

***) OBS!** Rättelse har gjorts i slutkommentaren i detta protokoll.
Se [SRN:s förhandsbesked den 19 september 2003](#) angående
beskattning av personaloptioner

*****) OBS!** Rättelse har gjorts i slutkommentaren i detta protokoll.
Se [SRN:s förhandsbesked den 27 november 2003](#) angående
Vad krävs för att få ingå i en mervärdesskattegrupp?

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 37/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- RR:s dom den 16 oktober 2003, mål nr 6439-2000
Är använd inkuranstrappa i enlighet med reglerna för värdering av varulager. Avdrag har inte medgetts för nedskrivning av reservdelslager enligt s.k. inkuranstrappa enligt vilken artiklar som inte efterfrågats de senaste tre åren har värderats till noll
- RR:s dom den 13 november 2003, mål nr 2390-2003
Skalbolag och intern aktieöverlåtelse. En intern aktieöverlåtelse ska beskattas enligt skalbolagsreglerna bara om det föreligger särskilda omständigheter enligt 49 a kap. 12 § andra stycket IL. Lager i form av värdepapper utgör likvida tillgångar
- KR:s i Sundsvall dom den 1 december 2003, mål nr 1964-01
Ej avdrag för förlust på fordran på eget bolag. En fysisk person som lånat pengar till sitt aktiebolag har först omvandlat fordringarna till villkorade aktieägartillskott och sedan till ovillkorade aktieägartillskott. En annan fordran på bolaget har omvandlats direkt till ovillkorat aktieägartillskott. Avdrag för förlust har vägrats då villkorade aktieägartillskott och fordringar ansetts värdelösa vid tidpunkten för omvandlingen och då omvandlingarna inte kunde ses som avyttringar utan snarare som efterskänkande av värdelösa fordringar
- SRN:s förhandsbesked den 27 november 2003
Vad krävs för att få ingå i en mervärdesskattegrupp?
Skatterättsnämnden har ansett att ett fackförbund – där fackförbundet tillhandahåller ett helägt försäkringsbolag vissa administrativa tjänster – medfört att fackförbundet inte får ingå i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. mervärdesskattelagen
- SRN:s förhandsbesked den 9 december 2003
Uppdelning av koncern. Uppdelning av verksamheten i en koncern på två olika koncerner ska göras genom att en av två aktieägare säljer sina aktier i moderbolaget till ett eget, nybildat bolag. Sedan förvärvar detta bolag aktierna i ett dotterbolag i koncernen. Slutligen löser moderbolaget in de aktier som denne aktieägare hade. SRN har funnit att någon beskattning i förevarande fall inte ska ske

- [SRN:s förhandsbesked den 9 december 2003](#)Uttagsbeskattning. Villkoret för underlåten uttagsbeskattning påverkas inte av att från moder- till dotterbolag överlåtna fastigheter kan komma att ändra skattemässig karaktär till följd av överlåtelsen
 - [SRN:s förhandsbesked den 3 december 2003](#) Avräkning av utländsk skatt, beräkning av spärrbelopp. Vid beräkning av spärrbelopp enligt 7 § AvrL utgör av värdepappersfond lämnad utdelning inte en sådan kostnad som ska dras av vid beräkning av den utländska förvärvsinkomsten, utan bara vid beräkning av den sammanlagda förvärvsinkomsten
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

RR:s dom den 16 oktober 2003, mål nr 6439-2000

**Är använd inkuranstrappa i enlighet med reglerna för
värdering av varulager**

**Avdrag har inte medgetts för nedskrivning av reservdelslager
enligt s.k. inkuranstrappa enligt vilken artiklar som inte
efterfrågats de senaste tre åren har värderats till noll**

Inkomsttaxeringen 1995

Ett bilföretag (bolaget) yrkade avdrag för nedskrivning av sitt reservdelslager med 674 600 kr. Vid beräkningen av det verkliga värdet hade artiklar som var 3 år eller äldre inte tagits upp till något värde oavsett om de var fysiskt kuranta och låg kvar i lagret eller inte.

LR i Skaraborgs län biföll bolagets yrkande. SKM överklagade.

KR gjorde följande bedömning:

”Bolaget har använt en schablonberäkningsmetod för värdering av reservdelslagret men har inte kunnat ange vilka beräkningar eller

bedömningar som ligger till grund för metoden. Bolaget har således inte visat att grund föreligger för inkuransavdrag om 674 999 kr som varit relevant vid beräkning av nettoförsäljningsvärdet. Skattemyndighetens yrkande skall därför bifallas."

Bolaget överklagade. RR anförde:

"Bokföringsnämnden (BFN) har i yttrande till Regeringsrätten anfört bl.a. följande.

BFN har i sin vägledning Redovisning av varulager, utgiven i oktober 2000, uttalat följande angående inkurans vid övertalighet (avsnitt 3.3.1).

"Vid övertalighet är det ofta svårt att beräkna ett verkligt värde. Generellt måste underlaget för värdering av denna inkurans vara tillförlitligt. Underlaget kan t.ex. bestå av försäljnings- och lagerstatistik och uppgjorda försäljningsplaner. Trots detta kan företaget i undantagsfall efter en bedömning i det enskilda fallet använda väl underbyggda schablonmässiga kollektiva inkuransbedömningar grundade på försäljningsvärden."

I ett yttrande till Kammarrätten i Stockholm under 2001, i ett mål angående användningen av en s.k. inkuranstrappa vid lagervärderingen vid 1993 års inkomsttaxering, har BFN uttalat bl.a. följande.

"Lagen accepterar därför i viss utsträckning en kollektiv värdering av lagret och att schabloniserade metoder kommer till användning för vissa moment i lagervärderingen. En inkuranstrappa är ett exempel på en schabloniserad metod som används i praxis. --- Enligt BFN:s mening finns det i princip inget att invända mot att ett företag tillämpar en schabloniserad metod för att fastställa övertalighet. --- Varulagervärdering som innefattar en schablonmässig bestämning av övertalighet förutsätter att det föreligger ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Vidare måste krävas att tillämpningen av schablonmetoden är konsekvent och kan antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning. Är dessa förutsättningar för handen får emellertid en schabloniserad varulagervärdering anses vara förenlig med god redovisningssed."

Slutsatserna i yttrandet till kammarrätten återfinns även i BFN:s uttalande om tillämpning av s.k. inkuranstrappa (med det allmänna rådet BFNAR 2001:4). Uttalandet avser bestämmelserna om värdering av omsättningstillgångar i 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554).

BFN:s bedömning

Inkurans i varulager uppkommer när varor blir defekta, omoderna eller övertaliga, eller när det föreligger andra omständigheter som gör att varorna inte kan säljas på normala villkor. Som tidigare nämnts finns det inga bestämmelser i bokföringslagen (1976:125), GBFL, som reglerar frågan om inkurans i varulager. Det får däremot anses följa av lägsta värdets princip att inkurans skall beaktas vid värderingen.

Det är tre frågor som aktualiseras med anledning av Regeringsrättens remiss.

1. Är det förenligt med god redovisningssed att använda en schablonmetod vid bedömningen av inkurans på grund av övertalighet i reservdelslager?
2. Vilka krav bör i så fall ställas på metodens tillförlitlighet?
3. Är den schablonmetod som bolaget använt förenlig med god redovisningssed?

Fråga 1

Vid värdering av varulager gäller som huvudregel att varje enskild tillgång skall värderas för sig (post-för-post-värdering). På grund av bl.a. den stora mängden artiklar i ett varulager är det i praktiken ofta omöjligt att upprätthålla kravet på individuell värdering. Någon form av kollektiv värdering av lagret blir nödvändig liksom även schabloninslag för vissa moment. Användningen av schablonmetoder innebär visserligen ett avsteg från huvudregeln om individuell värdering men ligger i linje med möjligheten till kollektiv värdering enligt GBFL.

Det finns ett särskilt behov av att använda schablonmetoder vid bedömningen av inkurans i varulager på grund av övertalighet, eftersom det i regel inte går att identifiera de enskilda varor i lagret som inte kommer att kunna säljas eller användas i produktionen. Behovet är särskilt tydligt när det gäller lager av reservdelar.

I den tidigare beskrivna normgivningen har BFN konstaterat att det finns skäl att använda schablonmetoder vid bedömningen av inkurans i varulager. Det finns därför även grund för slutsatsen att det är förenligt med god redovisningssed att använda en schablonmetod vid bedömningen av inkurans på grund av övertalighet i reservdelslager. Den slutsatsen får anses gälla såväl för 1990, då de i målet aktuella skattebestämmelserna tillkom, liksom för 1994, då den i målet aktuella lagervärderingen gjordes.

Fråga 2

Avsikten med en schablonmetod är att åstadkomma ett resultat som ligger nära resultatet av en individuell värdering. Samtidigt innebär en schablonmetod ett avsteg från huvudregeln i BFL om individuell värdering.

För att säkerställa att resultatet av schablonmetoden ligger nära resultatet av en individuell värdering, och för att klargöra när avsteg får ske från huvudregeln om individuell värdering, är det nödvändigt att ställa vissa krav på schablonmetoden. Kraven kan, i enlighet med den tidigare beskrivna normgivningen från BFN, sammanfattas på följande sätt.

- Användningen av en schablonmetod förutsätter att det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen.
- En schablonmetod skall användas på ett konsekvent sätt.
- En schablonmetod skall antas ge ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning.

Fråga 3

Det torde vara vanligt att schablonmetoder för inkuransbedömningar får formen av s.k. inkuranstrappor. Inkuranstrappor kan vara utformade på olika sätt. En inkuranstrappa kan t.ex. innebära att en viss procentuell nedskrivning skall ske om den utgående balansen uppgår till ett högre belopp än värdet av förbrukningen av en artikel under en viss tidsperiod. Ibland skall nedskrivning ske med olika procentsatser i flera olika "trappsteg". En inkuranstrappa kan också innebära att artiklar av ett visst slag skall skrivas ned till 0 kr om inget uttag skett ur lagret under en viss tid.

— — —

Sammanfattningsvis kan konstateras att bolaget inte lagt fram någon utredning som styrker riktigheten i antagandena i schablonmetoden, dvs. att reservdelarna i grupp 1 – 3 har ett värde motsvarande 100 procent av anskaffningsvärdet och att reservdelarna i grupp 4 – 7 saknar värde. Eftersom det inte går att bekräfta antagandena beträffande reservdelarna i de olika grupperna finns det inte något tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen i bolaget. Det kan därför heller inte bedömas om bolagets schablonmetod ger ungefär samma värde som en motsvarande individuell bedömning. Samtliga krav för att en schablonmetod skall anses redovisningsmässigt godtagbar är därmed inte uppfyllda."

Regeringsrätten avslog överklagandet och angav följande skäl:

"Enligt 24 § kommunalskattelagen (1928:370) i lydelsen vid 1995 års taxering beräknas inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder. Lager får enligt punkt 2 första stycket av anvisningarna till paragrafen inte tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och verkliga värdet; begreppen anskaffningsvärde och verkligt värde har den innebörd som anges i 13 § andra stycket och 14 § andra stycket GBFN. Enligt en alternativregel – som inte är aktuell i målet - får lager tas upp till lägst 97 procent av det samlade anskaffningsvärdet.

I målet är fråga om den av bolaget använda schablonmetoden för värdering av reservdelslagret skall godas. Metoden innebär att lagervärdet bestäms enligt en s.k. inkuranstrappa där artiklar som inte efterfrågats de senaste tre åren antas ha ett verkligt värde som är noll.

BFN har funnit att samtliga de krav som kan ställa på en inkuranstrappa för att den skall vara förenlig med god redovisningssed inte är uppfyllda. Regeringsrätten gör samma bedömning. Bolagets överklagande skall därför avslås."

Kommentar:

Detta fall bekräftar RSV:s uppfattning att s.k. inkuranstrappor kan vara godtagbara vid beskattningen men att det ställs vissa krav på tillförlitligheten hos den metod som har använts. Av BFN:s yttrande till Regeringsrätten framgår närmare vad som krävs.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

RR:s dom den 13 november 2003, mål nr 2390-2003

Skalbolag och intern aktieöverlåtelse

En intern aktieöverlåtelse ska beskattas enligt skalbolagsreglerna bara om det föreligger särskilda omständigheter enligt 49 a kap. 12 § andra stycket IL. Lager i form av värdepapper utgör likvida tillgångar.

Överklagat förhandsbesked avseende inkomstskatt

Fråga 1. Lager i värdepappersrörelse

Skatterättsnämnden beslutade i ett förhandsbesked den 3 april 2003

(se rättsfallsprotokoll 14/03) bl.a. att ett lager i form av värdepapper i en värdepappersrörelse utgör likvida tillgångar enligt 49 a kap. 7 § IL. Den skattskyldige överklagade förhandsbeskedet i denna fråga.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden, bolagets lager av värdepapper utgör likvida tillgångar enligt 49 a kap. 7 § IL. Eftersom bestämmelsen fått en ny lydelse efter det att målet avgjorts i Skatterättsnämnden och den nya lydelsen ska tillämpas på avyttringar efter juni 2003 bör förhandsbeskedet avseende denna fråga begränsas till sådan avyttring av aktier i bolaget som skett före den 1 juli 2003.

Fråga 2. Ventilen i samband med en intern aktieöverlåtelse

Dessutom beslutade Skatterättsnämnden i samma förhandsbesked att ventilen i 49 a kap. 12 § IL inte var tillämplig vid en s.k. intern aktieöverlåtelse. Såväl RSV som den skattskyldige överklagade förhandsbeskedet i denna del.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Sökanden avser att avyttra samtliga aktier i ett av honom helägt aktiebolag till ett annat likaledes helägt aktiebolag (s.k. intern aktieöverlåtelse). Det avyttrade bolaget förutsätts vara ett skalbolag enligt 49 a kap. 6 § IL.

Enligt huvudregeln i 49 a kap. 11 § IL skall kapitalvinst vid avyttringen av en andel i ett skalbolag tas upp som överskott av passiv näringsverksamhet. Fråga gäller om undantag från den bestämmelsen kan medges enligt 49 a kap. 12 § IL.

Beskattning enligt de särskilda skalbolagsreglerna kan undvikas om en skalbolagsdeklaration upprättas och säkerhet för skatt ställs enligt vad som följer av 49 a kap. 13 § IL. Säkerheten skall enligt 11 kap. 11 a § SBL avse, förutom obetald inkomstskatt för närmast föregående beskattningsår, 28 procent av företagets deklarerade överskott under ett tänkt beskattningsår som avslutas vid tidpunkten för andelsavyttringen. Förekomsten av dessa bestämmelser bekräftar den allmänna slutsats som kan dras av förarbetena, nämligen att lagstiftningen om skalbolag närmast syftar till att motverka förfaranden som kan leda till att det avyttrade bolagets skatt inte betalas.

Vid en renodlad intern aktieöverlåtelse ändras inte det reella inflytandet över skalbolaget. Typiskt sett torde det då inte föreligga samma risk för att bolagsskatt inte skall betalas som vid en externavyttring. Till detta kan läggas att förekomsten av likvida tillgångar i det nyblivna dotterföretaget kan leda till att en

efterföljande avyttring av andelarna i moderbolaget träffas av skalbolagsbeskattning (jfr 49 a kap. 8 § IL).

Mot bakgrund av syftet med lagstiftningen finns det således skäl för att interna aktieöverlåtelser åtminstone i regel inte bör träffas av skalbolagsbeskattning. Den bedömningen ändras inte av att det i det enskilda fallet kan vara förmånligt för en fysisk person att realisera vinster genom att gå vägen över en intern aktieöverlåtelse. I förarbetena till 1990 års skattereform uttalades att de då införda bestämmelserna om beskattning av delägare i fåmansföretag (de s.k. 3:12-reglerna) gjorde det möjligt att slopa stopplagstiftningen mot såväl vinstbolagstransaktioner som interna aktieöverlåtelser (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 472). I förarbetena till den nu aktuella lagstiftningen om införande av skalbolagsregler har det inte gjorts några uttalanden rörande behovet att återigen vidta åtgärder mot interna aktieöverlåtelser.

Enligt 49 a kap. 12 § IL kan den som avyttrat andelar i skalbolag undgå skalbolagsbeskattning på två olika grunder. Enligt första stycket är utgångspunkten att beskattning ska ske (särskilda skäl krävs för undantag). I andra stycket är presumtionen den omvända (presumtionen är att skalbolagsbeskattning inte ska ske). Det finns därför anledning att först pröva om undantag kan komma i fråga enligt andra stycket.

Enligt nämnda andra stycke finns möjlighet att undgå skalbolagsbeskattning om avyttringen inte leder till "att ett väsentligt inflytande över skalbolaget går över till någon annan person". Är villkoret uppfyllt skall skalbolagsbeskattning ske bara om det föreligger särskilda omständigheter. Av förarbetena framgår att andra stycket närmast tar sikte på minoritetsägare.

Med "inflytande" avses naturligtvis också, om annat inte framgår, ett faktiskt inflytande grundat på indirekt ägande. Så t.ex. gäller enligt 40 kap. 5 § första stycket IL att ett moderbolag vid tillämpning av reglerna om avdrag för underskott anses ha ett bestämmande inflytande över alla sina dotterbolag, oavsett om dessa ägs direkt eller indirekt (bestämmelsen är en fiktion i den meningen att mer än ett subjekt antas ha bestämmande inflytande). Motsvarande gäller enligt tredje stycket i samma paragraf om företagen ägs direkt eller indirekt av en fysisk person.

I det aktuella fallet får visserligen det förvärvande bolaget ett inflytande över det avyttrade bolaget. Detta innebär emellertid inte att sökandens inflytande över sistnämnda bolag minskar. Företagsgruppen ägs av honom och ytterst är det därför även i fortsättningen han som bestämmer över bolaget. Eftersom hans inflytande över bolaget inte minskar kan något inflytande inte anses "gå över" från sökanden till det förvärvande bolaget.

Slutsatsen, som är väl förenlig med det som sagts tidigare, är att den interna aktieöverlåtelsen skall beskattas enligt skalbolagsreglerna bara om det föreligger särskilda omständigheter enligt 49 a kap. 12 § andra stycket IL. Enligt Regeringsrättens mening föreligger inte några sådana omständigheter.

Mot den här angivna bakgrunden skall yrkandena avseende fråga 2 bifallas.

Med ändring av förhandsbeskedet såvitt avser fråga 2 förklarar Regeringsrätten att bestämmelsen i 49 a kap. 11 § IL inte är tillämplig.

Kommentar:

Vid "normala" interna aktieöverlåtelser har Regeringsrätten fastställt att den s.k. ventilen i 49 a kap. 12 § andra stycket IL är tillämplig. Detta kommer att underlätta SKM:s hantering kring skalbolagsdeklarationer och säkerheter, eftersom sådana normalt inte ska behöva lämnas vid interna aktieöverlåtelser. Hade Regeringsrätten kommit till en annan slutsats hade säljaren nämligen i regel varit tvungen att lämna en skalbolagsdeklaration vid interna aktieöverlåtelser.

I just detta fall framgick av ansökan att skalbolaget kommer att betala sina inkomstskatter på den löpande vinsten i bolaget, vilket givetvis är det normala vid sådana här transaktioner. Om däremot sökanden hade sålt även det nya moderbolaget med underliggande "skaldotterbolag" utan att inkomstskatten hade blivit betald hade det, enligt RSV:s uppfattning, varit en sådan särskild omständighet som hade gjort att ventilen inte varit tillämplig.

Regeringsrätten har här även sett till syftet med bestämmelserna och konstaterar att lagstiftningen om skalbolag närmast syftar till att motverka förfaranden som kan leda till att det avyttrade bolagets skatt inte betalas. Detta har också varit RSV:s uppfattning ända sedan bestämmelserna infördes. Normala transaktioner ska i görligaste mån undantas från skalbolagsbeskattning.

När det gäller lager av värdepapper är RSV:s uppfattning att även efter den nya lydelsen hade sådant lager betraktats som likvida tillgångar. I den nuvarande lagtexten (den som gäller från och med den 1 juli 2003) anges att som likvida tillgångar räknas inte värdepapper som är lager i värdepappersrörelse enligt lagen (1991:981) om värdepappersrörelse. Enligt definitionen i 2 § nämnda lag sägs att med värdepappersrörelse avses verksamhet som består i att yrkesmässigt tillhandahålla sådana tjänster som anges i 3 §. Av 3 § framgår att värdepappersrörelse får drivas endast efter tillstånd från Finansinspektionen. Det innebär att det är en sådan

värdepappersrörelse som bedrivs av exempelvis en fondkommissionär som avses.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 1 december 2003, mål nr 1964-01

Ej avdrag för förlust på fordran på eget bolag

En fysisk person som lånat pengar till sitt aktiebolag har först omvandlat fordringarna till villkorade aktieägartillskott och sedan till ovillkorade aktieägartillskott. En annan fordran på bolaget har omvandlats direkt till ovillkorat aktieägartillskott. Avdrag för förlust har vägrats då villkorade aktieägartillskott och fordringar ansetts värdelösa vid tidpunkten för omvandlingen och då omvandlingarna inte kunde ses som avyttringar utan snarare som efterskänkande av värdelösa fordringar.

Inkomsttaxeringen 1997

Den fysiske personen A var ensam ägare till ett aktiebolag. som upplöstes den 3 juni 1996 efter att på egen begäran ha avförts ur aktiebolagsregistret i enlighet med p. 5 övergångsbestämmelserna till lagen (1994.802) om ändring i aktiebolagslagen.

Dessförinnan hade A lånat pengar till sitt bolag. Två av fordringarna på 140 tkr resp. 55 tkr hade omvandlats först till villkorade aktieägartillskott 1995 resp. mindre än tre månader före avregistreringen 1996. Enligt A omvandlades dessa sedan till ovillkorade tillskott i juni 1996. En annan fordran hade tillgodoförts bolaget den 3 juni 1996 genom att den omvandlades till ett ovillkorat aktieägartillskott. Totalt yrkades avdrag för 295 tkr.

KAMMARRÄTTEN

Regeringsrätten har i ett fall liknande det som nu är aktuellt (RÅ 2002 ref. 107) uttalat bl.a. följande. Aktieägartillskott kan ges i form av kontant inbetalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och

ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat. – Regeringsrätten fann sålunda att ovillkorat aktieägartillskott, som tillkommit genom omvandling från villkorat sådant, skall värderas till det värde som det villkorade tillskottet betingade vid tidpunkten för omvandlingen.

Vid bedömningen av vad som i förevarande fall kan anses ha varit marknadsvärdet för de villkorade aktieägartillskotten och fordringen vid tidpunkten för omvandlingen till ovillkorade aktieägartillskott noterar KR följande. Av i målet ingiven årsredovisning avseende perioden den 1 januari – den 3 juni 1996 framgår att bolaget redovisat en förlust på drygt 148 tkr och att bolagets balansräkning visar ett underskott om drygt 240 tkr. KR noterar vidare att bolaget – enligt vad som framgår av ovannämnda avtal om aktieägartillskott – även för de närmast föregående räkenskapsåren redovisat förlust i verksamheten. Mot denna bakgrund kan KR inte finna annat än att de villkorade aktieägartillskotten och fordringen ifråga varit att anse som värdelösa vid tidpunkten för omvandlingen. Vid sådant förhållande kan A genom aktuella åtgärder inte anses ha lämnat ovillkorade aktieägartillskott som kan medföra en höjning av omkostnadsbeloppet. Som underinstanserna funnit är A därför inte berättigat att vid realisationsvinstberäkningen medräkna ifrågavarande aktieägartillskott såsom anskaffningskostnad för aktuella aktier.

A har i andra hand yrkat att han skall medges avdrag såsom för realisationsförlust för de fordringar det haft på bolaget. A har därvid – såsom dess talan får förstås – gjort gällande att omvandlingen av villkorade aktieägartillskott och lånefordran till ovillkorade aktieägartillskott är att betrakta som ett byte och skall därför – enligt 24 § 2 mom. SIL – jämföras med avyttring. Med hänvisning till att den tillbytta egendomen, dvs. de ovillkorade aktieägartillskotten, i princip saknat värde har det enligt dödsboet uppkommit en realisationsförlust vid "avyttringen" av fordringarna, som uppgår till samma belopp som deklarerats som förlust på aktierna.

KR gör i denna del följande bedömning.

Enligt 24 § 2 mom. SIL avses med avyttring av egendom försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. En grundläggande förutsättning för att ett byte skall anses utgöra ett realisationsvinstgrundande fång är således att egendomen i fråga varit föremål för en överlåtelse. Såsom skattemyndigheten anmärkt i KR har A inte överlätit sina fordringar på bolaget till någon annan. Enligt KR:s mening måste åtgärden att omvandla aktuella fordringar till ovillkorade aktieägartillskott närmast ses som ett efterskänkande av fordringar, som vid tidpunkten för omvandlingen var att betrakta som värdelösa. Då någon avdragsgill realisationsförlust hänförlig till aktuella fordringar inte visats föreligga kan inte heller A:s i andra

hand framställda yrkande bifallas.

Avdrag för förlusterna vägrades således.

Kommentar:

En omvandling har i det här fallet inträffat 1995, dvs. ett tidigare beskattningsår, och förlust på grund av denna kan därför inte medges i det här målet som avser taxeringen 1997.

KR har vidare ansett att då omvandling skett under 1996 har de fordringar resp. villkorade aktieägartillskott som "omvandlats" varit värdelösa. Något tillskott till bolaget har därför inte gjorts. Inte heller kan fordringarna resp. de villkorade tillskotten anses avyttrade. Avdrag för realisationsförlust kunde därför inte medges vare sig vid omvandling från fordran till villkorat, från villkorat till ovillkorat eller från fordran till ovillkorat. KR gör också en jämförelse med situationen vid efterskänkande av fordringar. Vid efterskänkande erhålls ingen ersättning, vilket innebär att avyttring inte anses föreligga och att avdrag för förlust inte kan göras.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 27 november 2003

Vad krävs för att få ingå i en mervärdesskattegrupp?

Skatterättsnämnden har ansett att ett fackförbund – där fackförbundet tillhandahåller ett helägt försäkringsbolag vissa administrativa tjänster – medfört att fackförbundet inte får ingå i en sådan mervärdesskattegrupp som avses i 6 a kap. mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 juli 2003 – den 30 juni 2006.

Omständigheterna i ärendet är i huvudsak följande.

Mot bakgrund av de begränsningar som finns i den statliga arbetslöshetsförsäkringen har fackförbundet X infört en kompletterande försäkring för sina medlemmar. Med anledning härav har X bildat ett helägt försäkringsbolag (Y) vars ändamål är att

tillhandahålla en försäkring till X medlemmar. I korthet innebär försäkringen att för det fall medlemmen blir arbetslös träder försäkringen in och täcker visst inkomstbortfall för den försäkrade. Vidare gäller att medlemsförsäkringen i fråga uppfyller kriterierna för försäkringsrörelse vilket medfört att X tvingats bilda ett separat försäkringsbolag (Y) för att kunna tillhandahålla arbetslöshetsförsäkringen till sina medlemmar. X agerar härigenom stödbolag till det avsevärt mindre försäkringsbolaget (Y). Administrationen hos Y, förutom skaderegleringen, sköts av personal anställda inom X. För tillhandahållandet av dessa administrativa stödtjänster erhåller X ett administrationsarvode från Y. För att inte belasta Y:s resultat med en mervärdesskattekostnad hänförligt till administrationsarvodet är det X och Y:s förhoppning att en mervärdesskattegrupp kan bildas, i vilken X och Y ska ingå.

