger.

Vad först gäller avgiftsberäkningen kan konstateras att kontrolluppgiften avseende NN:s aktieförsäljning utgör sådant kontrollmaterial som skall lämnas utan föreläggande samt att uppgiften har varit tillgänglig för skattemyndigheten före utgången av november 1997. Ett ytterligare krav för att avgiftsberäkningen skall ske efter 20 procent är att det kan anses att den oriktiga uppgiften, som består i att NN inte redovisade aktieförsäljningen i sin självdeklaration, rättats eller hade kunnat rättas med ledning av kontrolluppgiften.

Vid införandet av bestämmelsen om avgiftsberäkning efter 20 procent framhölls att uppgiftens storlek klart skall framgå av det i bestämmelsen angivna kontrollmaterialet samt att det inte räcker att man på grund av detta kan misstänka att den lämnade uppgiften är felaktig (prop. 1976/77:92 s. 27). Uttalandet upprepades i ett senare lagstiftningsärende med tillägget att det inte krävs att felets omfattning direkt framgår av materialet (prop. 1977/78:136 s. 197). Vidare anfördes följande. Kan man av ett till deklARATIONEN bifogat bilregisterutdrag konstatera att den skattskyldige har bil, vars värde inte redovisats på förmögenhetsbilagan, föreligger förutsättning att tillämpa den lägre procentsatsen utan hinder av att bilens värde inte anges på utdraget. Bedömningen blir densamma om den skattskyldige underlåtit att redovisa bilförmån, trots att det av kontrolluppgift framgår att han åtnjutit en sådan förmån. Däremot skall skattetillägg inte beräknas efter den lägre procentsatsen om kontrollmaterialet inte ger någon ledning för att vidta rättelse. Det torde normalt gälla t.ex. för ett företag för vilket utfärdas kontrolluppgift på grund av mottaget royaltybelopp. Det är i sådana fall inte möjligt att stämma av deklARATIONEN mot kontrolluppgiften.

År 1991 infördes i 5 kap. 4 § andra stycket TL ett undantag från den nyss angivna regeln att skattetillägg inte skall tas ut vid rättelse av oriktig uppgift med ledning av kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande. Från regeln undantogs sålunda kontrolluppgifter angående bostadsrätter o. dyl. enligt 3 kap. 44 och 45 §§ LSK. Kontrolluppgifter om överlåtelse av bostadsrätt skall enligt sistnämnda paragraf lämnas av bostadsrättsföreningar och innehålla uppgifter om köpeskillningens storlek och köpeskillningen vid överlåtarens förvärv. I förarbetena uttalades då att oriktig uppgift som kan rättas med ledning av kontrolluppgift enligt 3 kap. 44 eller 45 § LSK inte helt bör undgå skattetillägg utan sådan tillägg skall enligt 5 kap. 1 § tredje stycket TL tas ut med 20 procent när kontrolluppgiften varit tillgänglig för skattemyndigheten före november månads utgång (prop. 1991/92:43 s. 112).

År 1996 utvidgades undantaget till att avse även kontrolluppgifter om försäljningar av aktier och andra finansiella instrument varvid bl.a. följande uttalades (prop. 1996/97:45 s. 50). På samma sätt som i fråga om bostadsrätter kan skattepliktig reavinst eller reaförlust inte beräknas enbart med ledning av kontrolluppgiften och kan följaktligen inte heller förtryckas i den förenklade självdeklarationen. Den skattskyldige måste således även i dessa fall fortsättningsvis själv redovisa detta. Det framstår i sådana fall som naturligt att regeln i 5 kap. 4 § första stycket 2 TL inte omfattar de fall där kontrolluppgift enligt 3 kap. 32 c § LSK lämnats.

Av de nämnda förarbetena får anse framgå att avsikten varit att en utelämnad uppgift om försäljning av bostadsrätt som har upptäckts på grund av att en kontrolluppgift enligt 3 kap. 45 § LSK varit tillgänglig skall medföra avgiftsberäkning enligt 5 kap. 1 § tredje stycket TL, dvs. efter 20 procent. Förarbetena är inte lika tydliga när det gäller en utelämnad kontrolluppgift om försäljning av finansiella instrument i det fall försäljningen framgått av en kontrolluppgift enligt 3 kap. 32 c § LSK. De återgivna uttalandena i prop. 1996/97:45 tyder dock närmast på att avsikten även i detta fall varit att beräkningen skall ske efter 20 procent. Det finns visserligen som RSV framhållit vissa skillnader mellan de olika slagen av kontrolluppgifter. Bl.a. innehåller kontrolluppgifterna om försäljning av bostadsrätter - till skillnad från kontrolluppgifterna rörande finansiella instrument - uppgifter om anskaffningsvärden. Det går dock inte heller att med ledning enbart av en sådan kontrolluppgift avgöra om en försäljning lett till vinst, eftersom bl.a. eventuella förbättringskostnader inte anges.

I ett fall av förevarande slag där den skattskyldige över huvud taget inte redovisat försäljningen finns det därför inte anledning att göra någon skillnad mellan de två slagen av kontrolluppgifter. Den omständigheten att kontrolluppgifterna rörande finansiella instrument ger mindre information till ledning för beskattningen än kontrolluppgifterna angående bostadsrätter bör däremot givetvis kunna

medföra skillnader i det fall försäljningen redovisats men oriktig uppgift lämnats i något avseende som framgår av det ena slaget av kontrolluppgifter men inte av det andra.

Det i målet åberopade rättsfallet RÅ 1995 ref. 5 kunde sägas ge stöd för uppfattningen av avgiftsberäkningen i ett fall som det nu aktuella skall ske efter 40 procent. I det fallet togs nämligen skattetillägg ut efter 40 procent vid underlåtenhet att redovisa en fastighetsförsäljning, trots att skattemyndigheten rutinmässigt erhöll uppgifter om beslut i lagfartsärenden. Regeringsrätten konstaterade att de uppgifter om fastighetsförsäljningen som genom andra myndigheters försorg varit tillgängliga inte hade varit tillräckliga för att möjliggöra rättelse av den oriktiga uppgiften. Betydelsen av rättsfallet vid bedömningen i förevarande mål försvagas dock av att det inte avsåg ett ställningstagande rörande kontrolluppgifter som skall lämnas utan föreläggande. I sammanhanget bör vidare beaktas att den fortgående utvecklingen av systemet med skattetillägg inneburit bl.a. att lagstiftningen mildrats successivt i flera avseenden.

Bedömningen i förevarande fall bör ske med särskilt beaktande av bestämmelsernas syfte, nämligen att sanktionen bör vara mildare när risken för skatteundandragande generellt sett varit obetydlig (jfr prop. 1976/77:92 s. 22). Enligt Regeringsrättens mening står det klart att risken är obetydlig att en utelämnad kontrolluppgift om en aktieförsäljning undgår upptäckt när denna redovisats i en kontrolluppgift av förevarande slag. Det anförda innebär att avgiftsberäkningen i det nu aktuella fallet bör ske efter 20 procent. En sådan tillämpning ligger också i linje med den nyss berörda utvecklingen av systemet med skattetillägg.

Regeringsrätten delar underinstansernas uppfattning att det inte finns skäl till befrielse från skattetillägget.

*Kommentar:*

RSV har i skrivelse den 9 december 1998 i ämnesdatabasen Förfarande & Process, kategori Skattetillägg & Förseningsavgift, rörande skattetillägg på bl.a. oredovisad vinst vid aktieförsäljning, dnr 11002-98/900, kommenterat den överklagade kammarrättsdomen. I skrivelsen har RSV, eftersom rättsläget ansågs mycket osäkert, uttalat att verket ansåg att avgiftsberäkningen skulle ske efter 20 procent i avvaktan på Regeringsrättens dom. Rättsläget är således numera klarlagt vad gäller helt oredovisad vinst vid försäljning av aktier när skattemyndigheten haft tillgång till kontrolluppgift enligt 3 kap. 32 c § LSK.

---

**Område: Regeringsrätten**

**RR:s dom den 12 mars 2001**

### **Skattetillägg vid inkomsttaxering 1994**

**Skattetillägg har påförts på ett underlag motsvarande summan av oredovisade realisationsvinster vid aktieförsäljning. Kvittning av oredovisade förluster vid försäljning av andra aktier mot realisationsvinsterna har inte medgetts.**

I sin självdeklaration till ledning för 1994 års taxering redovisade NN inte några värdepappersförsäljningar. På anmodan av skattemyndigheten lämnade han sedermera uppgifter om de försäljningar som han hade genomfört under 1993. Enligt de beräkningar som skattemyndigheten gjorde på grundval av dessa uppgifter gav vissa försäljningar realisationsvinster om sammanlagt 68 195 kr och andra försäljningar realisationsförluster om sammanlagt 47 855 kr.

Skattemyndigheten påförde NN skattetillägg med 40 procent beräknat på ett underlag av 68 195 kr. NN yrkade hos länsrätten att skattetillägget i första hand skulle undanröjas och i andra hand beräknas på ett underlag av 20 340 kr. Länsrätten biföll NN:s andrahandsyrkande. Sedan skattemyndigheten överklagat länsrättens dom till kammarrätten biföll kammarrätten överklagandet och bestämde underlaget till 68 195 kr. NN överklagade kammarrättens dom. Regeringsrätten avslog överklagandet.

### **Skälen för Regeringsrättens avgörande**

Genom sin underlåtenhet att redovisa de vinstgivande försäljningarna har NN lämnat sådana oriktiga uppgifter som utgör grund för påförande av skattetillägg. Målet gäller i första hand frågan om underlaget för skattetillägget skall, såsom länsrätten funnit, fastställas med beaktande av resultatet av samtliga försäljningar eller om underlaget i enlighet med kammarrättens dom skall bestämmas till summan av realisationsvinsterna. Med utgångspunkt i skattemyndighetens beräkningar av vinster och förluster innebär det förstnämnda alternativet att underlaget bestäms till  $(68\,195 - 47\,855 =) 20\,340$  kr och det sistnämnda att det bestäms till 68 195 kr.

Den av underinstanserna åberopade bestämmelsen i 5 kap. 2 a § taxeringslagen (1990:324), TL, innebär att det vid bestämmande av underlaget för skattetillägg är tillåtet att kvitta oredovisade utgifts- eller förlustposter mot utlämnade intäktsposter endast under förutsättning att avdraget för utgiften eller förlusten och beskattningen av intäkten är

att hänföra till en och samma "fråga". Begreppet fråga (och det i förarbetena som synonym använda uttrycket "sak", se t.ex. prop 1989/90:74 s. 371 och 374) har inte definierats i TL. I förarbetena har framhållits att en fråga normalt identifieras med hjälp av det yrkande som framställts och de omständigheter som åberopas till stöd för yrkandet (a. prop. s. 369-370). För att åberopade omständigheter skall höra till samma fråga krävs i princip att de ingår i samma händelseförlopp eller saksammanhang (jfr Almgren-Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 6:19:4-5 med hänvisningar). Vad beträffar värdepappersförsäljningar finns det normalt fog för att se varje försäljning - eller snarare beräkningen av försäljningens resultat och den skattemässiga behandlingen av detta - som en särskild fråga.

Med denna utgångspunkt och på de av kammarrätten i övrigt anförda skälen finner Regeringsrätten att underlaget för skattetillägg i förevarande fall skall bestämmas till belopp motsvarande summan av realisationsvinsterna. Det som förkommit i målet ger inte anledning att frångå den beräkning som gjorts av skattemyndigheten och legat till grund för kammarrättens dom. Underlaget skall följaktligen bestämmas till 68 195 kr.

Regeringsrätten delar underinstansernas uppfattning att det inte finns skäl att efterge skattetillägget.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 september 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 8 maj 2001**

### **Kapitalförvaltningsuppdrag**

**Skatterättsnämnden har ansett att ett kapitalförvaltningsuppdrag inte var en sådan värdepappershandel som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2000 - den 31 december 2002*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökandebolaget (bolaget), som är ett värdepappersinstitut och står under Finansinspektionens tillsyn, erbjuder kapitalförvaltning. Den metod som bolaget erbjuder bygger på teorier om portföljförvaltning, analysmetoder, riskmodeller och matchningsprinciper (hur hänsyn tas

till det underliggande ändamålet vid fastställandet av vad som skall ingå i portföljen).

De uppdrag som bolaget åtar sig föregås alltid av någon form av upphandling. Det är i detta skede, dvs. i offerten som den egentliga rådgivningen sker. Den rådgivning som ges löpande sker i form av justeringar av den ursprungliga strategin. Uppdragen löper på minst två år, ofta med förlängning. Avgiften bestäms i förhållande till förvaltad kapital. Någon faktureringsavgift tas inte ut. Kostnader för depå och courtage tas ut som utlägg utan påslag.

Uppdragen förutsätter ett aktivt deltagande från kunderna. De skiljer sig således från "vanliga" s.k. diskretionära uppdrag där uppdragstagaren för det mesta har helt fria händer inom vissa yttre ramar. Kunden medverkar till att utforma en uppdragsbeskrivning, som bygger på de regelsystem som gäller för denne. Vidare utformas ett s. k. placeringsreglemente och ett s.k. riskhanteringskoncept för kontroll att reglementet följs. Därefter utformas direktiv för den kortsiktiga handeln. Kundens löpande medverkan sker i en finanskommitté, i vilken strategiska beslut om placeringar m.m. tas. I kommittén medverkar, förutom beslutsfattare från kunden, även representanter från bolaget. Kommittén sammanträder två till fyra gånger om året. All rådgivning under avtalstiden görs i kommittén i form av föredragningar och förslag samt deltagande i diskussioner. Kunden är den som har det slutliga avgörandet. Beslutet utformas som ett långsiktigt köp och säljuppdrag.

De belopp som avses är mycket stora, placeringarna är mycket långsiktiga och skall ofta matchas mot ett framtida åtagande, t.ex. en pensionsskuld.

Om uppdraget avser pensionskapital erbjuds en skuldanalys och matchning. Även andra kunder kan, om de så önskar erhålla skuld- och tillgångsanalys. När affärerna avser utländska värdepapper erbjuds också automatisk kurssäkringar genom terminsköp av den aktuella valutan och valutaswappar. Varje kund erbjuds ett endags utbildningsseminarium utan extra kostnad.

Bolaget önskade få svar på följande frågor.

Fråga 1

Skall bolagets stora kapitalförvaltningsuppdrag enligt den modell som beskrivs i ansökningsen anses utgöra en eller flera tjänster?

Om det är fråga om en tjänst:

Fråga 2

Är denna helt eller delvis undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200)?

Om det är fråga om flera tjänster:

Fråga 3

Är någon eller några av dessa tjänster undantagen på sätt som anges i fråga 2? I så fall vilka?

Om svaret på fråga 2 och/eller fråga 3 föranleder att en uppdelning skall ske:

Fråga 4

Kan en uppdelning i en momspliktig och en momsfri del ske enligt den s. k. skälighetsprincipen eller måste avgiften faktiskt delas upp?

Om skälighetsprincipen skall tillämpas:

Fråga 5

Kan värdet av gjorda investeringar - datorer, analysprogram, kontrollprogram, etc. - användas som en skälig bas?

Fråga 6

Kan tidsåtgången användas som en skälig bas?

Om avgiften måste delas upp:

Fråga 6

Kan avgiften delas i en momsfri (förmedling) och en momspliktig del (rådgivning), där förmedlingskostnaden är rörlig (t.ex. 0,2 % av kapitalet) och rådgivningskostnaden är fast, t.ex. 10 000 kr?

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Bolagets med ansökningen avsedda kapitalförvaltningsuppdrag skall anses utgöra en enda tjänst. Omsättning av denna tjänst är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

## MOTIVERING

### Frågorna 1 och 2

Nämndens prövning begränsar sig till frågan om vilken mervärdesskatterättslig karaktär sådana kapitalförvaltningsuppdrag har som avses med ansökningen.

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med bank- och finansieringstjänster avses enligt andra stycket, såvitt nu är i fråga, inte notariatverksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte.

I förarbetena till undantagsbestämmelsen när den ursprungligen infördes i 8 § 3 i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt (prop. 1989/90:111 s. 193) anförde föredragande statsråd bl.a. att i begreppet notariatverksamhet innefattas normalt bl. a. förvaltning av värdepapper, juridiska tjänster åt kunder samt andra rådgivartjänster.

Det aktuella undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B d punkterna 1 - 6. I punkt 5 anges som sådana undantagna tjänster transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med vissa nu inte aktuella undantag.

Fråga i ärendet är i första hand om den med ansökningen avsedda verksamheten helt eller delvis utgör sådan värdepappershandel som avses i den aktuella undantagsbestämmelsen eller om verksamheten helt eller till viss del är att hänföra till skattepliktig omsättning av tjänster i notariatverksamhet.

Skatterättsnämnden har bl.a. i ett förhandsbesked meddelat den 4 juni 1992 haft anledning att ta ställning till innebörden av undantaget avseende värdepappershandel. Ett bolag förvaltade på uppdrag av kund visst av denne avsatt kapital genom placering i olika slag av värdepapper. Enligt kundens riktlinjer ägde bolaget på eget initiativ och utan vidare samråd med kunden vidta ny- eller omplaceringar av kapitalet. Förvaltade värdepapper förvarades i depå hos ett systerbolag, som också verkställde köp och försäljningar. Sökandebolaget erhöll arvode efter särskilda grunder. Nämnden fann, mot bakgrund av vad som uttalats vid undantagsbestämmelsens tillkomst, att med omsättning och förmedling av aktie, andra andelar och fordringar, vare



sig de representeras av värdepapper eller ej, avses tjänster att omsätta eller förmedla själva rättighetsbevisen på det sätt som dessa tjänster utgör typiska inslag i bankers och finansieringsinstituts verksamhet. Tjänster såsom rådgivning och liknande, vilka visserligen ofta utförs i anslutning till själva omsättningen men ändå är fristående i förhållande till denna, omfattas inte. Detta undantag gäller således inte tjänster som avser placeringsrådgivning och liknande vid värdepappershandel i dess gängse skatterättsliga bemärkelse såsom en yrkesmässig verksamhet inriktad på förvärv och överlåtelser för ett tillgodogörande av de värden som bevisen har. Nämnden framhöll också att det är den som verkställer köp och försäljningar av värdepapper som utför själva transaktionstjänsten, dvs. den tjänst för vilken courtage eller motsvarande avgift erläggs. Nämnden ansåg att de av sökandebolaget tillhandahållna tjänsterna närmast hade karaktär av skattepliktiga analys- och rådgivningstjänster. Regeringsrätten instämde i Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet, se RÅ 1993 not. 71. Bedömningen i avgörandet RÅ 1998 not. 249 ger uttryck för motsvarande synsätt.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Enligt nämndens mening utgör ett sådant kapitalförvaltningsuppdrag som avses med ansökningen, trots vad bolaget anfört, i allt väsentligt en tjänst av samma slag som bedömdes i de ovan angivna rättsfallen, dvs. en analys- och rådgivningstjänst och inte en tjänst avseende handel med värdepapper. Tjänsten är därför till sin karaktär av samma slag som de förvaltningstjänster som enligt ovannämnda förarbetsuttalande utgör notariatverksamhet.

Ovan redovisade synsätt är enligt nämndens mening i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet och det principiella synsätt som kommit till uttryck i EG-domstolens praxis (se t. ex. domen i mål nr C-2/95 ang. Sparekassernes Datacenter, särskilt p. 69-70; jfr även generaladvokatens förslag till avgörande i målet, p. 75-77).

Frågorna 3-6

Med hänsyn till svaren på frågorna 1 och 2 förfaller övriga frågor.

**AVVISNING**

I den mån ansökningen inte har besvarats finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas och avvisar ansökningen i den delen.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har överklagats av bolaget.

---

# Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 11 september 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 20 april 2001**

### **Utställning**

**Skatterättsnämnden har ansett att undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 6 och 4 ML inte är tillämplig avseende en utställning med trädgårdskonst**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2001 - den 31 december 2003.*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökanden X har anordnat en utställning med trädgårdskonst inom ett inhägnat område. Entréavgift togs ut av vuxna. Syftet med utställningen var att möta intresset för trädgård och att inspirera och utbilda besökarna att skapa egna vackra miljöer. I utställningen fanns det privata trädgårdsrummet med balkonger och terrasser med växter och krukor och dylikt skapade av ledande trädgårdspersonligheter från hela landet, men även från andra länder. I de många olika balkongerna och trädgårdarna på utställningen har det installerats konstbelysning av växterna vilket i trädgårdssammanhang ger trädgården en ny dimension. Dagligen har det varit tre allmänna visningar med guider och därutöver specialvisningar.

Sökanden önskade svar på följande frågor.

- a) Är entréavgifter vid trädgårdskonstutställningar som X anordnar undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § mervärdesskattelagen?
- b) Blir svaret annorlunda om utställningen bedrivs inom ett etablerat museum exempelvis stadens konstmuseum?

### **FÖRHANDBESKED**

Undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 6 och 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är inte tillämpliga på den med ansökningen avsedda utställningen.

### **AVVISNING**

Ansökningen avvisas i den del som avser utställning bedriven av stadens Konstmuseum.

## MOTIVERING

Enligt 3 kap. 11 § 6 ML undantas från skatteplikt omsättning avseende kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun. Enligt punkt 4 i bestämmelsen undantas vidare anordnande 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.

Nämnden gjorde följande bedömning.

### 3 kap. 11 § 6 ML

Begreppet kulturbildningsverksamhet som bedrivs av kommun är så allmänt att det inte är möjligt att med hänvisning till t.ex. allmänt språkbruk fastställa dess innebörd med utgångspunkt enbart i själva lagtexten. För att fastställa den närmare innebörden måste därför ledning sökas i förarbetena till bestämmelsen. Av dessa, prop. 1996/97:10 s. 38, framgår att med kulturbildningsverksamhet som tillhandahålls i kommunal regi åsyftas kommunala kultur- och musikskolor eller motsvarande. Härtill kommer att den aktuella aktiviteten närmast har karaktär av utställning och inte av bildningsverksamhet. Bestämmelsen i 3 kap. 11 § 6 ML är därför inte tillämplig på den aktuella utställningen.

### 3 kap. 11 § 4 ML

Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om 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.

De olika föremål och växter som skall ställas ut kan enligt nämndens mening inte, i syfte att bevara kulturvärden, anses utgöra systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som ställs ut för visning för allmänheten. Den ifrågavarande anläggningen utgör snarare en utställning av växter och andra föremål för den trädgårdsintresserade besökaren. Nämnden finner mot bakgrund av det nu anförda att

visningen av utställningen inte kan hänföras till omsättning avseende anordnande i museiverksamhet av utställning för allmänheten.

Tillräcklig utredning saknas för att en bedömning skall kunna göras av tillämpligheten av det aktuella undantaget om utställningen skulle bedrivas av stadens konstmuseum. Ansökningen skall därför avvisas i den delen.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

- [RR:s dom den 11 december 2000](#)  
Vinstmarginalbeskattning - Begagnad vara - Ridhäst
- [RR:s dom av den 25 januari 2001](#)  
Fråga om en förenings verksamhet ska anses som yrkesmässig
- [RR:s dom av den 6 februari 2001](#)  
Fråga om sökandebolaget är att anse som framställare enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200)
- [Kammarrätten i Jönköping dom den 15 december 2000](#)  
Marknadsvärdet vid utköp av halv fastighet.  
Halv fastighet som förvärvats från arbetsgivaren har vid bedömningen av om förvärvet skett till underpris ansetts ha ett värde väsentligt understigande hälften av marknadsvärdet för hela fastigheten
- [Kammarrättens i Göteborg dom den 2 februari 2001](#)  
Stadigvarande vistelse. Kortare avbrott
- [KR:s i Göteborg domar av den 16 maj 2000](#)  
Samordning av införsel av alkoholdrycker.  
Beskattning vid införsel av alkoholdrycker från land som är medlem i Europeiska unionen och transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK).
- [Kammarrättens i Stockholm dom den 9 februari 2001](#)  
Handelsbolag. Avdrag för förlust vid likvidation av handelsbolag.  
Vid likvidation av ett handelsbolag har en fastighet, vars marknadsvärde var högre än det bokförda värdet, skiftats ut.  
Avdrag för realisationsförlust på handelsbolagsandelen har inte medgivits eftersom förlusten inte ansetts vara verklig
- [KR:s i Stockholm dom den 23 januari 2001](#)  
Sparad utdelning, utländskt fåmansföretag.  
Beräkning av sparad utdelning enligt 3 § 12 b mom. SIL för år före det att bestämmelsen i 3 § 12 a mom. SIL om att utländska juridiska personer ska jämföras med svenska aktieföretag trädde i kraft
- [SRN:s förhandsbesked den 5 januari 2001](#)  
Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som hänförs till förhyrning av personbilar?
- [SRN:s förhandsbesked den 15 januari 2001](#)  
Uttagsbeskattning - Omsättning som är undantagen skatteplikt enligt 3 kap. 25 § mervärdesskattelagen (1994:200) - Jämkning
- [SRN:s förhandsbesked den 14 februari 2001](#)  
Avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster avseende försäljning av aktier till dotterbolag samt för ingående skatt som är hänförlig till försäljning av aktier i dotterbolag?
- [SRN:s förhandsbesked den 4 oktober 2000](#)

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

**RRs dom den 11 december 2000**

### **Vinstmarginalbeskattning - Begagnad vara - Ridhäst**

*Mervärdesskatt*

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 24/00.

Efter överklagande av sökanden, såvitt gällde frågan om en ridhäst är att betrakta som en begagnad vara enligt 9 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200) som medför att reglerna om vinstmarginalbeskattning blir tillämpliga på försäljningen av ridhästen, förklarade Regeringsrätten följande:

"Prövningen i Regeringsrätten av en fråga om förhandsbesked bör i regel inte grundas på andra faktiska förutsättningar än dem som har legat till grund för Skatterättsnämndens bedömning. Regeringsrätten utgår därför från den begränsning av förutsättningarna för fråga 2 som nämnden har gjort. Med denna utgångspunkt ansluter sig Regeringsrätten till nämndens bedömning av frågan."

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

## **RR:s dom av den 25 januari 2001**

### **Fråga om en förenings verksamhet ska anses som yrkesmässig**

*Mervärdesskatt*

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 14/00.

Efter överklagande av sökanden, som anförde att frågan om skattskyldighet ska bedömas utifrån de allmänna rörelsekriterierna och att ett av dessa kriterier, vinsyfte, inte är uppfyllt beträffande föreningens verksamhet, förklarade Regeringsrätten att rätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

---

## **Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

## **RR:s dom av den 6 februari 2001**

### **Fråga om sökandebolaget är att anse som framställare enligt 3 kap. 19 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200)**

*Mervärdesskatt*

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 31/98.

Efter överklagande av sökanden förklarade Regeringsrätten följande:

"Frågan i målet är om uttrycket "tjänster som avser 2. framställning av publikationer", såsom detta uttryck används i 3 kap. 19 § första stycket ML, omfattar den verksamhet som bolaget bedriver och om bolaget därmed är att anse som "framställare" av den med ansökningen om förhandsbesked avsedda periodiska publikationen.

Ordalydelsen täcker i och för sig allt som ingår i produktionen av en publikation. Sett i sitt sammanhang kan ordet "framställning" dock uppfattas som en teknisk term med en snävare innebörd än den som kunde anses följa av ordalydelsen. Av uttalanden i förarbetena framgår - såsom Skatterättsnämnden har funnit - att med framställning i detta

sammanhang avses tillverkning av vara, dvs. såvitt gäller tryckalster den tryckta upplagan, och med framställare således den som tillverkade denna, framför allt tryckeri och bokbinderi.

Gränsen mellan omsättning av en vara och omsättning av en tjänst som avser tillverkning av en vara på beställning är inte alltid klar. Bolagets verksamhet omfattar i huvudsak ackvisition av annonser, sammanställning av annonserna med text- och bildmaterial som tillhandahålls av den ideella föreningen samt upphandling av tjänster från tryckeri- och distributionsföretag. Verksamhet omfattar färre led än de verksamheter som rättsfallen RÅ 1995 not. 392 och not. 393 bedömdes resultera i omsättning av varor. Även om bolagets verksamhet med hänsyn härtill inte skulle vara att bedöma på samma sätt som i rättsfallen kan den å andra sidan inte anses innefatta sådan teknisk-fysisk framställning som enligt det nyss sagda avses i 3 kap. 19 § första stycket ML. Bolaget är följaktligen inte att anse som framställare av den periodiska publikationen i lagrummets mening. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall därför fastställas."

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

**Kammarrätten i Jönköping dom den 15 december 2000**

**Marknadsvärdet vid utköp av halv fastighet**

**Halv fastighet som förvärvats från arbetsgivaren har vid bedömningen av om förvärvet skett till underpris ansetts ha ett värde väsentligt understigande hälften av marknadsvärdet för hela fastigheten.**

X ägde hälften av en fastighet, som var bebyggd med ett enfamiljshus, medan det bolag där han var anställd ägde den andra hälften. I samband med att X lämnade sin anställning hos bolaget köpte han ut dess andel av fastigheten för 125.000 kr, vilket pris väsentligen understeg hälften av vad som ostridigt utgjorde marknadsvärdet för hela fastigheten, nämligen 725.000 kr. Till stöd för ett lägre utköpspris åberopade X ett tillägg till värderingsintyget, enligt vilket omkring 200.000 kr kunde påräknas vid försäljning av halva fastigheten. Därvid hade värderingsmannen beaktat bl.a. att det skulle krävas en del ombyggnader för att det skulle vara möjligt att hitta en köpare till halva fastigheten och att kostnader för sådana åtgärder uppgick till omkring 75.000 kr - 100.000 kr.

Frågan i målet har gällt vilket av de två värdena som rätteligen bör tjäna som utgångspunkt för en förmånsvärdering: den överlåtna



andelens andel av ett marknadsvärde för hela fastigheten, eller om hänsyn ska tas till att det kan vara svårt att finna köpare till en andel av en fastighet.

Skattemyndigheten menade att förmånen skulle beräknas utifrån halva marknadsvärdet, dvs. 362.500 kr. Även om kretsen tänkbara köpare är liten vid försäljning av endast hälften av fastigheten, har den andra hälftenägaren möjlighet att enligt samäganderättslagen framtvinga en försäljning av hela fastigheten. Samägandet kan därför inte anses utgöra en sådan inskränkning som påverkar marknadsvärdet av fastigheten. Länsrätten ändrade inte skattemyndighetens beslut.

Kammarrätten fann däremot att det saknades anledning att anta att den värdering som gjorts i det kompletterande intyget inte skulle ha skett på objektiva grunder. Vid sådant förhållande fanns det enligt kammarrätten inte skäl att frångå den uppskattning av marknadsvärdet till 200.000 kr som gjordes i utlåtande avseende halva fastigheten. X fick därför anses ha åtnjutit en skattepliktig förmån om 75.000 kr och inte 237.500 kr som underinstanserna funnit. Underlaget för skattetillägg nedsattes i motsvarande mån.

*Kommentar:*

RSV ifrågasätter inte att utlåtandet angående försäljning av halva fastigheten, under de förutsättningar som angetts där, skett på objektiva grunder. Det är emellertid också ostridigt vad marknadsvärdet för hela fastigheten var. Den fråga som ska besvaras i målet är vilket av dessa värden som ska tjäna som utgångspunkt för en förmånsvärdering.

RSV har överklagat kammarrättens dom.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

### **Kammarrättens i Göteborg dom den 2 februari 2001**

#### **Stadigvarande vistelse. Kortare avbrott.**

*Särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Inkomståret 1999.*

Skattskyldig som under perioden april-juli 1999 vistats i Sverige i genomsnitt 3-5 arbetsdagar per vecka med ett kortare uppehåll i vistelsen i Sverige om tre veckor och som från och med den 1 augusti 1999 bosatt sig i Sverige har ansetts stadigvarande vistats i Sverige

från och med den 1 april 1999.

## SAKOMSTÄNDIGHETERNA

Omständigheterna var följande. KM överklagade LR:s dom och yrkade att han under perioden 1 april-31 juli 1999 skulle beskattas enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Under nämnda tidsperiod tillbringade han 41 nätter och 52 dagar i Sverige. Under tre veckor tillbringade han inte någon dag i Sverige och därutöver tillbringade han under en vecka endast en dag i Sverige.

## DOMSKÄL

KM har i målet åberopat en förteckning över de dagar och nätter han tillbringat i Sverige under tiden april-juli 1999. Enligt denna sammanställning har KM, med undantag av ett uppehåll om tre veckor (v.26-28) och V.17 då han endast tillbringade en dag i Sverige, vistats 3-5 arbetsdagar per arbetsvecka i Sverige.

Med hänsyn till den tid som KM befunnit sig i Sverige under normala arbetsveckor under perioden april-juni 1999 och att han den 1 augusti 1999 bosatt sig i Sverige, finner kammarrätten att han från och med den 1 april 1999 skall anses ha stadigvarande vistats i Sverige. Lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta är därför inte tillämplig på hans inkomst av arbete i Sverige den 1 april-den 31 juli 1999.

## DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

### *Kommentar:*

Ett avbrott i vistelsen i Sverige uppgående till tre veckor har ansetts som ett sådant kortare avbrott som inte avbryter den stadigvarande vistelsen.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

## **KR:s i Göteborg domar av den 16 maj 2000**

### **Samordning av införsel av alkoholdrycker.**

**Beskattnings vid införsel av alkoholdrycker från land som är medlem i Europeiska unionen och transporttillägg enligt lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter (LPK).**

Länsrättens domar har refererats i rättsfallsprotokoll 22/99

Efter överklagande av B J av dessa domar beslutade kammarrätten följande:

"DOMSKÄL

SKALL EG-RÄTTSLIGA BESTÄMMELSER ELLER SVENSK LAGSTIFTNING  
TILLÄMPAS?

Av artikel 249 i fördraget om upprättandet av Europeiska gemenskapen (Romfördraget) framgår att ett direktiv - med avseende på det resultat som skall uppnås - skall vara bindande för varje medlemsstat till vilken det är riktat. Direktivet skall emellertid överlåta åt de nationella myndigheterna att bestämma form och tillvägagångssätt för genomförandet. - Varje korrekt genomfört direktiv får verkningar för de enskilda genom den nationella lagstiftning varigenom direktivet har genomförts (se mål 222/84 Marguerite Johnston mot Chief Constable of the Royal Ulster Constabulary, REG 1986, s. 1651).

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 (cirkulationsdirektivet) har genomförts i svensk rätt. Härav följer att kammarrätten i princip skall tillämpa den svenska lagstiftningen och inte cirkulationsdirektivet. Kammarrätten är emellertid skyldig att tolka svensk rätt mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte (se nedan under skattskyldighet enligt 8 § första stycket femte punkten lagen (1994:1564), LAS). Möjligheten att direkt tillämpa ett icke korrekt genomfört direktiv i stället för svensk lagstiftning behandlas nedan under skattskyldighet enligt cirkulationsdirektivet. Kammarrätten inleder emellertid med en redogörelse för frågan om den aktuella införseln omfattas av artikel 8 i cirkulationsdirektivet.

OMFATTAS INFÖRSELN AV ARTIKEL 8 I CIRKULATIONS DIREKTIVET?

Cirkulationsdirektivet innehåller bestämmelser om punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor. Av ingressen till cirkulationsdirektivet framgår att Europeiska gemenskapernas råd har antagit detta direktiv med beaktande av bl.a. följande. Den inre marknadens inrättande och funktion kräver fria varurörelser, även för punktskattebelagda varor. För att garantera den inre marknadens upprättande och funktion bör reglerna för punktskattepliktens inträde vara identiska i alla medlemsstater. Det framgår vidare att direktivet avser att reglera både näringsidkares och enskilda personers handhavande av punktskattepliktiga varor.

Av artiklarna 6, 7, 9 och 10 i cirkulationsdirektivet framgår bl.a. följande. Skattskyldighet för punktskatt inträder i den medlemsstat där varan släpps för konsumtion när varan släpps för detta ändamål. Om varorna sedan de släppts för konsumtion i en medlemsstat transporteras till en annan medlemsstat och förvaras där för kommersiella ändamål skall punktskatten tas ut i den senare medlemsstaten. Punktskattebelagda varor som avsänds eller transporteras direkt eller indirekt av säljaren eller för dennes räkning skall beskattas i den medlemsstat dit försändelsen eller transporten anländer (distansförsäljning). Cirkulationsdirektivet, bl.a. artikel 22, innehåller även bestämmelser om återbetalning av punktskatt i de fall direktivets bestämmelser innebär att punktskatt skall betalas i två medlemsstater.

I artikel 8 i cirkulationsdirektivet föreskrivs att vad beträffar varor som förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och transporterats av dem själva följer av principen för den inre marknaden att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där de har förvärvats.

EG-domstolen har i mål C-296/95 *The Queen mot Commissioners of Customs and Excise*, REG I 1998, s. 1605 (Man in Black-målet) tolkat artikel 8 i cirkulationsdirektivet. Klagandena gjorde i det målet gällande att en person som handlar genom ombud skall behandlas på samma sätt som om han själv hade handlat, dvs. att artikel 8 skall tillämpas då inköp av punktskattebelagda varor har gjorts genom ombud som även ombesörjer transporten av varorna. EG-domstolen godtog inte detta resonemang utan anförde bl.a. följande. Vad gäller varor som innehas för personligt bruk krävs det - i den utsträckning som artikel 8 föreskriver att punktskatt skall tas ut i den medlemsstat där varorna har förvärvats - inte något ledsagardokument då de transporteras till en annan medlemsstat. Tillämpningen av artikel 8 förutsätter emellertid att flera villkor är uppfyllda. De punktskattebelagda varorna skall ha förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk och de skall ha transporterats av dem själva. Dessa villkor bör göra det möjligt att fastställa att de punktskattebelagda varor som har förvärvats i en medlemsstat och sedan transporterats till en annan medlemsstat absolut skall innehas personligen. Klagandena åberopade en obligationsrättslig princip som inte nödvändigtvis kan tillämpas på skatterättens område, som präglas av särskilda syften. Artikel 8

innehåller vidare inte någon uttrycklig föreskrift om någon inblandning av tredjeman. Däremot, konstaterade domstolen, framgår det synnerligen klart av den danska och den grekiska versionen av artikel 8 att transporten skall skötas personligen av dem som har förvärvat de punktskattebelagda varorna för att punktskatten skall kunna tas ut i inköpslandet. EG-domstolen drog därför slutsatsen att artikel 8 i cirkulationsdirektivet inte är avsedd att tillämpas då inköp och/eller transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud.

*Kammarrätten gör följande bedömning.*

Cirkulationsdirektivet innehåller ett fullständigt regelverk kring punktskattepliktiga varor och om innehav, flyttning och övervakning av sådana varor mellan medlemsstaterna. Samtliga varurörelser av punktskattepliktiga varor mellan medlemsstaterna faller därför under direktivets tillämpningsområde.

Artikel 8 i cirkulationsdirektivet innehåller tre rekvisit. Varorna skall ha *förvärvats* av enskilda individer. Varorna skall vidare ha förvärvats av enskilda individer för *deras eget bruk*. Slutligen skall varorna ha *transporterats* av enskilda individer (av dem själva). EG-domstolen har i domen i *Man in Black*-målet tolkat det första och det tredje rekvisitet. I förevarande mål är det ostridigt att varorna har förvärvats av enskilda individer för deras eget bruk. Det är således EG-domstolens tolkning av det tredje rekvisitet som är av intresse i målet. Det framgår av domen att det vid en införsel måste kunna fastställas att varorna absolut skall innehas personligen, dvs. att varorna har förvärvats för eget bruk, för att artikel 8 skall kunna tillämpas samt att ett sådant fastställande försvåras vid införsel i enlighet med denna artikel eftersom det inte krävs något ledsagardokument. De två rekvisit som tolkades av EG-domstolen i målet syftar till att göra det möjligt att fastställa att varorna har förvärvats för eget bruk. För att kunna fastställa att varorna absolut har förvärvats för eget bruk kan därför, enligt EG-domstolen, artikel 8 inte tillämpas då inköp *eller* transport av punktskattebelagda varor sker genom ombud. Kammarrätten finner, särskilt mot bakgrund av att syftet med de båda rekvisiten är att kunna kontrollera att varorna har förvärvats för eget bruk, att domen inte kan tolkas på något annat sätt än att en tillämpning av artikel 8 förutsätter att de punktskattepliktiga varorna har transporterats personligen av den enskilde individen. Bestämmelsen är därmed inte tillämplig när transporten av punktskattepliktiga varorna genomförs av någon annan på uppdrag av den enskilde, t.ex. en transportör.

I målet är ostridigt att B J tillsammans med sju andra personer har förvärvat punktskattepliktiga varor avsedda för eget bruk. Det är vidare ostridigt att varorna har förts in i landet av en av dem anlita transportör. Bestämmelsen i artikel 8 i cirkulationsdirektivet reglerar därför inte denna införsel. Av cirkulationsdirektivets bestämmelser följer därför att punktskatt skall tas ut i Sverige i enlighet med övriga bestämmelser i direktivet.

Att ta ut punktskatt i Sverige skulle enligt B J strida mot artiklarna 23 och 25 i Romfördraget som förbjuder tullar, även av fiskal karaktär, mellan medlemsstaterna, mot artikel 13 i Romfördraget som ger rådet möjlighet att vidta lämpliga åtgärder för att bekämpa diskriminering på grund av bland annat funktionshinder och ålder samt mot Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter - Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund (det sjätte direktivet om omsättningsskatter). I detta sammanhang bör även artikel 90 i Romfördraget uppmärksammas. Denna artikel förbjuder medlemsstaterna att lägga interna skatter eller avgifter på varor från andra medlemsstater som är högre än de skatter eller avgifter som direkt eller indirekt läggs på liknande inhemska varor.

En pålaga kan inte samtidigt vara en tullavgift enligt artikel 25 och en skatt enligt artikel 90. En skatt är en pålaga som utgör en del av ett allmänt system av interna pålagor vilka systematiskt tillämpas på kategorier av varor i enlighet med objektiva kriterier oavsett varornas ursprung. En tullavgift däremot är varje penningmässig avgift, oavsett storlek och oavsett syftet med avgiften, som tas ut på grund av att en vara korsar en nationell gräns. Enligt EG-domstolen faller skatter enligt artikel 90 utanför förbudet i artikel 25 [se mål 90/79 Kommissionen mot Frankrike, REG 1981, s. 283 och målen 2-3/69 Sociaal Fonds voor de Diamantarbeiders mot S.A. Ch. Brachfeld & Sons och Chougol Diamond Co, REG 1969, s. 211 (svensk specialutgåva, volym 1)].

Den svenska punktskatten skall enligt 1 § LAS, tas ut på all öl, oberoende av om denna är tillverkad i Sverige eller förs in till eller tas emot i Sverige från ett annat land. Den svenska punktskatten är således en skatt och inte en tullavgift enligt Romfördragets bestämmelser. Den svenska punktskatten på varor som förs in i landet är vidare inte högre än den punktskatt som tas ut på liknande inhemska varor. Kammarrättens tolkning av artikel 8 i cirkulationsdirektivet strider därför varken mot artikel 23, 25 eller 90 i Romfördraget. Tolkningen strider inte heller mot artikel 13 i Romfördraget eller mot det sjätte direktivet om omsättningsskatter som innehåller bestämmelser om omsättningsskatter och inte om punktskatter.

#### SKATTSKYLDIGHET ENLIGT 8 § FÖRSTA STYCKET FEMTE PUNKTEN LAS

Sverige har genomfört cirkulationsdirektivet genom bl.a. LAS, lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel och lagen (1998:506) om punktskattekontroll av transporter m.m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter. Härvid uppkommer fråga om skattskyldighet för införseln föreligger enligt den av tullmyndigheten tillämpade bestämmelsen i 8 § första stycket femte punkten LAS.

Enligt denna bestämmelse i dess ursprungliga lydelse är den skyldig att

betala skatt (skattskyldig) som i annat fall, än som avses i tidigare punkter i bestämmelsen och som är utan betydelse i målet, från ett annat EG-land till Sverige för in eller tar emot skattepliktiga varor, om varorna skall användas för annat än privat bruk.

Denna bestämmelse har härefter ändrats på så sätt att bisatsen "om varorna skall användas för annat än privat bruk" har tagits bort. Dessutom har en ny 8 a § införts som innehåller bl.a. följande bestämmelse. Skattskyldighet enligt 8 § första stycket femte punkten föreligger inte för varor som förs in till Sverige av en enskild person som har förvärvat varorna i ett annat EG-land och som själv transporterar dem till Sverige, om varorna är avsedda för dennes eller dennes familjs personliga bruk. Dessa ändringar trädde i kraft den 1 januari 2000. Det finns inte några övergångsbestämmelser.

Av förarbetena till 8 § första stycket femte punkten LAS i dess lydelse den 13 november 1998 (prop. 1994/95:56 s. 70) framgår bl.a. följande. Det beskattningssystem för handeln inom EU som regleras av cirkulationsdirektivet avser den kommersiella handeln med punktskattebelagda varor. För privatpersoners hantering av alkoholvaror gäller principen om fri rörlighet över gränserna (artikel 8 i cirkulationsdirektivet). Varor som är beskattade i ett EG-land kan, om de är avsedda för privat bruk, fritt föras till andra medlemsstater.

I förarbetena till 8 § första stycket femte punkten och 8 a § LAS i dess lydelse den 1 januari 2000 (prop. 1998/99:127) konstaterar regeringen bl.a. följande. Domen i Man in Black-målet ger ett entydigt svar på frågan när artikel 8 i cirkulationsdirektivet kan bli tillämplig. Artikeln kan endast tillämpas om den enskilde själv transporterar varorna (s. 25). Enligt regeringen finns det anledning att göra reglerna i LAS tydligare och i bättre överensstämmelse med cirkulationsdirektivets ordalydelse och den praxis som nu finns genom domen i Man in Black-målet. Enligt regeringens mening bör detta åstadkommas genom att förutsättningen för skattefrihet i artikel 8 i cirkulationsdirektivet - att den som köpt varorna i ett annat medlemsland också måste transportera dem själv - kommer till klart uttryck i LAS (s. 27).

Av allmänna förvaltningsrättsliga grundsatsar följer att de förvaltningsrättsliga föreskrifter som skall tillämpas i ett mål som regel är de föreskrifter som är i kraft när prövningen sker. Detta gäller även vid prövning av ett överklagande av ett beslut som har fattats före ikraftträdandet av de föreskrifter som gäller vid prövningen av överklagandet. Undantag från dessa grundsatsar kan dock vara uttryckligen föreskrivna i övergångsbestämmelser eller följa av uttalanden i motiven till lagstiftningen. Fall kan också tänkas där det av omständigheterna framgår att lagstiftaren inte avsett att de nya bestämmelserna skall tillämpas helt enligt de angivna grundsatsarna i ett övergångsskede (se RÅ 1988 ref. 132). - I nu förevarande fall saknas anledning att inte tillämpa de föreskrifter som gäller när prövningen sker, dvs. bestämmelserna i 8 och 8 a §§ LAS i dess lydelse

den 1 januari 2000 skall tillämpas i målet.

Av 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen framgår emellertid att skatt eller statlig avgift inte får tas ut i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. - Den händelse som utlöste eventuell skattskyldighet var när varorna för B J och hans kamraters räkning fördes in i landet den 13 november 1998, dvs. före den 1 januari 2000. Frågan är då om LAS i sin nuvarande lydelse innebär att skatt tas ut i vidare mån än som följer av de föreskrifter som gällde den 13 november 1998.

EG-domstolen har slagit fast att skyldigheten för medlemsstaterna att uppnå det resultat som föreskrivs i ett direktiv åligger alla myndigheter i medlemsstaterna, även domstolarna inom ramen för deras behörighet. Härav följer att den nationella domstolen, vid tillämpningen av nationell rätt, oavsett om det rör sig om bestämmelser som antagits före eller efter direktivet, är skyldig att i den utsträckning det är möjligt tolka den nationella rätten mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att det resultat som avses i direktivet uppnås. Det ankommer på den nationella domstolen att, med fullt utnyttjande av den bedömningsfrihet som den har enligt nationell rätt, tolka och tillämpa den lag som har antagits för att genomföra direktivet i överensstämmelse med gemenskapsrättens krav (se mål 14/83 Sabine von Colson och Elisabeth Kamann mot Land Nordrhein-Westfalen, REG 1984, s. 1891 och mål C-106/89 Marleasing SA mot La Comercial Internacional de Alimentacion SA, REG I 1990, s. 4135).

*Kammarrätten gör följande bedömning.*

Kammarrätten är som nationell domstol skyldig att tolka LAS mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte så att direktivet uppnår sitt resultat.

Av 8 § första stycket femte punkten och 8 a § LAS i nu gällande lydelse framgår uttryckligen att en enskild person själv måste transportera en punktskattepliktig vara för att undgå skattskyldighet. Bestämmelsen innebär därför att en enskild person åläggs skattskyldighet i samma utsträckning som föreskrivs i cirkulationsdirektivet.

Det är ostridigt att B J tillsammans med sju kamrater har anlitat en transportör för att föra in punktskattepliktiga varor för eget bruk. B J kan därför inte undgå skattskyldighet med stöd av bestämmelserna i denna lydelse.

Av 8 § första stycket femte punkten LAS i den lydelse som var tillämplig den 13 november 1998 framgår att den som för in eller tar emot skattepliktiga varor, utom i vissa särskilt angivna fall som är utan betydelse i målet, är skattskyldig för dessa varor. Den som för in eller



tar emot varorna är däremot inte skattskyldig om varorna skall användas för privat bruk. I bestämmelsen uppställs inte något krav på att varorna skall föras in personligen i landet för att skattskyldighet skall undgås. Frågan är då om ett sådant krav kan uppställas genom tolkning av bestämmelsen. Skyldigheten att tolka inhemsk lagstiftning mot bakgrund av direktivets ordalydelse och syfte innebär inte att resultatet av tolkningen nödvändigtvis måste bli att den inhemska lagstiftningen står i överensstämmelse med direktivet. Kammarrätten skall i stället tolka LAS mot bakgrund av direktivet i den utsträckning det är möjligt, dock med fullt utnyttjande av den bedömningsfrihet som kammarrätten har enligt svensk rätt. Det är enligt kammarrättens mening inte möjligt att tolka rekvisitet "tar emot" på annat sätt än att varorna inte behöver föras in personligen för att skattskyldighet skall undgås. För att undgå skattskyldighet enligt 8 § första stycket femte punkten LAS i denna lydelse är det således tillräckligt att varorna som förs in eller tas emot skall användas för privat bruk, oberoende av hur varorna har transporterats till Sverige. Kammarrätten finner att en tolkning som innebär att det uppställs ytterligare ett krav, nämligen att varorna skall föras in personligen, för att skattskyldighet skall undgås, inte är möjlig med hänsyn till den lydelse lagrummet hade vid införseln. Kravet på att varorna skall föras in personligen kom till utförande i svensk lag först genom den lagändring som trädde i kraft den 1 januari 2000. Kammarrätten ansluter sig således inte till den bedömning som gjordes i lagstiftningsärendet att lagändringen endast innebär ett förtydligande av bestämmelsen. I stället finner kammarrätten att skattskyldigheten utökats genom det ytterligare rekvisit som uppställs - nämligen att varorna skall föras in personligen i landet för att skattskyldighet skall undgås.

Som anges ovan följer av retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § regeringsformen att den ändrade lydelsen i 8 § första stycket femte punkten LAS inte kan tillämpas i förhållande till B J på införseln i fråga som skett före lagändringen, i den mån en sådan tillämpning skulle leda till ett för honom mera oförmånligt resultat än som skulle ha blivit fallet om tidigare gällande lag tillämpas.

Som framgår av det sagda innebär LAS i sin nuvarande lydelse att skatt tas ut i vidare mån än som följer av LAS i dess lydelse den 13 november 1998. I enlighet med 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen skall därför 8 § första stycket femte punkten LAS tillämpas i dess lydelse den 13 november 1998. Detta innebär att B J inte kan åläggas någon skattskyldighet med stöd av denna bestämmelse.

## SKATTSKYLDIGHET ENLIGT CIRKULATIONSDIREKTIVET

Ett direktiv har enligt artikel 249 tredje stycket i Romfördraget endast bindande karaktär i förhållande till "varje medlemsstat till vilken det är riktat". Härav följer att ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och att en bestämmelse i ett direktiv inte som sådan kan

åberopas mot denne (se mål 152/84 M.H. Marshall mot Southampton and South-West Hampshire Area Health Authority, REG 1986 s. 723).

Som framgår ovan kan B J inte åläggas skattskyldighet med stöd av 8 § första stycket femte punkten LAS. En tillämpning av cirkulationsdirektivets bestämmelser skulle ålägga B J en skattskyldighet som han vid införseln inte hade enligt bestämmelsen i LAS. Då ett direktiv inte i sig kan medföra skyldigheter för en enskild och en bestämmelse i ett direktiv inte som sådan kan åberopas mot en enskild kan cirkulationsdirektivets bestämmelser inte medföra skattskyldighet.

#### SAMMANFATTNING

Som framgår av ovanstående redogörelse kan B J inte åläggas skattskyldighet enligt bestämmelserna i 8 § första stycket femte punkten LAS. Det är inte heller möjligt att direkt tillämpa cirkulationsdirektivets bestämmelser på ett sådant sätt att de ålägger B J en skyldighet att betala skatt som han vid införseln inte hade enligt de svenska bestämmelser som genomför direktivet. Någon skattskyldighet för B J för den införsel som är aktuell i målet föreligger därför inte. Överklagandet skall således bifallas.

#### DOMSLUT

Kammarrätten upphäver länsrättens dom och tullmyndighetens beslut."

Kammarrätten beslutade i dom samma dag (mål nr 3789-1999) att upphäva länsrättens dom och tullmyndighetens beslut rörande transporttillägget med motiveringen att B J inte är skattskyldig enligt LAS för den införsel som transporttillägget avser.

#### *Kommentar:*

Kammarrätten har prövat bland annat tillämpningen av 8 § första stycket 5 LAS, vilket lagrum har ändrats den 1 januari 2000. Rätten fann att denna bestämmelse i dess nuvarande lydelse inte kunde tillämpas i förhållande till B J på den införsel av alkohol som skett före lagändringen. Eftersom frågan i kammarrättens mål i huvudsak gällde tillämpningen av en bestämmelse som numera är ändrad, anser RSV att målen har ett begränsat prejudicerande värde. RSV delar visserligen inte kammarrättens bedömning i alla delar, men finner ändå inte tillräckliga skäl föreligga att överklaga dessa domar till Regeringsrätten. Det pågår dessutom en annan domstolsprocess i en likartad fråga enligt 8 § första stycket 5 LAS i dess nya lydelse där RSV är part.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

## **Kammarrättens i Stockholm dom den 9 februari 2001**

### **Handelsbolag. Avdrag för förlust vid likvidation av handelsbolag**

**Vid likvidation av ett handelsbolag har en fastighet, vars marknadsvärde var högre än det bokförda värdet, skiftats ut. Avdrag för realisationsförlust på handelsbolagsandelen har inte medgivits eftersom förlusten inte ansetts vara verklig.**

#### *Inkomsttaxering 1997*

Ett aktiebolag var ensam ägare till ett handelsbolag. Vid likvidation av handelsbolaget skiftades bl.a. en driftsfastighet ut till aktiebolaget. Fastigheten, som var belastad med inteckningslån om 3,2 milj. kr, fördes över till ett värde motsvarande det bokförda värdet, 2,8 milj. kr. Enligt ett värderingsintyg uppgick fastighetens marknadsvärde till omkring 4 milj. kr.

I sin deklaration yrkade aktiebolaget avdrag för förlust på handelsbolagsandelen med drygt 890 000 kr.

För att en reaförlust skall vara skattemässigt avdragsgill fordras att förlusten är såväl definitiv som verklig. Skattemyndigheten konstaterade att förlusten var definitiv eftersom handelsbolaget var likviderat men vägrade avdrag med motiveringen att förlusten var kompenserad genom övertagandet av fastigheten till bokfört värde. Enligt skattemyndigheten var förlusten därmed inte verklig. Skattemyndigheten påförde dessutom skattetillägg.

Aktiebolaget överklagade beslutet och yrkade att avdraget skulle medges och att det påförda skattetillägget skulle undanröjas. Länsrätten avslog överklagandet i sin helhet.

Aktiebolaget överklagade och kammarrätten avslog överklagandet.

I den del som rörde rätten till avdrag för förlusten angav kammarrätten bl.a. följande;

" Kammarrätten finner att förlustberäkningen skall korrigeras med hänsyn till det värde som genom att fastigheten har utskiftats till bolaget har förts över till bolaget. Härvid skall inte den eventuella framtida realisationsbeskattningen beaktas. Med beaktande av att fastigheten vid aktuell tidpunkt haft ett marknadsvärde om 4 000 0000 kr är förlusten inte verklig. Överklagandet skall därför avslås i denna del."

Kammarrätten avslog överklagandet även i den delen som rörde skattetillägget. Kammarrätten konstaterade att det förhållandet att skattemyndigheten har haft tillgång till PRV:s register medför inte att uppgifter därur kan anses som normalt tillgängligt kontrollmaterial för myndigheten.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 23 januari 2001**

**Sparad utdelning, utländskt fåmansföretag**

**Beräkning av sparad utdelning enligt 3 § 12 b mom. SIL för år före det att bestämmelsen i 3 § 12 a mom. SIL om att utländska juridiska personer ska jämföras med svenska aktieföretag trädde i kraft.**

*Inkomsttaxering 1998*

En fysisk person N avyttrade under 1997 sina aktier i det av honom helägda Norska bolaget X A/S.

SKM beslutade att fördela realisationsvinsten mellan inkomstlagen kapital och tjänst i enlighet med reglerna i 3 § 12 mom. SIL med motiveringen att ett utländskt bolag jämföras med ett svenskt fåmansföretag från och med inkomståret 1996. N har beräknat sparad utdelning för åren 1992-1997. Avseende X A/S kan sparad utdelning endast beaktas från och med inkomståret 1996. Sparad utdelning vid inkomståret 1997 kan inte beaktas då N inte ägde aktierna i X A/S vid beskattningsårets utgång.

N överklagade och anförde att lagstiftningen omfattar aktier som anskaffats från den 1 januari 1996. Aktierna i X A/S anskaffades före nämnda tidpunkt varför hela realisationsvinsten ska beskattas i inkomstlagen kapital.

LR som avslog överklagandet gjorde följande bedömning. Bestämmelsen i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL med innebörden att utländsk juridisk person ska jämföras med svenska aktieföretag vid bedömningen av huruvida ett bolag är att anse som ett fåmansföretag infördes genom lag 1995:1626 och trädde i kraft den 1 januari 1996. Från och med taxeringsåret 1997 ska således de särskilda

beskattningsreglerna i 3 § 12 mom. SIL tillämpas vid försäljning av aktier i utländska bolag som är fåmansföretag om aktierna är kvalificerade. De särskilda beskattningsreglerna är tillämpliga på försäljningar som ligger efter den tidpunkt när bestämmelsen trädde i kraft. Det saknar betydelse när aktierna anskaffades.

N sålde aktierna i X A/S i december 1997. Såvitt framkommit är bolaget ett fåmansföretag. Det är inte utrett huruvida N har varit verksam i X A/S. Det synes dock vara ostridigt att N har varit verksam i betydande omfattning i N:s svenska bolag Y AB och att bolagen bedriver likartad verksamhet. Aktierna i X A/S är således att anse som kvalificerade. Med hänsyn härtill har skattemyndigheten haft fog för sitt beslut att beskatta hälften av fördelningsvinsten i inkomstslaget tjänst och andra hälften i inkomstslaget kapital.

N överklagade till KR och yrkade att hela realisationsvinsten ska beskattas i inkomstslaget tjänst. I andra hand yrkade N att sparad utdelning avseende taxeringsåren 1992-1996 ska räknas av.

KR avslog överklagandet med följande motivering.

"Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att den aktuella bestämmelsen i 3 § 12 a mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, är tillämplig vid behandlingen av realisationsvinst vid avyttring som har skett efter det att denna bestämmelse trädde i kraft samt att N:s aktier i X A/S skall anses som kvalificerade i enlighet med 3 § 12 a mom. första stycket 1 SIL. N:s förstahandsyrkande skall därför avslås.

Bestämmelsen i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL om att utländska juridiska personer jämställs med svenska aktiebolag vid bedömningen av om ett fåmansföretag föreligger infördes genom SFS 1995:1626, som trädde i kraft den 1 januari 1996 och tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Det är således först vid 1997 års taxering som aktier i utländska bolag omfattas av bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL. Beräkning av sparad utdelning blir därför aktuell först för det beskattningsår som taxeras vid 1997 års taxering, vilket i N:s fall är år 1996. Kammarrätten finner med hänsyn härtill att någon sparad utdelning inte kan beräknas för beskattningsåren 1991-1995. N:s andrahandsyrkande skall därför avslås."

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 5 januari 2001**

### **Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förhyrning av personbilar?**

#### *Mervärdesskatt*

A frågade om det under vissa angivna förutsättningar (som inte anges i detta referat) förelåg full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt mervärdesskattelagen (1994:200) som hänför sig till förhyrda personbilar.

Skatterättsnämnden beslutade följande:

#### **"FÖRHANDBESKED**

A får endast dra av hälften av den ingående skatt som hänför sig till förhyrning av aktuella personbilar.

#### **MOTIVERING**

Inledningsvis gör nämnden bedömningen att A:s tillhandahållande av personbilar till deltagarna i utbildningen med hänsyn till omständigheterna får anses utgöra ett underordnat led i utbildningsverksamheten. Verksamheten skall därför betraktas som tillhandahållande av endast en tjänst.

En skattskyldig som använder en personbil i en verksamhet som medför skattskyldighet får enligt 8 kap. 16 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, dra av hälften av den ingående skatt som hänför sig till förhyrning av fordonet för sådan användning. Enligt andra stycket andra meningen gäller inte första stycket 2 om fordonet har förhyrts för, såvitt nu är i fråga, körkortsutbildning som omfattas av skatteplikt. Fråga i ärendet är om bolagets utbildning skall anses utgöra sådan körkortsutbildning som avses i den nyssnämnda bestämmelsen.

Nämnden gör följande bedömning.

Genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1997 (SFS 1996:1327) blev de kommersiella trafikskolorna skattskyldiga generellt för körkortsutbildning. För att minska de negativa effekterna infördes emellertid den nu aktuella bestämmelsen som innebär att full avdragsrätt skall gälla om ett fordon förhyrts för körkortsutbildning (jfr prop. 1996/97:10 s. 25 f. och 1996/97:SkU6 s. 21). A är inte att

betrakta som en trafikskola (jfr 1 och 2 §§ lagen /1998:493/ om trafikskolor) och den aktuella utbildningen utgör på grund härav inte körkortsutbildning. Bestämmelsen i 8 kap. 16 § andra stycket andra meningen ML är därför inte tillämplig på bolagets förhyrning av de personbilar som används i verksamheten. A får därför, i enlighet med 8 kap. 16 § första stycket 2 ML, endast dra av hälften av den ingående skatt som hänför sig förhyrning av de personbilar som används i verksamheten.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 15 januari 2001**

**Uttagsbeskattning - Omsättning som är undantagen skatteplikt enligt 3 kap. 25 § mervärdesskattelagen (1994:200) - Jämkning**

*Mervärdesskatt*

Skatterättsnämnden beslutade följande:

*"Fråga 1*

Bolaget A skall inte anses ha tagit ut varor enligt 2 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, på grund av den tilltänkta överlåtelsen till skattemässigt restvärde av aktuella maskiner till bolaget B.

*Fråga 2*

Den tilltänkta överlåtelsen av maskiner utgör inte en sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML.

**Tilläggsfrågan**

Den tilltänkta överlåtelsen av maskiner medför inte att jämkning skall ske av den ingående mervärdesskatt som hänför sig till A:s förvärv av maskinerna.

MOTIVERING

Vid bedömningen av frågorna utgår nämnden från att bolaget A vid sitt förvärv av de aktuella maskinerna har haft full avdragsrätt för den ingående skatt som hänför sig till förvärvet.

### *Fråga 1*

I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttag av varor. Med uttag av vara förstås bl.a. enligt 2 § 2 att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a och sådan ersättning inte är marknadsmässigt betingad.

ML:s bestämmelser om uttag av varor är utformade efter förebild av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 5.6 skall uttag som en skattskyldig person gör av varor i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen, då mervärdesskatten på varorna i fråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, behandlas som leverans mot vederlag. Uttag som gjorts för att ge bort varuprov eller skänka bort gåvor av ringa värde inom ramen för den skattskyldiga personens rörelse skall dock inte behandlas på det sättet. EG-domstolen har i en dom den 27 april 1999, mål nr C-48/97 ang. Kuwait Petroleum (GB) Ltd, som bl.a. gällde tolkningen av innebörden av nyssnämnda bestämmelse uttalat att ett oljebolags utdelning av varor i utbyte mot kuponger som kunder erhållit genom att förvärva en viss kvantitet bränsle till fullt detaljhandelspris vid pumpen, i en sådan säljkampanj som den i målet aktuella, skall behandlas som leverans mot vederlag i den mening som avses i artikel 5.6 om varorna inte är av ringa värde.

Det kan anmärkas att bestämmelsen i direktivet förutom privat bruk av varan endast avser gratisöverlåtelse av varan eller dess användning för andra ändamål än för rörelsen. Bestämmelsen i 2 kap. 2 § 2 ML avser förutom gratisöverlåtelse även överlåtelse till underpris. Enligt förarbetena till sistnämnda bestämmelse (prop. 1994/95:57 s. 112) torde det dock inte strida mot syftet med EG-bestämmelsen att såsom uttag även anse fall då överlåtelser sker till underpris. Nämnden delar denna bedömning.

Fråga i ärendet är om bolaget A:s tilltänkta överlåtelse av aktuella maskiner - vilka för närvarande hyrs ut till bolaget B som använder dem i sin verksamhet - till underpris innebär att bolaget A skall anses göra ett uttag enligt 2 kap. 2 § 2 ML eller om nedsättningen av priset skall anses marknadsmässigt betingad i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

**Nämnden gör följande bedömning.**



Av förarbetena till 2 kap. 2 § 2 ML (prop.1994/95:57 s. 113) framgår bl. a. att orden "och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad" lades till nämnda punkt för att den tidigare rättstillämpningen skulle lagfästas. Enligt denna praxis ansågs inte en marknadsmässigt betingad prisnedsättning som uttag. Denna tillämpning ansågs harmoniera med artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom en prisnedsättning som inte var marknadsmässigt betingad vore rörelsefrämmande. Som exempel på en prisnedsättning som är marknadsmässigt betingad nämns ett extremt lågt pris för en back öl eller läsk, antingen kopplat till livsmedelsinköp i övrigt till visst belopp eller enbart för att locka kunder till butiken.

Begreppet "marknadsmässigt betingad" är vagt och skall tolkas bl.a. mot bakgrund av innehållet i artikel 5.6 i sjätte direktivet. Enligt nämndens mening får en prisnedsättning anses marknadsmässigt betingad om den, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten. Bolaget A:s tilltänkta överlåtelse till bolaget B av maskiner som bolaget använder i sin verksamhet vilka maskiner bolaget B för närvarande hyr av bolaget A får enligt nämndens mening anses betingad av affärsmässiga överväganden avseende bolagets verksamhet. Med denna bedömning skall överlåtelsen inte behandlas som ett uttag av bolaget A. Med hänsyn till att omständigheterna i ärendet skiljer sig från de som förelåg i målet C-48/97 ang. Kuwait Petroleum (GB) Ltd föranleder domen i det målet inte annan bedömning.

## *Fråga 2*

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 25 § ML omsättning av tillgångar i en verksamhet, när, såvitt nu är i fråga, en sådan tillgång överläts i samband med att verksamheten överläts under förutsättning att förvärvaren skulle vara berättigad till avdrag för skatten. Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser enligt 1 kap. 7 § första stycket ML såväl hela verksamheten som en del av verksamheten.

Motsvarande bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet återfinns i artikel 5.8. Enligt denna kan medlemsstaterna vid en överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag, anse att någon leverans av varor inte har ägt rum och att mottagaren träder i överlåtarens ställe.

Att det svenska medlet för att undanta de aktuella transaktionerna från beskattning är en regel om undantag från skatteplikt medan EG-bestämmelserna innebär att aktuella överlåtelser inte skall anses utgöra varumsättning har ansetts sakna betydelse eftersom resultatet blir detsamma (SOU 1994:88 s. 183).

Fråga i ärendet är om bolaget A:s tilltänkta överlåtelse av maskiner till bolagets B skall anses som en överlåtelse av en del av bolaget A:s verksamhet eller som en överlåtelse av enstaka tillgångar.