Vidare framgår av ansökningsen bl.a. följande. De omtalade administrativa stödtjänsterna som X tillhandahåller Y består av dels kundregisterhantering (medlemsregistret) och dels av allmän administration. Medlemsregistret innehåller en mängd konfidentiell information som inte kan lämnas över till annan part. I realiteten är det därför endast X som kan tillhandahålla tjänster avseende medlemsregistret till Y eftersom inget annat företag på marknaden får ha tillgång till uppgifterna i X medlemsregister. Övriga stödtjänster består av allmän administration i form av t.ex. personaladministration, löneadministration och visst underhåll av hårdvara och mjukvara. Mot ovan anförda bakgrund ställde X följande fråga till SRN: Kan X, utifrån angivna förutsättningar, kvalificera sig som ett stödföretag enligt ML 6 a kap. 2 § första stycket punkten 2 och på grundval härav tillsammans med Y etablera en momsgrupp?.

Sökandebolagen X och Y anser att X fyller de kriterier att såsom stödföretag anses som en näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla varor eller tjänster till annan näringsidkare, i enlighet med ordalydelsen i 6 a kap. 2 § punkterna 1 och 2 ML, så att X därigenom får ingå i en mervärdesskattegrupp med Y. Y har ett kontinuerligt utbyte av tjänster med X genom att X erbjuder sina medlemmar att teckna arbetslöshetsförsäkring i försäkringsbolaget Y. Då vidare X och Y har gemensamma administrativa funktioner så uppfylls ML:s krav för att behandlas som en mervärdesskattegrupp med avseende på nära förbundenhet i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende.

Skatterättsnämnden fattade följande.

FÖRHANDBESKED

"Fackförbundet X utgör inte en sådan näringsidkare som avses i 6 a kap. 2 § första stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

I 6 a kap. ML finns vissa bestämmelser om s.k. mervärdesskattegrupper. Dessa bestämmelser innebär att två eller flera näringsidkare under i kapitlet angivna förutsättningar får anses som en enda näringsidkare (mervärdesskattegrupp) och att den verksamhet som gruppen bedriver anses som en enda verksamhet (1 §). I en mervärdesskattegrupp får enligt 2 § första stycket 1 och 2 endast ingå näringsidkare som står under Finansinspektionens tillsyn och som bedriver verksamhet som inte medför skattskyldighet därför att omsättningen av tjänster är undantagen från skatteplikt med stöd av 3 kap 9 eller 10 § ML (punkt 1) eller näringsidkare med huvudsaklig inriktning att tillhandahålla näringsidkare som avses i punkt 1 varor eller tjänster (punkt 2). En mervärdesskattegrupp får endast avse näringsidkare som är nära förbundna med varandra i finansiellt, ekonomiskt och organisatoriskt hänseende (3 §).

Bestämmelserna har utformats efter förebild av regleringen i artikel 4. 4 andra stycket i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Fråga i ärendet är om X genom att tillhandahålla försäkringsbolaget Y ifrågavarande tjänster avseende registerhantering och administration kan anses utgöra en sådan näringsidkare som avses i 6 a kap. 2 § första stycket 2 ML.

Nämnden gör följande bedömning.

Av förarbetena till bestämmelserna, prop. 1997/98:148, framgår bl. a. följande. Möjligheten till gruppregistrering med stöd av sjätte direktivet utgör ett avsteg från principen om att alla skattepliktiga omsättningar skall beskattas och är således extraordinär inom mervärdesskattesystemet. Trots detta ansåg föredragande statsråd att en ordning med gruppregistrering borde införas men den borde inte ges generell räckvidd utan endast avse områden där behoven kunde bedömas som störst (s. 30). Kravet på Finansinspektionens tillsyn och huvudsaklighetskravet innebär en avgränsning av bestämmelserna till att i huvudsak endast omfatta företagsgrupper som bedriver utåtriktad finansiell verksamhet (s. 37). Under remissbehandlingen framförde Kooperationens Pensionsanstalt, vars försäkringstekniska grunder fastställs av Finansinspektionen men där tillsynen utövas av länsstyrelsen, önskemål om att även Konsumentkooperationens pensionsstiftelse skulle omfattas av rätten till gruppregistrering. Regeringen ansåg emellertid att bl.a. ifrågavarande pensionsstiftelse inte kunde anses utgöra ett sådant konkurrensutsatt finansiellt företag för vilket gruppregistreringsreglerna ansetts motiverade (s. 37).

I specialmotiveringen till den nu aktuella bestämmelsen i 6 a kap. 2 §

första stycket 2 ML anfördes att det använda begreppet "huvudsaklig inriktning" i regel kan anses uppfyllt om 70-80 procent av den totala omsättningen avser interna förhållanden. Även andra faktorer än omsättningsrelationen kan dock vara av betydelse för att bedöma om rekvisitet huvudsaklig inriktning är uppfyllt (s. 69).

Vad beträffar innehållet i X:s verksamhet framgår av årsredovisningen för 2002 bl.a. följande. Av X:s sammanlagda intäkter för 2002 utgörs merparten ca. 94,2 procent av medlemsavgifter. Övriga intäkter, ca. 5,8 procent, avser försäljning av tjänster, diverse bidrag samt annonsintäkter m.m.

Av de tidigare återgivna uttalandena i specialmotiveringen till bestämmelserna framgår att även andra faktorer än omsättningsrelationen kan vara av betydelse för att bedöma om rekvisitet "huvudsaklig inriktning" är uppfyllt. X gör gällande att omständigheterna i ärendet utgör en sådan faktor. Enligt nämndens uppfattning är emellertid ett grundläggande krav att stödföretagets verksamhet huvudsakligen skall bestå i att tillhandahålla det finansiella företaget varor eller tjänster. Av vad som redovisas i det föregående framgår att så inte är fallet med X:s verksamhet. Det kan även erinras om att tillämpningen av de aktuella bestämmelserna skall vara restriktiv och att dessa tar sikte på konkurrensutsatta finansiella företag med utåtriktad verksamhet (jfr föredragande statsrådets tidigare återgivna uttalanden rörande Konsumentkooperationens pensionsstiftelse). X kan mot bakgrund av det sagda inte anses utgöra en sådan näringsidkare som avses i 6 a kap. 2 § första stycket 2 ML."

OBS! Se rättelse nedan

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som inte överklagats, överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Rättelse

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som överklagats av sökanden, överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 9 december 2003

Uppdelning av koncern

Uppdelning av verksamheten i en koncern på två olika koncerner ska göras genom att en av två aktieägare säljer sina aktier i moderbolaget till ett eget, nybildat bolag. Sedan förvärvar detta bolag aktierna i ett dotterbolag i koncernen. Slutligen löser moderbolaget in de aktier som denne aktieägare hade. SRN har funnit att någon beskattning i förevarande fall inte ska ske.

Inkomsttaxeringarna 2004-2006

Två bröder, A och B, äger hälften var av aktierna i ett moderbolag. Det bolaget är moderbolag till två andra bolag, DB 1 och DB 2. DB 1 bedriver verksamhet på en ort och DB 2 på en annan ort. A ansvarar för den verksamhet som bedrivs i DB 1 och B för den som bedrivs i DB 2. Bröderna avser att dela upp ägandet så att de var för sig ska äga det bolag som de nu ansvarar för.

Uppdelningen ska gå till så att B överlåter sina aktier i moderbolaget till ett nybildat bolag som han själv kommer att äga samtliga aktier i. Vederlaget motsvarar anskaffningskostanden och understiger marknadsvärdet. Ev. kan överlåtelsen komma att ske till belopp som motsvarar kapitalunderlaget.

Därefter förvärvar B:s bolag aktierna i DB 2 av moderbolaget.

Slutligen löser moderbolaget in de aktier i bolaget som ägs av B:s bolag. Inlösen sker till ett belopp som medför att de båda nya koncernerna därefter har lika värde. Lösenbeloppet understiger marknadsvärdet men är högre än B:s bolags anskaffningsvärde.

Uppdelningen innebär att de båda delarna efter uppdelningen är ekonomiskt likvärdiga. Någon benefik avsikt föreligger inte mellan bröderna utan uppdelningen kommer att ske på strikt ekonomiska villkor vilket innebär att förmögenhetsvärdet som de tidigare delat genom gemensamt innehav av aktierna i moderbolaget efter de genomförda transaktionerna blir delade på två likvärdiga koncerner.

Sökande är de båda bröderna och moderbolaget.

FRÅGOR

1. Kan B överlåta sina aktier i moderbolaget för belopp som motsvarar den faktiska anskaffningskostnaden alternativt kapitalunderlaget till det av honom nybildade och helägda bolaget utan andra beskattningseffekter än den skatt som belöper på en jämförelse mellan försäljningspris och anskaffningskostnad?

2. Kommer överlåtelsen av aktierna i DB 2 från moderbolaget till det av B ägda bolaget för bokfört värde att medföra några beskattningseksekvenser för B och / eller A eller för B:s bolag i form av utdelningsbeskattning med anledning av att reglerna om underprisöverlåtelser enligt 23 kap. 1 L inte längre är tillämpliga?

3. Om svaret blir nej, kommer moderbolagets inlösen av B:s innehav i bolaget, vilket kommer att ske till ett belopp som medför att de båda koncernerna efter överlåtelsen blir likvärdiga, att medföra några beskattningseksekvenser för B:s bolag eller moderbolaget?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

B skall vid aktieöverlåtelsen till sitt bolag ta upp endast ersättningen, förutsatt att den inte understiger aktiernas omkostnadsbelopp eller marknadsvärdet om det är lägre.

Frågorna 2 och 3

Transaktionerna medför inte några beskattningseksekvenser för sökandena eller för B:s bolag.

MOTIVERING

Fråga 1

B:s överlåtelse av aktierna i moderbolaget till sitt bolag skall bedömas enligt reglerna i 53 kap. 2-5 §§ 1 L, som tar sikte på överlåtelser av tillgångar till underpris inom inkomstslaget kapital från en fysisk person till ett svenskt företag. Någon uttagsbeskattning förekommer inte enligt dessa regler. Till grund för beskattningen av B skall därför läggas endast ersättningen för aktierna förutsatt att den inte understiger aktiernas omkostnadsbelopp eller marknadsvärdet om detta är lägre (53 kap. 3 § 1 L).

Frågorna 2 och 3

Överlåtelsen av aktierna i DB 2 från moderbolaget till B:s bolag

kommer, som nämnden uppfattar ansökningen, att omfattas av de nya reglerna i 25 a kap. IL om skattefri kapitalvinst på näringsbetingade andelar. Enligt en samtidigt införd kompletterande bestämmelse i 23 kap. 2 § 4 IL gäller inte reglerna om underprisöverlåtelser i det kapitlet vid sådana skattefria andelsavyttringar. Därmed finns inte heller något uttryckligt undantag från beskattning av ägarna, jfr 23 kap. 11 § IL. Gällande rätt får emellertid anses innebära att en sådan överlåtelse kan ske utan utdelningsbeskattning av ägarna under förutsättning att någon otillbörlig skatteförmån inte uppkommer (prop. 2002/03:96 s. 149).

Överlåtelser från moderbolaget till B:s bolag innebär inte att någon egendom tillförs B eller A personligen eller på annat sätt förs ut ur bolagssektorn. Av uppgifterna i ansökningen får vidare antas gälla att överlåtelser skulle omfattas av villkoren för underprisöverlåtelse i 23 kap. IL om prövningen skett mot dessa bestämmelser. Med hänsyn härtill och till vad som i övrigt framgår i ärendet skall enligt nämndens mening någon utdelningsbeskattning på grund av överlåtelser inte ske vare sig av B:s bolag eller av bröderna.

Sökandena avser att välja att via inlösen av B:s bolags aktier i moderbolaget åstadkomma att A blir ensam ägare av detta företag. En inlösen av aktierna i moderbolaget får betraktas som en avyttring av aktierna som omfattas av de nämnda reglerna för skattefri kapitalvinst på näringsbetingade aktier och medför därmed inte någon beskattning av B:s bolag eller av moderbolaget (jfr a. prop. s. 148). – Vid sin prövning har nämnden inte tagit ställning till om förfarandet skall anses som ett aktiebyte, jfr RÅ 1998 ref. 19.

Kommentar:

Utgången överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 9 december 2003

Uttagsbeskattning

Villkoret för underlåten uttagsbeskattning påverkas inte av att från moder- till dottebolag överlåtna fastigheter kan komma att ändra skattemässig karaktär till följd av överlåtelsen

Inkomstskatt, taxeringsåren 2004-2005

AB X, som ingår i en koncern, har ett helägt dotterbolag, AB Y. AB X innehar fastigheter som utgör skattemässiga omsättningstillgångar. Bolaget har för avsikt att renodla sin verksamhet på så sätt att andelen lokalyta i förhållande till bostadsyta ska reduceras.

AB X överväger att som ett första steg i denna renodling överlåta ett antal fastigheter till AB Y, som för närvarande varken direkt eller indirekt bedriver någon näringsverksamhet. Samtliga de fastigheter som överlåts innehåller lokaler. Härefter avser AB X att till extern part under innevarande år överlåta andelar vilka motsvarar mer än 10 procent av kapitalet i AB Y. Koncernbidragsrätt kommer då inte att föreligga mellan AB X och AB Y.

Frågor:

1. Utgör de fastigheter som avses överlåtas en sådan verksamhetsgren som avses i 23 kap. 7 § IL?

2. Fastigheterna kan hos AB Y komma att utgöra kapitaltillgångar vilket innebär att tillgångarna byter karaktär i samband med överlåtelsen. Medför denna omständighet att svaret på fråga 1 påverkas?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

”Villkoret för underlåten uttagsbeskattning att överlåtelsen av fastigheterna avser en verksamhet är uppfyllt. Bedömningen påverkas inte av att fastigheterna kan komma att ändra skattemässig karaktär till följd av överlåtelsen.

MOTIVERING

Sökandebolaget avser att överlåta ... av sina totalt ca ... fastigheter, vilka utgör lagertillgångar, till underpris till AB Y. Frågan i ärendet är

om villkoret för underlåten uttagsbeskattning i 23 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, att överlåtelsen avser en verksamhetsgren är uppfyllt.

Den allmänna definitionen av begreppet verksamhetsgren finns i 2 kap. 25 § IL och innehåller att med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Även förvaltning av fastigheter omfattas av den definition som gäller för rörelse enligt 2 kap. 24 § IL. Överlåtelsen omfattar vissa fastigheter som ingår i sökandebolagets fastighetsförvaltning. En verksamhet grundad på dessa fastigheter får enligt nämndens mening anses lämpad att avskiljas till en självständig rörelse. Det aktuella villkoret för underlåten uttagsbeskattning är således uppfyllt (fråga 1). Den omständigheten att fastigheterna kan komma att ändra karaktär till kapitaltillgångar genom överlåtelsen påverkar inte bedömningen av huruvida överlåtelsen avser en verksamhetsgren (fråga 2)."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och verket kommer inte att överklaga det.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 3 december 2003

Avräkning av utländsk skatt, beräkning av spärrbelopp

Vid beräkning av spärrbelopp enligt 7 § AvrL utgör av värdepappersfond lämnad utdelning inte en sådan kostnad som ska dras av vid beräkning av den utländska förvärvsinkomsten, utan bara vid beräkning av den sammanlagda förvärvsinkomsten.

Enligt 7 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt, AvrL, skall den statliga inkomstskatt som hänför sig till de utländska inkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) anses utgöra så stor del av den skattskyldiges hela statliga inkomstskatt på förvärvsinkomst, beräknad utan avräkning, som dessa inkomster utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst av olika förvärvskällor före allmänna avdrag (sammanräknad förvärvsinkomst).

Av 2 a § AvrL följer vidare att termer och uttryck som används i AvrL har samma betydelse och tillämpningsområde som i inkomstskattelagen (1999:1229; IL) om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

I 39 kap. 14 § första stycket 3. IL anges att utdelning som fonder lämnar skall dras av. Av 39 kap. 14 § andra stycket IL framgår slutligen att den utdelning som ska dras av enligt första stycket 3 ska dras av som kostnad det beskattningsår som beslutet om utdelning avser.

SRN meddelade följande förhandsbesked.

Vid beräkning av spärrbelopp enligt 7 § lagen (1986:468) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen) skall den av Fonden lämnade utdelningen inte dras av vid beräkning av den utländska förvärvsinkomsten utan endast vid beräkning av den sammanlagda förvärvsinkomsten. Den del av förvaltningskostnaderna som är hänförlig till den utländska förvärvsinkomsten skall dras av vid beräkning av denna inkomst.

SRN lämnade följande motivering

Fonden är en värdepappersfond. Den är berättigad till avdrag för lämnad utdelning enligt 39 kap. 14 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Fonden avser att förvärva aktier i ett utländskt bolag. För utdelning på sådana aktier träffas Fonden av utländsk källskatt, som är avräkningsbar enligt dubbelbeskattningsavtalet med aktuell stat. Vid beräkningen av avräkningsbart belopp gäller bestämmelserna i avräkningslagen. Frågan är hur man vid spärrbeloppsberäkningen skall beakta dels den avdragsgilla utdelning som Fonden själv lämnar, dels förvaltningskostnader.

Sedan 1990 års skatteomläggning ses värdepappersfonder och investmentföretag vid inkomstbeskattningen som endast mellanhänder. För en mellanhand föreligger i princip skattefrihet vad gäller skattskyldigheten för bl.a. mottagna utdelningar övervältras denna, genom rätten till avdrag för lämnad utdelning, på mellanhandens ägare. Beskattningen av schablonintäkt enligt 39 kap. 14 5 första stycket 2 IL är avsedd att balansera effekten av att kapitalvinster på delägarätter inte beskattas hos mellanhanden. Införandet av skattefrihet för kapitalvinster på näringsbetingade delägarätter har föranlett kompletterande regler för investmentföretagen (SFS 2003:224).

En fullt genomförd mellanhandsbeskattning skulle när det gäller rätt till avräkning för utländsk skatt ha krävt en överföring av rätten till

ägarna. Så har dock ej skett, eftersom rätten till avräkning är knuten till (den formella) skattskyldigheten för den utländska inkomsten (jfr RÅ 2001 ref. 46) .

Vid spärrbeloppsberäkning enligt avräkningslagen skall fastställas i vilken mån den svenska skatten hänför sig till utländsk inkomst. Enligt 7 § skall, såvitt nu är i fråga, så mycket av den svenska skatten nedsättas som hänför sig till de utländska förvärvsinkomsterna, varvid skatten på dessa inkomster skall anses utgöra så stor del av den svenska skatten som de utländska förvärvsinkomsterna (intäkterna efter avdrag för kostnader) utgör av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst före allmänna avdrag (sammanlagd förvärvsinkomst).

Klart är att direkta kostnader skall beaktas vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna. Vidare skall "allmänna kostnader" för dessa intäkters förvärvande beaktas (jfr RÅ 1976 ref. 64 och RÅ 2001 ref. 43).

Av värdepappersfond och investmentföretag lämnad utdelning skall enligt 39 kap. 14 § andra stycket IL dras av som kostnad. Den utgör dock i sig inte någon kostnad för intäktsförvärv utan ingår, som ovan sagts, endast som ett led i övervältringen av den faktiska skattskyldigheten på ägarna. Den av Fonden lämnade utdelningen bör därför inte anses som en kostnad vid beräkningen av de utländska förvärvsinkomsterna (jfr RÅ84 1:14, RÅ 1999 ref. 65 och RÅ 2002 not. 207, vari s.k. sparavdrag, avdrag för underskott i utländska filialer och avdrag för avsättning till periodiseringsfond inte gjordes vid beräkning av de utländska inkomsterna).

När det gäller beräkningen av den skattskyldiges sammanlagda förvärvsinkomst är nämndens uppfattning att med denna inkomst förstås, i fall som det förevarande, den beskattningsbara inkomsten, dvs. intäkter efter avdrag för lämnad utdelning (jfr de i föregående stycke nämnda rättsfallen vari angivna avdragsposter beaktades vid beräkning av de sammanlagda inkomsterna i fråga). För denna uppfattning talar även att en minskning av den sammanlagda förvärvsinkomsten med mindre belopp än lämnad utdelning i princip skulle medföra att avräkning för hela den utländska skatten skulle omöjliggöras eller försvåras och således kunna avhålla en skattskyldig från att utnyttja den i artikel 56 EG stadgade rätten till fria kapitalrörelser (jfr EG-domstolens dom den 12 december 2002 i mål nr C-385/00, de Groot).

Kommentar:

Fhb har överklagats av RSV vad avser utdelningsavdraget. I första hand yrkas att utdelningen ska behandlas som en kostnad och vid spärrbeloppsberäkningen minska såväl den utländska inkomsten som sammanlagda förvärvsinkomsten. I andra hand yrkas att

utdelningsavdraget varken ska påverka den utländska inkomsten eller den sammanlagda förvärvsinkomsten (= i nämnden skiljaktig ledamot).

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 16 december 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Ett bolag som bedriver värdepappersrörelse har i samband med emissioner av värdepapper åtagit sig att upprätthålla andrahandsmarknad i värdepapperen. Fråga om den fasta ersättning som bolaget därvid erhållit (s.k. market maker-ersättning) medför skattskyldighet till mervärdesskatt.

RR målnr 6725--6726-2001, KRNS 2674--2675-2000

Klagande: RSV

Lagrum: 8 § 3 och anv.p. 5 till samma paragraf GML samt 3 kap. 9 § ML.

- [RR:s dom den 22 maj 2003, mål nr 5657-2002](#)
Beskattning av koncerngoodwill vid fusion. Vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning vare sig denna har redovisats i separat post eller tillsammans med s.k. inkråmsgoodwill
- [RR:s dom den 22 maj 2003, mål nr 5658-2002](#)
Beskattning av koncerngoodwill vid fusion. Vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning
- [RR:s dom 2003-05-21, mål nr 7327-2002](#)
Skattekonsekvenser för arbetsgivare och arbetstagare vid överlåtelse av pensionsansvar till utländskt rättssubjekt mot ersättning i form av kapitalförsäkring samt beskattningsunderlag för särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP)
- [RR:s dom 2003-05-21, mål nr 7326-2002](#)
Skattekonsekvenser för företag vid överlåtelse av pensionsansvar till utländskt rättssubjekt mot kontant ersättning eller i form av kapitalförsäkring
- [RR:s dom den 19 maj 2003, mål nr 4304-2002](#)
Förmedling av konstverk i eget namn. Fråga om vilken skattesats som ska tillämpas när ett galleri förmedlar ett konstverk för en huvudmans (konstnären) räkning och därvid uppbär likviden från kunden (köparen)
- [KR:s i Göteborg dom den 16 april 2003, mål nr 2036-01](#)
Förlust på villkorat aktieägartillskott. Avdragsrätt för förlust på villkorat aktieägartillskott ansågs inte föreligga när tillskottet avyttrats till ett helägt utländskt dotterföretag. Förlusten ansågs inte vara definitiv
- [KR:s i Göteborg dom den 16 april 2003, mål nr 2087-01](#)
Förlust på aktier i utländskt dotterföretag. Avdragsrätt för förlust på aktier i ett utländskt dotterföretag ansågs inte föreligga när anskaffningskostnaden för aktierna grundats på ett värde som översteg marknadsvärdet
- [KR:s i Göteborg dom den 13 maj 2003, mål nr 2677-01](#)
Fråga om skattepliktig ackordsvinst. Uppgörelse med långivare

ansågs i skattehänseende inte utgöra sådant ackord som kunde medföra skattefrihet

- [KR:s i Göteborg dom den 13 maj 2003, mål nr 666-01](#)
Fråga om ackord eller villkorat kapitaltillskott. Nedsättning av lån från bank villkorades av att ägarna av bolaget förband sig att vid framtida bolagsstämmor rösta för återbetalning av eftergiften. Avtalet ansågs utgöra ett underhandsackord
- [SRN:s förhandsbesked den 6 maj 2003](#)
Beskattnings av andel i finsk personalfond. Fondmedel i finsk personalfond ska inte anses tillgängliga för lyftning om medlemmen meddelar fonden att han önskar att fondmedlen ska stå kvar som bundna i fonden
- [SRN:s förhandsbesked den 25 april 2003](#)
Skattepliktig omsättning och avdragsförbudet stadigvarande bostad. Fråga om uthyrning av bostäder på fartyg omfattas av undantaget i 3 kap 2 § ML även när det inte är bostäder på fastigheter samt om avdragsförbudet för stadigvarande bostad är tillämpligt
- [SRN:s förhandsbesked den 17 mars 2003](#)
Skattepliktig omsättning och delningsprincipen. Fråga om tillhandahållande av erotiska telefonmeddelanden omfattas av undantaget från skatteplikt såsom utövande konstnär (3 kap 11 § ML) eller om det kan betraktas som tillträde till föreställning och beskattas till 6 % (7 kap 1 § tredje stycket 5 ML) och om tillhandahållande av en tryckt novell som även kan avlyssnas ska ses som ett tillhandahållande
- [SRN:s förhandsbesked den 30 april 2003](#)
Skötsel av spåranläggning m.m. för genomförande av skidlopp. Ett företags tillhandahållande av tjänster åt en ideell förening, tillika arrangör av skidlopp, med avseende på spåranläggning och inhyrda lokaler har bedömts inte utgöra upplåtelse av spåranläggning m.m. utan såsom skötsel av anläggning varvid mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget
- [SRN:s förhandsbesked den 24 april 2003](#)
Kommanditbolag och fastighetsförvaltning. Fråga om två – i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag - delägande bolags tillhandahållna tjänster med avseende på kommanditbolagets egen förvaltning utgör omsättning av mervärdesskattepliktiga tjänster
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

RR:s dom den 22 maj 2003, mål nr 5657-2002

Beskattning av koncerngoodwill vid fusion

**Vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget har inte
ansetts utlösa inkomstbeskattning vare sig denna har
redovisats i separat post eller tillsammans med s.k.
inkrånsgoodwill**

Inkomsttaxeringarna 2002 – 2004

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde den 22 maj 2003 förhandsbeskedet från 2002-09-17. Förhandsbeskedet är refererat i [rättsfallsprotokoll nr 21/02](#). Se även RR:s dom samma dag i mål nr 5658-2002 ([refereras i detta protokoll](#)).

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

RR:s dom den 22 maj 2003, mål nr 5658-2002

Beskattning av koncerngoodwill vid fusion

**Vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget har inte
ansetts utlösa inkomstbeskattning**

Inkomsttaxeringarna 2002 – 2004

RR gjorde samma bedömning som SRN i den överklagade frågan och fastställde förhandsbeskedet från 2002-09-17. Förhandsbeskedet är refererat i [rättsfallsprotokoll nr 21/02](#). Se även RR:s dom samma dag i mål 5657-2002 ([refereras i detta protokoll](#)).

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

RR:s dom 2003-05-21, mål nr 7327-2002

Skattekonsekvenser för arbetsgivare och arbetstagare vid överlåtelse av pensionsansvar till utländskt rättssubjekt mot ersättning i form av kapitalförsäkring samt beskattningsunderlag för särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP)

Det företag som har lämnat ersättning till ett utländskt företag för övertagande av pensionsutfästelse avseende en tidigare anställd får göra avdrag för ersättningen. Överlåtelsen utlöser ingen beskattning hos den anställde. Beskattningsunderlaget för SLP påverkas hos det överlåtande företaget.