### **Nämnden gör följande bedömning.**

Enligt ett uttalande av 1971 års mervärdeskatteutredning (SOU 1987:45 s. 123) har de aktuella undantagsbestämmelserna tillkommit i syfte att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med överlåtelse av verksamhet eller del av verksamhet på annan person för fortsatt drift av verksamheten. Innebörden av det tilltänkta förfarandet är enligt nämndens mening att bolaget A upphör med den del av bolagets verksamhet som omfattar uthyrning av de aktuella maskinerna till bolaget B och avyttrar tillgångarna till sistnämnda bolag, som herefter kommer att fortsätta att använda maskinerna i sin verksamhet vilken är en annan än den som bolaget A använt maskinerna i. Den tilltänkta överlåtelsen kan med detta synsätt inte anses utgöra en sådan verksamhetsöverlåtelse som avses i 3 kap. 25 § ML. En sådan bedömning får också anses stå i överensstämmelse med innebörden av artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

### *Tilläggsfrågan*

Mot bakgrund av att den tilltänkta överlåtelsen kommer att ske först under 2001 skall frågan om jämkning skall ske bedömas enligt bestämmelserna om jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror i 8 a kap. ML (SFS 2000:500) som trätt i kraft den 1 januari 2001.

Enligt 8 a kap. 4 § första stycket 3 ML skall, med vissa inte nu aktuella undantag, jämkning ske om en annan investeringsvara än en fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan endast delvis medfört avdragsrätt. Bestämmelsen har samma lydelse som den tidigare gällande 8 kap. 16 b § 3 ML. Av förarbetena till den sistnämnda bestämmelsen (prop. 1994/95:57 s. 189) framgår att om full avdragsrätt förelegat vid förvärvet tar beskattningen och avdraget så att säga ut varandra, varför någon anledning att jämka skatten inte finns i sådana fall.

Under den inledningsvis angivna förutsättningen att bolaget A haft rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänfört sig till bolagets förvärv av de ifrågavarande maskinerna uppkommer mot bakgrund av vad som anförts i föregående stycke inte någon skyldighet för bolaget A att jämka det tidigare medgivna avdraget."

### *Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning såvitt avser

fråga 2 och tilläggsfrågan. Beträffande fråga 1 kan anmärkas att besvärstiden har försuttits. RSV avser dock att få denna fråga prövad i annat sammanhang.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 14 februari 2001**

**Avdragsrätt för ingående skatt som är hänförlig till administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster avseende försäljning av aktier till dotterbolag samt för ingående skatt som är hänförlig till försäljning av aktier i dotterbolag?**

*Mervärdesskatt*

RSV har ansökt om förhandsbesked beträffande frågorna om det föreligger avdragsrätt för ett bolag för ingående mervärdesskatt som är direkt hänförlig till bolagets försäljning av aktier samt för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dotterbolags förvärv av aktier. Skatterättsnämndens beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

Bolaget A har inte rätt till avdrag för ingående skatt som är hänförlig till administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster avseende försäljning av aktier i dotterbolag.

BESLUT

Ansökningsen avvisas såvitt den avser avdrag för ingående skatt hänförlig till dotterbolags förvärv av aktier.

[...]

MOTIVERING

Skattemyndigheten i Stockholm återförde genom omprövningsbeslut [...] ingående mervärdesskatt med vissa belopp som bolaget A under räkenskapsåren 1997 och 1998 dragit av i sina mervärdesskattedeklarationer. Den avdragna skatten avsåg bl.a. omkostnader för administrativa, ekonomiska och juridiska konsulttjänster i samband med försäljningar av dotterbolagsaktier och -

såvitt utredningen i ärendet utvisar - sådana omkostnader i samband med dotterbolags förvärv av aktier.

Riksskatteverket (RSV) har med anledning av Skattemyndighetens beslut ansökt om förhandsbesked och därvid frågat om avdragsrätt föreligger för bolaget A för ingående mervärdesskatt som är direkt hänförlig till bolagets försäljning av aktier (fråga 1) och - som ansökningen slutligt bestämts - om avdragsrätt föreligger för bolaget för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till dotterbolags förvärv av aktier (fråga 2). RSV har sammanfattat sin inställning i ärendet så att avdragsrätt inte föreligger i berörda hänseenden eftersom aktuella förvärv inte utgör sådana förvärv som skall användas eller förbrukas i verksamhet eller del därav som medför skattskyldighet.

Bolaget A anför i ett bemötande av RSV:s ansökan i huvudsak följande om sin verksamhet. Bolaget utför mot ersättning koncerngemensamma funktioner åt sina dotterföretag. Verksamheten medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Funktionerna innefattar koncerninriktade program för att uppnå besparingar och koncernenhetlighet, vidare juridisk, finansiell och annan administrativ rådgivning samt styrning, utveckling och kontroll, allt i syfte att tillförsäkra dotterbolagen och därmed koncernen en gynnsam värdetillväxt. De delar som är koncernledande/styrande och därmed kopplade till bolagets ägarroll är integrerade med koncernprogrammet i det koncerngemensamma utbudet av tjänster. Köp och försäljning av dotterbolagsaktier ingår därför, på samma sätt som gäller vid lansering av nya och utveckling av gamla produkter eller produktgrupper, som en del i den nödvändiga omstrukturering som ständigt pågår för att marknadsanpassa koncernen. Bolagets formella åligganden, dvs. att utse styrelser och hålla bolagsstämmor i dotterbolagen samt upprätta lagenlig koncernredovisning, är från kostnadssynpunkt helt försumbara i sammanhanget. Bolaget driver en synnerlig aktiv managementverksamhet direkt mot och i samverkan med dotterbolagen.

Bolaget A anser sammanfattningsvis att dess försäljning av aktier i dotterbolag och - som nämnden uppfattar bolagets inställning - dess anlåtande av konsulter vid dotterbolagens förvärv av aktier inte omfattas av mervärdesskattelagen (1994:200), ML, dvs. varken skatteplikt eller skattefrihet föreligger och att denna verksamhet inte heller är en sådan ekonomisk aktivitet som enligt det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) innebär att bolaget i detta sammanhang är en skattskyldig person. Eftersom bolaget A:s verksamhet utgör förvaltning av koncernen, för vilken skattskyldighet till mervärdesskatt föreligger, skall rätt till avdrag för ingående skatt föreligga utan begränsning för kostnader i samband med försäljning och förvärv av aktier.

*Ingående skatt hänförlig till bolaget A:s försäljning av aktier i dotterbolag (fråga 1)*

Mervärdesskatt skall enligt 1 kap. 1 § första stycket 1 ML betalas vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Med omsättning förstås enligt 2 kap. 1 § ML såvitt här är aktuellt att en vara överläts mot ersättning och att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En verksamhet är enligt huvudregeln i 4 kap. 1 § 1 ML i dess nu aktuella lydelse yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL.

Enligt huvudregeln i 8 kap. 3 § ML om avdragsrätt får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt 1 kap. 7 § andra stycket ML sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda bestämmelse, jämfört med samma kapitel 1 § första stycke, avser, med vissa här ej aktuella undantag, som ovan angetts skattskyldigheten sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Skattskyldigheten i materiellt hänseende avser således varje sådan omsättning och inte - såsom i formellt hänseende t.ex. vid registrering av skattskyldig - verksamheten i stort när skattepliktig omsättning förekommer i en verksamhet (jfr prop. 1993/94: 99 s. 128). 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 på förvärv för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet. I förarbetena till ML uttalas beträffande den nu behandlade bestämmelsen bl.a. följande. Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller sådan införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten (prop. (1993/94:99 s. 209).

I 8 kap. 13 § första stycket ML finns regler om uppdelning av den ingående skatten. Där stadgas bl.a. att i de fall den ingående skatten avser förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet, som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

Bolaget A har i ärendet anfört att bolagets försäljningar av aktier inte kan hänföras till ekonomisk aktivitet i det sjätte mervärdesskattedirektivets mening och att intäkterna från försäljningarna därför faller utanför ramen för ML:s tillämpningsområde.

Enligt artikel 2 i direktivet skall mervärdesskatt betalas för leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster mot vederlag av en skattskyldig

person i denna hans egenskap. Med "skattskyldig person" avses enligt artikel 4 varje person som självständigt bedriver någon form av ekonomisk verksamhet. De former av ekonomisk verksamhet som avses skall omfatta alla verksamheter som producenter, återförsäljare och personer som tillhandahåller tjänster, däribland gruvidrift och jordbruksverksamhet samt verksamhet inom fria yrken. Utnyttjandet av materiella och immateriella tillgångar i syfte att fortlöpande vinna intäkter därav skall likaså betraktas som ekonomisk verksamhet. Mervärdesskatt skall således enligt direktivbestämmelserna tas ut om vederlag utgår för prestationen och den görs i en ekonomisk verksamhet.

Direktivbestämmelserna motsvaras i ML av reglerna om vad som är omsättning och vad som är yrkesmässig verksamhet. Som redovisats inledningsvis föreligger en omsättning enligt ML om ett tillhandahållande sker mot ersättning och en yrkesmässig verksamhet föreligger enligt huvudregeln om verksamheten utgör näringsverksamhet enligt KL. Att en aktie säljs utgör en omsättning av aktien. Försäljningen är således i detta hänseende inom ramen för såväl ML:s som direktivets tillämpningsområde. Fråga är då om försäljningen sker i en yrkesmässig verksamhet. Av handlingarna framgår att bolaget A i sin "aktieägarroll" bedriver en omfattande verksamhet avseende tillhandahållanden av olika tjänster inom koncernen vilken verksamhet utgör näringsverksamhet enligt KL. Till aktieägarrollen torde höra administration, organisation och uppbyggnad av den koncern i vilken bolaget är moderbolag och till förvärv för denna verksamhet torde t.ex. kunna hänföras förvärv för bolagsstämmor, finansiering samt köp och försäljningar av dotterbolag. Denna verksamhet får anses yrkesmässig och medföra skyldighet att erlagga mervärdesskatt för sådana tillhandahållanden som utgör skattepliktiga omsättningar (jfr t.ex. RÅ 85 1:40).

I RÅ 1995 not. 224 ansågs i ett förhandsbesked ett bolags koncerngemensamma verksamhet och dess verksamhet i aktieägarrollen utgöra en enda verksamhet. Därvid gjordes den bedömningen att en förutsättning för att en s.k. blandad verksamhet, där den ingående skatten skall uppdelas på en avdragsgill och en icke avdragsgill del i enlighet med bestämmelsen i 8 kap. 13 § ML, bör vara att verksamheten omfattar såväl en skattepliktig som en icke skattepliktig del, vilken situation enligt vad som angavs i förhandsbeskedet inte var för handen i det ärendet. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet i annat hänseende än att dess giltighetstid, med hänsyn till ny lagstiftning (ML) som var av beskaffenhet att påverka bedömningen av den ställda frågan, begränsades att gälla vid tillämpningen av äldre bestämmelser.

Enbart ett innehav av aktier innebär enligt EG-domstolens praxis vid tillämpningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet inte att en ekonomisk verksamhet bedrivs som medför att ägaren, oavsett om han är fysisk eller juridisk person, blir skattskyldig till mervärdesskatt (jfr

mål C-60/90 ang. Polysar Investments Netherlands BV mot Inspecteur der Invoerrechten en Accijnzen och mål C-80/95 ang. Harnas & Helm CV mot Staatssecretaris van Financiën). Den som enbart förvaltar aktier i likhet med en privat investerare omfattas över huvud taget inte av mervärdesskattesystemet och därmed inte heller av den i systemet ingående rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv och avyttringar för förvaltningen (jfr mål C-155/94 ang. Wellcome Trust Ltd mot Commissioners of Customs and Excise). Skulle aktieägaren vara skattskyldig på grund av annan verksamhet behandlas innehavet av aktierna som en särskild del som inte omfattas av mervärdesskattesystemet, dvs. uppburna utdelningar påverkar inte omfattningen av avdragsrätten för ingående skatt sådan denna bestäms efter ett särskilt allmänt bråk enligt artikel 19.1 i direktivet (jfr mål C-333/91 ang. Sofitam SA /tidigare Satam SA/ mot Ministre chargé du Budget och mål C-142/99 ang. Floridienne SA och Berginvest SA mot Belgiska staten).

Vid tillämpningen av ML har inte någon klar praxis utvecklats såvitt gäller begreppet "värdepappershandel" som utgör skattefri omsättning enligt 3 kap. 9 § ML. Enligt nämnda bestämmelse tredje stycke 1 förstås därmed omsättning och förmedling av bl.a. aktier. Begreppet "omsättning av aktier" i denna bestämmelse får enligt nämndens mening anses ha samma innebörd som följer av den ovan redovisade grundläggande definitionen av omsättningsbegreppet i 2 kap. 1 § ML, dvs. att aktier överläts mot ersättning. Detta får också anses följa av sjätte mervärdesskattedirektivet.

Enligt EG-domstolens praxis anses gälla att försäljning av aktier, även om det är fråga om enstaka försäljning av aktier i dotterbolag, är att anse som en transaktion mot ersättning och som för den som bedriver en ekonomisk verksamhet omfattas av mervärdesskattesystemet. Ingående skatt i ersättningen för tjänster som hänför sig till transaktionen - eftersom den är undantagen från skatteplikt - är därför inte avdragsgill (jfr mål C-4/94 ang. BLP Group plc mot Commissioners of Customs and Excise). Eftersom fråga var om en försäljning av aktier av ett bolag som bedrev ekonomisk verksamhet skiljer sig detta fall från de tidigare ovan berörda, i vilka varit fråga om avdragsrätten vid aktieinnehav i icke ekonomiska verksamheter och, då ekonomisk verksamhet förekommit, om utdelningar - vilka inte utgör ersättningar ingående som led i omsättningar i direktivets mening - påverkar det allmänna bråk efter vilket den avdragsgilla delen av den ingående skatten bestäms enligt artikel 19.1.

Nämnden finner mot bakgrund av det anförda att det är på grund av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 9 § ML om undantag från skatteplikt för omsättning av aktier (värdepappershandel) som mervärdesskatt inte utgår vid försäljningen om säljaren bedriver en yrkesmässig verksamhet. Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att ingående skatt hänförlig till upphandlade tjänster för aktieförsäljningarna i enlighet med 8 kap. 13 § ML inte är avdragsgill.

## *Ingående skatt hänförlig till dotterbolagens förvärv av aktier (fråga 2)*

Frågan avser rätt till avdrag för bolagets ingående skatt hänförlig till tillhandahållande vid dotterbolags förvärv av aktier. Frågan har ställts i ett sent skede av ärendets handläggning och har inte särskilt behandlats av någon av parterna. Inte heller råder fullständig klarhet i fråga om dessa omkostnaders karaktär. Det går alltså inte att avgöra om de av bolaget A utgivna konsultarvodena i denna del utgör ett led i administrationen av koncernen som ingår i den koncerngemensamma verksamhet, som medför skattskyldighet, eller om de utgör tillskott till dotterbolagen eller någon annan omkostnad. Mot bakgrund av nämnda oklarheter finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas.  
[...]

### SKILJAKTIG MENING

EG-domstolen har i fallet BLP-Group fastslagit att ingående skatt för tjänster som hänför sig till en aktieförsäljning, i detta fall 95 % av det totala antalet, inte är avdragsgill. Kommissionen anförde i sitt skriftliga yttrande att om transaktionen, dvs. aktieförsäljningen, omfattades av sjätte direktivet i det avseende att försäljningen av bolagsandelarna ansågs utgöra en tjänst som tillhandahållits BLP:s dotterbolag mot vederlag så borde frågan om den ingående skatten är avdragsgill bedömas enligt art. 17 i detta direktiv. Härvid anförde kommissionen att åtskillnad borde göras mellan det fallet att försäljningen etiketterades såsom gjord av ett "holding"-bolag och det fallet att den gjordes av ett "förvaltnings"-bolag ("management company") i samband med och såsom del av samtliga förvaltningstjänster och andra tjänster som moderbolaget mot vederlag tillhandahåller sina dotterbolag (se generaladvokatens yttrande i BLP-målet).

Denna frågeställning aktualiserades inte i den slutliga domen eftersom parterna anslöt sin talan till att enbart gälla det som låg inom ramen för vad som framgick av frågorna i begäran om förhandsavgörande.

Bolaget A har uppgett att man har vidarefakturerat samtliga sina kostnader för sina koncerngemensamma funktioner, även kostnader i samband med utförsäljning av bolag. Detta har å andra sidan bestritts av skattemyndigheten. Huruvida den reglering som myndigheten åsyftar inkom har att göra med inkomstskatterättsliga frågor eller inte är inte klarlagt.

Oaktat detta så anser jag att ett sådant integrerat ägande i form av total kontroll och tillsyn som föreligger i ärendet samt att det är fråga om att avyttra hel verksamhet måste tillmätas särskild betydelse (100 % av aktierna och inte som i BLP 95 %). Ifrågavarande tjänster måste till icke ringa del avse utredningar som resulterar i bindande förpliktelser avseende de avyttrade bolagens ekonomiska status. Sådana förpliktelser har ett sådant inre sammanhang att ifrågavarande



tjänster som utförts i samband med aktieförsäljningarna på objektiva grunder borde anses ha ett direkt samband med bolaget A:s mervärdesskattepliktiga verksamhet.

Härtill kommer att den svenska mervärdesskattelagstiftningen skiljer sig från EG-direktivet. ML:s 8 kap. 3 § är mer generellt utformad och har fått en hävdvunnen tillämpning där ifrågavarande tjänster ryms inom den generella avdragsrätten. Utifrån den gällande rätt såsom den hittills har tillämpats, genom tolkning av den svenska lagstiftningen, kan det ifrågasättas om EG-direktivet skall tillmätas s.k. direkt effekt. I synnerhet i ett fall där sådan företrädesrätt medför en försämring vid jämförelse till att göra bedömningen enligt ML.

Med hänsyn till det anförda anser jag att bolaget A har rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till förvärv för försäljning av dotterbolagsaktier (fråga 1). I övrigt är jag ense med majoriteten.

*Kommentar:*

RSV avser att överklaga förhandsbeskedet till Regeringsrätten och begära fastställelse av detta.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 27 februari 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 4 oktober 2000**

#### **Fråga om skattskyldighet för brevbefordran**

*Mervärdesskatt*

Skatterättsnämnden (SRN) har i ett förhandsbesked uttalat sig om tillämpligheten av 5 kap. 5 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, befordran av brev till utlandet.

Nämnden fann att under de i ansökan givna förutsättningarna skulle den tillhandahållna brevbefordringstjänsten anses omsatt utomlands.

SRN anförde därvid följande: Enligt 5 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är en transporttjänst omsatt inom landet, om den utförs i Sverige och inget annat följer av 5 a § första stycket. En transporttjänst som utförs i Sverige och i något annat land skall dock anses i sin helhet omsatt utomlands, om transporten sker direkt till eller från utlandet och inget annat följer av 5 a § första stycket. Enligt punkt 1 nämnda stycke skall en transporttjänst som

avser en varutransport som påbörjas i ett EG-land och avslutas i ett annat EG-land anses omsatt i Sverige om transporten påbörjas här i landet och förvärvet av tjänsten inte har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i ett annat EG-land. Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ML skall dock befördran av brev till utlandet i postverksamhet som avses i 3 § postlagen (1993:1684) anses som en omsättning inom landet.

ML:s bestämmelser om var en transporttjänst skall anses omsatt har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 9.2 b skall platsen för tillhandahållande av transporttjänster vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs. I direktivet finns dock i avdelning XVIa särskilda övergångsbestämmelser för beskattning av handeln mellan medlemsstater. Enligt p. 2 i artikel 28b C gäller således att platsen för tillhandahållande av tjänster vid transport av varor inom gemenskapen skall vara avgångsorten. Med avvikelse från p. 2 skall enligt p. 3 dock platsen för tillhandahållande av tjänster vid transport inom gemenskapen av varor som överlämnats till kunder som är registrerade för mervärdesskatt i en annan medlemsstat än den från vilken transporten avgår, anses ligga inom den medlemsstats territorium som försett kunden med det registreringsnummer för mervärdesskatt under vilket tjänsten tillhandahölls honom. Enligt artikel 13 A.1 a är dock verksamhet i form av tjänster och därmed förenade varuleveranser som tillhandahålls av det offentliga postväsendet, med undantag för passagerarbefördran och telekommunikationstjänster, undantagen från skatteplikt.

I prop. 1994/95:57 lämnades förslag till sådana ändringar i den svenska mervärdesskattelagstiftningen som behövde genomföras vid ett svenskt medlemskap i EU. På s. 98 f. behandlades under punkt 5.5 särskilt postbefördran. Härvid konstaterades att sjätte direktivet, utöver det särskilda undantaget från skatteplikt för det offentliga postväsendet, inte innehåller några regler som i övrigt särskilt behandlar brevbefördran. Detta innebar att de generella reglerna i fråga om varutransporter skulle tillämpas avseende dessa tjänster. Sålunda anfördes att även befördran av brev till utlandet, dvs. till annat land än EG-land, borde behandlas på samma sätt som annan godsbefördran. Det innebar enligt propositionen att den särskilda bestämmelsen i 5 kap. 5 § andra stycket ML som innebar att befördran till utlandet av brev i postverksamhet skulle anses som en omsättning inom landet borde slopas. Vid riksdagsbehandlingen, se 1994/95:SkU7 s. 76 f., ansåg dock en motionär att ett slopande av mervärdesskatten på utrikes brev skulle komplicera det redan svårhanterliga systemet med skatteplikt för brevbefördran och skattefrihet för frimärken genom att man måste introducera nya typer av frimärken som endast kunde användas för brev till andra länder än EG-länder och genom att man måste använda två olika frankeringsmaskiner. Motionären yrkade därför att mervärdesskatten på befördran av utrikes brev skulle behållas.

Skatteutskottet hänvisade bl.a. till att överväganden pågick inom EG beträffande den grundläggande behandlingen av postverksamhet i bolagsform och ansåg att en mindre avvikelse som den av motionären yrkade borde kunna tolereras av de övriga EG-länderna i avvaktan på att ett klarare besked kunde erhållas beträffande de grundläggande reglerna för postverksamhet. Utskottet tillstyrkte således motionsyrkandet vilket, i motsats till vad som föreslagits i propositionen, innebar att befordran av brev till utlandet även fortsättningsvis skulle anses omsatt i Sverige.

Nämnden anförde vidare. Mot bakgrund av de tidigare återgivna uttalandena i propositionen, enligt vilka med utlandet avses annat land än EG-land, skulle det kunna hävdas att ML:s bestämmelse angående brevbefordran endast skall anses ta sikte på brevbefordran till land utanför EG. Mot bakgrund av allmänt språkbruk och ML:s uppbyggnad bör emellertid enligt nämndens mening begreppet utlandet inte tolkas i så inskränkt mening utan härmed bör avses såväl annat EG-land som land utanför EG.

Vad gällde frågan om undantagsbestämmelsen angående postbefordran står i strid med det sjätte mervärdesskattedirektivet och att direktivet i tillämpliga delar har s.k. direkt effekt, dvs. har företräde framför den nationella bestämmelsen gjorde nämnden följande bedömning. Som konstateras i prop. 1994/95:57 finns i sjätte direktivet, utöver vad gäller det offentliga postväsendets brevbefordran, inte några regler som särskilt behandlar brevbefordran. Detta medför att direktivets regler i fråga om varutransporter skall tillämpas avseende dessa tjänster. Reglerna innebär enligt artikel 28b C p. 3, vilken har sin motsvarighet i 5 kap. 5 a § ML, att en befordran av brev som påbörjas i Sverige och avslutas i ett annat EG-land skall anses omsatt i det andra EG-landet under förutsättning att förvärvet av tjänsten har gjorts under angivande av ett registreringsnummer för köparen i det andra EG-landet.

Fråga är då om direktivet i detta fall skall äga företräde framför ML. För att så skall bli fallet fordras att direktivets aktuella bestämmelse har direkt effekt.

Enligt artikel 249 EG (tidigare artikel 189 i EG-fördraget) är ett direktiv bindande för varje medlemsstat till vilket det är riktat i vad avser det resultat som skall uppnås. 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 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 även bestämmelser i sjätte direktivet (se t.ex. Ursula Becker mål C 8/81).

Som framgår av vad som tidigare sagts finns det i sjätte direktivet inte

någon motsvarighet till bestämmelsen i 5 kap. 5 § andra stycket ML om befordran av brev till utlandet. Vid sådant förhållande skall direktivets regler om varutransporter tillämpas avseende sådana tjänster. När, som i detta fall, fråga är om brevbefordran mellan EG-länder och förvärvet av tjänsten görs under angivande av ett registreringsnummer för köparen skall den särskilda övergångsbestämmelsen i artikel 28b C 3 tillämpas. Denna är enligt nämndens mening till sitt innehåll klar och precis. Den är också ovillkorlig. Mot bakgrund härav skall direktivbestämmelsen ges företräde framför bestämmelsen i 5 kap. 5 § andra stycket ML. Under den för frågan angivna förutsättningen att förvärvet av tjänsten görs under angivande av köparens registreringsnummer skall således tjänsten inte anses omsatt i Sverige.

- [Regeringsrättens dom den 18 juni 2001](#)  
Överlåtelse av verksamhet enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Tillgångar har ansetts vara överlåtna i samband med överlåtelse av verksamheten, varför avdrag för ingående mervärdesskatt ej medgavs
- [Regeringsrättens dom den 18 juni 2001](#)  
Överlåtelse av verksamhet enligt lagen (1968:430) om mervärdesskatt. Efterbeskattning. Överlåtelse av verksamhet har ansetts föreligga vid vidareöverlåtelse av egendomen. Förutsättningar för efterbeskattning har dock inte ansetts föreligga.
- [Regeringsrättens dom den 18 juni 2001](#)  
Överlåtelse av verksamhet. Tillgångar har inte ansetts vara överlåtna i samband med överlåtelse av verksamheten
- [RR:s dom den 21 juni 2001](#)  
Fråga om skattefrihet för utdelning som svenskt aktiebolag mottar från dotterbolag i Schweiz
- [RR:s dom den 10 juli 2001](#)  
Begreppen "bosatt i Sverige" i artikel 25 § 2 i det svensk-schweiziska skatteavtalet (SFS 1987:1182) och "väsentlig anknytning" till Sverige i 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229) - IL
- [SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2001](#)  
Fråga om en s.k. besparingsskog kan ta emot skattefri utdelning från ett aktiebolag
- [SRN:s förhandsbesked den 26 april 2001](#)  
Skattesats vid transport med bergbana. Skatterättsnämnden har ansett att transporter som sker med bergbana är att betrakta som tjänst avseende personbefordran för vilken en reducerad mervärdesskattesats är tillämplig
- [SRN:s förhandsbesked den 27 april 2001](#)  
Minskning av beskattningsunderlaget vid bonus. Skatterättsnämnden har ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt står kostnaden för den
- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2001](#)  
Minskning av beskattningsunderlaget vid varuretur. Skatterättsnämnden har ansett att rätt att minska beskattningsunderlaget förelåg vid sådana varureturer som avsågs med ansökningen under förutsättning att en kreditnota eller därmed jämförlig handling utfärdades
- [SRN:s förhandsbesked den 21 juni 2001](#)  
Telekommunikationstjänst enligt 5 kap. 7 § andra stycket 10 ML. Skatterättsnämnden har ansett att fråga var om en sådan telekommunikationstjänst som avses i 5 kap. 7 § andra stycket 10

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

### **Regeringsrättens dom den 18 juni 2001**

#### **Överlåtelse av verksamhet enligt lagen (1968:430) om mervärdeskatt**

**Tillgångar har ansetts vara överlåtna i samband med överlåtelse  
av verksamheten, varför avdrag för ingående mervärdesskatt ej  
medgavs.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperiod januari-februari 1993*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X (bolaget) hade från AB Y (säljaren) övertagit inventarier, råmateriallager, pågående arbeten och förbrukningsmaterial men inte fastighet, firmanamn, kundregister, goodwill, färdigvarulager, utestående fordringar eller skulder. Av inventarierna undantogs truck, kompressor och sandsilo.

Bolaget hade inte för avsikt att fortsätta eller överta säljarens verksamhet utan tanken var att inventarierna skulle överflyttas till annan ort och där användas i bolagets utvidgade verksamhet. Bolaget hade därför i samband med förvärvet vidtagit olika åtgärder för att senare eventuellt kunna flytta de inköpta inventarierna m.m. till annan ort, bl.a. infortrat anbud avseende nedmontering och flyttning av inventarier, ansökt om tillstånd enligt miljöskyddslagen och haft sammanträffande med företrädare för kommunen angående bl.a. lokalfrågor.

Skälet till att inventarierna inte omedelbart kunde överflyttas var att säljaren uppställde krav på att hans personal skulle sysselsättas under uppsägningstiden eller ca tre månader. Verksamhet fortsatte därför denna tid på den gamla orten.

SKM beslutade att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärvade tillgångar, eftersom dessa ansågs hänförliga till överlåtelse av verksamhet.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten. Länsrätten biföll bolagets överklagande. Av domskälen framgår bl.a. följande. Principerna för gränsdragning mellan skattepliktiga och icke skattepliktiga överlåtelser av verksamhet eller del därav är oklara. När parterna är ense om att en överlåtelse inte är undantagen från skatteplikt bör bestämmelsen i 8 § 18 ML därför tillämpas med mycket stor försiktighet. Skattemyndigheten har inte visat tillräckliga skäl för att, mot parternas överenskommelse, befria den nu aktuella omsättningen av varor från mervärdesskatt.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten och yrkade att avdrag inte skulle medges. Som grund för sin talan anförde skattemyndigheten bl.a. att bestämmelsen i 8 § 18 GML inte är dispositiv. Vid överlåtelse måste en prövning göras efter objektiva grunder och oberoende av hur parterna har kommit överens avseende mervärdesskatten.

Kammarrätten, som avslog skattemyndighetens överklagande, anförde bl.a. följande. Överlåtelse har inte skett av fordringar och skulder. Inte heller har samtliga inventarier överlåtit. Vidare har bolaget i samband med överlåtelserna vidtagit åtgärder som tyder på att det var fråga om en utvidgning av den befintliga verksamheten i orten X och inte ett övertagande av hela verksamheten. Vid sådant förhållande framstår den aktuella affärstransaktionen inte som en sådan verksamhetsöverlåtelse som enligt 8 § 18 lagen om mervärdesskatt är undantagen från skatteplikt.

Riksskatteverket (RSV) överklagade kammarrättens dom till Regeringsrätten och yrkade att kammarrättens dom skulle undanröjas och att avdrag för ingående mervärdesskatt inte skulle medges. RSV anförde bl.a. följande. Frågan är vad som avses med överlåtelse av verksamhet och om det därvid har någon betydelse för bedömningen att bl.a. fordringar och skulder inte överlåts eller att köparen endast avser att bedriva säljarens verksamhet under en begränsad tid efter överlåtelserna. Av utredningen framgår att bolaget har förvärvat inventarier, råmateriallager, pågående arbeten och förbrukningsmaterial från säljaren. Vidare har bolaget under säljarens personals uppsägningstid hyrt personalen. Bolaget har således fortsatt att bedriva samma slags verksamhet som bedrivits av säljaren under personalens uppsägningstid.

Bolaget bestred bifall till RSV:s överklagande och anförde bl.a. följande. Vid överlåtelserna har inte bara fordringar och skulder undantagits. Även andra tillgångar, vilka också utgör viktiga beståndsdelar i en verksamhet, har undantagits. Således har överlåtelse ej heller skett av tillgångar som firmanamn, personal, kundregister, värden av goodwillnatur eller andra rättigheter, färdigvarulager eller samtliga inventarier. Sannolikt måste detta innebära att AB Y behållit så viktiga beståndsdelar av sin verksamhet att någon överlåtelse av

verksamhet enligt 8 § 18 GML redan av detta skäl inte har ägt rum. Vidare gäller att bolaget vid förvärvet inte hade för avsikt att driva verksamheten vidare på orten. Tanken var att de förvärvade inventarierna skulle överflyttas till annan ort och där användas i bolagets utvidgade verksamhet. En omfattande utredning i målet visar denna avsikt. Bolaget har således visat på hur lokalfrågan var tänkt att lösas, att tillstånd inhämtats från grannar och miljöansvariga, att anbud inhämtats inför flyttningen av inventarierna, hur härmed sammanhängande finansieringsfrågor skulle lösas osv. skälet till att inventarierna inte omedelbart kunde överflyttas var att säljaren uppställde krav på att hans personal skulle sysselsättas under uppsägningstiden eller ca tre månader. Syftet bakom överlåtelsen måste således vara det avgörande för bedömningen av om det är fråga om en verksamhetsöverlåtelse eller inte.

Regeringsrätten, som biföll RSV:s överklagande, anförde följande.

Enligt 8 § 18 GML undantas från skatteplikt varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamheten, när tillgången överläts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig.

Såvitt framgår av handlingarna i målet har bolaget övertagit produktionsutrustning, råmateriallager, pågående arbeten och förbrukningsmaterial samt har avtalat om att hyra personalen en viss tid. Produktionen i orten Y drevs efter övertagandet vidare utan avbrott i samma lokaler som överlåtaren använt och med samma utrustning och personal samt med det lager som fanns vid överlåtelsepunkten. Bolaget måste därför anses ha fortsatt att bedriva samma verksamhet som den tidigare ägaren. Det innebär att de ifrågakommande tillgångarna får anses ha överlåtits i samband med överlåtelse av verksamheten. Vid sådant förhållande är överlåtelsen, oavsett vilken avsikt bolaget må ha haft med förvärvet, enligt 8 § 18 GML undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då inte för bolaget med anledning av förvärvet. RSV:s talan skall därför bifallas.

Med upphävande av kammarrättens och länsrättens domar fastställde Regeringsrätten skattemyndighetens beslut att för redovisningsperioden januari-februari 1993 inte medge bolaget avdrag för ingående skatt avseende förvärv av verksamheten i fråga.

---

**Område: Regeringsrätten**



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

## **Regeringsrättens dom den 18 juni 2001**

**Överlåtelse av verksamhet enligt lagen (1968:430) om  
mervärdeskatt.**

### **Efterbeskattning**

**Överlåtelse av verksamhet har ansetts föreligga vid  
vidareöverlåtelse av egendomen. Förutsättningar för  
efterbeskattning har dock inte ansetts föreligga.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioderna juni-augusti och september-  
oktober 1991*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Aktiebolaget X (bolaget) bedriver handel med restaurangutrustning. Bolaget förvärvade bl.a. en restaurangs inventarier och varulager från restaurangidkaren. Bolagets förvärv omfattade inte samtliga skulder och tillgångar. Vidare erhöll bolaget hyresrätten till restauranglokalen i den fastighet där restaurangen drevs genom att betala restaurangidkarens hyresskuld. Samma dag som bolaget förvärvade inventarierna och varulagret samt hyresrätten vidareförsålde bolaget dessa till en ny restauratör.

Skattemyndigheten beslutade att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärvade tillgångar, eftersom dessa ansågs hänförliga till överlåtelse av verksamhet.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten. Länsrätten, som fann att det var fråga om överlåtelse av verksamhet, avslog bolagets överklagande.

Bolaget överklagade länsrättens dom till kammarrätten. Bolaget anförde bl.a. följande. Verksamheten består till stor del av handel med restaurangutrustning men bolaget bedriver inte och har inte heller tidigare bedrivit restaurangverksamhet. Det skulle strida mot bolagets bolagsordning. Bedömningen om ett köp skall anses avse en verksamhet eller lösöre måste anses vara avhängigt den typ av verksamhet som, före respektive efter köpet, bedrivits av säljaren respektive köparen. Skulle en av parterna ej bedriva den aktuella typen av verksamhet kan det inte anses vara en överlåtelse av verksamhet. En förutsättning för att en överlåtelse av verksamheten skall anses ha skett är således att köparen fortsätter säljarens verksamhet, vilket inte har varit fallet här. Bolagets förvärv har inte heller avsett samtliga

skulder och tillgångar, vilket är en ytterligare omständighet som visar att förvärvet inte kan anses gälla själva verksamheten.

Kammarrätten fann att vad bolaget anfört inte föranledde annan bedömning än den vartill länsrätten kommit och avskog överklagandet.

Bolaget överklagade kammarrättens dom till Regeringsrätten och anförde bl.a. följande. När det gäller förvärvet av restaurangutrustningen anser bolaget att det redan av en språklig analys av begreppen överlåtelse och verksamhet framgår att det aktuella lagrummet tar sikte på fall där förvärvaren tar över den av överlåtaren bedrivna verksamheten. I bolagets fall bedrev överlåtaren av restaurangutrustningen restaurangverksamhet. Bolagets verksamhet omfattade däremot köp och försäljning av restaurangutrustning och inte bedrivande av restaurangverksamhet. När bolaget köpte utrustningen kan bolaget därför inte anses ha tagit över den verksamhet som bedrevs med hjälp av utrustningen. Dessutom förvärvade bolaget inte samtliga tillgångar som användes i den tidigare bedrivna restaurangverksamheten, bl.a. omfattade förvärvet inte hyresrätten till restauranglokalen. Därtill kommer att någon restaurangverksamhet inte bedrevs vid överlåtelse tidpunkten (restaurangen var stängd), vilket ytterligare ger stöd för att bolaget inte kan anses ha köpt en verksamhet.

Även om bolaget tolkning av den materiella frågeställningen skulle anses vara felaktig saknas enligt bolagets uppfattning formell grund för att frånga deklaration. För att efterbeskattning skall kunna ske krävs att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Vidare krävs att den oriktiga uppgiften är den primära orsaken till en felaktig beskattning, dvs. det föreligger krav på ett direkt orsakssamband. Kravet på direkt orsakssamband kan inte vara uppfyllt i fall där skattemyndigheten inför meddelandet av ett felaktigt beskattningsbeslut haft kännedom om, samt beaktat, samtliga relevanta omständigheter rörande den prövade sakfrågan. Den felaktiga beskattningen måste i en sådan situation primärt anses vara orsakad av skattemyndighetens felaktiga ställningstagande och inte av den oriktiga uppgiften. Enligt uppgift från bolagets företrädare lämnade bolaget i nu aktuellt fall in samtliga handlingar rörande köpet av restaurangutrustningen till skattemyndigheten innan förvärvet deklarerades. Innan skattemyndigheten meddelade det beslut som myndigheten sedan omprövade genom efterbeskattning hade myndigheten således tillgång till fullständigt faktaunderlag rörande förvärvet. Bolaget kan därför inte anses ha lämnat någon oriktig uppgift. Skulle bolaget trots allt anses ha lämnat en oriktig uppgift så är det inte den oriktiga uppgiften som är den primära orsaken till den, i förekommande fall, felaktiga beskattningen, varför kravet på direkt orsakssamband inte är uppfyllt.

RSV hemställde att överklagandet skulle lämnas utan bifall och anförde bl.a. följande. Enligt 8 § 18 GML, som motsvaras av 3 kap. 25 §

mervärdesskattelagen (1994:200) ML, undantas varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet från skatteplikt när tillgången överläts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig. Syftet med bestämmelserna i 8 § 18 GML var att undanröja de likviditetspåfrestningar som en oinskränkt skattskyldighet för omsättning av verksamhetstillgångar skulle ge upphov till i samband med överlåtelse av verksamhet eller del av verksamhet på annan person för fortsatt drift av verksamheten (se SOU 1987:45 s. 123). Det är tveksamt om överlåtelsen till bolaget skulle kunna anses utgöra överlåtelse av verksamhet i den mening som avses från mervärdesskattesynpunkt om den betraktas helt isolerat. Om däremot hela affärshändelseförloppet betraktas som en helhet, med beaktande av samtliga föreliggande omständigheter, bör bedömningen kunna bli en annan. Frågan blir om ett annat syfte än det ovan uttalade får anses uppnås om inte en från skatteplikt undantagen verksamhetsöverlåtelse anses föreligga i förevarande fall. Vid överlåtelse i flera led skall prövning av om en från skatteplikt undantagen omsättning föreligger göras vid varje omsättning (jfr Handledning för mervärdesskatt 1993 s. 161). Genom att sätta in ett "mellanled" vid en överlåtelse av inventarier där säljaren är insolvent, såsom i förevarande fall, tillskapas en möjlighet till avdrag för ingående skatt utan att utgående skatt kommer att betalas, om säljaren i nära anslutning till överlåtelsen går i konkurs. Överläts däremot inventarierna direkt till någon som kan anses fortsätta med verksamheten föreligger en överlåtelse av verksamhet som inte medför någon rätt till avdrag för ingående skatt. En bokstavstolkning av den aktuella bestämmelsen torde kunna leda till att en verksamhetsöverlåtelse inte kan anses föreligga i förevarande fall, medan en tolkning utifrån bestämmelsens syfte bör kunna leda till att det kan anses vara fråga om verksamhetsöverlåtelse. Övervägande skäl talar i förevarande fall för att syftet med bestämmelsen bör få bestämma tolkningen.

Regeringsrätten anförde följande.

Beträffande mervärdesskatt hänförlig till år 1991 är bestämmelserna i den numera upphävda GML tillämpliga.

Enligt 8 § 18 GML undantas varulager, inventarium och annan tillgång som tillhör verksamhet från skatteplikt när tillgången överläts i samband med överlåtelse av verksamheten eller del därav eller övertas i samband med fusion eller liknande förfarande, allt under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig. Av anvisningarna till 17 § GML framgår att avdrag för ingående skatt skall styrkas av skattedebitering på inköpsfaktura, avräkningsnota eller motsvarande handling.

Efterbeskattning får enligt 38 § första stycket 1 GML ske om den skattskyldige i deklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat

oriktig uppgift till ledning för beskattningen.

Skattetillägg skall enligt 64 a § första stycket GML påföras den skattskyldige om han i deklaration eller annat skriftligt meddelande som han avgett till ledning för beskattningen, lämnat uppgift som befinns oriktig. Skattetillägg påförs med tjugo procent av det skattebelopp, som ej skulle ha påförts eller som felaktigt skulle ha tillgodoräknats honom om den oriktiga uppgiften godtagits. Skattetillägget får enligt 64 f § GML helt efterges bl.a. om felaktigheten eller underlåtenheten framstår som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet eller annan särskild omständighet.

Av utredningen i målet framgår att bolaget den 12 augusti 1991 förvärvade bl.a. en restaurangs inventarier och varulager från restaurangidkaren samt den för honom förverkade hyresrätten till restauranglokalen från ägaren till den fastighet där restaurangen drevs. Samma dag vidareförsålde bolaget inventarierna och varulagret samt hyresrätten till en ny restauratör. Genom att de för verksamheten nödvändiga delarna, dvs. inventarierna, varulagret och hyresrätten, således kunnat återsamlas på en hand har den nye förvärvaren kunnat överta och återuppta driften av en fullständig verksamhet. Mot denna bakgrund är bolagets förvärv av inventarierna m.m. att betrakta som ett sådant övertagande av en del av den tidigare ägarens verksamhet som enligt 8 § 18 GML är undantagen från skatteplikt. Någon avdragsgill ingående mervärdesskatt uppkommer då inte för bolaget med anledning av förvärvet av restauranginventarierna.

För att bolaget skall kunna efterbeskattas i enlighet med vad nu sagts är det inte tillräckligt att det kan konstateras att ett tidigare beskattningsbeslut blivit felaktigt. För att efterbeskattning skall kunna ske krävs att skattemyndigheten dessutom kan visa att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för beskattningen. Med oriktig uppgift avses här inte enbart felaktiga sakuppgifter utan också förtigande av i sammanhanget väsentliga förhållanden.

Av handlingarna i målet framgår att bolaget till sin mervärdesskattedeklaration hade fogat en kopia av avtalet om köp av restaurangens inventarier m.m. och att det av detta avtal framgår att ett villkor för köpet var att fastighetsägaren accepterade bolaget som ny hyresgäst. Det bör redan på grund härav ha stått klart för skattemyndigheten att förvärvet av restaurangutrustningen m.m. inte kunde ses isolerat utan att det utgjorde en del av ett större sammanhang. Av handlingarna framgår vidare att bolaget förutom nämnda avtal har gett in också andra handlingar till skattemyndigheten till styrkande av sina yrkanden. Av ett meddelande den 17 maj 1999 framgår att Skattemyndigheten i Göteborg vid efterforskningar kunnat återfinna ett antal avtal, men inte deklarationen avseende redovisningsperioden juni-augusti 1991. I meddelandet uppges vidare att mervärdesskatteenheten upphörde i mitten av november 1991 och

att det därför har varit svårt att hitta handlingar som inte avslutats på enheten samt att arkiven flyttats tre gånger. Vid nu angivna förhållanden kan det inte anses klarlagt att bolaget i nu aktuellt hänseende lämnat någon oriktig uppgift. Det saknas således i denna del förutsättningar för efterbeskattning och påförande av skattetillägg.

Regeringsrätten biföll överklagandet och förklarade med ändring av underinstansernas avgöranden att bolaget inte skulle efterbeskattas och inte heller påföras skattetillägg.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

### **Regeringsrättens dom den 18 juni 2001**

#### **Överlåtelse av verksamhet**

#### **Tillgångar har inte ansetts vara överlåtna i samband med överlåtelse av verksamheten.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioden juni 1995-januari 1996*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

R-AB förvärvade skeppet i augusti 1994 från A-HB. Köpeskillingen betalades huvudsakligen genom en revers. R-AB hade redan tidigare bedrivit restaurangrörelse på skeppet och fortsatte med denna verksamhet efter köpet. Genom avtal den 7 mars 1995 överlät R-AB rörelsen till S-KB för en köpeskillning om 1 kr. Enligt avtalet ingick ett varulager i överlåtelsen medan R-AB däremot behöll utskänkningstillståndet. Något avtal om uthyrning av skeppet har inte företetts i målet och någon hyra synes inte ha betalats till R-AB.

Enligt köpeavtal den 15 juni 1995 sålde R-AB skeppet och till detta hörande utrustning och inventarier enligt en särskild förteckning till aktiebolaget F (bolaget). Fordringar på förbättringsåtgärder som vidtagits av S-KB efter den 1 mars 1995 undantogs dock. Enligt köpeavtalet var bakgrunden till avtalet att konkursförvaltaren i A-HB konkurs krävt betalning av den reversskuld som uppkommit för R-AB vid dess förvärv av skeppet och att en bank lovat att bevilja R-AB kredit under förutsättning att skeppet omedelbart såldes till bolaget. R-AB debiterades utgående mervärdesskatt med anledning av försäljningen. S-KB fortsatte att bedriva restaurangrörelse ombord intill den 1 september 1995 och betalade hyra för skeppet till bolaget.

Skattemyndigheten beslutade att inte medge avdrag för ingående mervärdesskatt avseende förvärvet.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten. Länsrätten, som avslog överklagandet, fann att det var fråga om överlåtelse av verksamhet och att bolaget därmed saknade avdragsrätt för ingående mervärdesskatt.

Bolaget överklagade länsrättens beslut till kammarrätten och anförde bl. a. följande. I första hand görs gällande att res judicata föreligger. Skattemyndigheten har tidigare beslutat att den aktuella överlåtelsen är skattpliktig och att skatt skall utgå. Skattemyndighetens beslut att fastställa R-AB:s utgående skatt är också ett beslut att fastställa bolagets ingående skatt till motsvarande belopp. Beslut får inte ändras till nackdel för skattskyldig som berörs av beslutet, se Kammarrättens i Göteborg domar den 18 mars 1996 i mål nr 9067-1994 och 9297-1994. Reciprocitetsprincipen betonas starkt i momssammanhang. I andra hand görs gällande att godtrosvärv av ingående moms föreligger. Med hänvisning till Calor Celsius-målet, RÅ 1984 1:67, görs gällande att undersökningsplikten för köparen är mycket begränsad vad gäller yrkesmässigheten, så kallad faktisk villfarelse. Av Thermoved-målet, RÅ 1988 ref 74, framgår att rättsvillfarelse inte ger god tro. I det aktuella målet är det fråga om faktisk villfarelse angående R-AB:s status vid överlåtelseögonblicket. Det är ostridigt i sig att skeppet är en skattepliktig vara, men att det kan vara undantaget skatteplikt enligt 3 kap. 25 § ML. Köparen är utlämnad till de uppgifter säljaren väljer att lämna och köparen skall därför inte behöva stå risken för en sådan bedömning när det är fråga om ofrivillig uppbördssyssla. Bolaget har avvaktat skattemyndighetens beslut vad avser fastställande av säljarens utgående skatt innan betalning inklusive skatt har utgivits. I sista hand görs gällande att en hel verksamhet inte har överlåtit. Som stöd härför anförde bolaget bl.a. följande. Det är inte riktigt att R-AB, genom att låta ett fristående driftsbolag, S-KB, tillfälligt driva restaurangverksamheten på skeppet, skulle ha etablerat en utarrendering av verksamheten. Det är ostridigt i målet att R-AB haft utskänkningstillståndet under hela S-KB:s tid och därmed även efter det att bolaget förvärvade skeppet den 15 juni 1995. Ett utskänkningstillstånd är av avgörande betydelse för att lönsamt kunna driva en restaurangverksamhet. En helt avgörande förutsättning för S-KB:s verksamhet har sålunda varit R-AB:s utskänkningstillstånd. Bolaget kan aldrig bedriva samma verksamhet som R-AB sägs ha gjort, det vill säga utarrendering, eftersom den huvudsakliga förutsättningen i utskänkningstillståndet saknas.

Skattemyndigheten, som bestred bifall till bolaget överklagande, anförde bl.a. följande. Bolagets åberopande av res judicata är helt felaktigt. Reciprocitetsprincipen har inte sådan betydelse i enskilda fall att den kan åberopas som grund för ett visst yrkande. Skattemyndigheten har således rätt att bedöma huruvida bolagets

förvärv av skeppet medför rätt till avdrag för ingående skatt. Den av bolaget åberopade domen från Kammarrätten i Göteborg den 18 mars 1995, den så kallade Triljonendomen, har ändrats av Regeringsrätten varför den formella invändningen mot myndighetens handläggning inte längre är aktuell. Vad gäller andrahandsyrkandet angående godtrosvärv är det riktigt att man inte kan ställa orimliga krav på en köpares skyldighet att undersöka om det föreligger skatteplikt för den omsättning på vilken säljaren debiterat mervärdesskatt. Resonemanget kan i det aktuella fallet tillbakavisas eftersom det är samma person som har företrätt såväl säljare som köpare. Vad avser bolagets sista yrkande hänvisas till vad som anförts under processen i länsrätten. Det är i målet fråga om överlåtelse av i vart fall del av en verksamhet. Vad bolaget har anført om utskänkningstillstånd föranleder ingen annan bedömning.

Bolaget uppgav vidare bl.a. följande. Bolaget har förvärvat den ingående mervärdesskatten i god tro vilket kan bevisas med köpeavtalet avseende fartyget. Av avtalet framgår att parterna skall avvakta skattemyndighetens bedömning innan de slutligen fixerar köpesumman med eventuell tillkommande moms. God tro har således förelegat, jämför RÅ 1984 1:67, vilket inte förtas av att en och samma person har företrätt såväl säljaren som köparen vilka båda är juridiska personer.

Kammarrätten, som gjorde samma bedömning som länsrätten, avslog överklagandet. Av domskälen framgår bl.a. att kammarrätten i likhet med länsrätten fann att skattemyndigheten inte är formellt bunden av ett tidigare beslut beträffande en skattskyldig då en bedömning skall göras beträffande en annan skattskyldig. Vidare framgår att kammarrätten fann att bolaget fick anses ha övertagit i vart fall den del av verksamheten i R-AB som utgjordes av skeppet med där bedriven restaurangrörelse i samband med överlåtelsen av skeppet. Verksamheten har fortsatt efter övertagandet. Den omständigheten att bolaget saknat utskänkningstillstånd föranleder ingen annan bedömning. Försäljningen av skeppet får således anses vara en sådan överlåtelse som avses i 3 kap. 25 § ML.

Bolaget överklagade kammarrättens beslut till Regeringsrätten och anförde bl.a. följande. Bolaget har som verksamhet att bedriva försäljning, förmedling och reparation av båtar och skepp. Den 15 juni 1995 förvärvades skeppet från R-AB. Detta förvärv var ett naturligt led i den av bolaget bedrivna verksamheten. R-AB:s restaurangverksamhet förvärvades inte. Det allmännas argumentering i denna del kan inte anses styrka att bolaget övertagit någon del av den restaurangverksamhet som R-AB bedrivit. R-AB bedrev vid tidpunkten för överlåtelsen inte någon verksamhet som omfattades av innehavet av skeppet eftersom restaurangen tidigare hade överlåtits till S-KB. Då S-KB inte ingått särskilt avtal med R-AB avseende hyra av skeppet kan detta inte anses utgöra en verksamhet. Den omständigheten att bolaget

under en kortare tid efter förvärvet (15 juni 1995 - september 1995) lät S-KB fortsätta att bedriva restaurangverksamhet på skeppet kan inte anses påverka bolagets verksamhet vad gäller dess inriktning och omfattning såsom den kommit till uttryck i bolagsordningen. Fråga får istället anses vara om tillfällig användning av en bolaget tillhörig lagertillgång, dvs. skeppet. Bolaget har inte haft grundad anledning att ifrågasätta huruvida mervärdesskatt rätteligen var debiterad i fakturan. Bolaget har således rätt till avdrag för i fakturan debiterad mervärdesskatt, jfr RÅ84 1:67, särskilt mot bakgrund av att samma lokala skattekontor som förvägrat bolaget avdraget för den ingående skatten beslutat att R-AB skulle redovisa utgående mervärdesskatt för samma affärstransaktion. Skattemyndigheten har uttryckligen framfört att säljaren skulle redovisa utgående skatt. Härav följer att bolaget har rätt att dra av ett belopp såsom för ingående skatt motsvarande det belopp som R-AB, säljaren, i sin faktura tagit upp som utgående skatt efter beslut av skattemyndigheten.

RSV, som ansåg att bolagets överklagande skulle lämnas utan bifall, anförde bl.a. följande. I och med överlåtelsen av restaurangen till S-KB kan R-AB inte längre anses ha bedrivit restaurangverksamhet. Vid tidpunkten för överlåtelsen av skeppet till bolaget bedrev R-AB således inte restaurangverksamhet utan verksamheten avseende upplåtelse av restauranglokal. Den omständigheten att R-AB inte ingått särskilt avtal om hyra med S-KB kan inte föranleda annan bedömning. Eftersom S-KB fortsatte att bedriva restaurangverksamhet på fartyget en tid efter det att bolaget övertagit fartyget får detta bolag i och med övertagandet av skeppet anses ha övertagit, förutom skeppet även R-AB:s verksamhet avseende upplåtelse av restauranglokal. Den överlåtna verksamhetens karaktär får därmed anses vara densamma före och efter överlåtelse tidpunkten.

Samma person har företrätt såväl köpare som säljare vid överlåtelsen. Köparen (bolaget) måste anses ha haft möjlighet att få alla de uppgifter det behövde för sin bedömning. Bolaget måste anses ha haft grundad anledning att ifrågasätta om fråga inte varit om verksamhetsöverlåtelse. RSV anser även i likhet med vad Kammarrätten i Göteborg anför att skattemyndigheten inte är formellt bunden av ett tidigare beslut beträffande en skattskyldig då en bedömning skall göras beträffande en annan skattskyldig.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Enligt artikel 5 (8) i det sjätte mervärdesskattedirektivet (rådets direktiv 77/388/EG) får medlemsstaterna anse att någon leverans av varor inte har skett "vid överföring av samtliga tillgångar eller någon del därav, vare sig den sker mot vederlag eller ej eller som tillskott till ett bolag". Frågan vad som i detta sammanhang avses med uttrycket "samtliga tillgångar eller någon del därav" har inte prövats av EG-domstolen. Ledning kan dock hämtas från vissa avgöranden där



domstolen haft att tolka andra EG-rättsliga bestämmelser som förutsätter att ett företag eller en del av ett företag är föremål för överlåtelse. Avgörande (se bl.a. domarna i målen C-24/85, C/50/91, C-29/91 och C-408/98) synes ge grund för följande allmänna slutsatser. En företagsöverlåtelse anses normalt föreligga om det som överlåtelsen omfattar behåller sin identitet i den meningen att de aktiviteter som bedrevs av överlåtaren med hjälp av det överlåtna fortsätts eller återupptas av förvärvaren. Detta kan också uttryckas så att fråga skall vara om överföring av en pågående verksamhet eller ett i drift varande företag ("a going concern"). Som del av verksamhet anses en tillgång eller ett kollektiv ("aggregate" eller "amalgam") av tillgångar (och i förekommande fall personal) som i princip kan fortsätta att fungera som en enhet och bidra till att realisera ett specifikt verksamhetsmål.

Bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML är att uppfatta som ett utnyttjande från svensk sida av den valmöjlighet som artikel 5 (8) i direktivet ger medlemsstaterna. De internrättsliga begreppen "verksamhet" och "del av verksamhet" skall därför tolkas så att överensstämmelse uppnås med innebörden av det i direktivet använda uttrycket "samtliga tillgångar eller någon del därav". Med hänsyn till att det är fråga om ett undantag från den generella skatteplikten för omsättning av varor bör vidare iakttas att tolkningen skall göras restriktivt så att påförande av utgående skatt hos överlåtaren inte underlåts och avdrag för ingående skatt inte vägras förvärvaren i andra fall än då det klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av undantagsbestämmelsen är uppfyllda.

Frågorna om skattskyldighet för överlåtaren och avdragsrätt för förvärvaren avgörs genom separata beskattningsbeslut, som ibland kan komma att fattas av skilda skattemyndigheter. Ett ställningstagande beträffande skatteplikten är inte formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om skattemyndigheten vid en reell prövning av skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt normalt komma i fråga endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

Regeringsrätten fann att den i målet aktuella överlåtelsen borde bedömas enligt följande. R-AB som var verksam inom restaurangbranschen, använde till en början skeppet i den egna verksamheten men upplät det senare till S-KB för att det skulle användas som lokal i det företags restaurangrörelse. Även efter denna upplåtelse synes skeppet med tillhörande utrustning ha utgjort inventarium i R-AB:s restaurangverksamhet. Bolaget skall inte enligt sin bolagsordning bedriva restaurangrörelse och har inte heller, såvitt framgått av handlingarna, bedrivit någon sådan verksamhet. I överensstämmelse med den bedömning som gjordes av

skattemyndigheten när R-AB med anledning av överlåtelsen av skeppet påfördes mervärdesskatt finner Regeringsrätten att överlåtelsen skall anses ha avsett inventarier i R-AB:s verksamhet och inte en del av detta bolags verksamhet i den mening som avses i 3 kap. 25 § ML. Den omständigheten att skeppet vid tiden för överlåtelsen var upplåtet till tredje man och att denna upplåtelse fortgick några månader efter det att bolaget förvärvat skeppet ändrar inte bedömningen. Bolaget har följaktligen rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt med belopp motsvarande den mervärdesskatt som med anledning av överlåtelsen av skeppet påförts R-AB.

*Kommentar:*

Det förhållande att skattemyndigheten har bedömt att säljarens överlåtelse inte var att betrakta som överlåtelse av verksamhet enligt 3 kap. 25 § ML synes ha varit avgörande för utgången i det här fallet.

Regeringsrätten anför att ett ställningstagande beträffande skatteplikten inte är formellt bindande vid prövningen av avdragsrätten. Inte minst av rättssäkerhetsskäl är det dock angeläget att bedömningarna i största möjliga utsträckning stämmer överens. Om skattemyndigheten vid en reell prövning av skatteplikten funnit att bestämmelsen i 3 kap. 25 § ML inte är tillämplig, bör sålunda ett motsatt ställningstagande vid prövningen av förvärvarens avdragsrätt normalt komma i fråga endast om nya omständigheter framkommit som motiverar en ändrad bedömning.

Av domen framgår inga närmare omständigheter kring skattemyndighetens ställningstagande vad gäller säljarens skattskyldighet. Följande lämnar dock viss vägledning. Bolaget anför bl. a. följande. "Bolaget har således rätt till avdrag för i fakturan debiterad mervärdesskatt, jfr RÅ84 1:67, särskilt mot bakgrund av att samma lokala skattekontor som förvägrat bolaget avdraget för den ingående skatten beslutat att R-AB skulle redovisa utgående mervärdesskatt för samma affärstransaktion. Skattemyndigheten har uttryckligen framfört att säljaren skulle redovisa utgående skatt". Regeringsrätten anför följande. "I överensstämmelse med den bedömning som gjordes av skattemyndigheten när R-AB med anledning av överlåtelsen av skeppet påfördes mervärdesskatt ...". Sammantaget synes detta tala för att skattemyndigheten har gjort en faktisk bedömning av omständigheterna kring överlåtelsen och meddelat säljaren att det var fråga om en skattepliktig omsättning, dvs. det var inte fråga om ett s.k. automatiskt beslut enligt 11 kap. 16 § SBL. Vidare synes inga nya omständigheter ha framkommit vid skattemyndighetens bedömning av köparens förvärv.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

## **RR:s dom den 21 juni 2001**

### **Fråga om skattefrihet för utdelning som svenskt aktiebolag mottar från dotterbolag i Schweiz**

*Inkomsttaxering 2000-2002*

SRN:s förhandsbesked den 22 september 1999 har refererats i  
rättsfallsprotokoll 35/99.

C AB är ett svenskt holdingbolag som har dotterbolagen AG1 och AG2, båda verksamma i Schweiz. AG 2 är ett holdingbolag till ett engelskt bolag som driver verksamhet genom dotterbolag i England, Sverige och USA. Utdelning från AG1 till C AB är skattefri enligt artikel 25 § 5 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz (SFS 1992:856) och utdelning från AG2 till C AB är skattefri enligt 4 § b) lagen (1987:1182) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Schweiz. C AB överväger att överlåta aktierna i AG2 till AG1. I anslutning härtill uppkommer frågan om utdelning från AG1 till C AB är skattefri. Utdelningen kommer att härröra från de båda bolagen AG1 och AG2 till ungefärligen lika stora delar.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked med bl.a. följande motivering:

Av artikel 25 § 5 i dubbelbeskattningsavtalet framgår bl.a. att utdelning från ett bolag med hemvist i Schweiz till ett bolag med hemvist i Sverige är undantagen från svensk skatt, under förutsättning att det utbetalande bolagets inkomst huvudsakligen härrör, direkt eller indirekt, från annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller annan därmed likartad lös egendom och verksamheten bedrivs i Schweiz av det utbetalande bolaget.

Som tidigare nämnts framgår av förutsättningarna för förhandsbeskedet att utdelning från AG1 till C AB skulle härröra till ungefär lika stor del från AG1:s verksamhet som från AG2:s förvaltningsverksamhet. Utdelningen kan därmed inte anses uppfylla det i artikeln uppställda kravet på att inkomsten huvudsakligen skall härröra från annan verksamhet än förvaltningsverksamhet.

Enligt 4 § b) i lagen skall utdelning från bolag med hemvist i Schweiz till bolag med hemvist i Sverige, förutom i fall som anges i artikel 25 § 5 i avtalet, vara befriad från skatt om den utdelning som betalas av bolaget med hemvist i Schweiz huvudsakligen utgörs av utdelning vilken detta bolag mottagit på aktier eller andelar, som bolaget innehar i bolag med hemvist i annan stat än Schweiz, och vilken skulle ha varit

undantagen från svensk skatt om de aktier eller andelar för vilka utdelningen betalas hade innehafts direkt av bolaget med hemvist i Sverige.

Som Skatterättsnämnden har funnit uppfyller utdelningen från AG1 inte heller i detta hänseende huvudsaklighetskriteriet eftersom utdelningen inte kan sägas huvudsakligen utgöras av utdelning som AG1 mottagit på sätt som sägs i bestämmelsen.

Något stöd för att, som C AB hävdar, behandla utdelningen på annat sätt än som nu redovisats föreligger enligt Regeringsrättens mening inte.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

**RR:s dom den 10 juli 2001**

**Begreppen "bosatt i Sverige" i artikel 25 § 2 i det svensk-schweiziska skatteavtalet (SFS 1987:1182) och "väsentlig anknytning" till Sverige i 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229) - IL**

*Inkomsttaxering 2002-2004*

X äger samtliga aktier i ett svenskt aktiebolag, AB, som äger aktier för förvaltning och likvida medel. AB äger även ett svenskt fastighetsförvaltande bolag Y som äger fastigheter med ett sammanlagt taxeringsvärde på drygt 41 mkr.

Inför en utflyttning till Schweiz alt. Storbritannien frågar X

1. om aktieinnehavet i Y kan anses medföra att X erhåller väsentlig anknytning till Sverige; och

2. om uttrycket "bosatt i Sverige" i skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz även avser det förhållandet att det föreligger väsentlig anknytning till Sverige.

SRN fann i förhandsbesked den 20 januari 2001 att X skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige och att begreppet bosatt i skatteavtalet avser även den som har väsentlig anknytning till Sverige enligt intern svensk rätt.

I sin motivering till fråga 1 anförde nämnden att vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger skall enligt 3 kap. 7 § IL bl.a. beaktas om personen är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. Nämnden fann att vid ovan angivna faktiska förhållanden får X anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Beträffande fråga 2 lämnade nämnden följande motivering:

Bestämmelsen i artikel 25 § 2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Schweiz om att en fysisk person med hemvist i Schweiz må beskattas i Sverige oavsett övriga bestämmelser i avtalet om han även anses bosatt i Sverige infördes med anledning av ändringen av det svenska bosättningsbegreppet till att omfatta även personer som har väsentlig anknytning hit (prop. 1965:177 s. 37).

X överklagade och anförde i RR:

N AB kan komma att avyttra det fastighetsförvaltande dotterbolaget innan han avflyttar från Sverige. För det fall detta dotterbolag avyttras kan väsentlig anknytning till Sverige inte anses föreligga endast på grund av hans innehav av aktier i N AB. Det torde enligt X:s mening för övrigt strida mot den övergripande regeln om fri rörlighet för personer inom Europeiska unionen att beskatta honom på ett sådant sätt att han hindras att bosätta sig och arbeta i Storbritannien. X diskrimineras jämfört med andra länders EU-medborgare. En beskattning som medför sådana konsekvenser för den enskilde EU-medborgaren hindrar den fria rörligheten och den fria etableringsrätten och är därmed inte förenlig med EG-rätten såsom den kommer till uttryck i Romfördraget.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked med följande skäl:

Prövningen i RR av ett förhandsbesked bör i regel inte grundas på andra faktiska förutsättningar än de som har legat till grund för SRN:s bedömning. Klaganden har först i RR anfört att det fastighetsförvaltande dotterbolaget kan komma att avyttras innan han flyttar från Sverige. RR bortser därför från denna uppgift och utgår från de förutsättningar som har legat till grund för SRN:s avgörande. Med denna utgångspunkt gör RR samma bedömning som SRN beträffande de ställda frågorna.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2001**

### **Fråga om en s.k. besparingssskog kan ta emot skattefri utdelning från ett aktiebolag**

*Inkomsttaxeringarna 2002 - 2004*

En s.k. besparingssskog (Besparingssskogen) är en sådan obegränsat skattskyldig samfällighet som avses i 6 kap. 6 § 1 st. inkomstskattelagen (IL). Besparingssskogen äger 33 procent av aktierna i ett aktiebolag för vidareförädling av sågade varor (Aktiebolaget).

#### **Fråga**

Kan Besparingssskogen ta emot skattefri utdelning från Aktiebolaget?

#### **FÖRHANDBESKED**

"Besparingssskogen skall ta upp utdelning från Aktiebolaget.

#### **MOTIVERING**

Av 24 kap. 15 § inkomstskattelagen (1999:1229) framgår vilka skattesubjekt som inte skall ta upp utdelning på näringsbetingade aktier. Besparingssskogen ingår inte bland de uppräknade subjekten. Besparingssskogen är därför inte befriad från skatt för utdelning på aktierna i Aktiebolaget."

#### *Kommentar*

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och har inte överklagats.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 26 april 2001**

### **Skattesats vid transport med bergbana**

**Skatterättsnämnden har ansett att transporter som sker med bergbana är att betrakta som tjänst avseende personbefordran för vilken en reducerad mervärdesskattesats är tillämplig.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 december 2000  
- den 30 november 2003*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X (bolaget) äger en bergbana som byggts på Y:s friluftsmuseum. Friluftsmuseet ligger på en platå som är betydligt högre än omkringliggande område. Bergbanan anlades för att erbjuda en bekväm uppfart och därigenom öka friluftsmuseumets besöksfrekvens. Samarbetet med Y baserar sig på ett avtal där bolaget förbinder sig att uppföra en komplett bergbaneanläggning för personbefordran. Därutöver har bolaget uppfört erforderliga byggnader, banvall, trappor, ramper, vändkors och stängsel. Bolaget svarar för skötsel och underhåll av banan. Verksamheten har pågått hela tiden sedan banan anlades. Försäljning av biljetter till bergbanan ombesörjs, utan kostnad för bolaget, av Y i samband med försäljning av entréavgiften till friluftsmuseet. Två separata kvitton lämnas, ett för entré och ett för bergbanan. Antalet resenärer varierar med säsongen. Per år har antalet resenärer uppgått till totalt 60 000 - 70 000 st. Bergbanan har en längd av 300 meter och trafikeras med en vagn som rymmer totalt 47 personer.

Fråga i ärendet var om de transporter som sker med bergbanan är att betrakta som tjänst avseende personbefordran för vilken en reducerad mervärdesskattesats är tillämplig.

### **FÖRHANDBESKED**

Mervärdesskatt skall till och med den 31 december 2000 tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för transport med bergbanan. För tiden därefter utgör skattesatsen 6 procent.

### **MOTIVERING**

Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Till utgången av 2000 gällde

enligt andra stycket 2 att skatt skulle tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för personbefordran utom sådan befordran där resemomentet var av underordnad betydelse. Den 1 januari 2001 trädde genom SFS 2000:1357 nya bestämmelser i kraft som innebär att skattesatsen för personbefordran sänktes till 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 § tredje stycket 7 ML).

Motsvarande bestämmelser om tillämplig skattesats fanns i 13 § i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdeskatt. Bestämmelser om att reducerad skattesats skulle tillämpas för personbefordran infördes i denna lag fr.o.m. 1992 (SFS 1991:1755). I förarbetena (prop. 1991/92:50 s. 14) uttalades härvid bl.a. att med personbefordran åsyftades inte bara resor i kollektivtrafik och taxiresor utan även turist- och charterresor, sightseeingturer och liknande, oavsett vilket transportmedel som användes. Däremot borde rena nöjesattraktioner såsom t.ex. karusellturer, turer i berg- och dalbanor, ponnyridning, rundturer på nöjesanläggningar, bilbanor och liknande inte anses som personbefordran i detta sammanhang, även om dessa tillhandahållanden i viss utsträckning kunde innefatta ett transportmoment. Inte heller borde andra tillhandahållanden där transporten var av underordnad betydelse, t.ex. hissar till utsiktstorn och liknande, räknas som personbefordran.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Av handlingarna framgår att det huvudsakliga syftet med bergbanan är att transportera besökare 300 meter uppför en brant backe till bekväm promenadhöjd. Vid sådant förhållande skall transport med bergbanan vid bestämmande av skattesatsen anses som personbefordran i mervärdesskattehänseende.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

---

## Område: Förhandsbesked



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 27 april 2001**

### **Minskning av beskattningsunderlaget vid bonus**

**Skatterättsnämnden har ansett att bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt står kostnaden för den.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 april 2000 -  
den 31 mars 2003*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökandebolagen, som bedriver försäljning av bl.a. sportartiklar, är medlemmar i en ekonomisk förening, vilken äger företaget X AB. Inom kedjan finns ett bonussystem, Klubb X, i vilket en kund får bli medlem mot en årlig avgift. Medlemsskapet innebär i princip att kund som under en 12-månadersperiod sammanlagt i en eller flera butiker gör inköp för mer än 2 000 kr erhåller viss bonus beräknad på det överskjutande inköpsbeloppet. Bevis om denna bonus får kunden genom en bonuscheck månaden efter periodens utgång. Denna check kan utnyttjas i alla butiker som ingår i kedjan vid köp av varor, oavsett i vilken eller vilka butiker de bonusgrundande inköpen gjorts. I utbyte mot bonuschecken lämnar butiken viss rabatt på inköpet. Oaktat rabatten redovisar dock butiken mervärdesskatt som om varan sålts till fullt pris.

För att bonus på ett inköp skall belasta resultatet i den butik, i vilken det bonusgrundande inköpet har gjorts, har ett särskilt datorstött system skapats för avräkning mellan butikerna. Detta system, som förvaltas av X AB, innebär att uppgifter månadsvis tas fram och rapporteras till varje butik om hur den bonus, som intjänats på inköp i den butiken, har utnyttjats av kunderna vid inköp i denna och övriga butiker i kedjan samt om i butiken utnyttjats bonuscheck som grundar sig på inköp i andra butiker. Vid avräkning kan därvid uppkomma såväl skulder till någon eller några butiker som fordringar på dessa. Således uppkommer en skuld om en bonuscheck, till den del den är grundad på inköp i butiken, har utnyttjats för inköp i andra butiker. På motsvarande sätt uppkommer en fordran till den del butiken vid försäljningar inlöst bonuscheckar, som grundar sig på av kunden gjorda inköp i andra butiker. Fordrings- och skuldförhållandena regleras genom ett särskilt clearingförfarande via X AB.

Bolaget önskade få svar på följande frågor.

## Fråga 1

Har det bolag/butik som slutligen står för bonusen gentemot kunden rätt att reducera den utgående momsen?

## Fråga 2

I vilken momsredovisningsperiod har bolaget/butiken rätt att reducera den utgående momsen?

## Fråga 3

Har bolaget/butiken rätt att reducera den utgående momsen med stöd av butiksrapporterna från det särskilda dator stödda systemet (som erhålls tillsammans med fakturan/kreditfakturan från bolaget?)

## FÖRHANDBESKED

### Fråga 1

Bonus, som lämnats vid inköp, medför rätt till minskning av beskattningsunderlaget för det företag som slutligt står kostnaden för den.

### Fråga 2

Ändringen av beskattningsunderlaget skall ske för den redovisningsperiod under vilken kostnaden för lämnad bonus enligt god redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

## BESLUT

I de delar ansökningen inte har besvarats avvisas den.

Nämnden gjorde följande bedömning.

### Fråga 1

Om den skattskyldige i efterhand lämnar sådana bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom en viss tid, får han enligt 7 kap. 6 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, minska beskattningsunderlaget med beloppet av den lämnade prisnedsättningen.

Bestämmelsen har sin motsvarighet i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 11 A.3 a och b i detta direktiv får inte beskattningsunderlaget innefatta

prisnedsättningar i form av kassarabatter eller rabatter som ges till kunden och kontoförs vid tidpunkten för tillhandahållandet. I de fall priset nedsatts efter det att tillhandahållandet ägt rum, skall enligt artikel 11 C.1 beskattningsunderlaget nedsättas i överensstämmelse därmed på de villkor som medlemsstaterna bestämmer. Dessa regler har prövats av EG-domstolen i några domar vilkas innebörd i korthet kan sammanfattas enligt följande. Om en skattskyldig person i samband med försäljning av en vara, utan vederlag lämnar kunden en rabattkupong som berättigar kunden till inköp vid ett senare tillfälle av varor till ett pris som minskas med rabattkupongens nominella belopp, inräknas inte detta belopp i beskattningsunderlaget när kupongen utnyttjas vid ett senare köp (mål C-126/88 ang. Boots Company plc). Vidare gäller att om annan, än den i tillverknings- och försäljningskedjan som mot kupong till en slutlig konsument sålt en vara till rabatterat pris, står för kostnaden för rabatten, är det denne som har rätt att sätta ned sitt beskattningsunderlag (mål C-317/94 ang. Elida Gibbs Ltd). Den tolkning av reglerna som domstolen gjort följer dels av principen att beskattningsunderlaget för den mervärdesskatt som skall utgå inte får uppgå till högre belopp än den ersättning som den slutlige konsumenten faktiskt betalar, dels av principen om skattemässig neutralitet som innebär att likvärdiga varor skall beskattas lika mycket inom varje land oavsett hur lång produktions- och distributionskedjan är.

Det i ärendet aktuella bonussystemet innebär att det företag som gjort en bonusgrundande försäljning också är den som står för kostnaden för den rabatt som lämnas till köparen när denne vid ett senare tillfälle utnyttjar den bonus som han har tjänat in vid det inköpstillfället. Detta får anses innebära att företaget återbetalar en del av ersättningen för varan vid denna försäljning. Även om avräkningssystemet på grund av konstruktionen av samarbetet inom kedjan inte synes kunna medge att rabatten direkt kan hänföras till beskattningsunderlaget för den bonusgrundande transaktionen innebär rabatten att beskattningsunderlaget blir för högt om en justering inte medges.

Mot bakgrund av det nu anförda fann nämnden att ett sökandebolag inom kedjan har rätt att justera beskattningsunderlaget med belopp som bolaget är skyldigt att utge eller avräkna i följd av utnyttjad bonuscheck i butik i kedjan.

## Fråga 2

Av 13 kap. 24 § ML framgår att om beskattningsunderlaget för tidigare redovisad utgående skatt minskar på grund av bl.a. nedsättning av priset enligt 7 kap. 6 § ML får den skattskyldige i den ordning som gäller för hans redovisning dra av ett belopp motsvarande den del av den tidigare redovisade skatten som är hänförlig till minskningen. En sådan ändring skall enligt kapitlets 25 § göras för den redovisningsperiod under vilken nedsättningen enligt god

redovisningssed har bokförts eller borde ha bokförts.

Nämnden fann att frågan inte borde besvaras i vidare omfattning än vad som nu sagts och avvisade ansökningsen i den mån frågan inte kan anses besvarad.

### Fråga 3

Nämnden fann att frågan inte lämpade sig för förhandsbesked varför den avvisades.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2001**

#### **Minskning av beskattningsunderlaget vid varureturner**

**Skatterättsnämnden har ansett att rätt att minska beskattningsunderlaget förelåg vid sådana varureturner som avsågs med ansökningsen under förutsättning att en kreditnota eller därmed jämförlig handling utfärdades.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 april 2001 - den 31 mars 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X och bolaget Y ingår i samma koncern och deras verksamheter består i postorderförsäljning av kläder. Av organisatoriska skäl avser man att låta ett bolag inom koncernen (Finansieringsföretaget) förvärva, förvalta och uppbära betalning på kundfordringar som har uppkommit bolagens verksamheter. Finansieringsbolaget kommer därvid att vid utgången av varje månad förvärva samtliga i bolagens verksamheter uppkomna kundfordringar. Vidare kommer bolagen enligt avtal att vara förpliktigade att återköpa sådana kundfordringar som visar sig vara osäkra. Det köprättsliga ansvaret mot kunderna övergår inte till finansieringsföretaget genom fordringsöverlåtelserna. När bolagen överlåter kundfordringarna förvärvar finansieringsföretaget endast rätten att erhålla betalning från kunderna. Kunderna kan alltså vända sig mot bolagen om de vill returnera varorna, göra

reklamation, häva köpet etc.

Bolagen önskade svar på följande frågor.

1. Har bolagen vid varureturner rätt att minska beskattningsunderlaget jämlikt 7 kap. 6 § första stycket mervärdesskattelagen (ML).

2. om svaret på föregående fråga besvaras nekande önskar bolagen även svar på frågan om rätt att minska beskattningsunderlaget jämlikt 7 kap. 6 § ML föreligger om avtalen mellan bolagen och finansieringsföretaget innehåller en bestämmelse som stipulerar att överlåtelser av fordringar från försäljningar som orsakar varureturner skall gå åter till bolagen.

## FÖRHANDBESKED

### Fråga 1

Under förutsättning att bolagen utfärdar kreditnota eller därmed jämförlig handling har de rätt att minska beskattningsunderlaget vid sådana varureturner som avses med ansökningen.

## MOTIVERING

Bestämmelserna i 7 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ger bl.a. den som har tillhandahållit varor eller tjänster rätt att vid en efterföljande kreditering reducera sitt beskattningsunderlag i motsvarande mån. Vid en kundkreditering skall den skattskyldige enligt 11 kap. 8 § samma lag utfärda en kreditnota eller jämförlig handling.

Motsvarande regler i EG-rätten om reducering av beskattningsunderlaget finns i artikel 11 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Dessa regler är uttryck för den grundläggande principen att beskattningsunderlaget utgörs av det vederlag som faktiskt har erhållits och att följaktligen ett större mervärdesskattebelopp än den skattskyldige har erhållit inte kan tas ut (jfr EG-domstolens dom i mål 330/95 ang. Goldsmiths (Jewellers) Ltd).

Mot bakgrund av det ovan sagda fann skatterättsnämnden att sökandebolagen under de angivna förutsättningarna hade rätt att minska beskattningsunderlaget när sådana varureturner som avses med ansökningen äger rum. En förutsättning för detta är dock att sökandebolagen utfärdar en sådan kreditnota eller därmed jämförlig handling som avses i 11 kap. 8 § ML (fråga 1).

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förföll fråga 2.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 28 augusti 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 21 juni 2001**

**Telekommunikationstjänst enligt 5 kap. 7 § andra stycket 10 ML**

**Skatterättsnämnden har ansett att fråga var om en sådan telekommunikationstjänst som avses i 5 kap. 7 § andra stycket 10 mervärdesskattelagen (1994:200), ML**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2000 - den 30 april 2003*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X (bolaget) avser att bygga ett fiberoptiskt nätverk i Sverige för telekommunikationsförbindelser, s.k. bredbandsteknologi. Fiberoptiska kablar kommer att grävas ner i marken och skapa en förbindelse mellan vissa svenska städer. Bolaget kommer att förvärva ledningar och fibrer för byggandet av det fiberoptiska nätverket. De faktiska kablarna i marken, samt nätverkets elektroniska utrustning, kommer att ägas av bolaget. Bolaget kommer vidare att äga eller hyra de byggnader som krävs för att rymma den elektroniska utrustningen.

Det svenska nätverket kommer att förbindas med andra nätverk i Europa. Två fiberoptiska undervattenskablar kommer att dras från Sverige till två andra länder (ett inom EG och ett utanför EG). Den ena kabeln kommer att byggas av bolaget och närstående bolag, medan den andra kabeln kommer att hyras från utomstående part. Bolaget kommer att äga respektive hyra undervattenskablar till den del de är belägna på svenskt territorium.

När byggnationen är färdig avser bolaget att upplåta rätten att utnyttja det i Sverige belägna nätverkets kapacitet till ett bolag i ett land utanför EG, Y. Detta utländska bolag kommer att kombinera den kapacitet som förvärfvas av bolaget med kapacitet i liknande nätverk i andra länder och på så vis bilda ett större sammanhängande nätverk. Det sammanhängande nätverket kommer att kontrolleras centralt och styras från utlandet. Y kommer att upplåta kapacitet i det totala nätverket till olika kunder.

Bolagets avtal med Y kommer endast att omfatta upplåtelse av kapacitet. Kablarna och tillhörande kringutrustning kommer såväl att ägas som disponeras av bolaget. Upplåtelsen av kapacitet avser en tid motsvarande det i Sverige belägna nätverkets hela livslängd. Upplåtelsens längd kan naturligtvis omförhandlas under förutsättning att avtalsparterna är överens om att tiden skall förkortas.

Bolaget överväger att i avtalet med Y dela upp tillhandahållandet i dels kapacitetsupplåtelse och dels löpande skötsel och underhåll av kablar och tillhörande kringutrustning. Bredbandskablar och kringutrustningen kommer även i detta alternativ att ägas och disponeras av bolaget.

Bolaget önskade svar på följande frågor.

1. Kommer bolaget att medges återbetalning av ingående mervärdesskatt vid upplåtelse av nätverkets kapacitet till Y ?

2. Om svaret på fråga 1 är nej:

Blir svaret på fråga 1 annorlunda om rätten att nyttja nätverkets kapacitet upplåts till två eller flera bolag i land utanför EG?

3. Blir svaret på fråga 1 och/eller 2 annorlunda om upplåtelsen av nätverkets kapacitet avser en kortare tid än nätverkets livslängd?

4. Blir svaret på fråga 1 och 2 annorlunda, dvs. kommer bolagets upplåtelse av kapacitet bedömas som fastighetsupplåtelse, om bolaget enligt avtalet med Y i tillägg till en exklusiv kapacitetsupplåtelse tillhandahåller och tar betalt för tjänster i form av skötsel och underhåll av bredbandskablar och tillhörande kringutrustning?

## FÖRHANDBESKED

### Fråga 1

Bolagets upplåtelse enligt frågan utgör en sådan telekommunikationstjänst som avses i 5 kap. 7 § andra stycket 10 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

### Frågorna 3 och 4

Svaret på fråga 1 förändras inte av att upplåtelsen avser en kortare tid än nätverkets livslängd eller att upplåtelsen endast avser upplåtelse av nätverkskapacitet men inte skötsel och underhåll av bredbandskablar och tillhörande kringutrustning.

## AVVISNING

Fråga 1 avvisas till den del den inte har besvarats genom förhandsbeskedet.

## MOTIVERING

### Fråga 1

Enligt 5 kap. 7 § tredje stycket 2 ML skall tjänster som anges i andra stycket anses omsatta utomlands om de tillhandahålls en förvärvare i ett land utanför EG. I punkt 10 i andra stycket anges telekommunikationstjänster, varmed förstås dels tjänster som avser överföring, sändning eller mottagning av signaler, skrift, bilder och ljud eller information i övrigt med hjälp av tråd, radio eller optiska eller andra elektromagnetiska medel, dels tjänster som avser överlåtelse eller upplåtelse av rättighet att utnyttja kapacitet för sådan överföring, sändning eller mottagning.

En bestämmelse med motsvarande innehåll finns i artikel 9 2 e åttonde strecksatsen i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), vilken bestämmelse infördes genom rådets direktiv 1999/59/EG.

I specialmotiveringen till den aktuella bestämmelsen, prop. 1996/97:81 s. 23 f., anförs bl.a. att definitionen angående rätt att nyttja kapacitet omfattar rätten att få utnyttja nät eller infrastrukturer såsom kablar eller satelliter för telekommunikation. Överlåtelse eller upplåtelse av vad som brukar benämnas råkapacitet omfattas därmed av begreppet telekommunikationstjänst.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Med hänsyn till vad som upplysts om innebörden av den ifrågavarande upplåtelsen är denna enligt nämndens mening att hänföra till en sådan telekommunikationstjänst som avses i den aktuella bestämmelsen. Tjänsten skall därför anses omsatt utomlands.

Förhandsbesked om skatt enligt ML kan enligt 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor efter ansökan av en enskild under vissa förutsättningar lämnas i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning. En fråga om rätt till återbetalning för ingående skatt föreligger enligt 10 kap. 12 § ML kan enligt nämndens mening inte anses avse en fråga om skattskyldighet eller beskattning. Bolagets fråga i den delen kan därför inte besvaras genom förhandsbesked utan skall avvisas.

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2.



## Frågorna 3 och 4

Den aktuella upplåtelsens mervärdesskatterättsliga karaktär av telekommunikationstjänst förändras inte av den omständigheten att upplåtelsen avser en kortare tid än nätverkets livslängd (fråga 3).

Oavsett om skötsel och underhåll av bredbandskablarna m.m. genom uppdelningen i avtalet skall ses som särskilda tjänster eller inte medför uppdelningen inte någon annan bedömning av upplåtelsens karaktär (fråga 4).

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

- [RR:s dom den 6 februari 2001](#)  
Investeringskatt. Ersättning enligt ersättningslagen
- [RR:s dom den 6 februari 2001](#)  
Gåva eller inkomst av tjänst?
- [KR:s i Stockholm dom den 21 december 2000](#)  
Verklig förlust vid avyttring av fordran på ett dotterbolag. Realisationsförlust vid avyttring av en fordran på ett dotterbolag har bedömts vara icke verklig eftersom koncernen inte behövt betala de medel som fordringen finansierats med
- [KR:s i Stockholm dom den 12 december 2000](#)  
Verklig förlust vid avyttring av dotterbolag. Dotterbolags efterskänkande (ackord) av fordran på moderbolaget har, när ackordsvinsten hos moderbolaget varit skattefri, betraktats som en värdeöverföring som skall beaktas vid beräkning av verklig förlust
- [SRN:s förhandsbesked den 30 januari 2001](#)  
Ej förmån av tjänst
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 februari 2001.*

**RR:s dom den 6 februari 2001**

**Investeringskatt. Ersättning enligt ersättningslagen.**

Begreppet byggnad i investeringskattelagens mening ska förstås så att det endast avser en tillgång som är att anse som byggnad vid beräkning av värdeminskningsskatt vid inkomstbeskattningen. Hänsyn ska inte tas till byggnadsinventarier, markanläggning eller markinventarier.

Ersättning enligt ersättningslagen har utgått trots att ombudets arbetsgivare varit i intressegemenskap med bolaget.

*Underlag för skatt enligt lagen (1989:471) om investeringskatt för vissa byggnadsarbeten*

Investeringskatt.

SKM fastställde underlag för investeringsskatt för ett bolag med hänsyn till kostnader för byggnad, byggnadsinventarier, markanläggning och markinventarier.

Bolaget överklagade beslutet till LR och yrkade att underlaget skulle sättas ner och bara omfatta kostnaderna för byggnaden. LR och sedermera även KR delade SKM:s synsätt.

Bolaget överklagade till RR som anförde följande.

Enligt 1 § InvsL skall - med vissa undantag som inte är aktuella i målet - investeringsskatt betalas till staten för byggnadsarbeten som påbörjades under tiden den 27 maj 1989 - den 30 juni 1991 om arbetet utfördes i annan kommun i Stockholms län än Norrtälje, Södertälje och Nynäshamn samt i Uppsala och Håbo kommuner i Uppsala län och arbetet helt eller till övervägande del avsåg bl.a. butiks-, kontors-, bank-, hotell- eller restauranglokaler.

I 4 § InvsL anges vidare att skatten skall beräknas till viss procent av byggnadskostnaden för skattepliktiga arbeten.

Bolaget påbörjade under nu aktuell tidsperiod nybyggnad av en saluhall samt kontor i Stockholm. I bilaga till slutlig deklaration avseende investeringsskatt angavs kostnaderna för byggnad, byggnadsinventarier, markanläggning och markinventarier (beloppen här utelämnade). Frågan i målet är om i underlaget för investeringsskatt - som bolaget gör gällande - skall ingå endast angivna kostnader för själva byggnaden eller - som RSV gör gällande - också angivna kostnader för byggnadsinventarier, markanläggning och markinventarier.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Investeringsskatten var avsedd att träffa nybyggnation av kontorslokaler och andra oprioriterade byggnadsarbeten som påbörjades inom den aktuella perioden. Dess syfte var att dämpa den överhettning som då rådde på byggnadsmarknaden och vidga utrymmet för produktion av nya bostäder (bet. 1988/89; FiU36 s. 3). Lagstiftning med liknande syfte och utformning hade tidigare funnits under tre perioder sedan 1950-talet. Senast det förekom var 1977 då åtgärden vidtogs för att dämpa den vid denna tid snabba kostnadsökningen inom byggnadssektorn och frigöra resurser för bostadsbyggandet och industrins byggnadsinvesteringar.

InvsL är i väsentlig utsträckning utformad enligt samma principer som låg till grund för 1977 års lagstiftning. I förarbetena till InvsL framhölls också att man vid tolkningen och tillämpningen av de nya reglerna i mycket stor utsträckning kunde få vägledning av den praxis som utbildats under perioder då äldre lagstiftning tillämpades (bet. 1988/89;

FiU36 s. 4).

De skattepliktiga byggnadsarbetena enligt InvsL avser arbeten som påbörjas på objekt som i huvudsak utgörs av byggnader. Även för byggnadsarbeten på vissa andra anläggningar än byggnader, t.ex. parkerings- och idrottsanläggningar, skall dock investeringskatt erläggas. På motsvarande sätt utgick enligt 1977 års lagstiftning avgift för byggnadsarbeten på såväl byggnader som andra anläggningar.

InvsL innehåller emellertid i likhet med lagen (1977:322) om investeringsavgift för vissa byggnadsarbeten, LI, inte någon närmare definition av begreppet byggnad. Vad som utgör en byggnad är inte heller i övrigt alltid entydigt.

I KL har sedan 1969 för rörelse- eller näringsfastigheter i avskrivningshänseende skilts mellan byggnad, byggnads- och markinventarier och markanläggningar. Reglerna innebär att till byggnad i princip hänförs endast själva byggnadsstommen och de anordningar som behövs för byggnadens allmänna funktioner [se punkt 7 av anvisningarna till 29 § KL och fr.o.m. 1992 års taxering punkt 6 av anvisningarna till 23 § KL samt numera bestämmelserna i 19 och 20 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)].

I förarbetena till InvsL behandlas inte frågan om vad som skall hänföras till byggnad eller byggnadsarbeten. Vid tillkomsten av 1977 års lagstiftning påtalades emellertid att det i propositionen inte lämnats någon definition av begreppet byggnad.

Med anledning härav uttalade skatteutskottet följande (bet. SkU 1976/77:48 s. 17). "[Utskottet vill] erinra om att föredragande departementschefen i ett uttalande i prop. 1970:170 fann det naturligt, att den genom lagstiftningen 1969 ändrade gränsdragningen mellan mark, byggnader och inventarier skulle tillämpas genomgående vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen i förekommande fall. Enligt utskottets mening bör detta uttalande vara vägledande även vid tillämpningen av investeringsavgiften. Sådan avgift bör således endast erläggas för arbeten avseende tillgång, som är att anse som byggnad vid beräkning av värdeminskningsskatt enligt kommunalskattelagens bestämmelser." Mot bakgrund av det anförda och då bestämmelserna rörande såväl investeringsavgiften som investeringskatten är av sådan karaktär att de bör tolkas restriktivt finner Regeringsrätten att begreppet byggnad i InvsL:s mening skall förstås så att det endast avser en tillgång som är att anse som byggnad vid beräkning av värdeminskningsskatt vid inkomstbeskattningen. Vid bestämmande av underlag för investeringskatt skall därför när fråga är om byggnader hänsyn inte tas till kostnader för byggnadsarbeten på tillgångar som vid inkomstbeskattningen är att anse som byggnadsinventarier, markanläggning eller markinventarier.

Ersättningsfrågan Bolaget har i Regeringsrätten yrkat ersättning med 40 800 kr för kostnader för ombud i Regeringsrätten. Yrkandet avser ersättning för 34 timmars arbete med 1 200 kr per timme. RSV har ansett att målet är av sådan beskaffenhet att rätt till ersättning föreligger. Verket har inte haft några invändningar mot den tidsåtgång som ersättningsyrkandet grundas på men inte vitsordat högre timersättning än enligt gällande rättshjälptaxa. RSV har emellertid ifrågasatt om rätt till ersättning föreligger på den grunden att det föreligger ett koncernliknande förhållande mellan (ombudets arbetsgivare) och bolaget som är ett helägt dotterbolag till (ombudets arbetsgivare).

Regeringsrätten gör i detta avseende följande bedömning.

Enligt 3 § ersättningslagen skall en skattskyldig, som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövs för att ta till vara hans rätt, efter framställning beviljas ersättning för kostnaderna under förutsättning bl.a. att den skattskyldige helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet eller ärendet. Bolaget har vunnit bifall till sitt yrkande i Regeringsrätten. Enligt 4 § första stycket 3 ersättningslagen föreligger emellertid inte rätt till ersättning för den skattskyldiges eget arbete. Frågan i denna del blir därför i första hand om rätt till ersättning saknas med hänsyn till den intressegemenskap som råder mellan bolaget och ombudets arbetsgivare. I lagen saknas stöd för att göra åtskillnad mellan kostnader för ombud, som är verksamt i helt extern verksamhet, och kostnader för ombud, som är verksamt inom bolag eller annan juridisk person i intressegemenskap med den skattskyldige. Med hänsyn härtill skall bolaget beviljas ersättning för de ombudskostnader som skäligen behövs för att tillvarata dess rätt. Regeringsrätten finner att bolaget i detta avseende bör beviljas ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 25 000 kr.

*Kommentar:*

Lagen (1989:471) om investeringsskatt för vissa byggnadsarbeten, InvsL, är numera upphävd.

Beträffande frågan om man vid bedömningen av vad som är eget arbete ska ta hänsyn till intressegemenskap så har lagstiftaren i 2 § lagen (1996:725) om skattereduktion för utgifter för byggnadsarbete på bostadshus (s.k. ROT-avdrag, tillämplig på arbeten 15.4 1996 - 31.4.1999) uttryckligen angett att med ägare eller innehavare jämställs i detta hänseende företag som ingår i samma koncern eller annars står under i huvudsak gemensam ledning med fastighetsägaren eller bostadsrättsinnehavaren.

Någon motsvarande bestämmelse finns inte i ersättningslagen. I prop. 1988/89:126 s. 26 anförs i stället följande rörande bestämmelsen i dåvarande 3 § 3 punkten ersättningslagen (= den nu aktuella bestämmelsen i 4 § 3 punkten): "Med den skattskyldige avses här

också ställföreträdare för denne. Detta innebär att kostnadsersättning får beviljas endast för kostnader som uppkommit genom insatser av någon annan än den skattskyldige själv eller dennes ställföreträdare, först och främst för kostnader som hänför sig till ett anlitat biträde eller ombud."

Uttalandet bör - tillsammans med var RR uttalat i domen - rimligen innebära att kostnader för ett "ombud" som är anställt internt i verksamheten, t.ex. på en juridisk avdelning hos den skattskyldige, inte kan ersättas.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 februari 2001.*

### **RR:s dom den 6 februari 2001**

#### **Gåva eller inkomst av tjänst?**

Gåva - som inneburit att givaren till en krets anställda i företaget avhänt sig samtliga sina kvarvarande aktier i företaget och som syftat till att företaget skulle leva vidare - har företett stora likheter med ett testamentariskt förordnande. Gåvan har inte föranlett inkomstbeskattning.

En anställd i ett företag hade i likhet med vissa andra anställda av huvudaktieägaren i företaget som gåva erhållit aktier. Genom gåvorna hade den ålderstigne givaren avhänt sig samtliga sina kvarvarande aktier i företaget. Syftet med gåvorna uppgavs i första hand ha varit att säkra företagets fortbestånd. Gåvotagaren hade tidigare mottagit en aktiepost som gåva, för vilken han blivit inkomstbeskattad.

Frågan i målet var om gåvotagaren skulle inkomstbeskattas även för den senast erhållna gåvan.

Underinstanserna fann att gåvan i enlighet med praxis skulle inkomstbeskattas då den hade sin grund i anställningen.

Regeringsrätten konstaterade först att inkomstbeskattning enligt praxis ofta ska ske när gåvotagaren är anställd av givaren (RÅ 1974 A 1277) eller det annars kan antas att gåvan har sitt ursprung i en arbetsprestation (RÅ83 1:73) och RÅ 1997 ref 1). Även i fall då en gåva givits till en anställd har inkomstbeskattning emellertid underlåtit om det funnits grund för att anta att syftet varit ett annat än att belöna den anställde för en arbetsprestation (jfr RÅ80 1:44, RÅ 1989 ref 21 och RÅ 1998 not 91).

Regeringsrätten anförde vidare att det var ostridigt att det huvudsakliga syftet med gåvan varit att företaget skulle kunna fortleva även efter givarens bortgång. Omständigheterna gjorde att gåvan företedde stora likheter med ett testamentariskt förordnande. Vidare hade gåvan avsett samtliga aktier som givaren hade kvar i företaget. Med hänsyn därtill saknades anledning att anta att syftet med gåvan varit att belöna gåvotagaren för hans arbetsprestationer. Regeringsrätten fann att någon inkomstbeskattning av gåvans värde då inte skulle ske.

*Kommentar:*

I domen behandlas en situation som medför att avsteg ska göras från huvudregeln att gåvor från en arbetsgivare till anställda ska inkomstbeskattas. Omständigheterna kring gåvan var sådana att det kunde antas att den haft sin grund i annat än anställningen.

Domen kompletterar tidigare praxis där en personlig relation mellan givare och gåvotagare haft betydelse för att inkomstbeskattning underlåtit (RÅ 1989 ref 21, RÅ 1998 not 91) eller där gåvan framstått som en naturlig hedersbevisning av gåvotagaren (RÅ 80 1:44).

---

## **Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 februari 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 21 december 2000**

**Verklig förlust vid avyttring av fordran på ett dotterbolag**

**Realisationsförlust vid avyttring av en fordran på ett dotterbolag har bedömts vara icke verklig eftersom koncernen inte behövt betala de medel som fordringen finansierats med.**

*Inkomsttaxering 1995*

Av handlingarna i målet framgick bl.a. följande. B AB hade 1990 lånat 250 mkr av en utländsk bank. Samma belopp lånades vidare till B AB:s dotterdotterbolag i Holland (L-bolagen). Ett svenskt försäkringsföretag hade lämnat den utländska banken en garanti mot säkerhet i fastigheter i L-bolagen. B AB fick betalningssvårigheter och garantin utlöstes 1992, varvid försäkringsföretaget fick en regressfordran på B AB. I juni 1993 förvärvade N AB 30 procent av kapitalet och 60 procent av rösterna i B AB och i juni-juli 1994 bildades i koncernen ett kommanditbolag (KB) med B AB som komplementär. I juli 1994 överlät B AB sina fordringar på L-bolagen till KB för bokfört värde. I september 1994 avyttrade KB en fordran på ett av L-bolagen till en utomstående köpare med en realisationsförlust om 49 205 460 kr. Den 19 september

1994 förvärvade N AB för 1,1 mkr försäkringsföretagets återstående fordran mot B AB, som då efter amorteringar uppgick till ca 83 mkr. B AB yrkade avdrag för sin del i KB:ets realisationsförlust. Skattemyndigheten medgav inte avdraget. Länsrätten och kammarrätten avslog B AB:s överklaganden.

Kammarrätten anförde bl.a. följande i sina domskäl.

"För att avdrag för förlusten på ca 49 milj. kr som uppkom vid överlåtelsen av KB:s fordran på ett L-bolag till utomstående köpare skall medges krävs att förlusten är verklig. Vid bedömningen av om så är fallet måste man se till om denna föranlett en förlust på koncernnivå. Kammarrätten finner vid denna bedömning att alla avtal och transaktioner, som inleddes med B AB:s lån i utländsk bank, för vilket (försäkringsföretaget) ställde garanti mot säkerhet i de holländska fastigheterna, till och med att (försäkringsföretaget) godtog en ersättning av N AB (moderbolaget) om 1,1 milj. kr för den återstående fordran på B AB måste ses i sin helhet. Därvid skall särskilt beaktas att de av B AB i utländsk bank upplånade medlen lånades vidare till L-bolagen och att uppgörelsen ägde rum vid ett och samma tillfälle, den 19 september 1994, då KB överlät fordringen till utomstående köpare, B AB amorterade på sin skuld till (försäkringsföretaget) och detta genom att erhålla 1,1 milj. kr överlät sin återstående fordran på B AB till N AB. Resultat blir vid en helhetsbedömning att koncernen blivit av med en skuld på ca 83 milj. kr. Den förlust på ca 49 milj. kr som uppkom vid KB:s försäljning av fordringen på L-bolaget, som övertagits från B AB, kan därför inte anses verklig. Bolagets yrkande om avdrag för sin del av förlusten skall därför inte medges."

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 februari 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 12 december 2000**

**Verklig förlust vid avyttring av dotterbolag.**

**Dotterbolags efterskänkande (ackord) av fordran på moderbolaget har, när ackordsvinsten hos moderbolaget varit skattefri, betraktats som en värdeöverföring som skall beaktas vid beräkning av verklig förlust.**

*Inkomsttaxering 1994*

AB P köpte Holding AB som i sin tur ägde S AB. Härfter efterskänkte S AB genom ackord fordringar på Holding AB med 22 563 880 kr.



Ackordsvinsten hos Holding AB med samma belopp bedömdes vara skattefri. Holding AB överlät S AB till AB P, varefter S AB såldes till part utanför koncernen. Vid försäljningen uppkom en realisationsförlust om 23 387 200 kr.

Skattemyndigheten ansåg att eftersom ackordsvinsten inte beskattades skulle ackordbeloppet behandlas på samma sätt som vid värdeöverföringar i form av utdelningar, koncernbidrag och överlåtelse av tillgångar för underpris och att realisationsförlusten därför skulle reduceras med 22 563 880 kr.

Länsrätten och kammarrätten avslog den skattskyldiges överklaganden.

Kammarrätten angav i sina domskäl följande.

"AB P förvärvade aktierna i Holding AB i april 1992. Ett koncernförhållande uppkom då mellan AB P, Holding AB och Holding AB:s dotterbolag S AB. Vid fastställande av den realisationsförlust som skedde vid AB P:s försäljning av aktierna i S AB i augusti 1993 skall därför transaktioner som skett mellan de nämnda bolagen under koncernens innehavstid av aktierna i S AB beaktas, dvs. transaktioner under tiden april 1992 - augusti 1993.

Holding AB gjorde i november 1992 en ackordsvinst om 22 563 880 kr med anledning av att S AB delvis efterskänkte fordringar på Holding AB. Värdenedgången i S AB motsvarades av en lika stor värdeuppgång i Holding AB då det senare blev av med skulder i motsvarande mån som det första eftergav dess fordringar. Denna ackordsvinst har inte beskattats i koncernen. Vid dessa förhållanden och mot bakgrund av vad som ovan sagts skall, på sätt skattemyndigheten och länsrätten funnit, den hos Holding AB sålunda uppkomna ackordsvinsten beaktas vid beräkningen av AB P:s förlust vid nu ifrågavarande försäljning av aktierna i S AB."

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 februari 2001.*

## **SRN:s förhandsbesked den 30 januari 2001**

### **Ej förmån av tjänst**

#### *Inkomsttaxering 2001 och 2002*

Sökanden är f.n. anställd i ett dotterbolag till ett bolag där han tidigare var anställd. I detta senare bolag förvärvade han under anställningstiden optionsrätter avseende nyteckning av aktier i bolaget. Enligt en av de förutsättningar, som gäller för förhandsbeskedet, avsåg förvärvet av optionsrätterna förvärv av värdepapper på marknadsmässiga villkor. I samband med att ett annat företag förvärvade merparten av aktierna i bolaget i utbyte mot andelar i det köpande företaget ingick sökanden ett avtal med köparen, varigenom överenskoms att köparen på samma bytesvillkor skall förvärva de aktier i bolaget som sökanden kommer att erhålla vid utnyttjandet av sina optionsrätter.

#### Fråga 2

Medför ingåendet av terminsavtalet någon beskattningskonsekvens för sökanden? Om svaret på denna fråga är jakande, skall beskattning då ske i inkomstslaget tjänst eller kapital?

#### Fråga 3

Skall något belopp vid fullgörandet av terminsavtalet beskattas i inkomstslaget tjänst?

#### Fråga 4

Är lagen (1998:1601) om uppskov med beskattning vid andelsbyten (49 kap. 1L) tillämplig på sökandens byte av aktier i bolaget mot aktier i det köpande företaget?

#### Fråga 5

Skulle svaren på frågorna 2-4 bli annorlunda för det fall att sökanden inte pantsatt sina optionsrätter till säkerhet för fullgörande av terminsavtalet?

### **FÖRHANDBESKED**

#### Frågorna 2-5

Sökanden skall beskattas för reavinst vid fullgörandet av avtalet (Forward Agreement). Han är berättigad till uppskov med beskattningen av reavinsten i enlighet med bestämmelserna i lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen) resp.

49 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

## MOTIVERING

### Frågorna 2-5

Nämnden gör följande bedömning.

Med hänsyn främst till att optionsrätterna förvärvats på marknadsmässiga villkor och till att ersättningen för sökandens aktier i bolaget bestämts på samma sätt som gällde för andra till köparen avyttrade aktier i bolaget bör ingen del av ersättningen beskattas som intäkt av tjänst. Nämnden utgår därvid, som en given förutsättning, ifrån att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL resp. 57 kap. IL inte är tillämpliga. Nämnden finner vidare, med hänsyn till villkoren i avtalet mellan sökanden och köparen, att någon reavinstbeskattning inte bör aktualiseras förrän vid de tidpunkter bytet av aktier i bolaget mot andelar i det köpande företaget fullföljs enligt avtalet. Vid sådant förhållande och med de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet i denna del är sökanden berättigad till uppskov med beskattning av reavinst på aktier i bolaget enligt andelsbyteslagen resp. 49 kap. IL. Den omständigheten att sökanden pantsatt sina optionsrätter till säkerhet för fullgörandet av avtalet saknar betydelse i sammanhanget.

*Kommentar:*

RSV kommer inte att överklaga förhandsbeskedet.

---

## Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 februari 2001.*

### Meddelade prövningstillstånd

1. *Saken:* I mål om skönsmässig beskattning (mervärdeskatt) samt skattetillägg avseende ett bolag har kammarrätten i dom prövat ett överklagande av skattemyndigheten över länsrättens dom. Fråga om kammarrätten även borde ha behandlat en skrivelse av bolaget vilken av länsrätten överlämnats till kammarrätten som ett i rätt tid inkommet överklagande av länsrättens dom.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 57 § lagen (1968:430) om mervärdesskatt, 6 kap. 10-24 §§ taxeringslagen (1990:324), 36 § första stycket 2 förvaltningsprocesslagen (1971:291).

2. *Saken:* Fråga om svensk mervärdesbeskattning för s.k. gemenskapsinternt förvärv skall ske när en utländsk medborgare (V) i sitt hemland förvärvat ett s.k. nytt transportmedel (en mindre än sex

månader gammal bil) och en kort tid efter förvärvet (inom sexmånadersperioden) flyttat till Sverige och då fört in bilen. Enligt V visste hon inte att hon skulle flytta till Sverige när hon förvärvade bilen och hon betalade mervärdesskatt i hemlandet.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 1 kap. 13 a §, 2 a kap. 2 och 3 §§ mervärdesskattelagen (1994:200).

3. *Saken:* Fråga om tid för ansökan om beräkning av statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst kan återställas. Eventuellt kan fråga även uppkomma huruvida återställande bör medges med hänsyn till den tid som förflutit från det att den skattskyldige erhållit kännedom om taxeringsbeslutet till dess att hon sökt återställande.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 37 c § förvaltningsprocesslagen (1971:291) samt 4 och 8 §§ lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst.

- [Regeringsrättens dom den 12 juli 2001](#)  
Personalvårdsförmåner Motionsförmån som endast erbjudits företagets fast anställda personal och inte de korttidsanställda har inte ansetts kunna utgöra skattefri personalvårdsförmån eftersom den inte riktat sig till hela personalen m.m.
- [RR:s dom den 10 juli 2001](#)  
Inkomstskatt. Väsentlig anknytning Innehav av 10 procent av aktierna i ett AB medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning
- [KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001](#)  
Ej verklig eller definitiv förlust. Skatteupplägg med par av köp- och säljoptioner där den ena avyttrats med förlust och återköpts inom fem dagar. Förlusten har inte ansetts som verklig och definitiv
- [KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001](#)  
Marknadsnoterad eller ej. Noteringar i det s.k. Reuter-systemet sparas inte och kan inte kontrolleras i efterhand. Aktuellt system var inte heller direkt tillgängligt för SKM eller andra skattskyldiga. Marknadsnotering i skattemässig mening har inte ansetts föreligga
- [KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001](#)  
Förskottsrenta. Återbetalning av ränta. Ränta på lån har enligt låneavtalet varit hög det första året men låg påföljande år. Röntan första året har delvis ansetts som förskottsrenta som inte fått dras av omedelbart. Vid inlösen har belopp benämnt kapitalrabatt ansetts som återbetalning av tidigare erlagt räntebelopp och beskattats
- [Kammarrättens i Göteborg dom den 25 juni 2001](#)  
Inkomst av tjänst eller kapital? Den skattskyldige har arbetat som anställd men inte tagit ut någon lön. Han har vid en aktieavyttring ansetts ha ersatt lön med högre köpeskilling
- [Kammarrättens i Sundsvall dom den 27 juli 2001](#)  
Värdering av tillgångar (fordran på avverkningsrätt till skog som upplåtits mot betalning som skall erläggas under flera år) vid beräkning av fördelningsunderlag vid räntefördelning. Fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog, som redovisas enligt kontantmetoden, har inte ansetts ingå i räntefördelningsunderlaget
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 28 juni 2001](#)  
Jämkning av ingående skatt samt uttagsbeskattning
- [Meddelat provningstillstånd](#)

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

## **Regeringsrättens dom den 12 juli 2001**

### **Personalvårdsförmåner**

**Motionsförmån som endast erbjudits företagets fast anställda personal och inte de korttidsanställda har inte ansetts kunna utgöra skattefri personalvårdsförmån eftersom den inte riktat sig till hela personalen m.m.**

### *Arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1992*

Av bolagets personal, som omfattade 151 personer, hade de ca 40 tillsvidareanställda erbjudits årskort à 2 970 kr till en gymnastikanläggning. Fyra av dessa antog erbjudandet. De övriga 111 personerna, som var tillfälligt anställda och avlönade per timme, erbjöds ingen motsvarande motionsförmån.

Skattemyndigheten påförde bolaget ytterligare arbetsgivaravgifter avseende motionskortet eftersom förmånen endast kommit fyra personer till del och eftersom kostnaden för korten inte kunde anses vara av mindre värde. Därmed var inte kraven på en skattefri personalvårdsförmån uppfyllda.

Länsrätten gjorde samma bedömning som skattemyndigheten, medan kammarrätten fann att kostnaden för årskorten inte skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. RSV överklagade kammarrättens dom.

Regeringsrätten lämnade i huvudsak följande motivering.

Frågan i målet är om ett årskort till en gymnastikanläggning värt 2.970 kr som erbjudits endast den fast anställda personalen utgör en inte skattepliktig förmån och därmed inte heller ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Med personalvårdsförmåner avses enligt 32 § 3 e mom. KL förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan avser enklare åtgärder vilka syftar till att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller utgår på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Som personalvårdsförmåner räknas dock inte bl.a. förmåner som inte riktar sig till hela personalen. I punkt 3 b av anvisningarna till 32 § KL anges som exempel på personalvårdsförmåner bl.a. möjlighet till enklare slag av motion och annan friskvård om den utövas inom en anläggning som regelbundet disponeras av arbetsgivaren eller en till arbetsgivaren anknuten

personalstiftelse, om den utövas enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare, om den är av kollektiv natur eller om den i andra fall i ringa omfattning utövas av den anställde.

Reglerna om motionsförmåner fick sitt nuvarande innehåll genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1988 (prop. 1987/88:52, SkU 1987/88:8). Skatteutskottet uttalade i lagstiftningsärendet att skattefrihet skulle kunna gälla för enklare slag av motion och friskvård inte bara vid anläggningar som disponerades i sin helhet utan även i andra fall där lokalutnyttjandet grundades på avtal mellan arbetsgivaren och anläggningens innehavare och där betalning skedde direkt mellan dessa. En viktig utgångspunkt var enligt utskottet vidare att skattefriheten skulle gälla enklare slag av motion och friskvård. Subvention av exklusiva sporter eller sporter som inte innebar motion i betydelsen fysisk träning borde således vara skattepliktiga hos mottagaren. Sporter som krävde dyrbarare anläggningar, redskap och kringutrustning och som utövades skilt från arbetet både i tid och rum, som t.ex. golf, segling, ridning och utförsäkning på skidor borde inte omfattas av skattefriheten (SkU 1987/88:8 s.41-42).

Regeringsrätten fann bl.a. mot bakgrund av de återgivna uttalandena att ett årskort till en gymnastikanläggning av i målet aktuellt slag i och för sig är en sådan personalvårdsförmån av mindre värde som är undantagen från skatteplikt under förutsättning att erbjudandet riktar sig till hela personalen.

När det gäller uttrycket "hela personalen" fann regeringsrätten att detta med hänsyn till ordalagen inte kunde förstås på annat sätt än att det omfattar samtliga anställda oavsett anställningsvillkor. Regeringsrätten jämförde uttrycket med det uttryck som förekommer i bestämmelsen om lånedator, nämligen "hela den stadigvarande personalen". Det uttrycket används för att begränsa kretsen anställda till de tillsvidareanställda. Enligt ett utredningsförslag föreslås för övrigt att samma uttryck ska användas även beträffande motionsförmåner (se SOU 1999:94).

Regeringsrätten fann således på grund av det anförda att den ifrågavarande förmånen av årskort till en gymnastikanläggning inte kunde anses utgöra en skattefri personalvårdsförmån eftersom den inte riktade sig till hela personalen.

Regeringsrätten förklarade att värdet av förmånerna till följd härav skulle ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. Yrkandet om avgiftstillägg avslogs eftersom underlåtenheten att lämna uppgift om förmånerna framstod som ursäktlig med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet.

*Kommentar:*

Genom domen är det klarlagt att personalvårdsförmåner ska riktas till alla kategorier av anställda. Förmånen behöver naturligtvis endast utgå så länge anställningen/vikariatet varar. Frågan är då hur det ska gå till i de fall arbetsgivaren inte har tillgång till egna eller hyrda motionslokaler, utan som i detta fall erbjuder sina anställda att delta i motion på särskilda motionsanläggningar. Det bör då vara tillräckligt att korttidsanställda och vikarier erbjuds möjlighet att besöka gymnastikpass under den tid de är anställda. Detta gäller även om de tillsvidareanställda har erbjudits årskort på motionsanläggning. Detta kan lösas t.ex. så att de korttidsanställda kan få avgiften ersatt mot uppvisande av kvitto från motionsanläggningen i enlighet med vad Skatteutskottet ansett kunna gälla undantagsvis (SkU 1987/88:8 s.42 och - numera - sista strecksatsen i 11 kap.12 § IL).

Regeringsrätten konstaterar utan närmare motivering att årskortet gällande 1992 inköpt för 2.970 kr kan utgöra en skattefri personalvårdsförmån av mindre värde. Regeringsrätten fäster avgörande vikt vid att aktiviteten är av enklare slag. Det finns inte heller något i lagstiftningen eller dess förarbeten som antyder att en absolut beloppsgräns för aktiviteten ska tillämpas. Av förarbetena framgår dock att det är självklart att denna måste ligga inom rimliga gränser. Om arbetsgivaren subventionerar anställdas motion med mycket stora belopp per år kan det inte anses som sådan enklare motion som föranleder skattefrihet (prop. 1987/88:52 s. 54, SkU 1987/88:8).

Frågan huruvida skattefri motionsförmån kan tillhandahållas i form av ett årskort hos en gymnastikanläggning har inte varit föremål för särskild behandling i målet eftersom parterna varit överens i denna fråga. Regeringsrätten har således haft skäl att utgå från att motionsförmånen har lämnats i enlighet med lagens krav. Domen innebär således inget avsteg från kravet att skattefri motionsförmån ska utövas antingen inom arbetsgivarens egna eller hyrda lokaler eller enligt abonnemang som tecknats av arbetsgivaren och betalas direkt av denne till anläggningens innehavare. Även när anställda såsom i detta fall erbjuds årskort på motionsanläggning måste således de i lagtexten angivna förutsättningarna vara uppfyllda (se 11 kap. 11-12 §§ IL). RSV vill dock erinra om att det finns ett utredningsförslag till ändring av reglerna om motionsförmån som innebär att motionsförmån ska kunna tillhandahållas i form av årskort utan nämnda restriktioner. Förslaget bereds för närvarande i regeringskansliet.

---

**Område: Regeringsrätten**



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

**RR:s dom den 10 juli 2001**

**Inkomstskatt**

**Väsentlig anknytning**

**Innehav av 10 procent av aktierna i ett AB medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning**

(SRN:s förhandsbesked 2001-01-29, se rättsfallsprotokoll 3/01)

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

A och hans hustru avser att flytta till land B. Han kommer efter utflyttningen inte att äga några andra tillgångar i Sverige än 10 procent av aktierna i ett AB (AB). Av resterande aktier ägs 80 procent av ett börsnoterat bolag (C) och 10 procent av en systerson till A:s hustru. Systersonen är också VD i AB. C förvärvade sina aktier år 1996. Samtliga aktier i AB har lika rösträtt. A arbetar som administrativ chef i AB och är även styrelseledamot i bolaget. De övriga styrelseposterna innehas av två representanter för C samt av den verkställande direktören. Inför utflyttningen skall A avsäga sig styrelseuppdraget och sluta sin anställning i AB.

A önskar besked om han efter utflyttning har sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i 3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

DOMSKÄL

"Enligt 3 kap. 3 § första stycket 1 och 2 IL är den som är bosatt i Sverige eller som stadigvarande vistas här obegränsat skattskyldig i Sverige. Detsamma gäller enligt första stycket 3 den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här. För att avgöra om en person har väsentlig anknytning hit skall enligt 3 kap. 7 § första stycket IL olika omständigheter beaktas. Vad som skall beaktas är bl.a. om personen i fråga bedriver näringsverksamhet här eller är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här.

I ansökningen om förhandsbesked angav sökanden som en förutsättning att han och hans hustru efter utflyttning till land B skulle anses bosatta där enligt land B:s interna skatteregler. Bedömningen av sökandens skattskyldighet får därför grundas på att han inte är bosatt i Sverige och inte heller stadigvarande vistas här.

I ansökningen har angetts att sökanden äger 10 procent av aktierna i ett svenskt aktiebolag och att hans hustrus systerson har ett lika stort aktieinnehav i samma bolag och är dess verkställande direktör samt att resterande aktier ägs av ett börsnoterat bolag. Dessa omständigheter medför inte i sig att han efter utflyttning till land B har en sådan väsentlig anknytning till Sverige att han skall anses obegränsat skattskyldig här. Inte heller har i målet som förutsättningar angetts några andra omständigheter som medför att sådan anknytning föreligger. Förhandsbeskedet skall därför fastställas."

DOMSLUT

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001**

**Ej verklig eller definitiv förlust.**

**Skatteupplägg med par av köp- och säljoptioner där den ena avyttrats med förlust och återköpts inom fem dagar. Förlusten har inte ansetts som verklig och definitiv.**

*Inkomsttaxeringen 1993*

Den fysiska personen T yrkade i 1993 års självdeklaration bl.a. avdrag för realisationsförluster avseende avyttring av marknadsnoterade ränteoptioner beskattningsåret 1992.

SKM vägrade avdrag.

T överklagade och anförde följande. Det är riktigt att köp av en positiv och en negativ prisspread innebär att man förvärvat en given avkastning under förutsättning att positionen behålls till förfall. Detta var emellertid inte avsikten. I positionen hade deltagaren valmöjligheten att köpa mera eller sälja, och kunde hela tiden agera utifrån sin tro om marknaden och utnyttja eventuella felprissättningar. Priset på denna sammansatta position var lägre hos hans motpart än om motsvarande position skulle ha plockats ihop på egen hand på marknaden. Kurserna på underliggande egendom har inte saknat betydelse för motpartens prissättning av optionerna och SKM:s

påstående om att optionerna prissatts utan hänsyn till förändringar i räntenivån är inte korrekt. Deltagarens säljoption minskade i själva verket i värde under innehavstiden på grund av att räntan efter hand föll kraftigt. Påståendet att syftet med optionsaffärerna endast varit att uppnå skattelättnader tillbakavisas, enär skattelättnaden var ytterst begränsad. Med tanke på den höga alternativräntan skulle avkastningen på en riskfri placering vida överstiga uppnådd skatteförmån och det framstår därför inte som troligt att skatteförmånen var det huvudsakliga skälet att gå in i dessa ränteoptionsstrategier. Med hänsyn tagen till finansieringskostanden framstår detta än tydligare.

Vad gäller frågan om en eventuell genomsyn av gjorda optionsaffärer anför T följande. För skatterättslig genomsyn av formellt riktiga rättshandlingar krävas att det till grund för beskattningen liggande förfarandet mer eller mindre har karaktär av sken, dvs. saknar reell innebörd. Av RR:s praxis framgår att utrymmet för skatterättslig genomsyn av civilrättsligt giltiga rättshandlingar alltfört är utomordentligt begränsat.

SKM vidhöll sin inställning.

## LÄNSRÄTTEN

Enligt 3 § 2 mom. SIL får avdrag göras från intäkt av kapital för omkostnader för intäkternas förvärvande samt ränteutgifter och förlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar enligt avtal om optioner, allt under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet. Avdrag för realisationsförlust medges med 70 procent av förlusten, såvida tillgången inte är marknadsnoterad.

Av 24 § 4 mom. 3 st. samma lag framgår bl.a. följande. Skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust i samband med utfärdande av köp- eller säljoption med löptid på högst ett år inträder för det beskattningsår då utfärdaren frigörs från sina åtaganden. Med option avses ett finansiellt instrument som ger innehavaren rätt att köpa eller sälja aktier, obligationer eller annan egendom till ett visst pris eller en rätt att erhålla betalning, vars storlek beror på värdet av egendomen, aktieindex eller liknande. Dessutom gäller att avdrag för realisationsförlust endast medges om förlusten är definitiv.

Enligt 29 § 2 mom. samma lag får realisationsvinst och realisationsförlust på bl.a. marknadsnoterade optioner behandlas som ränteintäkt respektive ränteutgift.

Länsrätten gör följande bedömning.

Fråga är i denna del om T genom att delta i det av motparten konstruerade upplägget, åsamkats förluster beskattningsåret 1992 som

är skattemässigt avdragsgilla. Rätten kan mot bakgrund av vad som framkommit i målet konstatera att aktuell förlust uppstått vid avyttring av säljoptioner, som inom fem dagar från avyttringstidpunkten återanskaffats, antingen före eller efter avyttringen. Att säljoptioner på grund av uppläggets konstruktion uppträde i par med köpoptioner skall enligt rättens mening inte medföra att optionsparet betraktas som ett enda finansiellt instrument. I samband med att säljoptionen avyttrats med förlust har säljoption av samma slag och till i stort sett samma kurs förvärvats. Transaktionerna i upplägget framstår som på förhand bestämda och genom capklausulernas utformning begränsas utrymmet för värdeförändringar väsentligt. Köp- och säljoptionen har statsobligation 203 eller 204 som underliggande egendom, medan statsobligation 202 utgör gemensam prisreglerare, vilket medför att värdestegring på endera optionstyp motsvaras av sjunkande värde i samma mån på andra optionen i paret. På optionernas slutdag erhåller innehavaren lösenbelopp som medför en vinst som på grund av uppläggets konstruktion i stort motsvarar den förlust som uppstod vid den i målet aktuella avyttringen. Med finansieringskostnaderna inräknade ger upplägget en förlust. Deltagarens faktiska kostnader i anledning av optionsaffären som helhet understiger dock med bred marginal den vinst som avdraget för realisationsförlusten medförde, något som stått klart för deltagaren redan när denne inträtt i affären. Upplägget har också reducerat deltagarnas förmögenhetsskatt. Det kan med beaktande av vad som framkommit i målet med fog ifrågasättas om den aktuella avyttringen är av sådant slag som skall medföra rätt till skattemässigt avdrag. Det är länsrättens bedömning att en verklig och definitiv förlust inte uppkommit vid avyttringen av säljoptionerna under förevarande omständigheter och SKM har därför haft grund att vägra yrkat avdrag. Överklagandet kan därför inte vinna bifall.

Vid denna utgång i målet faller frågan om eventuell tillämpning av lagen mot skatteflykt.

## KAMMARRÄTTEN

Kammarrätten gjorde samma bedömning som länsrätten.

### *Kommentar:*

Optionerna fanns upptagna på fondkommissionärens egen sida i Reutersystemet. KR bedömde att detta inte var att anse som marknadsnotering i skattelagstiftningens mening, se KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001 (rättsfallsprotokoll nr 19 2001).

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001**

**Marknadsnoterad eller ej.**

**Noteringar i det s.k. Reuter-systemet sparas inte och kan inte kontrolleras i efterhand. Aktuellt system var inte heller direkt tillgängligt för SKM eller andra skattskyldiga. Marknadsnotering i skattemässig mening har inte ansetts föreligga.**

*Inkomsttaxeringen 1994*

Den fysiska personen R yrkade i 1994 års deklARATION bl.a. avdrag för realisationsförlust avseende avyttring av marknadsnoterade aktieindexoptioner. R redovisade också realisationsvinst avseende avyttring av ränteoptioner.

SKM satte ned yrkat avdrag till 70 procent och uppgav som skäl att de angivna optionerna inte handlats på börs. Angiven omsättning har inte skett hos OM och avsluten har inte noterats på börs. Det har inte heller gått att finna några kontinuerliga noteringar av sådan marknadsmässig omsättning, viket är en förutsättning för att den aktuella optionen skall anses marknadsnoterad. Handel har bara förekommit vissa dagar och då till kurser som inte oväsentligt avviker från noteringar om ställda köp- eller säljkurser och undantagsvis även gjorda avslut på OM. Prisuppgifter för de aktuella optionskontrakten skall enligt avtalsvillkoren ha funnits på en fondkommissionsfirmas egen sida i Reutersystemet. SKM har inte möjlighet att i efterhand kontrollera detta och i så fall vilka uppgifter som förekommit. Det saknas skäl att enbart på denna grund godta att det rör sig om marknadsnoterade optioner. Reuter är ingen börs, marknadsplats e.d. Mot bakgrund av hur prissättningen skett, särskilt med beaktande av att avvikelse skett från vad som rent faktiskt marknadsmässigt omsatts och noterats hos OM, kan det uteslutas att bindande kurser eller någon marknadsmässig omsättning angivits. Att fondkommissionären skulle vara marknadsplats för ett marknadsmässigt omsatt instrument får också anses uteslutet.

R överklagade och anförde bl.a. att fondkommissionärens sida i Reutersystemet kunde ses av alla innehavare av abonnemang hos Reuter utan begränsning. Efter varje affär noterades avslutet omedelbart där avslutskursen noterades. Varje avslut sparas dessutom i tio år i fondkommissionärens fondhandlarsystem. Allmänheten och SKM kan få uppgifter om senaste avslut genom att ringa fondkommissionären eller annan bank eller fondkommissionär med tillgång till Reuters informationssystem och information om tidigare avslut kan tas fram av fondkommissionären. Optionerna bör därför

anses som marknadsnoterade.

## LÄNSRÄTTEN

Enligt 3 § 2 mom. 3 st. SIL medges avdrag för realisationsförlust med 70 procent av förlusten om inte annat anges i bl.a. 29 § 2 mom.

Av 27 § 2 mom. 2 st. samma lag framgår bl.a. att finansiellt instrument som är föremål för kontinuerlig och allmänt tillgänglig notering av marknadsmässig omsättning är att betrakta som marknadsnoterat. Begreppet marknadsnoterad har enahanda innebörd i 29 § 2 mom. samma lag, vari bl.a. framgår att realisationsförlust på marknadsnoterad tillgång behandlas som ränteutgift, dvs. är avdragsgill fullt ut.

Av 27 § 5 mom. 1 st. samma lag följer att realisationsförlust vid avyttring av marknadsnoterad tillgång av bl.a. köp-, sälj- eller teckningsoption avseende aktieindex får dras av från realisationsvinst på annan marknadsnoterad tillgång utan de begränsning som framgår av 3 § 2 mom. 3 st.

För att finansiella instrument av i målet aktuellt slag skall anses som marknadsnoterade krävs enligt länsrättens mening bl.a. att noteringen förmedlar den information som är relevant för marknadens aktörer vad gäller avslut, inlösen eller omsättningen i övrigt. Noteringar skall hållas allmänt tillgängliga och bör bevaras åtminstone intill utgången av sjätte året efter noteringsåret. Något krav på att noteringarna skall offentliggöras finns inte. Noteringarna gjorda på fondkommissionärens sida i Reuterssystemet har förmedlat avslutskurser men däremot inte information om omsättning och villkor i övrigt. Fondkommissionären har inte varit bunden av lämnade uppgifter och har när som helst kunnat ändra i sidan. Varje avslut har noterats i fondkommissionärens fondhandlarsystem och avslutslistor etc. har enligt företaget efter förfrågan kunnat tryckas ut och göras tillgängligt för envar. Redovisning och arkivering i fondhandlarsystemet, som huvudsakligen torde vara avsett för de interna räkenskaperna, kan dock enligt rättens bedömning inte anses medföra att innehållet i fondhandlarsystemet är allmänt tillgängligt i den mening som avses i 27 § 2 mom. SIL. De aktuella optionskontrakten är inte att betrakta som marknadsnoterade och avdrag skall därmed medges med 70 procent av redovisad förlust. Överklagandet kan därför inte vinna bifall.

R överklagade.

## KAMMARRÄTTEN

För att ett finansiellt instrument skall betraktas som marknadsnoterat krävs enligt 27 § 2 mom. 2 st. SIL att det är föremål för kontinuerlig

notering, att det rör sig om marknadsmässig omsättning och att de noteringar som görs är allmänt tillgängliga. Uppgifter om senaste avslutskurser för de i målet aktuella optionerna har noterats på fondkommissionärens sida i det s.k. Reuter-systemet, men inte sparats i detta system. Uppgift om varje avslut har dokumenterats och sparats i fondkommissionärens interna fondhandlarsystem. R har anfört att dessa uppgifter på begäran kan tas fram av fondkommissionären och att kravet på notering som är allmänt tillgänglig därmed är uppfyllt. SKM har invänt att det interna fondhandlarsystemet inte är allmänt tillgängligt då sekretess råder för uppgifter hos ett värdepappersinstitut om inte offentliggörande är tillåtet på grund av lag eller till följd av avtal mellan parterna. SKM har uppgett att möjlighet för denna finns att genom föreläggande eller revision ändå få tillgång till uppgifterna, men att detta inte skall behövas om ett system är allmänt tillgängligt. SKM har även gjort gällande att det inte rört sig om marknadsmässig omsättning. Det enda i förarbetena uttryckligen uppgivna skälet till att ett finansiellt instrument skall vara marknadsnoterat för att omfattas av särskilda beskattningsregler är behovet för SKM att kunna kontrollera att egendom verkligen köpts och sålts till den kurs som den skattskyldige uppgett samt att upptäcka att den skattskyldige över huvud taget har ägt ett värdepapper (prop. 1989/90:110 s. 429). Vidare nämns i förarbetena att både skattskyldiga och taxeringsmyndigheterna måste kunna få del av noteringarna för att instrumenten skall anses marknadsnoterade (prop. 1989/90:110 s. 723). Noteringarna i det s.k. Reuter-systemet sparas inte och kan inte kontrolleras i efterhand. Fondkommissionärens system för noteringar och avslut är inte direkt tillgängligt för SKM eller andra skattskyldiga. KR finner att de aktuella optionerna i vart fall inte har varit föremål för notering, som varit allmänt tillgänglig. Avdrag för realisationsförlust skall därför, i enlighet med 27 § 5 mom. SIL, endast medges med 70 %.

*Kommentar:*

Jfr KR:s i Stockholm dom den 26 februari 2001, RSV:s rättsfallsprotokoll nr 9/01.

---

## **Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 18 juni 2001**

**Förskottsränta. Återbetalning av ränta.**

**Ränta på lån har enligt låneavtalet varit hög det första året men låg påföljande år. Räntan första året har delvis ansetts som förskottsränta som inte fått dras av omedelbart.**

**Vid inlösen har belopp benämnt kapitalrabatt ansetts som återbetalning av tidigare erlagt räntebelopp och beskattats.**

*Inkomsttaxeringen 1994*

Skattemyndigheten avvek från den fysiska personen A:s deklARATION och vägrade avdrag för viss del av ett belopp som betecknats som utgiftsränta samt anförde följande. A hade tagit ett lån. Av lånevillkoren framgick att lånet förräntades med 36 procent respektive 30 procent det första året samt att räntan de påföljande två åren sänkts till 6 procent respektive 7 procent. Efter att högst 12 månader förflutit "erbjöds" kunden att lösa lånet till ett förutbestämt belopp. Lösen skedde till en på förhand fastslagen "marknadsränta". Den återbetalade förskottsräntan, benämnd kapitalrabatt, skulle minska den avdragsgilla delen av förskottsräntan som kunde anses belöpa på inkomståret 1993. Syftet med reverslånet och dess räntevillkor var att den vinst som förutsågs uppstå på vissa ränteoptionsaffärer under inkomståret 1993 skulle kvittas mot den förskottsränta vars övervägande del betalats under inkomståret 1993. Lånevillkoren avvek från vad som betraktas som normalt eller marknadsmässigt genom att man tidigare lägger räntebetalningar som uppenbarligen hör till kommande år. Det framgår inte minst av att man sedermera får överskjutande del återbetald i samband med lösen av lånet till förutbestämda villkor. Avdrag kan inte medges för i förskott erlagd ränta, 3 § 6 mom. SIL.

SKM fann sedan att räntan skulle fördelas jämt över lånetiden samt att avdrag för förskottsräntan skulle göras först taxeringsåret 1995. Den skulle därvid minskas med erhållen kapitalrabatt. Kapitalrabatten översteg dock förskottsräntorna. Överskjutande belopp utgjorde skattepliktig intäkt jämlikt 3 § 5 mom. SIL och 41 § KL.

A överklagade och yrkade att bli taxerad i enlighet med deklARATIONEN. Han anförde bl.a. att SKM beräknat den genomsnittliga räntan fel samt att det inte fanns någon överenskommelse att lånet skulle lösas i förtid. Det fanns dock en möjlighet för kunden att göra detta. Initiativet till uppsägning av dessa lån hade genomgående kommit från kunderna. Endast i ett par fall då säkerheterna försämrats har det varit långgivaren



som sagt upp lånen i förtid.

SKM vidhöll sin inställning och anförde bl.a. att det var fondkommissionsfirman som sade upp lånet.