Regeringsrätten har fastställt [SRN:s förhandsbesked från den 6 december 2002](#). Förhandsbeskedet har inte tidigare refererats i RSV:s rättsfallsprotokoll.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet. Sökandena tillstyrkte att förhandsbeskedet fastställs. Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002-12-06

Inkomsttaxeringarna 2003 – 2005

Ett företag har gjort en utfästelse om direktpension till en i företaget tidigare anställd. Denne är numera anställd i ett annat företag i samma koncern. Som säkerhet för den gjorda utfästelsen tecknas en utländsk kapitalförsäkring, vilken pantförskrives till den tidigare anställde. Denne kan få rätt att styra placeringarna i kapitalförsäkringen.

Företaget har för avsikt att överföra pensionsansvaret för direktpensionsutfästelsen till ett utländskt rättssubjekt, efter medgivande av den tidigare anställde och som vederlag utge den tecknade utländska kapitalförsäkringen.

Överföringen av pensionsansvar sker inte i samband med överlåtelse av näringsverksamhet och den tidigare anställde byter inte arbetsgivare.

Pensionen kommer sedermera att utbetalas när den anställde går i pension med ett engångsbelopp eller genom löpande utbetalningar

Företaget önskar nu en prövning av 28 kapitlet 26 § IL med bakgrund av RÅ 1997 ref 30 II och RÅ 2000 ref 28.

Fråga 1

Har företaget avdragsrätt för ett belopp motsvarande kapitalförsäkringens värde vid övertagandetidpunkten i samband med att det utländska rättssubjektet tar över ansvaret för pensionsutfästelsen?

Fråga 2

Räknas ersättningen i form av kapitalförsäkringen vid tidpunkten för överföring av pensionsansvar som en pluspost enligt 2 e) SLPL (lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader).

Fråga 3

När ska pensionen anses tillgänglig för lyftning för den anställde och beskattas som inkomst av tjänst, vid överlåtelse tidpunkten eller när pensionen utbetalas?

Fråga 4

Utlöser överlåtelse av kapitalförsäkring kapitalvinstbeskattning hos företaget och hur ska vinsten beräknas om

- a) kapitalförsäkringens verkliga värde motsvarar det skattemässiga anskaffningsvärdet
- b) kapitalförsäkringens verkliga värde överstiger respektive understiger det skattemässiga anskaffningsvärdet

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Företaget har rätt till avdrag ett belopp motsvarande kapitalförsäkringens värde vid övertagandetidpunkten i samband

med att det utländska rättssubjektet tar över ansvaret för pensionsutfästelsen.

Fråga 2

Värdet på kapitalförsäkringen vid tidpunkten för överföringen till det utländska rättssubjektet skall ses som en pluspost i företagets underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt 2 § första stycket e lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL.

Fråga 3

Den tidigare anställde skall beskattas först när pensionen betalas ut till honom.

Fråga 4

En överlåtelse av kapitalförsäkringen skall behandlas enligt kapitalvinstreglerna i 44 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vinsten eller förlusten beräknas som skillnaden mellan ersättningen minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. I omkostnadsbeloppet ingår utgifter för premier.

MOTIVERING

Företaget har till den tidigare anställde utfäst en direktpension som skall säkerställas genom att företaget förvärvar en utländsk kapitalförsäkring. Kapitalförsäkringen skall sedan pantförskrivas till honom. Den tidigare anställde är numera anställd i ett annat företag i koncernen. Företaget överväger att överföra ansvaret för pensionsutfästelsen till ett utländskt rättssubjekt mot vederlag i form av kapitalförsäkringen.

Fråga 1

Enligt 28 kap. 26 § II skall ersättning som lämnas till den som tar över ansvaret för pensionsutfästelser dras av och ersättning som en skattskyldig får för att ta över sådan ansvar tas upp.

Genom Regeringsrättens avgörande RÅ 2000 ref 28 klarlades att det föreligger avdragsrätt även för ersättningar i samband med att ett utländskt rättssubjekt övertar ansvar för pensionsutfästelser. Anledning saknas att göra en annan bedömning här. Företaget har således rätt till avdrag med ett belopp som motsvaras av värdet på kapitalförsäkringen.

Fråga 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. Beskattningsunderlaget skall ökas med utgiven ersättning för av annan övertagen pensionsutfästelse (e) och minskas med erhållen ersättning för övertagen pensionsutfästelse (i). Av 2 § fjärde stycket SLPL framgår att om den som övertar en pensionsutfästelse inte är skattskyldig enligt denna lag skall den som tidigare utfäst pensionen under posten e i första stycket ta upp det verkliga värdet av den övertagna utfästelsen om detta är högre än den utgivna ersättningen.

Som en konsekvens av svaret på fråga 1 skall företaget ta upp ersättningen för övertagandet av pensionsansvaret under posten e i beräkningsschemat. Beloppet motsvaras av det avdragsgilla beloppet enligt svaret på fråga 1.

Fråga 3

Enligt 10 kap. 8 § IL skall inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.

Den tidigare anställde skall – även om han skulle ges möjlighet att besluta om hur de medel som tillhör kapitalförsäkringen placeras – beskattas såsom för intäkt av tjänst först när pensionsbeloppen faller ut.

Fråga 4

En överlåtelse av kapitalförsäkringen skall behandlas enligt kapitalvinstreglerna i 44 kap. IL. Betalda premier utgör en utgift för anskaffningen av kapitalförsäkringen och ingår därmed i omkostnadsbeloppet, 44 kap. 14 § IL.

Kommentar:

Regeringsrätten har genom domen bekräftat att RÅ 2000 ref 28 har en generell tillämpning och inte utgör ett in casu-avgörande. Bestämmelsen i 28 kap. 26 § IL är alltså generell och avser överlåtelse av pensionsansvar till rättssubjekt oavsett dess nationalitet.

En överlåtelse av pensionsansvar kan ske både för en tidigare och en nuvarande anställd i företaget och kan ske utan samband med överlåtelse av näringsverksamhet eller att anställning övergår till annan arbetsgivare, vilken är en följd av Regeringsrättens tidigare praxis genom RÅ 1997 ref 30 II.

I målet har även prövats frågan om hur beskattningsunderlaget till SLP ska beräknas med hänsyn till att ersättning utbetalas till ett utländskt rättssubjekt. Ersättning ska enligt 2 § fjärde stycket SLPL tas upp till det värde som är högst av de överlåtna pensionsutfästelsernas verkliga värde och värdet av ersättningen.

En prövning har också ägt rum av begreppet tillgängligt för lyftning enligt den nya utformning i 10 kap. 8 § IL (jämför med den tidigare utformningen 41 § anv.p 1 KL) avseende beskattningstidpunkten vid överlåtelse av pensionsansvar. Den anställde kan inte disponera över beloppet som pension, varför beskattning av pensionen äger rum först när beloppet betalas ut. För bedömningen spelar det här ingen roll om fråga är om en tidigare eller nuvarande anställd. Det saknade också betydelse om den f.d. anställde hade rätt att bestämma hur medlen i kapitalplaceringen förvaltas och därigenom kunna påverka storleken av sin framtida pension.

En överlåtelse av kapitalförsäkring har av såväl SRN som RR ansetts som en avyttring, som ska behandlas enligt reglerna i 44 kap. IL. Utgången i målet i denna fråga överensstämmer med utgången i RR:s domar den 2 och 3 januari 2003 som redovisats i [RSV:s rättsfallsprotokoll 14/03](#).

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.

RR:s dom 2003-05-21, mål nr 7326-2002

Skattekonsekvenser för företag vid överlåtelse av pensionsansvar till utländskt rättssubjekt mot kontant ersättning eller i form av kapitalförsäkring

Det företag som har lämnat ersättning till ett utländskt företag för övertagande av pensionsutfästelse får göra avdrag för ersättningen oavsett om fråga är om nya eller äldre pensionsutfästelser. Lagen om skatteflykt är inte tillämplig på överlåtelse av pensionsutfästelser enligt 28 kap. 26 § IL.

Regeringsrätten har fastställt [SRN:s förhandsbesked från den 6 december 2002](#). Förhandsbeskedet har inte tidigare refererats i RSV:s rättsfallsprotokoll.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa det. Sökanden tillstyrkte att förhandsbeskedet fastställs.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002-12-06

Inkomsttaxeringarna 2003 – 2005

Ett företag har och kommer att utfästa direktpensioner till vissa personalkategorier i företaget. Som säkerhet för de gjorda utfästelserna tecknas utländska kapitalförsäkringar, vilka pantförskrivs till de anställda. Företaget har för avsikt att överföra pensionsansvaret för direktpensionsutfästelserna till ett utländsk rättssubjekt, efter medgivande av de anställda och som vederlag utge de tecknade utländska kapitalförsäkringarna eller alternativt kontant ersättning.

Överföringen av pensionsansvaret sker inte i samband med överlåtelse av näringsverksamhet och de anställda byter inte arbetsgivare.

Pensionen kommer sedermera att utbetalas när den anställde går i pension med ett engångsbelopp eller genom löpande utbetalningar under fem år.

Företaget önskar nu en prövning av 28 kapitlet 26 § IL med bakgrund av RÅ 1997 ref 30 II och RÅ 2000 ref 28.

Fråga 1

Vilka är de inkomstskatterättsliga konsekvenserna för företaget, om utfästelse om direktpension sker samma beskattningsår som överlåtelse av pensionsansvar till utländskt rättssubjekt, och om företaget återköper den tecknade kapitalförsäkringen och lämnar vederlag i form av kontanter?

Fråga 2

Skulle fråga 1 besvaras annorlunda om företaget i stället för kontanter överlåter kapitalförsäkringen till det utländska rättssubjektet?

Fråga 3

Skulle frågorna 1 och 2 besvaras annorlunda om överlåtelse av pensionsutfästelse avser äldre pensionsutfästelser om direktpension?

Fråga 4

Skulle 2 § lagen (1995:575) mot skatteflykt anses var tillämplig på något av de alternativ som beskrivits ovan i frågorna 1 –3?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Företaget får göra avdrag för utgiven kontant ersättning till det utländska rättssubjektet för övertagandet av pensionsutfästelserna.

Fråga 2

Svaret på fråga 1 ändras inte om ersättningen utgår i form av en kapitalförsäkring.

Fråga 3

Det saknar betydelse för svaret på frågorna 1 och 2 om pensionsutfästelsen lämnats tidigare beskattningsår än det år överlåtelsen sker.

Fråga 4

Lagen (1995:575) mot skatteflykt, skatteflyktslagen, är inte tillämplig på något av alternativen enligt frågorna 1 – 3.

MOTIVERING

Företaget utfäster direktpensioner till anställda. Utfästelsen till en anställda säkerställas genom att företaget förvärvar en utländsk kapitalförsäkring. Försäkringen ägs av företaget, men pantsätts till den anställde. Utfästelsen motsvarar pensionens värde. Företaget avser att överlåta ansvaret för pensionsutfästelsen till ett utländskt rättssubjekt. Ersättningen för övertagandet av pensionsutfästelsen skall antingen lämnas kontant eller genom att försäkringen överläts.

Fråga 1 och 2

Enligt 28 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall ersättning som lämnas till den som tar över ansvaret för pensionsutfästelser dras av och ersättning som en skattskyldig får för att ta över sådan ansvar tas upp.

Genom Regeringsrättens avgörande RÅ 2000 ref 28 klarlades att det även föreligger avdragsrätt för ersättningar i samband med att ett utländskt rättssubjekt övertar ansvar för pensionsutfästelser. Anledning saknas att göra en annan bedömning här. Företaget har således rätt till avdrag med ett belopp som motsvaras av värdet på kapitalförsäkringen.

Om ersättningen lämnas genom att kapitalförsäkringen överlåts tillkommer att överlåtelsen även skall behandlas enligt kapitalvinstreglerna i 44 kap. 1 L. Det kan medföra att en kapitalvinst eller kapitalförlust uppkommer för företaget om värdet på kapitalförsäkringen avviker från det skattemässiga anskaffningsvärdet för företaget.

Fråga 3

Att pensionsutfästelsen lämnats tidigare beskattningsår än det år överlåtelsen sker ändrar inte svaren på frågorna ovan.

Fråga 4

Skatteflyktlagen kan inte anses tillämplig.

Kommentar:

Regeringsrätten har genom domen bekräftat att RÅ 2000 ref 28 har en generell tillämpning och inte utgör ett in casu-avgörande. Bestämmelsen i 28 kap. 26 § 1 L avser överlåtelse av pensionsansvar till rättssubjekt oavsett dess nationalitet.

En överlåtelse av pensionsansvar kan avse pensionsutfästelser lämnade såväl under beskattningsåret som tidigare beskattningsår.

Vederlag för överlåtna pensionsutfästelser kan utgå i form av kontanter eller kapitalförsäkring eller annan egendom.

En överlåtelse av pensionsutfästelse kan ske utan samband med överlåtelse av näringsverksamhet eller att anställning övergår till annan arbetsgivare, vilken är en följd av Regeringsrättens tidigare praxis genom RÅ 1997 ref 30 II.

En överlåtelse av kapitalförsäkring har av såväl SRN som RR ansetts som en avyttring, som ska behandlas enligt reglerna i 44 kap. 1 L. Utgången i målet i denna fråga överensstämmer med den som redovisats i RR:s domar den 2 och 3 januari 2003 ([refererade i RSV:s rättsfallsprotokoll 14/03](#)).

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

RR:s dom den 19 maj 2003, mål nr 4304-2002

Förmedling av konstverk i eget namn

Fråga om vilken skattesats som ska tillämpas när ett galleri förmedlar ett konstverk för en huvudmans (konstnären) räkning och därvid uppbär likviden från kunden (köparen).

Mervärdesskatt

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 19/02](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Sökandebolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av beskedet, måtte förklara att mervärdesskatt skulle tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget när klaganden förmedlar ett konstverk som ägs av upphovsmannen.

Till stöd för sin talan anförde klaganden bl.a. följande. Det är riktigt att 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är tillämplig när konstverk förmedlas på det sätt som beskrivs i ansökningen. Vad målet gäller är vilken skattesats som skall tillämpas när ett konstverk i enlighet med denna bestämmelse anses omsatt av klaganden. Enligt klagandens uppfattning är det inte, som Skatterättsnämnden gör, möjligt att bortse från att äganderätten till konstverket inte övergår till klaganden. Konstverket ägs av huvudmannen, dvs av sin upphovsman, vid överlåtelsen till tredje man. Det framgår klart av 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML att den reducerade skattesatsen därvid ska tillämpas.

Riksskatteverket (RSV) hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas varefter RSV anförde bl.a. följande. RSV har i och för sig förståelse för att bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML – sedd för sig – kan uppfattas ha den innebörd som klaganden hävdar. Eftersom det förfarande som klaganden avser tillämpa enligt 6 kap. 7 § ML innebär att två mervärdesskatterättsligt reella omsättningar föreligger – dels mellan huvudmannen/upphovsmannen och klaganden, dels mellan klaganden och tredje man – blir emellertid den reducerade skattesatsen aldrig tillämplig på den senare

omsättningen. Det framgår av såväl artikel 12.3 c i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG) som av förarbetena till bestämmelsen i 7 kap. 1 § andra stycket 3 ML (prop. 1994/95:202 s. 52 f.) och praxis (RÅ 2000 not. 65) att den lägre skattesatsen ska tillämpas endast för upphovsmannens omsättning.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Kommentar:

Regeringsrättens avgörande visar bl.a. att sökandebolagets huvudinvändning i målet, med innebörd att äganderätten till konstverket i civilrättsligt hänseende inte övergått till bolaget och att därför upphovsmannens skattesats skulle gälla, saknade betydelse för bedömningen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 16 april 2003, mål nr 2036-01

Förlust på villkorat aktieägartillskott

Avdragsrätt för förlust på villkorat aktieägartillskott ansågs inte föreligga när tillskottet avyttrats till ett helägt utländskt dotterföretag. Förlusten ansågs inte vara definitiv.

Inkomstskatt, taxeringsåret 1997

XAB hade lämnat villkorade aktieägartillskott till ett helägt franskt dotterföretag med ca 95 mkr. På grund av den finansiella situationen i det franska bolaget ansågs tillskotten sakna värde och de avyttrades (tillsammans med aktierna) för 1 kr till ett helägt dotterföretag i Nederländerna.

SKM medgav inte avdrag. Som motivering anfördes bl.a. att förlusten inte var att anse som definitiv eftersom avyttringen skett till ett helägt dotterföretag. Bolaget åberopade rättsfallet RÅ 1995 ref 43

där en förlust på aktier ansågs som definitiv när aktierna avyttrats till ett utländskt bolag inom samma företagsgrupp. Skattemyndigheten ansåg att förhållandena inte var jämförbara eftersom avdraget i fråga avsåg, inte aktier, utan villkorade aktieägartillskott som avyttrats till ett bolag som helt kontrollerades av XAB.

Länsrätten delade SKM:s uppfattning. Även kammarrätten avslog bolagets överklagande och anförde följande.

"Avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv. Bolaget har avyttrat rätten till återbetalning av de villkorade aktieägartillskotten till dotterbolaget BV. Eftersom det är fråga om ett moderdotterförhållande är det inget som hindrar att en eventuell återbetalning av de villkorade aktieägartillskotten till dotterbolaget sedan vidareutdelas från dotterbolaget till bolaget. Med hänsyn härtill kan den förlust på återbetalningsrätten som bolaget redovisat inte anses definitiv."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 16 april 2003, mål nr 2087-01

Förlust på aktier i utländskt dotterföretag

Avdragsrätt för förlust på aktier i ett utländskt dotterföretag ansågs inte föreligga när anskaffningskostnaden för aktierna grundats på ett värde som översteg marknadsvärdet

Inkomstskatt, taxeringsåret 1996

XAB återköpte 1994 samtliga aktier i ett spanskt dotterbolag som i slutet av 1980-talet överlåtits till ett holländskt dotterbolag. Under 1995 överläts tillgångar och skulder i det spanska dotterbolaget till ett annat utländskt bolag inom koncernen. Därefter likviderades det spanska dotterbolaget. Tillgångarna täckte endast kostnaderna för likvidationen. XAB yrkade avdrag för förlust på aktierna med ca 85 mkr.

SKM medgav inte avdrag och pekade bl.a. på att avdrag inte kan medges för en förlust som har sin grund i att förvärv skett till ett pris överstigande marknadsvärdet.

XAB anförde att köpeskillingen grundats på en garanti till det holländska dotterbolaget om att detta bolag skulle hållas skadelöst med avseende på eventuella åtgärder man kunde komma att vidta med det spanska dotterbolaget. Enligt XAB innebar uppgörelsen att bolaget lämnat en option i form av ett åtagande att köpa tillbaka aktierna i det spanska dotterbolaget för ett pris motsvarande det holländska bolagets anskaffningskostnad för aktierna.

Länsrätten konstaterade att förlusten på aktierna var att anse som definitiv (jfr RÅ 1994 ref. 22). Därefter anfördes att överenskommelsen att köpa tillbaka aktierna var en intern uppgörelse mellan XAB och det holländska dotterbolaget vilken innebar att XAB åtagit sig att betala ett överpris för aktierna. Avdrag ansågs inte kunna medges för en förlust som uppkommit genom att förvärvet skett till ett pris som översteg marknadsvärdet. Länsrätten ansåg det inte visat att någon verklig förlust uppkommit till följd av likvidationen.

XAB överklagade och anförde bl.a. att den civilrättsliga överenskommelsen mellan bolaget och dess holländska dotterbolag inte innebar att bolaget åtagit sig att betala ett överpris. Innebörden var i stället att bolaget skulle förvärva aktierna till ett pris motsvarande det holländska bolagets anskaffningskostnad för aktierna. Förlusten grundade sig således på en prissättning som inte var kopplad till något marknadsvärde utan till ett värde som uppkommit genom en avtalsrättslig förpliktelse.

Kammarrätten instämde i länsrättens bedömning och ändrade inte den överklagade domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 13 maj 2003, mål nr 2677-01

Fråga om skattepliktig ackordsvinst

**Uppgörelse med långivare ansågs i skattehänseende inte
utgöra sådant ackord som kunde medföra skattefrihet.**

Inkomstskatt, taxeringsåret 1997

Mellan YAB och K AB träffades under 1996 en överenskommelse

varigenom YAB erhöill nedsättning av sin skuld till K AB med ca 3 mkr vilket utgjorde en slutregering av förbindelserna mellan de båda bolagen. Överenskommelsen betecknades som ackord.

YAB yrkade att det inte skulle beskattas för ackordsvinsten och hänvisade till att såväl resultat som ställning redovisats med negativa belopp före ackordsuppgörelsen. Om ackordsförhandlingarna inte lyckats hade följden blivit betalningsinställelse som sannolikt åtföljts av konkurs.

SKM beskattade ackordsvinsten under åberopande av att en obeståndssituation inte förelåg. SKM hänvisade till flera omständigheter bl.a. att bolaget kunnat uppta nya lån i bank.

Länsrätten fann sammantaget att bolaget inte förmått göra sannolikt att det vid tiden för uppgörelsen med K AB förelåg en obeståndssituation. Den genom nedskrivningen av skulden uppkomna vinsten var därför inte skattefri.

YAB överklagade och anförde bl.a. att det med hänsyn till bolagets resultat och ställning måste vara uppenbart att ackordet getts på grund av bolagets finansiella situation.

Kammarrätten yttrade. "En vinst från ett s.k. underhandsackord är, under förutsättning att ackordet föranleds av bristande betalningsförmåga, inte att anse som en skattepliktig inkomst (jfr. RÅ 1929 Fi 396 och RÅ 1963 ref. 48).... En överenskommelse, formellt betecknad som "ackord", är inte tillräcklig för att skattefrihet skall föreligga för ackordsvinsten. Det måste fastställas om den aktuella överenskommelsen är ett verkligt ackord som har tillkommit främst på grund av gäldenärens insolvens och inte av andra skäl.... Som villkor för att en gäldenär skall bli försatt i konkurs gäller att han skall vara på obestånd (insolvent). Med obestånd avses att gäldenären inte rätteligen kan betala sina skulder och att denna oförmåga inte endast är tillfällig (1 kap. 2 § andra stycket konkurslagen). En bedömning av om gäldenären var eller blev insolvent påverkas inte bara av förhållandet mellan skulder och tillgångar utan också av gäldenärens möjligheter att i framtiden förvärva egendom och erhålla kredit. Insolvensbedömningen har ofta karaktären av en prognos. Det finns inte någon bestämd tid som förutsättning för att betalningsoförmågan skall anses endast tillfällig. Man gör i stället en bedömning av hela den ekonomiska situationen i det särskilda fallet - gäldenärens förvärvsförmåga, hans möjligheter att få lån eller att få betalningsuppskov, hans möjligheter att realisera egendom, det allmänna konjunkturläget i gäldenärens bransch, om hans verksamhet är säsongbetonad etc. (Grege, Göran: Svensk Skattetidning 1992, s. 347 ff)".

Kammarrätten ansåg inte att bolaget visat eller gjort sannolikt att

det vid tidpunkten för uppgörelsen befunnit sig på obestånd på ett sådant sätt att uppgörelsen med långgivaren skulle ses som ett s.k. underhandsackord. Bolagets överklagande avslogs därför.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 13 maj 2003, mål nr 666-01

Fråga om ackord eller villkorat kapitaltillskott

Nedsättning av lån från bank villkorades av att ägarna av bolaget förband sig att vid framtida bolagsstämmor rösta för återbetalning av eftergiften. Avtalet ansågs utgöra ett underhandsackord.

Inkomstskatt, taxeringsåret 1998

Ett aktiebolag redovisade underskott av näringsverksamhet. SKM reducerade underskottet med hänvisning till 11 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet. SKM hänvisade till avtal mellan långgivaren och aktieägarna i bolaget om återbetalning av villkorat kapitaltillskott. Av avtalet framgick att bolaget inte förbundit sig till något varför tillskottet måste anses utgöra ett ackord även om det var förknippat med vissa villkor.

Bolaget överklagade och anförde bl.a. att det av banken villkorade kapitaltillskottet inte var att anse som ett ackord eftersom tillskottet inte var definitivt. Lånet från banken var villkorat, det vill säga det skulle återbetalas när så kunde ske. Bolaget åberopade RÅ 1983 Aa 128.

Länsrätten avslog överklagandet och yttrade bl.a. att förhållandet i aktuellt mål och i RÅ 1983 Aa 128 skiljde sig åt på det sättet att i 1983 års mål var det bolaget som hade förbundit sig att återbetala visst belopp medan det här var aktieägarna som förbundit sig att återbetala lånet till banken om vissa förutsättningar var uppfyllda. Gentemot bolaget hade banken oåterkalleligen eftergett sina fordringar. Några villkor om att bolaget senare skulle återbetala det eftergivna beloppet förelåg inte. Bolaget fick därigenom anses ha erhållit ackord.

Bolaget fullföljde sin talan och anförde bl.a. att det stod inför en

eventuell försäljning varvid överenskommelsen skulle komma att brytas och bolaget skulle bli skyldigt att återbetala medlen genom den nya ägarens försorg alternativt gå i likvidation vilket enligt avtalet medförde att återbetalning skulle ske.

Kammarrätten konstaterade att en grundläggande förutsättning för ackord är att det skall röra sig om ett villkorslöst efterskänkande. Om en fordran kvarstår föreligger inte ett skattemässigt relevant ackord. Efter en redovisning av villkoren i det mellan aktieägarna i bolaget och banken upprättade avtalet gjorde kammarrätten följande bedömning.

"Inledningsvis konstaterar kammarrätten att avtalet ovan, med nämnda villor, upprättats mellan aktieägarna och banken och således inte mellan bolaget och banken. Vidare innehåller, enligt kammarrättens mening, ovannämnda avtal inte sådana villkor som medför att avtalet är att betrakta som ett villkorat kapitaltillskott. Mot bakgrund härav delar kammarrätten länsrättens uppfattning att avtalet i stället skall anses utgöra ett s.k. underhandsackord. Överklagandet skall därför avslås".

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 6 maj 2003

Beskattning av andel i finsk personalfond

Fondmedel i finsk personalfond ska inte anses tillgängliga för lyftning om medlemmen meddelar fonden att han önskar att fondmedlen ska stå kvar som bundna i fonden

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2006

Sökanden är anställd i bolaget X som är dotterbolag till ett finskt börsnoterat bolag. Han kommer i sin anställning att omfattas av koncernens vinstpremiesystem. Avsatta medel placeras i en av personalorganisationerna bildad personalfond enligt den finska personalfondslagen. Personalfonden kan förvärva rättigheter och skyldigheter. Värdet av en personalfonds tillgångar och av varje medlems fondandel ska enligt personalfondslagen bestämmas på dagen för fondens bokslut (värdebestämningdagen). En fondandel består av en bunden och i förekommande fall en disponibel del i form

av aktier eller kontanter. Först sedan fem år har förflutit från det att en anställd blir medlem i en personalfond kan årligen högst 15 procent av kapitalet föras över från den bundna till den disponibla delen. I fondens stadgar kommer att tas in en bestämmelse som innebär att en anställd som inte önskar utnyttja sin rätt att lyfta den del av fonden som kan överföras till den disponibla delen ska meddela fonden detta skriftligen. Därmed kommer en sådan del att kvarstå som bunden. Sådana inte överförda andelar kan genom beslut av fondmötet, fullmäktige eller styrelsen överföras till den disponibla delen under senare år. De procentuella överföringarna till den disponibla delen får dock inte under en tid av fem år i medeltal överstiga 15 procent per år. Om den anställde inte lämnar något meddelande om att hans disponibla del av fonden ska kvarstå kommer den att betalas ut omedelbart.