## LÄNSRÄTTEN

Enligt 3 § 6 mom. SIL gäller beträffande ränta som har erlagts i förskott att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång. För ränta som enligt denna bestämmelse inte får dras av omedelbart, medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

Fråga är om A skall medges yrkade avdrag för ränta på reverslån till fondkommissionären. Av handlingarna framgår att räntan för det 3-åriga lånet enligt avtalet uppgick till 36 procent respektive 30 procent det första året och därefter 6 procent respektive 7 procent de följande två åren. Vidare framgår att kapitalskulden reducerades vid förtida återbetalning till ett belopp som motsvarades av nuvärdet av lånets återstående likvidflöde diskonterat efter en viss på förhand bestämd ränta. Det första årets höga ränta kompenseras således delvis av den kapitalrabatt som uppstod vid förtida lösen av lånet. Enligt länsrättens mening avviker dessa villkor från vad som vid avtalstidpunkten kunde anses normalt och marknadsmässigt. Mot bakgrund härav skall räntan fördelas över lånets löptid och beräknas enligt ett genomsnitt. SKM:s beslut att vid 1993 års taxering vägra avdrag för den del av räntan som belöper på tid efter beskattningsårets utgång är därför riktigt. LR finner vidare att den som kapitalrabatt benämnda återbetalningen är att jämställa med ränta (jfr KR:s i Jönköpings dom den 9 december 1997, mål nr 760-1997). Återbetalningen har medfört att A:s räntekostnader enligt låneavtalet minskat. Avdrag för ränta skall endast medges för de faktiska räntekostnader den enskilde vidkänts. A:s avdragsgilla räntekostnader skall därför reduceras med vad han erhållit i kapitalrabatt. I förevarande fall överstiger kapitalrabatten förskottsräntorna. Överskjutande del utgör återbetald ränta och skall därmed minska A:s avdragsgilla ränta det aktuella taxeringsåret. SKM har således haft fog för sitt beslut att minska de avdragsgilla räntekostnaderna med den i förväg avtalade kapitalrabatten vid 1994 års taxering. Överklagandena i denna del skall därför avslås.

## KAMMARRÄTTEN

A överklagade och anförde bl.a. följande. Den form av lån med variabel ränta som han tagit avviker inte från vad som kan anses normalt och marknadsmässigt utan har förekommit på den svenska kreditmarknaden sedan mitten av 1980-talet. Det första exemplet på denna typ av lån var OKG AB:s cash flow-anpassade kapitalmarknadslån. LR:s dom innebär ett generellt underkännande av lån med variabel ränta. LR har ansett att möjligt ränteavdrag för ett

beskattningsår aldrig kan avvika från den genomsnittliga låneräntan för hela låneperioden. Den marknadsmässiga räntan under det första av låneåren var inte densamma som den genomsnittliga räntan för hela låneperioden.

Den kapitalrabatt som han erhöll när lånet löstes i förtid är en reavinst på skuld, vilken enligt rättspraxis är helt skattefri. LR:s bedömning att erhållen rabatt skall jämföras med ränta har varken stöd i lagstiftning eller rättspraxis.

A har gjort gällande att det reverslån han upptagit hos en fondkommissionär inte avvikit från vad som kan anses normalt och marknadsmässigt. SKM har åberopat handlingar från fondkommissionären. Av dessa framgår bl.a. följande. Företaget har mot ersättning fått kunder förmedlade från en ekonomikonsult. Man har planerat att genomföra transaktioner som skulle ge fördelaktiga skattemässiga konsekvenser. Ett s.k. ränteomfördelningslån och de ränteoptioner som upptagits i par om sälj- och köption och som varit aktuella vid länsrättens prövning av A:s fall har varit delar i sådan planering. Mot bakgrund av lånets speciella konstruktion - hög ränta under det första året, låg ränta påföljande år och en "kompensation" när lånet löstes i förtid - samt de uppgifter om skatteplanering som SKM presenterat finner KR att tillräckliga skäl framkommit att jämlikt 3 § 6 mom. SIL betrakta den del av den ränta som erlagts under 1992 och 1993 som förskottsränta samt att betrakta den "kapitalrabatt" som lämnats under 1993 som återbetalning av ränta.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

### **Kammarrättens i Göteborg dom den 25 juni 2001**

#### **Inkomst av tjänst eller kapital?**

**Den skattskyldige har arbetat som anställd men inte tagit ut någon lön. Han har vid en aktieavyttring ansetts ha ersatt lön med högre köpeskilling.**

*Inkomstskatt, taxeringsåret 1997*

Den fysiska personen A deklarerade reavinst från försäljning genom köpeavtal den 1 januari 1996 av aktier i fåmansföretaget AB X utifrån en köpeskilling om 800 000 kr. Aktierna såldes till AB Y, i vilket A var den största aktieägaren (med drygt 40 % av aktierna). Reavinsten fördelades mellan tjänst och kapital.

Enligt upprättat köpeavtal skulle härutöver, under vissa förutsättningar, utgå en tilläggsköpeskillning under 1997 med högst 400 000 kr.

SKM bedömde att 500 000 kr av deklarerade 800 000 kr rätteligen fick anses utgöra inkomst av tjänst (förtäckt lön). Som skäl för denna bedömning åberopade SKM att den substansvärdering som låg till grund för värdering av de avyttrade aktierna innehöll en post benämnd goodwill om 500 000 kr vilken inte specificerats samt att A inte tagit ut någon lön från AB Y under 1996 och 1997 trots att han varit verksam i bolaget i betydande omfattning, medan övriga delägare fått vad som bedömts vara marknadsmässiga löner. Reavinsten på resterande del av köpeskillningen fördelades mellan tjänst och kapital.

A överklagade SKM:s beslut till LR.

LR skrev bl.a. följande under rubriken "Domskäl":

"I förevarande fall grundar sig köpeskillningens storlek på resultaten vid beräkningar enligt såväl avkastningsvärdemetoden som substansvärdemetoden.. Skattemyndigheten har främst anmärkt på ett vid substansvärderingen med 500 000 kr upptaget värde för goodwill samt vad som framkommit vid en jämförelse över åren av A:s löneuttag från bolagen. Mot detta skall ställas att aktiemajoriteten i det köpande bolaget såvitt framgår av utredningen borde ha haft intresse av att köpeskillningen bestämdes så lågt som möjligt. Vidare har revisorn i AB Y med hänsynstagande till bolagets borgenärer inte ansett sig ha något att invända mot köpeskillningens storlek. Det vid substansvärdeberäkningen med 500 000 kr upptagna värdet synes kunna ses mot bakgrund av A:s personliga betydelse för driften av företagen i framtiden.

Även om A:s avsikt varit att uppnå skattemässigt gynnsamma effekter med tillvägagångssättet vid aktieförsäljningen, kan skattemyndigheten mot bakgrund av anförda omständigheter inte anses ha visat tillräckliga skäl att frångå de rättsverkningar som följer av köpeavtalets formella form. Den i köpeavtalet angivna köpeskillningen skall därför godtas även i skattemässigt hänseende och aktieförsäljningen skall redovisas på sätt A gjort i deklarationen."

LR fann att A med ändring av SKM:s beslut skulle taxeras enligt deklarationen.

SKM överklagade LR:s dom.

KR skrev följande i sin dom

"DOMSKÄL

...

A eller någon honom närstående har enligt egna uppgifter i deklARATIONEN varit verksam i AB X i betydande omfattning under året eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret. Hans aktier i AB X skall därför enligt 3 § 12 a mom. lagen om statlig inkomstskatt (SIL) betraktas som s.k. kvalificerade aktier.

Uppkommer realisationsvinst vid avyttring av en kvalificerad aktie skall, enligt 3 § 12 b mom. fjärde stycket SIL, hälften av den del av vinsten som överstiger sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst.

Av punkt 14 andra stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen framgår att om en delägare i ett fåmansföretag avyttrar egendom till företaget till ett pris som överstiger egendomens marknadsvärde skall, med en begränsning som inte är tillämplig här, det överskjutande beloppet beskattas hos överlåtaren som intäkt av tjänst.

Fråga är då om köpeskillingen vid A:s överlåtelse av aktierna i AB X till AB Y överstigit aktiernas marknadsvärde. Det får normalt ankomma på den skattskyldige att, vid en tillämpning av den ovannämnda bestämmelsen i 3 § 12 b mom. SIL, göra sannolikt att den värdering av aktierna som skett vid överlåtelsen också motsvarar det värde som skulle betingas vid en normal försäljning till en utomstående.

A har åberopat såväl en substansvärdeberäkning som en avkastningsberäkning som stöd för att köpeskillingen motsvarar aktiernas marknadsvärde. Vid substansvärderingen har värdet av goodwill upptagits till 500 000 kr. Såvitt kammarrätten kan bedöma måste detta värde bestå i A:s personliga betydelse för driften av AB Y. Samtidigt framgår, såsom skattemyndigheten påpekat, att A inte tagit ut någon lön från AB Y för inkomståren 1996 och 1997 men väl därefter från AB X dessförinnan tagit ut lön med ca 400 000 kr årligen. Visserligen kan aktiemajoriteten i AB Y ha haft ett intresse av att köpeskillingen bestämts så lågt som möjligt. Genom förfarandet får emellertid den lön A normalt betingar sig anses ha ersatts av en högre köpeskillning. Med hänsyn härtill kan A inte anses ha gjort sannolikt att den värdering av aktierna som skett vid överlåtelsen också motsvarar det värde som skulle ha betingats vid en normal försäljning till en utomstående. Mot bakgrund härav och då det marknadsvärde om 300 000 kr som skattemyndigheten bestämt inte kan anses vara för lågt beräknat skall den överstigande delen av köpeskillingen, d.v.s. 500 000 kr, beskattas som inkomst av tjänst för A. Överklagandet skall således bifallas."

KRG avgjorde samma dag frågan om hur en av A uppbyren

tilläggsköpeskillning om 400 000 kr hänförlig till ovanstående mål redovisad försäljning skulle beskattas. (1997 års taxering). KRG fann härvid att nämnda belopp ska beskattas om inkomst av tjänst.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

### **Kammarrättens i Sundsvall dom den 27 juli 2001**

**Värdering av tillgångar (fordran på avverkningsrätt till skog som upplåtits mot betalning som skall erläggas under flera år) vid beräkning av fördelningsunderlag vid räntefördelning.**

**Fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog, som redovisas enligt kontantmetoden, har inte ansetts ingå i räntefördelningsunderlaget.**

### *Inkomsttaxering 1996*

NN hade upplåtit avverkningsrätt till skog mot betalning som skulle erläggas under flera år. Vid utgången av det beskattningsår som taxerades 1996 återstod 835 000 kr att senare erhålla enligt betalningsplan.

NN yrkade vid 1996 års taxering att fördelningsunderlaget vid positiv räntefördelning skulle bestämmas till 1 400 000 kr. SKM fastställde underlaget till 565 000 kr och ansåg därvid att medel på betalningsplanen inte skulle ingå i fördelningsunderlaget, utan påverka underlaget först då likvid erhålls och upptas till beskattning.

I överklagande till LR yrkade NN att det av honom framräknade underlaget skulle fastställas. Till stöd för sin talan anför NN att betalningsplan skall jämföras med skogskonto samt vidare "att vid lagstiftarens beslut om godkännande av betalningsplan som instrument för att fördela en skogsinkomst under ett visst antal år, grundade sig denne helt på jämförelsen med skogskontot". NN anförde också att utfallande ränta på betalningsplanen skall upptas som intäkt på blankett N1 samt torde ha menat att fordran enligt betalningsplanen av denna anledning skulle ingå i räntefördelningsunderlaget för att ge bättre möjlighet att föra över nämnda ränteinkomst till inkomst av kapital.

LR anförde i sina domskäl att det inte finns något lagstöd för att anse ifrågavarande fordran om 835 000 kr som tillgång vid beräkning av fördelningsunderlaget. Enligt LR:s mening skulle ifrågavarande fordran tas upp till det värde som gäller vid inkomsttaxeringen, alltså noll kr

(13 § andra punkten RFL). Först då ersättningen erhålls och beskattas kommer påverkan att ske av fördelningsunderlaget. LR avtog därför överklagandet.

NN överklagade till KR och anförde att den av LR anförda motiveringen inte avser den principiella frågan om inestående medel på betalningsplan skall jämföras med skogskonto samt att LR inte uppmärksammat beskattningen av ränteinkomsten.

KR avslår överklagandet och anför i domskälen: " I handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m. m. vid taxering 2000 anføres att RSV anser att bestämmelsen bör tolkas så att fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog, som redovisas enligt kontantmetoden enligt punkten 1 femte stycket av anvisningarna till 24 § KL, inte bör ingå i fördelningsunderlaget (se s. 1007). Mot bakgrund av positiv räntefördelning är en frivillig åtgärd som syftar till att flytta en schablonmässigt beräknad inkomst av näringsverksamhet till inkomst av kapital ansluter sig kammarrätten till RSV:s ställningstagande. NN:s överklagande kan därför inte vinna bifall."

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

### **Skatterättsnämndens förhandsbesked den 28 juni 2001**

#### **Jämkning av ingående skatt samt uttagsbeskattning**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2001 -  
den 31 december 2003*

**Skatterättsnämnden har uttalat dels att rättighet eller skyldighet inte uppkommer för ett bolag att jämföra avdrag som bolaget gjort för ingående skatt, hänförlig till de fastigheter och andra investeringsvaror som omfattas av en tänkt överlåtelse, och dels att bolaget inte, på grund av överlåtelsen, skall anses ha gjort uttag av varor enligt 2 kap. 2 § ML.**

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget är dotterbolag till ett förvaltningsbolag, (moderbolaget). Bolaget är ägare till två fastigheter (F1 och F2) samt till vissa maskiner och inventarier. Bolagets verksamhet består av handel med ägg (packning och distribution) i byggnader på en av fastigheterna, (F1). Därutöver består verksamheten av uthyrning till utomstående

äggproducenter såväl av vissa byggnader på F1 som av byggnader på F2. Bolaget hyr även ut maskiner och inventarier till nämnda äggproducenter.

Företagsledningen avser att omstrukturera verksamheten så att fastigheterna, F1 och F2, med tillhörande byggnader, maskiner och inventarier - undantagande vissa tillgångar som bolaget använder i sin egen handelsverksamhet - skall överlåtas till moderbolaget till underpris. Omorganisationen uppges syfta till att förändra företagsstrukturen så att en framtida överlåtelse av verksamheten i bolaget underlättas genom att en framtida köpare endast behöver finansiera ett köp av en verksamhet som bedrivs i hyrda lokaler med hyrda inventarier.

Vid prövningen av ansökan äger Skatterättsnämnden, enligt sökandebolaget, utgå från att moderbolaget kommer att beviljas förvärvstillstånd vid övertagande av fastigheterna (F1, F2) och att moderbolaget, efter begäran, blir skattskyldigt till moms vid uthyrning av fastigheter, maskiner och inventarier.

Bolaget önskade svar på följande frågor.

Fråga 1.

Kan jämkning underlåtas med stöd av 8 kap. 16 f § ML om bolaget överlåter fastigheter, maskiner och inventarier till moderbolaget ?

Fråga 2.

Skall uttagsbeskattning ske enligt 2 kap. 2 § ML, om överlåtelsen från bolaget till moderbolaget inte är en sådan överlåtelse som omfattas av 3 kap. 25 § ML, om andra tillgångar än fastighet överlåts till underpris ?

## FÖRHANDBESKED

Fråga 1.

Den planerade överlåtelsen medför inte att rättighet eller skyldighet uppkommer för bolaget att jämka avdrag som bolaget gjort för ingående skatt som hänför sig till de fastigheter och andra investeringsvaror som omfattas av överlåtelsen.

Fråga 2.

Bolaget skall inte på grund av den tilltänkta överlåtelsen anses ha gjort uttag av varor enligt 2 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200, ML).

## MOTIVERING

## Fråga 1.

Mot bakgrund av att den tilltänkta överlåtelsen kommer att ske efter utgången av 2000 skall frågan om jämkning bedömas enligt bestämmelserna om jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror i 8 a kap. ML (SFS 2000:500), som trätt ikraft den 1 januari 2001.

I 8 a kap. 4 § första stycket ML regleras de fall då jämkning av avdrag för ingående skatt hänförlig till investeringsvaror skall ske. Med investeringsvaror avses enligt kapitlets 2 § första stycket 1 och 2, såvitt nu är av intresse, maskiner, inventarier och liknande anläggningstillgångar vars värde minskar och där den ingående skatten på tillgången uppgår till minst 50 000 kr samt fastigheter som varit föremål för ny-, till- eller ombyggnad och där den ingående skatten på kostnaden för denna åtgärd uppgår till minst 100 000 kr.

Enligt 8 a kap. 4 § första stycket 3 ML gäller att jämkning skall ske om en annan investeringsvara än fastighet avyttras och omsättningen är skattepliktig, under förutsättning att förvärvet av varan delvis medfört avdragsrätt. Den angivna förutsättningen för jämkning, att förvärvet endast delvis medfört avdragsrätt, utesluter att jämkning skall ske om förvärvet medfört full avdragsrätt. Bestämmelsen innebär att den ingående avdragsgilla skatten ökar (jfr prop. 1994/95:57 s. 189). Denna bestämmelse, som är till för den skattskyldiges förmån och som är tillämplig vid överlåtelse av samtliga investeringsvaror som utgör inventarier, maskiner m. m. men däremot inte t.ex. fastigheter, medför inte att jämkning skall ske vid överlåtelsen av maskinerna, inventarierna m. m. eftersom bolaget enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet har haft full avdragsrätt för skatt hänförlig till sådana investeringsvaror. Någon annan bestämmelse som föreskriver jämkning vid en överlåtelse av investeringsvaror som utgörs av inventarier m.m. finns inte.

I 8 a kap. 11 § första stycket ML finns bestämmelser om förvärvares övertagande av rättighet och skyldighet till jämkning vid överlåtelse av investeringsvaror, däribland fastighet, bl. a. i samband med att verksamhet överläts och i 12 § vid överlåtelse av fastighet i annat fall. Således stadgas i 11 § första stycket att vid överlåtelse av investeringsvaror, utom sådana som omfattas av frivillig skattskyldighet, bl. a. i samband med att en verksamhet överläts skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt. Detta gäller dock endast under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller har rätt till återbetalning enligt närmare angivna bestämmelser. I 12 § stadgas att vid överlåtelse av fastighet i annat fall än som avses i 11 § skall förvärvaren överta överlåtarens rättighet och skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, under förutsättning att förvärvaren är skattskyldig enligt ML eller



har rätt till återbetalning. Detta gäller dock inte om överlåtaren och förvärvaren har träffat avtal om att överlåtaren skall jämka.

Fråga uppkommer då om nu nämnda bestämmelser är tillämpliga på den av bolaget tilltänkta överlåtelsen av fastigheterna.

Bolaget upplåter för närvarande fastigheten F2 med tillhörande byggnader och sex byggnader på fastigheten F1 samt vissa inventarier till utomstående äggproducenter, som alltså bedriver djurhållning. Efter överlåtelsen kommer moderbolaget att upplåta fastigheten (F2), byggnaderna och inventarierna för samma verksamhet. Någon förändring av verksamheten kommer således inte att äga rum när moderbolaget, som blir obligatoriskt skattskyldigt för verksamheten (jfr 3 kap. 3 § första stycket 9 ML), förvärvat investeringsvarorna. Förvärvet av investeringsvarorna får därmed anses ske i samband med förvärv av en verksamhet varvid 8 a kap. 11 § första stycket blir tillämpligt. Någon jämkning avseende ingående skatt hänförlig till kostnader för fastigheten och byggnaderna skall då inte ske.

Övriga tillgångar, nämligen fastigheten F1, med övriga byggnader som tillsammans med de maskiner och inventarier som för närvarande används i bolagets rörelse, skall efter överlåtelsen till moderbolaget hyras ut till bolaget. Användningen av fastigheten jämte byggnaderna förändras därigenom till en uthyrningsverksamhet i moderbolaget. Någon överlåtelse av en i drift varande verksamhet kan det under sådana omständigheter inte anses vara fråga om. Detta understryks av att äggpackningsverksamheten även i fortsättningen kommer att bedrivas av bolaget. Bestämmelsen i 8 a kap. 11 § första stycket ML är därför inte tillämplig på överlåtelsen av fastigheten F1, med ifrågavarande byggnader.

I ärendet är emellertid upplyst att moderbolagets uthyrning av fastigheten F1 med vissa byggnader till bolaget kommer att omfattas av frivillig skattskyldighet. Under förutsättning att bolaget och moderbolaget inte träffar avtal om att bolaget skall jämka övergår rättigheten och skyldigheten att jämka enligt 8 a kap. 12 § på moderbolaget. Någon jämkning skall då inte ske i bolaget.

Fråga 2.

I 2 kap. 2 och 3 §§ ML finns bestämmelser om uttag av varor. Med uttag av vara förstås bl. a. enligt 2 § 2 att den som är skattskyldig överlåter en vara till någon annan utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a (dvs. inköpsvärdet, eller om sådant saknas tillverkningskostnaden) och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.

ML:s bestämmelser om uttag av varor är utformade efter förebild av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet

(77/388/EEG). Enligt artikel 5.6, skall uttag som en skattskyldig person gör i rörelsen för eget eller personalens privata bruk, eller överlåtelse därav utan ersättning, eller mer generellt sådana uttag för andra ändamål än rörelsen, då mervärdesskatten på varorna ifråga eller dessas beståndsdelar varit helt eller delvis avdragsgill, med vissa undantag för varor av ringa värde m.m., behandlas som leverans mot vederlag.

Det kan anmärkas att bestämmelsen i direktivet enligt ordalydelsen förutom privat bruk av varan endast avser gratisöverlåtelse av varan eller dess användning för andra ändamål än för rörelsen. Bestämmelsen i 2 kap. 2 § 2 ML avser förutom gratisöverlåtelse även överlåtelse till underpris. Enligt förarbetena till sistnämnda bestämmelse (prop. 1994/95:57 s. 112) torde det dock inte strida mot syftet med EG-bestämmelsen att såsom uttag även anse fall då överlåtelser sker till underpris. Nämnden finner inte skäl att göra en annan bedömning.

Fråga är då om bolagets överlåtelse till moderbolaget av maskiner och inventarier till underpris innebär att bolaget skall anses göra ett uttag eller om nedsättningen av priset skall anses marknadsmässigt betingad i den mening som avses i 2 kap. 2 § 2 ML.

Av nämnda förarbeten (prop. 1994/95:57 s. 113) framgår bl. a. att orden "och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad" lades till för att den tidigare rättstillämpningen skulle lagfästas. Enligt praxis ansågs inte en överlåtelse med en marknadsmässigt betingad prisnedsättning som uttag. Denna tillämpning ansågs harmoniera med artikel 5.6 i sjätte mervärdesskattedirektivet eftersom en prisnedsättning som inte var marknadsmässigt betingad vore rörelsefrämmande.

Som exempel på en prisnedsättning som är marknadsmässigt betingad nämns ett extremt lågt pris för en back öl eller läsk, antingen kopplat till livsmedelsinköp i övrigt till visst belopp eller enbart för att locka kunder till butiken.

Begreppet "marknadsmässigt betingad" är vagt och skall tolkas bl. a. mot bakgrund av innehållet i artikel 5.6 i direktivet. Enligt nämndens mening får en prisnedsättning anses marknadsmässigt betingad om den, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet, kan anses affärsmässig och således till gagn för den bedrivna verksamheten. Bolagets tilltänkta överlåtelse av maskiner och inventarier får enligt nämnden anses betingad av affärsmässiga överväganden avseende verksamheten.

Med denna bedömning skall överlåtelserna inte av bolaget behandlas som ett uttag. Det redovisade synsättet får anses vara i överensstämmelse med bestämmelserna om uttag i sjätte mervärdesskattedirektivet.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

---

## Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 21 augusti 2001.*

### Meddelat prövningstillstånd

*Saken:* Ett bolag träffar i eget namn avtal med kunder om prenumerationer på tidningar och tidskrifter och upphandlar därefter dessa från de förlag som utger publikationerna. Fråga om bolagets verksamhet i mervärdesskattehänseende innefattar en särskild skattepliktig förmedlingstjänst.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 7 § fjärde stycket, 8 § första stycket 9 och 10 samt 2 § anvp. 3 GML.

- [RR:s dom den 25 januari 2001](#)  
Inkomsttaxering 2000-2002. Förhandsbesked. Leasing, värdeminskingsavdrag. Enbart restvärdegaranti utgör ej hinder för leasegivarens avskrivningsrätt på utleasade inventarietillgångar
- [RR:s dom den 24 januari 2000](#)  
Inkomsttaxering 2000. Förhandsbesked. Upplösning ackumulerade överavskrivningar. Upplösning av ackumulerade överavskrivningar på inventarier genom intäktsbokföring medför inte att någon skattepliktig inkomst uppkommer
- [RR:s dom den 24 januari 2001](#)  
Stiftelses skattskyldighet för utdelningsinkomster. En obegränsat skattskyldig stiftelse som inte, direkt eller indirekt, bedriver egentlig näringsverksamhet kan under vissa förutsättningar uppbära skattefria utdelningsinkomster på "näringsbetingade" aktier
- [Regeringsrättens dom den 24 januari 2001](#)  
Kan en obegränsat skattskyldig stiftelse ta emot skattefri utdelning på "näringsbetingade" aktier?
- [RR:s dom den 24 januari 2000](#)  
En svensk sparbanksstiftelse har ansetts kunna ta emot utdelning skattefritt på aktier där innehavet uppgått till 52 procent av såväl antalet aktier som röster
- [RR:s dom den 5 februari 2001 i mål nr 231-1998](#)  
Stiftelses skattskyldighet, fullföljdskravet m.m.
- [KR:s i Stockholm dom den 12 september 2000](#)  
Byggnadsrörelse, fastighetsförvaltande handelsbolag, återföring av värdeminskingsavdrag. Vid avyttring av en lagerandel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag har beträffande handelsbolagets fastigheter värdeminskingsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återförts till beskattning
- [KR:s i Stockholm domar den 8 december 2000](#)  
Beskattning vid fideikommissbos försäljning av fastigheter. Beskattning ska ske vid ett fideikommissbos försäljning av *del* av sitt fastighetsinnehav oavsett att skattefrihet föreligger vid försäljning av fideikommissbos fastighet enligt 2 § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo
- [KR:s i Sundsvall dom den 23 november 2000](#)  
Avdrag för underskott av nystartad verksamhet. Vid tillämpning av reglerna om avdrag för underskott av aktiv nystartad näringsverksamhet i 46 § 1 mom KL ska – för det fall verksamhet bedrivits gemensamt av flera – avdragsrätten bedömas särskilt för var och en av dem
- [KR:s i Stockholm dom den 19 december 2000](#)  
När ska beskattning ske första gången enligt reglerna för investmentföretag? Ska ett aktiebolag som först under senare delen av beskattningsåret uppfyller kraven för att vara ett

investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL beskattas som sådant redan fr.o.m. ingången av samma beskattningsår?

- [KR:s i Stockholm dom den 13 december 2000](#)

Frågan om avdrag för royaltyavgifter för utländskt bolag i Sverige (filial)

- [SRN:s förhandsbesked den 29 januari 2001](#)

Inkomstskatt. Taxeringsåren 2002–2004. Väsentlig anknytning. Innehav av 10 procent av aktierna i ett AB medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning

- [SRN:s förhandsbesked den 22 september 1999](#)

Förvaltningsföretag eller ej? Avdrag för koncernbidrag

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**RR:s dom den 25 januari 2001**

**Inkomsttaxering 2000-2002. Förhandsbesked**

**Leasing, värdeminskningssavdrag**

**Enbart restvärdegaranti utgör ej hinder för leasegivarens avskrivningsrätt på utleasade inventarieföremål.**

Som framgår av RSV:s rättsfallsprotokoll 22/00, s. 15, ansåg Skatterättsnämnden att s.k. restvärdegarantier i olika situationer inte utgjorde hinder för leasegivares avskrivningsrätt. RR gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden i de överklagade frågorna (1-3).

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**RR:s dom den 24 januari 2000**

**Inkomsttaxering 2000. Förhandsbesked**

**Upplösning ackumulerade överavskrivningar**

**Upplösning av ackumulerade överavskrivningar på inventarier genom intäktsbokföring medför inte att någon skattepliktig inkomst uppkommer.**

Som framgår av RSV:s rättsfallsprotokoll 26/00, s. 18, ansåg Skatterättsnämnden att upplösning av ackumulerade överavskrivningar på inventarier inte skall inkomstbeskattas. RR fastställde förhandsbeskedet utan ytterligare motivering.

---

## **Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**RR:s dom den 24 januari 2001**

**Stiftelses skattskyldighet för utdelningsinkomster**

**En obegränsat skattskyldig stiftelse som inte, direkt eller indirekt, bedriver egentlig näringsverksamhet kan under vissa förutsättningar uppbära skattefria utdelningsinkomster på "näringsbetingade" aktier**

*Inkomstskatt, taxeringsåren 2000-2003*

Av sökanden överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 1 februari 2000 har återgetts i rättsfallsprotokoll 5/2000.

I domen anger Regeringsrätten följande:

**"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Stiftelsen äger aktier motsvarande 50 procent av såväl aktiekapitalet som rösterna för samtliga aktier i AB A. Vidare äger stiftelsen ca 427 000 aktier i AB B, vilket motsvarar mindre än en procent av röstetalet för samtliga aktier i detta bolag. Stiftelsen är inte begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL respektive 7 kap.

inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Frågan i målet är om stiftelsen är frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktierna i de båda bolagen enligt de bestämmelser i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL respektive 24 kap. 15 och 16 §§ IL som gäller för utdelning på s.k. näringsbetingade aktier (och andelar).

Efter 1990 års skattereform hänförs juridiska personers samtliga skattepliktiga intäkter till inkomst av näringsverksamhet. Vid tillämpningen av de i målet aktuella bestämmelserna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier finns det emellertid behov av att skilja mellan verksamhet som avser förvaltning av värdepapper eller liknande tillgångar och annan verksamhet. Sådan annan verksamhet benämns i det följande egentlig näringsverksamhet.

Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL är svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade svenska aktier. Detsamma gäller bl.a. svenska stiftelser som inte är begränsat skattskyldiga enligt 7 § 6 mom. SIL. En aktie som inte utgör omsättningstillgång i det aktieägende företags verksamhet skall enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL anses näringsbetingad under någon av två alternativa förutsättningar, nämligen antingen att det sammanlagda röstetalet för företags aktier i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarande en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande företaget (i det följande kallat röstvillkoret) eller att det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (i det följande kallat utredningsvillkoret).

Bestämmelserna i 24 kap. 15 och 16 §§ IL har i sak samma innehåll som de nu beskrivna reglerna. Den skillnaden föreligger dock att det enligt utredningsvillkoret (16 § punkt 2) skall göras sannolikt att innehavet betingas av "rörelse" (således inte "verksamhet") som bedrivs av ägarföretaget eller det närstående företaget. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan verksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar, dvs. i princip det som här benämns egentlig näringsverksamhet.

I målet uppkommer till en början frågan om det för stiftelser som inte är begränsat skattskyldiga finns några andra begränsningar i rätten till befrielse från skattskyldighet för aktieutdelning än de som kommer till direkt uttryck i röstvillkoret respektive utredningsvillkoret. RSV:s uppfattning är att en stiftelse, för att överhuvudtaget vara kvalificerad för skattebefrielse, skall bedriva egentlig näringsverksamhet i egen regi. Även Skatterättsnämndens majoritet har ansett att ett krav på egentlig näringsverksamhet skall upprätthållas men synes godta att verksamheten bedrivs i indirekt form.

Regeringsrätten gör i den nu berörda frågan följande bedömning. Enligt första meningen i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL gäller, som redan framgått, för aktiebolagens och de ekonomiska föreningarnas del att de "med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag" är frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade aktier. Undantaget medför att endast bolag och föreningar som direkt eller indirekt och i mer än obetydlig omfattning bedriver egentlig näringsverksamhet kan komma i fråga för skattebefrielse. I lagrummets andra mening sägs att "detsamma gäller" bl.a. stiftelser som inte är begränsat skattskyldiga. Eftersom stiftelser inte faller in under det skattemässiga begreppet förvaltningsföretag kan andra meningen, tolkad strikt efter ordalydelsen, inte anses innefatta något generellt undantag för de rent värdepappersförvaltande stiftelserna. Avfattningen av 24 kap. 15 § IL ger än mindre utrymme för att läsa in ett sådant undantag. De förarbetsuttalanden som gjordes när reglerna om skattefrihet för utdelning på näringsbetingade aktier utvidgades till att omfatta utdelning till stiftelser pekar i och för sig på att utvidgningen närmast tog sikte på sådana stiftelser som bedriver egentlig näringsverksamhet (se prop. 1998/99:7 s. 19-23). Det kan möjligtvis också hävdas att de materiella skäl som anfördes till stöd för utvidgningen talar för att stiftelserna i det nu berörda hänseendet borde behandlas på samma sätt som aktiebolagen. Det är dock vanskligt att på detta område göra jämförelser mellan aktiebolagens och stiftelsernas beskattningssituation eftersom det grundläggande motivet för reglerna om skattefrihet för utdelning, nämligen att förhindra kedjebeskattning, saknar relevans för stiftelsernas del. Sammantaget finner Regeringsrätten att det inte föreligger några omständigheter som kan försvara att den tolkning som grundas på lagrummets ordalydelse frångås. Detta innebär att en stiftelse bör kunna komma i fråga för skattebefrielse enligt de aktuella bestämmelserna utan hinder av att stiftelsen varken direkt eller indirekt bedriver egentlig näringsverksamhet (en annan sak är att det nedan behandlade utredningsvillkoret kan innefatta krav på en sådan verksamhet).

Vad beträffar det aktuella fallet kan konstateras att röstetalet för stiftelsens aktier i AB A uppgår till mer än 25 procent av röstetalet för samtliga aktier i bolaget. Röstvillkoret är således uppfyllt och stiftelsen på denna grund frikallad från skattskyldighet för utdelning på dessa aktier.

Det kan samtidigt konstateras att röstvillkoret inte är uppfyllt beträffande stiftelsens aktier i AB B. Därmed uppkommer frågan om dessa aktier ändå skall anses näringsbetingade enligt utredningsvillkoret.

Före 1990 års skattereform fordrades enligt utredningsvillkoret, då intaget i 7 § 8 mom. sjätte stycket SIL, att aktieinnehavet var betingat av "jordbruk, skogsbruk eller rörelse" som bedrevs av ägareföretaget eller närstående företag. I samband med reformen flyttades villkoret till det ovan behandlade tredje stycket i samma moment, varvid det



citerade uttrycket ersattes av "verksamhet". Ändringen föranleddes av att jordbruk, skogsbruk och rörelse genom reformen sammanfördes till ett och samma inkomstslag, inkomst av näringsverksamhet. Enligt 24 kap. 16 § punkt 2 IL krävs, som redan nämnts, att innehavet "betingas av rörelse", dvs. av egentlig näringsverksamhet.

Uttrycket "betingas av verksamhet", såsom detta uttryck har använts i utredningsvillkoret under tiden mellan genomförandet av 1990 års skattereform och ikraftträdande av IL, kan ge anledning till tvekan om villkorets rätta innebörd under denna tid. Skattereformen innebar, som redan berörts, att all skattepliktig verksamhet som bedrivs av en juridisk person – således även ren kapitalförvaltning – hänförs till inkomstslaget näringsverksamhet. Det synes ibland ha hävdats att uttrycket verksamhet i utredningsvillkoret skall ges samma vida innebörd (jfr bl.a. GRS s. 7:35). Den yttersta konsekvensen av en sådan tolkning blir emellertid att en juridisk persons innehav av tillgångar alltid skall anses betingat av dess "verksamhet" (nämligen den del av verksamheten som avser just innehav och förvaltning av tillgången i fråga). Utredningsvillkoret skulle med andra ord vara meningslöst. Ett sådant tolkningsresultat framstår inte som rimligt och tolkningen bör avvisas. Enligt Regeringsrättens mening bör uttrycket "betingas av verksamhet" uppfattas så att det – liksom dess motsvarighet från tiden före skattereformen och dess motsvarighet i IL – syftar på egentlig näringsverksamhet, dvs. annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller liknande tillgång (se till det sagda prop. 1999/2000:2 del 2 s. 44-45 och del 3 s. 421-423).

Utredningsvillkoret ställer således krav på att aktieinnehavet skall vara betingat av egentlig näringsverksamhet. Det är däremot inte nödvändigt att denna verksamhet bedrivs av ägarföretaget självt. Kravet är uppfyllt även när verksamheten bedrivs av något företag som "med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden" kan anses stå ägarföretaget nära. Innebörden av det citerade uttrycket är inte helt klar. Enligt Regeringsrättens mening finns det dock anledning att för aktiebolagens del stanna för den tolkning som ibland har förordats i doktrinen, nämligen att det skall vara fråga om moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning (Grosskopf: Aktiebolagens kedjebeskattnings s. 34-35; jfr K.G. A. Sandström, Beskattnings vid aktieutdelning m.m. s.390-391). Beträffande de ekonomiska föreningarna gjordes i äldre förarbeten ett uttalande som synes ha utgått från ett något vidare tillämpningsområde (prop. 1960:162 s. 67). Uttalandet torde haft sin grund i de särskilda förhållandena som råder inom den kooperativa sektorn och kan inte anses relevant när det gäller bl.a. stiftelser. Regeringsrätten anser att den tolkning som nyss angetts för aktiebolagens del åtminstone i normalfallet bör anses ha giltighet också när ägarföretaget är en stiftelse.

Tillämpat på det aktuella fallet innebär det sagda att stiftelsens aktier i AB B skall anses näringsbetingade enligt utredningsvillkoret endast

under förutsättning att innehavet betingas av egentlig näringsverksamhet som stiftelsen bedriver direkt eller genom ett företag som är närstående i det aktuella lagrummets mening. Enligt förutsättningarna för ansökningen om förhandsbesked bedriver stiftelsen inte själv någon egentlig näringsverksamhet. Sådan verksamhet bedrivs visserligen av AB A, men varken storleken av stiftelsens röstinnehav i detta bolag eller det som upplysts om den historiska bakgrunden till stiftelsens förvärv av aktier i bolaget medför att bolaget är att betrakta som närstående i nyss angiven mening. Såvitt framgår av de uppgifter som lämnats i målet föreligger inte heller i övrigt omständigheter som kan medföra att utredningsvillkoret är uppfyllt såvitt gäller stiftelsens innehav av aktier i AB B. Stiftelsen är följaktligen inte frikallad från skattskyldighet för utdelning på sistnämnda aktier.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser utdelning på stiftelsens aktier i AB B men förklarar med ändring av beskedet att stiftelsen är frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktierna i AB A."

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

### **Regeringsrättens dom den 24 januari 2001**

### **Kan en obegränsat skattskyldig stiftelse ta emot skattefri utdelning på "näringsbetingade" aktier?**

*Inkomstskatt, taxeringsåren 2000-2002*

Av sökanden överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 2 september 1999 har återgetts i rättsfallsprotokoll 30/99.

I domen skriver Regeringsrätten så här:

### **"SKÄLEN FÖR REGINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Stiftelsen äger aktier motsvarande [ca 2] procent av rösterna för samtliga aktier i AB C. Stiftelsen äger dessutom [ca 30] procent av aktierna i AB D som i sin tur äger [ca 11] procent av aktierna i AB C. Stiftelsen är inte begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom. SIL. Frågan i målet är i första hand om stiftelsen är befriad från skatt på utdelning på

aktierna i de båda bolagen enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL.

Enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL är svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar med undantag av investmentföretag och förvaltningsföretag frikallade från skattskyldighet för utdelning på näringsbetingade svenska aktier. Detsamma gäller bl.a. svenska stiftelser som inte är begränsat skattskyldiga enligt 7 § 6 mom. SIL. En aktie som inte utgör omsättningstillgång i det aktieägarföretagets verksamhet skall enligt 7 § 8 mom. tredje stycket anses näringsbetingad under någon av två alternativa förutsättningar, nämligen antingen att det sammanlagda rösttalet för företagsaktier i det utdelande företaget vid beskattningsårets utgång motsvarade en fjärdedel eller mer av rösttalet för samtliga aktier i det utdelande företaget (i det följande kallat röstvillkoret) eller att det görs sannolikt att innehavet av aktien betingas av verksamhet som bedrivs av företaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära (i det följande kallat utredningsvillkoret).

Regeringsrätten har i en dom denna dag i ett annat mål funnit att en stiftelse kan komma i fråga för skattebefrielse enligt de aktuella bestämmelserna utan hinder av att stiftelsen varken direkt eller indirekt bedriver s.k. egentlig näringsverksamhet, dvs. annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller liknande tillgångar (en annan sak är att det nedan behandlade utredningsvillkoret kan innefatta krav på en sådan verksamhet).

Som redan nämnts äger stiftelsen aktier både i AB C och i AB D, vilket sistnämnda bolag i sin tur äger en betydande post aktier i det förstnämnda bolaget. Av de uppgifter som stiftelsen har lämnat i ansökan om förhandsbesked framgår att AB D är ett förvaltningsföretag i skatterättslig mening. På grund av bestämmelserna i 7 § 8 mom. fjärde stycket SIL gäller vid sådant förhållande att stiftelsen kan uppnå skattebefrielse enligt tredje stycket i momentet för utdelning från förvaltningsföretaget endast under förutsättning att detta företag inte äger mer än enstaka aktier på vilka utdelningen skulle ha varit skattepliktig om aktierna ägts direkt av stiftelsen.

Det senast sagda betyder att stiftelsens möjligheter att bli frikallad från skattskyldighet för utdelning på aktierna i förvaltningsföretaget är beroende av hur utdelning från AB C skall behandlas hos stiftelsen. Stiftelsens innehav – direkt och indirekt – av aktier i sistnämnda bolag medför inte att aktieinnehavet är att anse som näringsbetingat enligt röstvillkoret. Frågan är om aktierna ändå skall anses näringsbetingade enligt utredningsvillkoret.

I den nyss berörda domen har Regeringsrätten funnit att utredningsvillkoret innefattar ett krav på att innehavet skall vara betingat av egentlig näringsverksamhet som bedrivs antingen av

ägarföretaget självt eller av ett företag som står ägarföretaget nära. Vidare har Regeringsrätten funnit att med närstående företag i detta sammanhang bör, såvitt nu är av intresse, förstås moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning.

Det senast sagda betyder att stiftelsens aktier i AB C skall anses som näringsbetingade enligt näringsvillkoret endast under förutsättning att innehavet betingas av egentlig näringsverksamhet som stiftelsen bedriver direkt eller genom närstående företag i angiven mening. Såvitt framgår av de uppgifter som lämnats i ansökningsen om förhandsbesked är denna förutsättning inte uppfylld. Stiftelsen är på grund härav inte frikallad från skattskyldighet för utdelning på de nu avsedda aktierna. Därav följer, i enlighet med det tidigare sagda, att stiftelsen inte heller har rätt till skattebefrielse för utdelning på aktierna i AB D.

Regeringsrättens hittills gjorda överväganden har, i likhet med Skatterättsnämndens förhandsbesked, grundats på en tillämpning av bestämmelser i SIL. Som redan berörts har dessa bestämmelser med verkan fr.o.m. 2002 års taxering ersatts av bestämmelser i IL, närmare bestämt 24 kap. 15-17 §§ IL. De nya bestämmelserna leder dock i de i målet aktuella hänseendena inte till annat resultat. Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten inte anledning att begränsa den av nämnden angivna giltighetstiden för förhandsbeskedet.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet."

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

### **RR:s dom den 24 januari 2000**

**En svensk sparbanksstiftelse har ansetts kunna ta emot utdelning skattefritt på aktier där innehavet uppgått till 52 procent av såväl antalet aktier som röster**

Inkomstskatt, taxeringsåren 2001-2003

Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 21 juni 2000 har refererats i rättsfallsprotokoll 26/2000.

Under "SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE" anges bl.a. följande:

"Regeringsrätten har i en dom denna dag i ett annat mål funnit att en stiftelse kan komma i fråga för skattebefrielse enligt de aktuella bestämmelserna utan hinder av att stiftelsen varken direkt eller indirekt bedriver s.k. egentlig näringsverksamhet, dvs. annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller liknande tillgångar (en annan sak är att utredningsvillkoret kan innefatta krav på sådan verksamhet).

Det kan konstateras att röstetalet för stiftelsens aktier i bankbolaget uppgår till mer än 25 procent av röstetalet för samtliga aktier i bolaget. Röstvillkoret är således uppfyllt och stiftelsen är därför, såsom Skatterättsnämnden funnit, frikallad från skattskyldighet för utdelning på dessa aktier."

Regeringsrätten avslag överklagandet.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**RR:s dom den 5 februari 2001 i mål nr 231-1998**

**Stiftelses skattskyldighet, fullföljdskravet m.m.**

Jfr SRN 2000-05-03, RSV:s rättsfallsprotokoll 18/00.

Huvudfrågan i målet har varit om S uppfyllt fullföljdskravet eller inte. LR och KR har funnit att så inte är fallet och att S är oinskränkt skattskyldigt. För att besvara huvudfrågan tar RR ställning till ett antal delfrågor;

(1) Hur ska avkastningen beräknas och särskilt utrymmet för kostnadsavdrag, (2) Vilken verksamhet ska räknas till fullföljdsverksamhet (verksamhet som främjar det kvalificerade ändamålet), (3) Hur stor måste användningsgraden vara (hur stor del av avkastningen måste användas i fullföljdsverksamhet) och (4) vilken tidsperiod ska bedömningen avse.

(1) RR anför att som princip bör gälla att avkastningen beräknas enligt de regler som tillämpas vid inkomsttaxeringen när stiftelsen är oinskränkt skattskyldig. Som ett undantag från denna princip kan på intäktssidan ses det förhållandet att reavinster enligt gällande rätt inte ska räknas in i avkastningen trots att dessa vinster omfattas av möjligheten till skattebefrielse. Vad gäller kostnadssidan har den gängse uppfattningen varit att det bör råda överensstämmelse på så sätt att avdrag vid avkastningsberäkningen medges för kostnader som skulle vara avdragsgilla vid inkomsttaxeringen.

1990 års skattereform kan sägas ha gjort rättsläget mer osäkert på denna punkt. RR gör bedömningen att av uttryckliga bestämmelser i 1 § 3 mom. och 2 §1 mom. SIL följer efter reformen - även för en renodlad s.k. avkastningsstiftelse - att stiftelsen har rätt att vid inkomsttaxeringen göra kostnadsavdrag enligt de regler som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet,. Dessa regler bör då också tillämpas vid avkastningsberäkningen. För en sådan ordning talar dessutom enligt RR att det av praktiska och systematiska skäl och med hänsyn till kraven på likformighet och förutsägbarhet är en fördel att kunna fall tillbaka på en aktuell lagreglering. RR finner därför att övervägande skäl talar för att avdrag vid avkastningsberäkningen efter reformen bör medges enligt de principer som gäller för inkomstslaget näringsverksamhet, dvs. inte bara för ränta och kapitalförvaltningskostnader utan också för andra förvaltnings- och administrationskostnader under förutsättning att de är att hänföra till omkostnader för kapitalintäkternas förvärvande och bibehållande och således inte till t.ex. stiftelsens fullföljdsverksamhet. Enligt RR kan skäl anföras för och emot att kostnader för reavinstdelen räknas med. Inte minst av praktiska skäl bör det dock i normalfallet enligt RR kunna godtas att en stiftelses förvaltningskostnader beaktas vid avkastningsberäkningen utan hinder av att förvaltningen gett till resultat att viss del av avkastningen inte uppburits i form av löpande avkastning utan som reavinst. I särskilda fall, t.ex. när förvaltningen är ensidigt inriktad på reavinster, kan det finnas fog för att hålla vissa av kostnaderna för förvaltningen utanför avkastningsberäkningen.

(2) Den del av verksamheten som syftar till att förvärva och bibehålla avkastningen ska inte beaktas som fullföljdsverksamhet (utan beaktas vid avkastningsberäkningen). Klart är också att åtgärder som direkt och omedelbart främjar verksamheten ska räknas med (t.ex. en avkastningsstiftelses utbetalningar av stipendier och bidrag). Beträffande övriga led i verksamheten är rättsläget mer oklart. Enligt RR:s mening finns det skäl att beakta det betydande samhällsintresse som finns att stiftelsernas verksamhet bedrivs rationellt och ändamålsenligt och främjar de intressen som lagstiftaren velat tillgodose genom skattebefrielsen. Materiella skäl talar enligt RR för en lösning som för avkastningsstiftelser innebär att verksamhet med planering, information, granskning, urval, uppföljning m.m. får räknas som led i själva fullföljdsverksamheten. För stiftelser som bedriver ideell egenverksamhet bör gälla att som fullföljdsverksamhet får räknas samtliga led i den integrerade egenverksamheten (här bortses från fall där egenverksamheten utgör rörelse eller annan egentlig näringsverksamhet) som syftar till att främja kvalificerade ändamål. De kontrollproblem som kan uppstå torde enligt RR inte vara så betydande att de skulle utgöra något hinder mot denna ordning. RR:s slutsats är att man som fullföljdsverksamhet bör goda inte endast de åtgärder som direkt och omedelbart främjar det kvalificerade ändamålet utan även övriga led i en integrerad verksamhet som syftar till att tillgodose ändamålet. En sådan tillämpning får anses stå i överensstämmelse med lagstiftningens syfte och kan inte anses oförenligt med hittillsvarande

praxis.

(3-4) Den hittillsvarande normen "cirka 80 procent" får anses ha blivit så fast etablerad att det knappast är en uppgift för rättstillämpningen att lägga fast någon väsentlig annorlunda utgångspunkt för fullföljdsbedömningen. Enligt gängse uppfattning bör prövningen omfatta en femårsperiod. Normerna fyller närmast funktion av att ange riktlinjerna för en bedömning och kan enligt RR behöva modifieras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet. Strängare krav bör dock knappast komma i fråga. Om en stiftelse har använt minst 80 procent av avkastningen för kvalificerat ändamål sett över den senaste femårsperioden bör fullföljdskravet anses uppfyllt. Det bör dock finnas utrymme för att ibland modifiera kravet på användningsgrad, t.ex. när en nybildad stiftelse under ett uppbyggnadsskede har ett särskilt behov av konsolidering. I ett sådant fall kan det möjligen finnas skäl för att under en övergångsperiod kräva en något lägre användningsgrad. Ifråga om tidsperspektivet framstår den senaste femårsperioden inte som någon lämplig norm t.ex. i det fall en stiftelse just har påbörjat sin verksamhet eller efter en permutation fått ökade möjligheter att verka för ett kvalificerat ändamål. Gällande regelsystem får enligt RR ge visst utrymme för att vid fullföljdsbedömningen beakta vad som har inträffat efter det beskattningsår som är föremål för prövning (eftersyn).

Mot bakgrund av RR:s principiella inställning enligt 1-4 ovan fann man med ändring av underinstansernas avgöranden att S ska anses begränsat skattskyldig vid den aktuella taxeringen.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 12 september 2000**

**Byggnadsrörelse, fastighetsförvaltande handelsbolag, återföring av värdeminskningsskatt**

**Vid avyttring av en lagerandel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag har beträffande handelsbolagets fastigheter värdeminskningsskatt som inte har gjorts i räkenskaperna återförts till beskattning.**

*Inkomsttaxering 1996*

Ett aktiebolag som bedriver byggnadsrörelse äger andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag. Aktiebolaget avyttrar sina andelar i handelsbolaget.

Av 21 § anv.p.4 st. 5 KL framgår att om skattskyldig innehar andel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag och skulle någon av handelsbolagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse om den innehafts av den skattskyldige, skall andelen anses utgöra omsättningstillgång. I 6:e stycket samma anvisningspunkt anges att – förutom andelen – en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren om fastigheterna skulle ha utgjort omsättningstillgångar om de innehafts av delägaren. Av 22 § anv.p. 4 st. 2 KL framgår att om en fastighet som utgör omsättningstillgång har avyttrats skall medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet.

Frågan i målet var, såvitt här är av intresse, om ovan nämnda bestämmelser innebär en skyldighet att beträffande handelsbolagets fastigheter återföra värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna till beskattning när andel i handelsbolaget avyttras.

Kammarrätten, som var enig, uttalade följande.

"I förevarande fall är inte bara de handelsbolagsandelar som bolaget avyttrat, utan även mot andelarna svarande delar av handelsbolagets fastigheter, att anses som omsättningstillgångar hos bolaget (se punkt 4 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370); KL). Andelarna betraktas således som substitut för fastigheterna (jfr prop. 1980/81:68 s. 162). Av detta följer enligt kammarrättens mening att bestämmelsen i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL, enligt vilken medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna skall återföras till beskattning när fastighet som utgör omsättningstillgång avyttras, är tillämplig även vid en försäljning av handelsbolagsandelar, dvs. en genomsyn görs.

Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL gäller enligt punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lag 1981:295, genom vilken de bestämmelser som numera återfinns i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL infördes, endast i fråga om aktier och andelar som har förvärvats efter utgången av år 1982. I målet har inte framkommit annat än att aktuella andelar förvärvats efter utgången av år 1982.

Kammarrätten delar mot bakgrund av det angivna länsrättens bedömning att tidigare medgivna värdeminskningssavdrag som inte gjorts i räkenskaperna skall återföras till beskattning."

*Kommentar:*

Aktiebolaget har överklagat kammarrättens dom till Regeringsrätten.



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**KR:s i Stockholm domar den 8 december 2000**

### **Beskattning vid fideikommissbos försäljning av fastigheter**

**Beskattning ska ske vid ett fideikommissbos försäljning av del av sitt fastighetsinnehav oavsett att skattefrihet föreligger vid försäljning av fideikommissbos fastighet enligt 2 § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo.**

*Inkomsttaxering 1993 och 1994*

E Fideikommiss AB sålde 1992 112 st bostadsfastigheter som saknade betydelse för fideikommissets jord- och skogsbruk. Försäljningsintäkterna redovisades som icke skattepliktiga. På samma sätt redovisades viss intrångsersättning avseende fideikommissboets fastigheter. Fideikommissaktiebolaget hävdade att fastighetsförsäljningarna och intrångsersättningen inte var skattepliktiga med stöd av 2 § lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo. I nämnda lagrum anges bl.a.

"Om fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning, skall följande iakttas.

Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall icke anses uppkomma genom överföringen och ej heller om bolaget avyttrar fastigheten eller den, som erhåller aktie i bolaget vid avveckling av fideikommiss, avyttrar aktien."

SKM beskattade bolaget för vinst vid fastighetsförsäljningarna och för erhållen intrångsersättning. Bolaget överklagade till länsrätten och hävdade bl.a. att det i nämnda lagrum inte fanns något krav på att hela fastigheten måste säljas för att skattefrihet ska föreligga. Länsrätten delade SKM:s uppfattning.

Bolaget överklagade till kammarrätten, som med följande motivering avslog överklagandet.

"Om fideikommissfastighet överförs till ett aktiebolag genom tillskott i samband med aktieteckning gäller enligt 2 § första och andra styckena lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo följande. Skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust skall icke anses uppkomma genom överföringen och ej heller om bolaget avyttrar fastigheten eller den, som erhållit aktie i bolaget vid avveckling av fideikommiss, avyttrar aktien.

Frågan i målet gäller huruvida realisationsvinst som uppkommit vid bolagets fastighetsförsäljningar är skattefria med tillämpning av ovan nämnda lagrum.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Ordalydelsen av den ovan återgivna bestämmelsen ger närmast vid handen att skattefriheten, såvitt avser fideikommissbolags fastighetsförsäljning, gäller om bolaget avyttrar hela den till bolaget överlåtna fideikommissfastigheten. Av förarbetena till lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo (prop. 1963:26 s. 8 och 17) framgår att det grundläggande syftet med den aktuella bestämmelsen var att underlätta bolagsbildningen i sådana fall då fideikommisset omfattade fast egendom, vars bevarande som enhet var av betydande allmänt intresse. Under remissbehandlingen av det promemoriaförslag som låg till grund för lagstiftningen anförde Fideikommissariernas intresseorganisation att "benägenhet att överföra fideikommissegendom på aktiebolag synes med fog kunna bli mindre uttalad därest i realisationsvinstskattehänseende bolaget ej skall kunna på så sätt jämföras med fideikommisset eller fideikommissboet, att eventuell försäljning av överförd egendom icke bli skattepliktig i vidare mån än som skulle blivit fallet därest försäljningen ägt rum före bolagsbildningen" (prop. s. 12). Departementschefen anförde att "Undantaget från realisationsvinstbeskattning i samband med bolagsbildningen synes i princip böra begränsas till sådana fall, då fideikommissfastigheten tillskjutes. Av skäl som bl.a. Fideikommissariernas intresseorganisation framhållit bör dock motsvarande undantag gälla även då bolaget avyttrar fastigheten..." (prop. s. 17).

Vid tiden för lagens införande var realisationsvinst på fastighetsförsäljningar inte skattepliktiga om fastigheten innehafts under tio år eller mer. Skattepliktig realisationsvinst vid försäljning av fideikommissfastighet uppkom därför i allmänhet inte. Sedan lagens tillkomst har realisationsvinstreglerna ändrats i flera avseenden, bl.a. genom den år 1967 införda s.k. eviga realisationsvinstbeskattningen på fastighetsförsäljningar. Någon ändring av 2 lagen om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m. har dock inte skett. De vid den nu ifrågasatt taxeringen gällande realisationsvinstreglerna innebär således att försäljning av fideikommissfastighet till annan än fideikommissaktiebolag omfattas av skatteplikt. Med hänsyn härtill och till vad som ovan anförts om syftet med lagstiftningen saknas det enligt kammarrättens mening skäl för att behandla ett fideikommissaktiebolags vidareförsäljning av delar av det fastighetsbestånd som en gång tillförts aktiebolaget på ett mer förmånligt sätt. Realisationsvinst till följd av bolagets nu aktuella fastighetsförsäljningar är därför inte undantagna från skatteplikt."

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

## **KR:s i Sundsvall dom den 23 november 2000**

### **Avdrag för underskott av nystartad verksamhet**

**Vid tillämpning av reglerna om avdrag för underskott av aktiv nystartad näringsverksamhet i 46 § 1 mom KL ska – för det fall verksamhet bedrivits gemensamt av flera – avdragsrätten bedömas särskilt för var och en av dem.**

#### *Inkomsttaxering 1995*

Lea M förvärvade genom gåva 1975 en jordbruksfastighet. Hon bosatte sig dock inte på denna utan lät i stället arrendera ut marken. 1990 beslutade Lea M och hennes sambo Åke P att flytta till fastigheten och starta stuteriverksamhet. Åke P redovisade sin del av näringsverksamheten som aktiv. I verksamheten redovisades ett underskott. I deklarationen yrkade Åke P avdrag för underskott av nystartad verksamhet.

SKM vägrade avdrag med hänvisning till att verksamheten bedrivits gemensamt av Lea M och Åke P och att den bedrivits på den av Lea M ägda fastigheten som förvärvats redan 1975. Åke P överklagade beslutet, men länsrätten avslog överklagandet.

Länsrätten motiverade sitt avslag enligt följande.

"Lea M har sedan 1975 varit ägare till en jordbruksfastighet vilken såvitt framgår utgjort en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet sedan dess. Genom de nya regler om förvärvskälleindelning som gäller från och med taxeringsåret 1995 kommer en verksamhet som en redan etablerad näringsidkare påbörjar att ingå som en del i den redan tidigare etablerade förvärvskällan (se prop. 1993/94:50 s. 251). Förvärvskällan har inte övergått till Åke P utan denne får anses ha anslutit sig till den av Lea M redan bedrivna näringsverksamheten. Eftersom Lea M började bedriva den aktuella förvärvskällan 1975 och då förvärvskällan inte övergått till Åke P kan det i målet yrkade avdraget inte medges vid 1995 års taxering."

Åke P överklagade och kammarrätten biföll överklagandet. Kammarrätten anförde bl.a. följande.

"... finner kammarrätten – oavsett hur Åke P:s sambo skatterättsligt skall behandlas i sammanhanget – att Åke P, såvitt nu är intressant, inte påbörjat någon verksamhet som för honom utgjort förvärvskälla förrän den nu aktuella stuteriverksamheten de facto påbörjades under

1990. Med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt är Åke P berättigad till det yrkade underskottsavdraget såsom allmänt avdrag. Det förhållandet att han må ha bedrivit verksamheten gemensamt med sin sambo föranleder inte annan bedömning.”

*Kommentar:*

Oavsett om kvinnan skulle anses ha bedrivit jordbruksverksamhet sedan tidigare och att stuteriverksamheten för hennes del inte skulle anses vara nystartad, så är verksamheten i vart fall för mannens del nystartad 1990. Man måste pröva var och en av näringsidkarna för sig. Annat är fallet om mannen t.ex. övertagit förvärvskällan eller del av denna (t.ex. några hästar) från närstående (t.ex. hustru), men så synes inte ha varit fallet här.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**KR:s i Stockholm dom den 19 december 2000**

**När ska beskattning ske första gången enligt reglerna för investmentföretag?**

**Ska ett aktiebolag som först under senare delen av beskattningsåret uppfyller kraven för att vara ett investmentföretag enligt 2 § 10 mom. SIL beskattas som sådant redan fr.o.m. ingången av samma beskattningsår?**

*Inkomsttaxeringen 1994*

LR förklarade att AB A vid 1994 års taxering är att anse som ett investmentföretag som avses i 2 § 10 mom. SIL.

SKM överklagade domen till KR och yrkade i första hand att beskattning enligt reglerna för investmentföretag skulle ske först fr.o.m. ingången av nästa beskattningsår. I andra hand yrkade SKM att beskattning enligt reglerna för investmentföretag skulle ske endast för den del av beskattningsåret som bolaget uppfyllt kraven för att vara ett sådant företag.

Under rubriken Domskäl angav KR följande:

”Förutsättningarna för att ett bolag vid 1994 års taxering skall betraktas som ett investmentföretag framgår av 2 § 10 mom. tredje stycket SIL i dess då aktuella lydelse. Varken lagtext eller lagförarbeten ger emellertid någon ledning för bedömningen av vid vilken tidpunkt under beskattningsåret förutsättningarna skall ha varit uppfyllda. Fråga är

således om de förutsatta förhållandena skall ha förelegat under hela eller större delen av året eller om det är tillräckligt att de varit förhanden vid beskattningsårets utgång. Viss vägledning i frågan kan hämtas från praxis avseende likartade situationer. Sålunda har Regeringsrätten i ett fall (RÅ78 1:61) funnit förhållandena vid beskattningsårets utgång vara avgörande. Härtill kommer att det i det aktuella inkomstslaget näringsverksamhet ter sig naturligt att knyta an till förhållandena vid räkenskapsårets utgång. Av intresse är även intentionerna vid bolagsbildningen. Avsikten med bildandet av AB A var orstridigt att bolaget skulle ha karaktären av investmentföretag.

Kammarrätten finner med hänsyn till det anförda att AB A:s skatterättsliga status skall bestämmas i enlighet med bokföringsmässiga principer, varvid förhållandena vid beskattningsårets utgång därför skall vara avgörande för bestämningen. I målet är utrett att bolaget vid denna tidpunkt var att anse som ett investmentföretag, varför bolaget vid inkomsttaxeringen 1994 skall taxeras som sådant.

Kammarrätten finner, i likhet med länsrätten, att det inte föreligger förutsättningar för att dela upp taxeringen på sådant sätt som skattemyndigheten yrkat i andra hand."

*Kommentar:*

RSV har överklagat domen. RSV anser att bolaget ska beskattas enligt reglerna för investmentföretag först fr.o.m. ingången av nästföljande beskattningsår. Samma fråga föreligger i en annan av RSV tidigare överklagad KR-dom (KR:s i Göteborg dom 2000-04-19), se rättsfallsprotokoll 23/2000. Jämför även SRN:s fhb den 5 september 2000, återgivet i rättsfallsprotokoll 29/2000.

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

### **KR:s i Stockholm dom den 13 december 2000**

#### **Frågan om avdrag för royaltyavgifter för utländskt bolag i Sverige (filial)**

*1997 års taxering*

Det utländska bolaget A Ltd innehade äganderätten till varumärket A. Varumärket hade upplåtits till A Bv, ett dotterbolag till A Ltd. A Bv hade i sin tur upplåtit rättigheterna till varumärket till A Ltd:s filialer i Europa, bl.a. filialen i Sverige. Filialen hade erlagt 5 295 127 kr till A Bv för rätten att använda varumärket. A Bv i sin tur erlade licensavgifter för varumärket till A Ltd.

SKM återförde avdraget på 5 295 127 kr i filialen till beskattning och konstaterade bl.a. följande. Det är det utländska bolaget A Ltd som är skattskyldigt för den verksamhet som bedrivits i Sverige genom filialen. Royaltyavtalet har visserligen träffats mellan olika juridiska personer inom koncernen, nämligen A Bv och filialen. A Bv har emellertid i sin tur ett motsvarande avtal med filialens huvudkontor i A Ltd. Innebörden av royaltyavtalet är enligt SKM:s mening därför att det utländska bolaget A Ltd i Sverige, dvs. filialen, kostnadsfört ersättning för att använda ett varumärke som det utländska bolaget redan äger. En sådan ersättning kan inte ses som en avdragsgill kostnad vid beräkningen av filialens inkomst.

SKM påförde även skattetillägg med 40 procent på ett underlag motsvarande avdragsbeloppet.

Filialen överklagade beslutet. I *första hand* yrkade filialen att LR skulle undanröja SKM:s beslut såväl i fråga om taxeringshöjningen som i fråga om skattetillägg. I *andra hand* yrkades att avdrag skulle medges för filialens andel av de kostnader som belastat A Ltd för varumärkesrättigheterna.

LR avslog *förstahandsyrkandet* med följande motivering.

"Filialen utgör en del av bolaget A Ltd. I fråga om de kostnadsförda royaltybetalningarna finner LR att förhållandena, oavsett mellanliggande avtal med en fristående juridisk person – A Ltd:s dotterbolag A Bv, - måste anses innebära att royaltybetalningarna i själva verket kommit A Ltd till godo såsom ägare till rättigheterna. Eftersom filialen inte är en egen juridisk person och inte i redovisningshänseende kan betraktas som en självständig del av bolaget, A Ltd, måste avgifterna vara att se som en betalning till bolaget. Sådana interna debiteringar av royalty från huvudkontoret till filialen skall inte beaktas vid bestämmande av filialens inkomst. Royaltybetalningarna kan således inte anses utgöra en driftkostnad i bolagets verksamhet varför avdrag inte skall medges."

Filialens *andrahandsyrkande* avvisades av följande skäl.

"Det rör sig om ett i målet nytt yrkande som grundar sig på andra omständigheter än de som legat till grund för bedömningen av avdragsrätten beträffande kostnadsförda royaltyavgifter. Detta innebär enligt LR:s mening en ändring av talan och att en ny fråga förts in i målet. Enligt 6 kap. 18 § första stycket TL är ändring av talan i princip inte tillåten. Länsrätten har således att ta ställning till om frågan enligt 6 kap. 19 § andra stycket TL ändå utan olägenhet kan prövas i målet. Den nya frågan kan endast delvis anses ha samband med frågan i det överklagade beslutet. Den utredning som krävs för en bedömning i sak torde vara omfattande. LR finner mot bakgrund härav att frågan inte utan olägenhet kan prövas av LR i förevarande mål."

I frågan om *skattetillägg* konstaterade LR att det förelåg en oriktig uppgift, samt uttalade följande i frågan om eftergift.

"Även om den skatterättsliga frågan kanske kan anses svårbedömd är den enligt LR:s mening så tveksam att filialen i deklarationen borde ha lämnat närmare upplysningar om avdragsyrkandet, jfr RÅ 1997 ref. 1. Enligt LR:s mening saknas skäl att efterge skattetillägget".

KR avslog överklagandet med följande motivering.

"Fråga i målet är om den svenska filialen skall medges avdrag för de royaltyavgifter som under den aktuella tiden har erlagts till det holländska bolaget A Bv. Allmänt gäller att beskattning skall ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd oavsett den beteckning de har åsatts och de skattemäsiga konsekvenserna skall bedömas utifrån en helhetssyn (jfr RÅ 1998 ref. 19). De två nu aktuella avtalens innehåll sedda som en helhet leder enligt KR till en situation där filialen, via A Bv, får anses ha erlagt royaltyavgifter till det egna huvudkontoret A Ltd, som även var ägare till varumärkesrättigheterna. En filial i Sverige till ett utländskt företag utgör inget eget skattesubjekt. Det är det utländska bolaget A Ltd som är skattskyldigt i Sverige för verksamheten bedriven i filialen. Ifrågavarande royaltyavgifter kan inte anses utgöra en avdragsgill driftkostnad i filialens verksamhet och KR finner därför, i likhet med LR, att yrkat avdrag inte kan medges.

Vad gäller filialens andrahandsyrkande har LR med stöd av 6 kap. 19 § andra stycket taxeringslagen inte prövat detta. Yrkandet innebar att en ny fråga fördes in i målet och denna kunde enligt LR inte prövas utan olägenhet. KR ansluter sig till LR:s bedömning.

Även i fråga om skattetillägg instämmer KR i LR:s bedömning."

*Kommentar:*

Frågan om rätten till avdrag för avgifter för immateriella rättigheter eller ränta på internt lån som ett utländskt bolags filial betalat till huvudkontoret i samma bolag synes inte ha prövats av RR. Det tycks dock vara en allmän uppfattning att det saknas avdragsrätt i sådana fall (jfr Nils Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 11 upplagan, 1994, s. 138 och Roland Dahlman – Lars Fredborg, Internationell beskattning, s. 14:12; se även RSV:s Handledning för internationell beskattning, 2000 s. 182). KR:s dom i det nu aktuella fallet uttrycker samma synsätt.

När det gäller KR:s avvisande av filialens andrahandsyrkande – för att en ny fråga fördes in i målet i LR och att den inte kunde prövas utan olägenhet – kan det vara av intresse att jämföra med RR:s dom den 27 september 2000 (rättsfallsprotokoll 34/00). I det fallet ansåg RR att den nya frågan kunde prövas.

Vad slutligen gäller skattetilläggsfrågan, kan LR:s och KR:s bedömning av upplysningsskyldigheten, och hänvisningen till RÅ 1997 ref. 1 (frågan om eftergift av skattetillägg när erhållet belopp ansågs utgöra lön och inte gåva), jämföras med RR:s dom den 15 december 2000 angående skattetillägg och artikel 6 i Europakonventionen. I frågan om eftergift av skattetillägg vid ett felaktigt avdrag för avsättning till internvinstkonto hos ett aktiebolag konstaterade domstolen att "det här är fråga om ett stort företag som får förutsättas ha god sakkunskap på området".

---

## **Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 29 januari 2001**

**Inkomstskatt. Taxeringsåren 2002–2004**

**Väsentlig anknytning**

**Innehav av 10 procent av aktierna i ett AB medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning**

A och hans hustru avser att flytta till land B. Han kommer efter utflyttningen inte att äga några andra tillgångar i Sverige än 10 procent av aktierna i ett AB (AB). Av resterande aktier ägs 80 procent av ett börsnoterat bolag (C) och 10 procent av en systerson till A:s hustru. Systersonen är också VD i AB. C förvärvade sina aktier år 1996. Samtliga aktier i AB har lika rösträtt. A arbetar som administrativ chef i AB och är även styrelseledamot i bolaget. De övriga styrelseposterna innehas av två representanter för C samt av den verkställande direktören. Inför utflyttningen skall A avsäga sig styrelseuppdraget och sluta sin anställning i AB.

A önskar besked om han efter utflyttning har sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i 3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

**SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED**

A skall inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till land B enligt intern svensk rätt.

**MOTIVERING**

Mot bakgrund av de ovan relaterade uppgifterna finner nämnden att när



A avsagt sig styrelseuppdraget och slutat sin anställning i AB skall hans aktieinnehav i AB inte leda till att han får sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i 3 kap. 3 och 7 §§ IL.

Förhandsbeskedet kommer att överklagas av RSV.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 22 september 1999**

#### **Förvaltningsföretag eller ej? Avdrag för koncernbidrag**

*Inkomsttaxering 2000*

SRN, som var enig, lämnade följande förhandsbesked.

"FÖRHANDBESKED

M AB (M) har vid inkomsttaxeringen 2000 med de förutsättningar som anges i motiveringen rätt till avdrag för koncernbidrag som lämnas till D AB.

MOTIVERING

Den fråga som nämnden har att pröva är om M, som den 1 juli eller den 1 september 1999 avser att överlåta sitt inkråm och därefter ej bedriva annan verksamhet än att inneha en fordran på grund av överlåtelsen, vid inkomsttaxeringen 2000 skall anses vara ett sådant förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. Mot bakgrund bland annat av att M:s intäkter under beskattningsåret i fråga huvudsakligen består av intäkter från den tidigare bedrivna rörelsen samt intäkter på grund av inkråmsöverlåtelsen finner nämnden att så ej är fallet. Med hänsyn härtill och under förutsättning tillika att övriga i 2 § 3 mom. SIL uppställda villkor är uppfyllda har M rätt till avdrag för ifrågavarande koncernbidrag."

*Kommentar:*

RSV hade i yttrande till SRN bl. a. anfört följande.

Definitionen av förvaltningsföretag infördes genom lagstiftning år 1960 (SFS 1960:658, prop. 1960:162 och BevU 1960:79). De språkliga ändringar som i senare lagstiftning gjorts av definitionen har inte varit avsedda att ändra den i sak (förutom beaktandet av den indirekt bedrivna verksamheten) varför uttalanden i de ursprungliga förarbetena

fortfarande kan tjäna som vägledning.

Skatterättsnämnen har i ett inte överklagat förhandsbesked av den 24 november 1993 (återgivet i RSV:s rättsfallsprotokoll 31/93 och i Skattenytt 1994 s. 98 under punkt 3.1) angett att det tidigare uttrycket "så gott som uteslutande" indikerade att prövningen av om ett företag ska anses utgöra ett förvaltningsföretag ska avse storleken av den icke-förvaltande verksamhetsdelen i förhållande till förvaltningsdelen samt att de förarbetsuttalanden som gjorts till den ursprungliga lagstiftningen om förvaltningsföretag inte motsäger att prövningen ska ske på detta sätt. Nämnden fann vidare att en helhetsbedömning skulle göras där omständigheter som antalet anställda, omsättning, resultat och tillgångarnas värde i de olika verksamhetsgrenarna vägs in. Skatterättsnämnden hänvisade även till RÅ 1992 not. 9. RSV överklagade inte förhandsbeskedet och delar det synsätt som Skatterättsnämnden gav uttryck för. Förhandsbeskedet gällde ett företag som bedrev både förvaltning och annan verksamhet under hela året.

Föreliggande ärende gäller vilken status ett bolag, som varit rörelsedrivande under viss del av året men som övergår till att bli förvaltande, ska anses ha vid beskattningen. Denna fråga har inte lagreglerats särskilt. Inte heller synes frågan ha fått sin lösning i praxis, se dock resonemanget nedan beträffande en nyligen avkunnad dom från Regeringsrätten (RR). Vissa uttalanden om ett företag ska anses utgöra ett förvaltningsföretag eller ej har gjorts i förarbetena. Ett uttalande i prop. 1960:162, s. 67, om att ett bolag som tillfälligt nedlagt sin rörelse i regel får betraktas som ett förvaltningsföretag kan inte anses ge besked i den här aktuella frågan. Inte heller synes bevillningsutskottets uttalande (BevU 1960:79, s. 12) om att beskattningsmyndigheterna i tveksamma fall mot företagets önskan inte borde behandla det som ett förvaltningsföretag kunna anses ge besked i den här aktuella situationen. Enligt RSV:s uppfattning ger således inte heller förarbetena någon vägledning i den här aktuella frågan.

Rent allmänt skulle i vart fall följande lösningar kunna bli aktuella;

- att förhållandena vid utgången av beskattningsåret är avgörande eller
- att en helhetsbedömning av de förhållanden som rått under beskattningsåret avgör statusen på bolaget.

RSV anser att det lämpligaste är att bedömningen görs enligt det senare alternativet. Att en helhetsbedömning görs ligger i linje med bedömningen i ovan angivna förhandsbesked. Lösningen innebär att förändringen av statusen sker med viss tröghet och innebär därför att stabiliteten i systemet ökar. Lagtexten motsäger inte denna lösning. Lösningen innebär att de syften som ligger till grund för reglerna om

förvaltningsföretag bättre tillgodoses än om andra lösningen används.

Som RSV tidigare sagt synes här aktuell fråga inte ha fått sin lösning i praxis. Vad som kan skapa osäkerhet beträffande om frågan trots allt fått sin lösning är en dom från RR, RÅ 1999 ref. 30, i ett förhandsbeskedsärende som gällde klassificeringen i ett fall där företaget går från att vara förvaltande till rörelsedrivande.

En analog tolkning av RÅ 1999 ref. 30 kan ge till resultat att förhållandena vid utgången av beskattningsåret är avgörande för klassificeringen även när skifte sker från rörelse till förvaltning. RSV finner dock att något klart stöd för hur aktuell fråga ska bedömas saknas. RSV anser därför att den helhetsbedömning som RSV ovan pläderat för bör kunna ligga till grund för avgörandet. Vid sådant förhållande ska M AB inte anses utgöra ett förvaltningsföretag under 1999.

I yttrande till SRN har RSV således kommit till samma slut som SRN. SRN:s besked måste tolkas så att nämnden har den uppfattningen att bedömningen av om ett företag är ett förvaltningsföretag eller inte, i de fall skifte sker från rörelse till förvaltning, ska göras efter andra grunder än förhållandena vid årets utgång. På grund av RÅ 1999 ref. 30 föreligger dock osäkerhet om SRN:s bedömning är riktig.

Det torde vara klart att företaget året efter att inkråmet överförts och rörelsen avvecklats betraktas som ett förvaltningsföretag. Det året bedrivs ju bara förvaltning. Jämför KR:s i Göteborgs dom den 3 september 1999, rättsfallsprotokoll 34/99. Osäkerheten gäller det år rörelsen avvecklas. På grund av denna osäkerhet hade RSV, under alla förhållanden, för avsikt att föra ärendet till RR och, vid sådan utgång i ärendet som den aktuella, begära fastställelse av det slut SRN kommit till samt be RR lämna motivering härför.

Aktuellt förhandsbesked har dock inte kommit berörd personal tillhanda förrän i slutet av år 2000. Någon möjlighet att överklaga beskedet förelåg då inte längre.

I avvaktan på att frågan får sin slutliga lösning anser RSV att bedömningen av om ett förvaltningsföretag föreligger eller ej bör göras utifrån en sådan helhetsbedömning som ovan redogjorts för.

- [RR:s dom den 9 februari 2001](#)  
Fråga om skatteplikt för corporate finance
- [RR:s dom den 14 maj 2001](#)  
Resetjänst
- [RR:s dom den 23 maj 2001](#)  
Hemdatorer
- [RR:s dom den 18 juni 2001](#)  
Skatteplikt för kanslitjänster m.m. hos fackförbund
- [RR:s dom den 5 juli 2001](#)  
Tillämplig skattesats för hotellfrukost
- [KR:s i Sundsvall dom den 28 maj 2001](#)  
Förmögenhet; villkorad fordran. Villkor för fordran ansågs uppfyllda vid årets utgång
- [SRN:s förhandsbesked den 3 maj 2001](#)  
Kyrklig samfällighets skattskyldighet för vissa omsättningar
- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2001](#)  
Avdragsrätt för ingående moms på mäklararvode avseende fastighetsförsäljning
- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2001](#)  
Förmedling av aktier samt avdragsrätt för ingående moms på mäklararvode avseende fastighetsköp
- [SRN:s förhandsbesked den 21 juni 2001](#)  
Handelsbolag. Verklig förlust vid likvidation av handelsbolag och beräkning av intäkten vid likvidationen
- [SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2001](#)  
Förvaltningsföretag som verksamhetsgren vid underprisöverlåtelse. Skatteflyktslagen. Uttagsbeskattning har ansetts kunna underlåtas när ett förvaltningsföretag överlåter ett annat förvaltningsföretag till ett tredje förvaltningsföretag
- [SRN:s förhandsbesked den 29 juni 2001](#)  
Teckningsoptioner i moderbolag, utfärdande av köpoptioner
- [SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2001](#)  
Skadestånd
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

---

**Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

**RR:s dom den 9 februari 2001**

## **Fråga om skatteplikt för corporate finance**

*Mervärdesskatt*

Fråga om s.k. corporate finance-verksamhet i den del den avser förmedling av aktier i samband med börsintroduktion utan eller i anslutning till nyemission omfattas av undantaget i 3 kap. 9 § ML.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 38/99. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

RSV överklagade till Regeringsrätten och yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

## **Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

**RR:s dom den 14 maj 2001**

## **Resetjänst**

*Mervärdesskatt*

Fråga om anlutningsresa med buss utgör sådan resetjänst som avses i 9 b kap. 1 § ML.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 22/00. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Bolaget överklagade till Regeringsrätten och yrkade att de aktuella

anslutningsresorna med buss inte skulle omfattas av de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattning av resetjänster och att de därför inte skulle anses vara omsatta inom landet.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten anslöt sig till skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

### **RR:s dom den 23 maj 2001**

#### **Hemdatorer**

##### *Mervärdesskatt*

Fråga om avdrag för mervärdesskatt vid förvärv av hemdatorer

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 37/99. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt skulle föreligga. RSV hemställd att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökningsen med i huvudsak följande motivering.

Ett allmänt krav för att förhandsbesked skall lämnas är att de faktiska omständigheter som beskedet skall grundas på är tillräckligt klarlagda. Är det fråga om en ännu inte företagen rättshandling måste således de hypotetiska förutsättningarna vara entydigt angivna i ansökningsen. De ursprungligen ställda frågorna avsåg om bolaget hade rätt till avdrag för ingående skatt vid förhyrning av datorer och upplåtelse av nyttjanderätten till dessa till de anställda mot bakgrund av dels att syftet var att höja de anställdas datorkunskap, dels att dessa hade åtagit sig att på fritiden genomföra viss utbildning. Därefter har bolaget anfört att de anställda i viss omfattning använde de aktuella datorerna i arbetet och också ingett viss utredning för att styrka detta förhållande. Hos Regeringsrätten har bolaget angett att frågan avser såväl inköp

som förhyrning av datorer men är begränsad till sådana datorer som används i bolagets skattepliktiga verksamhet.

Mot bakgrund härav fann Regeringsrätten att det rådde sådan oklarhet beträffande frågornas innebörd och de förutsättningar som skulle gälla att förhandsbesked inte borde meddelas.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

**RR:s dom den 18 juni 2001**

### **Skatteplikt för kanslitjänster m.m. hos fackförbund**

*Mervärdesskatt*

Fråga om förbundets omsättning av kanslitjänster m.m. utgör näringsverksamhet samt, om så är fallet, om omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 19/99. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Förbundet överklagade till Regeringsrätten och yrkade att de inte skulle anses omsätta tjänster i yrkesmässig verksamhet och i andra hand att omsättning av aktuella tjänster skulle anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 1. Med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 2 förklarade Regeringsrätten att omsättningen, såvitt gäller förhandlingsverksamhet, är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML.

Regeringsrätten anförde i sina domskäl följande.

Frågan i målet är i första hand om det mellan förbundet och andra fackförbund träffade avtalet om kanslisamverkan innebär att förbundet genom sin personal skall anses tillhandahålla övriga förbund i

mervärdesskattehanseende skattepliktiga tjänster. Om så bedöms vara fallet uppkommer frågan om omsättningen av dessa tjänster är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 a § ML. Enligt denna bestämmelse, som bygger på artikel 13 A.1.f i sjätte mervärdesskattedirektivet, undantas under vissa förutsättningar omsättning av tjänster som tillhandahålls inom fristående grupper av fysiska eller juridiska personer från skatteplikt. Förutsättningarna är att verksamheten i övrigt inte medför skattskyldighet hos gruppen eller hos de fysiska eller juridiska personerna, att tjänsterna är direkt nödvändiga för utövande av verksamheten, att ersättningen för tjänsterna exakt motsvarar den fysiska eller juridiska personens andel av de gemensamma kostnaderna för tjänsternas tillhandahållande och att det är fråga endast om sådana tjänster som normalt inte tillhandahålls av någon utanför gruppen. I det sista rekvisitetet ligger att undantaget inte får vålla snedvridningar av konkurrensen. Med en restriktiv tolkning kommer endast de tjänster att omfattas som är starkt knutna till den inriktning som sammanslutningens verksamhet har (prop. 1997/98:148 s. 64).

Av handlingarna i målet framgår att respektive förbund har ett fåtal anställda som för sitt förbund arbetar med frågor som rör information, samhällsbevakning och demokratifrågor. Det upprättade samarbetsavtalet reglerar den övriga verksamhet som förekommer i ett fackförbund. Verksamheten är organiserad med en kansliledning (4 personer), som har det övergripande ansvaret för den samlade verksamheten och förhandlingsverksamheten, och en förhandlingsavdelning (14 personer), som ansvarar för förhandlingsarbetet, vari ingår allmänt förhandlingsarbete, arbetsrätt, facklig utbildning av lokala företrädare m.m. Slutligen finns en administrativ avdelning (7 personer) uppdelad på en redovisningsenhet, en dataenhet samt en enhet för kontorsservice. Avtalet löper med 18 månaders uppsägningstid. Kostnaderna fördelas mellan förbunden i relation till deras medlemsantal. Personalen är anställd av förbundet.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Samarbetsavtalet innebär att av förbundet anställd personal tillhandahåller en rad olika kanslifunktioner åt andra förbund. Dessa förbund svarar för delar av de totala kanslikostnaderna. Förbundet får härigenom anses tillhandahålla tjänster i en av förbundet bedriven verksamhet, som med hänsyn till verksamhetens art, omfattning och avsedda varaktighet är att bedöma som yrkesmässig.

Frågan är då om förbundets tillhandahållande av tjänster åt övriga förbund omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 a § ML, en bestämmelse som enligt vad som redovisats ovan utgör en anpassning till artikel 13 A.1.f i sjätte mervärdesskattedirektivet.

En första förutsättning för att undantaget i 3 kap. 23 a § ML skall vara



tillämpligt är att fråga om en fristående grupp av fysiska eller juridiska personer. Uttrycket "fristående grupp" får såväl i ML:s som i direktivets mening anses ha den innebörden att en sådan grupp kan utgöra en självständig juridisk person, t.ex. en ideell förening, men att den också kan bestå av flera personer som utan någon fast organisatorisk överbyggnad samverkar inom ett visst område. Det mellan förbundet och övriga förbund träffade samarbetsavtalet får därför anses medföra att de bildat en sådan fristående grupp som avses i 3 kap. 23 a § ML.

Undantaget i 3 kap. 23 a § ML förutsätter vidare för sin tillämpning att tjänster utförs "inom" fristående grupper. I detta krav ligger inte mer än att det skall vara fråga om gruppens interna tjänster. Undantaget, såsom det utformats i ML, får därför anses tillämpligt bl.a. om gruppen anförtror åt en av sina medlemmar att tillhandahålla de övriga medlemmarna tjänsterna. Det kan i sammanhanget påpekas att regeln i ML har kommit att få en något annorlunda utformning än direktivets motsvarande bestämmelse, som talar om tjänster som utförs "av" fristående grupper. Den omständigheten att direktivbestämmelsen, med avseende på vem det är som skall tillhandahålla de tjänster som omfattas av undantaget, möjligen kan tolkas så att den får en mer begränsad räckvidd medför emellertid inte att en skattskyldig får förvägras de undantag från skatteplikt som i förekommande fall kan medges med en tillämpning av ML:s bestämmelser.

Den verksamhet som förbunden bedriver - utöver tillhandahållande av de interna tjänsterna - medför inte skattskyldighet. Även denna förutsättning för tillämpningen av bestämmelsen är således uppfylld.

Enligt vad medlemmarna i gruppen kommit överens om tillhandahåller förbundet de övriga förbunden vissa tjänster, främst förhandlingstjänster. Dessa senare tjänster är nödvändiga för verksamhetens utövande och tillhandahålls normalt inte av någon utanför gruppen. De övriga förbunden svarar för den del av kostnaderna som belöper på dem. Även de övriga förutsättningarna för undantagets tillämpning är således uppfyllda. Den omsättning av tjänster som sker då förbundet utövar förhandlingsverksamhet för övriga förbunds räkning omfattas därför av undantaget i 3 kap. 23 a § ML.

Förbundet utför vid sidan av förhandlingsverksamheten också andra tjänster åt de övriga förbunden i form av sedvanliga administrativa tjänster såsom bl.a. fakturering och redovisning. Tjänster av detta slag tillhandahålls på den öppna marknaden och omfattas således inte av undantagsbestämmelsen i 3 kap. 23 a § ML.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

**RR:s dom den 5 juli 2001**

### **Tillämplig skattesats för hotellfrukost**

Mervärdesskatt

Fråga om vilken skattesats som skall tillämpas på hotellfrukost som tillhandahålls i samband med rumsuthyrning.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 37/98. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat

Bolaget överklagade till Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att mervärdesskatt skall tas ut med den för rumsuthyrning gällande skattesatsen tolv procent även avseende den del av beskattningsunderlaget som är att hänföra till servering av frukost.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Av domskälen framgår att Regeringsrätten fann att tillhandahållande av frukost i samband med hotellvistelse inte kan anses utgöra en underordnad del i tillhandahållandet av hotellrum (jfr bl.a. EG-domstolens dom den 25 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd, REG 1999, s. 1-973).

---

## Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.

## **KR:s i Sundsvall dom den 28 maj 2001**

### **Förmögenhet; villkorad fordran**

#### **Villkor för fordran ansågs uppfyllda vid årets utgång**

##### *Inkomsttaxeringen 1991*

Den fysiska personen A hade sålt aktier i ett bolag. Enligt överlåtelseavtalet skulle två delposter villkorad köpeskillning utbetalas med 2 januari 1990 och den 2 januari 1991. För utbetalning av belopp nr 2 krävdes dock att två villkor var uppfyllda:

1. A skulle kvarstå i tjänst den 31 december 1990
2. Fakturerad volym av arbete som kunde hänföras till A:s verksamhet skulle vara lägst ett visst belopp 1990.

Under januari 1990 utbetalades den första delen av den villkorade tilläggsköpeskillingen. Den andra delen utbetalades januari 1991.

I deklARATIONEN för 1991 års taxering uppgav A att han inte ansåg att den i januari 1991 utbetalade köpeskillingen utgjorde en skattepliktig fordran den 31 december 1990.

SKM ansåg att det måste anses känt att villkor nr 1 var uppfyllt vid årsskiftet. Vidare måste det enligt SKM:s uppfattning vara känt att även villkor nr 2 var uppfyllt.

A överklagade beslutet och anförde bl.a. att det av avtalet framgår att efterlevandepension skulle utgå istället för tilläggsköpeskillning om han avled före 1991. Detta kan man veta efter att årsskiftet passerat. Tid måste räknas antingen före eller efter årsskiftet. Skiftet är ingen tidsplattform, då lägeskonstateranden kan göras. Villkorsuppfyllelsen skulle kontrolleras efter årsskiftet varefter tilläggsköpeskillingen skulle vara konstaterad och tillgänglig att lyfta. Dessförinnan kunde ej med visshet avgöras om tilläggsköpeskillning eller pension skulle utgå. Den tilläggsköpeskillning som utföll kan därför inte utgöra skattepliktig förmögenhet per den 31 december 1990.

#### **LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL**

I punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 3 och 4 §§ lagen

(1947:577) om statlig förmögenhetsskatt stadgas att om en fordran för sin tillkomst är beroende av villkor, som är ovisst, antingen i den meningen att det är osäkert, om den såsom villkor bestämda tilldragelsen kommer att inträffa, eller i den mening att det visserligen är säkert, att tilldragelsen skall inträffa, men det är ovisst när, skall fordringen icke medräknas. Däremot har den omständigheten, att fordran, som löper utan ränta, ännu ej är förfallen till betalning, betydelse endast för beräkningen av dess förevarande värde.

Länsrätten gör följande bedömning.

I målet är ostridigt att villkoret att viss volym av arbete skulle vara fakturerat under 1990 var uppfyllt. Det är vidare ostridigt att A i praktiken kvarstod i tjänst den 31 december 1990. Frågan i målet är vid vilken tidpunkt det gick att avgöra när villkoret avseende A:s tjänstgöring var uppfyllt. Enligt länsrätten måste det redan den 31 december 1990 kunnat konstateras att A kvarstod i tjänst. Eftersom det sålunda inte var osäkert om alla villkor för utbetalning av köpeskillingen var uppfyllda den 31 december 1990 skall fordran medräknas i A:s skattepliktiga förmögenhet på sätt skattemyndigheten gjort. Överklagandet skall således avslås.

#### KAMMARRÄTTEN

A överklagade till kammarrätten som gjorde samma bedömning som länsrätten.

#### *Kommentar:*

Den gamla förmögenhetsskattelagen har nu ersatts av en ny, SFS 1997:323. Motsvarande bestämmelse i denna lag (5 §) lyder på följande sätt: "Fordran är skattepliktig och skuld är avdragsgill endast om det är fråga om rättighet respektive förpliktelse som kan bestämmas till belopp och vars uppkomst inte är beroende av villkor." (Sedan följer särbestämmelse för marknadsnoterade optioner o. d.) Bestämmelsen kommenteras i prop. 1996/97:117 s. 87-88. Där framgår bl.a. att de krav som ställs är att fordringen skall vara bindande, ovillkorlig och kunna bestämmas till belopp. En motsvarande situation torde bedömas på samma sätt idag som enligt den gamla lagen.

---

## Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.

## **SRN:s förhandsbesked den 3 maj 2001**

### **Kyrklig samfällighets skattskyldighet för vissa omsättningar**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden november 2000 - oktober 2003*

Fråga om en kyrklig samfällighet är skattskyldig till mervärdesskatt dels för omsättning av vissa varor och tjänster (4 kap. 1 § och 4 kap. 8 § ML), dels för viss förvaltning.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

X kyrkliga samfällighet (samfälligheten), som är ett registrerat trossamfund, omfattar ett visst antal församlingar. Samfälligheten beslutar om och uppbär kyrkoavgift och begravningsavgift och svarar för medelsförvaltningen. Församlingarna har ingen egen ekonomi och inga ekonomifunktioner. Samfälligheten och X stift (stiftet) är var för sig organisatoriska delar av det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan, samfälligheten på det lokala planet och stiftet på den regionala.

Samfälligheten bedriver tillsammans med stiftet en gemensam tryckeriverksamhet för att tillgodose sina interna behov av tryckeriprodukter. Av samarbetsavtalet framgår att verksamheten drivs som en enhet vid samfällighetens förvaltningsorgan, kyrkoförvaltningen, och redovisas som en särskild resultatenhet i samfällighetens budget och bokslut. Stiftet debiterar tryckeriet självkostnader för levererade tryckeriprodukter. Endast en ringa del, mindre än 5 %, avser leveranser till externa beställare.

Samfälligheten och stiftet samarbetar också på teleområdet. Enligt ett avtal med X kommun (kommun) är samfälligheten ansluten till kommunens telefonväxel. Samfälligheten hyr anknötningar från kommunen men håller själv med växeltelefonist. Stiftet, Församlingsförbundet och Pastoralinstitutet debiteras för de på deras anknötningar belöpande andelarna av samfällighetens kostnader inkl. personalkostnader.

Samfälligheten tillhandahåller vidare stiftet, mot ersättning, dels vaktmästartjänster vid stiftets förrättningar av olika slag i kyrkan, dels varor och tjänster i den serveringsverksamhet som bedrivs i en församlingsgård.

Samfälligheten förvaltar en rad stiftelser med välgörande och andra

liknande ändamål. Dessa stiftelser har inga egna styrelser utan det är kyrkonämnden som fullgör denna funktion (s.k. anknuten förvaltning). De tillhandahållna tjänsterna består av att förvalta (placering m.m.) ett visst stiftelsekapital, att sköta utbetalningar av utdelning ur avkastningen samt att ombesörja den löpande bokföringen och den årliga redovisningen för stiftelserna. För de kostnader som är förenad med förvaltningen debiteras stiftelserna årligen en viss förvaltningsavgift.

Gemensamt för de ovan angivna verksamheterna är att samfällighetens debitering av avgifter och ersättningar sker efter en självkostnadsprincip.

Samfälligheten önskade svar på följande frågor:

1. Är X kyrkliga samfällighet skattskyldig för mervärdesskatt vid omsättning av varor och tjänster inom ramen för tryckerisamarbetet med X stift?
2. Om fråga 1 besvaras nekande; gäller det också vid leverans av tryckeriprodukter till andra kyrkliga enheter utanför samfälligheten än X stift?
3. Är X kyrkliga samfällighet skattskyldig för mervärdesskatt vid omsättning av tjänster inom ramen för växelsamarbetet med X stift, Svenska kyrkans Församlingsförbund och Svenska kyrkans Pastoralinstitut?
4. Är X kyrkliga samfällighet skattskyldig för mervärdesskatt vid tillhandahållande av vaktmästartjänster åt X stift i kyrkan och för omsättning av varor och tjänster åt stiftet inom ramen för serveringsverksamheten i församlingsgården?
5. Är X kyrkliga samfällighet inom den anknutna stiftelseförvaltningen skattskyldig för mervärdesskatt vid tillhandahållande av administrativa tjänster åt stiftelserna?

## FÖRHANDBESKED

Frågorna 1, 3 och 4

Samfälligheten är skattskyldig till mervärdesskatt för omsättning av de varor och tjänster som avses med frågorna.

Fråga 5

Samfälligheten är inte skattskyldig till mervärdesskatt för den

förvaltning som avses med frågan.

## MOTIVERING

Frågorna 1,3 och 4

En verksamhet är enligt 4 kap. 1 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Med näringsverksamhet avses enligt 1 § första stycket i sistnämnda kapitel förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt.

Enligt en särskild bestämmelse i 4 kap. 8 § första stycket ML räknas emellertid som yrkesmässig verksamhet inte en verksamhet som bedrivs av en ideell förening eller, som är aktuellt i detta ärende, ett registrerat trossamfund, när inkomsten av verksamheten utgör sådan inkomst av näringsverksamhet för vilken skattskyldighet inte föreligger för föreningen enligt 7 kap. 7 § första och andra stycket IL eller för trossamfundet enligt 7 kap. 14 § samma lag. En ideell förening är enligt 7 kap. 7 § första stycket IL skattskyldig bara för näringsverksamhet om den uppfyller vissa krav beträffande ändamål, verksamhet, fullföljd och öppenhet. Enligt 7 kap. 7 § andra stycket 2 IL är en förening som uppfyller kraven i första stycket dock inte skattskyldig för sådan inkomst som, såvitt nu är i fråga, kommer från en självständig näringsverksamhet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer antingen från verksamhet som är ett direkt led i främjandet av föreningens allmännyttiga ändamål eller har annan anknytning till sådant ändamål eller från verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete. Enligt 14 § i samma kapitel är bl.a. dessa bestämmelser också tillämpliga i fråga om registrerat trossamfund.

Fråga i ärendet är dels om samfällighetens nu aktuella verksamhet skall anses yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 ML, dels, om så skulle anses vara fallet, om verksamheten omfattas av den särskilda bestämmelsen i 4 kap. 8 § ML.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Med hänsyn till vad som upplysts om arten och omfattningen av den nu aktuella verksamheten bör denna anses utgöra näringsverksamhet enligt 13 kap. 1 § första stycket IL. Den omständigheten att de aktuella varorna och tjänsterna tillhandahålls till självkostnadspris medför inte annan bedömning (jfr t.ex. avgörandet RÅ 1996 not. 168 rörande Svenska kyrkans stiftelse för rikskyrklig verksamhet). Verksamheten kan inte anses vara av den arten som anges i 7 kap. 7 § andra stycket 2 IL. Detta innebär att bestämmelsen i 4 kap. 8 § första stycket ML inte är tillämplig. Samfällighetens nu aktuella verksamhet är därför yrkesmässig i mervärdesskattehänseende och medför, eftersom

omsättningen av varorna och tjänsterna får förutsättas vara skattepliktig, skattskyldighet till mervärdesskatt.

Med hänsyn till svaret på fråga 1 förfaller fråga 2.

#### Fråga 5

Vad avser denna fråga uppkommer först frågan om samfällighetens verksamhet för stiftelsernas räkning innebär att samfälligheten tillhandahåller stiftelserna tjänster mot ersättning, dvs. om omsättning föreligger i mervärdesskattehänseende.

Genom de aktuella förvaltningsåtagandena är samfälligheten enligt bestämmelserna i stiftelselagen (1994:1220) ansvarig för att föreskrifterna i stiftelseförordnandena följs vid förvaltningen av stiftelsernas angelägenheter och, i den mån det inte följer av stiftelseförordnandena hur förmögenheterna skall vara placerade, att förmögenheterna är placerade på godtagbart sätt. Som förvaltare har samfälligheten, om annat inte föreskrivits i stiftelseförordnandena, enligt stiftelselagen rätt till skäligt arvode.

En förvaltare vid anknuten förvaltning skall ses som ett organ för stiftelsen (jfr prop. 1993/94:9 s. 64). Detta innebär att den juridiska person som är förvaltare inte är fristående i förhållande till stiftelsen vid tillvaratagandet av dess intressen. Mot denna bakgrund kan de förvaltararvodet som samfälligheten är berättigad till inte betraktas som ersättning enligt ingångna avtal mellan samfälligheten och stiftelserna om tillhandahållande av tjänster. Samfälligheten skall därför inte anses omsätta några tjänster på grund av förvaltar åtagandena och någon skattskyldighet till mervärdesskatt för de erhållna arvoden föreligger därför inte.

#### *Kommentar:*

Förhandsbeskedet har, såvitt avser fråga 4, överklagats av sökanden.

---

## **Område: Förhandsbesked**



Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.

## **SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2001**

### **Avdragsrätt för ingående moms på mäklararvode avseende fastighetsförsäljning**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden juli 2000 - juni 2003*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att rätt till avdrag föreligger för ingående skatt som hänför sig till förvärv av en mäklartjänst avseende en försäljning av fastighetsdel.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

X ägde en fastighet på vilken bedrevs jordbruk och skogsbruk som medförde skattskyldighet till mervärdesskatt. X sålde ett område av fastighet om ca 150 ha på vilket i huvudsak bedrivits skogsbruk. Förvärvaren kommer att bedriva skogsbruk. Återstående del av fastigheten, där fastighetens byggnader är belägna, består i huvudsak av jordbruksmark på vilken bedrivs boskapsuppfödning. För försäljningen av fastighetsdelen anlätades en fastighetsmäklare.

Fråga i ärendet är om X har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som utgår på mäklararvode.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Enligt 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. I förarbetena till ML uttalas beträffande bestämmelsen bl.a. följande. Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten (jfr prop. 1993/94:99 s. 209).

Att den ingående skatten måste avse en verksamhet som medför skattskyldighet framgår också av bestämmelserna i det nämnda kapitlets 13 §. Där anges bl.a. att i de fall den ingående skatten avser förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av

förvärvet som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt 1 kap. 7 § andra stycket ML sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda bestämmelse, jämfört med 1 § första stycket, 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. Avdragsrätten begränsas således till ingående skatt på förvärv för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet.

Innebörden av ML:s bestämmelser skall tolkas i belysning av det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 17 punkterna 2 och 5 i direktivet begränsas avdragsrätten till mervärdesskatt på varor och tjänster i och för skattepliktiga transaktioner. Emellertid är dessa bestämmelser enligt EG-domstolens praxis inte så att förstå att enbart ingående mervärdesskatt direkt hänförlig till en skattepliktig transaktion är avdragsgill. I domstolens dom i målet C-408/98 ang. Abbey National plc, som gällde avdrag för ingående mervärdesskatt på tjänster för en transaktion som enligt direktivet inte utgör någon omsättning och för vilken någon mervärdesskatt således inte tas ut (överlåtelse av en arrenderätt) redovisar domstolen närmare innebörden av bestämmelserna.

Nämnden gjorde följande sammanfattning av den nämnda EG-domen (punkterna 27, 28, 34 - 36).

Den grundläggande principen är att mervärdesskatt skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och att avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna i transaktionerna. Utgifterna för att förvärva varor och tjänster måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna där de används.

Även om det inte finns något direkt och omedelbart samband mellan förvärvade tjänster och utgående transaktioner kan kostnaderna emellertid enligt domstolen ingå i den skattskyldiges allmänna kostnader och i denna egenskap utgöra kostnadskomponenter för ett företags produkter. Kostnaderna utgör då en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrivs på företaget. Denna tolkning följer principen enligt vilken det krävs att mervärdesskattesystemet är fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet, på villkor att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt. Det skall inte vara någon skillnad i behandlingen av utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten.

Enligt nämndens mening innebär domen att direktivets bestämmelser medger att en skattskyldig kan dra av skatten i sin helhet på varor och tjänster som han förvärvat om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan varorna och tjänsterna och en ekonomisk verksamhet - eller en klart avgränsad del av en sådan verksamhet - vari transaktionerna är mervärdesskattepliktiga varvid utgifterna utgör allmänna kostnader för denna verksamhet.

På fastigheten bedriver X som ovan angetts jordbruk och skogsbruk och omsättningarna i denna ekonomiska verksamhet har varit skattepliktiga. Genom försäljningen av den aktuella delen av fastigheten avslutar X verksamheten på fastigheten i motsvarande mån.

Mot bakgrund av det anförda fann nämnden att en fastighetsmäklares arvode för att biträda vid avvecklingen av förvärvskällan i denna del får anses utgöra en allmän omkostnad för de skattepliktiga omsättningarna i förvärvskällan. Mervärdesskatt hänförlig till arvodet är därför avdragsgill. Det förhållandet att den omsättning som mervärdesskatten direkt hänför sig till, dvs. försäljningen av fastighetsdelen, inte är skattepliktig medför inte annan bedömning, eftersom verksamheten på fastigheten varit yrkesmässig och i sin helhet medfört skattskyldighet.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet, som överensstämmer med RSV:s uppfattning, innebär en ändrad uppfattning mot vad RSV tidigare hävdade i skrivelse 1999-12-13, dnr 12027-99/100. Med anledning härav kommer RSV att behandla frågan om avdragsrätt för mäklararvode i en ny skrivelse till skattemyndigheterna (10 augusti 2001, dnr 8325-01/100).

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2001**

#### **Förmedling av aktier samt avdragsrätt för ingående moms på mäklararvode avseende fastighetsköp**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden maj 2000 - april 2003*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat dels att förmedling av aktier och andelar i fastighetsägande bolag utgör omsättning av en

enda tjänst och att omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML, dels att rätt till avdrag föreligger för ingående skatt som hänför sig till mäklararvode avseende fastighetsförvärv.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

AB X och AB Y (bolagen) bedriver en verksamhet som består i förmedling av värdepapper eller fastigheter. De åtgärder som bolagen vidtar kan beskrivas enligt följande.

Inledningsvis upprättar bolagen prospekt avseende det bolag som representeras av de värdepapper eller de fastigheter som skall avyttras. Parallellt med detta identifierar och kontaktar bolagen potentiella köpare. Det ligger därefter i bolagens uppdrag att förse de mest intresserade potentiella köparna med den ytterligare information som de efterfrågar och att underlätta deras s.k. due diligence-undersökning. Härfter biträder bolagen sin uppdragsgivare med att utvärdera de potentiella köparna. Vidare biträder de uppdragsgivaren i avtalsförhandlingar och i utformning av avtalet i samband med överlåtelsen. Bolagen upprättar köpebrev, gör likvidavräkning, iordningställer tillträdesbalansräkning, ansöker om lagfart etc. Bolagens uppdrag har slutförts först när köparen tillträtt den värdepapperspost eller den fastighet som omfattas av uppdraget. Bolagen kan ha såväl säljare som köpare som uppdragsgivare. Den ersättning som bolagen erhåller för utförda tjänster är kopplad till de värden som omfattas av transaktionerna. Normalt motsvarar den en procentsats av det värde som överlåtet värdepapper eller överlåten fastighet representerar.

Z bedriver mervärdesskattepliktig verksamhet i form av uthyrning av lokaler som registrerats till frivillig skattskyldighet. Z överväger att förvärva en kommersiell fastighet och skall anlita en mäklare som skall biträda honom med detta. Alternativt överväger Z att i stället förvärva en fastighet från en säljare, som ursprungligen har engagerat en mäklare, men där Z övertar samtliga säljarens rättigheter och skyldigheter mot mäklaren.

AB X, AB Y samt Z önskade svar på följande frågor:

Fråga 1

Utgör AB X:s förmedling av aktier och andelar i fastighetsägande bolag omsättning av sådan tjänst som är undantagen från mervärdesskatt enligt 3 kap. 9 § ML?

Fråga 2

Utgör AB Y:s förmedling av aktier och andelar i fastighetsägande bolag omsättning av sådan tjänst som är undantagen från mervärdesskatt

enligt 3 kap. 9 § ML?

### Fråga 3

Påverkas svaret på fråga 1 och 2 av att AB X är värdepappersbolag enligt lag (1991:981) om värdepappersrörelse medan AB Y inte är värdepappersbolag?

### Fråga 4

Påverkas svaret på fråga 1 av om AB X:s tjänster tillhandahålls i anslutning till en marknadsintroduktion av aktierna?

### Fråga 5

Om svaret på fråga 1 eller 2 är jakande, hemställs om svar på frågan om omsättning av samtliga de beskrivna tjänsterna är undantagna från skatteplikt. Om endast omsättningen av vissa tjänster är undantagna hemställs om besked vilka tillhandahållanden som är skattepliktiga.

### Fråga 6

Utgör den mervärdesskatt som belöper på det mäklararvode som Z betalar till den mäklare som han ursprungligen engagerat avdragsgill ingående mervärdesskatt?

### Fråga 7

Utgör den mervärdesskatt som belöper på det mäklararvode som Z betalar till den mäklare som ursprungligen engagerats av säljare avdragsgill ingående mervärdesskatt?

### Fråga 8

Påverkas svaret på fråga 6 och 7 av om mäklarens arvode faktureras och betalas före eller efter tillträdesdagen?

## FÖRHANDBESKED

### Frågorna 1, 2 och 5

Såväl AB X:s som AB Y:s förmedling av aktier och andelar i fastighetsägande bolag utgör omsättning av en enda tjänst och omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

### Fråga 3

Svaren på frågorna 1 och 2 påverkas inte av att AB X men inte AB Y är ett värdepappersbolag enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse.

### Fråga 4

Svaret på fråga 1 påverkas inte av om AB X:s tjänster tillhandahålls i anslutning till en marknadsintroduktion av aktierna.

### Fråga 6

Den mervärdesskatt som hänför sig till det med frågan avsedda mäklararvodet utgör under de för frågan lämnade förutsättningarna avdragsgill ingående mervärdesskatt i Z:s mervärdesskattepliktiga verksamhet.

### AVVISNING

Frågorna 7 och 8 avvisas.

### MOTIVERING

#### Frågorna 1, 2 och 5

Nämnden har begränsat sin bedömning till ett fall som avser försäljning av aktier eller andelar i ett fastighetsbolag, eftersom beskrivningen av verksamheten i ansökan endast avsåg en försäljning.

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 bl.a. omsättning och förmedling av aktier.

Det ovannämnda undantaget har utförmats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B d 1-6. I punkt 5 anges som sådana undantagna tjänster transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med vissa nu inte aktuella undantag.

Nämnden har i det av bolagen åberopade förhandsbeskedet den 2 november 1999 bedömt hur s.k. corporate finance-verksamhet skall bedömas i mervärdesskattehänseende. Den mest centrala tjänsten i denna verksamhet var försäljning eller förmedling av aktier i samband

med en marknadsintroduktion. Denna föregicks av ett relativt omfattande förarbete avseende medverkan vid analys och värdering av aktuellt bolag, utarbetande av prospekt, fastställande av pris på aktierna, deltagande i olika marknadsföringsåtgärder mot tänkbara investerare m.m.

Nämnden anförde att det aktuella uppdraget bestod av att förmedla aktier i samband med en marknadsintroduktion. För att utföra detta uppdrag fordrades att ett antal tjänster av olika karaktär tillhandahölls men dessa hade inte i sig efterfrågats av uppdragsgivaren utan framstod i allt väsentligt endast som ett medel att på bästa sätt tillhandahålla den förmedlingstjänst som uppdraget avsåg. Enligt nämndens mening skulle därför de förstnämnda tjänsterna anses underordnade den av kunden beställda förmedlingstjänsten.

I detta sammanhang hänvisade nämnden till EG-domstolens dom den 25 februari 1999, C-349/96 angående Card Protection Plan Ltd. Nämnden ansåg således att fråga var om tillhandahållande av en enda tjänst avseende förmedling av aktier. Det förhållandet att en del av förmedlingsersättningen kunde komma att erläggas i förskott medförde enligt nämndens uppfattning inte någon annan bedömning.

Regeringsrätten gjorde i dom den 9 februari 2001 samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens förhandsbesked.

Förhållandena i detta ärende, sådana de kommer till uttryck i ansökningen och den till förhandsbeskedet bifogade beskrivningen, överensstämmer i allt väsentligt med dem som förelåg i det ovan redovisade förhandsbeskedet. Riksskatteverket har emellertid anfört att tjänsten att upprätta tillträdesbalansräkning bör särskiljas från förmedlingstjänsten och behandlas som en fristående skattepliktig bokföringstjänst. Nämnden finner dock med hänsyn till det samband som föreligger mellan denna tjänst och förmedlingsuppdraget att tjänsten bör anses underordnad förmedlingstjänsten.

I likhet med vad nämnden uttalade i det tidigare redovisade förhandsbeskedet medför det förhållandet att ersättning för förmedlingsuppdraget kan komma att utgå i förskott inte någon annan bedömning av ersättningens mervärdesskatterättsliga karaktär.

### Fråga 3

Av EG-domstolens praxis, se t.ex. mål nr C-2/95 angående Sparekassernes Datacenter (SDC), framgår att de verksamheter som med stöd av bl.a. artikel 13 B d 5 i sjätte direktivet är undantagna från skatteplikt bestäms med hänsyn till det slags tjänster som tillhandahålls och inte med hänsyn till vem som tillhandahåller tjänsterna. Det saknar således betydelse för bedömningen att AB X men inte AB Y är ett

värdepappersbolag.

#### Fråga 4

Som framgår av den tidigare lämnade redogörelsen för förhandsbeskedet avseende corporate finance-verksamheten utfördes tjänsten i samband med en börsintroduktion av ett företag. Svaret på fråga 1 påverkas därför inte av att AB X tillhandahåller sina tjänster i anslutning till en marknadsintroduktion av ett fastighetsbolag.

#### Fråga 6

Enligt 8 kap. 3 § första stycket ML får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. I förarbetena till ML uttalas beträffande bestämmelsen bl.a. följande. Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten (jfr prop. 1993/94:99 s. 209).

Att den ingående skatten måste avse en verksamhet som medför skattskyldighet framgår också av bestämmelserna i det nämnda kapitlets 13 §. Där anges bl.a. att i de fall den ingående skatten avser förvärv som görs gemensamt för flera verksamheter, av vilka någon inte medför skattskyldighet, eller görs för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen eller inköpsvärdet som hänför sig till den del av förvärvet som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet.

Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt 1 kap. 7 § andra stycket ML sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda bestämmelse, jämfört med 1 § första stycket, 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. Avdragsrätten begränsas således till ingående skatt på förvärv för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet.

Innebörden av ML:s bestämmelser skall tolkas i belysning av det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 17 punkterna 2 och 5 i direktivet begränsas avdragsrätten till mervärdesskatt på varor och tjänster i och för skattepliktiga transaktioner. Emellertid är dessa bestämmelser enligt EG-domstolens praxis inte så att förstå att enbart ingående mervärdesskatt direkt hänförlig till en skattepliktig transaktion är avdragsgill. I domstolens dom i målet C-408/98 ang. Abbey National



plc, som gällde avdrag för ingående mervärdesskatt på tjänster för en transaktion som enligt direktivet inte utgör någon omsättning och för vilken någon mervärdesskatt således inte tas ut (överlåtelse av en arrenderätt) redovisar domstolen närmare innebörden av bestämmelserna.

Nämnden gjorde följande sammanfattning av den nämnda EG-domen (punkterna 27, 28, 34 - 36).

Den grundläggande principen är att mervärdesskatt skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och att avdrag medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna i transaktionerna. Utgifterna för att förvärva varor och tjänster måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna där de används.

Även om det inte finns något direkt och omedelbart samband mellan förvärvade tjänster och utgående transaktioner kan kostnaderna emellertid enligt domstolen ingå i den skattskyldiges allmänna kostnader och i denna egenskap utgöra kostnadskomponenter för ett företags produkter. Kostnaderna utgör då en del av hela den ekonomiska verksamhet som bedrivs på företaget. Denna tolkning följer principen enligt vilken det krävs att mervärdesskattesystemet är fullständigt neutralt beträffande skattebördan för företagets hela ekonomiska verksamhet, på villkor att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt. Det skall inte vara någon skillnad i behandlingen av utgifter som uppkommer för ett företag innan dess verksamhet faktiskt inleds och utgifter som uppkommer för att avsluta verksamheten.

Enligt nämndens mening innebär domen att direktivets bestämmelser medger att en skattskyldig kan dra av skatten i sin helhet på varor och tjänster som han förvärvat om det finns ett direkt och omedelbart samband mellan varorna och tjänsterna och en ekonomisk verksamhet - eller en klart avgränsad del av en sådan verksamhet - vari transaktionerna är mervärdesskattepliktiga varvid utgifterna utgör allmänna kostnader för denna verksamhet.

Frågan i ärendet gällde då huruvida arvodet till mäklaren kan anses utgöra en allmän kostnad för en avgränsad del av X:s verksamhet.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Enligt 9 kap. 1 § första stycket ML gäller skyldigheten att betala skatt för fastighetsuthyrning endast om skattemyndigheten har beslutat detta efter ansökan. Om någon driver flera verksamheter som medför skattskyldighet till mervärdesskatt skall denne enligt 3 kap. 2 § skattebetalningslagen (1997:483) göra en anmälan om registrering för

varje verksamhet. Frivillig skattskyldighet för uthyrning anses vara en särskild verksamhet för vilken en separat registreringsanmälan skall göras, vilken anmälan skall bifogas en ansökan om frivillig skattskyldighet (prop. 1999/2000:82 s. 117). En sådan särskild verksamhet får också anses föreligga för den på vilken den frivilliga skattskyldigheten övergått enligt 9 kap. 5 § ML i dess lydelse enligt SFS 2000:500. Om ändringar uppkommer i omfattningen av en skattepliktig uthyrnings omfattning skall en ny ansökan om registrering lämnas in till skattemyndigheten och ett nytt beslut fattas.

Mot bakgrund av det anförda fann nämnden att om en förvärvad fastighet skall användas i kommersiell uthyrningsverksamhet, där uthyrningen blir föremål för beslut om frivillig skattskyldighet, skall denna uthyrning anses utgöra en särskild verksamhet i mervärdesskattehänseende. Detta skall anses gälla även om den skattskyldige tidigare är registrerad som skattskyldig för annan uthyrning.

Mot bakgrund av de principer som EG-domstolen uttalat i den tidigare redovisade domen angående Abbey National plc bör Z:s utgifter för den mäklartjänst som förvärvats i samband med det tilltänkta fastighetsförvärvet anses utgöra en kostnadskomponent i form av en allmän omkostnad i Z:s mervärdesskattepliktiga ekonomiska verksamhet avseende uthyrning av den förvärvade fastigheten. Under förutsättning att samtliga transaktioner som ingår i denna verksamhet är skattepliktiga har Z rätt att dra av all mervärdesskatt som är hänförlig till det aktuella mäklararvodet. Det förhållandet att omsättning av en fastighet är en transaktion som är undantagen från skatteplikt till mervärdesskatt medför inte någon annan bedömning.

Frågorna 7 och 8

Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § andra stycket 1 ML att en tjänst mot ersättning utförs, överläts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Rätt till avdrag för ingående skatt tillkommer såvitt nu är i fråga endast den som har tillhandahållits en tjänst. Av utredningen i ärendet framgår inte i vilken utsträckning den aktuella mäklaren kommer att tillhandahålla Z tjänster. Med anledning härav avvisade nämnden ansökan i denna del.

Vad beträffar fråga 8 fann nämnden att den inte lämpade sig för förhandsbesked varför ansökan såvitt avser den frågan avvisades.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har inte överklagats av RSV. Eftersom förhandsbeskedet, såvitt gäller frågan om mäklararvode, innebär en ändrad uppfattning mot vad RSV tidigare hävdade i skrivelse 1999-12-13, dnr 12027-99/100, kommer RSV att behandla frågan om

avdragsrätt för mäklararvode i en ny skrivelse till skattemyndigheterna (10 augusti 2001, dnr 8325-01/100).

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 21 juni 2001**

**Handelsbolag. Verklig förlust vid likvidation av handelsbolag och beräkning av intäkten vid likvidationen.**

**En kapitalförlust vid likvidation (avyttring) av ett handelsbolag, som ägdes av aktiebolag, har inte medgetts avdrag för. Kapitalförlusten ansågs inte verklig eftersom fastigheter utskiftats till underpris (skattemässiga värden). Vid beräkning av avyttringsintäkten för handelsbolaget, som var en anläggningstillgång, har värdet av dessa fastigheter ansetts kunna beräknas utifrån fastigheternas skattemässiga värden.**

*Inkomsttaxering, taxeringsåren 2001-2003*

Skatterättsnämnden, som var enig, lämnade följande förhandsbesked.

"FÖRHANDBESKED

### Fråga 1

Andelen i Handelsbolaget B (B) skall anses ha avyttrats mot en ersättning som bl.a. utgörs av värdet av de från B överförda fastigheterna. Detta värde får beräknas utifrån fastigheternas skattemässiga värden.

### Fråga 2

Sökandebolaget (O Fastighets AB) har under de i ärendet angivna förutsättningarna inte rätt till avdrag för den kapitalförlust som uppkommer på andelen i B.

### MOTIVERING

B äger tre fastigheter. Andelsägare är O och T, som båda är obegränsat skattskyldiga ideella föreningar. B:s fastigheter används delvis av andelsägarna.

Avsikten är att dela upp B:s fastigheter på andelsägarna. Först bildar andelsägarna var sitt helägt aktiebolag (O bildar O Fastighets AB, dvs. sökandebolaget). Därefter överlåter O och T sina andelar i B till respektive aktiebolag för andelarnas justerade ingångsvärden. Dessa värden understiger andelarnas marknadsvärden. Det förutsätts att dessa andelsöverlåtelser uppfyller villkoren för underlåten uttagsbeskattning. Två av B:s fastigheter överförs sedan till sökandebolaget antingen genom utskiftning vid likvidation av B eller genom att fastigheterna erhålls vid inlösen av andelen. Andelen skall vid båda dessa alternativ anses i skattemässiga ha avyttrats, se 24 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) och, fr.o.m. 2002 års taxering, 50 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Fråga 1 gäller om intäkten vid reavinstberäkningen avseende andelen i B skall beräknas med utgångspunkt från de skattemässiga värdena på de från B övertagna fastigheterna.

För sökandebolaget utgör andelarna anläggningstillgångar även om B:s fastigheter har karaktär av lagertillgångar i en av B tidigare bedriven byggnadsrörelse. Resultatet av andelsavyttringen skall således beräknas enligt reglerna i 28 § SIL eller 50 kap. IL.

Intäkten vid avyttringen får anses utgöras av värdet av de tillgångar som övertas från B. Detta värde bör enligt nämndens mening motsvara det värde som ur B:s synvinkel läggs till grund för beskattningen av överföringen av fastigheterna och övriga tillgångar till delägarna. Uttagsbeskattning aktualiseras vid dessa överföringar men som följer av givna förutsättningar kan sådan beskattning underlåtas. Det kan således vid den delägarbeskattning som skall ske för inkomsten från handelsbolaget godtas att fastighetsöverföringarna behandlas som om de skett till lägst fastigheternas skattemässiga värden. Därmed bör också kunna godtas att resultatet av andelsavyttringen beräknas på grundval av bl.a. detta värde som ersättning för andelen även om det i sig innebär att också andelen avyttrats till underpris.

Fråga 2 gäller om sökandebolaget har rätt till avdrag för den förlust som förutsätts uppkomma på andelen i B.

I fråga om förlustberäkning har i den praxis som utvecklades före 1990 års skattereform etablerats den principen att en förlust för att vara avdragsgill i inkomstlagen rörelse skulle vara verklig. Däremot ansågs enligt tidigare praxis dylika avdragsbegränsningar inte gälla när avdraget hänfördes till inkomstlagen tillfällig förvärvsverksamhet.

Den princip i fråga om förlustberäkning som upprätthölls i inkomstlagen rörelse har förtydligats i och med införandet av IL. I 44 kap. 23 § anges nämligen att bara verkliga kapitalförluster anses som

kapitalförluster.

På grund av att fastigheterna utskiftas från B till underpris blir kapitalförlusten på andelen i handelsbolaget inte en verklig kapitalförlust. Sökandebolaget har därför inte rätt till avdrag för förlusten."

*Kommentar:*

RSV har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att Regeringsrätten skall fastställa det i sin helhet.

Beträffande fråga 1 kan följande uppmärksammas. I föreliggande fall är handelsbolaget en anläggningstillgång. I RÅ 2000 not 78 var handelsbolaget en omsättningstillgång. I övrigt är förhållandena relativt likartade. I RÅ 2000 not 78 ansåg Regeringsrätten att likvidationen skatterättsligt skulle ses som en avyttring mot ett vederlag motsvarande (som huvudprincip) marknadsvärdet av tillgångarna i handelsbolaget. Någon möjlighet för sökanden i det fallet att använda sig av lägre värden än marknadsvärdena ansågs inte föreligga. Det kan tydligen vara så att det kan vara skillnad i bedömningen beroende på om handelsbolaget utgör en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. RSV har bett Regeringsrätten utveckla om denna skillnad föreligger och på vilken grund i så fall.

Beträffande fråga 2, se även Kammarrättens i Stockholm dom den 9 februari 2001, i rättsfallsprotokoll 05/01.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2001**

**Förvaltningsföretag som verksamhetsgren vid underprisöverlåtelse. Skatteflyktslagen.**

**Uttagsbeskattning har ansetts kunna underlåtas när ett förvaltningsföretag överlåter ett annat förvaltningsföretag till ett tredje förvaltningsföretag.**

**Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig när en fysisk person först överlåter aktier för underpris till eget indirekt ägt svenskt aktiebolag för att det förvärvande aktiebolaget därefter skall överlåtas till ett svenskt aktiebolag som ägs av en av den fysiska personen ägd utländsk juridisk person.**

Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked.

## "FÖRHANDBESKED

Det förhållandet att de överlåtelser som sker från företagen Newco AB 1 avser aktier i förvaltningsföretag och sker mellan sådana företag utgör inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning.

Någon beskattning som om aktieavyttringarna skett mot ersättningar motsvarande aktiernas marknadsvärden skall inte ske med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen).

## MOTIVERING

De fysiska personerna A och B äger vardera 25,15 % av aktierna i det noterade bolaget C AB.

Avsikten är att de skall göra förändringar i sitt ägande av nämnda aktier. I ett första steg skall aktierna överlåtas till av dem helägda företagsgrupper. Moderbolag i respektive företagsgrupp benämns Newco AB 1 men överlåtelserna sker till dotterbolag som benämns Newco AB 2.

I ett andra steg överlåter respektive Newco AB 1 dotterbolagen Newco AB 2 till företag inom andra av A respektive B ägda företagsgrupper. Förvärvande företag benämns Newco AB 3 och är helägda dotterföretag till holländska företag ägda av A och B.

Aktieöverlåtelserna sker till underpris. Fråga 1 gäller om uttagsbeskattning kan komma att utlösas. Detta skulle kunna bli fallet vid Newco AB 1:s överlåtelse av aktierna i Newco AB 2 till Newco AB 3. Fråga har härvid uppkommit om Newco AB 3:s förvärv av aktierna i Newco AB 2, med hänsyn till att parterna är förvaltningsföretag, avser en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Detta villkor för underlåten uttagsbeskattning är uppfyllt - såvitt här är aktuellt - om innehavet avser näringsbetingade aktier, se 23 kap. 7 och 17 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL. I fråga om vad som avses med näringsbetingade aktier hänvisas i 23 kap. 7 § IL till definitionen av detta begrepp i 24 kap. 16 § samma lag.

Newco AB 3:s aktieinnehav i Newco AB 2 är näringsbetingat enligt punkt 1 i den sist angivna bestämmelsen under den förutsättningen att aktieinnehavet vid beskattningsårets utgång motsvarar minst 25 % av röstetalet för samtliga aktier i företaget. Av lagtexten framgår inte annat än att denna definition är tillämplig även om företagen i fråga är

förvaltningsföretag. Det förhållandet att överlåtelserna avser samtliga aktier i förvaltningsföretag och sker från ett förvaltningsföretag till ett annat förvaltningsföretag utgör således inte hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Några tveksamheter har inte förts fram huruvida övriga villkor för att underlåta uttagsbeskattning skall anses vara uppfyllda. Nämnden besvarar därför inte fråga 1 i vidare mån än att nu berörda omständighet inte utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning.

Genom fråga 2 vill sökandena få besvarat huruvida överföringarna medför någon beskattning av A och B. Enligt 53 kap. IL godtas att deras överlåtelser av aktier i C AB till Newco AB 2 sker till aktiernas omkostnadsbelopp. Likaledes följer av klar lagstiftning att om inte uttagsbeskattning utlöses vid överlåtelserna mellan bolagen sker inte heller någon ytterligare beskattning av A och B. Dessa förhållanden, som inte behöver slås fast i ett förhandsbesked, ligger till grund för fråga 3 som gäller huruvida skatteflyktslagen medför annan bedömning.

Det som härvid kan sättas i fråga är om bedömningen av avyttringarna bör bli en annan med hänsyn till att respektive Newco AB 3 ägs av utländska företag.

Om A och B skulle avyttra sina aktier i C AB till underpris direkt till Newco AB 3 skulle nämligen avyttringarna, eftersom dessa företag ägs av utländska juridiska personer i vilka A och B är andelsägare, behandlas som om de skett till marknadsvärdet, se 53 kap. 6 och 7 §§ IL. Denna beskattningskonsekvens inträder som tidigare framgått inte vid deras aktieavyttringar till Newco AB 2. Om Newco AB 1 senare genom en underprisöverlåtelse överför aktierna i Newco AB 2 till Newco AB 3 kan - om inte skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet - således undvikas att sådana skattekonsekvenser uppkommer som skulle inträtt om A och B hade överlåtit aktierna i C AB till underpris direkt till Newco AB 3.

För att skatteflyktslagen skall bli tillämplig krävs bl.a. att en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens syfte som det framgår av skattebestämmelsernas allmänna utformning och de bestämmelser som är direkt tillämpliga eller har kringgåtts genom förfarandet, se 2 § 4 nämnda lag.

Reglerna om tillskott till företag, som tidigare fanns i 3 § 1 h mom. i den nu upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL), tillkom i samband med 1998 års lagstiftning om omstruktureringar av företag och trädde i kraft den 1 januari 1999. Avsikten med reglerna var att allmänt klarlägga vad som skulle gälla vid en fysisk persons tillskott av kapitalbeskattad reavinsteendom, bl.a. aktier (prop. 1998/99:15 s. 174-175).

Att skillnad gjordes i fråga om skattekonsekvenser vid tillskott som lämnas till företag som inte är skattskyldiga i Sverige motiverades i förarbetena, nämnda prop. s. 175, med de risker som förelåg för att skatteunderlag kunde undandras svensk beskattning. Detta ansågs kunna ske om t.ex. en ägare till ett fåmansaktiebolag inför en förestående utflyttning utan beskattning kan sälja sina aktier i bolaget till anskaffningsvärdet till ett utländskt företag som han äger. Lagstiftaren ansåg sig inte kunna lämna denna fråga oreglerad i avvaktan på resultatet av den översyn som skulle utföras av utredningen om vissa företagssskattefrågor.

Ursprungligen gällde regleringen endast vid överlåtelse till en utländsk juridisk person. Det uppmärksammades emellertid snart att principerna bakom lagstiftningen kunde kringgåås på ett inte avsett sätt. Regeringen kom därför att i en skrivelse till riksdagen, Skr. 1998/99:50, att avisera om en ändring i reglerna för att förhindra att en ägare till fåmansföretag i stället säljer sina aktier till ett svenskt företag som är dotterföretag till ett utländskt företag som han äger. Den aviserade skärpningen av reglerna i 3 § 1 h mom. tredje stycket SIL (SFS 1999:643) trädde i kraft den 15 juli 1999 men tillämpas på överlåtelser efter den 19 mars nämnda år.

Genom denna lagändring kom även indirekta ägarförhållanden att beaktas på "förvärvarsidan". Frågan om en mellanliggande överföring till ett svenskt företag utan utländskt ägande också borde omfattas av dessa regler för att förhindra kringgåenden av reglerna om tillskott till utländskt företag berördes inte i lagstiftningsarbetet. Någon motsvarande lagändring på "överlåtarsidan" har således inte varit aktuell.

För den efterföljande underprisöverlåtelser finns uttryckligen reglerat under vilka villkor den kan ske utan uttagsbeskattning. Dessa villkor är utformade med syftet att förhindra att oavsedda skatteförmåner kan erhållas. Att överlåtelser sker till ett svenskt företag som ägs av utländska företag utgör inte något hinder mot att underlåta uttagsbeskattning. Det av sökandena övervägda förfarandet ligger således inom ramen för vad som uttryckligen finns reglerat angående omstruktureringar av företag. När så är fallet anses en taxering grundad på detta förfarande normalt inte strida mot lagstiftningens grunder, prop. 1998/99:15 s. 147.

Mot bakgrund av det ovan anförda finner nämnden att villkoret i 2 § 4 skatteflyktlagen inte är uppfyllt för det fall Newco AB 1 utan uttagsbeskattning vidareavytttrar till Newco AB 3 aktierna i Newco AB 2 som då innehåller de från A och B förvärvade aktierna i C AB.

Det skall noteras att nämnden i detta ärende inte har tagit ställning till om de aktuella särbestämmelserna vid utländskt ägarintresse är förenliga med EG-fördragets regler om etableringsfrihet eller fria



kapitalrörelser. Den frågan är föremål för Regeringsrättens prövning i ett annat sammanhang, se exempelvis Skattenytt 2001 s. 290."

En ledamot var av skiljaktig mening och anförde följande.

"I samband med 1998 års lagstiftning om beskattningen vid omstrukturering av företag infördes regler som klargjorde hur kapital skulle kunna flyttas utan att beskattningen skulle lägga onödiga hinder i vägen. I många fall kodifierades en generös tillämpning eller infördes nya och tydligare regler i samma anda; i vissa fall skärptes reglerna för att motverka skatteflykt. Ett sådant fall var behandlingen av tillskott eller försäljning av "kapitaltillgångar", dvs tillgångar som träffas av kapitalbeskattning, till utländsk juridisk person. Regeln kompletterades tämligen omgående så att även försäljning till svenska dotterföretag till utländsk juridisk person i vilket säljaren äger andelar inkluderas. Lagstiftningens syfte är enligt min mening alldeles klar: det skall inte vara möjligt att överlåta kapitalbeskattad egendom (som inte kan bli föremål för uttagsbeskattning) till en utländsk juridisk person eller svenskt dotterföretag till en utländsk juridisk person utan att transaktionen träffas av svensk kapitalbeskattning motsvarande den som skulle inträtt vid försäljning till marknadsmässigt pris.

Enligt 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt skall hänsyn vid taxering inte tas till rättshandling om den ensam eller tillsammans med annan rättshandling ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

I förevarande fall avser sökanden att överlåta sina aktier till ett av honom ägt svenskt aktiebolag. Att ytterligare bolagsled satts in påverkar inte min bedömning. Därefter skall detta med tillämpning av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelse utan beskattning överlåta aktierna till ett svenskt aktiebolag ägt av en utländsk juridisk person i vilken sökanden äger andelar. Den avsedda transaktionen leder till en skatteförmån för sökanden genom att han undgår den beskattningseffekt som skulle inträtt om han sålt sina aktier direkt till det svenska bolag som är dotterbolag till den utländska juridiska personen. På grund av föreliggande ekonomiska värden på aktierna anser jag att förmånen är väsentlig.

Sökanden har medverkat i transaktionerna och av omständigheterna kan ingen annan slutsats dras än att det är skatteeffekten som eftersträvas. Något annat har inte heller påståtts. Skatteförmånen får också antas ha varit det övervägande skälet för förfarandet.

Om förfarandet med hänsyn till det ekonomiska resultatet - bortsett från skatteförmånen - framstår som en omväg i förhållande till det närmast tillhands liggande förfarandet, skall taxeringsbeslutet fattas som om den skattskyldige valt det förfarandet. Enligt min mening bör

därför sökanden beskattas för överlåtelsen av aktierna som om han sålt dem direkt till det utlandsägda svenska dotterbolaget.

Att ett förfarande valts där de olika leden vart och ett för sig kan företas utan beskattningsekvenser innebär inte att skatteflyktslagstiftningen inte kan tillämpas. Tvärtom synes ett av skälen till att lagen infördes vara att domstolarna ansågs alltför benägna att bedöma varje transaktionsleds beskattningseffekt för sig och bortse från transaktionsmönstrets totala och eftersträvade effekt."

*Kommentar:*

RSV har överklagat förhandsbeskedet. RSV har yrkat att Regeringsrätten fastställer att det förhållandet att de överlåtelser som sker från Newco AB 1 avser aktier i förvaltningsföretag och sker mellan sådana företag inte utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning.

Vidare har RSV yrkat att lagen mot skatteflykt skall tillämpas på så sätt att beskattning skall ske som om A och B:s aktier i C AB avyttrats direkt till Newco AB 2 under tiden Newco AB 2 ägs av Newco AB 3 (som i sin tur ägs av holländska företag).