Enligt 10 kap. 8 § IL ska tjänsteinkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del.

Nämnden finner att om sökanden före värdebestämningdagen meddelar personalfonden att han önskar att de fondmedel som skulle vara disponibla från värdebestämningdagen ska stå kvar i fonden som bundna, så ska fondmedlen inte anses tillgängliga för lyftning i den mening som avses i 10 kap. 8 § IL.

Sökanden ska inte beskattas för fondens löpande inkomster och kapitalvinster och inte heller förmögenhetsbeskattas för den del som motsvaras av hans andel i personalfondens förmögenhet.

Kommentar:

SRN:s avgörande ligger i linje med hur andelar i svenska vinstandelsstiftelser beskattas. I RÅ 1994 ref. 38 uttalande RR att om en andelsberättigad ger stiftelsen anvisning om i vilken typ av försäkringspremiefond som på honom belöpande premier skall placeras, ska skattskyldighet inträda först när medel ska betalas ut till honom enligt reglerna för vinstandelssystemet. På motsvarande sätt har RR i rättsfallet RÅ 2000 ref. 4 bedömt skattskyldigheten för intjänad bonus som den skattskyldige valt att få utbetald som pension. Skattskyldighet har ansetts inträda först i samband med pensionsutbetalningen. RSV delar uppfattningen att andelar i en s.k. personalfond bör kunna beskattas utifrån samma principer som svenska vinstandelsstiftelser, och att detta bör gälla även fall där den skattskyldige väljer att låta medel stå kvar som bundna. Varken RSV eller sökanden har överklagat förhandsbeskedet.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 25 april 2003

Skattepliktig omsättning och avdragsförbudet stadigvarande bostad

Fråga om uthyrning av bostäder på fartyg omfattas av undantaget i 3 kap 2 § ML även när det inte är bostäder på fastigheter samt om avdragsförbudet för stadigvarande bostad är tillämpligt.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden juli 2002 - juni 2005

Omständigheterna var i huvudsak följande:

Bolaget Y planerade att ta fartyg ur yrkesmässigtrafik och bygga om dessa till bostäder. Fartygen kommer att förtöjas på för fartyg normalt sätt, d.v.s. inte vara fast förankrade med mark eller sjöbotten. Fartygen kommer inte att kunna flyttas för egen maskin. Fartygen kommer att vara anslutna till det allmänna elnätet och till kommunalt vatten och avlopp. Räntebidrag har beviljats för produktion av bostäder. Fartygen ska i färdigt och ombyggt skick hyras ut till bolaget X i samma koncern som i sin tur kommer att hyra ut bostäderna till studenter på minst 6 månader, men troligtvis längre tid.

Bolaget önskade svar på följande frågor:

1. Ska bolaget X:s uthyrning av bostäder belägna på fartyg omfattas av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap 2 § mervärdesskattelagen (ML), trots att en objektiv tolkning av lagtexten ger att det endast är hyresrätt till bostäder belägna på fastighet som är undantagen?
2. Om fråga ett besvaras nekande ska då avdragsförbudet i 8 kap 9 § första stycket 1 ML avseende ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad trots detta gälla för det bolag som hyr ut bostäderna på fartygen (bolag X)?
3. Är avdragsförbudet i 8 kap 9 § första stycket 1 ML avseende ingående skatt hänförlig till stadigvarande bostad gällande för ägaren till fartygen (bolag Y), vilken ska stå för kostnaderna för ombyggnation och produktion av bostäderna och som därefter ska hyra ut fartygen till bolag X?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Omsättningar av de aktuella uthyrningstjänsterna är inte undantagna från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga 2 och 3

Bolagen har rätt att dra av ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv för deras respektive verksamheter enligt ansökningsen.

MOTIVERING

Fråga 1

Enligt 3 kap. 1 § första stycket ML är omsättning av varor och tjänster samt import skattepliktig, om inget annat anges i kapitlet. I 2 § första stycket undantas från skatteplikt bl.a. upplåtelse av hyresrätter till fastigheter.

Med fastighet förstås enligt 1 kap. 11 § ML bl.a. vad som enligt jordabalken utgör eller tillhör fastighet med undantag av s.k. industritillbehör. Till fastighet hör enligt jordabalken i normalfallet bl. a. byggnad och annan anläggning som anbragts i eller ovan jord för stadigvarande bruk och fastigheten och föremålet är i samme ägares hand. I mervärdesskattehänseende förstås emellertid med fastighet enligt den nämnda bestämmelsen i ML även byggnader m.m. och liknande anläggningar som för stadigvarande bruk anbragts i eller ovan jord och som tillhör annan än ägaren.

Bestämmelsen om undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § ML har i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) sin motsvarighet i artikel 13 B.b som föreskriver undantag från skatteplikt för utarrendering och uthyrning av fast egendom. Ytterligare en bestämmelse av betydelse finns i artikel 4.3 a som anger att med "byggnad" skall avses varje anordning fäst vid eller i marken. I praxis (jfr punkterna 25 – 26, 29 och 33 i domen i mål C-315/00 ang. Rudolf Maierhofer) har EG-domstolen framhållit att gemenskapslagstiftaren har avsett att beskatta uthyrning av lös egendom i motsats till fast egendom, som i princip skall undantas från skatteplikt. Undantagen från skatteplikt utgör självständiga gemenskapsrättsliga begrepp och måste således ges en gemenskapsrättslig tolkning som inte är beroende av den civilrättsliga tolkningen i en medlemsstat. Domstolen har vidare uttalat att byggnader som består av konstruktioner som har fästs vid eller i marken skall anses utgöra fast egendom och att det i detta

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 17 mars 2003

Skattepliktig omsättning och delningsprincipen

Fråga om tillhandahållande av erotiska telefonmeddelanden omfattas av undantaget från skatteplikt såsom utövande konstnär (3 kap 11 § ML) eller om det kan betraktas som tillträde till föreställning och beskattas till 6 % (7 kap 1 § tredje stycket 5 ML) och om tillhandahållande av en tryckt novell som även kan avlyssnas ska ses som ett tillhandahållande.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden juni 2002 – maj 2005

Omständigheterna var i huvudsak följande:

Sökanden avser att bilda ett bolag som ska tillhandahålla telefontjänster som utgörs av avlyssning av förinspelat framförande av novell med erotiskt innehåll samt avlyssning av framförande av föreställning med erotiskt innehåll i realtid.

Kunden väljer genom tonval bland ett 50-tal föreställningar. Debitering sker till ett fast pris per minut. Fakturan skickas till innehavaren av telefonabonnemanget varifrån uppringningen sker. Flera personer kan samtidigt avlyssna uppläsningen av en och samma novell. Framförandet av novellerna görs av den person som författat novellen, och framförandet sker, enligt sökanden med inlevelse, d.v.s. novellen levandegörs.

Tryckta häften med erotiska noveller kommer också att tillhandahållas. Kunden kan även välja att avlyssna hela novellen när han väl har gjort sitt val. För denna senare tjänst debiteras inte kunden särskilt.

Bolagets verksamhet kommer att bedrivas av 15 anställda personer. Dessa personer kommer att handha all inkomstbringande verksamhet och ska därför enligt sökanden anses komma att driva bolagets verksamhet.

Bolaget önskade svar på följande frågor:

1.a) Omfattas de av bolaget kommersiellt omsatta telefontjänsterna, i form

av avlyssning av förinspelad uppläsning av en novell med erotiskt innehåll, av undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML avseende utövande konstnärns framförande av ett litterärt verk som omfattas av URL?

1.b) Blir svaret på fråga a) annorlunda om framförandet i stället sker inför en person åt gången?

1.c) Blir svaret på fråga a) annorlunda om de anställda aktörerna också ingår i bolagets styrelse?

1.d) Blir svaret på fråga a) annorlunda om någon av de anställda aktörerna är bolagets VD?

2. Omfattas bolagets tillhandahållande/omsättning av tryckt häfte innehållandes novell med erotiskt innehåll, som kunden per telefon har valt, av bestämmelsen i 7 kap. 1 § 3 st. 1 p. ML?

3.a) Omfattas de av bolaget kommersiellt omsatta telefontjänsterna, i form av framförandet av föreställning med erotiskt innehåll i realtid inför i genomsnitt en publik om 10-15 personer år gången, av undantaget i 3 kap. 11 § 1 p. ML avseende utövande konstnärns framförande av konstnärligt verk som omfattas av upphovsrättslagen?

3.b) Blir svaret på fråga a) annorlunda om framförandet i stället sker inför en person åt gången?

3.c) Blir svaret på fråga a) annorlunda om de anställda aktörerna också ingår i bolagets styrelse?

3.d) Blir svaret på fråga a) annorlunda om någon av de anställda aktörerna är bolagets VD?

4. Omfattas bolagets arrangerande/omsättning av ovan nämnda föreställningar i realtid av bestämmelsen i 7 kap. 1 § 3 st. 5 p. ML avseende tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar, vilket därmed medför att mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av entréavgiften?

FÖRHANDBESKED

Frågor under avsnitten 1 och 3 i ansökningen

Inte i något av de angivna alternativen omfattas omsättning av tjänsterna av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga under avsnitt 2 i ansökningen

Tillhandahållandet avser dels omsättning av sådan vara i form av bok, häfte eller liknande alster som anges i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML för vilken skatten skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget, dels omsättning av en tjänst i form av uppläsning av alstret i telefon för vilken skatten enligt 7 kap. 1 § första stycket ML skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

Fråga under avsnitt 4 i ansökningen

Tjänsten är inte hänförlig till tillträde till föreställning enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML.

MOTIVERING

Frågor under avsnitten 1 och 3

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 11 § 1 ML en utövande konstnärs framförande av ett sådant litterärt eller konstnärligt verk som omfattas av lagen (1960:729) om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk.

Undantaget infördes genom den reformering av den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt som genomfördes under 1990 (SFS 1990:576) och som bl.a. innebar att generell skatteplikt infördes även för tjänster. I förarbetena ansåg föredragande statsrådet med instämmande av skatteutskottet att det av kulturpolitiska och andra skäl var motiverat att begränsa skatteplikten inom kulturområdet. En skattefrihet borde dock endast omfatta sådana områden där en skattebeläggning kunde antas få betydande negativa kulturpolitiska konsekvenser och där inslaget av rent kommersiell nöjes- och underhållningsverksamhet kunde bedömas vara marginellt (prop. 1989/90:111 s. 101 och SkU 1989/90:31 s. 106). Undantaget avser konstnärens gage och annan ersättning för själva framförandet av verket (prop. 1996/97:10 s. 27).

Att en utövande konstnär bedriver sin konstnärliga verksamhet genom en juridisk person, t.ex. ett aktiebolag, påverkar inte skattefriheten (jfr RÅ 2002 ref. 9). En förutsättning är dock, som också enligt nämndens mening framgår av det nämnda rättsfallet, att det föreligger en fullständig identitet mellan den utövande konstnären och den juridiska personen.

Någon motsvarighet till det svenska undantaget för ersättning till utövande konstnärer för deras framföranden finns inte i det sjätte

mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). I anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till Europeiska unionen har dock Sverige fått rätt att tills vidare få ha skattebefrielser för tjänster som tillhandahålls av författare, artister och liknande aktörer.

Nämnden gör följande bedömning.

Tjänsten enligt 1 a-d består i att en teleabbonent i telefon får för sig uppspelat en tidigare gjord inspelning av en utövande konstnärs uppläsning av en novell. Avgiften för telefonsamtalet avser enligt nämndens mening inte en ersättning till konstnären för hans framförande utan till bolaget för dess återgivande av en inspelning. Tjänsten är därför inte hänförlig till en från skatteplikt undantagen omsättning enligt 3 kap. 11 § 1 ML.

Tjänsten enligt 3 a-d avser "tillhandahållande av avlyssning av framförande i realtid av föreställning" med visst innehåll, dvs. som nämnden uppfattar tjänsten, en överföring direkt i ett telemeddelande av en uppläsning eller ett gestaltande i form av repliker eller på annat sätt av ett litterärt alster. Som anförts tidigare kan bestämmelsen i 3 kap. 11 § 1 ML tillämpas på ett framförande - när det sker genom ett bolag - endast om identitet föreligger mellan den utövande konstnären och bolaget. Så är inte fallet enligt förutsättningarna för den ställda frågan.

Fråga under avsnitt 2

Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML skall skatten tas ut med 6 procent för bl.a. omsättning av böcker, broschyrer, häften och liknande alster, under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att bestämmelsen inte omfattar enbart tryckta alster utan även alster som mångfaldigats med andra metoder (prop. 2001/02:45 s. 76).

Av handlingarna framgår följande. De olika novellerna tillhandahålls i tryckta häften som det tar ca 10 minuter att läsa. Häftena innehåller också viss reklam för bolagets teletjänster men denna kommer att vara av underordnad betydelse i förhållande till omfånget av novellen. Den aktuella frågan synes ställd bl.a. mot bakgrund av att abonnenten efter det att han har valt att köpa ett häfte med en viss novell också har möjlighet att därefter få höra en uppläsning av novellen utan att erlagga någon ytterligare ersättning.

Nämnden gör följande bedömning.

Trots att exemplar av sådana häften som avses med frågan inte har

getts in i ärendet får dessa med hänsyn till utredningen och de för frågan angivna förutsättningarna anses vara att hänföra till sådana alster som avses i ovan nämnda 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML.

Enligt EG-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 i mål C-349/96 angående Card Protection Plan Ltd.). Motsvarande bör enligt nämndens mening anses gälla när fråga är om tillhandahållande av såväl en vara som en tjänst.

Bolagets verksamhet kommer till väsentlig del att bestå i att tillhandahålla olika telemeddelanden i form av uppläsningar m.m. I det fall som avses med frågan bereds abonnenten, efter beställningen av novellhäftet, möjlighet att även få novellen uppläst. Det framgår inte om uppläsningen avser en direkt röstöverföring eller en uppspelning men hur det förhåller sig härmed saknar betydelse för bedömningen. Själva häftet levereras vid ett senare tillfälle. Mot denna bakgrund kan enligt nämndens mening inte bolagets tillhandahållande av det aktuella telemeddelandet, i motsats till vad bolaget gör gällande, anses underordnat tillhandahållandet av häftet utan fråga får anses vara om två olika tillhandahållanden. Detta får anses gälla oavsett om abonnenten faktiskt utnyttjar möjligheten att avlyssna novellen eller inte. Den ersättning som abonnenten erlägger skall således fördelas på dessa två tillhandahållanden. Hur denna fördelning närmare skall göras lämpar sig inte att bedöma i ett förhandsbesked.

Fråga under avsnitt 4

Enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML skall skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar. Bestämmelsen motsvarar punkt 7 i Bilaga H i sjätte mervärdesskattedirektivet. Beskattningsunderlaget utgör avgiften för tillträde till föreställningarna (prop. 1996/97: 10 s. 56).

Nämnden gör följande bedömning.

Som framgått ovan avser de tjänster bolaget kommer att tillhandahålla telemeddelanden, som förmedlas till teleabbonenter mot ersättning. Det är alltså inte fråga om tillträden till föreställningar av det slag som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 5 ML. Mervärdesskatt för tillhandahållandet skall därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

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 sökanden.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 30 april 2003

Skötsel av spåranläggning m.m. för genomförande av skidlopp

Ett företags tillhandahållande av tjänster åt en ideell förening, tillika arrangör av skidlopp, med avseende på spåranläggning och inhyrda lokaler har bedömts inte utgöra upplåtelse av spåranläggning m.m. utan såsom skötsel av anläggning varvid mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 november 2002 – den 1 juni 2003.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Den ideella föreningen X arrangerar årligen ett skidlopp. För att bättre fokusera på anläggningens skick har spåranläggningen lagts i ett särskilt - av föreningen X ägt – aktiebolag ((AB)/tillika sökandebolaget)). Enligt avtal har AB tagit över nyttjanderätten av området och upplåter sedan skidspår och skridskobanor, med tillhörande anläggningar, till föreningen X. Upplåtelseavtalet löper under viss skidsäsongstid och under denna period svarar AB för vad som erfordras för att skidspår och skridskobanor är i åkbart skick. Detta innebär exempelvis olika typer av markarbeten, tillverkning och transport av snö samt pistning av spåren hela vintern. Såväl X som AB anser att de tjänster som omsätts av AB ska mervärdesskatterättsligt bedömas som korttidsupplåtelse av lokal eller anläggning för idrottsutövare enligt 3 kap. 3 § punkten 11 ML. Om verksamheten ifråga drivs kommersiellt är omsättningen av AB:s tjänster, enligt sökandebolagets uppfattning, skattepliktig till skattesatsen 6 procent.

FÖRHANDBESKED

Sökandebolagets (AB) tillhandahållanden enligt avtalet med föreningen X utgör skattepliktiga omsättningar av tjänster avseende anläggning och skötsel av erforderliga skidspår och andra anordningar för bl. a. det aktuella skidloppet genomförande. Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för tjänsterna.

MOTIVERING

I ärendet har upplysts bl.a. följande. Den ideella föreningen är arrangör av det aktuella skidloppet. En viktig del av genomförandet av detta lopp är att skidspåren är i perfekt skick. För att loppet skall behålla sin popularitet, även internationellt, krävs stora satsningar på att spåren är i bästa skick och hållbara för ett stort antal åkare. För att bättre fokusera på anläggningarnas skick har spåranläggningen lagts i ett särskilt aktiebolag, sökandebolaget, i vilket föreningens två medlemmar äger samtliga aktier. Bolagets åtagande regleras i ett mellan detta och föreningen ingånget avtal rubricerat "upplåtelseavtal avseende lokaler och anläggningar för idrottsutövande". Avtalet gäller 2002-10-01—2003-03-31.

Frågan i ärendet är vilken mervärdesskatterättslig karaktär som bolagets ifrågavarande tjänster enligt avtalet skall ha och vilken skattesats som skall tillämpas.

Nämnden gör följande bedömning.

Av det mellan föreningen och bolaget ingångna avtalet framgår bl.a. följande. Bolaget skall enligt vad som anges under rubriken "Bakgrund" huvudsakligen stå för driften och skötseln av skidspåren ifråga och ansvara för att dessa är i åkbart skick. Föreningen skall till bolaget under kontraktstiden transportera av föreningen innehavda nyttjanderätter till aktuella markområden. Om kostnaderna för bolagets skötselåtagande enligt avtalet på grund av onormala väderleksförhållanden skulle öka väsentligt skall bolaget ha rätt att kompensera sig för detta. Av handlingarna framgår att det är för att "bättre fokusera på anläggningens skick" som verksamheten har organiserats på det sätt som skett.

När en transaktion utgörs av ett antal olika delar och handlingar skall i mervärdesskatt hänseende en samlad bedömning göras av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga (jfr EG-domstolens dom i mål C-349/96 ang. Card Protection Plan Ltd. p. 28). Av stor betydelse är vilken tjänst som en kund efterfrågar (jfr p. 30 nämnda dom). Vad föreningen efterfrågar och vad bolaget också får anses tillhandahålla enligt avtalet är, enligt nämndens mening, trots avtalets beteckning, inte en upplåtelse av spåranläggningen m. m. på erforderligt sätt. De av bolaget tillhandahållna tjänsterna är

därför skattepliktiga enligt 3 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) och skatt skall enligt 7 kap. 1 § första stycket nämnda lag tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för tjänsterna.

AVVISNING

De faktiska omständigheterna angående de i ansökningen angivna skridskobanorna har inte angetts så klart att ett förhandsbesked kan lämnas. Ansökningen avvisas därför i den delen.

Kommentar.

Förhandsbeskedet, som inte överklagats, överensstämmer med RSV:s uppfattning

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.

SRN:s förhandsbesked den 24 april 2003

Kommanditbolag och fastighetsförvaltning

Fråga om två – i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag - delägande bolags tillhandahållna tjänster med avseende på kommanditbolagets egen förvaltning utgör omsättning av mervärdesskattepliktiga tjänster.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 november 2002 – den 31 oktober 2005.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Kommanditbolaget X, som är ett fastighetsförvaltande bolag, äger en hyresfastighet vilken endast innehåller bostäder. Enligt det kommanditbolagsavtal som finns mellan delägarna (sökandebolagen Y och Z) och kommanditbolaget X skall förvaltningen av X angelägenheter handhas av delägarna (Y och Z). Vidare stadgar avtalet att vinst respektive förlust, efter att delägarna erhållit ersättning för sina arbetsinsatser ska tillfalla Y såsom komplementär. För att ombesörja förvaltningen av kommanditbolaget X utför delägarna (Y och Z) vissa administrativa åtgärder för kommanditbolagets räkning, bl.a. uthyrning, hyresfakturering och bokföring, med egen personal. I nämnda administrativa förvaltning ingår inte och utförs inte sådana åtgärder som kan betecknas som fastighetstjänster. Bolagen (Y och Z) erhåller ersättning för de

administrativa förvaltningstjänsterna från kommanditbolaget efter utställd faktura.

Mot denna bakgrund ställde sökandebolagen följande frågor.

1) Kommer bolagen att vara skattskyldiga för mervärdesskatt för den ovan beskrivna förvaltningen om bolagen erhåller ersättning för sin arbetsinsats efter utställd faktura?

2) Kommer bolaget Y (komplementären) att vara skattskyldigt för mervärdesskatt för uppkommet resultat i kommanditbolaget sedan bolagen (Y och Z) erhållit ersättning för sin arbetsinsats efter utställd faktura?

3) Kommer bolagen (Y och Z) att vara skattskyldiga för mervärdesskatt för uppkommet resultat i kommanditbolaget, förutsatt att bolagen (Y och Z) inte erhållit ersättning för sin arbetsinsats efter utställd faktura?

Sökandebolagen (Y och Z) ansåg inte att de skulle bedömas skattskyldiga till mervärdesskatt för de beskrivna åtgärderna.

Skatterättsnämnden beslutar följande.

FÖRHANDBESKED

Samtliga frågor

Sökandebolagen omsätter genom den omfrågade verksamheten i kommanditbolaget inte några tjänster i mervärdesskattehänseende och är därmed inte skattskyldiga till mervärdesskatt på grund av denna verksamhet.

MOTIVERING

Sökandebolagens åtgärder avseende de administrativa funktionerna i kommanditbolaget får anses omfattade av deras förvaltning i egenskap av bolagsmän av kommanditbolagets angelägenheter, varför den ersättning de uppbär är att anse som del i kommanditbolagets resultat och inte ersättning enligt avtal med kommanditbolaget för tillhandahållna tjänster som medför skattskyldighet (jfr bl.a. det i Regeringsrättens årsbok inte närmare återgivna avgörandet i mål 4453-2000 ang. samma skattskyldiga som i avgörandet RÅ 2001 ref. 60 /se detta ref. in fine/ samt Skattenytt 2000 s. 608 f. och RSV:s rättsfallsprotokoll nr 22/00 s. 11 och nr 31/01 s. 1).

I den mån ansökningen inte besvarats genom förhandsbeskedet avvisas den.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 juni 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: KR har, i mål om tilldelning resp. återkallelse av F-skattsedel, avskrivit målet med hänvisning till att SKM:s beslut gällt preliminär skatt för inkomstår som gått till ända och den fråga som omfattades av överklagandet således förfallit. Fråga om KR bort pröva målet i sak. RR mål nr 6402-2002, 7097-2002 och 4411-2002, KRNJ 333-2002, 1720-2000 och 3074-2001

Klagande: RSV och de skattskyldiga

Lagrum: 4 kap. 6-14 §§ SBL

Saken: Fråga om nedsättning av underlag för fastighetsskatt för hyreshusfastighet på grund av att lägenheter eller lokaler är outhyrda kan ske utan beaktande av att taxeringsvärdet fastställts med hänsyn till värdeområdets genomsnittliga vakansgrad.

RR mål nr 4393--4395-2002, KRNG 368--370-2001

Klagande: RSV

Lagrum: 2 § femte stycket och 3 § fjärde stycket lagen om statlig fastighetsskatt

Saken: Fråga om den av en stiftelse bedrivna verksamheten haft till huvudsakligt ändamål att utöva hjälpverksamhet bland behövande.

RR mål nr 2110-2001, KRNG 7626-1999

Klagande: den skattskyldiga stiftelsen

Lagrum: 3 kap. 4 § första stycket FTL, 7 § 6 mom. SIL (numera 3 kap. 4 § första stycket 2 FTL och 7 kap. 3 och 4 §§ IL).

Saken: Fråga om förutsättningen för påförande av skattetillägg att föreläggande att avge självdeklaration sänts ut till den skattskyldige varit uppfylld.

RR mål nr 6580--6581-2002, KRNS 3626 och 7596-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 2 § andra stycket första meningen TL

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 36/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 24 november 2003, mål nr 4021-2001](#)
Lagen mot skatteflykt. Skattemyndighet får åberopa lagen mot skatteflykt vid pågående process i kammarrätt utan någon särskild tidsbegränsning
- [RR:s beslut den 26 november 2003, mål nr 957-2003, 6966-2002 samt 213—214-2003](#)
Överklagbarhet. Skattemyndighets beslut enligt skattebetalningslagen om överföring av rätten att fatta beslut i visst ärende är överklagbart
- [RR:s dom den 18 november 2003, mål nr 7900-1999](#)
Anvisning av köpare/säljare av värdepapper till annan part (fondkommissionär). Regeringsrätten har ansett att ett bolags tjänster – där kundorder avs. värdepapper vidarebefordras till fondkommissionärsbolag – inte utgör sådan värdepappershandel som avses i 8 § första stycket mervärdesskattelagen (GML)
- [RR:s dom den 18 november 2003, mål nr 6056-2001](#)
Anvisning, med kreditrisk, av köpare/säljare av värdepapper till annan part (fondkommissionär). Regeringsrätten har ansett att ett bolags tjänster – där kundorder avs. värdepapper vidarebefordras till fondkommissionärsbolag – inte utgör sådan värdepappershandel som avses i 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen
- [KR:s i Jönköping dom den 14 oktober 2003, mål nr 167-02](#)
Förlust på fordran ej personlig levnadskostnad. En fysisk person har ingått borgen för ett bolag R i en koncern med affärsmässiga relationer med borgensmannens egen koncern. Vidare har han tidigare varit delägare i ett annat bolag tillsammans med ägaren av bolag R. Personliga relationer har inte ansetts föreligga. Förlusten har inte bedömts som en personlig levnadskostnad
- [KR:s i Göteborg dom den 12 november 2003, mål nr 4814-2002](#)
Förlust på fordran personlig levnadskostnad. En fysisk person har drivit verksamhet i ett bolag ägt av hennes barn och barnbarn. En fordran på bolaget har sålts till aktieägarna. KR har funnit att förlusten var en personlig levnadskostnad
- [KR:s i Sundsvall dom den 17 november 2003, mål nr 1049-2000](#)

Kreativt arbete och annonsförsäljning. Bolaget har inte visat att vederlaget varit gemensamt för kostnader som ska inräknas i beskattningsvärdet och andra prestationer. Beskattningsvärdet ska inte reduceras med kostnader för egen annonsförsäljning

-

KR:s i Sundsvall dom den 12 september 2003, mål nr 20--22-2002

Självständigt bruksvärde. Ett tryckalster innehållande kartor och annonser ansågs inte vara skattepliktigt

- SRN:s förhandsbesked den 28 oktober 2003

Koncernbidragsrätt. Koncernbidragsrätt vid omstrukturering

- SRN:s förhandsbesked den 20 november 2003

Vaniljextrakt. Alkoholskatt ska betalas för vaniljextrakt som innehåller 35 procent alkohol och är att hänföra till KN-nr 2103

- Meddelat prövningstillstånd

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

RR:s dom den 24 november 2003, mål nr 4021-2001

Lagen mot skatteflykt

Skattemyndighet får åberopa lagen mot skatteflykt vid pågående process i kammarrätt utan någon särskild tidsbegränsning.

Inkomsttaxering 1994

Under pågående process i kammarrätt åberopade skattemyndighet alternativt att lagen mot skatteflykt skulle tillämpas. Kammarrätten ansåg att yrkandet framställdes för sent och avvisade yrkandet eftersom det kommit in efter femårsperioden.

RSV överklagade avvisningen till RR som visade målet åter till kammarrätten för ny prövning.

”SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

1 4 § första stycket lagen mot skatteflykt föreskrivs att fråga om tillämpning av lagen prövas av länsrätten efter framställning av skattemyndighet eller RSV. Om handläggningen av en framställning om tillämpning av lagen och om överklagande av beslut i anledning av en sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. TL: Enligt 4 § andra stycket lagen mot skatteflykt får en framställning om tillämpning av lagen göras före utgången av de frister som gäller för beslut om eftertaxering. Av 4 kap. 19 § TL framgår att huvudregeln är att skattemyndighetens beslut om eftertaxering skall meddelas före utgången av femte året efter taxeringsåret.

Den i målet tillämpliga lagen mot skatteflykt upphörde att gälla den 1 januari 1993 (SFS 1992:1600) men skulle alltjämt tillämpas på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 januari 1981 – den 31 december 1992. Kammarrätten har i sin dom, såvitt denna avser tillämpning av lagen mot skatteflykt, avvisat skattemyndighetens först i kammarrätten framförda yrkande om tillämpning av lagen med motiveringen att yrkandet framförts efter de i 4 § lagen mot skatteflykt uppställda tidsfristerna för när en framställning om lagens tillämpning skulle göras hos länsrätt.

Frågan i målet är således om skattemyndigheten i en pågående taxeringsprocess i kammarrätten som en ny alternativ rättslig grund för sin talan får åberopa lagen mot skatteflykt trots att en i lagen angiven tidsfrist för att hos länsrätt få göra framställning om tillämpning av lagen gått ut.

Av förarbetena till lagen mot skatteflykt framgår att det vid tillkomsten av lagen förutsattes att det skulle vara möjligt att först i högre instans åberopa lagen som en ny rättslig grund för ett yrkande i processen (prop. 1980/81:17 s. 145). En utgångspunkt var vidare att de regler som normalt gällde beträffande den tid inom vilken beskattningsyrkanden skulle framställas också skulle gälla i fråga om tillämpning av lagen mot skatteflykt. De lagförslag som remitterades till Lagrådet innehöll därför inte några särskilda bestämmelser i fråga om vid vilken tidpunkt skattemyndigheten eller RSV senast skulle få göra framställning om att lagen skulle tillämpas (prop. 1980/81:17 s. 36 f.). På initiativ av Lagrådet infördes emellertid i 114 a § GTL en bestämmelse som innebar att eftertaxering skulle ske när rättelse var påkallad av att lagen mot skatteflykt var tillämplig. Det fanns enligt Lagrådet anledning att, även utan att oriktig uppgift lämnats medge rättelse genom eftertaxering när lagen var tillämplig. Lagens praktiska betydelse skulle nämligen bli avsevärt försvagad om

utrymmet för dess tillämpning vid eftertaxering blev begränsat endast till fall då oriktig uppgift lämnats (a. prop. s. 193 och 200).

Den nu aktuella regleringen i 4 § lagen mot skatteflykt fick sin utformning och placering i samband med att TL infördes. Det uttalades beträffande framställning om tillämpning av lagen mot skatteflykt att, liksom dittills, de vanliga reglerna för överklagande skulle gälla (prop. 1989/90: 74 s. 468 f.). Med hänvisning till att eftertaxering skulle ske enligt den nämnda bestämmelsen i 114 a § GTL, när rättelse var påkallad av att lagen mot skatteflykt var tillämplig, angavs att en motsvarande regel skulle gälla i den nya ordningen så att en framställning om tillämpning av lagen mot skatteflykt kunde göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret.

Förarbetena till lagen mot skatteflykt ger således inte vid handen annat än att avsikten var att lagen skulle kunna åberopas som en ny rättslig grund för en talan i en domstol i huvudsak i enlighet med de regler om tidsfrister för ansökningar och överklaganden som i övrigt gällde för en skatteprocess. Att ett yrkande om att lagen skall tillämpas kunde få framföras först i kammarrätt i en pågående ordinär process har i praxis också godtagits i fråga om den processordning som gällde enligt GTL (jfr RÅ 1992 ref. 58). Även den processordning som gäller enligt TL ger, som framgår av RÅ 2000 ref. 54, utrymme för att ett yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt görs först i kammarrätt. I sistnämnda rättsfall fann Regeringsrätten sålunda att ett yrkande om tillämpning av lagen som RSV framställt först som motpart i Regeringsrätten inte innefattade en otillåten taleändring (jfr 6 kap. 18 § TL).

Bestämmelsen i 4 § andra stycket lagen mot skatteflykt om att en framställning om lagens tillämpning får göras hos länsrätt inom vissa tidsfrister medför att det allmänna även inom ramen för de tidsfrister som gäller för eftertaxering kan göra gällande att lagen skall tillämpas. Regleringen har endast till syfte att vidga tillämpningsområdet för lagen så att den kan åberopas inom dessa frister även när någon oriktig uppgift inte föreligger. Den kan därför inte ges den betydelsen att därmed också uppställs en tidsram inom vilken det allmänna i en pågående process måste framställa ett yrkande om att lagen skall tillämpas. Ett sådant ställningstagande skulle för övrigt bl.a. innebära att det under en pågående process i länsrätt eller kammarrätt inte skulle vara tillåtet att åberopa lagen mot skatteflykt som en ny rättslig grund efter det att en viss tid förflutit och detta oberoende av anledning till att processen inleddes sent eller annars drog ut på tiden. Sådana konsekvenser skulle framstå som främmande inslag i en pågående skatteprocess.

De aktuella bestämmelserna i lagen mot skatteflykt är således att förstå så att ett yrkande om lagens tillämpning dels får framföras i en pågående process utan någon särskild tidsbegränsning, dels får tas

upp i en framställning hos länsrätt inom ramen för de tidsfrister som gäller för beslut om eftertaxering.

Av det anförda följer att 4 § lagen mot skatteflykt inte utgör något hinder för att i en pågående process i domstol åberopa lagen även efter utgången av de frister som gäller för att hos länsrätt göra en framställning om lagens tillämpning. Kammarrätten borde därför inte på sätt som skett ha avvisat skattemyndighetens yrkande om tillämpning av lagen med motiveringen att yrkandet framställts för sent.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom såvitt den gäller beslutet att avvisa skattemyndighetens yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt och visar målet i den delen åter till kammarrätten för ny handläggning".

Kommentar:

SKM har således möjlighet att åberopa lagen mot skatteflykt så länge process pågår. Det har varit RSV:s inställning även före denna RR-dom.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

RR:s beslut den 26 november 2003, mål nr 957-2003, 6966-2002 samt 213—214-2003

Överklagbarhet

Skattemyndighets beslut enligt skattebetalningslagen om överföring av rätten att fatta beslut i visst ärende är överklagbart.

Enligt 2 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL, får en skattemyndighet uppdra åt en annan skattemyndighet att fatta beslut i ett visst ärende eller en viss grupp av ärenden. Sådant uppdrag får ges endast om den andra myndigheten går med på det och om det inte medför avsevärda besvär för den beslutet rör.

Av 22 kap. 1 § SBL stadgas att beslut av skattemyndighet får, utom i vissa här inte aktuella fall, överklagas hos allmän förvaltningsdomstol

av den skattskyldige.

Regeringsrätten, RR, har i tre beslut uttalat att beslut om överföring av rätten att fatta beslut i visst ärende enligt 2 kap. 5 § SBL är separat överklagbara och återförvisat samtliga mål till respektive länsrätt för prövning i sak av de överklagade besluten om överflyttning av rätten att fatta beslut.

I två av målen hade skattemyndighet fattat beslut om överföring av rätten att fatta beslut i visst ärende till annan skattemyndighet enligt 2 kap. 5 § skattebetalningslagen (1997:483), SBL och i ett av målen enligt 2 kap. 2 § tredje stycket taxeringslagen (1990:324) i gällande lydelse för taxeringsåret 1997. Samtliga underrätter ansåg att ett sådant beslut utgjorde ett beslut under beredning som endast var överklagbart i samband med att talan fördes mot det kommande beslut varigenom taxeringsärendet avgjordes i sak dvs. i samband med talan mot det huvudsakliga beslutet.

RSV:s inställning har varit att beslutet endast kan överklagas i samband med talan mot det huvudsakliga beslutet.

RR uttalade följande.

Förvaltningslagen (1986:223) innehåller en regel om vem som får överklaga ett beslut (22 §) men saknar allmänna bestämmelser om vilka beslut som får överklagas. Ofta återfinns emellertid mer eller mindre utförliga överklagbarhetsbestämmelser i de specialförfattningar som reglerar skilda materiella förvaltningsområden och i övrigt får vägledning sökas i de principer som utbildats i praxis.

Taxeringslagen saknar bestämmelser om överklagande av beslut om överflyttning av beslutsbehörighet (avser 1997 års taxering). Enligt numera gällande 22 kap. 1 § SBL får skattemyndighetens beslut, med vissa undantag, överklagas hos förvaltningsdomstol.

Huvudregeln är att förvaltningsbeslut oberoende av uttryckliga bestämmelser härom är överklagbara. I praxis uppställs vissa minimikrav på ett besluts kvalitet för att överprövning ska kunna ske. Dessa minimikrav gäller även 22 kap. 1 § SBL. Endast beslut som är ägnade att i inte alltför ringa mån påverka någons personliga eller ekonomiska situation är överklagbara.

En skattemyndighets beslut att uppdra åt en annan skattemyndighet att fatta beslut i ett ärende kan medföra olägenheter för den skattskyldige. Underrätterna har utgått ifrån att sådana beslut är att hänföra till kategorin beredningsbeslut och ansett att beslutet – trots att det är ägnat att medföra sådana verkningar som motiverar att

det tillerkänns överklagbarhet – inte kan överklagas annat än i samband med att talan förs mot det kommande beslutet varigenom taxeringsärendet avgörs i sak.

Regeringsrätten kan inte ansluta sig till ett sådant synsätt. Den myndighet som till en annan överlämnar ett ärende för avgörande i sak har därmed avslutat sin handläggning och avhänt sig vidare befattning med detta ärende. Överlämnandebeslutet är således inte ett beslut under beredningen utan ett slutligt beslut, närmast jämförbart med enligt fast rättspraxis överklagbara avvisnings- eller avskrivningsbeslut. Med hänsyn till vad som sagt ovan om beslutets verkningar kan det således överklagas i vanlig ordning utan något krav på samband med talan mot det beslut i sak som senare kommer att fattas av den myndighet till vilken ärendet överlämnas.

Kommentar:

RR:s beslut innebär att samtliga beslut om överföring enligt 2 kap. 5 § SBL av rätten att fatta beslut i visst ärende eller grupp av ärenden kan överklagas i vanlig ordning vilket som regel torde innebära att de är överklagbara enligt 22 kap. 1 § SBL och med beaktande av de tidsfrister som anges i skattebetalningslagen. Till beslut om överlämnande ska bifogas överklagandehänvisning.

2 kap. 5 § SBL upphör att gälla från och med den 1 januari 2004.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

RR:s dom den 18 november 2003, mål nr 7900-1999

**Anvisning av köpare/säljare av värdepapper till annan part
(fondkommissionär)**

Regeringsrätten har ansett att ett bolags tjänster – där kundorder avs. värdepapper vidarebefordras till fondkommissionärsbolag – inte utgör sådan värdepappershandel som avses i 8 § första stycket mervärdesskattelagen (GML)

Mervärdesskatt; redovisningsperioden mars-april 1993.

Omständigheterna i målet var i huvudsak följande.

Bolagets verksamhet har varit att för kunders räkning idka handel och förvaltning av värdepapper. Då bolaget saknat tillstånd att handla med finansiella instrument för annans räkning i eget namn, har kundernas slutliga köp och försäljningar av värdepapper hanterats av olika fondkommissionärsbolag. Bolagets förmedling av kunder till fondkommissionärerna har reglerats i avtal vilka stadgat att bolagets ersättning för kundförmedlingen ska utgöra 50 procent av det courtage fondkommissionärerna debiterat kunderna.

I det till Regeringsrätten överklagade avgörandet har Kammarrätten i Stockholm i sina domskäl anfört bl.a. följande. Bolagets verksamhet innebär att man anvisar köpare alternativt säljare till en annan part (fondkommissionsbolag) som ser till att köp- eller säljorder utförs i eget namn. Bolagets verksamhet kan därför inte anses utgöra sådan värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet som avses i 8 § 3) lagen om mervärdesskatt och är därmed av skattepliktig natur.

Bolaget yrkade, med hänvisning till att det egentliga förmedlingsarbetet utfördes av bolaget och inte kommissionären, ändring hos Regeringsrätten och anförde därvid bl.a. följande. Bolaget är ett värdepappersinstitut och bedriver verksamhet med finansiella instrument. Verksamheten är i allt väsentligt densamma som den som bedrivs av de fondkommissionärsfirmor som bolaget samverkar med. Det enda som skiljer bolaget från kommissionärerna är att bolaget inte förmedlar värdepapper i eget namn och därför inte heller utför den automatiserade motpartssökningen. Bolaget, som har en etablerad kundkrets, marknadsför köp och försäljningar av de värdepapper som bolagets analytiker och mäklare rekommenderar samt lämnar information till sina kunder. Det är dock alltid kunden som tar beslut om huruvida värdepapper ska säljas eller köpas. Om kunden finner att en transaktion ska göras beställer kunden den av bolaget. Bolaget vänder sig i sin tur till fondkommissionären som genom de automatiserade datasystemen hittar en motpart. Fondkommissionsfirmans prestation vid förmedlingen är således endast att medverka vid en enkel datatransaktion och att upprätta den dokumentation som erfordras. Det egentliga förmedlingsarbetet utförs av bolaget. Bolaget agerar som ombud för kunden och fondkommissionären. Dess verksamhet skapar, förändrar eller utsläcker parternas rättigheter avseende värdepapperen.

Riksskatteverket bestred för sin del bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den tjänst som bolaget utför åt fondkommissionärer mot ersättning utgör inte värdepappershandel i mervärdesskatterättslig mening. Tjänsten inskränker sig till att finna personer som avser att sälja eller köpa värdepapper. Bolaget vidarebefordrar endast dessa intressenters instruktioner. Funktionen som "budbärare" medför ingen omedelbar effekt i form av rättsliga

förändringar avseende värdepapper.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 7 § första stycket lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, som är tillämplig i målet, är varor och tjänster skattepliktiga om inte annat följer av 8 § samma lag. Från skatteplikt undantas enligt 8 § första stycket bl.a. bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet (punkt 3). Av punkt 5 av anvisningarna till 8 § GML framgår att med värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet avses bl.a. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, vare sig de representeras av värdepapper eller ej.

Frågan i målet är om bolagets tjänster för vilka bolaget erhållit s.k. förmedlingsprovision från fondkommissionärsbolag utgör sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som avses i nämnda bestämmelse. Det angivna undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B. d) 1-6. Som sådana tjänster anges i punkten 5, såvitt här är av intresse, transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper.

Av EG-domstolens praxis framgår att med uttrycket "transaktioner rörande värdepapper" avses transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter eller skyldigheter avseende värdepapper. Vidare har domstolen funnit att uttrycket "förhandlingar...rörande...värdepapper" inte avser tjänster som endast består i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar att få teckna motsvarande värdepapper, utan att utfärda dessa (EG-domstolens dom i mål C-235/00, CSC Financial Services, REG 2001 s. I-10237, punkterna 33 och 41).

Av bolagets beskrivning av sin verksamhet framgår att bolaget vidarebefordrar kundernas order till de samverkande fondkommissionärsbolagen. Dessa genomför därefter förhandlingarna och transaktionerna. I förhållande till säljare och köpare i överlåtelseavtalen uppger sig bolaget inta ställning som ombud. Bolagets vidarebefordran av order kan visserligen sägas vara en del av det arbete som normalt föregår ett avtal. Avtalsparternas rättigheter och skyldigheter avseende de finansiella instrument som överlåtelseavtalen avser påverkas emellertid inte av bolagets verksamhet, eftersom dessa rättigheter och skyldigheter i normalfallet uppkommer först när avtal ingås. De tjänster som bolaget tillhandahåller utgör därmed inte sådan värdepappershandel

eller därmed jämförlig verksamhet som avses i 8 § första stycket 3 GML eller motsvarande bestämmelse i direktivet. Omsättningen är således inte undantagen från skatteplikt. Bolagets överklagande ska därför avslås.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Kommentar:

Regeringsrätten har vid samma domsdatum som i rubricerat mål avgjort två mål (nr 7901—7902-1999) gällande samma parter och omständigheter för perioderna mars-april 1994 resp. november-december 1994 -på samma skäl och med samma utgång. I ytterligare ett avgörande, samma datum (mål nr 7697-2001), har Regeringsrätten med i övrigt likartade omständigheter som det nu refererade kommit till samma slut. Skälen till utgången var där att klagandebolagets/det värdepappersförmedlande bolagets verksamhet – genom att transaktionerna och förhandlingarna bedömdes genomförda av fondkommissionärsbolag snarare än klagandebolaget – inte kunde anses utgöra skattefri förmedling av värdepapper enligt 3 kap 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

RR:s dom den 18 november 2003, mål nr 6056-2001

Anvisning, med kreditrisk, av köpare/säljare av värdepapper till annan part (fondkommissionär)

Regeringsrätten har ansett att ett bolags tjänster – där kundorder avs. värdepapper vidarebefordras till fondkommissionärsbolag – inte utgör sådan värdepappershandel som avses i 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen

Mervärdesskatt; redovisningsperioden november-december 2001.

Omständigheterna i målet var i huvudsak följande.

Bolagets verksamhet består i att i samarbete med anlitade fondkommissionärer sammanföra säljare och köpare av värdepapper.

Bolaget upptar således order avseende olika finansiella instrument och genom fondkommissionärers kontaktnät kan en avtalspart tas fram för att möta den köp- eller säljorder bolaget upptagit. Enligt bolaget kan man därför säga att bolaget och fondkommissionärerna gör halva förmedlingsarbetet var och att båda parter är beroende av varandra för att verksamheten ska fungera. Mot bakgrund av detta samt bestämmelsen i sjätte direktivet, artikel 13 B.d) 5, som talar om transaktioner och förhandlingar rörande aktier bör, enligt bolaget, dess hantering anses såsom förmedling av värdepapper som är undantagen från mervärdesskatt. Att gemenskapsbegreppet "förhandlingar" avser vad man i vanligt språkbruk benämner förmedling framgår av den engelska versionen av direktivet som talar om "negotiation". Vidare framgår av EG-domstolens praxis att undantaget från skatteplikt för värdepappersförmedling inte på något sätt är knutet till vem som utför förmedlingen.

I det till Regeringsrätten överklagade avgörandet har Kammarrätten i Stockholm anfört att den delar länsrättens bedömning och inte ändrar den överklagade domen. Länsrättens skäl att avslå det nu aktuella bolagets talan var i korthet att ifrågavarande förmedlingstjänster inte bedömdes undantagna från skatteplikt. Länsrätten bedömde, i likhet med skattemyndigheten, att bolagets verksamhet utgjorde kundförmedling snarare än värdepappershandel.

Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten måtte förklara att den av bolaget tillhandahållna förmedlingsverksamheten inte utgör skattepliktig omsättning -och anförde följande. Bolagets kund önskar utföra en aktieaffär. Bolaget har i uppdrag att se till att denna aktieaffär kommer till stånd och tar därför upp order från kunden. Bolaget väljer hur och av vem ordern ska utföras. Uppdraget ges därefter till den fondkommissionär som bolaget väljer. Fondkommissionären medverkar således i transaktionskedjan som den som utför affären. Det kan vara samma fondkommissionär som utför affären som är depåbank, men det kan också vara två olika fondkommissionärer där den ene effektuerar affären och den andre agerar depåbank. Den fondkommissionär som får uppdraget verkställer ordern genom att antingen leverera aktierna från eget lager eller köpa in efterfrågade aktier i eget namn på marknadsplatsen. Aktierna levereras slutligen av fondkommissionären till av bolaget anvisad depå. Bolaget tar hela eller del av den kreditrisk som uppkommer till följd av kundens värdepapperstransaktion. Att bolaget tar en sådan risk är ett uttryck för att bolaget aktivt agerar för att få till stånd en viss transaktion. Om bolaget endast skulle ha anvisat köpare eller säljare till en fondkommissionär hade bolaget inte tagit någon kreditrisk. I sådant fall skulle risken i sin helhet ha tagits av fondkommissionären.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde bl. a. följande. Den tjänst som bolaget mot ersättning utför åt

fondkommissionärer utgör inte värdepappershandel i mervärdesskattelagens mening. Tjänsten inskränker sig till att finna personer som avser att sälja eller köpa värdepapper. Bolaget vidarebefordrar dessa intressenters instruktioner. Funktionen som "budbärare" medför ingen omedelbar effekt i form av rättsliga förändringar avseende värdepapper. Bolaget har inte förmedlat eller förhandlat avseende värdepapper.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML; undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås bl.a. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte (tredje stycket 1).

Frågan i målet är om bolagets tjänster för vilka bolaget erhållit s.k. förmedlingsprovision från fondkommissionärsbolag utgör sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som avses i nämnda bestämmelse.

Det angivna undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B. d) 1-6. Som sådana tjänster anges i punkten 5, såvitt här är av intresse, transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper.

Av EG-domstolens praxis framgår att med uttrycket "transaktioner rörande värdepapper" avses transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter eller skyldigheter avseende värdepapper. Vidare har domstolen funnit att uttrycket "förhandlingar...rörande...värdepapper" inte avser tjänster som endast består i att tillhandahålla information om en finansiell produkt och i förekommande fall ta emot och handlägga ansökningar att få teckna motsvarande värdepapper, utan att utfärda dessa (EG-domstolens dom i mål C-235/00, CSC Financial Services, REG 2001 s. I-10237, punkterna 33 och 41).

De åtgärder som bolaget vidtar genom att ta upp order från kunden, välja den fondkommissionär som ska ges uppdraget att utföra affären och vidarebefordra ordern till denne, påverkar i normalfallet inte de egentliga parternas, dvs säljarens och köparens, rättigheter eller skyldigheter avseende de finansiella instrumenten. Den omständigheten att instrumenten i vissa fall levereras från fondkommissionärens eget lager, liksom det faktum att

kommissionärer köper och säljer värdepapper i eget namn och därför i ML:s mening ska anses omsätta dessa, kan inte anses ändra detta förhållande.

Frågan är då om bolagets verksamhet kan anses utgöra förmedling av värdepapper. Bolaget tar visserligen emot och vidarebefordrar kundernas order att köpa eller sälja värdepapper till de samverkande fondkommissionärsbolagen. Transaktionerna och förhandlingarna genomförs emellertid därefter av dessa utan medverkan av bolaget. Eftersom bolaget inte deltar i transaktionerna eller förhandlingarna är bolagets verksamhet, även om bolaget bär en viss kreditrisk, inte att betrakta som förmedling av värdepapper. De tjänster som bolaget tillhandahåller utgör därmed inte sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som avses i 3 kap. 9 § ML eller motsvarande bestämmelse i direktivet. Omsättningen är således inte undantagen från skattplikt.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 14 oktober 2003, mål nr 167-02

Förlust på fordran ej personlig levnadskostnad

En fysisk person har ingått borgen för ett bolag R i en koncern med affärsmässiga relationer med borgensmannens egen koncern. Vidare har han tidigare varit delägare i ett annat bolag tillsammans med ägaren av bolag R. Personliga relationer har inte ansetts föreligga. Förlusten har inte bedömts som en personlig levnadskostnad.

Inkomsttaxeringen 2000

Den fysiska personen A har tecknat borgen för ett bolag R mindre än ett halvår innan detta bolags konkurs. De affärsmässiga relationerna bestod i att ett av A delägt bolags polska dotterbolag köpt varor från R:s polska dotterbolag. VD:n i R hade tidigare tillsammans med A varit delägare i A:s bolag. De ägde då varsin tredjedel av aktierna. Sonen till bolag R:s VD hade varit anställd både i A:s bolag och i ett

annat bolag i vilket A ägt aktier tidigare. A förnekade att han eller hans familj skulle ha haft några personliga relationer till dessa två personer.

SKM ansåg att om borgen tecknats på grund av affärsmässiga relationer borde det ha framstått som mera naturligt att A:s bolag tecknat borgen eller att samtliga aktieägare gjort det. Vidare framstod det som uppenbart att de personliga relationerna påverkat borgensåtagandet i R. Förlusten fick därför ses som en personlig levnadskostnad.

R anförde att vid tecknandet av borgen framstod inte R:s ekonomiska situation som problematisk. Intrycket var istället att den var god och att verksamheten skulle expandera. Anledningen till att han ensam tecknade borgen var att han av praktiska skäl inte gjorde någon åtskillnad om detta skedde i hans eller hans bolags namn. Samtliga aktier i bolaget ägdes ju av honom och hans familj. Det har inte funnits några personliga relationer till de ledande personerna i R som legat bakom borgensåtagandet.

KAMMARRÄTTEN

Frågan i målet är om den realisationsförlust som uppstått vid avyttringen av den regressfordran som A haft på R är avdragsgill eller ej.

RR har i RÅ 2001 ref. 57 fastslagit att om en skattskyldig avyttrar en regressfordran som uppkommit till följd av infriad borgensförbindelse, det belopp varmed borgensförbindelsen infriats skall anses utgöra anskaffningskostnad för fordringen. Att marknadsvärdet på regressfordringen vid uppkomsten av denna understigit det erlagda borgensbeloppet saknar således betydelse. Avdragsrätt i ett senare led förutsätter dock att avyttring ägt rum samt att förlusten inte kan betraktas som en personlig levnadskostnad.

KR gör följande bedömning.