SRN meddelade samma dag ytterligare ett förhandsbesked beträffande lagen mot skatteflykt, med samma principiella utgång. Skillnaden var dock att de fysiska personerna i det fallet lät överföra sina aktier (55 %, medan resten ägdes av en utomstående) i ett rörelsedrivande bolag först till ett indirekt ägt aktiebolag för att sedan låta detta aktiebolag överlåta aktierna till ett annat, genom en utländsk juridisk person, ägt svenskt aktiebolag. Även detta förhandsbesked är överklagat.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 29 juni 2001**

#### **Teckningsoptioner i moderbolag, utfärdande av köpoptioner**

**Dotterbolag ställer ut köpoptioner på teckningsoptioner som förvärvats från moderbolaget resp. moderbolaget ställer själv ut köpoptioner på dessa teckningsoptioner som efter fusion förvärvats från dotterbolaget. Kapitalvinster vid utfärdande och lösen av köpoptionerna har ansetts skattepliktiga.**

*Inkomsttaxeringarna 2002-2004*

Moderbolaget har till dotterbolaget emitterat skuldebrev förenade med avskiljbara optionsrätter till nyteckning av aktier i moderbolaget (teckningsoptioner). Emissionslikviden var marknadsmässig.

Dotterbolaget har avskiljt teckningsoptionerna och avyttrat en del av dem till marknadspris till anställda i moderbolaget. För teckningsoptioner som dotterbolaget har kvar i sin ägo avser dotterbolaget att till nyanställda till marknadspris ställa ut köpoptioner. Köpoptionerna ger innehavarna rätt att till visst pris (överstigande vad dotterbolaget betalade vid emissionen) förvärva teckningsoptioner.

## FRÅGOR

Dotterbolaget frågar om det som skattepliktig intäkt skall ta upp den ersättning som det kommer att få dels när det utfärdar köpoptioner, dels när innehavarna av köpoptionerna förvärvar teckningsoptioner (frågorna 1 och 2). Vidare frågar moderbolaget vad som gäller om det av dotterbolaget förvärvat teckningsoptionerna genom fusion och det är moderbolaget som ställer ut köpoptionerna respektive avyttrar teckningsoptionerna (frågorna 3 och 4). Slutligen frågar moderbolaget vad som gäller om köpoptionerna utfärdas av dotterbolaget och teckningsoptionerna avyttras av dotterbolaget samt detta därefter genom fusion under samma beskattningsår går upp i moderbolaget (fråga 5).

## FÖRHANDBESKED (avser samtliga frågor)

De kapitalvinster som uppkommer på grund av transaktionerna med köpoptionerna respektive teckningsoptionerna är skattepliktiga.

## MOTIVERING

### *Frågorna 1 och 2*

Kapitalvinster vid utfärdande av köpoptioner och vid avyttring av teckningsoptioner är skattepliktiga enligt allmänna regler. Frågan i ärendet är om undantag skall göras om ersättningarna tillfaller ett helägt dotterbolag till ett bolag som utfärdat teckningsoptioner. Närmare bestämt gäller frågan om dotterbolaget skall beskattas för kapitalvinsterna eller om dessa inte skall inkomstbeskattas på grund av att försäljningen av optionerna anses utgöra ett led i moderbolagets emission.

Förhandsbeskedsålet RÅ 2000 not. 38 gällde hur en indragning utan ersättning av ett dotterbolags aktier i moderbolaget skulle beskattas. I målet uppkom frågan om förfarandet avsåg en sådan disposition av kapitalet i koncernen som inte skulle föranleda några

inkomstskattekonsekvenser. Till grund för en lösning i enlighet med det synsättet låg uppfattningen att ett dotterbolags försäljning av aktier i moderbolaget kunde likställas med en av moderbolaget företagen nyemission. Regeringsrätten ansåg emellertid att analogin med en nyemission inte faller sig naturlig eftersom ersättningen inte skulle tillfalla moderbolaget utan dess dotterbolag. Domstolen fann bl.a. av det skälet att dotterbolaget skulle reavinstbeskattas på grund av indragningen.

Ett med detta ställningstagande förenligt synsätt synes ha intagits av Regeringsrätten i RÅ 2000 ref. 68, som gällde beräkning av anskaffningsutgift för konvertibla skuldebrev som ett dotterbolag hade förvärvat från sitt moderbolag.

I det nu aktuella ärendet kommer ersättningen för de försålda rätterna inte att tillfalla moderbolaget utan dotterbolaget. Även i detta fall skulle således en analogi med en av moderbolaget företagen emission inte falla sig naturlig. Nämnden kommer därför till slutsatsen att dotterbolaget skall beskattas på vanligt sätt vid avyttring av teckningsoptioner utfärdade av moderbolaget. Detsamma bör gälla om dotterbolaget ställer ut köpoptioner på sådan egendom.

#### *Frågorna 3 och 4*

Vid besvarandet av frågorna utgår nämnden från att det inte finns några civilrättsliga hinder mot det i ansökningen beskrivna förfarandet, genom vilket moderbolaget förvärvar och innehar egna teckningsoptioner respektive ställer ut köpoptioner med sådana teckningsoptioner som underliggande egendom.

Frågan är om moderbolaget skall beskattas för ersättningarna vid utställandet av köpoptionerna respektive vid avyttringen av teckningsoptionerna.

När moderbolaget emitterade optionslånet skedde ingen beskattning av företaget därför att det endast är fråga om att anskaffa nytt eget kapital. När bolaget ställer ut köpoptioner på teckningsoptionerna ger det ut ett värdepapper (eller en rätt som inte är ett värdepapper) som inte omfattas av den reglering avseende anskaffning av nytt eget kapital som finns i aktiebolagslagen (1975:1385), ABL. Den ersättning som erhålls när köpoptionerna avyttras kan därför inte direkt anses avse anskaffning av nytt eget kapital. Sådan kapitalanskaffning sker först i nästa steg och under förutsättning att teckning av nya aktier sker genom att teckningsoptionerna utnyttjas för sitt ändamål.

Med hänsyn till det nu sagda bör de ersättningar som kommer in till moderbolaget på grund av försäljningen av köpoptionerna ses som ersättningar för vanliga värdepappersaffärer och skattemässigt

hanteras som sådana ersättningar.

Vid moderbolagets försäljningar av de teckningsoptioner som har övertagits från dotterbolaget avyttrar moderbolaget visserligen egna teckningsoptioner men inte på ett sådant sätt som följer av ABL:s regler om anskaffning av nytt eget kapital. Snarare skulle dessa transaktioner kunna jämföras med att moderbolaget försäljer fristående teckningsoptioner avseende egna aktier, vilket inte är civilrättsligt tillåtet. Nämnden finner därför att också dessa transaktioner skall beskattas hos moderbolaget enligt de vanliga reglerna för kapitalvinster.

I ärendet har också ifrågasatts om förfarandet skall ses som en del av en transaktion med egna aktier. I den frågan gör nämnden följande bedömning.

Den definition av egna aktier som infördes i ABL när det blev tillåtet för aktiebolag att förvärva egna aktier finns i 1 kap. 7 §. Där sägs en egen aktie vara "En aktie som innehåses av bolaget självt (egen aktie) ...". Samma uttryckssätt finns i 2 § kupongskattelagen (1970:624) medan inkomstskattelagen (1999:1229), IL, saknar en motsvarande definition. I ett sådant fall får antas att IL faller tillbaka på den civilrättsliga definitionen i ABL. Att det nämnda uttrycket återfinns också i kupongskattelagen kan emellertid inte anses betydelselöst i sammanhanget eftersom den lagen är en lag om inkomstskatt. Definitionen av egen aktie är således både civilrättsligt och inkomstskatterättsligt inskränkt. Teckningsoptionerna avser aktier som inte finns men som kan komma att finnas i framtiden och köptionerna är andrahandsderivat av dessa eventuella framtida aktier. Optionerna omfattar alltså inte bolagets egna aktier enligt definitionen ovan. Under de angivna omständigheterna finns det enligt nämndens mening heller inte skäl att gå utöver den angivna definitionen vid tillämpning av IL. Slutsatsen att moderbolaget skall beskattas för optionsaffärerna på vanligt sätt står därför fast.

#### *Fråga 5*

Enligt 37 kap. 18 § IL skall ett övertagande företag vid fusion inträda i det överlåtande företags skattemässiga situation. Moderbolaget skall därför beskattas för de transaktioner som dotterbolaget företagit före fusionen.

#### SKILJAKTIG MENING (två personer)

Ett aktiebolags anskaffning av eget kapital utgör inte skattepliktig intäkt för bolaget. Belopp som inflyter vid en emission av aktier skall således inte inkomstbeskattas. Skälet till detta är att inbetalningarna inte utgör ersättning för någon utförd prestation utan enbart kapitaltillskott. Detsamma gäller - som förklaras närmare i nästa stycke - i fråga om

den delen av emissionslikviden i ett konvertibel- eller optionslån, som avser ersättning för konverteringsrätten resp. optionsrätten. Som följer av god redovisningssed (se Redovisningsrådets rekommendation nr 3) skall dessa belopp redovisas som eget kapital. Vidare gäller enligt 48 kap. 6 a § IL skattefrihet för "kapitalvinst" som uppkommer då ett aktiebolag avyttrar egna aktier. Inte heller en sådan transaktion avser ersättning för utförd prestation utan kan liknas vid en nyemission. Kapitalförluster på motsvarande transaktioner är inte avdragsgilla (44 kap. 2 § IL).

Vid emission av konvertibellån och optionslån är det vanligt att bolag får betalning med ett högre belopp än värdet vid emissionstillfället av den i nominellt belopp fastställda skulden. Skillnaden mellan det högre beloppet och värdet av själva skulden (fordringen) är det pris som förvärvaren av skuldebrevet betalar för rätten att i framtiden få förvärva aktier till ett i förväg bestämt pris, den s.k. konverterings- respektive teckningskursen. Betalning för konverteringsrätten respektive teckningsoptionerna är lika litet som betalningen för nyemitterade aktier någon skattepliktig intäkt för bolaget. Om det vore tillåtet för aktiebolag att emittera s.k. nakna optioner, dvs. optioner till nyteckning av aktier utan något samband med att bolaget tar upp lån, skulle inte heller betalning för sådana optioner vara skattepliktig intäkt för emitterande bolag.

Ett dotterbolag får enligt aktiebolagslagen inte förvärva aktier i sitt moderbolag. Däremot får ett dotterbolag förvärva konvertibla skuldebrev och optionsrätter, som har emitterats av moderbolaget. Ett aktiebolags kapitalanskaffning kan således ske via ett dotterbolag, genom att ett konvertibellån eller ett optionslån först emitteras till dotterbolaget varefter dotterbolaget externt avyttrar de emitterade instrumenten. Om dotterbolaget är helägt av moderbolaget kommer hela det via dotterbolaget emitterade kapitalet att tillgodogöras moderbolaget. Ett sådant förfarande kan ses så att dotterbolaget medverkar endast som "ombud" för moderbolaget, varvid det belopp, som inflyter vid avyttringen för konverterings-/teckningsrätten utöver vad dotterbolaget erlagt till moderbolaget, utgör ytterligare ett externt kapitaltillskott, vilket dotterbolaget vidarebefordrar till moderbolaget. I dotterbolagets redovisning bör influtet belopp redovisas som skuld till moderbolaget, vilket som motkontering till sitt fodransbelopp på dotterbolaget redovisar influtet nytt eget kapital. Någon vinst på innehavet av konvertibler eller optionsrätter gör inte dotterbolaget. Eftersom alla aktier i dotterbolaget innehas av moderbolaget, tillfaller även tilläggsbeloppet moderbolaget och detta belopp återspeglar inget annat än att marknadsvärdet av konverterings-/optionsrätterna är ett annat (högre) än det, till vilket emissionen ursprungligen bokfördes i moderbolaget och dotterbolaget. Det behöver inte ens bero på att moderbolagskoncernen och därmed aktierna i moderbolaget stigit i värde. Någon vinst är det inte fråga om. Även om konverterings-/optionslånets värde är högre än lånets nominella värde vid

emissionstillfället, torde moderbolaget inte kunna bokföra annat emissionsbelopp än det som erhållits från dotterbolaget, dvs. normalt det nominella värdet. Uppkommer en skillnad mellan till dotterbolaget emitterat belopp och av dotterbolaget erhållet belopp vid vidareförsäljning av lånet, utgör denna inte någon vinst i verklig mening. Om moderbolaget låter dotterbolaget behålla det belopp som inflyter vid avyttringen av de emitterade instrumenten bör det ses som ett kapitaltillskott från moderbolaget till dotterbolaget (jfr RÅ 2000 ref. 68).

Motsvarande synsätt bör kunna anläggas på det förfarandet att, som i det nu förevarande ärendet, ett helägt dotterbolag mot betalning ställer ut köpoptioner på teckningsoptioner, vilka moderbolaget emitterat till dotterbolaget i samband med emission av ett optionslån. Det enda som sker är att det totala emissionsbeloppet delas upp i två delar: I stället för att (om teckningsoptionen antas vara värd 100) 100 skulle inflyta vid en direkt försäljning av teckningsoptionerna, flyter först beloppet för köpoptionen in och därefter ersättningen för teckningsoptionen. Om dotterbolaget ställer ut en köpoption att förvärva teckningsoptioner för 80, kommer ersättningen för köpoptionen att bli 20 och likviden för teckningsoptionen att bli 80. Att teckningsoptionen haft ett annat värde vid moderbolagets emission till dotterbolaget och att värdet av teckningsoptionen kan förändras mellan tidpunkten för utfärdandet av köpoptionen och utnyttjandet av teckningsoptionen påverkar inte resonemanget.

Det ovan sagda innebär att den "kapitalvinst" som uppkommer för sökandebolagen i omfrågade hänseenden inte kan anses utgöra skattepliktig intäkt hos dem i något fall.

*Tillägg till den skiljaktiga meningen av en av de skiljaktiga:*

I RÅ 2000 not. 38 likställde Regeringsrätten ett moderbolags indragning utan betalning av aktier som ägdes av ett dotterbolag med en avyttring till marknadspris och medgav dotterbolaget avdrag för reaförlust eftersom dotterbolagets anskaffningskostnad på aktierna översteg marknadsvärdet vid indragningen. Grunden härför var att Regeringsrätten ansåg att en externavyttring skulle ha beskattats på "vanligt" sätt.

I RÅ 2000 ref. 68 ansågs ett dotterbolags anskaffningskostnad för konvertibla skuldebrev som moderbolaget hade emitterat till dotterbolaget vara marknadsvärdet vid emissionen trots att emissionen hade skett till ett lägre (formellt) pris.

I RÅ 2001 ref. 11 var utgångspunkten den att ett helägt dotterbolag på marknaden till kurs över pari hade förvärvat konvertibla skuldebrev som tidigare hade emitterats av moderbolaget. Skuldebreven hade

därefter ökat i värde på grund av konverteringsrättens ökade värde. Dotterbolaget avsåg att avstå från konvertering varefter skuldebrev skulle lösas in till pari. Regeringsrätten fann att dotterbolaget inte skulle beskattas och uttalade bl.a.: "Bolagets underlåtenhet att utnyttja sin konverteringsrätt kan enligt Regeringsrättens mening inte anses innebära en sådan värdeöverföring som medför att bestämmelserna om uttag i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § KL respektive i 22 kap. 2 och 3 §§ IL blir tillämpliga. Inte heller i övrigt föreligger någon grund för uttagsbeskattning."

Såsom majoriteten anfört kan en del av ovan angivna praxis tolkas så att de nu ifrågakvarande transaktionerna skall beskattas på "vanligt" sätt. Jag vill emellertid anföra även följande.

I RÅ 2000 not 38 hade dotterbolaget från externa ägare förvärvat aktierna ifråga innan det blev ett dotterbolag till moderbolaget. I det nu förevarande ärendet är det fråga om ett under hela den relevanta tiden helägt dotterbolag och förvärvet av de aktuella instrumenten har skett direkt från moderbolaget vid emissionen.

RÅ 2000 ref. 68 kan anses ligga i linje med synsättet i den skiljaktiga meningen såtillvida att Regeringsrätten på sätt närmare anges i referatet bortsåg från det formella emissionspriset vid moderbolagets emission till dotterbolaget.

Skälet för underlåten uttagsbeskattning i RÅ 2001 ref. 11 behöver inte nödvändigtvis vara endast att ett dotterbolag inte ansågs skola beskattas för att det avstår från att göra något som det lagligen inte får göra, nämligen att förvärva aktier i sitt moderbolag, utan kan vara även att vinsten vid en tänkt externavyttring av de konvertibla skuldebrev inte ansågs vara skattepliktig, eftersom intäkten vid en sådan avyttring, till skillnad mot vad som uttalades i RÅ 2000 not. 38, kunde jämföras med likvid vid nyemission.

Sammanfattningsvis anser jag att praxis inte är entydig och att den i den skiljaktiga meningen redovisade uppfattningen i fråga om skatteplikt för likvid hänförlig till konverteringsrätter och teckningsoptioner inte strider mot den.

Kommentar: RSV:s inställning överensstämmer med majoritetens och RSV har överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten för fastställelse.

Enligt RSV:s mening utgör moderbolag och dotterbolag två skilda rättssubjekt som kan ingå rättshandlingar med varandra. De utgör två skilda skattesubjekt och ska beskattas var för sig enligt de skatteregler som gäller i olika situationer.



Om ett bolag (i detta fall moderbolaget) ger ut aktier eller teckningsoptioner utgör detta en kapitalanskaffning som är skattefri. Om emissionen sker till ett dotterbolag gör detta bolag ett vanligt köp av egendom. Om dotterbolaget sedan säljer värdepapperna vidare sker en avyttring som utlöser reavinst-/kapitalvinstbeskattning hos dotterbolaget. Om dotterbolaget ställer ut köpoptioner på de förvärvade värdepapperna utlöses också beskattning av premien.

Moderbolaget avser eventuellt att genom fusion återförvärva de utgivna teckningsoptionerna, utfärda köpoptioner på dem och eventuellt avyttra de återförvärvade teckningsoptionerna, dvs. handla med sina egna teckningsoptioner. Ytterligare frågor som då aktualiseras är om utfärdande av köpoptioner på dessa samt försäljning av teckningsoptioner vid lösen är skattepliktiga transaktioner i sig och, om svaret på den frågan är ja, om transaktionerna omfattas av de nyinförda bestämmelserna om skattefrihet vid försäljning av egna aktier.

(I ett annat ärende kommer frågan om avdragsrätt för konverteringsvärdet på utgivet konverteringslån att behandlas, men i det fallet är det moderbolaget självt som ger ut lånet och någon problematik med inblandat dotterbolag uppkommer inte.)

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2001**

#### **Skadestånd**

#### **Partiell återgång av byte?**

Den fysiska personen X ägde aktier i AB A. AB F förvärvade genom apportemission samtliga aktier i AB A. X fick härigenom ett visst antal aktier i AB F. Av vederlagsaktierna pantförskrevs ett visst antal till säkerhet för det avtal X ingick med AB F. Av avtalet framgår att X under vissa omständigheter är skyldig att utge skadestånd med ett belopp motsvarande värdet på de aktier som förvaras på konto till säkerhet för X åtagande enligt avtalet. Enligt avtalet ska AB F, givet att X inte uppfyller vissa åtaganden som avtalats, äga rätt att disponera över aktierna och överlåta dessa (realisation av pant) till gällande börskurs och tillgodogöra sig influtna medel. Ett av de åtagande X gjort genom

att ingå avtalet är att bli kvar i anställning hos AB F eller i annat bolag inom AB A-koncernen.

I händelse X skulle besluta sig för att avsluta sin anställning hos AB F inom viss tid skulle X bli skyldig att utge skadestånd med belopp motsvarande värdet på de pantförskrivna aktierna. Värdet på F-aktierna har sedan andelsbytet sjunkit men nedanstående frågor gäller också det fall att kursen vid en framtida försäljning överstiger värdet vid andelsbytet.

X ställde följande frågor:

1. Kan avdrag medges för skadestånd/nedsättning av köpeskilling (nedan skadestånd) motsvarande värdet på aktier erhållna vid andelsbyte?
2. För det fall avdrag kan medges ska skadeståndet dras av från köpeskillingen vid försäljningen av vederlagsaktierna eller ska beloppet dras av vid reavinstberäkning på grund av andelsbytet?
3. Om avdraget ska medges vid försäljning av vederlagsaktierna är då den förlust som uppstår fullt avdragsgill mot vinsten på grund av det återförda uppskovsbeloppet?
4. Om avdrag ska medges vid reavinstberäkningen på grund av andelsbytet, ska nedsättning ske av antalet aktier som ligger till grund för reavinstberäkningen eller med belopp motsvarande värdet av vederlagsaktierna vid tidpunkten för den sistnämnda försäljningen?
- 5 a. Utgör intäkten vid försäljningen av de aktuella vederlagsaktierna skattepliktig inkomst?
- 5b. I händelse fråga 5 a) ska besvaras jakande önskas besked om en eventuell förlust vid denna försäljning kan dras av mot övrig vinst och mot vinst som på grund av bestämmelserna i 3 § 12 a - e) mom. SIL tidigare redovisats i inkomstslaget tjänst?
- 6 a. Om avdrag ska ske vid reavinstberäkningen på grund av andelsbytet och med belopp motsvarande värdet på vederlagsaktierna, kan i händelse detta värde överstiger skattepliktig inkomst avdrag medges på grund av förlust?
- 6b. Kan avdrag medges också mot vinst som på grund av 3 § 12 a - e) mom. SIL redovisats i inkomstslaget tjänst?
7. Föreligger rätt till uppskov enligt andelsbyteslagen i händelse kontant vederlag utgår som kompensation för skatt?

## 8. Utgör ersättning för skattekostnad skattepliktig inkomst för mig?

SRN beslutade följande:

### "FÖRHANDBESKED

*Frågorna 1, 2, 5 och 5a*

Om sökanden slutar sin anställning före den i (...) försäljningsavtalet angivna tidpunkten och därmed i enlighet med bestämmelserna i det avtalet och pantsättningsavtalet får anses gå miste om värdet av ett visst antal aktier i AB F (F) ska reavinstberäkningen enligt lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, och fastställandet av uppskovsbelopp enligt lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, andelsbyteslagen, på grund av andelsbytet göras om på så sätt att den av sökanden erhållna ersättningen vid andelsbytet skall minska med värdet vid tidpunkten för andelsbytet av samma antal aktier i F.

### MOTIVERING

Sökanden ägde ...% av aktierna i AB A (A). Aktierna vara kvalificerade för honom enligt 3 § 12 mom. SIL.

(Visst datum) 2000 förvärvade F enligt försäljningsavtal sökandens och andra personers aktier i A, representerande majoriteten i A, mot ersättning bestående av aktier i F.

Sökanden är berättigad till uppskov med beskattningen av reavinsten på A-aktierna enligt andelsbyteslagen.

Som villkor för sökandens förvärv av F-aktier gällde enligt försäljningsavtalet att han omedelbart och fritt kunde förfoga ... % av erhållna aktier. Återstående ... % av de vid bytet erhållna F-aktierna pantsatte sökanden enligt ett pantsättningsavtal hos ett av F:s grundare ägt bolag som säkerhet för bl.a. det skadestånd han enligt försäljningsavtalet skall betala om han inte under minst ...månader kvarblir i anställning inom F-koncernen.

För de pantsatta F-aktierna gäller följande.

- Sökanden har äganderätt till aktierna, t.ex. rätt till utdelning och rösträtt.

- Sökanden får vid fortsatt anställning inom F-koncernen gradvis full förfoganderätt över aktierna; efter ...månaders anställning gäller inga begränsningar för någon del av de vid bytet förvärvade aktierna.

- Om sökanden slutar sin anställning i F-koncernen före utgången av en period av ... månader skall han enligt (...) försäljningsavtalet "pay to" F "liquidated damages corresponding to the market value at that time of his" F shares ... still under restrictions according to this clause (...), in the manner described in ... the pledge agreement."

- Vid kontraktsbrott skall panthavaren till bästa möjligt pris sälja så många av sökandens pantsatta F-aktier som behövs för att täcka dennes skadeståndsskyldighet enligt försäljningsavtalet. Det belopp som inflyter vid den försäljningen skall användas för betalning av skadeståndet.

Som ytterligare förutsättningar för förhandsbeskedet gäller att antalet erhållna F-aktier per A-aktie vid F:s förvärv av aktierna i A var detsamma för samtliga säljare av A-aktier oavsett om och i vilken utsträckning de förpliktigade sig att kvarstå i anställning inom F-koncernen och att sökanden erhåller marknadsmässig lön för sin anställning inom F-koncernen.

Sökanden har ställt ett antal frågor om vad som i skattemässigt hänseende skall gälla om han slutar sin anställning före utgången av den i försäljningsavtalet stipulerade ...-månadersperioden och därmed tvingas betala skadestånd.

Nämnden gör följande bedömning.

Med hänsyn till de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet bör ingen del av den vid bytet erhållna ersättningen vid taxeringen behandlas som intäkt av tjänst i vidare mån än vad som följer av 3 § 12 mom. SIL.

Genom försäljningsavtalet bör sökanden anses ha avyttrat sina A-aktier mot ersättning bestående av hela det i avtalet som bytesvaluta angivna antalet

F-aktier oavsett det till fortsatt anställning knutna villkoret. Reavinst enligt SIL och uppskovsbelopp enligt andelsbyteslagen bör beräknas i enlighet därmed.

En betalning av skadestånd enligt avtalet kan i skattemässigt hänseende behandlas antingen som om sökanden själv avyttrar pantsatta F-aktier och därefter betalar ett belopp motsvarande den vid avyttringen erhållna ersättningen som skadestånd eller som en "partiell återgång" av bytet.

I det första alternativet skall sökanden beskattas för reavinst eller ges avdrag för reaförlust med skillnaden mellan den ersättning han får för de pantsatta F-aktierna och värdet av de aktierna vid bytet samt uppskovsbelopp avseende de aktierna återförs till beskattning. Därtill

kommer bl.a. frågan hur det belopp, som han får och samtidigt betalar i skadestånd, skall behandlas. För en lösning i enlighet med detta alternativ talar att skadeståndet bestämts till ett (på visst sätt beräknat) belopp och att sökanden står som ägare till pantsatta aktier.

I det andra alternativet skall beräkningen av reavinst och uppskovsbelopp på grund av andelsbytet göras om på så sätt att ersättningen vid andelsbytet minskas med värdet vid andelsbytet av det antal F-aktier som avyttras på grund av att sökanden avbryter sin anställning före den i avtalet angivna tidpunkten. För en sådan lösning talar sambandet mellan betalningen av skadeståndet och bytet av aktierna i A mot aktierna i F. Det skattemässiga utfallet av detta alternativ blir detsamma som en effektivering av skadeståndet ses som om sökanden går miste om en (redan beskattad) "tilläggsköpeskilling".

Enligt nämndens mening bör särskilt följande omständigheter beaktas när det gäller att bestämma beskattningskonsekvenserna av att sökanden betalar skadestånd i enlighet med bestämmelserna i försäljnings- och pantsättningsavtalen.

F förvärvade majoriteten av aktierna från ett flertal personer genom aktiebyte. Bytesrelationen var densamma för samtliga A-aktieägare oavsett om och i vilken mån de i samband med bytet förpliktigade sig att ta och kvarbli i anställning i F-koncernen. Sökanden bör alltså anses ha på marknadsmässiga villkor ha förvärvat F-aktier genom ett särskilt avtal som inte sammanhänge med hans kommande anställning i F-koncernen.

Den kopplingen till anställning i F-koncernen finns visserligen att sökanden inte kommer att slutligen få fri förfoganderätt till en del av de vid bytet erhållna F-aktierna, dvs. de pantsatta aktierna, om han avbryter sin anställning före vissa i försäljningsavtalet bestämda tidpunkter. Detta förhållande har i avtalet uttryckts så att sökanden vid förtida avbrytande av anställning skall betala skadestånd motsvarande marknadsvärdet vid den tidpunkten av ett visst antal av hans då pantsatta F-aktier.

Det är alltså inte fråga om en i nominellt belopp fastställd skadeståndsskyldighet. Det är inte heller fråga om ett skadestånd som står i relation till den lön han uppbär under anställningen i F-koncernen eller till den skada som ett förtida avbrytande av anställningen kan komma att förorsaka arbetsgivaren. Skadeståndet är i stället direkt kopplat till marknadsvärdet vid varje tidpunkt av ett antal F-aktier som sökanden förvärvade vid ett andelsbyte, vilket - som nyss sagts - inte bör anses sammanhänga med hans anställning i F-koncernen.

Om sökanden "i förtid" avbryter sin anställning skall enligt pantsättningsavtalet ett visst antal av sökandens F-aktier avyttras till

bästa möjliga pris och det belopp som inflyter skall betalas till F.

Som förutsättning för förhandsbeskedet gäller vidare att sökanden inte har rätt att på annat sätt betala skadestånd till F och därmed utfå pantsatta F-aktier samt att han inte heller har rätt att efter pantrealisationen få ut något överskjutande belopp, utan det belopp, som inflyter vid avyttringen av pantsatta F-aktier, varken mer eller mindre (frånsett vissa omkostnader), skall betalas till F.

Med beaktande av ovan angivna omständigheter finner nämnden att sambandet mellan hur betalning av skadeståndet effektueras och det reavinstgrundande bytet är så starkt att beskattningskonsekvenserna av att sökanden enligt bestämmelserna i försäljnings- och pantsättningsavtalen får anses gå miste om värdet av ett visst antal pantsatta F-aktier på grund av att han före en i försäljningsavtalet angiven tidpunkt avslutar sin anställning i F-koncernen skall utformas som i det andra alternativet, dvs. på samma sätt som om han inte hade fått de aktierna som ersättning vid bytet. Den omständigheten att han under tiden mellan bytet och avslutandet av anställningen står som ägare till aktierna i fråga bör inte föranleda annan bedömning.

Frågorna 3, 5b, 6a, 6b, 7 och 8 förfaller."

Två ledamöter var skiljaktiga.

RSV har överklagat förhandsbeskedet.

---

## Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 7 augusti 2001.*

### Meddelade prövningstillstånd

*Saken:* Fråga om ett bolag har rätt till avdrag för rättegångskostnader som uppkommit med anledning av en tvist om fel i en fastighet som bolaget förvärvat i syfte att i denna bedriva verksamhet.

*Klagande:* Riksskatteverket.

*Lagrum:* 20 och 23 §§ kommunalskattelagen (1928:370).

*Saken:* Fråga om prövningstillstånd krävs i kammarrätt för prövning i fråga om tidpunkt för ändrad folkbokföring.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 41 § folkbokföringslagen (1991:481), punkterna 1 och 3 i övergångsbestämmelserna till lagen (1997:989) om ändring i

folkbokföringslagen (1991:481).

*Saken:* Fråga om hur skattetillägget skall beräknas när den skattskyldige underlåtit att i självdeklarationen redovisa både utgående och ingående mervärdesskatt.

*Klagande:* Riksskatteverket.

*Lagrum:* 5 kap. 1 och 2a §§ taxeringslagen (1990:324).

*Saken:* Fråga om dagbarnvårdare, som erhållit omkostnadsersättning av kommunen skall medges avdrag för merkostnader för elström och vatten.

*Klagande:* Riksskatteverket.

*Lagrum:* 32 § 1 mom. första stycket a) samt punkt 4 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370).

*Saken:* Fråga om rätt till avdrag i inkomstslaget tjänst avseende kostnader för resor i samband med utbildning.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 32 § 3 h mom. och punkt 8 av anvisningarna till 33 § kommunalskattelagen.

*Saken:* Fråga huruvida underrättelse om meddelad lagfart enligt 10 § andra stycket fastighetsdatakungörelsen (1974:1058), numera 78 § första stycket förordningen (2000:308) om fastighetsregister, är sådant kontrollmaterial som avses i 5 kap. 1 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324).

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 5 kap. 1 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324).

*Saken:* Fråga om en svensk medborgare, som också är medborgare i en annan stad, har rätt att få uppgift om detta medborgarskap antecknad i folkbokföringsregistret.

*Klagande:* Riksskatteverket.

*Lagrum:* 1 § folkbokföringslagen (1991:481) och 6 § lagen (1990:1536) om folkbokföringsregister.

*Saken:* Fråga om kammarrätten i mål om bl.a. skattetillägg bort hålla muntlig förhandling.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 29 § KL, 116 p § tredje stycket GTL.

*Saken:* Fråga om kvittning genom att utnyttja tidigare års förlustavdrag får ske vid eftertaxering.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 114 § taxeringslagen (1956:623), 11 § lagen (1960:63) om förlustavdrag.

*Saken:* Fråga om en konstförening - med ändamål dels att söka bredda

och fördjupa intresset för god konst bland de anställda i en kommun, dels att inköpa och bland medlemmarna lotta ut konstverk - skatt anses ha till huvudsakligt syfte att främja ett konstnärligt ändamål och följaktligen inte vara skattskyldig för bl.a. kapitalinkomster.

*Klagande:* Riksskatteverket.

*Lagrum:* 7 § 5 mom. 4 st. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, 6 § 1 mom. lagen (1947:577) om statlig förmögenhetsskatt.

*Saken:* Fråga om tidpunkt för avdrag för ingående mervärdesskatt när köparen mottagit en varuleverans under en viss redovisningsperiod men erhållit faktura av leverantören först följande redovisningsperiod. Även fråga om skattetillägg.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 5a och 17 §§ lagen (1968:430) om mervärdesskatt.

*Saken:* Fråga om skattetillägg vid beräkning av underskott av näringsverksamhet för det år då den skattskyldige erhållit ackord.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 5 kap. 1 och 6 §§ taxeringslagen (1990:324); 1 och 11 §§ lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet för det år då den skattskyldige erhållit ackord.

*Saken:* Fråga om väsentlig anknytning till Sverige.

*Klagande:* Riksskatteverket och de skattskyldiga.

*Lagrum:* 53 § 1 mom. a) och punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 53 § KL.



- [RR:s dom den 22 januari 2001](#)  
Hur ska beskattning ske när delägarna vid en intern aktieöverlåtelse får olika köpeskilling per aktie?
- [RR:s dom den 17 januari 2001](#)  
Avbytare inom jordbruket har ansetts bedriva näringsverksamhet
- [RR:s dom den 29 november 2000](#)  
Handelsbolag. Skattekonsekvenser när ett fordringsförhållande – mellan ett AB som borgenär och ett kommanditbolag, i vilket AB:et är delägare, som gäldenär – på olika sätt avslutas
- [RR:s dom den 17 januari 2001](#)  
Överlåtelse av fastigheter till aktiebolag. Inkomsttaxering 2000-2002. Överlåtelse av fastigheter till ett aktiebolag, som till 40 % ägts av barnen till överlåtaren, till ett pris som understiger taxeringsvärdena har bedömts som gåva. Värdeminskningssavdrag skulle ej återföras.
- [KR:s i Stockholm dom den 24 januari 2001](#)  
Betalkort från arbetsgivaren har ansetts vara en skattefri förmån av begränsat värde då kortet är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter, förmånen är av begränsat värde för den anställde och förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen
- [Meddelade provningstillstånd](#)

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 januari 2001.*

**RR:s dom den 22 januari 2001.**

**Hur ska beskattning ske när delägarna vid en intern aktieöverlåtelse får olika köpeskilling per aktie?**

*Inkomstskatt, taxeringsåren 2000-2002*

Av RSV överklagat förhandsbesked.

SRN:s förhandsbesked den 21 december 1999 har återgetts i rättsfallsprotokoll 3/2000.

Under rubriken Skälen för Regeringsrättens avgörande anges

avslutningsvis följande:

"Av vad nu sagts framgår att det finns oklarheter i en rad hänseenden som har betydelse vid den skattemässiga bedömningen av den planerade överlåtelsen. Enligt Regeringsrättens mening är underlaget så bristfälligt att det inte bör läggas till grund för ett förhandsbesked (jfr RÅ 1989 not. 264). Förhandsbeskedet bör därför undanröjas.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten undanröjer Skatterättsnämndens förhandsbesked och avvisar ansökningen."

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 januari 2001.*

**RR:s dom den 17 januari 2001**

### **Avbytare inom jordbruket har ansetts bedriva näringsverksamhet**

Regeringsrätten har gjort samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställt förhandsbeskedet (jfr protokoll 18/00).

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet gäller inkomstskatt men är initierat med anledning av en ansökan om F-skattsedel. Det har varit oklart om villkoren för utfärdandet av F-skattsedel är för handen, dvs. om den uppgivna verksamheten utgör näringsverksamhet eller inte (prop 1997/98: 65 s. 40).

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 januari 2001.*

**RR:s dom den 29 november 2000**

## **Handelsbolag**

**Skattekonsekvenser när ett fordringsförhållande – mellan ett AB som borgenär och ett kommanditbolag, i vilket AB:et är delägare, som gäldenär – på olika sätt avslutas.**

*Inkomsttaxering 2000-2002*

Av RSV och sökanden överklagat förhandsbesked. Skatterättsnämndens besked har inte tidigare refererats i rättsfallsprotokollet.

Av ansöknings framgick, såvitt nu är i fråga, i huvudsak följande.

VMAB förvärvade genom avtal 1991 från TSAB i konkurs en fordran på ett kommanditbolag (KB) för 250 000 kr. Vidare förvärvade VMAB från TSAB det rörelsedrivande bolaget VAB samt övriga rörelsetillgångar som TSAB ägde. VAB var också bolagsman i KB. Övriga bolagsmän i KB var Björn och hans hustru Ann. VAB och Björn var komplementärer, Ann kommanditdelägare. Fordringen på KB uppgår till nominellt drygt 8 mkr. Den uppkom till följd av att verksamheten i KB hade gått med förlust. Nödvändiga medel hade då ställts till förfogande genom successiva lån från TSAB. Vid tidpunkten för överlåtelsen av fordringen från TSAB till VMAB saknade KB betalningsförmåga. Fordringen åsatts därför, vid överlåtelsen, ett symboliskt värde om 250 000 kronor, vilket var det belopp VMAB fick erlagga och också erlade. KB saknar inte längre förmåga att betala fordringen. Härutöver gäller följande.

Björn var ensam ägare till aktierna i TSAB då fordringen överläts. Eftersom TSAB var försatt i konkurs undertecknades och godkändes angivna överlåtelseavtal emellertid av konkursförvaltaren. Ann ägde vid tidpunkten för överlåtelsen av fordringen samtliga aktier i VMAB. Dessa aktier har numera, genom ett köp, förvärvats av Björn.

V AB har numera fusionerats med VMAB.

Av kommanditbolagsavtalet framgår bl.a. att resultatet av verksamheten i sin helhet skall tillföras VMAB. Anledningen härför är att KB:s enda kund är VMAB. Det är VMAB som agerar utåt mot marknaden. Av kommanditbolagsavtalet framgår även att KB ägs av Björn (47,5 procent), Ann (47,5 procent) och VMAB (5,0 procent) samt att VMAB och Björn är komplementärer och Ann kommanditdelägare.

Det anses som angeläget, att det angivna fordrings-/skuldförhållandet kan elimineras på något sätt.

Ett sätt att eliminera förhållandet vore att KB betalade sin skuld till VMAB. En sådan betalning synes emellertid – i vart fall i förstaste – ge upphov till en skattepliktig intäkt för VMAB motsvarande skillnaden mellan erhållen betalning och angivna 250 000 kronor. Eftersom resultatet av verksamheten i KB i sin helhet är hänförlig till VMAB, kan resultatet härav således bli en dubbelbeskattning, först beskattas VMAB för den vinst som uppkommer till följd av betalningen, därefter beskattas VMAB eller har VMAB redan blivit beskattad för de medel ur vilka betalningen tages. Osäkerhet härom råder. Ett alternativ till betalning är att VMAB tillskjuter fordringen som ett kapitaltillskott till KB. Ett tredje alternativ är att VMAB helt enkelt skriver av sin fordran på KB.

Sökandena ställde, såvitt nu är i fråga, följande frågor till Skatterättsnämnden.

*Fråga 1:*

Kommer VMAB att bli beskattat för mellanskillnaden mellan erhållet belopp och angivna 250 000 kronor?

*Fråga 2:*

Blir VMAB beskattat, om fordringen överförs till KB som ett kapitaltillskott?

*Fråga 3:*

Ökar VMAB:s skattemässiga anskaffningskostnad för andelen i KB med 250 000 kronor eller drygt 8 mkr, om fordringen överförs som ett kapitaltillskott och beskattning för tillskottet inte äger rum (Fråga 2)?

*Fråga 4:*

Blir VMAB beskattat om VMAB efterger fordringen?

*Fråga 6:*

Påverkas svaren på frågorna 2-4, om VMAB:s ägande i KB ökas som en följd av att fordringen överförs som ett kapitaltillskott (Fråga 2) eller efterges (Fråga 4)?

Skatterättsnämnden beslutade, såvitt nu är i fråga, följande.

"FÖRHANDBESKED

*Fråga 1*

VMAB skall beskattas för mellanskillnaden mellan erhållet belopp och angivna 250 000 kr.

## Frågorna 2 och 4

VMAB blir uttagsbeskattat.

## Fråga 6

VMAB blir beskattat för den resultatökning som uppkommer hos KB när KB:s skuldförhållande till VMAB elimineras.

## MOTIVERING

VMAB har en fordran på KB på drygt 8 mkr. Fordringen förvärvades 1991 för 250 000 kr från TSAB:s konkursbo. VMAB förvärvade samtidigt TSAB:s dotterbolag V AB, som har genom fusion uppgått i VMAB.

Av ett kommanditbolagsavtal från 1997 framgår att KB ägs av Björn (47,5 %), Ann (47,5 %) och VMAB (5 %) och att VMAB och Björn är komplementärer och Ann kommanditdelägare. Av kommanditbolagsavtalet framgår vidare bl.a. att resultatet av verksamheten i sin helhet skall tillföras VMAB.

Planer finns nu att eliminera fordringsförhållandet mellan VMAB och KB enligt tre alternativ. Det första alternativet är att KB betalar fordringen, det andra är att VMAB lämnar fordringen som kapitaltillskott till KB och det tredje är att VMAB efterger fordringen. Frågor ställs om vilka skattekonsekvenser dessa alternativ leder till för VMAB.

Alternativ 1 (*fråga 1*).

Om KB betalar fordringen till VMAB innebär transaktionen beskattning hos VMAB som ett reavinstgrundande fång (jfr RÅ R 77 1:20).

Alternativ 2 (*frågorna 2 och 6*).

Om VMAB lämnar fordringen som ett kapitaltillskott till KB får det anses vara ett uttag av en tillgång i VMAB:s verksamhet enligt bestämmelserna i punkt 1 a av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), jfr RÅ 1998 ref. 13.

Nämnden förutsätter att Björns aktier i VMAB är kvalificerade enligt 3 § 12 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Vid sådant förhållande är villkoren i 27 § lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelse till underpris, UPL, inte uppfyllda. Därmed är undantagsreglerna i UPL inte tillämpliga och uttagsbeskattning skall ske.

Vidare innebär elimineringen av fordringsförhållandet att en vinst

motsvarande skulden uppkommer hos KB som därmed påverkar det resultat hos KB som VMAB skall ta upp till beskattning.

Alternativ 3 (frågorna 4 och 6).

Skattekonsekvenserna vid en eftergift av skulden blir de samma som i alternativ 2.

*Fråga 3 förfaller."*

Såväl VMAB som RSV överklagade Skatterättsnämndens beslut. VMAB yrkade att frågorna 1, 2 och 4 skall besvaras så att beskattning inte skall ske, att fråga 3 skall besvaras så att VMAB:s anskaffningsvärde på andelen i KB ökar med 250 000 kr om beskattning inte äger rum samt att fråga 6 skall besvaras med nej.

RSV yrkade att frågorna 2 och 4 skall besvaras så att beskattningen skall ske som om fordringen hade avyttrats för sitt marknadspris vid tillskottstillfället. Vid sådan utgång ansåg RSV att VMAB:s anskaffningsvärde på andelen i KB ökar med detta belopp. RSV ansåg att fråga 6 skulle avvisas.

Regeringsrätten som var enig meddelade, såvitt nu är i fråga, följande dom.

#### "SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

De grundläggande omständigheterna i målet är att VMAB förvärvat en lånefordran mot vederlag som väsentligt understiger fordringens nominella belopp och att fordringsförhållandet skall elimineras. Ansökningen avser beskattningseffekterna för VMAB vid tre alternativa förfaranden. Det ena är att gäldenären återbetalar hela lånet. De andra och tredje alternativen är att VMAB skjuter till fordringen som ett kapitaltillskott till gäldenären respektive efterger fordringen.

Av handlingarna i målet framgår beträffande omständigheterna i övrigt bl.a. följande.

Samtliga aktier i VMAB ägs av Björn. Både Björn och VMAB är delägare i KB (komplementärer). VMAB har rätt till hela vinsten av KB:s verksamhet. Den ursprungliga borgenären från vilken VMAB förvärvade fordringen var ett aktiebolag som helt ägdes av Björn och som sedermera försattes i konkurs (TSAB). Björns hustru Ann är också delägare i KB (kommanditdelägare) och ägde tidigare samtliga aktier i VMAB. Enligt avtal mellan Björn, Ann och VMAB är deras andelar i KB 47,5 %, 47,5 % resp. 5 %. KB:s enda kund uppges vara VMAB. Vidare är upplyst i målet att – oavsett om fordringen lämnas som ett tillskott till KB eller efterges – VMAB:s kapitalkonto i KB skall ökas med fordringens nominella belopp och att de övriga delägarna, Björn och

Ann, inte skall "berikas på något sätt".

### *Fråga 1*

Regeringsrätten har i rättsfallet R77 1:20 funnit att kapitalavbetalningar på ett skuldebrev som förvärvats för en köpeskilling som understeg skuldebrevets nominella belopp innebar avyttring av fordringsrätter och därför föranledde skattskyldighet för realisationsvinst. En bedömning i enlighet med detta avgörande leder till att VMAB som Skatterättsnämnden funnit skall beskattas för skillnaden mellan fordringens nominella belopp och förvärvspriset, om gäldenären återbetalar hela lånebeloppet.

VMAB anför till stöd för sitt yrkande att beskattning inte skall ske hos VMAB om lånet återbetalas att hela resultatet av KB:s verksamhet beskattas hos VMAB och att VMAB och KB i beskattningshänseende utgör en och samma person.

Varken den omständigheten att VMAB enligt den som kommanditbolagsavtal betecknade överenskommelsen har rätt till hela vinsten av KB:s verksamhet eller någon annan omständighet ger anledning till annat ställningstagande än det som gjordes i det angivna rättsfallet. Svaret på fråga 1 skall därför inte ändras.

### *Frågorna 2 och 4*

VMAB:s yrkande innebär att beskattning inte skall ske hos VMAB om bolaget lämnar fordringen som ett kapitaltillskott till KB eller efterger den. Till stöd för yrkandet anføres att hela resultatet av KB:s verksamhet beskattas hos VMAB. VMAB:s uppfattning baseras på allmänna överväganden om hur beskattningssystemet är uppbyggt i här aktuellt avseende och att det inte kan antas syfta till att åstadkomma vare sig dubbel- eller trippelbeskattning. VMAB anser också att uttagsbeskattning inte skall äga rum därför att ett tillskott av fordringen till KB är motiverat av kommersiella skäl.

RSV anför till stöd för sin talan i huvudsak följande. Verkets inställning är att beskattning skall ske utifrån att fordringen avyttras för sitt marknadspris. Genom att fordringen omvandlas från att ha varit en vanlig lånefordran till ett belopp på VMAB:s kapitalkonto hos KB och att det senare bolaget inte är på obestånd får VMAB fullt vederlag för sin fordran. Ingångsvärdet på VMAB:s andel i KB ökar med lånefordringens belopp och VMAB kan göra ett uttag med samma belopp. Det är därför inte fråga om någon underpristransaktion.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Som en förutsättning har i målet angetts att såväl tillskott som eftergift av fordringen skall leda till att VMAB:s kapitalkonto tillförs fordringens

nominella belopp. Denna förutsättning innebär emellertid i själva verket att fordringen inte efterges. Anledning saknas därför att besvara fråga 4. Frågan skall alltså avvisas.

Genom tillskott av fordringen avhänder sig VMAB en förmögenhetstillgång i form av en lånefordran, vars marknadsvärde enligt vad som upplysts motsvarar fordringens nominella belopp. Ett motsvarande belopp tillförs VMAB:s kapitalkonto i KB. I målet finns ingen uppgift om huruvida VMAB är skyldig att betala in någon avtalad insats och, om sådan skyldighet föreligger, med vilket belopp insats skall göras och har gjorts. Med hänsyn till att VMAB:s ägarandel i KB angetts till 5 % får det anses berättigat att anta att ett tillskott av fordringen inte till någon del behöver tas i anspråk för att täcka en brist i VMAB:s avtalade insats. Tillskott av fordringen får därför anses leda till att VMAB får ett tillgodohavande hos KB som motsvarar beloppet av den tillskjutna fordringen. VMAB har alltså bytt en fordran på KB mot ett annat slags fordran, vilket får anses innebära att en avyttring har skett.

### *Fråga 3*

Med hänsyn till svaret på fråga 2 förfaller fråga 3.

### *Fråga 6*

Det har under skriftväxlingen i Skatterättsnämnden och i Regeringsrätten rått oklarhet om vad som avses med fråga 6. I Regeringsrätten har VMAB angett dels att frågan avsåg en situation där bolagsmännen genom en ändring av bolagsavtalet skulle öka VMAB:s ägarandel i KB, dels att det enligt VMAB:s mening inte finns anledning att göra en sådan ändring eftersom VMAB:s kapitalkonto i KB ökar med fordringens nominella belopp. Med hänsyn till denna inställning finner Regeringsrätten att fråga 6 inte skall besvaras.

Inkomstskattelagen (1999:1229) skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering i stället för bestämmelserna i kommunalskattelagen (1928:370) och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Denna författningsändring påverkar dock inte de lämnade svaren. Det saknas därför anledning att på grund av författningsändringen begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet.

## REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 och förklarar att fordringen om den lämnas som kapitaltillskott skall anses avyttrad för sitt marknadsvärde. Vidare undanröjer Regeringsrätten förhandsbeskedet såvitt avser frågorna 4 och 6 och avvisar dessa



## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 januari 2001.*

**RR:s dom den 17 januari 2001**

**Överlåtelse av fastigheter till aktiebolag**

***Inkomsttaxering 2000-2002***

**Överlåtelse av fastigheter till ett aktiebolag, som till 40 % ägts av barnen till överlåtaren, till ett pris som understiger taxeringsvärdena har bedömts som gåva. Värdeminskningsavdrag skulle ej återföras.**

Överklagat förhandsbesked.

RSV överklagade SRN:s förhandsbesked enligt rättsfallsprotokoll 38/99, såvitt avser frågorna 1 och 2 och yrkade att RR skulle förklara att överlåtelsen är att betrakta som en sådan avyttring som skall realisationsvinstbeskattas (fråga 1) samt att återföring av avdrag för värdeminskning och värdehöjande reparationer skall ske (fråga 2). Till stöd för sin talan anförde RSV i huvudsak följande.

Det finns tre möjliga tolkningar av RR:s praxis beträffande överlåtelse av fastighet till underpris till aktiebolag som delvis ägs av överlåtarens barn. I samtliga fall utgår man ifrån att överlåtelsen sker till ett pris som understiger taxeringsvärdet på fastigheten. Skillnaden avser hur man sedan skall göra bedömningen av om överlåtelsen väsentligen innebär en gåva eller inte. En tolkning är att barnens andel i aktiebolaget är det enda som är av betydelse. En annan tolkning, som företräds av SRN, är att det även har betydelse hur stor skillnaden är mellan taxeringsvärdet och marknadsvärdet. Den tredje ståndpunkten är den som RSV hävdar i SRN, nämligen att inte bara barnens ägarandel i aktiebolaget utan även skillnaden mellan överlåtelsepriset och taxeringsvärdet har betydelse.

Motparten bestred bifall till överklagandet. Till stöd för sin inställning anförde motparten bl.a. följande. RSV anser att bedömningen av om den aktuella överlåtelsen skall anses vara en gåva eller ej skall ske med ledning av skillnaden mellan överlåtelsepriset och taxeringsvärdet. Eftersom denna skillnad är begränsad vill RSV hävda att det inte föreligger en gåva. I rättsfallet RÅ 1993 ref. 43 uttalades att frågan om det föreligger en gåva inte enbart kan avgöras med beaktande av det

förhållandet att förvärvspriset understiger taxeringsvärdet. Bedömningen skall enligt Regeringsrätten även ske genom en prövning enligt de allmänna civilrättsliga kriterier som gäller för gåva, vilket innebär att frågan är om det skett en förmögenhetsöverföring eller inte. Denna fråga måste avgöras med ledning av fastigheternas verkliga värden. Som framhållits har de fastigheter som skall överföras betydande övervärden.

RR fastställde SRN:s förhandsbesked i de delar som överklagats.

#### "SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE"

Frågan i målet är om överlåtelsen av fastigheterna i inkomstskattehänseende skall behandlas som avyttring eller gåva. Överlåtelsen skall ske mot en ersättning som understiger fastigheternas taxeringsvärden.

En överlåtelse av en fastighet till närstående eller till ett av närstående ägt bolag behandlas normalt som en gåva om ersättningen understiger taxeringsvärdet. En motsvarande överlåtelse till ett av överlåtaren helägt bolag behandlas däremot som en avyttring eftersom det saknas ett gåvomoment, se RÅ 1993 ref. 43. I det nyssnämnda rättsfallet likställde Regeringsrätten med överlåtelse till ett av överlåtaren helägt bolag även fall där närstående ägde 20 procent av det förvärvande bolaget. Den nu aktuella överlåtelsen av fastigheter skall ske till ett bolag där 40 procent ägs av närstående till överlåtaren. Enligt Regeringsrättens mening blir gåvomomentet därigenom så betydande att överlåtelsen bör behandlas som en gåva. Regeringsrätten gör i övrigt samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt avser de frågor som överklagats.

Sedan förhandsbeskedet meddelades har kommunalskattelagen (1928:370) och 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 i de nu aktuella delarna."

---

**Område: Kammarrätten**

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 januari 2001.

## **KR:s i Stockholm dom den 24 januari 2001**

**Betalkort från arbetsgivaren har ansetts vara en skattefri förmån av begränsat värde då kortet är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter, förmånen är av begränsat värde för den anställde och förmånen inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen**

Anställda i ett företag fick kostnadsfritt betalkort, som utan inskränkning kunde användas för privat bruk, s.k. företagsupphandlade privatkort.

Företaget gjorde gällande att betalkort utfärdades för anställda som på grund av tjänsteresor hade behov av att kunna göra reseutlägg för företagets räkning. Därigenom möjliggjordes att rutinen för reseförskott kunde tas bort. Företaget betalade årsavgiften för korten medan samtliga övriga fakturor tillställdes kontoinnehavarna direkt.

Skattemyndighetens beslut att påföra företaget arbetsgivaravgifter på värdet av årsavgifterna för betalkorten undanröjdes av LR, som fann *att* betalkorten var av väsentlig betydelse för utförandet av de anställdas uppgifter, *att* förmånen av korten var av begränsat värde för de anställda *och att* förmånen för de anställda inte utan svårighet kunde särskiljas från nyttan i anställningen.

I frågan huruvida tillgång till betalkort var av väsentlig betydelse för utförandet av arbetsuppgifterna uttalade LR att det var av särskilt intresse att korten utfärdats på grund av tjänsteutövningen efter en - i och för sig generös - behovsprövning. LR fann också sannolikt att innehav av betalkort underlättade utförandet av arbetsuppgifterna.

I frågan huruvida förmånen utan svårighet kunde särskiljas från nyttan i anställningen uttalade LR följande. "Fakturorna skickas hem till den anställde, som sedan har att redovisa och återkräva betalning från bolaget för de särskiljbara poster som hänför sig till bruk i tjänsten. För att nyttan i tjänsten skall kunna särskiljas från privat nytta krävs att en bedömning görs i varje enskilt fall med en noggrann granskning av samtliga fakturor för en jämförelse av vilken nytta som överväger. Detta kan inte anses vara möjligt att utföra utan viss svårighet. Att poster på fakturan är särskiljbara har i sig inget självständigt värde för den bedömningen."

Att förmånen hade begränsat värde för de anställda var ostridigt.

KR gjorde samma bedömning som länsrätten.

*Kommentar:*

RSV avser att överklaga domen. RSV menar att bestämmelsen inte undantar förmåner från skatteplikt där det privata nyttjandet och värdet därav, såsom beträffande betalkorten, på ett klart sätt kan särskiljas och värderas. I propositionen nämns telefonabonnemang som arbetsgivaren står för som exempel där det klart går att särskilja förmånen. Privata telefonsamtal kan särskiljas från tjänstesamtalen genom t.ex. en specificerad telefonräkning. Värderingen av den privata nyttan kan däremot svårigen göras i fråga om en tidningsprenumeration eller användandet av en persondator för privat bruk när datorn har betalats av arbetsgivaren (prop 1994/95:182 s. 39 f och 44).

---

## Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 januari 2001.*

### Meddelade prövningstillstånd

*Saken:* Fråga om dubbelbeskattningsavtal i visst fall utgjort hinder mot beskattning enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 4, 5 och 8 §§ lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl., artiklarna 7, 14, 15, 17 och 26 i dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna (SFS 1992:17).

*Saken:* Fråga, vid tillämpning av det s.k. fullföljdskravet i 7 § 6 mom. femte stycket SIL, om vilken tidsperiod som bedömningen bör avse, vilket utrymme som finns för s.k. eftersyn och vilken betydelse som skall tillmätas det förhållandet att det är fråga om en relativt nybildad stiftelse.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 7 § 6 mom. lagen (1947:546) om statlig inkomstskatt.

*Saken:* Fråga vid återläggning av utgifter för värdehöjande reparationer och underhåll i samband med fastighetsavyttring, om vilka arbeten som skall beaktas. I Regeringsrätten är särskilt fråga om utgifter för periodiskt underhåll enligt plan (RSV:s överklagande) och för anpassning av lokaler till ny hyresgäst (den skattskyldiges överklagande).

*Klagande:* Riksskatteverket och den skattskyldige.

*Lagrum:* Punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370).

- [RR:s domar den 5 juni](#)  
Stiftelses avdrag för administrationskostnader.
- [RR:s dom den 16 maj 2001](#)  
Organisationskostnader
- [RR:s dom den 16 maj 2001](#)  
Organisationskostnader
- [Kammarrättens i Stockholm dom den 15 juni 2001](#)  
Ersättning för processkostnader inklusive eller exklusive moms
- [KR:s i Jönköping dom den 20 april 2001](#)  
Tröghetsregeln för fastigheter. Om en fastighet löpande redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet trots att den kunde ha hänförs till kapital p.g.a. tröghetsregeln bör även reavinsten beräknas som för näringsfastighet.
- [KR:s i Jönköping dom den 27 april 2001](#)  
Reaförlust var personlig levnadskostnad. Reaförlust på fordran på svärson har ansetts som personlig levnadskostnad och avdrag har vägrats.
- [KR:s i Jönköping dom den 24 april 2001](#)  
Medvetet konstruerade reaförluster. Avdrag för reaförluster har medgetts trots att de kan antas ha varit planerade.
- [KR:s i Sundsvall dom den 29 maj 2001](#)  
Datorkostnad i kapital. Avdrag för kostnad för dator i inkomstslaget kapital har vägrats då den får ses som en personlig levnadskostnad. Kostnad för ökad förslitning ansågs däremot avdragsgill.
- [KR:s i Göteborg dom den 30 maj 2001](#)  
Reaförlust vid försäljning inom familj. Avdrag för reaförlust har vägrats i ett fall då försäljning och återköp skett till den skattskyldiges moder, återköp gjorts för samma pris inom ca en vecka och där övergång av äganderätten inte kunde styrkas.
- [KR:s i Göteborg dom den 28 maj 2001](#)  
Reaförlust på äldre bil personlig levnadskostnad. Avdrag för reaförlust vid avyttring av en Ferrari Dino 246 GT, årsmodell 1970, har vägrats då den ansetts som en personlig levnadskostnad.
- [KR:s i Jönköping dom den 22 maj 2001](#)  
Anskaffningskostnad delvis gåva. Vid reavinstberäkning har yrkat avdrag för anskaffningskostnad satts ner då detta delvis ansetts vara ett överpris. Förvärvet skedde från en familjemedlem.
- [KR:s i Göteborg dom den 22 maj 2001](#)  
Avgift JAK-lån. Grundavgift på JAK-lån har bedömts som en ej avdragsgill kostnad och inte som en ränta.
- [KR:s i Göteborg dom den 5 juni 2001](#)  
Värdepappershandel. Omsättning av värdepapper på 15,2 miljoner kr fördelat på ca 150 transaktioner har bedömts som värdepappershandel och inte som kapitalplacering för aktiebolag.
- [KR:s i Jönköping dom den 28 maj 2001](#)

Inbetalning på försäkring ej ränta. Inbetalning till försäkringsbolag har i visst fall bedömts som en ej avdragsgill betalning och inte som en avdragsgill ränta.

- [KR:s i Göteborg dom den 30 april 2001](#)

Ej avdrag reaförlust nyttjanderätt, timeshare. Avdrag för förlust på en s.k. timeshare-rättighet har vägrats då den inte ansetts utgöra något finansiellt instrument och därför inte är avdragsgill vid konkurs samt då den blivit värdelös i och med konkursen och därför inte ansetts kunna säljas efter denna tidpunkt.

- [KR:s i Jönköping dom den 23 april 2001](#)

Kassaapparat. Kassarapporter utan underlag i form av kontrollremсор eller tömningskvitton från befintlig kassaapparat har godtagits som underlag för mervärdesskatteredovisningen.

- [SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2001](#)

Avyttrings- och anskaffningspris aktier, Apportemission. Skattemässig vinst uppkom vid avyttring av aktier (omsättningstillgångar) vid apportemission trots att någon bokföringsmässig vinst inte skulle redovisas hos avyttraren.

Beskattat avyttringsvärde hos avyttraren, tillika bokfört anskaffningsvärde hos förvärvaren, ansågs utgöra förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde.

- [SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2001](#)

Kvalificerad andel. Andel i företag som upphört att vara fåmansföretag.

Företag som upphört att vara fåmansföretag genom ändrad lagstiftning innebär inte ett sådant upphörande som avses i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL.

- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 juni 2001](#)

Fråga om sexmånadersregeln är tillämplig på lön som utbetalas i förskott- respektive efterskott till A som tillfälligt tjänstgör i utlandet och om väsentlig anknytning till Sverige kvarstår om A säljer familjebostaden före utflyttningen

- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 28 maj 2001](#)

Ej skattskyldighet för erhållet bidrag

- [SRN:s förhandsbesked den 31 maj 2001](#)

Gränsdragningen mellan offentligt respektive inte offentligt finansierad tandvård. Skattepliktig förmån av fri tandvård anses föreligga trots att den vårdgivande tandläkaren avstår från sin rätt till ersättning från försäkringskassan.

- [Meddelat provningstillstånd](#)

---

**Område: Regeringsrätten**

## **RR:s domar den 5 juni**

### **Stiftelses avdrag för administrationskostnader**

Inkomsttaxeringen 1992-1993

I

Stiftelsen V som är en vinstandelsstiftelse yrkade i sina deklarationer avdrag för kostnader för kapitalförvaltning (administration, avskrivningar, hyror, prenumerationer, resor, revision, konsultationer och notariat) med cirka 4,5 miljoner kr för vart och ett av inkomståren. Kapitalinkomsterna uppgick för de två åren till cirka 30 respektive 18 miljoner kr. SKM avvek från deklarationerna och medgav avdrag med endast cirka 0,5 miljoner för vart och ett av åren. LR och KR avslog V:s överklagande.

RR konstaterar att det i det nu aktuella målet inte finns anledning att tillämpa annat synsätt vad gäller omkostnader än vad RR gjort i domen den 5 februari 2001 (se protokoll nr 3/01). Av handlingarna i målet framgår att V:s förmögenhet huvudsakligen varit placerad i aktier och det kan hållas för sannolikt att förvaltningen av densamma föranlett avdragsgilla kostnader som överstiger det belopp som SKM medgett avdrag för. Å andra sidan framgår att betydande insatser lagts ned på den del av verksamheten som närmast är att hänföra till fullföljandet av stiftelseändamålet. Dit hör främst administration m.m. av vinstandelar. Kostnaderna härför är inte hänförliga till intäkternas förvärvande och således inte avdragsgilla. På föreliggande underlag är det inte möjligt att med någon större grad av precision fastställa hur stor del av stiftelsens omkostnader som hänförs till avdragsgilla kostnader för kapitalförvaltningen. Det bör i första hand ankomma på LR att efter hörande av parterna fastställa de kostnader som ska anses hänförliga till kapitalförvaltningen och således avdragsgilla. RR förklarar därför med delvis bifall till överklagandet och med ändring av KR:s och LR:s domar, att V är berättigad till avdrag för dess kapitalförvaltningskostnader och överlämnar handlingarna i målet till LR för fastställande av storleken av dessa kostnader.

II

Målet rör samma sakfråga som i I ovan för en personstiftelse för utbildning och RR anför samma skäl och kommer fram till samma avgörande som i I.

Kommentar: Av dessa domar framgår, kanske tydligare än av domen från 5 februari, att en uppdelning av administrationskostnader i avdragsgilla kostnader för kapitalförvaltning och inte-avdragsgilla

kostnader för fullföljden ska göras. Av kommentarer i massmedia till februari-domen kan man få intrycket att praxis nu innebär fullt avdrag för administrationskostnader. Så är alltså enligt RSV:s uppfattning inte fallet utan många administrationskostnader, t.ex. för bokföring och revision, kan endast till viss del och efter bedömning i varje enskilt fall anses hänförliga till avdragsgilla kostnader för kapitalförvaltningen.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**RR:s dom den 16 maj 2001**

### Organisationskostnader

Mervärdesskatt

Ej avdrag för ingående skatt avseende avgift för inregistrering av aktier på Stockholms fondbörs, årsavgift till Stockholms fondbörs och VPC-avgift.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 39/99. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

AB X överklagade till RR och yrkade att avdrag skulle medges för ingående mervärdesskatt hänförlig till avgift för inregistrering av aktier på Stockholms fondbörs, årsavgift till Stockholms fondbörs samt avgift till Värdepapperscentralen VPC AB.

RSV hemställde att RR skulle fastställas och anförde "bl.a. att bolaget inte på objektiva grunder har kunnat påvisa att de ifrågavarande kostnaderna är en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna (jfr EG-domstolens dom den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank)".

RR anslöt sig till SRN:s bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

## Område: Regeringsrätten



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium 19 juni den 2001.*

**RR:s dom den 16 maj 2001**

## **Organisationskostnader**

Mervärdesskatt

Ej avdrag för ingående skatt avseende förvärv i samband med notering av bolags aktie på börsen

SRN förhandsbesked meddelat den 11 november 1999.

Omständigheterna var i huvudsak följande:

AB Y lät inregistrera sin aktie på börsen och ådrog sig i samband därmed vissa konsultkostnader m.m. Anledning till notering var att bolaget ville ha tillgång till viss riskkapitalmarknad för att trygga kapitalförsörjning i verksamheten.

SKM i Stockholms län beslutade i omprövningsbeslut 1998-12-17 att inte medge bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt avseende redovisningsperioder under 1996 avseende förvärv i samband med noteringen av bolagets aktie på börsen.

RSV ansökte, med anledning av SKM:s beslut, om förhandsbesked och frågade om avdragsrätt förelåg för ingående skatt hänförliga till förvärv av konsulttjänster avseende den aktuella inregistreringen. Verket ansåg att avdragsrätt inte förelåg, eftersom de aktuella förvärven inte utgjorde sådana förvärv, som skall användas eller förbrukas i och för sådan bolagets verksamhet eller del därav som medför skattskyldighet. Bolaget ansåg att avdragsrätt förelåg och anförde att kostnader för anskaffande av erforderligt driftkapital ovedersägligt är ett naturligt led i varje näringsverksamhet. Eftersom kostnaden i det nu aktuella fallet har uppstått i en verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt skall avdrag medges för den ifrågavarande ingående skatten.

SRN gjorde följande bedömning.

Enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver en verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt 1 kap. 7 § andra stycket ML sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda

bestämmelse, jämfört med samma kapitel 1 § första stycke 1, avser, med vissa här ej aktuella undantag, skattskyldigheten sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Skattskyldigheten i materiellt hänseende avser enbart varje sådan omsättning och inte - såsom i formellt hänseende t.ex. vid registrering av skattskyldig - verksamhet i stort när skattepliktig omsättning förekommer i en verksamhet.

Av huvudregeln framgår således att avdragsrätten begränsas till ingående skatt på förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i enlighet med det ovan sagda för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet.

I förarbetena till ML uttalas beträffande den aktuella bestämmelsen i 8 kap. 3 § första stycket bl.a. följande. Den föreslagna 3 § ger avdragsrätt endast för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv eller sådan införsel av varor eller tjänster i den verksamhet som medför skattskyldighet. En vara eller tjänst är att anse som förvärvad eller införd i en sådan verksamhet endast i den mån varan eller tjänsten skall användas eller förbrukas i verksamheten (prop. 1993/94:200 s. 209).