Vid bedömningen av om fråga är om en personlig levnadskostnad måste hänsyn tas även till de omständigheter som föregått fordringens uppkomst. Utlåning till exempelvis närstående och ingående av borgensförbindelse för sådana personer kan i allmänhet antas ha sådant samband med den personliga relationen att en förlust på grund därav har karaktär av personlig levnadskostnad, om inte den skattskyldige visar annat.

De relationer som tidigare funnits mellan A och de ledande personerna i konkursbolaget är inte av det slaget att dessa kan sägas

vara närstående i förhållande till varandra. Skäl att på den grunden vägra avdrag föreligger således inte. Utredningen i målet visar att det funnits affärsmässiga relationer i vart fall mellan bolag som indirekt ägts av A respektive VD:n i konkursbolaget. Vad som sålunda och i övrigt framkommit i målet ger enligt KR:s mening inte stöd för att betrakta realisationsförlusten vid avyttring av fordringen på R som en personlig levnadskostnad. Avdrag för realisationsförlusten bör därför medges.

Kommentar:

I det här fallet har det funnits ett affärsförhållande mellan borgensmannens koncern och konkursbolaget som kan ha motiverat borgen. Något släktskapsförhållande har inte förelegat mellan borgensmannen och de fysiska personer som ägt konkursföretaget och det har inte heller visats att någon annan personlig relation funnits mellan dem. KR har därför gjort bedömningen att förlusten på drygt 200 000 kr inte utgjort en personlig levnadskostnad och medgett avdrag.

Se även KR:s i Göteborg dom den 12 november 2003, mål nr 4814-2002 och RÅ 2003 ref. 12.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 12 november 2003, mål nr 4814-2002

Förlust på fordran personlig levnadskostnad

En fysisk person har drivit verksamhet i ett bolag ägt av hennes barn och barnbarn. En fordran på bolaget har sålts till aktieägarna. KR har funnit att förlusten var en personlig levnadskostnad.

Inkomsttaxeringen 1999

KAMMARRÄTTEN

D har under lång tid drivit verksamhet i sitt AB, vilket bolag ägts av hennes barn och barnbarn. Enligt överlåtelseavtal den 30 januari 1998 avyttrade D en fordran på bolaget om 345 tkr till aktieägarna för fyra kr. D gör i målet gällande att detta pris motsvarade

fordringens marknadsvärde på avyttringsdagen, bl.a. eftersom bolaget i sitt bokslut den 31 december 1997 uppvisade ett negativt eget kapital om 113 tkr och därför saknade förmåga att betala skulden. Sedan fordringen sålts har aktieägarna genom aktieägartillskott efterskänt densamma. D har senare förvärvat större delen av bolagets varulager för bokfört värde. Detta understeg inte marknadsvärdet. Bolaget trädde i likvidation under 1999.

D:s avyttring av fordringen på bolaget är en sådan avyttring som enligt 3 § 2 mom. SIL normalt medför rätt till avdrag från intäkt av kapital vid realisationsförlust. Hinder för avdrag föreligger emellertid enligt 20 § 2 st. KL om förlusten är att betrakta som en personlig levnadskostnad. Utlåning till närstående eller ett av närstående ägt bolag kan i allmänhet antas ha sådant samband med den personliga relationen att en förlust på grund därav har karaktären av personlig levnadskostnad, om inte den skattskyldige visat annat (jfr RÅ 2003 ref. 12 och RÅ 2003 not. 56). Vad som framkommit i målet ger inte stöd för att betrakta realisationsförlusten vid avyttringen av fordringen på det av D:s barn och barnbarn helägda aktiebolaget som något annat än en personlig levnadskostnad. Hon är därför inte berättigad till avdrag för någon del av förlusten.

Kommentar:

Här har aktiebolaget ägts av D:s barn och barnbarn. Att låna pengar till bolaget innebär därför ett gynnande av närstående. Att D drivit verksamhet i bolaget och sedan köpt ut inkråmet och drivit verksamheten vidare som enskild firma har inte varit tillräckligt för att KR skulle anse att lånet till bolaget gjorts av affärsmässiga skäl.

Se även dom från KR i Jönköping den 14 oktober 2003, mål nr 167-02 och RÅ 2003 ref. 12.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 17 november 2003, mål nr 1049-2000

Kreativt arbete och annonsförsäljning

Bolaget har inte visat att vederlaget varit gemensamt för kostnader som ska inräknas i beskattningsvärdet och andra prestationer. Beskattningsvärdet ska inte reduceras med kostnader för egen annonsförsäljning.

Punktskatt – reklamskatt redovisningsperioder år 1995

SKM beslutade att höja bolagets reklamskatt för år 1995. Som grund anfördes bl.a. följande. Annonspriset på kundfakturorna och i bolagets annonsprislista är uppdelat i ett upplagspris, ett tidningspris samt i förekommande fall ett färg/dekortillägg. Enligt noteringen i annonsprislistan är "Tidningspris = pris för kreativt arbete och förmedlingsprovisioner". Denna utskrift skrivs även ut på kundfakturorna. Reklamskatt redovisas på upplagepriset men inte på tidningspriset och färg/dekortillägget. Vid beräkning av reklamskattebeloppet per faktura avräknas öppet redovisade rabatter i första hand från tidningspriset. Är rabatterna större än tidningspriset avräknas de därefter från upplagepriset. Annonsörerna faktureras i allmänhet enligt annonsprislistan. Fördelningen mellan upplagepris och tidningspris på fakturorna och i prislistan sker enligt fastställd schablon. I intäktsbokföringen har uppdelning av annonsintäkterna ej gjorts.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade att beskattningsbeslutet skulle undanröjas.

LR biföll delvis överklagandet och ändrade SKM:s beslut på så sätt att beskattningsunderlaget sattes ned avseende kostnader för kreativt arbete.

I överklagande yrkade RSV att KR med ändring av LR:s dom vad avser kreativt arbete skulle fastställa beskattningsmyndighetens beslut.

Bolaget överklagade i sin tur LR:s dom och yrkade bl.a. att ersättning för färgtillägg och kostnader för annonsförsäljning inte skulle inräknas i beskattningsvärdet för beräkning av reklamskatt.

KR biföll RSV:s överklagande och fastställde med delvis ändring av LR:s dom SKM:s beslut såvitt det avser kostnader för kreativt arbete

och avslog bolagets överklagande.

KR gjorde följande bedömning.

”Fråga i målet är om bolaget har rätt att vid bestämmande av beskattningsvärdet från vederlaget avräkna belopp motsvarande bolagets kostnader för kreativt arbete, egen annonsförsäljning och ersättning för färgtillägg.

Kreativt arbete

Av handlingarna framgår att bolaget försålt annonser efter en fastställd prislista. I prislistan har annonspriset delats upp på ett tidningspris per spaltmillimeter och ett upplagepris per spaltmillimeter. Tidningspriset har vidare berott på hur många tidningar annonsen införts i. Införing på särskild begärd plats har medfört ett tillägg med 50 procent av tidningspriset. Bolaget hävdar att tidningspriset är priset för kreativt arbete och annonsförsäljning/förmedlingsprovisioner samt att priset fastställts utifrån en beräkning av tidigare års kostnader för sådant arbete. Bolaget har vidare gjort en sådan beräkning avseende nu aktuell period, år 1995.

Utredningen i målet ger i och för sig stöd för att bolaget gentemot vissa annonsörer haft åtaganden angående annonsutformning och liknande dvs. kreativt arbete. Bolaget har emellertid fakturerat sina annonsörer enligt en prislista där tidningspriset varit schablonmässigt fastställt och avhängigt av hur stor annonsen varit, hur många tidningar den införts i och om den placerats på viss begärd plats. Tidningspriset synes därvid ha fastställts utan beaktande av om i det enskilda fallet avtalats något om att kreativt arbete med annonsen skulle utföras av bolaget. En sådan konstruktion av tidningspriset talar enligt kammarrättens mening snarast för att tidningspriset i likhet med upplagepriset utgjort vederlag för själva upplåtelsen av annonsutrymmet.

Det ankommer på bolaget att visa att vederlaget varit gemensamt för sådana prestationer som skall inräknas i beskattningsvärdet och för andra prestationer. Detta kan ske genom att bolaget på föreskrivet sätt (jfr RSV 1p 1984:20) särfakturerar icke skattepliktiga prestationer vid debitering av annonsörerna eller på annat sätt. Av den utredning bolaget presenterat angående kreativa kostnader framgår sålunda inte annat än att vederlaget beräknats utifrån fastställd taxa och oberoende av om bolaget utfört kreativt arbete i det enskilda fallet eller ej. Endast om annonsören själv bidragit med kreativt arbete har priset påverkats genom att denne erhållit viss rabatt. Bolagets utredning i övrigt framstår som så pass schablonartad att den inte heller kan utgöra grund för en bedömning att vederlaget verkligen avsett annat än själva upplåtelsen av annonsutrymme. Vid dessa förhållanden finner kammarrätten att Riksskatteverkets talan skall bifallas.

Egen annonsförsäljning

Beträffande av bolaget yrkat avdrag för kostnader för egen annonsförsäljning (intern annonsackvisition) beaktar kammarrätten följande. Reklamsäljares kostnader för provision eller annan gottgörelse till särskilda reklamförmedlare, t.ex. reklambyråer eller andra ombud, får enligt ovan redovisade förarbeten [SOU 1972:6 s. 103 ff] betraktas som definitiva rabatter som inte skall ingå i beskattningsvärdet. Ingenting i förarbetena talar för att detsamma skulle gälla reklamsäljare som utför dessa prestationer genom en egen försäljningsavdelning eller särskilt anlitad personal. Tvärtom har uttryckligen anförts att man bortser från framförd kritik om att detta gynnar annonsering via reklamförmedlare (jfr. även SOU 1988: 17 s. 259 och Skatterättsnämndens förhandsbesked den 7 april 2000).

Med hänsyn till det anförda instämmer kammarrätten i underinstansernas bedömning att beskattningsvärdet kan reduceras med kostnader enbart för externa förmedlingsprovisioner. Bolagets yrkande om avdrag för kostnader för egen annonsförsäljning skall därför avslås.

Färgtillägg

Av bolagets annonsprislista framgår att bolaget debiterar särskilt för färg/dekortillägg per dekor/sida resp. 4-färgssida samt efter det antal tidningar som annonsen införs i. Kostnaden synes således avse den särskilda kostnad som uppkommer på grund av att annonsen framställts i färgtryck. Det är då inte i egentlig mening fråga om en kostnad för arbetet med färgval och därmed inte heller ett led i något kreativt arbete med annonsen.

Färgtrycket får i stället betraktas som ett led i själva framställningen av annonsreklam. Beskattningen på annonser skall i princip träffa reklamsäljarens omsättning dvs. det pris/vederlag säljaren betingar sig. Någon avräkning från vederlaget för kostnad för färgtryck kan inte komma ifråga. Bolagets yrkande i denna del kan därför inte bifallas."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

**KR:s i Sundsvall dom den 12 september 2003, mål nr 20--22-
2002**

Självständigt bruksvärde

**Ett tryckalster innehållande kartor och annonser ansågs inte
vara skattepliktigt.**

Punktskatt – reklamskatt

RSV beslutade att reklamskatt skulle betalas för annonser i det aktuella tryckalstret. Beslutet motiverades bl.a. med att kartorna utgjorde mindre än hälften av innehållet i de aktuella trycksakerna. De kunde därmed inte anses som sådana varor som har ett sådant självständigt bruksvärde som avses i anvisningarna till 1 § lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL).

Bolaget överklagade beslutet och yrkade bl.a. att reklamskatt inte skulle tas ut på de aktuella kartorna.

LR avslog överklagandet i vad avser reklamskatt med följande motivering.

"--- Redan i definitionen av reklamtrycksak ansåg departementschefen att skatteplikten omfattar avtryck som i sig själva utgör trycksaker men inte varor som försetts med reklamtryck, t.ex. presentartiklar i form av pennor, glas, mössor och andra klädesplagg. Vad nu sagts innebar enligt departementschefen att vara som kan sägas ha ett självständigt bruksvärde för mottagaren faller utanför begreppet reklamtrycksak. Detsamma borde emellertid kunna gälla även i fråga om vissa andra varor som försetts med tryck i vanlig mening. Således borde enligt departementschefen sådana varor som kontorsmaterial, affärshandlingar, etiketter, emballage o.d. ställas utanför skatteplikten oavsett om varan är försedd med reklamtryck eller ej. Detta kan nås genom att sådana varor i reklamskattehänseende inte anses som trycksaker (prop. 1974:84 s. 30).

Länsrätten gör följande bedömning.

Innebörden av lagmotiven när det gäller avgränsningen av trycksaksbegreppet får anses vara att skatteplikten begränsas till sådana tryckalster på papper och annat material som är avsedda att spridas separat i reklamsyfte till privatpersoner och andra konsumenter.

Med hänsyn till det framträdande innehållet av annonser som finns på båda sidorna av dessa blad och till att kartinformationen har ett för mottagaren allmänt innehåll finner länsrätten att ifrågavarande tryckalster utgör i RSL:s mening en trycksak med innehåll av skattepliktiga annonser. Bolagets överklagande skall därför avslås."

Bolaget yrkade i överklagande att KR med ändring av LR:s domar skulle förklara att reklamskatt inte ska tas ut på de aktuella kartorna.

KR förklarade, med ändring av underinstansernas avgöranden, att nu ifrågavarande tryckalster som bolaget utgivit under tiden 1998-01-01--1999-12-31 samt 2000-05-01--2000-08-31 inte är att bedöma som trycksak i reklamskattelagens mening, med följande motivering.

"--- Vid en genomgång av praxis kan bl.a. följande rättsfall ha intresse för bedömningen i målet. I ett förhandsbesked ansågs en bilkarta över Sverige utgiven av ett bensin- och oljeföretag i ca 100 000 exemplar ha ett självständigt bruksvärde och var därför inte att anse som en trycksak i reklamskattelhänseende och därmed ej skattepliktig. Kartan delades ut gratis till bensinstationskunder. På kartan var med symboler angivet var det aktuella bensin- och oljeföretagets bensinstationer var belägna. Den innehöll även viss reklamtext för en bensinstationskedja (jfr RÅ 1980 Aa 55).

Barnboksfigurer i screentryck ansågs i ett annat mål ha särskilt bruksvärde och därmed inte vara skattepliktiga till reklamskatt (jfr RÅ 1986 ref. 126). Regeringsrätten anförde i det målet bl.a. följande. Figurerna ifråga (det rörde sig om mobiler med barnboksfigurer i styv kartong där barnboksfigurernas namn samt bokförlagets namn angivits på mindre framträdande plats) får med hänsyn till innehåll och utformning antas så gott som uteslutande rikta sig till barn som redan är bekanta med den litterära förlagan. I miljöer där barn vistas får figurerna anses ha värde redan genom den stimulans för fantasi och leklust som barnen får genom att titta på dem. Man kan också utgå från att de kända figurerna kommer till användning i barnens lekar.

Som vara med självständigt bruksvärde har även ansetts t.ex. en s. k. distanskarta som anger avståndet mellan olika orter (se RÅ 79 1:101).

Det kan även nämnas att Kammarrätten i Sundsvall funnit att en incheckningsbroschyr som användes av ett 90-tal hotell i fyra städer i Sverige och som innehöll bl.a. kartor och annonser för olika affärsområden på hotellorten vid sidan av att utgöra tryckalster med bl.a. olika reklamerbjudanden haft ett sådant självständigt bruksvärde att den inte var att bedöma som trycksak enligt RSL. Broschyren ifråga skulle i första hand användas som

identifikationshandling vid hantering av gästernas rumsnycklar och kunde vidare av gästerna användas som bl.a. karta för orientering inom centrala delar av den ort där hotellet var beläget (dom den 30 september 1997 i mål nr 460-1995). Regeringsrätten meddelade inte prövningstillstånd i målet.

Det i detta mål aktuella av bolaget utgivna tryckalster – av A5-format och utvikbart till åtta gånger den storleken – har rubriken [-]. Det innehåller förutom tre kartor i olika storlekar över centrala Stockholm även allmän turistinformation om banker, växlingskontor och hjälp i olika nödsituationer samt om affärstider, allmänna kommunikationer m.m. Det innehåller vidare information om muséer och teatrar och annonser för ett flertal affärsidkare (restauranger, varuhus, butiker), vilka också utmärks på kartorna med bl.a. sifferhänvisningar. Hela texten är på engelska. Såvitt framkommit distribueras broschyren regelbundet till ca 90 större och medelstora hotell och den delas ut gratis.

Av redovisad praxis framgår att kartor med reklamslag kunnat hänföras till varor med självständigt bruksvärde. Enligt kammarrättens mening får vid bedömningen i målet avgörande vikt fästas vid om tryckalstret [-], vid sidan av användningen i reklamsyfte, genom förekomsten att turistkartorna har ett sådant självständigt bruksvärde för mottagaren. Att kartorna upptar mindre del av utrymmet än det som upplåtits till andra än utgivaren för återgivning av text och bild blir då av underordnad betydelse. Kammarrätten anser att kartmaterialet är utformat så att det rent praktiskt fungerar som orienteringshjälp i centrala Stockholm för hotellgäster/turister. Enligt undantagsbestämmelsen i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 1 § lagen om skatt på annonser och reklam är detta tryckalster då inte skattepliktigt. Överklagandet skall bifallas.”

En ledamot var skiljaktig och anförde bl.a. följande.

”---För att detta tryckalster i enlighet med andra punkten första stycket i anvisningarna till 1 § RSL inte skall anses som trycksak krävs att fråga är om vara som utgörs av penna, glas, klädesplagg eller annat som har ett självständigt bruksvärde och som har försetts med tryck. Varan i sin helhet skall således ha ett självständigt bruksvärde för att aktuellt lagrum skall bli tillämpligt. Enligt min bedömning är inte nu aktuellt tryckalster i första hand en turistkarta vilken därefter har försetts med ovan angivna annonser och annan information utan fråga är om tryckalster vilket dels innehåller kartor, dels innehåller annonser och annan information. Mot bakgrund av detta och då det framträdande innehållet i tryckalstret är annonser kan inte ifrågavarande tryckalstret anses som sådan vara med ett självständigt bruksvärde att det med stöd av andra punkten första stycket i anvisningarna till 1 § RSL inte är att anse som trycksak.

Ifrågavarande trycksak utgör således en trycksak enligt reklamskattelagens mening vilken innehåller skattepliktiga annonser för vilka bolaget är skattskyldigt. Överklagandet skall därför avslås.”

Kommentar:

RSV har överklagat kammarrättens dom.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 28 oktober 2003

Koncernbidragsrätt

Koncernbidragsrätt vid omstrukturering

Ett utländskt bolag, X, förvärvade under hösten 2002 den svenska delen av en koncern med AB Y som moderbolag. Som ett led i integreringen med en del av den utländska moderkoncernens verksamhet ska under 2003 en omstrukturering ske inom koncernen. Ett dotterbolag till AB Y, AB Z, som bildades under i december 2002 ska skjutas in mellan X och AB Y. Detta ska ske genom att X överlåter aktierna i AB Y till AB Z. Efter omstruktureringen kan AB Y och dess dotterbolag komma att ge koncernbidrag till AB Z. AB Y vill ha besked om bolaget medges avdrag för koncernbidrag som lämnats till AB Z för år 2003.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

”FÖRHANDBESKED

AB Y kan med skattemässig verkan vid 2004 års taxering lämna koncernbidrag till AB Z för år 2003.”

Under rubriken Motivering gjorde SRN följande bedömning:

” Som förutsättning har lämnats att samtliga villkor för koncernbidrag i 35 kap. 3 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är uppfyllda efter omstruktureringen utom villkoret i punkten 3 att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår eller sedan dotterföretaget började bedriva näringsverksamhet av något slag.

I 35 kap. 7 § IL finns en undantagsregel som gäller vid ändrade ägarförhållanden. Ett företag som blir helägt dotterföretag till ett nytt moderföretag och som fortsätter att vara det till utgången av givarens och mottagarens beskattningsår anses trots ägarförändringen ha varit helägt av det nya moderföretaget under hela beskattningsåret, om förhållandena mellan det företaget och dotterföretaget under hela den del av bådas beskattningsår som föregick ägarförändringen varit sådana att företagen skulle haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållandena hade bestått under hela deras beskattningsår.

Bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL utgör en kodifiering av tidigare praxis att ändrade ägarförhållanden som sker inom en koncern under beskattningsåret inte skall lägga hinder i vägen för koncernbidrag (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 427). Enligt lämnade uppgifter är de berörda företagen helägda inom koncernen hela året och förutsättningen för tillämpningen av undantagsregeln är därmed uppfylld.

Mot bakgrund härav och då AB Z enligt vad som upplysts inte är ett förvaltningsföretag vid utgången av året har AB Y rätt till avdrag för koncernbidrag som lämnas till AB Z för år 2003 (jfr RÅ 1999 ref. 30)."

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 20 november 2003

Vaniljextrakt

Alkoholskatt ska betalas för vaniljextrakt som innehåller 35 procent alkohol och är att hänföra till KN-nr 2103.

Punktskatt - alkoholskatt

Det sökande bolaget har uppgivit att det har för avsikt att till Sverige föra in vaniljextrakt för att sälja vidare till livsmedelsbutiker. Produkten är tänkt att användas av konsumenter vid bakning. Vidare uppgavs att det statistiska numret för vaniljextrakt enligt tulltaxan är

2103 90 90 89. Produkten innehåller 35 procent alkohol.

SRN fann att den etylalkohol som ingår i den med ansökningen avsedda varan är skattepliktig enligt 6 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS).

Som motivering anförde nämnden bl.a. följande.

"--- I prop. 2000/01:118 s. 126 framhålls att det inte bara är användningen som är skattefri utan även den färdiga produkten (jfr RÅ 1999 not 236). Om någon använder alkohol för att tillverka t.ex. läkemedel skall skatt inte betalas för alkoholen. Någon skatt skall inte heller tas ut för det färdiga läkemedlet oavsett om detta skulle vara skattepliktiga enligt 6 § LAS. För att det skall komma till bättre uttryck i 7 § första stycket LAS har därför föreskrivits att skattefrihet enligt undantagen i paragrafen skall gälla för alkohol som "ingår" i de där angivna varorna.

Punktskattekommittén vid EU:s generaldirektorat för skatter och tullar har den 11 november 2002 antagit vägledande s.k. guidelines (CED 372) rörande frågan hur matlagningsvin skall behandlas vid tillämpningen av artikel 20 och 27.1 f i det föregående nämnda direktivet [Rådets direktiv 92/83/EEG om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker]. Enligt dessa guidelines skall matlagningsvin, eftersom det klassificeras enligt KN-nr 2103 9090 89, anses som livsmedel. Eftersom KN-nr 2207 och 2208 inte exklusivt reserverats för etylalkohol som uppstått genom destillation, skall matlagningsvin med en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent anses som "etylalkohol" i den mening som avses i artikel 20.

Nämnden gör följande bedömning.

Innebörden av 6 § första stycket LAS är enligt nämndens mening att skatt i princip skall betalas även för varor som ingår i en vara som hänförs till andra kapitel än kapitel 22 om sådana varor innehåller etylalkohol hänförliga till KN-nr 2207 och 2208 och har en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent; jfr dels uttalanden i prop. 1994/95:56 s. 115 enligt vilka artikel 20 i det nyssnämnda direktivet "principiellt" innefattar även etylalkohol som ingår i parfym, färg m. m., dels de i det föregående redovisade uttalandet i prop. 2000/01:118. I 7 § LAS återfinns undantag från skatteplikt som innebär att skatt inte skall betalas bl.a. för varor som ingår i vinäger – om vinägern är hänförlig till KN-nr 2209 – eller för livsmedel – om etylalkoholen i livsmedlet inte överstiger vissa angivna mängder. Innebörden av såväl direktivets som LAS nu aktuella bestämmelser är således enligt nämndens mening, under förutsättning att inte något av undantagen i 7 § LAS är tillämpligt, att den etylalkohol som ingår som en del av en produkt skall urskiljas och beskattas även om

produkten i sig hänförs till ett annat KN-nr än 2207 och 2208.

Det med ansökningsavsedda vaniljextraktet, som har en alkoholhalt på 35 procent, har visserligen beretts för att användas för matlagningssändamål på ett sådant sätt att det blivit olämpligt som dryck och därför inte hänförligt till något KN-nr i kapitel 22 utan omfattas av KN-nr 2103. I enlighet med vad som sagts i det föregående och då inte något av de i 7 § LAS angivna undantagen är tillämpligt är emellertid den alkohol som ingår i produkten skattepliktig enligt 6 § i den nämnda lagen. En sådan tolkning får också anses vara i överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i direktivet om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker, jfr. de i det föregående anmärkta guidelines. "

En ledamot var skiljaktig och anförde följande.

" I likhet med majoriteten anser jag att den etylalkohol som ingår i det aktuella vaniljextraktet är en produkt enligt 22 kapitlet i den s.k. Kombinerade nomenklaturen som har beretts för att användas för matlagningssändamål och därigenom blivit olämplig som dryck. Det är då enligt min mening mest följdriktigt att förmoda att etylalkoholen i sin helhet har beretts för att användas för matlagningssändamål och därigenom blivit olämplig som dryck. Alkoholen skulle då inte heller i ett tänkt koncentrat, såsom sett för sig, omfattas av kapitel 22.

Lokutionen "ingår i en vara" i 6 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt, LAS, och som har sin motsvarighet i lokutionen "utgör en del av en vara" ("form a part of a product" i den engelska versionen) i artikel 20 första strecksatsen i direktivet 92/83/EEG om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker (alkoholdirektivet) avser enligt min mening alkohol som en separat beståndsdel i en vara, som hänförs till ett annat KN-kapitel på grund av att den är en varusats eller liknande som vid en huvudsaklighetsbedömning hänförs till detta andra kapitel, t.ex. varusatser för ostfondue (jfr prop. 1994/95:56 s. 115). Alkoholen skall således vara identifierbar som sådan i form av en vara. Bestämmelsen i 6 § LAS bör således inte tolkas så att den är tillämplig på alla varor som innehåller alkohol (jfr artikel 27 2 d i alkoholdirektivet där uttrycket "innehåller" /eng. : "contain"/ faktiskt används för att beskriva en sådan situation, eller i det fallet rättare sagt frånvaron av en sådan situation).

Mot bakgrund av det ovan anförda finner jag att varken 6 § eller annan bestämmelse i LAS är tillämplig på den i ärendet aktuella produkten. Något stöd för att beskatta den alkohol som produkten innehåller finns enligt min mening inte heller i någon bestämmelse i alkoholdirektivet. Alkoholskatt skall således inte utgå, jfr. RÅ 1997 not. 233. Jag anser att förhandsbesked hade bort lämnas i enlighet

härmed."

Kommentar:

RSV kommer inte att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 december 2003.*

Meddelat prövningstillstånd

Saken: Fråga om skattetillägg när uppgift inte lämnats om ackord som erhållits under beskattningsåret för vilket den skattskyldige deklarerat underskott av näringsverksamhet.

RR målnr 6051-2002, KRNS 300-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 11 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, 5 kap. 1 § TL

- [KR:s i Sundsvall dom den 18 mars 2003, mål nr 1650—1651-2000](#)
Fråga om pris avsevärt understiger vad som är skäligt. Vid bedömning av om periodisk publikation som innehåller annonser tillhandahålles till pris som avsevärt understiger vad som är skäligt har hänsyn tagits till bolagets övervägande vid prissättningen av prenumeration. Bolaget hade tillämpat ett pris som i förhållande till marginalkostnaden för publikationen gav ett överskott för att leverera det ytterligare antalet tidningar
- [SRN:s förhandsbesked den 29 april 2003](#)
Avstående från rösträtt på A-aktier mot riktad emission. Innehavare av A-aktier går med på att rösträtten för deras aktier sätts ned mot att de erhåller teckningsoptioner att teckna nya aktier i bolaget till pris under marknadsvärdet. SRN anser att beskattning inte ska ske
- [SRN:s förhandsbesked den 5 maj 2003](#)
Energi- och koldioxidskatt. Ett bolag har under de angivna förutsättningarna rätt att göra avdrag för energi- och koldioxidskatt på den gasol som förbrukats vid förbränning av processvatten i brännugnen
- [SRN:s förhandsbesked den 16 maj 2003](#)
Schablonmetoden; underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp. Omkostnadsbelopp beräknat med stöd av schablonmetoden kan inte tillämpas vid beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp
- [SRN:s förhandsbesked den 13 maj 2003](#)
Realisationsförlust; avdragsbegränsning. Avdrag för realisationsförlust ska inte begränsas hos ett deläggande aktiebolag när förlusten är hänförlig till ett kommanditbolags förlustavyttring av en fastighet
- [Meddelade prövningsstillstånd](#)

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 maj 2003.*

**KR:s i Sundsvall dom den 18 mars 2003, mål nr 1650—1651-
2000**

Fråga om pris avsevärt understiger vad som är skäligt

Vid bedömning av om periodisk publikation som innehåller annonser tillhandahålles till pris som avsevärt understiger vad som är skäligt har hänsyn tagits till bolagets övervägande vid prissättningen av prenumeration. Bolaget hade tillämpat ett pris som i förhållande till marginalkostnaden för publikationen gav ett överskott för att leverera det ytterligare antalet tidningar.

Punktskatt – reklamskatt

Bolaget påfördes skatt då SKM ansåg att mer än hälften av den totala distributionen av [publikationen] skedde genom gratisexemplar eller genom att tidningarna såldes till ett pris som avsevärt understiger vad som var skäligt. Publikationen ansågs därför vara ett annonsblad.

Bolaget överklagade SKM:s beslut och yrkade bl.a. att den aktuella publikationen inte skulle anses utgöra annonsblad i skatterättslig mening.

LR lämnade överklagandet i reklamskattedelen utan bifall.

Bolaget fullföljde i överklagande sin i länsrätten förda talan.

KR upphävde, med ändring av länsrättens dom, SKM:s beskattningsbeslut såvitt avser bl.a. reklamskatt, med följande motivering.

"--- Ostridigt i målet är att [publikationen] är en sådan självständig periodisk publikation som har karaktären av fackpress och att förutsättningarna i övrigt föreligger att tillämpa bestämmelsen i 24 § lagen om skatt på reklam och annonser. Frågan i målet är om [publikationen] under tiden juli 1996-december 1997 är att anse som ett annonsblad och därmed inte berättigat till återbetalning av skatt. Av förarbetena (SkU 1974: 34 sid. 17) till bestämmelsen med anvisningar framgår att avsikten med kravet att en publikation inte får tillhandahållas till ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt inte har varit att det pris som tas ut för en tidning skall behöva stå i en bestämd relation till framställningskostnaderna utan

bestämmelsen avser att hindra att regeln om gratisutdelning kringgås genom att publikationen åsätts ett närmast symboliskt pris.

Av utredningen framgår att aktuellt avtal med [köparen av prenumerationen] innebar att [köparen av prenumerationen] fick betala 69 kr per år för 11 nummer av publikationen ifråga. Frågan är om priset avsevärt understiger det pris som är skäligt. Bolaget anför bl.a. i denna del att bolaget i förhållande till [köparen av prenumerationen] – som gjort en större central upphandling – tillämpat ett pris som i förhållande till marginalkostnaden för publikationen ger bolaget ett överskott för att leverera ytterligare 250 tidningar. RSV har härvidlag bl.a. gjort gällande att jämförelse skall göras med bolagets ordinarie prenumerationspris samt att begrepp som styrda abonnemang och blockabonnemang saknas i lagen om skatt på annonser och reklam samt dess förarbeten och vidare att kontrollexemplaren skall betraktas som ej betalda. RSV menar vidare att bolagets jämförelser med marginalkostnaderna för publikationen motsägs av skatteutskottets uttalande.

Mot bakgrund av vad som framkommit i målet om de överväganden bolaget gjort vid prissättningen av [publikationen] vid försäljningen till [köparen av prenumerationen] och med beaktande särskilt av tidigare nämnda uttalanden från skatteutskottet, som talar för en försiktig bedömning när det gäller det skäliga priset, finner kammarrätten att det pris till vilket [publikationen] har tillhandahållits till [köparen av prenumerationen] inte kan anses utgöra ett pris som avsevärt understiger vad som är skäligt. Vid denna bedömning skall överklagandet bifallas.”

Kommentar:

Kammarrättens bedömning, dvs. att hänsyn ska tas till bolagets överväganden vid prissättningen av publikationen varvid bolaget tillämpat ett pris som i förhållande till marginalkostnaden för publikationen ger ett överskott stämmer inte överens med vare sig RSV:s uppfattning eller tidigare avgöranden från länsrätt och kammarrätt. Enligt RSV:s uppfattning ska vid bedömningen av om priset avsevärt understiger vad som är skäligt jämförelse göras med den aktuella tidningens ordinarie pris respektive det pris som normalt betalas för motsvarande publikation. RSV har överklagat domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 maj 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 29 april 2003

Avstående från rösträtt på A-aktier mot riktad emission

Innehavare av A-aktier går med på att rösträtten för deras aktier sätts ned mot att de erhåller teckningsoptioner att teckna nya aktier i bolaget till pris under marknadsvärdet. SRN anser att beskattning inte ska ske.

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

I ett bolag finns utelöpande två aktieslag, serie A och serie B, där aktierna i serie A har fler röster per aktie än serie B. Planer finns att utjämna rösträttsskillnaden mellan aktieslagen så att en aktie av serie A får ett lägre röstvärde. Detta åstadkoms genom en ändring av bolagsordningen på det sättet att röstvärdet på en aktie av serie A sänks. Ägarna av A-aktier ska för den reducerade relativa röststyrkan erhålla kompensation i form av riktade emissioner av skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning av aktier. Tekniskt kommer emissionerna av optionslån att riktas till en eller flera banker som behåller skuldebrevet och vederlagsfritt överlåter teckningsoptionerna till A-aktieägarna. Sökanden vill ha besked om förändringen av röstvärdet kan ses som en avyttring av A- och/eller B-aktier och om tilldelningen av teckningsoptioner i bolaget kan föranleda beskattning för sökanden. Vidare vill bolaget ha besked om värdet av teckningsoptionerna ska tas upp till beskattning.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Ändringen i bolagets bolagsordning som innebär att rösträttsskillnaden mellan bolagets A- och B-aktier förändras medför inte att aktier av det ena eller andra slaget skall anses avyttrade. Kompensationen till ägarna av A-aktier föranleder ingen annan bedömning.

Fråga 3

Sökanden skall inte ta upp värdet av tilldelade teckningsoptioner till beskattning.

Bolaget

Bolaget skall inte ta upp värdet av teckningsoptionerna till beskattning.

MOTIVERING

Vid besvarandet av frågorna utgår nämnden från att hinder inte möter från civilrättsliga utgångspunkter att genomföra utjämnningen av rösträttsskillnaden mellan aktieslagen på det sätt som beskrivits i ansökningen.

Frågorna 1 och 2

Genom Regeringsrättens avgörande RÅ84 1:1 klarlades att en omvandling av bundna A-aktier till fria B-aktier som hade en högre kurs än A-aktierna inte skall anses som en avyttring av A-aktierna. Förhållandena är i princip likartade här. Vad som tillkommer är att en kompensation skall utgå till A-aktieägarna i form av en optionsrätt till nyteckning av aktier för den kursnedgång på A-aktierna som det minskade röstvärdet får antas medföra. Transaktionen beskrivs som att A-aktieägarna överlåter del av röstvärdet på sina A-aktier till B-aktieägarna (B-aktiernas röstvärde ökar i förhållande till A-aktiernas) i utbyte mot optioner att teckna nya aktier. Enligt nämndens uppfattning får vad som i ansökningen benämns som en "riktad emission" till A-aktieägarna i skattemässigt hänseende anses innebära att optioner först lämnas till samtliga aktieägare varefter B-aktieägarna, som en betalning för det förvärvade "röstvärdet", överlåter sina optioner till A-aktieägarna. Den omständigheten att förändringen av A-aktiernas röstvärde kombineras med att A-aktieägarna kompenseras enligt vad som beskrivits medför inte att A- eller B-aktier skall anses avyttrade.

Fråga 3

Frågan gäller om sökanden skall beskattas för utdelning eller för inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § IL, som en följd av att sökanden i egenskap av A-aktieägare tilldelas teckningsoptioner.

Det redovisade förfarandet kommer enligt nämndens uppfattning inte att leda till någon förmögenhetsöverföring från bolaget till A-aktieägarna, jfr motiveringen till svaret på frågorna 1 och 2. Den omständigheten att teckningsoptionerna skall överlåtas till A-aktieägarna av en bank och inte direkt från bolaget föranleder ingen annan bedömning (jfr RÅ 2002 ref. 92), delfråga 6). Någon utdelningsbeskattning skall alltså inte komma ifråga. Vidare kan enligt nämndens uppfattning en del av en akties röstvärde i förevarande fall inte anses utgöra en tillgång som skall beskattas enligt 42 kap. 1 § IL. Av det anförda följer att tilldelningen av teckningsoptionerna inte medför någon omedelbar beskattning och

att anskaffningsutgiften för optionerna är noll i enlighet med 48 kap. 13 § 1 st. IL.

Fråga från bolaget

Grund saknas att beskatta bolaget med anledning av utgivandet av optionslånet.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet och anser i första hand att avståendet från rösträtt mot erhållande av teckningsoptioner utgör en sådan presumtiv ökning av andelen i bolaget att en avyttring av A-aktierna bör anses föreligga. A-aktierna ska således kapitalvinstbeskattas. Jfr RÅ 1997 ref. 81, RÅ 1998 ref. 19 och RÅ 2000 ref. 44.

B-aktierna bör däremot inte anses avyttrade.

I andra hand anser RSV att värdet av de erhållna teckningsoptionerna bör beskattas som utdelning. Jfr RÅ 1934 Not. Fi. 763 och RÅ 1940 ref. 7 II. I RÅ 2002 ref. 9 rörde det sig om en s. k. tvåstegsemission som i första steget riktade sig till samtliga aktieägare. Den var därför inte riktad som i det här fallet. En riktad emission utgör emellertid typiskt sett betalning för något och beskattning som för utdelning bör därför kunna ske.

I tredje hand anser RSV att värdet av de i den riktade emissionen erhållna teckningsoptionerna bör beskattas som annan inkomst av tillgång. Jfr. prop. 1989/90: 110 s. 698 där det framgår att lagstiftaren avsett att i kapital beskatta sådana intäkter som tidigare beskattades i inkomstslaget övrig tillfällig förvärvsverksamhet. Visserligen framgår det att avsikten är att vissa inkomster ska beskattas i tjänst, men med hänsyn till att inkomstslaget tjänst inte finns att tillgå för juridiska personer så är det en rimlig tolkning att ersättningar för att avstå från rösträtt ska kunna ses som inkomster av den aktie som rösträtten hörde till. Eftersom rösträtten är en outbrytbar del av en aktie är sambandet mellan ersättningen för rösträtten och aktien enligt RSV:s mening mycket starkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 maj 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 5 maj 2003

Energi- och koldioxidskatt

Ett bolag har under de angivna förutsättningarna rätt att göra avdrag för energi- och koldioxidskatt på den gasol som förbrukats vid förbränning av processvatten i brännugnen.

Punktskatt – energiskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 december 2002 – den 30 november 2005.

Enligt 7 kap. 1 § första stycket 4 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE, får den som är skattskyldig göra avdrag för skatt på bränsle som förbrukats på ett sätt som ger rätt till skattebefrielse enligt 6 a kap. Enligt 6 a kap. 1 § 9 LSE ska bränsle som förbrukas för annat ändamål än drift av motordrivna fordon vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet helt befrias från energiskatt och till 70 respektive, fr.o.m. den 1 januari 2003, 75 procent befrias från koldioxidskatt.

Fråga i ärendet är om den gasol som används vid förbränningen i brännugnen av processvatten, som uppkommer vid bolagets tillverkning av kemiska produkter, ska anses förbrukad vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

Nämnden gör följande bedömning.

" Ärendet gäller främst efter vilka grunder begreppet "tillverkningsprocessen" skall avgränsas från ett företags hela industriella verksamhet. I förarbetena till en tidigare ändring (SFS 1992:879) av den numera upphävda lagen (1957:262) om allmän energiskatt, prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 16, finns vissa allmänna uttalanden men varken i lagtexten eller i några förarbetsuttalanden förekommer någon definition av begreppet. Frågan om vad som omfattas av begreppet "tillverkningsprocessen" får därför i huvudsak avgöras med ledning av allmänt språkbruk. Härvid är enligt nämndens mening av vad som anförs i Riksskatteverkets allmänna råd om beskattning av bränslen enligt LSE, RSV 2002:18, av intresse. Enligt dessa bör bedömningen av tillverkningsprocessens omfattning, dvs. när den skall anses påbörjad respektive avslutad, utgå från de företagsekonomiska huvudfunktionerna tillverkning, försäljning, administration samt forskning och utveckling (FoU). Energiförbrukning som sker i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling bör enligt RSV anses förbrukad i tillverkningsprocessen. RSV:s synsätt att bedömningen bör utgå från angivna företagsekonomiska huvudfunktioner innebär enligt

nämndens mening en lämplig avgränsning av begreppet "tillverkningsprocessen" i förhållande till ett företags övriga industriella verksamhet.

I bolagets tillverkning av kemiska produkter uppkommer i de olika stegen i processen processvatten som bolaget är skyldigt att omhänderta. Trots att detta inte sker som ett direkt led i själva tillverkningen av produkterna får omhändertagandet ändå ses som en sådan nödvändig del i framställningen av produkterna och ha ett sådant samband med själva tillverkningen att det bränsle som används vid förbränningen av processvattnet skall anses förbrukat vid tillverkningsprocessen. Ett sådant synsätt får också anses förenligt med de i det föregående redovisade uttalandena som gjorts i RSV:s allmänna råd.

Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i det ovan nämnda synsättet."

Nämndens förhandsbesked.

" Bolaget har under de angivna förutsättningarna rätt att i enlighet med 7 kap. 1 § första stycket 4 jämfört med 6 a kap. 1 § 9 lagen (1994: 1776) om skatt på energi, LSE, göra avdrag för energi- och koldioxidskatt på den gasol som förbrukats vid förbränning av processvatten i brännugnen."

Ordförande i nämnden är skiljaktig och anför följande.

" Frågan i ärendet gäller om den förbrukning av gasol som åtgår för att i en brännugn destruera det avfall (processvatten) som uppkommer i olika stadier av bolagets tillverkning av kemiska produkter är att hänföra till sådan förbrukning vid tillverkningsprocessen i industriell verksamhet som anges i 6 a kap. 1 § 9 lagen (1994: 1776) om skatt på energi.

Varken i lagtexten i nämnda bestämmelse eller i närbesläktade bestämmelser eller i förarbetena till dessa förekommer någon definition som avgränsar begreppet "tillverkningsprocessen" från ett företags hela industriella verksamhet. I förarbetena till en tidigare ändring (SFS 1992:879) av den numera upphävda lagen (1957:262) om allmän energiskatt enligt vilken s.k. nollskattesats infördes för elektrisk kraft som förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen (14 a §) och avdragsrätt för skatt på bränsle som förbrukats på motsvarande sätt (24 § tredje stycket), anfördes följande (prop. 1991/92:150 Bilaga I:5 s. 16). "Det är endast den förbrukning som äger rum i tillverkningsprocessen som omfattas av 0-skattesatsen. Till tillverkningsprocessen bör också räknas hjälpverksamhet såsom belysning, uppvärmning och ventilation. Motsvarande bör gälla för växthusuppvärmning vid yrkesmässig växthusodling. Övrig förbrukning inom industrin, t.ex. för uppvärmning av bostäder, beskattas enligt den skattesats som gäller

för förbrukning i den kommun som industrin är belägen i." Vidare anfördes följande. " Vid industriell verksamhet är det skatt på bränsle som förbrukas i tillverkningsprocessen som är avdragsgill. Detta innebär bl.a. att skatten på bränsle för drift av motorfordon eller för uppvärmning av bostäder inte omfattas av avdragsbestämmelsen."

Jag gör följande bedömning.

Nollskattesatsen i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet är inte någon allmän subvention i energiskattehänseende av industriell verksamhet. Den har också uttryckligen begränsats till att endast avse tillverkningsprocessen. Detta leder enligt min mening till att det aktuella undantaget skall tolkas restriktivt och att således endast den energi som förbrukas direkt för framställningen av en produkt avses med bestämmelserna. Den energi som förbrukas på ett omhändertagande av produkten efter det att tillverkningen är avslutad omfattas däremot inte av undantaget (jfr RÅ 2002 ref. 16 ang. lagerhållning av produkter färdiga för försäljning).

Den avfallsprodukt (processvatten) som uppkommer vid bolagets tillverkning skall i enlighet med bolagets tillverkningskoncession tas om hand av bolaget så att vissa riktvärden angående miljöpåverkan inte överskrids. En förutsättning för tillverkningen är således att avfallsprodukten renas eller destrueras. Bolaget har också i ärendet angett att det är fråga om så stora mängder processvatten att bolagets biologiska reningsanläggning inte kan ta emot vattnet. Det anförda innebär emellertid inte att energin till förbränningsugnen förbrukas för tillverkningen av produkten i sig på samma sätt som energi till tillverkningsmaskiner eller till uppvärmning, upplysning m. m. av de lokaler där maskiner och personer som tillverkar produkterna finns. Det förhållandet att vissa myndighetskrav ställs på omhändertagande av avfall som uppkommer som en biprodukt i en industriell verksamhet och som är rättsliga och inte tekniska förutsättningar för tillverkningen, innebär således inte att energi som åtgår för omhändertagandet förbrukas vid en tillverkningsprocess. Detta får anses gälla oavsett om avfallet omhändertas löpande i samband med tillverkningen eller därefter när produkten är färdigtillverkad.

Mot bakgrund av det anförda anser jag att förhandsbesked hade bort lämnas av innebörd av bolaget inte har rätt till avdrag för energi- och koldioxidskatt på gasol som förbrukas vid förbränning av processvatten."

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 maj 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 16 maj 2003

Schablonmetoden; underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp

Omkostnadsbelopp beräknat med stöd av schablonmetoden kan inte tillämpas vid beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp

Inkomsttaxering 2002-2003

En fysisk person, X, ägde andelar i A AB. Aktierna i A AB var noterade på Stockholmsbörsens O-lista sedan 1997. Vid tidpunkten för noteringen var X verksam i betydande omfattning i A AB och de andelar X innehade eller förvärvade genom innehavet var att anse som kvalificerade t.o.m. utgången av år 2002. Förhandsbeskedet gällde om X kunde använda ett omkostnadsbelopp enligt schablonmetoden vid beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp för andelarna.

SRN anförde bl.a. följande:

"(...)

Systemet för beskattning av kvalificerade andelar enligt fåmansföretagsreglerna innebär att utdelning och kapitalvinst skall hänföras till skattefritt belopp, belopp som beskattas i inkomstslaget kapital eller belopp som beskattas i inkomstslaget tjänst. Till grund för en sådan fördelning bestäms varje år en andels lättnadsbelopp och gränsbelopp (43 kap. 3–8 §§ och 57 kap. 7–12 §§). Reglerna för beräkning av dessa belopp utgår från utdelningsfallen. Vid beräkningen av underlaget för lättnadsbelopp och gränsbelopp beaktas bl.a. det omkostnadsbelopp som skulle ha använts om andelen skulle ha avyttrats vid tidpunkten för utdelningen (43 kap. 4 § första stycket 1 och 57 kap. 8 § första stycket 1).

Motsvarigheten till den nu gällande regleringen i 57 kap 8 § första stycket 1 tillkom år 1995 (3 § 12 b mom. andra stycket lagen /1947:576/ om statlig inkomstskatt i dess lydelse enligt SFS 1995:1626). Ursprungligen hade underlaget ifråga definierats som den skattskyldiges anskaffningskostnad och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott (3 § 12 mom. första stycket lagen om statlig

inkomstskatt i dess lydelse enligt SFS 1990:651). Syftet med 1995 års ändring var att åstadkomma en direkt koppling till genomsnittsmetoden varigenom lagregleringen kunde göras tydligare och enklare (prop. 1995/96:109 s. 90). Bestämmelserna om lättnadsbelopp avseende skattefri utdelning och kapitalvinst tillkom först år 1996 och utformades med ledning av reglerna för gränsbeloppet (prop. 1996/97:45 s. 36).

Reglerna om beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp på kvalificerade aktier innehåller även alternativa möjligheter att bestämma omkostnadsbeloppet (43 kap. 4 § andra stycket och 57 kap. 8 § andra stycket IL). Omkostnadsbeloppet för andelar förvärvade före år 1990 får indexuppräknas (43 kap. 17 §) och omkostnadsbeloppet för andelar förvärvade före år 1992 får beräknas till ett justerat kapitalunderlag i företaget, dvs. skillnaden mellan värdet på företagets tillgångar och skulder (43 kap. 18 §).

Nämnden gör följande bedömning.

Den valda lagstiftningstekniken att utgå från omkostnadsbeloppet för att beräkna underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp infördes som framgått bl.a. för att knyta an till bestämmelserna om genomsnittsmetoden i nuvarande 48 kap. 7 §. Den innebär också att en koppling finns till övriga särskilda regler för omkostnadsbeloppet i 48 kap. 8–17 a §§, däribland bestämmelsen i 15 § om att omkostnadsbeloppet för marknadsnoterade delägarätter får bestämmas till 20 procent av ersättningen vid avyttringen sedan utgifter i samband med denna dragits av (schablonmetoden).

Av förarbetena till fåmansföretagsreglerna framgår att utgångspunkten för att viss del av avkastningen skall behandlas som inkomst av kapital, eller som skattefritt belopp, skall vara delägarrens satsade kapital (se t.ex. prop. 1989/90:110 s. 467–472 och prop. 1996/97:45 s. 36 f.). Denna princip kommer till uttryck både i den grundläggande regeln för att bestämma omkostnadsbeloppet i 44 kap. 14 § och de alternativa reglerna i 43 kap. 17 och 18 §§. Att det i fråga om marknadsnoterade andelar därutöver skulle vara möjligt att använda ett schablonbelopp som grundas på avyttringspriset för en såld andel kan inte anses ha varit lagstiftarens avsikt (jfr SOU 2002:52, del 1, s. 396 f.)

Frågan i ärendet är om lagregleringen har fått en sådan utformning att schablonmetoden – trots att en tillämpning av metoden inte överensstämmer med lagstiftningens syfte – ändå kan användas i ett fall som det förevarande.

Det kan konstateras att schablonmetoden enligt sin ordalydelse endast kan tillämpas vid en faktisk avyttring, eftersom det förutsätts att även utgifter för avyttringen beaktas (jfr RÅ 2000 not. 209, fråga

6). Under löpande innehav beräknas lättnadsbelopp och gränsbelopp årligen, vid utdelningstillfället eller, om företaget inte lämnat någon utdelning, vid beskattningsårets utgång. Vidare bygger systemet för beskattning av kvalificerade andelar – även då fråga är om att använda någon av de alternativa möjligheterna att bestämma omkostnadsbeloppet – på att underlagen för beräkning av lättnadsbelopp och gränsbelopp är lika stora (se prop. 1996/97:45 s. 39). Uppbyggnaden av reglerna ger inte heller utrymme för att lättnadsbelopp och gränsbelopp skall beräknas på olika sätt beroende på om fråga är om beskattning av utdelning eller kapitalvinst. Av detta får anses följa att en beräkning av omkostnadsbeloppet enligt schablonmetoden inte är förenlig med systemet för att bestämma lättnadsbelopp och gränsbelopp.

Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att sökanden vid beräkning av underlag för lättnadsbelopp och gränsbelopp inte är berättigad att använda ett med stöd av schablonmetoden beräknat omkostnadsbelopp.”

Kommentar:

Utgången i förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 maj 2003.

SRN:s förhandsbesked den 13 maj 2003

Realisationsförlust; avdragsbegränsning

Avdrag för realisationsförlust ska inte begränsas hos ett deläggande aktiebolag när förlusten är hänförlig till ett kommanditbolags förlustavyttring av en fastighet

Inkomsttaxering 2000

Ett aktiebolag var delägare i ett kommanditbolag. Kommanditbolaget avyttrade en fastighet med realisationsförlust och bolaget redovisade hela förlusten. Frågan i förhandsbeskedet var om bolaget hade rätt till avdrag för hela förlusten eller om avdraget skulle begränsas.

Enligt SRN hade bolaget rätt till avdrag för hela förlusten och anförde till stöd för denna uppfattning bl.a. följande:

" (...)

Enligt punkt 33 andra meningen av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, gäller vid inkomstberäkningen i ett handelsbolag att avdraget för realisationsförlust skall begränsas på sätt anges i 3 § 2 mom. tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, såvida inte innehavet av tillgången eller förpliktelsen betingas av näringsverksamhet som bedrivs av den skattskyldige eller annan som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå den skattskyldige nära. I den angivna bestämmelsen i SIL finns en hänvisning till bl.a. 25 § 11 mom. SIL, vari anges att avdrag för realisationsförlust på fastighet begränsas på visst sätt.

I ärendet har inte gjorts gällande att kommanditbolagets innehav av fastigheten var betingad på sätt anges i punkt 33 andra meningen av anvisningarna till 23 § KL. Frågan blir då vilka realisationsförluster som omfattas av avdragsbegränsningen. För att avdrag för realisationsförlust skall begränsas på sätt anges i lagrummet skall det vara fråga om en sådan förlust som avses i anvisningspunktens första mening, dvs. realisationsförlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgång eller förpliktelse i fråga om vilken, om realisationsvinst i stället hade uppkommit, vinsten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet.

Enligt punkt 1 tredje stycket tredje meningen av anvisningarna till 22 § KL gäller – såvitt nu är aktuellt – att i fråga om handelsbolag hänförs till intäkt av näringsverksamhet realisationsvinst vid avyttring av tillgångar som avses i 27 § 1 mom., 28 §, 29 § 1 mom., 30 § 1 mom. och 31 § SIL samt av förpliktelser som avses i 3 § 1 mom. SIL. Handelsbolags realisationsvinst eller realisationsförlust på fastighet är således inte hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet enligt KL. En begränsning av avdragsrätten enligt punkt 33 andra meningen av anvisningarna till 23 § KL skall därför inte göras i förevarande fall. Den omständigheten att all inkomst hos juridisk person (utom dödsbon) enligt 2 § 1 mom. SIL är hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet förändrar inte denna bedömning."