Innebörden av huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML skall tolkas mot bakgrund av i första hand artikel 17 punkt 2 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilken avdragsrätten i princip begränsas till mervärdesskatt på varor och tjänster i och för skattepliktiga transaktioner. För att rätt till avdrag skall anses föreligga enligt direktivet förutsätts att varorna och tjänsterna skall ha en direkt och omedelbar anknytning till skattepliktiga transaktioner och att endast den ingående skatt som bärs direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion får dras av (jfr bl. a. punkterna 19, 21 och 25 i EG-domstolens dom i mål C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs and Excise).

Av den lämnade redogörelsen för ML:s och det sjätte direktivets grundläggande bestämmelser om avdragsrätt framgår att en förutsättning för att avdrag för ingående skatt skall medges är att skatten kan anses hänförlig till en av den skattskyldige bedrivna verksamhet bestående av mervärdesskattepliktiga transaktioner. Vid inkomstbeskattningen har i praxis inte ansetts följa av enbart allmänna skatterättsliga principer att kostnader som uppkommer för att tillföra ett bolag aktiekapital eller för att notera ett bolags aktier på börs kan hänföras till den av bolaget bedrivna verksamheten (jfr RÅ 1917 Fi, 64 och RÅ 1992 ref. 55 II). I mervärdesskattehänseende kan inte heller förvärv för sådan anskaffning av kapital eller notering på börs anses ha ett sådant direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet sådan denna kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar att ingående skatt som belöper på förvärven är avdragsgill. I stället får enligt nämndens mening sådana förvärv anses gjorda utom ramen för

den av bolaget bedrivna verksamhet som omfattas av mervärdesskattesystemet.

Mot bakgrund av det anförda fann nämnden att bolaget inte hade rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till konsultkostnader m.m. som uppkommit i samband med inregistreringen av bolagets aktie på börsen.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att avdragen som var i fråga skulle medges.

Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skall förklara att bolaget är berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt hänförlig till konsultkostnader som uppkommit med anledning av notering av aktierna i bolaget på börsen. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. "Det föreligger en direkt och omedelbar anknytning mellan kostnaderna och bolagets skattepliktiga transaktioner. - Avsikten med börsnoteringen var att bolaget skulle få tillgång till ... riskkapitalmarknaden. Kostnaderna ifråga var avsedda för marknadsföring av bolagets affärsverksamhet samt för att trygga bolagets kapitalförsörjning, dvs. hänförliga till bolagets verksamhet som utgörs av forskning, tillverkning och försäljning med inriktning på .... - Alternativt är bolagets uppfattning att kostnaderna anses utgöra direkta kostnadskomponenter i en från mervärdesskatt undantagen transaktion som medför full avdragsrätt för ingående skatt enligt artikel 17 punkt 3 c sjätte mervärdesskattedirektivet."

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas och anförde "bl. a. att bolaget inte på objektiva grunder har kunnat påvisa att de ifrågavarande kostnaderna är en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna (jfr EG-domstolens dom den 8 juni 2000 i mål C-98/98, Midland Bank)".

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

## **Kammarrättens i Stockholm dom den 15 juni 2001**

### **Ersättning för processkostnader inklusive eller exklusive moms**

Mervärdesskatt

Kammarrätten har uttalat sig om ersättning för kostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m. m. i ett mål om avdrag enligt lagen (1993:1503) om generell anställningsstöd samt avgiftstillägg.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom. Avseende kostnadsersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt gjorde skattemyndigheten gällande att för det fall ersättning skall utgå bör den utgå exklusive mervärdesskatt, eftersom bolaget är registrerat för mervärdesskatt.

KR gjorde följande bedömning.

I 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anges att den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet får göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv eller import i verksamheten. I 1 kap. 7 § ML definieras rekvisitet "verksamhet som medför skattskyldighet" som en sådan verksamhet i vilken omsättning av varor och tjänster medför skattskyldighet.

8 kap. 3 § ML bygger på artikel 17.2 i rådets sjätte direktiv av den 17 maj 1977. I artikeln uppräknas i vilka fall den skattskyldige skall ha rätt göra avdrag från den skatt han är skyldig att betala. Ett grundkrav är att varorna och tjänsterna används för den skattskyldige personens skattepliktiga transaktioner. Regeringsrätten har i RÅ 1999 not. 282 i ett förhandsbesked rörande bl.a. 8 kap. 3 § ML uttalat att tolkningen av ML:s bestämmelser i första hand skall ske utifrån EG-reglerna och den EG-rättsliga praxis som finns på området. I Regeringsrättens domar den 16 maj 2001 har Regeringsrätten fastställt ett förhandsbesked meddelat av Skatterättsnämnden. I dessa förhandsbesked uttalas bl.a. att en förutsättning för avdrag är att skatten kan anses hänförlig till en av den skattskyldiges bedrivna verksamhet bestående av skattepliktiga transaktioner samt att rätt till avdrag förutsätter ett direkt och omedelbart samband med ett bolags verksamhet sådan denna kommer till uttryck i skattepliktiga omsättningar.

EG-domstolen har i målet C-4/94 BLP Group plc mot Commissioners of Customs & Excise uttalat (p. 28) att artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 och artikel 17.2 i sjätte direktivet

skall tolkas på så sätt att - bortsett från de fall som uttryckligen anges i dessa direktiv - när en skattskyldig person tillhandahåller tjänster åt en annan skattskyldig vilken använder tjänsterna för att genomföra en skattefri transaktion så har den sistnämnde inte rätt att göra avdrag för den erlagda ingående mervärdesskatten, och detta inte heller när det yttersta syftet med den skattefria transaktionen är att genomföra en skattepliktig transaktion. EG-domstolen uttalar sig också specifikt beträffande juridisk rådgivning. I punkt 25 uttalas således följande: "Det är riktigt att ett företag vars verksamhet är underkastad mervärdesskatteplikt har rätt att göra avdrag för skatten på tjänster från revisorer eller juridiska rådgivare som hänför sig till den skattskyldiges skattepliktiga transaktioner och att för det fall BLP hade beslutat att uppta ett lån för att tillgodose samma syften hade man haft rätt att göra avdrag för mervärdesskatt på de tjänster från en finansiell rådgivare som hade varit nödvändiga för upptagande av lånet. Detta är emellertid en följd av det faktum att dessa tjänster, för vilka kostnaden utgör en del av företagets indirekta kostnader och således tillhör kostnadskomponenterna i priset på produkterna, används av den skattskyldige för att genomföra skattepliktiga transaktioner".

EG-domstolen har vidare i målet C-98/98 Commissioners of Customs and Excise mot Midland Bank plc uttalat (p. 24) att artikel 2 i första direktivet och artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet skall tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet. EG-domstolen fastslog också att det åligger den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål (p. 25).

KR fann att kostnader för ett bolags skatteprocesser inte kan anses vara en kostnadskomponent i priset på bolagets tjänster. Detta medför också att bolaget, enligt kammarrättens bedömning, saknar avdragsrätt för mervärdesskatt. Vid ett sådant förhållande skall bolaget också tillerkännas ersättning för sina kostnader avseende skattemålet utan avdrag för mervärdesskatt.

Kommentar:  
Överklagas ej av RSV.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**KR:s i Jönköping dom den 20 april 2001**

### **Tröghetsregeln för fastigheter**

**Om en fastighet löpande redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet trots att den kunde ha hänförts till kapital p. g.a. tröghetsregeln bör även reavinsten beräknas som för näringsfastighet.**

*Inkomsttaxering 1997*

Den fysiske personen A yrkade att KR skulle beräkna reavinsten vid försäljningen av fastigheten enligt reglerna för privatbostadsfastighet. Han anförde att tröghetsregeln var tillämplig.

SKM bestred bifall till överklagandet

#### **KAMMARRÄTTENS MOTIVERING**

I 5 § sjätte stycket KL finns den s.k. tröghetsregeln, som innebär att en fastighet under två år kan ha kvar sin karaktär av privatbostadsfastighet även om omständighet inträffat som bör föranleda att fastigheten klassificeras som näringsfastighet. Av sista meningen samma stycke framgår dock att om ägaren yrkar det skall tröghetsregeln inte tillämpas utan omklassificering ske omedelbart.

A har från och med inkomsttaxeringen 1995 redovisat fastigheten som näringsfastighet. Han får därmed, enligt kammarrättens mening, anses ha yrkat att tröghetsregeln inte skall tillämpas utan att omklassificering skall ske omedelbart. Med hänsyn härtill finner kammarrätten, lika med länsrätten, att realisationsvinstbeskattningen bör ske enligt reglerna för näringsfastighet. Överklagandet bör därför avslås.

Kommentar: Det är således inte möjligt att tillämpa tröghetsregeln vid reavinstbeskattningen och avstå från att göra detta vid den löpande beskattningen.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

## **KR:s i Jönköping dom den 27 april 2001**

### **Reaförlust var personlig levnadskostnad**

**Reaförlust på fordran på svärson har ansetts som personlig levnadskostnad och avdrag har vägrats.**

*Inkomsttaxeringen 1995*

En fysisk person, S, yrkade i sin deklaration avdrag för reaförlust på skuldebrev. SKM vägrade avdraget med motivering att låntagaren varit gift med S:s dotter och att skuldebrevet sålts till hans dotter och son. S överklagade SKM:s beslut och yrkade avdrag med den totala skulden.

### **LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL**

Av såväl RÅ 1985 Aa 204 som det av S själv åberopade kammarrättsavgörandet (KR i Gbg, dom 1997-06-03,) framgår att avdrag för en reaförlust skall vägras om densamma anses utgöra en personlig levnadskostnad. Länsrätten finner, i likhet med kammarrätten i ovan nämnda dom avseende 1995 års taxering, inte att lagändringarna fr.o.m. 1992 års taxering har medfört något nytt vad avser förbudet mot avdrag för reaförluster som är hänförliga till personliga levnadskostnader. Länsrätten delar också skattemyndighetens uppfattning att den nu aktuella reaförlusten är en personlig levnadskostnad. Avdrag kan då inte medges.

S fullföljde sin talan och kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och fastställde den överklagade domen.

---

**Område: Kammarrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

## **KR:s i Jönköping dom den 24 april 2001**

### **Medvetet konstruerade reaförluster**

**Avdrag för reaförluster har medgetts trots att de kan antas ha varit planerade.**

*Inkomsttaxeringen 1990*

#### **KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL**

Enligt avräkningsnotor hade en fondkommissionär köpt för N:s räkning säljoptioner till en kurs av 15 kr och sålt lika många till en kurs om 4 kr 50 öre. Vidare hade fondkommissionären för hans räkning köpt köpoptioner för 14 kr och sålt för 4 kr 50 öre. Sammanlagt uppstod en reaförlust för N, för vilken han yrkade avdrag i sin självdeklaration. Taxeringsnämnden vägrade avdrag. På talan av N medgav länsrätten honom avdrag för den uppkomna förlusten.

SKM har anfört att avdrag bör vägras eftersom det är fråga om avtal som är civilrättsligt ogiltiga. Vidare hävdar SKM att genomsyn av transaktionerna bör ske då N har gjort ett s.k. avdragsköp. SKM framhåller bl.a. också att förlusterna är medvetet konstruerade, vilket skulle ligga utanför ramen för vad som är avdragsgillt enligt kommunalskattelagen.

KR gör följande bedömning.

N:s köp och försäljningar av optioner har till formen inte varit annat än sedvanliga dispositioner som avsett etablerade finansiella instrument. Av utredningen i målet framgår inte att han har kunnat häva köp- och försäljningsavtalen eller att de inte varit gällande av något annat skäl. Till följd härav saknas grund för att betrakta avtalen som ogiltiga vare sig från civilrättslig eller skatterättslig synpunkt. Det har inte framkommit att N har erhållit någon form av kompensation för realisationsförlusten. Den kan därför inte anses vara skenbar eller fiktiv utan det är fråga om en verklig förlust, som N har fått stå för.

RR har bl.a. i rättsfallet RÅ 1991 not. 232 uttalat att det i princip inte finns något hinder för en skattskyldig att få avdrag för en avsiktlig realisationsförlust under förutsättning att förlusten är verklig och inte utgör resultatet av sådana transaktioner som avses i lagen (1980:865) mot skatteflykt. I RR:s avgörande RÅ85 1:69 var omständigheterna följande. En skattskyldig avsåg att köpa en fastighet för 15 milj. kr och i syfte att berika sina barn sälja den vidare till dessa för 11 milj. kr.



Realisationsförlusten avsåg han kvitta mot en realisationsvinst om 4 milj. kr. Regeringsrätten anförde att förlusten skulle få dras av från vinsten vid en tillämpning enbart av kommunalskattelagens regler.

Mot bakgrund av ovannämnda ställningstagande av RR anser KR att det saknar betydelse för avdragsrätten att N kan antas ha planerat att ifrågavarande förlust skulle uppstå. Det väsentliga är om förlusten är verklig eller inte. Såsom anförts ovan ger utredningen i målet inte annat vid handen än att en verklig förlust uppkommit. Inte heller föreligger någon annan grund för att vägra N avdraget för realisationsförlusten. Överklagandet skall därför avslås.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**KR:s i Sundsvall dom den 29 maj 2001**

### **Datorkostnad i kapital**

**Avdrag för kostnad för dator i inkomstlaget kapital har vägrats då den får ses som en personlig levnadskostnad. Kostnad för ökad förslitning ansågs däremot avdragsgill.**

*Inkomsttaxeringen 2000*

Den fysiska personen M yrkade avdrag för kostnader för anskaffning av dator. SKM vägrade avdraget. M överklagade.

### LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Av 3 § 2 mom. första stycket SIL framgår bl.a. att från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet.

Av 20 § KL framgår att avdrag dock inte får göras för den skattskyldiges levnadskostnader och därtill hänförliga utgifter.

M anför bl.a. följande. Han har köpt datorn för att sköta sina värdepappersaffärer. Datorn har varit hans enda redskap, utan den skulle han inte ha kunnat genomföra aktieaffärerna. Han har haft en omsättning på mer än 3 miljoner kr i affärerna, vilka har gett honom en vinst på knappt 100 000 kr.

SKM anför bl.a. att M vid utgången av år 1998 var ägare till andelar i fyra fonder. Samtliga andelar har avyttrats under 1999. Dessutom har M köpt och sålt andelar i fem andra fonder. Vid utgången av 1999 ägde han andelar i tre fonder.

Länsrättens bedömning.

En dator är idag vanligt förekommande i de flesta hem och det kan antas att datorer i hemmet normalt används, åtminstone delvis, för helt privata ändamål. Det talar för att kostnaden för dator bör ses som en personlig levnadskostnad som inte är avdragsgill. Visst avdrag kan dock medges om det visas att datorn förslits snabbare än normalt på grund av användningen för förvärvande av kapitalintäkterna. Länsrätten finner inte skäl att ifrågasätta M:s uppgift att han använder sin dator för handel med värdepapper. Det har dock inte visats att datorn uteslutande används för detta ändamål eller att den på grund av användningen förslitits snabbare än vad den annars skulle ha gjort. Förutsättningar för avdrag för hela eller delar av anskaffningskostnaden föreligger därför ej. Överklagandet skall på grund härav avslås.

KR anslöt sig till länsrättens bedömning.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 30 maj 2001**

**Reaförlust vid försäljning inom familj**

**Avdrag för reaförlust har vägrats i ett fall då försäljning och återköp skett till den skattskyldiges moder, återköp gjorts för samma pris inom ca en vecka och där övergången av äganderätten inte kunde styrkas.**

*Inkomsttaxeringen 1992*

Den fysiska personen B har yrkat avdrag för förluster uppkomna genom avyttring av börsnoterade aktier till sin mor utan inblandning av kommissionär. Aktieposterna har därefter återköpts för en summa motsvarande försäljningspriset cirka en vecka efter respektive försäljning. Vidare har B uppgivit att han delgivit Värdepapperscentralen kopior på köpe- och försäljningshandlingar vid

respektive tillfälle. Han har emellertid inte visat att det faktiskt har förekommit någon förändring i hans värdepappersinnehav vid tiden för de uppgivna transaktionerna.

Enligt KR:s bedömning kan B i avsaknad av nämnda redovisning från Värdepapperscentralen inte anses ha visat att det har uppkommit någon verklig förlust under beskattningsåret ifråga. Skäl för att medge det yrkade avdraget föreligger därför inte.

Kommentar: Betydelsefulla faktorer är sannolikt att någon förmögenhetsöverföring inte skett mellan parterna efter de två transaktionerna jämfört med före samt att det inte kunde visas att aktierna omregistrerats hos VPC och att äganderätten på så sätt överförts mellan parterna.

En annan tänkbar motivering är att det inte var styrkt att aktierna faktiskt sålts.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 28 maj 2001**

**Reaförlust på äldre bil personlig levnadskostnad**

**Avdrag för reaförlust vid avyttring av en Ferrari Dino 246 GT, årsmodell 1970, har vägrats då den ansetts som en personlig levnadskostnad.**

*Inkomsttaxeringen 1994*

Fysiska personen E yrkade avdrag för sin andel av den förlust som uppstått vid avyttring av en Ferrari- - - -, årsmodell 1970. SKM vägrade avdraget och E överklagade.

Hon anförde bl.a. följande. Makarna E köpte bilen år 1989 för 835 000 kr. Bilen anskaffades till följd av E:s makes stora bilintresse men främst med tanke på att värdet på bilen förväntades stiga. Under innehavstiden användes bilen i syfte att underhålla motorn och körsträckan uppgick till endast 200 km. Sedan sensommaren 1991 var bilen uppställd på verkstad på grund av fel i kraftöverföringen. Stora problem förelåg att anskaffa reservdelar, vilket fick till följd att bilen inte kunde åtgärdas. Bilen belades sedermera med körförbud som

gällde fram till dess att bilen avyttrades 1993 för 220 000 kr. Det torde vara riktigt att bilar normalt sett används för privat bruk. Sådan nyttobil innehade makarna E också under nu aktuell tidsperiod. Den i målet ifrågasatta bilen kan dock inte hänföras till denna kategori på grund av dess karaktär som kapitalplaceringsobjekt. Detta bilmärke återfinns i en mycket begränsad upplaga i Sverige, om det överhuvudtaget finns någon ytterligare bil i Sverige av motsvarande modell och årgång. Den nästintill obefintliga möjligheten till att reparera bilen kan vidare inte avfärdas. En ägare till en nyttobil kan i stort sett vända sig till vilken verkstad som helst för att få åtgärdat uppkomna skador och fel. Makarna E inhandlade bilen med tanke på att värdet på den skulle stiga och pengarna förränta sig. Bilen förvärvades under en period då det allmänt sett förekom stort samlande av exklusiva bilar. Det visade sig emellertid att även denna marknad, i likhet med fastighetsmarknaden, var övervärderad. Syftet var inte att erhålla en bil som skulle användas vid den dagliga körningen, utan syftet var att göra en kapitalplacering. En s.k. nyttobil fanns redan i hushållet. De kan därför inte föreligga några bärande skäl till att hänföra försäljningen till avyttring av personligt lösöre. Sammanfattningsvis kan framhållas att bilens karaktär, den faktiska användningen, priset etc. visar att det är fråga om ett kapitalplaceringsobjekt.

#### LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Fråga i målet är om den aktuella bilen, en Ferrari - - - - av 1970 års modell har innehafts för personligt bruk och avdrag för realisationsförlust därmed inte skall medges enligt 31 § femte stycket SIL.

Av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 474f) framgår bl.a. följande. Med personligt lösöre avses egendom som till övervägande del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Även samlarföremål och liknande föremål räknas ibland som personligt lösöre. Det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Lösöre kan användas för personligt bruk även om det finns ett inslag av kapitalplacering. Om detta inslag dominerar skall egendomen emellertid inte anses som personligt lösöre. Det bör understrykas att enbart det förhållandet att viss egendom är värdefull inte medför att den skall anses som investeringsobjekt. Rena investeringsobjekt som ädelmetaller och diamanter som inte innefattats i smycken kan inte sägas användas för personligt bruk. Andelar i konstkonserter o.d. hör till denna grupp. Gränsen mellan personligt lösöre och övrigt lösöre är svårare att dra när det t.ex. gäller samlarföremål. Här får avgränsningen göras från fall till fall. Även subjektiva omständigheter får vägas in vid denna gränsdragning.

Länsrätten gör följande bedömning.

Presumtionen är att en bil används för personligt bruk.. Med hänsyn till

vad som framkommit i målet finner länsrätten inte att det inslag av kapitalplacering som funnits medför att bilen inte skall anses ha innehafts för personligt bruk. Avdrag för realisationsförlust skall därför, enligt 31 § femte stycket SIL, inte medges.

KR instämde i länsrättens bedömning.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**KR:s i Jönköping dom den 22 maj 2001**

**Anskaffningskostnad delvis gåva**

**Vid reavinstberäkning har yrkat avdrag för anskaffningskostnad satts ner då detta delvis ansetts vara ett överpris. Förvärvet skedde från en familjemedlem.**

*Inkomsttaxeringarna 1996 och 1997*

Den fysiska personen A förvärvade samlarmynt från sin son för ett pris som översteg marknadsvärdet vid köpet. Mynten såldes sedan för marknadsvärdet vilket innebar att en förlust uppkom. A yrkade avdrag för förlusten som en reaförlust. SKM vägrade avdraget. A överklagade.

Länsrättens bedömning.

Av den utredning som presenterats i målet får anses framgå att den förlust A åsamkats till följd av sin försäljning av samlarmynt inte har sin orsak i en verklig värdenedgång. Förlusterna har uppkommit p.g.a. att han betalat ett överpris för mynten. Uppkomna realisationsförluster under taxeringsåren 1996 och 1997 är därmed inte avdragsgilla. A:s överklaganden skall därför avslås.

KR fastställde LR:s dom.

Kommentar: Gåvobeskattnings av den del av anskaffningskostnaden som översteg marknadsvärdet vid förvärvet kan komma ifråga.

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

## **KR:s i Göteborg dom den 22 maj 2001**

### **Avgift JAK-lån**

**Grundavgift på JAK-lån har bedömts som en ej avdragsgill kostnad och inte som en ränta.**

*Inkomsttaxeringarna 1997 och 1998*

Fysiska personen F yrkade avdrag för ränta på JAK-lån.

SKM medgav avdrag för den del som avsåg årlig avgift då den var beroende av såväl tid som lånets storlek, men vägrade avdrag för grundavgiften då den fick betraktas som en uppläggningskostnad.

F överklagade och anförde bl.a. att även grundavgiftens storlek var beroende av lånets storlek och tid och därför borde vara avdragsgill även den.

### **LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL**

Enligt 3 § 2 mom. första stycket SIL får från intäkt av kapital utöver avdrag för ränteutgifter och realisationsförluster avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. I 6 mom. första stycket anges beträffande ränta som erlagts i förskott att avdrag inte medges för den del av räntan som belöper på tid efter den 31 januari året efter beskattningsåret. För ränta som enligt denna bestämmelse inte får dras av omedelbart medges avdrag med lika stora belopp för år räknat under återstoden av den tid som förskottsbetalningen har avsett.

Av utredningen i målet framgår att F tagit två sparlån i JAK på sammanlagt 482 455 kr. enligt ingivna lånereverser uppgår låneavgiften för de båda lånen till totalt 59 305 kr. F har uppgett att låneavgiften beräknats enligt följande formel.  $3,5 \% \times \text{lånebeloppet} + (0,6 \% \times \text{lånebeloppet} \times \text{antalet år som lånet löper på})$ . Annat har inte framkommit än att låneavgiften betalats direkt när lånet betalades ut genom avdrag på lånesumman.

SKM anser att den del av låneavgiften som är relaterad till både tid och lånets storlek, skatterättsligt har karaktär av ränta. F har därför medgetts avdrag med 0,6 % av lånebeloppet, dvs. 2 894 kr.

Fråga i målet är om F är berättigad till avdrag för den återstående på beskattningsåret belöpande delen av låneavgiften. LR gör följande

bedömning.

Jak Medlemsbank är en ekonomisk förening som vill främja en ekonomi som inte exploaterar människa eller natur. Detta gör banken genom att dels upplysa om räntans skadliga effekter på ekonomin, dels driva ett sparlånesystem utan ränta. För att kunna beviljas ett lån i JAK måste låntagaren först ha gjort en viss sparprestation. JAK lämnar ingen ränta på låntagarens sparande i föreningen men tar å andra sidan ingen ränta på utlånade medel. I stället tas en låneavgift ut, vilken skall täcka JAK:s administrativa kostnader. Enligt länsrättens mening kan denna avgift inte anses utgöra ränta. Rätt till avdrag såsom för skuldränta föreligger därför inte utöver vad SKM medgett. På grund härav och då F inte heller visat att annan grund för avdrag för den återstående delen av låneavgiften föreligger skall överklagandet avslås.

KR instämde i LR:s bedömning.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 5 juni 2001**

### Värdepappershandel

**Omsättning av värdepapper på 15,2 miljoner kr fördelat på ca 150 transaktioner har bedömts som värdepappershandel och inte som kapitalplacering för aktiebolag.**

*Inkomsttaxeringen 1995*

SKM höjde bolagets taxering avseende för lågt redovisad vinst vid avyttring av aktier. SKM beräknade då den skattepliktiga vinsten i enlighet med reglerna för inkomst av näringsverksamhet och inte för inkomst av kapital. SKM motiverade sitt beslut med att syftet med aktieportföljen varit att uppnå högsta möjliga avkastning inom ramen för det risktagande bolaget velat ta. Portföljen har varje år haft en hög avkastning i form av realiserade vinster vid avyttringar. För att öka avkastningen har även optioner använts. Verksamheten har varit inriktad på kortsiktiga placeringar för att uppnå en hög avkastning och någon långsiktig värdetillväxt har inte eftersträvat. Omsättningen och omsättningshastigheten i portföljen har varit relativt hög. Under räkenskapsåret 1994 har antalet försäljningar uppgått till 85 stycken. Det saknas uppgift om hur många inköp som skett till portföljen. Det kan antas att antalet transaktioner i vart fall uppgått till 150 stycken.

Omsättningen har överstigit 15 miljoner kr under året. Tillgängliga uppgifter tyder på att omfattningen av aktieaffärerna varit minst lika stor under tidigare år. En jämförelse med de fall som prövades av RR 1988 visar att verksamheten under år 1994 har varit sådan att den får anses yrkesmässigt bedriven. Härtill kommer att verksamheten pågått under ett flertal år. SKM anser att omständigheterna i förevarande fall kan jämföras med rättsfallet RÅ 1986 ref. 53. Även i det fallet var det fråga om en verksamhet som bedrevs vid sidan av bolagets egentliga verksamhet. Liksom i rättsfallet har aktieaffärerna bedrivits vid sidan av den övriga verksamheten. Bolagets aktieaffärer har inte haft någon anknytning till tidningsrörelsen och har inte bedrivits som ett led i denna verksamhet. Denna särskilda verksamhet har haft både vinstsyfte, varaktighet och tillräcklig omfattning för att enligt rättspraxis hänföras till handel med värdepapper. Vilken omsättning bolaget har i övrig verksamhet saknar därvid betydelse. Att aktieaffärerna företagits med överlikviditet och inte med på annat sätt förvärvat kapital kan enligt skattemyndigheten endast ha betydelse för bedömningen av verksamhetens varaktighet. Därvid kan konstateras att bolagets verksamhet med aktiehandeln rent faktiskt fått en sådan varaktighet (fem år) att den får anses som värdepappersrörelse.

Bolaget överklagade och yrkade att LR undanröjer SKM:s beslut och anför bl.a. följande. Bolaget bestrider att man bedrivit värdepappersrörelse. SKM har i sitt omprövningsbeslut hänvisat bl.a. till RÅ 1968 ref. 53. Bolaget bestrider att förhållandena är likartade de i det åberopade rättsfallet. I rättsfallet var syftet med värdepappersrörelsen att få in kapital för att därigenom stärka den övriga verksamheten i bolaget. Det visar att värdepappersrörelsen hade ett varaktigt syfte att få in kapital i verksamheten. I bolagets fall är det fråga om placering av överlikviditeten i tidningsrörelsen. Den aktuella överlikviditeten har genererats av tidningsrörelsen. Syftet med placeringen i värdepapper har således inte varit att bedriva handel med värdepapper för att genom realisering av vinster få in medel till tidningsrörelsen utan placeringen har skett i aktier för att därigenom få högre avkastning än genom placering i bank. En annan avgörande skillnad mot rättsfallet är att om bolaget tidigare skulle ha haft behov av överlikviditeten för att köpa tryckpressar eller en konkurrent så hade aktierna sålts. Det visar att det inte funnits något varaktigt syfte att bedriva en värdepappersrörelse. Det finns ytterligare en väsentlig skillnad mot rättsfallet när det gäller bolaget. I rättsfallet yrkade bolaget att värdepappersrörelsen skulle anses yrkesmässig. Det var således bolagets egen vilja att anses bedriva värdepappersrörelse. I (detta) bolags fall så har det aldrig funnits någon önskan att placeringen av överlikviditeten skulle medföra att bolaget bedrev yrkesmässig värdepappersrörelse. När det gäller ett företag av bolagets storlek kan inte enbart en placering av överlikviditet konstituera en värdepappersrörelse. Det torde krävas ytterligare åtgärder för att en värdepappersrörelse skall anses ha uppkommit. Som exempel på sådana åtgärder kan exempelvis vara om ett företag genom en aktiv egen finansförvaltning startar upp en internbank. En annan sådan



åtgärd kan vara att man i koncernen bildar ett finansbolag som skall syssla med handel av värdepapper. Alla dessa åtgärder visar att det är en varaktig satsning och då är det en yrkesmässig värdepappersrörelse (jfr Ruthberg m.fl., Beskattning av värdepapper s. 26f). I bolagets fall visar placeringen av överlikviditeten hos (fondkommissionären) att det inte är fråga om någon aktiv finansförvaltning. Det är inte heller ett tecken på att det är en varaktig inriktning, eftersom bolaget när som helst kan avyttra samtliga aktier utan att behöva stå för kostnader för övertalig personal och kontorsutrymmen. Att syftet inte har varit att bedriva värdepappersrörelse framgår också av att bolaget inte ändrat sin bolagsordning. Genom placeringen hos fondkommissionären hade bolaget möjligheten att avsluta verksamheten utan onödiga kostnader. Aktieportföljen har också under åren 1995-1996 i stort sett avvecklats eftersom överlikviditeten har behövts i rörelsen. Ytterligare en omständighet som måste beaktas är naturligtvis överlikviditetens storlek i förhållande till företagets omsättning. I bolagets fall överstiger omsättningen en miljard kr. Det måste då vara möjligt att placera överlikviditeten i exempelvis aktier eller i räntebärande värdepapper utan att bolaget därmed skall anses bedriva värdepappersrörelse. En överlikviditet i tidningsrörelsen som under några år uppgått till 15-20 miljoner kr i förhållande till en omsättning om en miljard kr kan inte medföra att placeringen hos fondkommissionären skall konstituera en värdepappersrörelse.. Fondkommissionären bedriver yrkesmässig rådgivning när det gäller placering av värdepapper. Denna yrkesmässighet när det gäller rådgivning kan emellertid inte medföra att deras kunder automatiskt skall anses bedriva värdepappersrörelse. Kravet på självständighet kan inte anses vara uppfyllt.

#### LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Till intäkt av kapital räknas enligt 3 § 1 mom. SIL löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bl.a. vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar. Distinktionen har sin största betydelse för att reglera beskattningen av fysiska personer. Såvitt gäller juridiska personer hänförs inkomster av alla slag till intäkt av näringsverksamhet, men inkomstberäkningen sker - till den del den avser vad som skall hänföras till realisationsvinst - enligt i stort sett samma ordning som för fysiska personer. Eftersom realisationsvinstberäkningen för den skattskyldiges del är förmånligare enligt reglerna för inkomst av kapital än för inkomst av näringsverksamhet har begreppet realisationsvinst därför betydelse även för juridiska personer.

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Bolaget har sedan 1991, vid sidan av tidningsrörelsen, i stället för inlåning i bank placerat delar av sin överlikviditet i värdepapper. Detta har skett genom en fondkommissionär. Omsättningen av värdepapper har under 1994 uppgått till 15,2 miljoner kr och antalet transaktioner har av SKM

uppskattats till cirka 150 stycken. Bolaget har inte invänt mot nämnda uppskattning. Fråga i målet är om den av bolaget bedrivna värdepappershandeln kan anses ha utgjorts av yrkesmässig verksamhet, i sådant fall innebärande att den skattepliktiga vinsten skall beräknas i enlighet med reglerna för inkomst av näringsverksamhet och inte för kapital. LR gör härvidlag följande bedömning.

Den aktuella värdepappershandeln har, såsom framgår av utredningen, bedrivits regelbundet under flera år och omsättningen har varit betydande med ett stort antal transaktioner. Värdepappershandeln framstår därför inte som förvaltning av ägarens förmögenhet utan som en genom kortfristiga aktieaffärer yrkesmässigt bedriven verksamhet (se RÅ 1988 ref. 45). Vid denna bedömning torde värdepappershanterings storlek i relation till bolagets ordinarie verksamhet sakna betydelse. Inte heller det förhållandet att bolaget sagt sig ha möjlighet att vid behov avsluta värdepappershandeln torde ha någon avgörande betydelse. Eftersom länsrätten således finner att den av bolaget bedrivna värdepappershandeln består i yrkesmässig verksamhet skall den skattepliktiga vinsten beräknas i enlighet med reglerna för inkomstlagets näringsverksamhet och inte för kapital.

#### KAMMARRÄTTEN

Bolaget överklagade till KR och anförde följande. LR har i sina domskäl hänvisat till RÅ 1988 ref. 45. Detta rättsfall saknar helt relevans i förevarande mål. För bolaget är tidningsrörelsen helt dominerande med en omsättning på drygt en miljard kr medan aktieomsättningen uppgår till 15 miljoner kr. Först om bolaget bildat ett dotterföretag och överfört medlen till detta hade rättsfallet varit relevant. Placeringen av överskottslikviditet hos fondkommissionären får därför ses som förvaltning av ägarens förmögenhet. Orsaken till att antalet försäljningar 1994 uppgick till 85 stycken beror på ändrade skatteregler. Under 1994 var fortfarande endast hälften av realisationsvinsten på aktier, som var anläggningstillgångar, skattepliktig. Att fondkommissionären som professionell förvaltare passade på att realisera vinster på aktier när skattereglerna var fördelaktiga medför inte automatiskt att bolaget skall anses bedriva värdepappersrörelse.

KR instämde emellertid i länsrättens bedömning.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

## **KR:s i Jönköping dom den 28 maj 2001**

### **Inbetalning på försäkring ej ränta**

**Inbetalning till försäkringsbolag har i visst fall bedömts som en ej avdragsgill betalning och inte som en avdragsgill ränta.**

*Inkomsttaxeringarna 1996 och 1997*

En fysisk person, E, yrkade avdrag för utgiftsräntor. SKM vägrade avdraget. E yrkade omprövning och anförde följande.

E förvärvade i november 1994 en kapitalförsäkring av ett schweiziskt bolag. Bolaget är en välkänd försäkringsmäklare. Försäkringen var dessförinnan tecknad av Royal Life på en för honom okänd persons liv. Försäkringen var sålunda begagnad vid hans förvärv. Försäkringen ägdes av det schweiziska bolaget vid tidpunkten för överlåtelsen och är att beteckna som en gängse kapitalförsäkring med sedvanligt försäkringsskydd. E:s betalning till säljaren skedde dels genom kontantbetalning dels genom upptagande av lån hos säljaren. Säljaren har vid senare tillfälle försålt sin fordran mot honom till Royal Life. E är således betalningsskyldig för såväl kapital som ränta till Royal Life. Den kostnad för ränta som erlagts för lånet har visserligen inte medfört någon motsvarande intäkt men detta är ej heller någon förutsättning för rätt till avdrag mot inkomst av kapital. I förevarande fall kan således konstateras att det faktiskt föreligger en skuld som han är betalningsskyldig för. Motsvarande gäller för den ränta som erlagts av honom. Denna ränta är marknadsmässig utifrån de förhållanden som rådde då skuldebrevet tecknades. Vid bedömningen av rätten till avdrag för erlagd ränta skall också beaktas att om han valt att kontantbetala försäkringen med hjälp av lån som tagits i svensk bank hade ränteinbetalningen inte ifrågasatts. Detta förhållande gäller även om investeringen avsett en försäkring där utfallande belopp är fritt från inkomstskatt.

SKM vidhöll sin inställning och anförde följande.

Vad gäller sådana fall då skatteförfattningarna inte ger klart besked om hur ansvaret i bevishänseende skall fördelas har i praxis slagits fast att utgångspunkten är den att den som har lättast att prestera bevisning också skall ta på sig den bördan. Detta gäller i synnerhet när fråga är om ett avdragsyrkande. Då det endast är E som kan prestera det av SKM efterfrågade materialet får det anses klarlagt att det är han som skall ta på sig bevisbördan. Det förhållandet att han inte har lämnat begärda uppgifter kan därför inte tolkas på annat sätt än att bevisning

som stöder avdragsrätten saknas eller brister. Efterfrågat material behövs för att kunna konstatera att det verkligen är fråga om räntebetalningar och inte ej avdragsgilla premiebetalningar. I de fall fullständigt svar har lämnats av andra skattskyldiga - vad avser motsvarande betalningar till Royal Life - har kunnat konstateras att några avdragsgilla räntor inte har erlagts. Nedan redogörs för en sådan situation. I normalfallet framgår att innehavaren av kapitalförsäkringen tillgodoförts inbetalningar vid ett par tillfällen under året. Beloppen synes motsvara ränta på uppgiven skuld. Detta tyder på att den fordran som finns på kontot hos Royal Life utgörs av den skuld som den skattskyldige betalar räntor på, dvs. att man genom försäkringen äger en fordran på sig själv. De inbetalade beloppen har sedan ökat tillgångarna på kapitalförsäkringskontot och den skattskyldige synes ha möjlighet att disponera över de inbetalade medlen. Av visade inbetalningsavier framgår att angivet referensnummer är identiskt med kapitalförsäkringsnumret vilket får anses konfirmera det ovan sagda. Innebörden blir att "skulden" riktas mot den skattskyldige själv. Att avdrag skulle medges för en ränta som den skattskyldige omedelbart själv förfogar över kan inte vara riktigt. SKM anser i sådana fall att de inbetalade beloppen inte utgör ränta på skuld utan avser ej avdragsgilla premieinbetalningar (20 § samt anv. p. 1 till 20 § KL). Enligt SKM är skulden och den till belopp lika stora fordran i praktiken olika sidor av endast en transaktion. I och med detta finns det anledning att betrakta de formellt sett skilda avtalen, kredit- och försäkringsavtalet, som skilda delar av en och samma transaktion för att få en helhetsbild av vad som har skett. Transaktionens innebörd bör under sådana förhållanden bestämmas med utgångspunkt i summan av konsekvenserna enligt de olika avtalen, se RÅ 1982 Aa 72. RR har i ett antal mål underkänt yrkat avdrag för ränta på en som revers betecknad handling (se bl.a. RÅ 1989 ref. 127 och RÅ 1989 not. 526). Innebörden av utslagen blir att det förhållandet att det på en viss handling står "lån" inte nödvändigtvis medför att handlingen i skattesammanhang också har status av sådant. För att det skall vara fråga om en avdragsgill ränta krävs det vidare att det är en erlagd betalning på ett lån som tillgodoser ett kapitalbehov (RÅ 1982 Aa 184). När lånade medel används för att via en omväg köpa tillbaka den fordran som först uppstod kan lånet inte sägas ha uppfyllt något kapitalbehov. Det visas också av att om såväl skuld (hos E) och fordran (hos E via försäkringen) elimineras påverkas ingenting förutom att de betalningar som görs inte skulle kunna rubriceras som annat än premieinbetalningar. Ett lån som inte tillgodoser ett kapitalbehov utan uppenbarligen bara syftar till att eliminera skatt torde inte anses vara ett verkligt lån. Noteras kan också att den fordran som finns på Royal Life inte verkar ha förräntats. Det synes märkligt att belopp lånas, och ränta erläggs, för att förvärva en tillgång som inte på något sätt förräntas utom för det fall situationen är som ovan beskrivits att den som betalar räntan själv kommer i åtnjutande av medlen omedelbart. Det ovan beskrivna förfarandet går vidare inte att, som har gjorts gällande, jämföra med att man tar ett lån i en svensk bank för att sedan förvärva en kapitalförsäkring av aktuellt slag. För det första

skulle räntebetalningar på lånet tillfalla en extern långgivare och inte till slut den som en gång har betalat. För det andra skulle det inte finnas något värde i försäkringen eftersom "värdet" vid förvärvstillfället utgjordes av fordran. Denna fordran tillhör banken och kan därför inte ingå i en av den skattskyldige ägd försäkring förrän betalning har erlagts men då finns heller ingen skuld kvar och därmed kan heller inga ränteutgifter aktualiseras för de skattskyldige. För det tredje skulle man ha haft ett reellt betalningsansvar och tagit en reell risk, dvs. att de lånade medlen behövde avkasta minst ränta till långgivaren. I förevarande fall tas ingen sådan risk eftersom det i praktiken är en person som utgör både låntagare och fordringsägare. Betalningar mellan dessa parter blir meningslösa i alla fall utom i det fall då de har tänkts tjänas som underlag för att komma i åtnjutande av ränteavdrag. Mot bakgrund av detta anser SKM att det som ränta rubricerade beloppet inte utgör ersättning för kredit eftersom något verkligt lån inte föreligger. I konsekvens med det ovan sagda kan skuldbeloppet till Royal Life inte anses vara avdragsgillt i förmögenhetsskattehänseende. Skulle situationen vara annorlunda i E:s fall än vad som har beskrivits ovan, har han haft ett antal möjligheter att visa det. Han har valt att inte göra så trots att han har tillgång till efterfrågat material.

LR och KR delade SKM:s uppfattning.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**KR:s i Göteborg dom den 30 april 2001**

**Ej avdrag reaförlust nyttjanderätt, timeshare**

**Avdrag för förlust på en s.k. timeshare-rättighet har vägrats då den inte ansetts utgöra något finansiellt instrument och därför inte är avdragsgill vid konkurs samt då den blivit värdelös i och med konkursen och därför inte ansetts kunna säljas efter denna tidpunkt.**

*Inkomsttaxering 1996*

Den fysiska personen M yrkade avdrag för reaförlust hänförlig till nyttjanderätter till lägenhet i Zell am See och upplyste att under år 1995 har Grand Hotell Zell am See m.fl. nyttjanderättsanläggningar tvångsförsålts och nyttjanderätterna därmed förlorat sitt värde.

SKM vägrade avdraget. M överklagade och åberopade bl.a. två

kammarrättsdomar från den 18 februari 1999 och från den 12 februari 1999 där fordringar till aktiebolag resp. kommanditbolag ansetts som finansiella instrument.

Länsrättens domskäl.

Försäljning av en s.k. timeshare-rättighet beskattas enligt reglerna om beräkning av realisationsvinst i 24 § SIL jämte vad därutöver föreskrivs i 31 § tredje och fjärde styckena samma lag. Med avyttring av egendom avses enligt 24 § 2 mom. SIL försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Vad särskilt avser finansiella instrument jämförelses med avyttring - såvitt nu är av intresse - det fallet att det företag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening att företaget sätts i konkurs.

Innebörden av begreppet finansiellt instrument får sägas vara oklar. Såsom är känt för parterna i detta mål har länsrätten och härefter Kammarrätten i ett antal mål prövat frågan om nyttjanderätten till en semesterlägenhet och avtalet härom utgör ett finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL. Länsrätten har därvid funnit att ett nyttjanderättsavtal av ifrågavarande slag syftar till att reglera parternas inbördes rättigheter och skyldigheter knutna till en mot förskottsbetalning upplåten rätt att få använda en lägenhet under en viss i avtalet angiven tid. Det är närmast fråga om förskottsbetalning av tidsbegränsade personliga levnadskostnader, där utgivet vederlag konsumeras i takt med att rättigheten utnyttjas. Även om verksamheten finansierats med den förskottsbetalning som följer av avtalet och det varit möjligt att mot vederlag överlåta de vid överlåtelsen återstående rättigheterna, utgör avtalet inte något avtal om finansiering och det är inte heller avsett som ett instrument för omsättning. Mot den nu redovisade bakgrunden utgör nyttjanderätten och avtalet härom enligt länsrättens mening inte något finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL. Länsrätten finner inte att de av M i denna del åberopade avgörandena utgör skäl för annan bedömning i detta mål.

M gör gällande att nyttjanderätterna har haft ett värde efter konkursen och vid försäljningstillfället som inträffade den 15 december 1995. Även denna fråga har varit föremål för länsrättens och Kammarrättens bedömning, som funnit att nyttjanderätter till lägenheter i anläggningen Grand am See upphört att existera när anläggningen såldes på begäran av kreditgivare. I detta mål bekräftas detta förhållande av den av skattemyndigheten åberopade skrivelsen från Europeiska Feriehus AB av den 27 september 1995 enligt vilken nyttjanderätterna upphörde den 1 oktober 1995 på grund av att hotellet avyttrades. Vidare framgår av den utredning som M ingett att den tvångsförvaltning som fr.o.m. 1995-07-20 gäller beträffande Hotell Goldfried kan jämföras med likvidation samt att anläggningen tvångsförvaltas av en person som inte

är bunden av kontrakten. Länsrätten finner att utredningen får anses visa att nyttjanderätter till lägenheter i Grand Hotell inte existerade efter den 1 oktober 1995. Vidare att om någon rätt till nyttjande av lägenhet i Grand Hotell eller i Hotell Goldfried härefter skulle ha uppkommit att det inte är visat att denna rätt haft ett högre marknadsvärde än det den avyttrats för. Länsrätten finner således att M inte har rätt till det yrkade avdraget för reaförlust på den grunden att försäljning har skett.

M överklagade och anförde bl.a. att nyttjanderätterna utgör finansiella instrument som överlåtits i stor omfattning. Personer som tidigt förvärvade nyttjanderätter har gjort vinst vid försäljning och dessa har naturligtvis varit skattepliktiga. Det typiska för ett finansiellt instrument i en vidare definition är troligen att det rör sig om ett dokument som kan överlåtas och att det med dokumentet följer någon form av rättighet, förpliktelse eller liknande samt att överlåtelse kan ske tämligen enkelt oavsett om marknaden är noterad på börs och liknande marknadsplatser eller om marknadsplatsen är i det lilla formatet med t. ex. kontakter via annonser och andra kontaktvägar. För det fall man inte anser nyttjanderätten utgöra ett finansiellt instrument har avdrag för reaförlust yrkats även på grund av försäljning av densamma. Tingsrätt i Österrike bekräftar att nyttjanderätterna fortfarande äger giltighet men domstolen inskränker dem i den del som avser betalning för utnyttjad nyttjanderätt. Betalningen skall enligt tingsrätten gå till förvaltaren och inte till Sverige. Vidare har nyttjanderätterna faktiskt kunnat utnyttjas av gamla nyttjanderättshavare. Såväl förvaltare som hotelledning och nyttjanderättsinnehavare har hanterat nyttjanderätterna på sådant sätt att de i konkludent handlande accepterat dem såsom gällande och giltiga. Ett formellt riktigt köp har genomförts. M åberopar dom från Kammarrätten i Göteborg den 7 mars 2000, (jfr RSV:s rättsfallsprotokoll nr 20/99) . Priset 1 kr får anses marknadsmässigt eftersom det vid försäljningen inte var klart om rätten upphört eller ej.

Kammarrätten instämde emellertid i länsrättens bedömning.

Kommentar: Jfr RSV:s rättsfallsprotokoll nr 20/99.

---

## Område: Kammarrätten

## **KR:s i Jönköping dom den 23 april 2001**

### **Kassaapparat**

**Kassarapporter utan underlag i form av kontrollremсор eller tömningskvitton från befintlig kassaapparat har godtagits som underlag för mervärdesskatteredovisningen.**

Ett AB har sålt ut konkurslager med hjälp av tillfälligt anställd personal. Enligt bolaget var man osäker på hur och om den befintliga kassaapparaten skulle fungera. Man påstod därför hos kammarrätten att man valde att inte göra några inslag på apparaten. Alla pengar, som inflöt vid försäljningen uppges ha placerats i kassaapparaten och sammanräknats till en skriftlig kassarapport för varje dag för sig.

Skattemyndigheten ansåg underlaget för mervärdesbeskattningen bristfällig och påförde därför skönstaxeringar.

Kammarrätten ansåg, i motsats till länsrätten i Östergötlands län, att nämnda kassarapporter skulle godtas som underlag för mervärdesbeskattningen. Kammarrätten anförde följande domskäl:

"Den första frågan som skall bedömas i målen är om det har förelegat sådana brister i bolagets bokföring att skönsbeskattning måste ske.

Bolaget har inte företett kontrollremсор eller tömningskvitton från kassaapparaten vid konkursförsäljningarna. I stället har dagliga kassarapporter upprättats. I målen har inte riktats några anmärkningar mot utformningen av rapporterna.

Skattemyndigheten hävdar att kassarapporter inte är förenliga med god redovisningssed när en kassaapparat funnits och använts. I förarbetena till BFL anger departementschefen (prop. 1975:104 s. 159) dock följande.

"Jag biträder utredningens förslag att den gemensamma verifikationen kan utgöras av kontrollremsa från kassaapparat eller av kassarapport eller av annan handling som anger summan av samtliga inbetalningar. I ett större företag, som använder kassaapparater, behöver man alltså inte använda tömningskvitton eller kontrollremсор som verifikationer utan kan i stället ha kassarapporten som verifikation. Detta medför vidare att om kassarapport upprättas, så behöver kontrollremsan från kassaapparaten inte arkiveras som verifikation. A praktiska skäl synes det mig knappast möjligt att, såsom förordats av någon remissinstans, kräva att bokföringsskyldig, som bedriver detaljhandel eller liknande



verksamhet, alltid skall använda kassaapparat försedd med kontrollremsa eller liknande anordning och att kontrollremsan skall arkiveras och utgöra en del av räkenskapsmaterialet. Frågan om vad som för viss bransch kan vara den lämpligaste gemensamma verifikationen bör överlämnas åt praxis grundad på god redovisningssed inom detta område.

Av förarbetsuttalandena framgår sålunda att ett detaljhandelsföretag inte behöver använda kassaapparat och att kassarapporter kan ersätta tömningskvitton och kontrollremсор som verifikationsmaterial. Enligt kammarrättens mening måste detta anses gälla alla företag oavsett storlek.

BFN har i sin rekommendation (BFN R 2) om gemensam verifikation angett i punkt 20 att den gemensamma verifikationen vid kontantförsäljning skall i mindre företag, som använder endast en eller ett fåtal kassaapparater, bestå av kontrollremсор jämte tömningskvitton från kassaapparaterna. Enligt punkt 22 skall den gemensamma verifikationen i företag, som inte använder kassaapparat, bestå av en kassarapport per kassa. I kassarapporten skall anges vilken dag den avser, på vilken eller vilka orter försäljningen skett samt summan av de inbetalningar som influtit under dagen.

Inte heller BFN ålägger sålunda ett företag att använda kassaapparat vid detaljhandelsförsäljning, utan betraktar en kassarapport som en godtagbar verifikation. Enligt kammarrättens mening finns det därmed inte grund för att underkänna kassarapporter som redovisningsunderlag för företag som har tillgång till en kassaapparat men som inte sparar eventuella kontrollremсор eller tömningskvitton som kassaverifikationer. Kammarrätten finner alltså att bolaget redovisningsmetod med kassarapporter inte strider mot god redovisningssed.

Bolaget har visserligen underlåtit att bokföra kassarapporterna för tiden 4-15 oktober 1997 i rätt tid enligt 8 § BFL utan gjort detta först i december samma år. Denna omständighet kan emellertid inte antas innebära att bolaget därigenom har underlåtit att redovisa en del av intäkterna. Det förhållande att verksamheten har gått med förlust eller eventuellt lämnat ett lågt överskott kan inte heller - mot bakgrund bl.a. av att det varit fråga om tillfälliga, tidsbegränsade försäljningar - läggas till grund för att frånga bolagets bokföring. Kammarrätten finner till följd härav att någon skönsbeskattning inte skall ske. Överklagandet skall således bifallas."

*Kommentar:*

RSV har överklagat domen.

---

# Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2001**

**Avyttrings- och anskaffningspris aktier, Apportemission**

**Skattemässig vinst uppkom vid avyttring av aktier (omsättningstillgångar) vid apportemission trots att någon bokföringsmässig vinst inte skulle redovisas hos avyttraren.**

**Beskattat avyttringsvärde hos avyttraren, tillika bokfört anskaffningsvärde hos förvärvaren, ansågs utgöra förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde.**

Inom en koncern sker en omstrukturering innebärande att vissa omsättningstillgångar överläts till och samlas hos ett koncernbolag (bolag B). Denna omstrukturering kan enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet ske till skattemässiga värden och således utan uttagsbeskattning. Hos aktieägaren, bolag A, till aktierna i B, utgör aktierna i B omsättningstillgångar.

A överlåter därefter aktierna i B till ett annat koncernbolag, nybildade C, till marknadspris. Hos C blir aktierna i B anläggningstillgångar. Aktierna i B skiftar således karaktär inom koncernen från omsättningstill till anläggningstillgångar. Betalning för aktierna i B sker genom en riktad nyemission hos C till A där A lämnar aktierna i B som apportegendom. Apportemissionen kommer att ske till marknadsvärden. Efter dessa transaktioner skall A överlåta aktierna i C till utomstående.

I ansökan uppges att god redovisningssed innebär att någon bokföringsmässig vinst inte uppkommer hos A, där de ursprungliga aktierna i B ersätts med aktier i C. Därvid hänvisade sökanden till Redovisningsrådets rekommendation RR 12 samt ett utlåtande av en revisor. Sökanden ansåg därigenom att inte heller någon skattemässig vinst uppkommer. SRN och RSV delade inte den bedömningen. SRN anförde följande motivering:

A anför att det i sin bokföring inte kommer att redovisa någon vinst av bytet av aktierna i B mot de nyemitterade aktierna i C och att detta överensstämmer med god redovisningssed. Som grund åberopar A Redovisningsrådets rekommendation, RR 12, avseende materiella anläggningstillgångar. Nämnden finner att bytet, oavsett vad god redovisningssed må innehålla, skall beskattas på så sätt att A som intäkt skall ta upp marknadsvärdet av den ersättning som A erhåller vid

emissionen (jfr RÅ 1994 ref. 16 och RÅ 2000 not. 78).

Av allmänna skatterättsliga principer ansåg SRN att aktierna i B av C förvärvats till marknadspris av A, dvs. det faktiska överlåtelsepriset.

RSV har begärt fastställelse av det lämnade förhandsbeskedet hos Regeringsrätten.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2001**

**Kvalificerad andel. Andel i företag som upphört att vara  
fåmansföretag.**

**Företag som upphört att vara fåmansföretag genom ändrad  
lagstiftning innebär inte ett sådant upphörande som avses i 3 §  
12 a mom. tredje stycket SIL.**

Den fysiska personen A avyttrade under 2000 sina aktier i X AB.  
Bolaget upphörde att vara fåmansföretag från ingången av 2000 på  
grund av ändrad fåmansföretagsdefinition.

A vars aktier i X AB var kvalificerade fram till årsskiftet 1999/2000 vill  
ha besked om hans aktier i bolaget är kvalificerade även efter nämnda  
tidpunkt.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

A:s aktier i X AB (bolaget) är inte kvalificerade enligt 3 § 12 a mom.  
lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, vid ingången av år 2000.

MOTIVERING

- - -

Bolaget upphörde att vara fåmansföretag från ingången av 2000 på  
grund av den nya fåmansföretagsdefinitionen i punkt 14 första stycket a  
av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) /SFS

1999:1149/. Av de allmänna 3:12-reglerna följer att aktier i sådana företag inte är kvalificerade. Enligt den särskilda karensregeln i 3 § 12 a mom. tredje stycket SIL gäller att aktierna i ett företag ändå anses kvalificerade en viss tid efter det att företaget upphörde att vara fåmansföretag.

Nämnden gör följande bedömning.

Den särskilda karensregeln tar sikte på sådana fall då åtgärder kan vidtas för att uppnå inte avsedda skattefördelar (jfr prop. 1996/97:45 s. 44). I detta fall har bolaget upphört att vara fåmansföretag inte genom egna åtgärder utan genom ändrad lagstiftning. Ett sådant upphörande anser nämnden inte innebära ett upphörande i karensregelns mening."

#### SKILJAKTIG MENING

Två av nämndens ledamöter var av skiljaktig mening. De två ledamöterna anförde bl.a. att karensregelns ordalydelse, enligt deras mening, är klar och inte ger utrymme för att låta orsaken till att ett företag upphör vara ett fåmansföretag styra tillämpningen.

Kommentar: RSV kommer inte att överklaga förhandsbeskedet.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

### **Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 juni 2001**

**Fråga om sexmånadersregeln är tillämplig på lön som utbetalas i förskott- respektive efterskott till A som tillfälligt tjänstgör i utlandet och om väsentlig anknytning till Sverige kvarstår om A säljer familjebostaden före utflyttningen.**

*Inkomstskatt. Taxeringsåren 2002-2004*

A är anställd av ett företag i Sverige. A har nu blivit erbjuden att tillfälligt tjänstgöra i land B under tre år. A vill först ha besked om hur lön som utbetalas till honom i förskott och efterskott för tjänstgöringen i land B skall behandlas vid en tillämpning av sexmånadersregeln. Som förutsättning för frågorna gäller att dessa lönedelar kommer att beskattas i land B. A vill vidare ha besked om han fortfarande har väsentlig anknytning till Sverige i det fall han före flyttningen till land B

bestämmer sig för att avyttra familjebostaden i Sverige. Det förutsätts att hans familj flyttar med till land B. Det är meningen att han efter kontraktstidens utgång skall flytta tillbaka till Sverige med familj och återgå till arbetet här. Det finns dock inget i arbetets natur som hindrar honom om så skulle bli aktuellt att även efter kontraktstidens slut fortsätta tjänstgöringen utomlands.

A önskar svar på följande frågor:

Fråga 1

Är sexmånadersregeln i 3 kap. 9 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämplig på förskottet som utbetalas till A två månader innan utlandstjänstgöringen börjar?

Fråga 2

Är sexmånadersregeln tillämplig på efterskottet som utbetalas två månader efter avslutad tjänstgöring i land B?

Fråga 3

Om A i samband med avresan från Sverige skulle bestämma sig för att trots allt sälja bostaden i Sverige, har A då kvar väsentlig anknytning till Sverige?

Fråga 4

Om svaret på fråga 3 är nej, är då a) det förskott som utbetalas före utflyttningen från Sverige, respektive b) den bonus som utbetalas i efterhand efter utlandstjänstgöringens avslutande skattepliktig enligt intern svensk rätt?

Fråga 5

Har Sverige, oberoende av svaren på tidigare frågor, rätt enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och land B att beskatta a) det förskott som utbetalas före utflyttningen från Sverige, respektive b) den bonus som utbetalas i efterhand efter utlandstjänstgöringens avslutande, om A har hemvist i land B under tjänstgöringen där?

Skatterättsnämndens förhandsbesked

Motivering

Fråga 1 och 2

Bestämmelsen i 3 kap. 9 § första stycket IL (sexmånadersregeln) är tillämplig på det förskott respektive efterskott som utbetalas till A på grund av hans anställning i land B. Enligt 3 kap. 9 § första stycket IL är en obegränsat skattskyldig person som har anställning som innebär att han vistas utomlands i minst sex månader inte skattskyldig för inkomst av sådan anställning till den del inkomsten beskattas i verksamhetslandet.

Enligt vad som framgår av Regeringsrättens avgörande RÅ 83 1:58 saknar det betydelse vid tillämpningen av sexmånadersregeln var och när utbetalningen sker av lön som hänför sig till arbete vid utlandstjänstgöring. Den omständigheten att A erhåller lön i förskott respektive efterskott som hänför sig till arbetet i land B medför således inte att inkomsten inte är undantagen från beskattning i Sverige enligt sexmånadersregeln.

Fråga 4 förfaller

Fråga 3

Som obegränsat skattskyldig räknas bl.a. den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här, se 3 kap. 3 § första stycket 3 IL. I 3 kap. 7 § första stycket samma lag anges de faktorer som ska beaktas vid bedömningen av om en person har väsentlig anknytning hit. Enligt vad som framgår av ansökningen är avsikten med vistelsen i land B i första hand att vinna erfarenhet för den fortsatta karriären inom företaget. Med hänsyn härtill och till den i ärendet givna presumtionen att familjen återvänder till Sverige efter utlandsvistelsen anser nämnden att A:s förhållanden är sådana att han under sin vistelse i land B alltså har en sådan anknytning till Sverige att han skall anses bosatt här.

Fråga 5

Med hänsyn till svaren på frågorna 1-2 kan det inte anses vara av vikt att förhandsbesked meddelas i fråga 5.

Kommentar: RSV överklagar och hemställer om fastställelse av förhandsbeskedet.

---

**Område: Förhandsbesked**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

## **Skatterättsnämndens förhandsbesked den 28 maj 2001**

### **Ej skattskyldighet för erhållet bidrag**

*Mervärdesskatt. Redovisningsperioder under tiden augusti 2000 - juli 2003.*

Skatterättsnämnden (SRN) har i ett förhandsbesked uttalat sig om skattskyldighet för bidrag som erhållits för att täcka kostnader för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring.

Omständigheterna var i huvudsak följande:

Föreningen X är en ekonomisk förening som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att för medlemmarna bl.a. bevaka och samordna annonsering och marknadsföring samt arrangera olika säljfrämjande aktiviteter och bedriva lokal sponsring. Medlemmar i föreningen är företagare som bedriver detaljhandel eller serviceverksamhet i hyrda lokaler. För tillhandahållna tjänster till medlemmarna, såsom annonsering m.m., erlägger medlemmarna serviceavgifter till föreningen. Serviceavgifterna faktureras med mervärdesskatt.

Lokalerna ägs och förvaltas av AB Y. Bolagets affärsidé är att med stöd av ett aktivt förändringsarbete- och förnyelsearbete medverka till att vitalisera kommersiella centrumheter till levande och trygga mötesplatser för näringsidkare och boende i stadsdelen. Med anledning härav lämnar bolaget ett bidrag till föreningen med ett belopp som är lika stort som medlemmarnas bidrag till annonser och olika arrangemang som föreningen anordnar samt visst bidrag för sponsring av en lokal idrottsförening som föreningen själv utväljer. Bidragen utgår på grund av muntliga utfästelser av bolaget och utbetalas efter att föreningen har förevisat en aktivitetsplan, som utarbetas halvårsvis. Av ingivna utdrag ur annonsblad och utdrag från föreningens hemsida framgår att bolagets namn och webb-adress anges ("I samarbete med AB Y [www.ab.y.se](http://www.ab.y.se)") i samband med annonseringen samt att det på hemsidan finns en länk till bolagets hemsida.

Föreningen X önskade få svar på frågan om de erhållna bidragen utgjorde ersättning för tillhandahållna tjänster enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning.

Omsättning av tjänst föreligger då tjänst mot ersättning utförs, överläts

eller på annat sätt tillhandahålls någon (2 kap. 1 § andra stycket 1 ML). Omsättningskravet är ett villkor enligt bestämmelserna för skyldigheten att betala skatt och medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av försäljningar av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (prop. 1993/94:99 s. 134 f.). Ett bidrag som inte utgör vederlag i en sådan avtalssituation som förutsätts för att omsättning skall föreligga omfattas således inte av skattskyldighet enligt ML (jfr RÅ 1999 ref. 33 och RÅ 1999 not. 282 samt EG-domstolens domar i mål C-16/93 ang. Tolsma, C-172/96 ang. First National Bank of Chicago och 102/86 ang. Apple and Pear Development Council).

Föreningen ombesörjer annonsering för föreningens medlemmar och arrangerar olika aktiviteter för medlemmarna mot ersättning. Dessa tjänster omfattas av skattskyldighet enligt ML. Några motsvarande tjänster för det bidrag som bolaget lämnar tillhandahålls inte bolaget. Det förhållandet att bolagets namn omnämns i samband med annonseringen och på föreningens hemsida medför - med hänsyn till den enligt vad handlingarna utvisar ringa omfattningen - inte annan bedömning. De i ärendet aktuella bidragen för att täcka viss del av kostnader för medlemsföretagens annonsering och säljfrämjande aktiviteter utgör därför inte ersättningar vid omsättning av vara eller tjänst. Av samma skäl kommer det bidrag som bolaget lämnar till föreningen för att denna skall kunna sponsra en lokal idrottsförening att ligga utanför tillämpningsområdet för ML.

Mot bakgrund av det anförda fann nämnden att föreningen inte var skattskyldig till mervärdesskatt för i ärendet aktuella bidrag som erhållits för att täcka kostnader för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring.

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att de medel som föreningen erhåller från fastighetsägaren för att täcka föreningens kostnader för annonsering och arrangemang av aktiviteter utgör ersättning för tillhandahållande av tjänster.

*Kommentar:*

RSV har överklagat förhandsbeskedet.

---

## Område: Förhandsbesked



*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19 juni 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 31 maj 2001.**

**Gränsdragningen mellan offentligt respektive inte offentligt  
finansierad tandvård.**

**Skattepliktig förmån av fri tandvård anses föreligga trots att den  
vårdgivande tandläkaren avstår från sin rätt till ersättning från  
försäkringskassan.**

*Inkomsttaxeringarna 2001 - 2003*

X är anställd hos X AB. X AB avser att erbjuda X fri tandvård genom ett avtal med en vårdgivare. Vårdgivaren är förtecknad hos försäkringskassan och har rätt till ersättning från försäkringskassan för tandvården. Vårdgivaren kommer genom överenskommelse med X inte att begära ersättning från försäkringskassan för vården av X.

Förmån från arbetsgivaren i form av fri tandvård som inte är offentligt finansierad är skattefri för den anställde enligt 32 § 3 b mom. kommunalskattelagen, KL (motsvarar 11 kap. 18 § inkomstskattelagen).

SRN uttalade att tandvård som tillhandahålls försäkrad av en vårdgivare som omfattas av det offentliga finansieringssystemet är en offentligt finansierad tandvård i den mening som avses i KL. Den här aktuella vårdgivaren är en sådan vårdgivare. Det förhållandet att vårdgivaren, efter överenskommelse med X eller med hans arbetsgivare, avstår från ersättning från försäkringen medför inte att vården är att anse som en inte offentlig finansierad vård.

Slutsatsen blev att X ska förmånsbeskattas för fri tandvård. Den omständigheten att KL fr.o.m. 2002 års taxering ersätts av inkomstskattelagen påverkar inte beskedet.

SRN var inte enig. Tre ledamöter var skiljaktiga och yttrade att det är patienten som har rätt till tandvårdsförsäkring och att vårdgivaren förmedlar ersättningen från det allmänna till patienten. Om en patient avstår från tandvårdsersättning kan han enligt minoritetens mening inte anses åtnjuta offentligt finansierad tandvård.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med den uppfattning RSV redovisat i en skrivelse 2000-12-28 (dnr 11283-00/100).

---

## Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets  
rättsfallsseminarium den 19juni 2001.*

### **Meddelat prövningstillstånd**

*Saken:* Fråga om kammarrätten underlåtit att ta ställning till den skattskyldiges yrkande om beaktande av tidigare försäljning av närstående vid beräkning av den del av en realisationsvinst som tagits till beskattning i inkomstslaget tjänst.

*Klagande:* Den skattskyldige.

*Lagrum:* 3 § 12 mom. sjätte stycket kommunalskattelagen (1928:370).

- [Regeringsrättens dom den 10 januari 2001](#)  
Avdrag för räntekostnader för begränsat skattskyldig
- [RR:s dom den 22 december 2000](#)  
Säljrätter
- [RR:s dom den 12 januari 2001](#)  
Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet
- [RR:s dom den 9 januari 2001](#)  
Tillämpning av 3 § 12 mom. SIL
- [KR:s i Stockholm dom den 24 oktober 2000](#)  
Fordring, skuld, räntetermin och swap
- [KR:s i Sundsvall dom den 20 december 2000](#)  
Hobbyhäst, reaförlust
- [Kammarrättens i Stockholm dom den 8 december 2000](#)
  1. Reducering av köpeskillning
  2. Avräkning av utländsk skatt mot svensk avkastningsskatt
  3. Korrigerad köpeskillning - rätt beskattningsår
- [SRN:s förhandsbesked den 20 november 2000](#)  
Utomstående regeln i 3 § 12 e mom. SIL
- [SRN:s förhandsbesked den 7 december 2000](#)  
Tillämpning av bestämmelserna i underskottslagen
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 11 november 2000](#)  
Skatteplikt för utbetalningar från utländska försäkringar
- [Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 december 2000](#)  
Fråga om avräkning av utländsk skatt
- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 2000](#)  
Informationstjänst till fondbolag
- [SRN:s förhandsbesked den 19 december 2000](#)  
Fråga om tillämpningen av 7 kap. 6 § tredje stycket ML och 13 kap. 24 § första stycket sista meningen ML vid försäljning av fordringar, som ansetts definitivt förlorade, från ett bolag till ett annat
- [SRN:s förhandsbesked den 20 december 2000](#)  
Fråga om museiverksamhet
- Kommentar: [SRN:s förhandsbesked den 4 oktober 2000](#)  
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

# Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

## **Regeringsrättens dom den 10 januari 2001**

### **Avdrag för räntekostnader för begränsat skattskyldig**

Avdrag har nekats för ränteutgifter för ett lån som tagits för att finansiera anskaffningen av en tillgång då räntekostnaden betraktats som en omkostnad för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången och denna inte ska beskattas i Sverige

*Inkomstskatt. Taxeringsår 1992.*

Omständigheterna var följande. RC, som är begränsat skattskyldig i Sverige, har vid taxeringen yrkat avdrag för ränta på lån som tagits för att finansiera de aktier han under inkomståret avyttrat med i Sverige skattepliktig realisationsvinst. Utdelningen på aktierna är inte skattepliktig i Sverige. Fråga är om RC har rätt till avdrag för ränta på lånet vid taxeringen. Enligt Kammarrättens i Stockholm dom är det mot bakgrund av förarbetsuttalanden i prop. 1990/91:54 s. 308 f. rimligt att avdragsrätt för begränsat skattskyldiga medges för räntekostnader som belöper sig såväl på kapital som kan ge löpande skattepliktig intäkt i Sverige som på kapital som kan ge skattepliktig realisationsvinst i Sverige. Kammarrättens dom överklagades av RSV.

### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Som bosatt utomlands var RC vid 1992 års taxering endast begränsat skattskyldig i Sverige enligt bestämmelserna i 6 § 1 mom. SIL. En sådan begränsad skattskyldighet omfattar inte löpande avkastning i form av t.ex. aktieutdelning men däremot realisationsvinst vid avyttring av aktier i svenska aktiebolag. RC var följaktligen vid nämnda taxering skattskyldig till statlig inkomstskatt för realisationsvinst som uppkommit under 1991 vid försäljning av aktier i svenska aktiebolag. Skattskyldigheten inskränks inte av skatteavtal.

Målet gäller frågan om RC har rätt att vid nämnda taxering göra avdrag för ränta på lån som, enligt vad han uppgett, tagits upp för att finansiera förvärvet av de avyttrade aktierna.

Som kammarrätten har konstaterat får avdrag för räntan inte göras vid beräkningen av realisationsvinsten.

En realisationsvinst ska enligt 3 § 1 mom. SIL behandlas som intäkt av kapital. Enligt 3 § 2 mom. första stycket SIL får från intäkt av kapital

göras avdrag för omkostnader för intäkternas förvärvande. Av samma lagrum framgår att den som är bosatt utomlands och som således är begränsat skattskyldig inte har rätt till avdrag för annan ränta än sådan som utgör omkostnad för intäkternas förvärvande. För den begränsat skattskyldige gäller dessutom att bestämmelserna om omkostnadsavdrag måste anses innebära att rätt till avdrag för en viss kostnad föreligger endast under förutsättning att den intäkt till vilken kostnaden hänför sig ska beskattas i Sverige (se bl.a. Dahlman och Fredborg, Internationell beskattning, s. 4:17, och Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 12 uppl., s. 94-95). För RC:s del betyder det sagda att avdrag för den aktuella räntekostnaden kan medges endast om räntan är att betrakta som omkostnad för förvärv av realisationsvinsten.

Enligt de regler som gällde före 1990 års skattereform hänfördes löpande kapitalavkastning och realisationsvinst till förvärvskällor inom skilda inkomstslag, inkomst av kapital (här bortses från de fall där avkastningen utgjorde intäkt av fastighet eller rörelse) respektive inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Avdrag för ränta på lån som hade tagits upp för att finansiera förvärv av aktier skulle göras i den förvärvskälla där den löpande avkastningen på aktierna skulle redovisas (jfr rättsfallet RÅ 1984 1:44 med hänvisningar) och fick således inte dras av vare sig vid realisationsvinst-beräkningen (samma rättsfall) eller som omkostnad för förvärv av realisationsvinsten. Genom skattereformen har löpande kapitalavkastning och realisationsvinst sammanförts till ett och samma inkomstslag. Denna ändring motiverar emellertid inte att man frångår principen att de löpande ränteutgifterna för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången men däremot inte för förvärv av den intäkt av engångskaraktär som vinsten vid en avyttring av tillgången utgör.

Av det anförda följer att RC inte får behandla den aktuella räntekostnaden som omkostnad för förvärv av realisationsvinsten och att räntan vid sådant förhållande inte till någon del är avdragsgill. RSV:s överklagande ska därför bifallas.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller, med ändring av kammarrättens dom, RSV:s överklagande och förklarar att RC vid 1992 års taxering inte är berättigad till avdrag för någon del av de i målet aktuella räntekostnaderna.

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

## **RR:s dom den 22 december 2000**

### **Säljrätter**

Vid beräkning av anskaffningsvärde på säljrätter får ett med stöd av schablonregeln beräknat anskaffningsvärde på aktierna inte användas. Vid en avyttring av aktierna får anskaffningsvärdet på de säljrätter som utnyttjats dras av som en försäljningskostnad. Detta gäller även om schablonregeln (20 %) använts för beräkning av anskaffningskostnad på aktierna.

### *Inkomsttaxeringen 2001, överklagat förhandsbesked*

Skatterättsnämnden meddelade den 19 juni 2000 ett förhandsbesked av följande innehåll.

Sökanden äger aktier i ett bolag. Bolaget avser att återköpa aktier enligt ett till aktieägarna riktat s.k. återköpserbjudande. Aktieägarna erbjuds att till bolaget avyttra en tiondel av sitt aktieinnehav till ett i erbjudandet fastställt pris (återköpspris). För varje aktie erhåller ägarna en s.k. säljrätt. Säljrätterna kommer att avskiljas och bli föremål för handel på aktiemarknaden. Tio säljrätter ger innehavaren rätt att under en viss period avyttra en aktie till bolaget till återköpspriset. Frågorna 1-11 avser sådana säljrätter som sökanden erhåller på grund av aktieinnehav medan fråga 12 avser av sökanden på marknaden förvärvade säljrätter.

Nämnden gör följande bedömning.

Ifrågavarande återköp bör, i likhet med vad som gäller för inlösen av aktier, behandlas som en avyttring av återköpta aktier. Vad som gäller för s.k. inlösenrätter, se RÅ 1997 ref. 43 II ("rättsfallet"), bör gälla även för de s.k. säljrätterna.

Fråga 1:

Utlöser erhållandet av säljrätter någon beskattning?

Förhandsbesked: Erhållandet av säljrätter medför ej att sökanden skall inkomstbeskattas.

Fråga 2:

Hur skall beskattning ske om säljrätterna avyttras i marknaden?

Förhandsbesked: Om sökanden avyttrar säljrätter separat skall vederlaget tas upp som intäkt vid beräkning av realisationsvinst eller

realisationsförlust.

Fråga 3:

Hur skall anskaffningsvärdet för säljrätter fastställas?

Förhandsbesked: Säljrätter som erhålles på grund av innehav av aktier skall anses anskaffade för belopp som motsvarar så stor del av aktiernas anskaffningsvärde enligt 27 § 2 mom. första stycket SIL, omedelbart före utfärdandet av säljrätterna som marknadsvärdet av säljrätterna vid erhållandet av dem utgör av marknadsvärdet av aktierna före utfärdandet.

Fråga 5:

Får schablonregeln tillämpas för säljrätter?

Förhandsbesked: Anskaffningsvärdet på säljrätter får ej bestämmas enligt bestämmelsen (schablonregeln) i 27 § 2 mom. tredje stycket SIL.

Motivering: Svaren på frågorna 1, 2, 3 och 5 överensstämmer med svaren på motsvarande frågor i rättsfallet.

Fråga 6:

Om sökanden inte känner till sitt faktiska anskaffningsvärde för de aktier för vilka säljrätter erhålls, hur skall i så fall en eventuell fördelning av anskaffningsvärde mellan aktier och säljrätter ske?

Förhandsbesked: Vid beräkning av anskaffningsvärde på säljrätter får ett med stöd av schablonregeln beräknat anskaffningsvärde på aktierna ej användas.

Motivering: I rättsfallet förklarade Regeringsrätten att inköpsrätterna skulle få en del av "moderaktiernas" anskaffningsvärde beräknat enligt 27 § 2 mom. först stycket SIL. Bestämmelserna i det lagrummet avser endast faktiska anskaffningsutgifter.

Frågan är om man skall tolka domen så att det är i endast de fall den skattskyldige kan påvisa ett faktiskt anskaffningsvärde på "moderaktien" som han får flytta över en del av detta till inlösenrätten eller om Regeringsrätten tog ställning till endast det fallet att det fanns ett faktiskt anskaffningsvärde på "moderaktien".

Den omständigheten att på grund av aktieinnehav erhållna säljrätter, i likhet med vad som gäller för inlösenrätter, bör få en i förhållande till marknadsvärdet proportionell andel av "moderaktiernas" anskaffningsvärde kan ses som ett uttryck för den principen att på säljrätterna överflyttas en del av de rättigheter som är förknippade med ett innehav av aktierna. I den mån det enligt schablonregeln beräknade anskaffningsvärdet kan ses som ett substitut för faktisk anskaffningskostnad för aktierna talar det nyss nämnda för att även en

del av ett med stöd av schablonregeln beräknat anskaffningsvärde bör få flyttas över till säljrätterna (varvid underlaget för beräkningen skulle vara marknadsvärdet av aktierna omedelbart före utfärdandet av säljrätterna.)

Schablonregeln kan emellertid, enligt sin ordalydelse, tillämpas endast vid en avyttring (av bl.a. aktier). Ett utfärdande av säljrätter medför inte att aktierna i fråga skall anses avyttrade. Nämnden finner därför att sökanden vid en beräkning av anskaffningsvärde på säljrätter inte är berättigad att använda ett med stöd av schablonregeln framräknat anskaffningsvärde på aktierna. Om sökanden inte kan göra något faktiskt anskaffningsvärde på aktierna sannolikt blir följden att säljrätterna anses anskaffade utan kostnad.

Fråga 7:

Skall säljrätterna anses utgöra finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL?

Förhandsbesked: Säljrätterna är sådana finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL.

Fråga 8:

Om en säljrätt förfaller utan att utnyttjas, får eventuellt anskaffningsvärde dras av som en reaförlust?

Förhandsbesked: Om tiden för utnyttjande av en säljrätt går ut utan att de utnyttjas skall den anses avyttrad (för 0 kr) och ett eventuellt anskaffningsvärde på säljrätterna får dras av som en realisationsförlust.

Motivering frågorna 7 och 8: Svaren överensstämmer med den bedömning Skatterättsnämnden gjorde i motsvarande frågor (5 och 6) i rättsfallet (ej prövade av Regeringsrätten).

Fråga 4:

Anses en avyttring av säljrätter ske om aktier avyttras enligt återköpserbjudandet?

Fråga 9:

Skall sökanden beräkna reavinst respektive reaförlust för försäljningen av aktier enligt återköpserbjudandet med beaktande av såväl det kvarvarande anskaffningsvärdet för de aktier som säljs enligt erbjudandet som anskaffningsvärdet på säljrätterna som utnyttjas?

Fråga 10:

Om svaret på fråga 9 är ja, skall anskaffningsvärdet på säljrätterna dras av såsom en försäljningsomkostnad så som fallet är vid utnyttjande av säljoptioner eller skall anskaffningsvärdet beaktas på annan grund?



Förhandsbesked frågorna 4, 9 och 10: Vid en avyttring av aktier enligt återköpserbjudandet äger sökanden vid realisationsvinstberäkningen dra av det kvarvarande anskaffningsvärdet (efter den i svaret på fråga 3 angivna beräkningen) på de aktier som avyttras samt, som en försäljningsomkostnad, anskaffningsvärdet på de säljrätter som därvid utnyttjas.

Motivering: Av allmänna regler följer att sökanden vid ifrågavarande avyttring får dra av det anskaffningsvärde på aktierna som kvarstår efter det att en del av detta värde flyttats över på säljrätterna (på sätt anges i svaret på fråga 3). Eftersom säljrätterna är s.k. säljoptioner bör anskaffningsvärdet på dem beaktas som en försäljningsomkostnad, jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 443.

Fråga 11:

Om sökanden vill tillämpa schablonregeln för återköpta aktier, skall det anskaffningsvärde som belöper på därtill hörande säljrätter dras av från återköpsbeloppet såsom en försäljningsomkostnad eller får 20 %-schablonen användas på hela återköpsbeloppet?

Förhandsbesked: Vid en tillämpning av schablonregeln vid en avyttring av aktier enligt återköpserbjudandet skall eventuellt anskaffningsvärde på utnyttjade säljrätter behandlas som en kostnad för avyttringen.

Motivering: Denna fråga avser det fallet att sökanden vill tillämpa schablonregeln vid realisationsvinstbeskattningen av aktieåterköpet. För bolaget är hela återköpsbeloppet en betalning för den återköpta aktien. Med ett sådant synsätt bör hela återköpsbeloppet vara underlag för beräkning av schablonavdrag. Detta synes bli fallet vid ett "direktåterköp" (eller en "direktinlösen"), dvs. utan någon omväg över ett utfärdande och utnyttjande av sälj- eller inlösenrätter.

För aktieägaren kan i detta fall återköpsbeloppet ekonomiskt sett ses som en ersättning dels för en återköpt (återsåld) aktie, dels för utnyttjade säljrätter. Om saken bedöms så bör man, för att få fram den del av återköpsbeloppet som belöper på aktien, minska detta belopp med marknadsvärdet av säljrätterna.

En följd av att säljrätterna är säljoptioner och inköpspriset (anskaffningsvärdet) således bör behandlas som en försäljningsomkostnad som skall dras av från bruttointäkten blir emellertid att det är anskaffningskostnaden för säljrätterna som skall dras av från återköpsbeloppet innan schablonunderlaget bestäms (enligt schablonregeln beräknas anskaffningsvärdet som tjugu procent av försäljningspriset efter avdrag för försäljningsomkostnader). Enligt nämnden mening bör fråga 11 besvaras i enlighet därmed.

Om på grund av aktieinnehav erhållna säljrätter ej får något anskaffningsvärde med stöd av schablonregeln för moderaktierna i

enlighet med svaret på fråga 6 och ej heller har något på annat sätt beräknat anskaffningsvärde blir underlaget för beräkning av schablonavdrag hela återköpsbeloppet. Det finns ej något hinder mot att en skattskyldig baserar anskaffningsvärdet på säljrätterna på moderaktiernas faktiska anskaffningsvärde och sedan, om han så väljer, utnyttjar schablonregeln vid återköpet.

Fråga 12:

På vilket sätt förändras svaren på frågorna ovan om säljrätter i stället förvärvats på marknaden.

Förhandsbesked: Svaren på frågorna 2-5 och 7-11 förändras ej på annat sätt än att anskaffningsvärdet på inköpta säljrätter skall beräknas enligt 27 § 2 mom första stycket SIL (fråga 3).

Motivering: Anledning saknas att, beträffande på marknaden inköpta säljrätter, göra en annan bedömning av frågorna 2, 4, 5 och 7-11. Att svaret på fråga 3 förändras på i förhandsbeskedet angivet sätt följer av den angivna bestämmelsen. Frågorna 1 och 6 kan ej anses avse inköpta säljrätter.

RSV överklagade Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg frågorna 6, 10 och 11 och yrkade fastställelse av förhandsbeskedet i dessa delar.

## REGERINGSRÄTTEN

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning i de frågor som överklagats och fastställde förhandsbeskedet såvitt avsåg frågorna 6, 10 och 11.

*Kommentar:*

De här aktuella säljrätterna uppvisar stora likheter med s.k. inlösenrätter som var uppe till behandling i RÅ 1997 ref. 43. Här tar Regeringsrätten emellertid ställning till ytterligare några frågor som inte var aktuella i förra målet.

Beräkning av anskaffningsutgift för säljrätterna kan endast ske utifrån verklig anskaffningsutgift för moderaktien. Vid utnyttjande av säljrätterna ska det ske en reavinstberäkning för den sålda aktien. Anskaffningsutgift för den sålda aktien kan beräknas antingen enligt schablonen eller enligt verklig anskaffningsutgift. Anskaffningsutgiften för säljrätterna (i den mån det finns någon) ska först dras av från bruttointäkten av aktieförsäljningen, oberoende av vilken metod som sedan tillämpas för beräkning av aktiens anskaffningsutgift.

RR och SRN har ansett att avdrag för anskaffningsutgift för utnyttjade säljrätter ska göras som en försäljningsomkostnad. Skälet till detta är att utnyttjande av säljrätter inte kan ses som en avyttring i sig. Någon särskild reavinstberäkning för de utnyttjade säljrätterna ska därför inte

göras. Utgiften för säljrätterna kan inte heller ses som en anskaffningsutgift för de sålda aktierna. Dessa innehades ju redan innan säljrätterna erhöles. Av prop. 1989/90: 110 s. 443 framgår emellertid att lagstiftarens avsikt varit att avdrag för anskaffningsutgift för utnyttjade säljoptioner ska medges. Avdrag som för en försäljningskostnad blir då den enda lagliga möjligheten.

Detta gäller för anskaffningsutgift för sådana säljrätter som utnyttjats för försäljning. Om en säljrätt inte utnyttjats av någon anledning utan förfaller får den i detta fall anses avyttrad (jfr förfallen option) och särskild reavinstberäkning för säljrätten ska göras.

Exempel: Ursprunglig anskaffningsutgift för tio aktier är  $10 \times 100$  kr. På säljrätterna belöper 10 kr per aktie. Återstående 90 kr är hänförlig till aktien.

Återköpsbelopp är 500 kr för en återköpt aktie. (Här bortses från övriga försäljningskostnader.)

På den återköpta aktien är verklig anskaffningsutgift efter uppdelning 90 kr. Anskaffningsutgiften för de tio utnyttjade säljrätterna är  $10 \times 10 = 100$  kr. Denna post utgör en försäljningskostnad vid försäljningen av aktien. Totalt kan således 190 kr dras av. (På blankett K4 redovisas  $400 - 90 = 310$  kr.)

Schablonregeln ger en anskaffningskostnad på tjugo procent av återköpsbeloppet efter avdrag för försäljningskostnader, dvs.  $20\% \times (500 - 10 \times 10) = 20\% \times 400$  kr = 80 kr. Därutöver medges avdrag för försäljningskostnader med  $10 \times 10 = 100$  kr avseende de tio utnyttjade säljrätterna. Total avdragsgill kostnad då schablonregeln tillämpas blir således 180 kr. (På blankett K4:  $400 - 80 = 320$  kr.)

Om aktieägaren inte kan göra sannolikt hur stor anskaffningsutgiften för aktierna varit blir schablonberäkningen  $20\% \times (500 - 0) = 100$  kr. Säljrätterna får ju i detta fall ingen anskaffningskostnad alls. Något avdrag för försäljningskostnader kan således inte göras och totalt avdrag blir 100 kr. (På blankett K4:  $500 - 100 = 400$  kr.)

---

## Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

## **RR:s dom den 12 januari 2001**

### **Det utvidgade fåmansföretagsbegreppet**

Moderbolag i en koncern har inte ansetts vara ett fåmansföretag med tillämpning av den utvidgade fåmansföretagsdefinitionen i 3 § 12 a mom. SIL i fall där aktieägare varit verksamma i dotterbolag.

*Förhandsbesked inkomsttaxering 1998*

Skatterättsnämndens förhandsbesked finns refererat i RSV:s rättsfallsprotokoll nr 16/00, SRN 3.

RSV överklagade SRN:s förhandsbesked.

### **SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten gör samma bedömning som skatterättsnämnden.

### **REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE**

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut.

*Kommentar:*

Regeringsrätten har samma dag avgjort ytterligare ett överklagat förhandsbesked rörande samma fråga.

---

## **Område: Regeringsrätten**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

## **RR:s dom den 9 januari 2001**

### **Tillämpning av 3 § 12 mom. SIL**

Är aktierna kvalificerade enligt 3 § 12 mom. SIL i fall där en aktieägare är anställd i ett kommanditbolag som ägs gemensamt av hans helägda aktiebolag jämte andra delägares helägda aktiebolag?

Överklagat förhandsbesked avseende Inkomsttaxering 1999 - 2001

SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999 har refererats i rättsfallsprotokoll 37/99.

RSV överklagade frågan i alternativ 2 och yrkade att RR skulle förklara att delägarens aktier skulle anses kvalificerade enligt 3 § 12a mom. SIL.

RR fastställde det överklagade förhandsbeskedet enligt nedan.

#### "SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden i den del som överklagandet avser.

#### REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut i den del det har överklagats."

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

### **KR:s i Stockholm dom den 24 oktober 2000**

#### **Fordring, skuld, räntetermin och swap**

Inkomstbeskattning av internbankbolag har skett enligt rörelsereglerna men lagervärderingsreglerna har inte ansetts tillämpliga. Fordringar och skulder på/till koncernbolag har värderats till de belopp varmed de ska betalas. Beträffande ränteterminer och swappar som nettats har avdrag bara medgetts för faktiska förluster på utestående nettopositioner av matchande kontrakt.

#### *Inkomsttaxeringen 1993*

Ett i en koncern helägt dotterbolag är koncernens internbank. Detta medför att bolaget skall hantera koncernens valuta- och ränteexponering. Verksamheten är tredelad och består av in- och utlåning från respektive till koncernbolag; handel i valutor, räntebärande papper och derivatinstrument samt konsultverksamhet. Låneverksamheten avser såväl dagslån (koncernkonton) som kortfristiga lån och placeringar. Härutöver finns långfristig utlåning till moderbolaget i koncernen.

Skattemyndigheterna höjde bolagets taxering avseende bl.a. koncernintern in- och utlåning, ränteterminer och marginalarbitrageswappar.

Bolaget ansåg att den koncerninterna in- och utlåningen på tid skulle betraktas som ett handelslager i räntebärande papper och marknadsvärderade lånefordringarna respektive skulderna. I bokslutet per den 31 december 1992 har fordran/skuld avseende lån på tid, som en konsekvens av marknadsvärderingen, tagits upp till belopp som avviker från nominell fordran/skuld. Tillämpade värderingsprinciper grundas på den s.k. lägsta värdets princip för fordringar och högsta värdets princip för skulder. Dessa principer innebär att orealiserade vinster inte redovisats, men att hänsyn tagits till orealiserade förluster. Att fordran/skuld tagits upp till annat belopp än det nominella beror på att ränteläget vid bokslutstillfället varit ett annat än vid den tidpunkt då avtalen ingåtts. Bolagets systematiska marknadsvärdering har lett till att lånefordringarna redovisats under nominellt belopp medan låneskulder upptagits till ett belopp som överstiger nominellt lånebelopp. Nedskrivningen av lånefordringarna och uppskrivningen av låneskulder har sålunda nedbringt bolagets resultat.

Ifrågavarande fordringar riktade enbart mot bolag i den egna koncernen har inte varit föremål för några överlåtelse och avsikten med innehavet framstår inte heller som att de skall omsättas och vara föremål för handel. Än mindre framstår detta om skulderna. Den av bolaget gjorda uppskrivningen av skulderna, också de gentemot koncernbolag förutom ett lån från ett närstående bolag, motsvaras av vad bolaget vid en hypotetisk förtidsinlösen av skulden på bokslutsdagen skulle få kompensera det långivande koncernbolaget med för att bli av med lånet.

Den skattemässiga värderingen vilar på god redovisningssed enligt vilken fordringarna bör upptas till sitt nominella belopp, då det inte visats att grund för nedskrivning föreligger med hänsyn till bristande betalningsförmåga eller dylikt. Skulderna bör likaledes tas upp till nominella belopp eftersom den gjorda omvärderingen inte motsvaras av någon reell skuldökning på bokslutsdagen för bolaget.

#### KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Vad först gäller frågan om värderingen av ifrågavarande fordringar och skulder gör kammarrätten följande bedömning. Bolaget har värderat dessa utifrån ett tänkt förtidsinlösenförfarande på bokslutsdagen. De är dock inte avsedda för omsättning och så har inte heller skett under nu aktuell tidsperiod. Kammarrätten finner därför i likhet med länsrätten att de principer som gäller för lagertillgångar inte kan användas vid värderingen av dessa poster. Fordringen skall därför i enlighet med 16 § BFL värderas till det belopp varmed den beräknas inflyta. För värderingen av skulderna gäller analogt att de skall tas upp till de belopp varmed de skall betalas. Som huvudprincip gäller därvid att

skuldebrevet skall värderas till nominella belopp. I vilken utsträckning förtidsinlösen faktiskt har skett har inte närmare kunnat preciseras av bolaget. Någon annan omständighet som skulle föranleda avsteg från en värdering till nominellt belopp har inte visats föreligga. Kammarrätten finner således sammanfattningsvis inte skäl att göra annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet skall därför avslås i denna del.

Vad sedan gäller beskattningen av bolagets transaktioner i ränteterminer och marginalarbitrageswappar kan det inledningsvis konstateras att det saknas särskild skatterättslig reglering för dessa finansiella instrument. Bolagets inkomst skall därför i enlighet med 2 § 1 mom. SIL, jämförd med 24 § KL, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Frågan är således om bolagets värdering post-för-post enligt lägsta värdets princip utgjort god redovisningssed. Avgörande för bedömningen i denna del är om reglerna för varulager analogt kan tillämpas på derivatinstrument eller om en sådan tillämpning står i strid med god redovisningssed. De derivatinstrument som nu är i fråga utgör varken tillgångar eller skulder i bokföringslagens mening. Inte heller utgör de affärshändelser som skall redovisas i grundbokföringen. Bokföringslagens värderingsregler är således inte direkt tillämpliga. Ostridigt i målet är att bolaget har hanterat riskerna på samtliga derivatinstrument, såväl terminer som swappar, genom att ingå kontrakt med motsatta förtecken men på i övrigt identiska villkor. Bolaget har jämställt instrumenten med varulager och därvid gjort en värdering strikt post-för-post enligt lägsta värdets princip. Reservation har gjorts för orealiserade förluster medan orealiserade vinster inte har redovisats.

Enligt kammarrättens mening kan i förevarande fall försiktighetsprincipen inte motivera en post-för-post-värdering, eftersom bolaget - genom att ingå kontrakt med motsatta förtecken men på i övrigt identiska villkor - har låst vinster respektive förluster på de derivatinstrument som är i fråga. Värderingsmetoden utgör inte en rimlig uppskattning av storleken på de befarade förlusterna. En förlustreservering för de aktuella derivaten måste, såsom länsrätten funnit, fasstställas till de faktiska förluster som bolaget har på bokslutsdagen och begränsas till den utestående nettopositionen av matchande kontrakt för att stå i överensstämmelse med god redovisningssed. Eftersom bolaget inte gjort detta kan redovisningen i denna del inte anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed och kan därför inte ligga till grund för beskattningen. Överklagandet skall därför avslås även i denna del.

## DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

### *Kommentar:*

Domen har inte överklagats.

Kammarrätten har funnit att den verksamhet som denna internbank bedrivit är att bedöma som rörelse. Beskattning ska därför ske enligt rörelsereglerna och inte enligt kapitalreglerna.

Fordringar har inte ansetts som lager. Fordringar och skulder har värderats till de belopp som kan beräknas inflyta vid framtida betalning.

Även verksamheten avseende ränteterminer och swappar har beskattats enligt rörelsereglerna. Reglerna om varulager ansågs emellertid inte analogt tillämpliga utan avdrag medgavs bara för befarad förlust. Vid uppskattning av förlusternas storlek har man tagit hänsyn till s.k. nettningar där vinst och förlust på två motstående kontrakt tar ut varandra och avdrag har bara medgetts för överskjutande förluster.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

### **KR:s i Sundsvall dom den 20 december 2000**

#### **Hobbyhäst, reaförlust**

En fysisk person som genom sitt aktiebolag ägt andra hästar har vägrats avdrag för reaförlust på andel i travhäst som ägts direkt av honom p.g.a. avdragsförbudet för reaförlust på egendom som innehas för personligt bruk.

#### *Inkomsttaxeringen 1994*

En fysisk person L ägde tillsammans med sin son och sitt aktiebolag en travhäst. Under 1993 såldes hästen med förlust till L:s aktiebolag.

SKM vägrade avdrag för reaförlusten med motiveringen att innehavet utgjorde hobbyverksamhet och att avdrag för reaförlust enligt 35 § 5 st SIL inte medges för egendom som innehafts för personligt bruk.

L överklagade beslutet och anförde följande. När hästen köptes 1989 var det deras enda häst. När han sedan köpte fler hästar 1991 bildade han aktiebolaget. Detta gjordes på grund av skatteregler som införts. Han har således direkt och indirekt samtidigt ägt mer än en häst, mellan två och fyra hästar, sedan 1991. Under 1993 renodlades travsportverksamheten så att samtliga hästar ingick i aktiebolaget. I och med att aktiebolaget bildades skulle han ha överfört hela travsportverksamheten till aktiebolaget.



LR avslog överklagandet och anförde följande. Fråga i målet är huruvida L:s innehav av del i hästen är att anse som hobby eller näringsverksamhet. Det utmärkande för hobbyverksamhet är att den utövas av hobbyidkaren själv på dennes fritid och att vinstsyfte saknas. Vad gäller hästsport och hästuppfödning brukar enligt praxis hållandet av en travhäst i allmänhet inte anses som näringsverksamhet medan hållandet av tre eller flera hästar anses som näringsverksamhet. Antalet hästar är dock inte ensamt avgörande för frågan om verksamheten skall utgöra näringsverksamhet eller hobby. I stället måste en samlad bedömning göras med hänsyn tagen till alla omständigheter. I praxis har bl.a. hänsyn tagits till verksamhetens omfattning, hästägarens övriga anknytningar till travsport, om verksamheten i flera år varit vinstrik och graden av hästägarens ekonomiska beroende av verksamheten.

L har ägt del i travhästen vilken inte synes varit speciellt framgångsrik. Hästen är såvitt framkommit L:s första travhäst. L har i övrigt haft anknytning till travsport genom att han äger aktier i aktiebolaget som äger hästar. L synes ej ha varit ekonomiskt beroende av verksamheten. LR finner vid en samlad bedömning att verksamheten ifråga inte kan betraktas som näringsverksamhet utan att det snarare varit fråga om hobbyverksamhet. Avdrag för realisationsförlust kan redan vid sådant förhållande inte medges. Överklagandet skall således avslås.

L överklagade till KR och anförde följande. Alla som skaffar sig travhäst och lämnar den till professionell tränare gör det i förhoppning om att hästen skall ge vinst. Ingen kan dock förutse hur den kommer att klara den hårda träningen. Länsrätten har felbedömt hästens framgångar. Varken SKM eller LR har brytt sig om att kontrollera hur mycket pengar som den har sprungit in. Den var mycket framgångsrik under sin korta karriär och ansågs vara en av Sveriges bästa i sin årskull. De insprungna pengarna gav ägarna möjlighet att utvidga verksamheten genom bildandet av aktiebolaget. Som mest var han delägare i sex hästar samtidigt.

KR har berett L tillfälle att yttra sig över innehållet i SKM:s beslut. Därvid har bl.a. anförts att yttrandet bör avse följande motivering i SKM:s beslut. "Yrkat avdrag vägras med hänvisning till 31 § 5 st SIL, där det står att avdrag för realisationsförlust inte medges för egendom som innehafts för personligt bruk." I beslutet har kammarrätten anmärkt att L bör ange hur och av vem hästen tränats och skötts under tiden från det ursprungliga köpet till i målet aktuell försäljning. L svarade inte på KR:s skrivelse.

KR:s domskäl:

Enligt 31 § 5 st SIL medges inte avdrag för realisationsförlust för egendom som innehafts för personligt bruk. I målet har inte framkommit annat än att L tillsammans med andra i allt

väsentligt innehåft hästen för personligt bruk fram till avyttringstillfället. Avdrag för realisationsförlust hänförlig till avyttringen av andel i hästen kan därför inte medges. Överklagande skall således avslås.

*Kommentar:*

Enligt uppgift från Svenska Travsportens Centralförbunds register var hästen född 1987 och sprang in totalt drygt 500 000 kr under hela sin karriär. Det framgår inte hur mycket som avsåg tiden fram t.o.m. 1993 då hästen varit sex år gammal.

---

## Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

### **Kammarrättens i Stockholm dom den 8 december 2000**

#### **1. Reducering av köpeskilling**

Ett bolag som försålde aktier i dotterbolag tvingades ett senare år än året för avyttringen återbetala viss del av köpeskillingen. Beloppet har vid beskattningen ansetts hänförligt till det år då återbetalningen skedde.

#### **2. Avräkning av utländsk skatt mot svensk avkastningsskatt**

Vid beräkning av spärrbelopp då ett bolag redovisat ett skattemässigt underskott i näringsverksamhet har utländsk skatt ansetts avräkningsbar mot svensk avkastningsskatt.

#### **3. Korrigerad köpeskilling - rätt beskattningsår**

Ett svenskt aktiebolag innehade aktier i två dotterbolag. Aktierna försåldes år 1989 och redovisades i deklarationen taxeringsåret 1990 som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. 40 procent av vinsten togs upp till beskattning. Efter förhandlingar med köparna år 1992 återbetalades 2.500.000 kr resp. 1.500.000 kr av köpeskillingen. Beloppen belastade i sin helhet bolagets resultat i 1992 års räkenskaper. SKM vägrade bolaget avdrag vid 1993 års taxering och ansåg att bolagets vinst vid försäljningen rätteligen borde sättas ned med 40 procent av den reducerade köpeskillingen genom besvär i särskild ordning över 1990 års taxering.

*Inkomsttaxering 1993, avräkning av utländsk skatt taxeringsåren 1994-1995*

Bolaget överklagade och hävdade att aktiebolags försäljning av aktier

skall hänföras till inkomstslaget näringsverksamhet och att tidpunkten för beskattning av aktiebolag styrs av de allmänna reglerna för inkomstberäkning i detta inkomstslag, dvs bokföringsmässiga grunder skall tillämpas.

SKM bestred ändring och anförde att beskattning av realisationsvinst skall enligt huvudregeln ske endast vid ett tillfälle. Om det efter avyttringen inträffar omständigheter som har betydelse för realisationsvinstens storlek kan dessa endast beaktas genom rättelse av den ursprungliga vinstberäkningen. Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1976 ref 43 tagit upp frågan om hur en framtida reglering av köpeskilling skall beaktas. Regeringsrätten har därvid kommit fram till att beskattningsfrågan skall bedömas med utgångspunkt från de realisationsvinstregler som varit gällande vid försäljningen.

Länsrätten avslog överklagandet och uttalade: Av 24 § 4 mom. första stycket SIL framgår att skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. - Aktierna har avyttrats under 1989 och realisationsvinst har redovisats vid 1990 års taxering. Att återbetalning av del av försäljningsintäkten senare skett medför att köparens anskaffningspris reducerats i motsvarande mån. Utgiften är inte en kostnad vid ifrågavarande års taxering utan medför endast att realisationsvinstberäkningen vid 1990 års taxering bör ändras.

Bolaget överklagade och framhöll följande: SKM har ansett att återbetalningen skall hänföras till den taxering då realisationsvinsten beskattades. Till stöd för sin uppfattning har myndigheten åberopat flera rättsfall (RÅ 1954 Fi 865, RÅ 1956 Fi 17, RÅ 1968 Fi 981 och RÅ 1979 Aa 9) som avser inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet och privatpersoner och som därför inte är relevanta. Kostnaden för återbetalningen skall i stället vara avdragsgill vid den tidpunkt då den skall redovisas enligt bokföringsmässiga grunder, dvs vid förluståret och inte försäljningsåret (jfr Pétren i Svensk Skattetidning 1985, s 142 och Möller i Skattenytt 1989, s 545). Före skattereformen kunde ett bolag välja till vilket inkomstslag en realisationsförlust på aktier i dotterbolag skulle hänföras, antingen tillfällig förvärvsverksamhet eller rörelse (se RÅ 1986 ref 52 och 104). I inkomstslaget rörelse skulle värdeöverföringar mellan moderbolag och dotterbolag beaktas, dvs förlusten var avdragsgill endast för det fall den var verklig (se RÅ 85 1:86). Denna princip gällde dock inte inom tillfällig förvärvsverksamhet. I förarbetena till skattereformen (prop. 1989/90:110, s 394 f) har framhållits att de principer som gällde beträffande värdeöverföringar från den avyttrade egendomen vilka tillämpades då avyttringen redovisades i inkomstslaget rörelse, skulle gälla också i inkomstslaget näringsverksamhet. Att värdeöverföringar skall beaktas har bekräftats av rättspraxis (se RÅ 1994 ref 22 och RÅ 1997 ref 11). Realisationsvinstbeskattningen beträffande avyttring av

dotterbolagsaktier i inkomstslaget näringsverksamhet överensstämmer således i stora delar med motsvarande regler i inkomstslaget rörelse, men inte med reglerna i tillfällig förvärvsverksamhet. Beträffande reducering/återbetalning av köpeskilling finns det inte, till skillnad mot vad som gäller för tilläggsköpeskilling, några regler i vare sig KL eller SIL. Beskattningsunderlaget skall i avsaknad av uttryckliga skatteregler för återbetalning av köpeskilling beräknas enligt bokföringsmässiga grunder jämlikt 24 § KL.

SKM avstyrkte bifall till bolagets besvär och genmälde. Då det är fråga om realisationsvinstberäkning av aktier skall bokföringsmässiga grunder tillämpas endast i redovisningen. Vid beskattningen skall visserligen reavinsten/förlusten beskattas som inkomst av näringsverksamhet men reavinstberäkningen skall ske enligt reavinstreglerna för aktier. Dvs numera enligt reglerna i inkomstslaget kapital. För det aktuella taxeringsåret 1990 gällde reglerna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet.

Kammarrätten biföll besvären och gav följande skäl. Inkomst av näringsverksamhet skall, om inte annat är särskilt föreskrivet, beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. I förevarande fall saknas anledning att hänföra den återbetalda köpeskillingen till något tidigare beskattningsår än det då återbetalningen skedde. Bolaget skall således medges det yrkade avdraget.

2. Bolaget yrkade avräkning av utländsk skatt mot avkastningsskatt med visst belopp. SKM vägrade avräkning med följande motivering. Bolaget har redovisat ett skattemässigt underskott i näringsverksamheten. Inkomstskatt hänförlig till den utländska inkomsten har inte uppkommit i Sverige under inkomståret varför avräkning inte kan medges. Enligt 6 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, skall spärrbeloppet beräknas på så sätt att den högsta avräkning som bolaget kan medges är så stor del av statlig inkomstskatt - inklusive avkastningsskatt enligt 7 § AvrL - som hänför sig till de inkomster på vilka de utländska skatterna utgått. SKM åberopade rättsfallet RÅ85 1:17 avseende tillämpning av en begränsningsregel i ett dubbelbeskattningsavtal.

Bolaget överklagade och anförde i huvudsak följande: Utländsk skatt får avräknas mot avkastningsskatten trots att det saknas svensk skatt som direkt kan hänföras till de utländska inkomsterna. Till stöd för sin synpunkt åberopade bolaget uttalanden i specialmotiveringen i prop. 1990/91:54 s 340. Såsom regeln om spärrbeloppet är utformad i 6 § AvrL, jämförd med 7 § tredje stycket samma lag, höjer i normalfallet avkastningsskatten utrymmet för avräkning. I ett specialfall som det aktuella, där proportionering matematiskt leder till ett oändligt belopp, bör en begränsning ske till den skatt som faktiskt erlagts.

Länsrätten gjorde följande bedömning. Vid beräkning av spärrbeloppet skall fastställas hur stor del av den totala svenska skatten som kan anses hänförlig till de utländska inkomsterna. Formeln för beräkning har

utformats på ett sådant sätt att spärrbeloppet blir högre ju lägre den sammanräknade inkomsten är i förhållande till de utländska inkomsterna. Ett högre spärrbelopp medför en högre avräkningsbar svensk skatt. Oavsett nivån på spärrbeloppet är avräkningsutrymmet begränsat till erlagd svensk skatt och till den utländska skattens storlek. Det bråktal som skall användas vid beräkningen av hur stor del av den statliga inkomstskatten som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna skall multipliceras med summan av svensk statlig skatt på förvärvsinkomst och här aktuell avkastningsskatt. Enligt 7 § tredje stycket AvrL skall vid beräkningen av spärrbeloppet avkastningsskatt av här aktuellt slag jämföras med statlig inkomstskatt på förvärvsinkomst. Detta skall ske trots att någon utländsk intäkt eller motsvarande inte går att fastställa vid uttagandet av sådan avkastningsskatt. Länsrätten finner med hänsyn härtill, och eftersom en proportionering enligt 6 § AvrL leder till ett oändligt belopp, att avdrag för all den utländska skatt som erlagts skall medges från avkastningsskatten.

SKM överklagade och framhöll bl.a. följande. I prop. 1990/91:54 s 340, anges att avräkning från avkastningsskatt inte kan ske genom tillämpning av vanliga regler för avräkning eftersom någon utländsk intäkt eller motsvarande inte går att fastställa vid uttagandet av sådan skatt. Därefter anges i propositionen att något spärrbelopp härigenom inte kan beräknas. Denna formulering skulle möjligen kunna ge stöd för uppfattningen att något spärrbelopp över huvud taget inte skall beräknas i dessa fall. Emellertid anges omedelbart därpå (a.a., samma sida) hur beräkningen av spärrbeloppet skall tillgå, dvs att bråktalet skall multipliceras med summan av statlig inkomstskatt och avkastningsskatt. Stöd för uppfattningen att spärrbelopp inte alls behöver beräknas i aktuellt fall saknas således. Kammarrätten delade länsrättens bedömning.

*Kommentar:*

RSV fullföljer talan i Regeringsrätten.

Prövningstillstånd har beviljats i två liknande fall (Kammarrättens i Sundsvall dom den 30 september 1997 och Kammarrättens i Göteborg dom den 30 juni 1999).

RSV har i det förra fallet utvecklat talan på följande sätt.

Av 6 § AvrL följer att avräkning får medges med högst spärrbeloppet. Formlerna för beräkning av spärrbelopp är som framgår av uttalande i prop. 1990/91:54 (s 293) desamma nu som innan avkastningsskatten tillkom. Innan avkastningsskatten kom att omfattas av AvrL var det helt klart att spärrbeloppet blev 0 kr om den svenska sammanräknade inkomsten var 0 kr eller negativ. Någon ändring i formeln för att beräkna spärrbeloppet har i princip inte skett.

Kammarrätten gör i sin dom gällande att AvrL:s regler om beräkning av spärrbelopp endast gäller i vissa inkomstintervaller. Några begränsningar av detta slag anges emellertid varken i själva lagtexten eller i förarbetena till AvrL. Enligt RSV råder det inga som helst tvivel om att bestämmelserna i 6 och 7 §§ AvrL är generellt tillämpliga och inte tillämpliga bara i de fall då den skattskyldige vid den svenska taxeringen uppvisar en positiv sammanräknad inkomst. I denna riktning talar också bestämmelsen i 11 § andra stycket AvrL i vilken sägs att "För ett visst år får dock det sammanlagda belopp för vilket avräkning högst får medges inte överstiga det för året enligt 6 § beräknade spärrbeloppet".

Kammarrätten uttalar vidare att "bolagets utländska förvärvsinkomst skall beräknas endast med beaktande av de kostnader som påverkat beskattningen i utlandet". Såvitt RSV förstår detta uttalande innefattar det att den utländska inkomst som skall användas vid spärrbeloppsberäkningen inte är den inkomst som tagits upp till beskattning i Sverige utan den som tagits upp till beskattning i utlandet. Med hänsyn till att syftet med spärrbeloppsberäkningen är att proportionera den svenska skatten mellan svenska och utländska inkomster framstår denna tolkning av 6 och 7 §§ AvrL som fullständigt felaktig. De kostnader som enligt RSV vid spärrbeloppsberäkningen skall reducera den utländska intäkten är de enligt intern svensk rätt avdragsgilla kostnader som hänför sig till inkomsten. I vissa situationer kommer dock "svenska kostnader" skenbart att påverka den utländska inkomsten. Detta är t.ex. fallet då det föreligger ett överskott i utlandet och ett underskott i Sverige. I ett sådant fall tar man vid spärrbeloppsberäkningen upp den sammanlagda förvärvsinkomsten i nämnaren och - med hänsyn till att avräkning högst kan medges med ett belopp motsvarande den svenska skatten - i täljaren ett belopp motsvarande den del av den utländska inkomsten som påverkat taxeringen och debiteringen i Sverige (jfr RÅ 1985 1:17). Vad som inträffar i dessa fall är således att spärrbeloppet kommer att uppgå till ett belopp motsvarande den svenska skatten. Högre avräkning än så kan enligt RSV:s uppfattning aldrig bli aktuell.

I det aktuella fallet har någon faktisk inkomstbeskattning inte ägt rum och någon inkomstskatt inte heller tagits ut. Med denna utgångspunkt finns det således inte heller någon inkomstskatt att avräkna och spärrbeloppet skulle då bli 0 kr. Av tekniska skäl jämföras sådan avkastningsskatt som faller in under 2 § 5 lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel enligt 7 § tredje stycket AvrL med statlig inkomstskatt. Avkastningsskatten tas dock inte ut på någon inkomst utan beräknas på ett kapitalunderlag som utgörs av pensionsskuldens belopp vid ingången av beskattningsåret. Att som kammarrätten i lägen då den svenska taxeringen är negativ hänföra hela avkastningsskatten till den utländska inkomsten (oavsett om denna verksamhet vid taxeringen i Sverige redovisats med ett över- eller underskott) anser RSV vara felaktigt.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 20 november 2000**

### **Utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL**

Utomståenderegeln är inte tillämplig om företaget inte varit utomståendeägt under hela femårsperioden eller den kortare tid under vilken företaget bedrivit verksamhet.

*Inkomstskatt taxeringsåren 2001-2003*

En fysisk person A planerar att avyttra hela eller delar av sitt kvarstående innehav av aktier i fåmansföretaget X AB och frågar om utomståenderegeln är tillämplig, särskilt med hänsyn till att företaget inte varit ägt av utomstående under hela dess verksamhetstid. X AB etablerades i november 1997.

Skatterättsnämnden meddelade följande.

"FÖRHANDBESKED

Enligt 3 § 12 e mom. första stycket SIL gäller att om aktieägaren visar att utomstående i betydande omfattning äger del i företaget och har rätt till utdelning, skall bestämmelserna i 3 § 12 b mom. SIL inte tillämpas, om inte särskilda skäl föreligger. Härvid beaktas även förhållandena under de fem beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret (utomståenderegeln).

- - - A vill få prövat om den i utomståenderegeln angivna femårsperioden innebär ett hinder för honom att tillämpa regeln eller om bestämmelsen i andra meningen av stycket enbart har avseende på de särskilda skälen.

Nämnden gör följande bedömning.

Lagtextens krav på att förhållandena under en femårsperiod skall beaktas kan inte anses begränsad till de särskilda skälen. Av detta följer att även innehållet i utomståenderegeln i övrigt skall beaktas under femårsperioden. I detta ligger bl.a. att den skattskyldige skall kunna visa att företaget varit utomståendeägt även under hela den femårsperiod som föregått avyttringsåret eller den kortare tid under vilken företaget bedrivit verksamhet.

Eftersom X AB inte varit utomståendeägt under hela den aktuella perioden gäller därför att reglerna i 3 § 12 b mom. SIL skall tillämpas på den reavinst som uppkommer vid A:s aktieförsäljning.

Från och med 2002 års taxering skall inkomstskattelagen (1999:1229), IL, tillämpas i stället för SIL (jfr 57 kap. 5 § IL), vilket dock inte påverkar förhandsbeskedet."

Två ledamöter var skiljaktiga och ansåg att undantagsbestämmelsen är tillämplig.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 7 december 2000**

#### **Tillämpning av bestämmelserna i underskottslagen**

Ska kostnaden för erhållande av ägarinflytandet enligt begränsningsregeln i 7 § första stycket underskottslagen också betraktas som ett kapitaltillskott enligt 7 § andra stycket samma lag och minska förvärvskostnaden med samma belopp?

#### *Inkomsttaxering 1999*

Under 1998 förvärvade B-gruppen AB 55 % av aktierna i AB A. Förvärvet skedde genom två riktade nyemissioner. Den första emissionen beslutades och tecknades under första delen av 1998 och gav B-gruppen AB kontroll över 35 % av aktierna i AB A. Den andra emissionslikviden beslutades och tecknades under andra delen av 1998 och gav B-gruppen AB kontroll över ytterligare 20 % av aktierna i AB A. Förutsättningarna i ärendet framgår av SRN:s nedan citerade motivering. Emissionerna registrerades hos Patent- och registreringsverket.

AB A yrkade i sin deklaration vid 1999 års taxering avdrag för ett s.k. gammalt underskott (jfr 3 § fjärde stycket lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet). SKM vägrade AB A avdraget. SKM ansåg att kostnaden för ägarinflytandet enligt begränsningsregeln i 7 § andra stycket LAU och minskade förvärvskostnaden med samma belopp vilket medförde att något gammalt underskott inte kvarstod.



RSV har ansökt om förhandsbesked i fråga om tillämpningen av 7 § andra stycket LAU i aktuellt fall där den nye ägaren får ett bestämmande inflytande över förlustföretaget genom riktade nyemissioner.

SRN meddelade följande förhandsbesked.

#### "FÖRHANDBESKED

Beloppet i 7 § lagen (1993: 1593) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU, lägger inte hinder i vägen för AB A att utnyttja ifrågavarande underskott."

I motiveringen till beslutet angavs följande:

"Först måste tas ställning till om tillskott genom nyemission är att hänföra till kapitaltillskott enligt 7 § andra stycket LAU. I lagtexten har begreppet kapitaltillskott inte definierats. Någon allmänt vedertagen uppfattning om vad som bör omfattas av begreppet kapitaltillskott finns heller inte. I motiven till ett förslag om en s.k. kapitaltillskottsspärr som föregick den lagstiftning genom vilken LAU infördes (jfr Ds 1993:28 s. 251 under rubriken Kapitaltillskottsspärr för S1a), anges som tillskott bl. a. nyemissioner, aktieägartillskott och även tillskott genom underprisöverlåtelser. Även om förslaget om en kapitaltillskottsspärr inte genomfördes finns det inget i förarbetena som tyder på att begreppet kapitaltillskott vid tillämpningen av LAU skulle ha en annan betydelse än enligt vad som anfördes i förslaget ang. kapitaltillskottsspärren. Nämndens slutsats är därför att även kapitaltillskott genom nyemissioner är att hänföra till kapitaltillskott i LAU:s mening.

Enligt 7 § andra stycket LAU skall förvärvskostnaden enligt första stycket minskas med sådana tillskott som sker under en viss period som föregick ägarförändringen. Det saknas dock stöd i lagtexten att minska förvärvskostnaden med kapitaltillskott som inte föregår utan innebär ägarförändringen. I förevarande fall utlöste den andra nyemissionen på ... kr själva ägarförändringen och skall således inte minska förvärvskostnaden. Eftersom AB A:s underskott totalt uppgår till endast ... krävs inte att nämnden också tar ställning till om även den första nyemissionen på .... kr skall ses som ett sådant tillskott som inte skall minska förvärvskostnaden.

Nämndens slutsats är att AB A skall medges det yrkade förlustavdraget och lämnar besked i enlighet härmed."

Förhandsbeskedet överklagas inte av RSV.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

## **Skatterättsnämndens förhandsbesked den 11 november 2000**

### **Skatteplikt för utbetalningar från utländska försäkringar**

Utfallande belopp på utländska pensionsförsäkringar utgör inte skattepliktig inkomst i Sverige

*Inkomstskatt. Taxeringsåren 2001-2003.*

SN överväger att flytta till Sverige. SN har ett antal utländska pensionsförsäkringar. Han vill ha besked om utfallande belopp på försäkringarna kommer att till någon del bli skattepliktiga i Sverige för det fall han får hemvist här.

Såväl SN som hans arbetsgivare har gjort avsättningar enligt olika pensionsplaner. Avsättningarna har skett under 1970- och 1980-talen. Avdrag har medgetts i S i enlighet med de vid varje tillfälle rådande reglerna för pensionsavsättningar. Härefter har i samband med SN:s pensionering i början av 1990-talet medlen omfördelats till nu aktuella försäkringar.

#### **SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED**

Utbetalningarna från försäkringarna utgör inte skattepliktig inkomst för SN.

#### **MOTIVERING**

Nämnden förutsätter att vad SN erhåller utgår på grund av försäkring.

Utfallande belopp på pensionsförsäkring utgör skattepliktig inkomst av tjänst enligt 31 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, och punkt 1 första stycket av anvisningarna till 31 § KL. För att försäkringen ska anses som en pensionsförsäkring fordras enligt andra stycket av anvisningspunkten att försäkringen är meddelad i en här i landet bedriven försäkringsrörelse. Enligt artonde stycket av anvisningspunkten är livförsäkring som inte utgör pensionsförsäkring kapitalförsäkring. Belopp som till följd av försäkringsfall eller återköp av försäkringen utgått på grund av kapitalförsäkring räknas enligt 19 § första stycket inte till skattepliktig inkomst.

I sjuttonde stycket av anvisningspunkten finns en undantagsbestämmelse som innebär att en utländsk kapitalförsäkring som tecknats när den försäkrade inte var bosatt i Sverige men som kan

visas ha varit skattegynnad i bosättningslandet ska anses som en svensk pensionsförsäkring. Reglerna gäller för försäkringar som tecknats fr.o.m. 1997. Om den skattskyldige begär det får dock de nya bestämmelserna tillämpas även på äldre försäkringar.

SN:s försäkringar är tecknade före 1997 och han har inte begärt att bestämmelserna enligt ovan ska tillämpas på dessa. Undantagsbestämmelsen är således inte tillämplig här.

Om SN är bosatt i Sverige när han får utbetalningar på försäkringarna är utbetalningarna inte skattepliktiga för honom.

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

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

### **Skatterättsnämndens förhandsbesked den 13 december 2000**

#### **Fråga om avräkning av utländsk skatt**

Ett svenskt AB som avser att äga fastigheter i USA via amerikanska delägarbeskattade juridiska personer har inte ansetts ha rätt till avräkning av utländsk inkomstskatt mot avkastnings- och inkomstskatt i Sverige

*Inkomstskatt, taxeringsåren 2001-2004.*

BC äger indirekt fastigheter i USA genom innehav av andelar i amerikanska bolag (Inc.), som är egna skattesubjekt.

BC överväger att överföra ägandet av fastigheterna enligt fyra olika alternativ. I samtliga alternativ ska fastigheterna ägas av amerikanska Limited Partnerships (LPS) eller Single Member Limited Liability Companies (SMLLC). Att fastigheterna ska ägas av amerikanska bolag med begränsat ansvar för BC beror på de civilrättsliga risker som kan vara förknippade med fastighetsinnehav i USA.

I två av alternativen tillkommer att andelarna i LPS eller SMLLC ska ägas av ett svenskt kommanditbolag (KB).

I LPS kommer BC eller KB att vara limited partner med en ägarandel

om 99 % och återstående 1 % kommer att ägas av ett annat bolag i BC-koncernen.

KB kan, om delägarna så önskar, vara ett skattesubjekt i USA. I annat fall är det delägarna som är skattesubjekt.

LPS är i USA transparent vid inkomstbeskattningen, dvs. den sker hos delägarna.

Federalt och i de flesta delstater i USA kan delägarna välja mellan att själva inkomstbeskattas för SMLLC:s räkning eller låta SMLLC vara ett eget skattesubjekt. I förevarande fall utgår nämnden från att SMLLC inte är skattesubjekt i USA.

BC ställer ett antal frågor om det i de olika ägaralternativen har rätt till nedsättning av svensk avkastnings- och inkomstskatt genom avräkning av amerikansk inkomstskatt på LPS:s eller SMLLC:s inkomster.

#### SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

BC har inte rätt till nedsättning av statlig inkomstskatt eller avkastningsskatt på pensionsmedel genom avräkning av amerikansk inkomstskatt.

#### MOTIVERING

Nedsättning av avkastningsskatt:

Den amerikanska inkomstskatten får antas komma att utgå på avkastningen på fastigheterna. Dessa fastigheter kommer inte att ägas av BC utan av LPS eller SMLLC. Vidare kommer det att vara andelarna i KB, eller i LPS eller SMLLC, och inte fastigheterna, som kommer att ingå i kapitalunderlaget enligt lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (avkastningsskattelagen).

Avkastningsskatten omfattas inte av Sveriges skatteavtal med USA (1994:1617). Enligt 14 § första stycket lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) har skattskyldig enligt 2 § 1-4 och 6 avkastningsskattelagen genom avräkning av utländsk skatt rätt att erhålla nedsättning av sådan avkastningsskatt. Avräkning ska 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 kapital-underlaget för ifrågavarande beskattningsår.

För att avräkning mot avkastningsskatt ska få ske krävs alltså dels att det är fråga om utländsk skatt som belöper på avkastning på BC:s

(direktägda) utländska tillgångar, dels att dessa tillgångar ingår i kapitalunderlaget för avkastningsskatt. Eftersom dessa villkor inte kommer att uppfyllas är BC inte berättigat till avräkning. Det saknar i detta hänseende betydelse om andelarna i LPS eller SMLLC ägs direkt av BC eller indirekt genom KB eller om KB är transparent vid den amerikanska inkomstbeskattningen eller ej.

Nedsättning av inkomstskatt:

Enligt 1 § första stycket avräkningslagen har en obegränsat skattskyldig, som har haft intäkt som tagits med vid taxeringen till kommunal eller statlig inkomstskatt för vilken han beskattats i utländsk stat och som enligt skattelagstiftningen i den staten anses härröra därifrån, rätt till nedsättning av inkomstskatt genom avräkning av den del av den utländska skatten som belöper på intäkten.

Enligt 2 § avräkningslagen föreligger inte rätt till avräkning enligt 1 § första stycket om statlig och kommunal inkomstskatt samt den utländska skatten och intäkten omfattas av dubbelbeskattningsavtal. I sådana fall har den skattskyldige i stället rätt till avräkning eller undviks dubbelbeskattning på annat sätt på grund av avtalet (se prop. 1985/86:131 s. 20).

I fall då en person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst, som enligt bestämmelserna i skatteavtalet med USA får beskattas i USA, ska Sverige, med vissa nu inte aktuella undantag, enligt artikel 23 p. 2.a) i avtalet, från denna persons inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i USA.

Den nämnda bestämmelsen bör enligt nämndens uppfattning förstås så att det, för att avräkning ska kunna ske, krävs att det är samma person som har haft samma i bägge länderna skattepliktiga inkomst. I förevarande fall är det fråga om LPS:s eller SMLLC:s inkomster och inte om BC:s egna inkomster. BC kan därför inte medges avräkning av amerikansk inkomstskatt enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att KB med stöd av bestämmelsen i artikel 4 p. 1.b) i avtalet kan tillerkännas vissa rättigheter enligt avtalet föranleder inte annan bedömning.

Eftersom intäkterna i fråga således inte omfattas av avtalet återstår att pröva om BC kan vara berättigat till avräkning av amerikansk inkomstskatt med stöd av avräkningslagen.

Även enligt 1 § första stycket avräkningslagen krävs för rätt till avräkning av utländsk skatt att det är samma person som haft samma i bägge länderna skattepliktiga intäkt, jfr vad som uttalas i prop. 1966:127 s. 82, vilket, såvitt avser skatt på inkomst och förmögenhet, överensstämmer med en vedertagen uppfattning om vad som avses med internationell dubbelbeskattning. BC är således inte heller enligt

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 21 december 2000**

### Informationstjänst till fondbolag

*Mervärdesskatt*

Fråga om en informationstjänst till fondbolag är en fristående tjänst som omfattas av skatteplikt samt även fråga om en förmedlingstjänst av köp och försäljning av fondandelar är undantagen skatteplikt

#### FÖRHANDBESKED

##### *Fråga 1*

Tillhandahållande av tjänst till fondbolag rörande information om fonder och fondbolag inklusive löpande uppdatering skall bedömas som en fristående tjänst vilken omfattas av skatteplikt.

##### *Fråga 2*

Köp och försäljningar för fondsparares räkning av andelar i värdepappersfond är omsättningar som utgör värdepappershandel och är undantagna från skatteplikt.

#### MOTIVERING

Bolaget ingår avtal med olika fondbolag om tillhandahållande mot vederlag av tjänster med användande av internet. Tjänsterna utgörs bl. a. av att bolaget på sin hemsida lämnar information om fondbolag och fonder som fondbolagen förvaltar samt vidare av att för fondsparare, som via bolagets hemsida öppnar depå hos bolaget, köpa och sälja (varmed förstås att inlösa) fondandelar. Av fondbolagen erhåller bolaget för informationsverksamheten serviceavgifter och för förmedlingsverksamheten provisioner.

##### *Fråga 1*

Ansökningen om förhandsbesked synes närmast vara föranledd av

tvekan om huruvida bolaget, när det både tillhandahåller tjänster som avser information om ett fondbolag och tjänster som avser förmedling av andelar i en värdepappersfond som förvaltas av samma fondbolag, skall anses tillhandahålla en eller flera tjänster, dvs. om tjänsterna är oberoende av eller sidoordnade varandra och därmed i princip separata tjänster eller om någon tjänst är underordnad den andra såsom varande den huvudsakliga tjänsten.

Nämnden gör följande bedömning.

I praxis anses en tjänst inte vara underordnad en annan tjänst om de olika åtagandena såväl avtalsmässigt som prismässigt är separata åtaganden (jfr RÅ 1999 not. 46). Denna praxis överensstämmer också med EG-domstolens tillämpning av det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt domstolens praxis skall en tjänst anses underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar tjänsten i sig, utan denna endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller (jfr dom den 25 februari 1999, C-349/96 Card Protection Plan Ltd mot Commissioners of Customs and Excise).

Att föra ut information mot ersättning utgör en tjänst enligt ML. I det aktuella fallet tillhandahålls tjänsten särskilt till fondbolaget. Åtagandet i denna del skall fullgöras enligt en specifikation med utgångspunkt i fondbolagets krav och även prissättningen görs separat. Tjänsten kan därmed inte anses vara underordnad en annan tjänst och bedömningen av tjänsten skall därför i mervärdesskattehänseende göras särskilt för denna tjänst. En omsättning av tjänsten omfattas inte av något av undantagen från skatteplikt i mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Omsättning av tjänsten är därmed skattepliktig enligt 3 kap. 1 ML.

## *Fråga 2*

Enligt 3 kap. 9 ML är bl.a. omsättningar som utgör värdepappershandel undantagna från skatteplikt. Med värdepappershandel förstås enligt paragrafens tredje stycke 1 omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte. Andelar i värdepappersfonder är - i likhet med aktier - fondpapper och således finansiella instrument enligt lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument. De får därmed anses vara sådana andelar som avses i de nämnda bestämmelserna.

Bolaget utför enligt avtalet tjänster som syftar till att för fondsparares räkning förmedla köp och försäljningar av andelar i värdepappersfonder. Att genomföra sådana transaktioner är enligt nämndens bedömning sådan omsättning som utgör värdepappershandel och som är undantagen från skatteplikt enligt de ovan redovisade bestämmelserna i ML.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med Riksskatteverkets uppfattning.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

### **SRN:s förhandsbesked den 19 december 2000**

**Fråga om tillämpningen av 7 kap. 6 § tredje stycket ML och 13 kap. 24 § första stycket sista meningen ML vid försäljning av fordringar, som ansetts definitivt förlorade, från ett bolag till ett annat.**

*Mervärdesskatt*

#### FÖRHANDBESKED

##### *Fråga 1*

En överlåtelse mot ersättning av en fordran, som ansetts definitivt förlorad, medför inte att förlusten skall anses konstaterad endast till den del den överstiger ersättningen.

##### *Fråga 2*

Bestämmelsen i 13 kap. 24 första stycket sista meningen mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är inte tillämplig på det belopp som erhålls vid överlåtelsen av fordringen.

#### MOTIVERING

##### *Frågorna 1 och 2*

Om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst (kundförlust), får han enligt 7 kap. 6 tredje stycket ML minska beskattningsunderlaget med beloppet av förlusten. Om en kundförlust har föranlett ett sådant avdrag och betalning därefter inflyter, skall enligt 13 kap. 24 första stycket sista meningen ML det avdragna beloppet i motsvarande mån redovisas på nytt. Fråga i ärendet är vilka mervärdesskattekonsekvenser som uppkommer om bolaget till bolag inom eller utom koncernen mot ersättning överlåter fordringar för vilka tidigare definitiv förlust har konstaterats och beskattningsunderlaget till följd härav har justerats. En förutsättning i ärendet är att aktuella förluster har konstaterats efter en sådan prövning som förutsätts i rättstillämpningen på detta område.



Nämnden gör följande bedömning.

En grundläggande förutsättning för att 7 kap. 6 tredje stycket ML skall vara tillämplig är att förlusten är hänförlig till en skattskyldigs fordran som avser ersättning för en vara eller en tjänst. Motsvarande gäller i tillämpliga delar 13 kap. 24 första stycket ML. Om en definitiv förlust efter vederbörlig prövning kan konstateras på en sådan fordran har den skattskyldige enligt de nämnda bestämmelserna rätt att minska beskattningsunderlaget med förlusten. Om "betalning" därefter inflyter skall det avdragna beloppet i motsvarande mån redovisas på nytt. Övervägande skäl talar enligt nämndens mening för att till sådan betalning endast hänföra ersättning som avser den omsättning som fordringsförhållandet grundar sig på. Sådan ersättning som den skattskyldige kan komma att erhålla på grund av en försäljning av fordringen saknar däremot erforderligt samband med den omsättning som fordringsförhållandet grundar sig på och avser därför en från denna transaktion åtskild försäljning av fordringsbeviset som sådant. Ersättning som bolaget erhåller på grund av överlåtelse av en sådan fordran som avses med ansökningen skall enligt nämndens mening därför inte påverka tillämpningen av vare sig 7 kap. 6 tredje stycket eller 13 kap. 24 första stycket sista meningen ML.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet har överklagats av Riksskatteverket.

---

## Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 20 december 2000**

**Fråga om museiverksamhet**

*Mervärdesskatt*

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent på entréavgift till A.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 11 4 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning avseende anordnande 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 eller fortlöpande i mer än ringa omfattning understöds av det allmänna är omsättningen av tjänsterna inte undantagen från skatteplikt men skatt skall tas ut med endast 6 procent av beskattningsunderlaget (7 kap. 1 tredje stycket 3 ML).

Vad som avses med museiverksamhet har inte närmare definierats i ML eller förarbetena till lagen. Av praxis framgår att frågan om en viss verksamhet varit att hänföra till sådana tillhandahållanden i museiverksamhet som anges i nämnda reglering i första hand har avgjorts med ledning av vad som enligt vedertaget språkbruk förstås med sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66 och RÅ 1993 ref. 45 och ref. 75). Enligt denna praxis synes det gemensamma för sådana verksamheter vara att de omfattar systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som förevisas för allmänheten. En verksamhet som enbart innebär att föremål tillverkas för att illustrera olika företeelser och händelser samt förevisas mot entréavgift för allmänheten kan inte anses utgöra sådan verksamhet (jfr RÅ 1992 ref. 66). Av praxis framgår också att det vidare museibegrepp som finns i stadgarna för The International Council of Museums, ICOM, inte överensstämmer med det museibegrepp som ligger till grund för tolkningen av begreppet i ML (jfr RÅ 1993 ref. 45).

De av A tillhandahållna tjänsterna består av tillträde till en s.k. vetenskapspark innehållande ett stort antal nytillverkade interaktiva montrar m.m. som praktiskt demonstrerar olika naturföreteelser, fysikaliska lagar o.dyl. inom det naturvetenskapliga och tekniska området. Den ifrågavarande anläggningen innehåller som den beskrivs i handlingarna inga systematiskt hopbragta och ordnade samlingar av föremål som utställs för förevisning för allmänheten. Nämnden finner mot bakgrund av det anförda att tillträde mot ersättning till vetenskapsparken inte kan hänföras till omsättning avseende vare sig anordnande av utställning eller tillhandahållande av föremål för utställning i museiverksamhet. Det förhållandet att det utvidgade museibegreppet i stadgarna för ICOM inbegriper även s.k. vetenskapscenter och planetarier föranleder inte annan bedömning.

*Kommentar:*

Förhandsbeskedet överensstämmer med Riksskatteverkets uppfattning.

---

## **Område: Förhandsbesked (Kommentar)**

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 17 januari 2001.*

**SRN:s förhandsbesked den 4 oktober 2000**

**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*

Förhandsbeskedet är refererat i Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 32/00.

*Kommentar:*

RSV har återkallad överklagandet. Skatterättsnämndens förhandsbesked överensstämmer med Riksskatteverkets nuvarande uppfattning.