Kommentar:

RSV avser att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 maj 2003.*

Meddelade prövningsstillstånd

Saken: Fråga om byte av efternamn genom anmälan till namn som modern förvärvat genom äktenskap med annan man än anmälares fader

RR mål nr 4016-2002, KRNS 6090-2001

Klagande: RSV

Lagrum: 5 § namnlagen

Saken: Fråga om KR bort återställa tiden för begäran om omprövning av SKM:s beslut i fall då ombudet enligt uppgift upprättat ett överklagande som avsänts från banken.

RR mål nr 2680-2002, KRNJ 2405-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 37c § FvPL

Saken: Fråga om KR bort meddela prövningstillstånd i ett mål om utdömning av vite, när särskilda skäl kan ha funnits att jämka vitet.

RR mål nr 7217-2000, KRNG 1917-2000

Klagande: ett aktiebolag

Lagrum: 10 kap. 27 §, 23 kap. 2 § SBL, 9 § lagen om viten, 34a § FvPL

Saken: Fråga om en förvaltningsmyndighets beslut att överlämna ett ärende till en annan förvaltningsmyndighet är överklagbart.

RR mål nr 6966-2002 och 957-2003, KRNG 6113-2002 och KRSU 3180-2002

Klagande: de berörda personerna

Saken: Fråga om ett aktiebolag, som upplösts efter avslutat konkurs, har talerätt i ett mål om skattetillägg

RR mål nr 363--364-2001, KRNG 8328--8329-1998

Klagande: det upplösta bolaget

Lagrum: 13 kap. 49 § ABL, 64a och 64f §§ GML, artikel 6 Europakonventionen

Saken: Fråga om ett aktiebolag, som upplösts efter avslutat konkurs, har talerätt i ett mål om skattetillägg. Tillika fråga om det varit riktigt att avvisa bolagets överklagande på den grund att ombudet, som innehåft fullmakt som givits av bolagets styrelse vid konkursutbrottet, inte styrkt sin behörighet att föra bolagets talan.

RR mål nr 8495--8499-2000, KRNS 688--692-1999

Klagande: det upplösta bolaget

Lagrum: 13 kap. 49 § ABL, 12 kap. 6 § SBL, 64a och 64f §§ GML, artikel 6 Europakonventionen

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 35/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [KR:s i Göteborg dom den 11 november 2003, mål nr 6073-02](#)
Villkorat tillskott "sålt" efter konkurs. Ett villkorat aktieägartillskott har sålts efter det att bolaget försatts i konkurs. Avdrag för förlust har vägrats
 - [KR i Göteborg dom den 26 september 2003, mål nr 3464--3465-03](#)
Skattemässig karaktär på avyttrad fastighet (tomt). Avyttring av obebyggd fastighet har vid vinstberäkningen ansetts utgöra avyttring av näringsfastighet
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 2 december 2003.

KR:s i Göteborg dom den 11 november 2003, mål nr 6073-02

Villkorat tillskott "sålt" efter konkurs

Ett villkorat aktieägartillskott har sålts efter det att bolaget försatts i konkurs. Avdrag för förlust har vägrats.

Inkomsttaxeringen 2000

Frågan i målet är om en avdragsgill realisationsförlust uppkommit genom att G överlätit ett villkorat aktieägartillskott efter det att bolaget, till vilket tillskottet getts, försatts i konkurs.

Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 106 och RÅ 2002 not. 215 funnit att ett bolags medverkan i förfarandet vid lämnande av villkorat aktieägartillskott inte är av det slaget att bolaget kan anses ha utgivit ett finansiellt instrument i den mening som avses i 24 § 2

mom. 1 st. SIL. Det finns därför inte någon rätt till avdrag för realisationsförlust på grund av bolags konkurs såvitt avser belopp som lämnats eller förvärvats såsom villkorade aktieägartillskott. I det nämnda notisfallet uttalade Regeringsrätten vidare bl.a. följande. – Ett villkorat aktieägartillskott får alltså inte ha karaktär av skuldebrev. Det står samtidigt klart att ett sådant tillskott inte heller har karaktär av delägarrätt i bolaget. Tillskottet torde snarast ha karaktär av svävande fordringsrätt, dvs. en rätt som inte kan göras gällande mot bolaget förrän de villkor som är förenade med tillskottet har uppfyllts. Detta torde normalt inträffa när bolagsstämman fattat beslut om att tillskottet helt eller delvis skall betalas tillbaka.

KR gör följande bedömning.

Något beslut från bolagsstämman om återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet har enligt vad handlingarna utvisar inte fattats. Efter att bolaget försatts i konkurs har det inte heller längre funnits någon möjlighet att fatta ett sådant beslut.

Med avyttring avses köp, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Köp eller byte brukar betecknas som överlåtelse av äganderätt eller annan rättighet. G får emellertid, mot bakgrund av vad som redovisats i det föregående, anses ha överlåtit en svävande fordringsrätt som inte kunnat göras gällande mot bolaget. Denna överlåtelse kan inte anses vara en sådan avyttring som utlöser realisationsvinstbeskattning. Avdrag för realisationsförlust kan därför inte medges.

Kommentar:

Den skattskyldige har här uppgett att han sålt det villkorade aktieägartillskottet efter det att bolaget försatts i konkurs. KR har ansett att tillskottet utgör en svävande fordringsrätt som inte kunnat göras gällande mot bolaget. Någon möjlighet att få tillbaka något på det villkorade tillskottet har nämligen inte funnits efter konkursutbrottet. Det finns således inte något av ekonomiskt värde att sälja i sammanhanget och KR har bortsett från den s.k. försäljningen. Avdrag för förlusten på det villkorade tillskottet har därför vägrats.

RR har i ett likartat fall avseende omvandling av fordran till tillskott flera år efter det att bolaget försatts i konkurs ansett att något tillskott till bolaget inte getts (RÅ 2002 not. 216). Det finns därför anledning att bedöma yrkanden om avdrag för förluster vid påstådda avyttringar efter det att konkursen inträtt restriktivt. I många fall torde någon reell ekonomisk rättighet inte längre finnas som kan bli föremål för försäljning, omvandling e.d.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 december 2003.*

**KR i Göteborg dom den 26 september 2003, mål nr 3464--
3465-03**

Skattemässig karaktär på avyttrad fastighet (tomt)

**Avyttring av obebyggd fastighet har vid vinstberäkningen
ansetts utgöra avyttring av näringsfastighet.**

Inkomsttaxeringen 2000

Makar förvärvade en bebyggd fastighet år 1990. Genom avstyckning år 1998 frånskildes den del av fastigheten på vilken bostaden var belägen, och blev en egen taxeringsenhet. Den gamla fastigheten, som efter avstyckningen endast bestod av mark, avyttrades år 1999. Makarna redovisade avyttringen enligt reglerna för privatbostadsfastighet och yrkade uppskov med beskattning av kapitalvinsten, eftersom en ny byggnad uppförts på den kvarvarande fastigheten.

SKM godtog inte uppskovsavdrag eftersom det förutsätter att man sålt sin permanenta bostad. Dessutom höjdes den skattepliktiga vinsten eftersom SKM ansåg att avyttringen skulle beskattas enligt reglerna för avyttring av näringsfastighet.

Den skattskyldige begärde omprövning och hävdade att den avyttrades fastigheten omfattades av tröghetsregeln. SKM vidhöll sitt beslut och ansåg att efter avstyckningen utgjorde den nybildade fastigheten inte tomtmark, utan övrig mark. Detta eftersom marken ligger utanför plan och således inte är klassad som avsedd för byggnadsändamål. Byggnadslov eller förhandsbesked om rätt till byggnation föreligger inte. Marken utgör inte en privatbostad enligt 5 § andra stycket KL (2 kap 8 § första stycket IL) eftersom begreppet privatbostad, oavsett tolkningen av begreppet "bostad" inte omfattar obebyggd övrig mark. Fastigheten ingår därmed sedan den bildades i näringsverksamhet, och någon händelse som innebär omklassificering har inte inträffat under dess existens. Skäl saknas därmed att tillämpa tröghetsregeln på den avyttrade fastigheten.

LR vidhöll SKM:s beslut och tillade att vid avyttringen saknades byggnad på den avyttrade fastigheten. Vid nämnda tillfälle saknades också tomtmark till småhus, såsom skattemyndigheten hade funnit. Avyttringen ska därför beskattas som avyttring av en

näringsfastighet. Det förhållandet att fastigheten vid fastighetstaxeringen åsatts kod 299 som för småhus, bör ej föranleda annan bedömning.

KR anser som underinstanserna att eftersom den nybildade fastigheten saknade tomtmark avsedd för familjens egna boende från avstyckningstillfället fram till avyttringen, så utgjorde den inte en privatbostadsfastighet utan en näringsfastighet. Tröghetsregeln är då överhuvudtaget inte tillämplig.

Kommentar:

En småhusenhet utgör privatbostadsfastighet om småhuset (byggnaden) utgör en privatbostad (5 § st.1 KL/2 kap. 8 och 13 §§ IL). För tillämpning av tröghetsregeln i 5 § st. 6 KL/2 kap. 11 § IL/ ska omständighet ha inträffat som gör att bostaden inte längre ska räknas som en privatbostad. I detta fall har bostaden behållits på den avstyckade marken och övrig mark (som bär den gamla fastighetsbeteckningen) har avyttrats. Någon ändrad användning av bostaden har således inte inträtt, varför omständighet som utgör förutsättning för tillämpning av tröghetsregeln inte föreligger.

Av domen framgår att när mark avyttras så ska den bedömas för sig när det gäller klassificeringen som privatbostadsfastighet. Detta överensstämmer även med bestämmelserna om särskild vinstberäkningen för varje taxeringsenhet eller del av taxeringsenhet i 25 § 1 mom. st.1 SIL (45 kap. 3 § st.1 IL). Genom att bedömning sker individuellt så övertar avyttrad mark inte automatiskt den skattemässiga karaktären från en fastighet i vilken, eller med vilken, den tidigare ingått. RSV ger uttryck för samma uppfattning i HL för beskattning av inkomst och förmögenhet vid 2003 (och även 2002) års taxering , del 1, avsnitt 27.2.5.

- [KR:s i Stockholm dom den 15 april 2003; mål nr. 2416-02](#)
Tillämpbarhet för sexmånadersregeln utesluter användande av ettårsregeln. En i Sverige oinskränkt skattskyldig som uppburit lön av svensk arbetsgivare för arbete utfört på Irland har medgivits skattefrihet enligt sexmånadersregeln för den del av inkomsten som han beskattades för på Irland, men inte enligt ettårsregeln för den del av inkomst som var skattebefriad på Irland
- [KR:s i Sundsvalls dom den 15 april 2003, mål nr 173-01](#)
Fråga om ackordsvinst föreligger m.m. Nuteks eftergift av lån har inte bedömts utgöra ackordsvinst
- [KR:s i Göteborg dom den 10 april 2003, mål nr. 4327-2002](#)
Skatteflyktslagen – frist för yrkande. Kammarrätten har funnit att det inte föreligger hinder för det allmänna att efter femårsfristens utgång åberopa skatteflyktslagen i ett överklagande till länsrätten om överklagandet inkommit inom gällande överklagandetid
- [KR:s i Göteborg dom den 10 april 2003, mål nr. 4327-2002](#)
Skatteflyktslagen – förlustbolag. Skatteflyktslagen har tillämpats på ett förfarande där en fysisk person lagt in en pågående näringsverksamhet i ett aktiebolag på vilket han haft en större fordran och där han sedan tagit ut överskottet av verksamheten genom räntebetalningar och amorteringar på fordringen. På så sätt har reglerna om beskattning i tjänst av viss del av inkomsten från bolaget som finns i 3 § 12 mom. SIL kringgåts. Skatteflyktslagen har tillämpats ett taxeringsår då den var slopad eftersom de aktuella rättshandlingarna som föranlett skatteförmånen företagits innan dess
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 maj 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 15 april 2003; mål nr. 2416-02

Tillämpbarhet för sexmånadersregeln utesluter användande av ettårsregeln

En i Sverige oinskränkt skattskyldig som uppburit lön av svensk arbetsgivare för arbete utfört på Irland har medgivits skattefrihet enligt sexmånadersregeln för den del av inkomsten som han beskattades för på Irland, men inte enligt ettårsregeln för den del av inkomst som var skattebefriad på Irland.

Inkomsttaxeringen 2000

A, en obegränsat skattskyldig i Sverige, vistades och arbetade på Irland som anställd av ett svenskt aktiebolag under perioden januari 1997 t.o.m. oktober 1999. Arbetsgivaren utbetalade lön till A i Sverige och redovisade den i kontrolluppgift som en enda inkomst. A remitterade, d.v.s. tog in, endast en mindre del av lönen till Irland. Enligt irländska skatteregler är en person utan hemvist på Irland ("not domiciled") skattskyldig där för inkomst från källa utanför Irland endast i den utsträckning sådan inkomst remitteras till Irland. Då A inte hade hemvist på Irland påfördes han irländsk skatt endast på den mindre del av lönen som han hade remitterat till Irland, men inte på den kvarstående delen.

A yrkade i första hand att han skulle medges skattefrihet enligt sexmånadersregeln för den inkomst som hade beskattats i Irland och enligt ettårsregeln för den icke-remitterade inkomst som enligt irländska regler var skattefri. I andra hand yrkade han att han skulle medges skattefrihet enligt ettårsregeln för hela beloppet. SKM tillstyrkte att A medgavs skattefrihet enligt sexmånadersregeln för den till Irland remitterade inkomsten, för vilket irländsk skatt hade erlagts, och bestred i övrigt överklagandet.

DOMSKÄL

"Av utredningen i målet framgår att A under ifrågavarande inkomstår vistats och arbetat i Irland som anställd hos [ett svenskt aktiebolag]. A har från sin arbetsgivare erhållit lön redovisad i kontrolluppgift som en enda inkomst. Han har härefter valt att remittera en del av inkomsten till Irland som där tagits upp till beskattning. Skattemyndigheten har numera tillstyrkt att A:s taxering med stöd av sexmånadersregeln sätts ned med 89 467 kr för den del av inkomsten som under 1999 remitterats till Irland. Kammarrätten

finner att A:s överklagande i denna del skall bifallas. [...]

Frågan är därefter om resterande del av inkomsten kan undantas från beskattning i Sverige. Kammarrätten konstaterar att A:s inkomst av tjänst under taxeringsåret 2000 har beskattats i Irland i den mån den förts dit. Enligt kammarrättens mening kan A härigenom enbart åberopa skattefrihet i Sverige med stöd av sexmånadersregeln. Någon rätt till skattebefrielse i Sverige med stöd av ettårsregeln - varken för återstående del av inkomsten eller inkomsten i sin helhet - föreligger således inte. Kammarrätten avslår därför A:s överklagande i denna del."

Kommentar:

KR i Stockholm avgjorde den 15 april 2003 samma fråga avseende tax. 1998 och 1999 i mål 2414-02 och 2415-02.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 maj 2003.*

KR:s i Sundsvalls dom den 15 april 2003, mål nr 173-01

Fråga om ackordsvinst föreligger m.m.

Nuteks eftergift av lån har inte bedömts utgöra ackordsvinst

Inkomsttaxering 1996

SKM avvek från AB A:s deklARATION genom att tillägga 1 764 000 kr till bolagets näringsverksamhet. Beloppet avsåg en låneskuld utgörande regionalpolitiskt stöd från Nutek, vilken hade nedsatts. SKM motiverade sitt beslut i huvudsak med att ifrågavarande belopp fick anses vara ett näringsbidrag som bolaget använt till avdragsgilla kostnader.

AB A överklagade SKM:s beslut och hävdade att nedsättningen av låneskulden var en skattefri ackordsvinst.

LR fann att det av utredningen i målet framgick att AB A haft likviditetsproblem som uppkommit på grund av investeringar på 4,5 milj. Kr och då ställningstagande till sökt lokaliseringsstöd och lån låg

hos regeringen och några likvida medel inte betalades ut. Emellertid fann LR inte visat att en obeståndssituation förelegat. En sådan situation gick inte att utläsa ur bolagets årsredovisning för 1994/95. Av denna gick dock att utläsa att fond- och nyemissioner skett för att stärka bolagets egna kapital, vilket varit känt vid tidpunkten för uppgörelsen med Nutek. Vid nämnda förhållande framstår syftet med Nuteks eftergift av beloppet 1 764 000 kr som ett led att stärka bolaget långsiktigt. Härigenom får Nutek genom eftergiften anses ha lämnat bolaget ett statligt stöd på beloppet utan återbetalningsskyldighet. Detta stöd skall som skattemyndigheten beslutat upptas till beskattning. Överklagandet avslogs.

KR gjorde följande bedömning.

”Frågan i målet gäller om det av Nutek eftergivna lånebeloppet 1 764 000 kr är att bedöma som en skattefri ackordsvinst eller om beloppet skall anses utgöra skattepliktig intäkt av näringsverksamhet.

I rättspraxis (se t.ex. RÅ 1963 ref 48) finns exempel på att även separat överenskommelse med en borgenär som ej stod för någon huvudfordran mot gäldenären ansetts som en ackordsöverenskommelse i skatterättslig mening under förutsättning att bristande betalningsförmåga visats föreligga. I detta rättsfall saknade gäldenärsbolaget dolda reserver och de balanserade förlusterna översteg enligt balansräkningen aktiekapitalet varför likvidationsplikt förelåg.

Av AB A:s balans- och resultaträkning framgår att det den 31 augusti 1994 fanns obeskattade reserver till ett värde av 712 163 kr, att någon balanserad förlust inte förelåg och att vinsten efter skatt för räkenskapsåret 1 september 1993 – 31 augusti 1994 uppgick till 400 000 kr.

Kammarrätten beaktar också att fordringen från [ett annat aktiebolag] förföll till betalning i månadsskiftet augusti – september 1994 och att det saknas uppgift om att [nämnda aktiebolag] skulle ha avvisat förslag till uppgörelse exempelvis i form av avbetalningsplan. Även med beaktande av att AB A inte kunde erhålla ytterligare krediter hos sin ordinarie bankkontakt och till att flera av bolagets borgenärer i samband med rekonstruktionsförhandlingarna använt sig av uttryck som antyder att dessa bedömt AB A vara på obestånd, finner kammarrätten att utredningen i målet inte visar att det hos AB A vid tidpunkten för Nuteks beslut den 19 september 1994 förelegat en sådan bristande betalningsförmåga att den av Nutek efterskänkta skulden är att beteckna som en skattefri ackordsvinst utan utgör skattepliktig intäkt av näringsverksamhet. Överklagandet skall därför avslås.”

”DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.”

Kommentar:

Utgången i målet står i överensstämmelse med motsvarande bedömning av om en obeståndssituation förelåg i KRG:s domar den 25 augusti 1999, mål nr 459-1997 (se [rättsfallsprotokoll nr 33 år 1999](#)) respektive den 3 juni 1993, mål nr 6873-1991. Se även SRN:s förhandsbesked den 2 september 1997 (refererat i Skattenytt 1998 s. 188 f.)

Domen överklagas inte av RSV.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 6 maj 2003.

KR:s i Göteborg dom den 10 april 2003, mål nr. 4327-2002

Skatteflyktslagen – frist för yrkande

Kammarrätten har funnit att det inte föreligger hinder för det allmänna att efter femårsfristens utgång åberopa skatteflyktslagen i ett överklagande till länsrätten om överklagandet inkommit inom gällande överklagandetid.

Inkomsttaxering 1994

Genom omprövningsbeslut den 29 november 2000 enligt 4 kap. 12 § TL beslutade SKM att beskatta A enligt hans självdeklaration.

RSV överklagade till LR. Till stöd för sina yrkanden åberopade RSV i första hand lagen mot skatteflykt.

LR biföll RSV:s talan och fann således dels att yrkandet om tillämpning av lagen mot skatteflykt kunde prövas och dels att den var tillämplig i målet.

A yrkade i KR bl.a. att han, med ändring av LR:s dom, skulle taxeras i enlighet med SKM:s omprövningsbeslut den 29 november 2000 och gjorde gällande att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig. Han

anförde i huvudsak följande. Skatteflyktslagen upphörde att gälla den 1 januari 1993. Enligt övergångsbestämmelserna till den upphävda skatteflyktslagen skall dock lagen alltså kunna tillämpas på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 januari 1981 – den 31 december 1992. I förarbetena sägs att med hänsyn till de processuella bestämmelserna i lagen kan framställan om prövning göras inom fem år efter utgången av det ifrågavarande taxeringsåret. RSV:s överklagande av SKM:s omprövningsbeslut den 29 november 2000 kom in till LR först den 19 januari 2001. Oavsett när han företog de rättshandlingar som ligger till grund för hans taxering 1994 har således RSV:s framställan inkommit för sent och hade därför bort avvisas.

RSV ansåg att KR skulle avslå överklagandet.

DOMSKÄL

Den nu aktuella processen är föranledd av att SKM på begäran av A har omprövat hans lagakraftvunna taxering med stöd av 4 kap. 12 § TL. I sitt överklagande av SKM:s omprövningsbeslut har RSV gjort gällande att skatteflyktslagen skall tillämpas. En sådan framställning innebär inte att en ny fråga väcks i LR (jfr RÅ 2000 ref. 54). Emellertid måste först prövas inom vilken tidsfrist en SKM eller RSV senast skall ha framställt ett yrkande om tillämpning av lagen mot skatteflykt.

Den av RSV åberopade skatteflyktslagen upphörde att gälla vid utgången av år 1992 men skall enligt lagen (1992:1600) om upphävande av lagen (1980:865) mot skatteflykt tillämpas alltså på rättshandlingar som företagits under tiden den 1 januari 1981 – den 31 december 1992.

A hävdar att tillämpning av skatteflyktslagen skall underkännas, eftersom framställning om prövning måste göras inom fem år efter utgången av taxeringsåret och RSV:s överklagande kom in till LR först den 19 januari 2001. RSV menar att skatteflyktslagen kan tillämpas, eftersom yrkandet framställdes inom besvärstiden i en pågående ordinär process.

I förarbetena till lagen om upphävande av lagen mot skatteflykt (prop. 1992/93:127 s. 59) sägs att med hänsyn till de processuella bestämmelserna i lagen kan en framställning om prövning göras inom fem år efter utgången av det ifrågavarande taxeringsåret och att framställning om prövning avseende en rättshandling som företagits i december 1992 således kan göras före 1998 års utgång eller, vid brutna räkenskapsår, 1999 års utgång. De processuella bestämmelser som åsyftas återfinns i 4 § skatteflyktslagen. I den paragrafen sägs att det är LR som skall pröva tillämpningen av lagen efter framställning av SKM eller RSV. Om handläggningen av en

sådan framställning gäller i tillämpliga delar bestämmelserna i 6 kap. TL. Framställning till LR får göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19-22 §§ TL gäller för beslut om eftertaxering. Den tidsfrist som anges i 4 § skatteflyktslagen synes endast ta sikte på det fall när SKM eller RSV som första åtgärd yrkar tillämpning av lagen och utifrån möjligheten att ändra en lagakraftvunnen taxering. Uttalandet i förarbetena som anges ovan synes också endast avse den situationen. Något hinder mot att i en pågående process i domstol åberopa skatteflyktslagen som en ny rättslig grund kan inte utläsas. Den omständigheten att processen i detta fall rör en lagakraftvunnen taxering som ändras med stöd av 4 kap. 12 § TL föranleder ingen annan bedömning. KR finner således att RSV haft rätt att få sitt yrkande om tillämpning av skatteflyktslagen prövat.

KR instämde sedan i LR:s bedömning att de relevanta rättshandlingarna företagits under sådan tid att skatteflyktslagen var tillämplig och avslog överklagandet.

Kommentar:

Som Regeringsrätten tidigare fastslagit i RÅ 2000 ref. 54 kan skatteflyktslagen åberopas som ny grund för samma yrkande. KR-domen innebär att om det allmänna hållit sin talan öppen, kan skatteflyktslagen prövas i LR eller KR efter det att femårsfristen gått ut. Om yrkandet framställs först i KR torde emellertid domstolen normalt återförvisa frågan till LR för ny prövning.

Som framgår av RÅ 2000 ref. 54 samt av RÅ 1992 ref. 58 anser emellertid RR att det krävs särskilda skäl för att ta upp skatteflyktsfrågan till prövning första gången i högsta instans, jfr 37 § FPL.

Det kan noteras att KR i dom den 19 april 2001, mål nr. 3669-1997, kommit till motsatt slut. I det fallet kom yrkandet om tillämpning av skatteflyktslagen in till KR den 12 december 2000 och avsåg taxeringsåret 1994. [Se RSV:s rättsfallsprotokoll nr. 26/01](#), KR5. Domen är överklagad och RR har meddelat prövningstillstånd.

Den materiella frågan i målet tas upp i ett separat referat i detta protokoll.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 maj 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 10 april 2003, mål nr. 4327-2002

Skatteflyktslagen – förlustbolag

Skatteflyktslagen har tillämpats på ett förfarande där en fysisk person lagt in en pågående näringsverksamhet i ett aktiebolag på vilket han haft en större fordran och där han sedan tagit ut överskottet av verksamheten genom räntebetalningar och amorteringar på fordringen. På så sätt har reglerna om beskattning i tjänst av viss del av inkomsten från bolaget som finns i 3 § 12 mom. SIL kringgåts.

Skatteflyktslagen har tillämpats ett taxeringsår då den var slopad eftersom de aktuella rättshandlingarna som föranlett skatteförmånen företagits innan dess.

Inkomsttaxeringen 1994

A förvärvade den 23 oktober 1991 samtliga aktier i ett aktiebolag för 1 kr. Samma dag förvärvade han en av bolaget den 27 september 1990 utställd revers med ett kvarstående skuldbelopp på två miljoner kr för en köpeskilling om ca 100 000 kr. Bolaget hade då skulder som var avsevärt större än dess tillgångar. A överförde därefter sin rörelse från det aktiebolag vari den tidigare bedrivits till bolaget. I självdeklarationer för åren 1993 och 1994 redovisade A i inkomstslaget kapital ränteinkomster från det förvärvade bolaget om ca 350 000 kr samt realisationsvinster om ca en och trekvarts miljon på grund av återbetalning av del av fordran.

LÄNSRÄTTEN

Av 3 § 12 mom. 1 st. SIL framgår att, om utdelningen på aktier i ett fåmansföretag överstiger viss närmare angiven avkastning på den skattskyldiges anskaffningskostnad för aktierna och lämnade ovillkorliga kapitaltillskott, överskjutande belopp skall tas upp som intäkt av tjänst. Vidare framgår av momentets tredje stycke att hälften av en realisationsvinst på aktier i ett fåmansföretag skall tas upp som intäkt av tjänst.

Enligt 3 § 12 mom. 10 st. SIL likställs med aktier andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. SIL. De där avsedda tillgångarna är aktie, interimsbevis, andel i värdepappersfond, andel i ekonomisk förening, teckningsrättsbevis, delbevis, vinstandelsbevis avseende lån i svenska kronor, konvertibelt skuldebrev i svenska kronor, samt termin och köp, sälj-

eller teckningsoption avseende aktie eller aktieindex samt andra finansiella instrument, som till konstruktion eller verkningssätt liknar tidigare angivna instrument. I 29 § 1 mom. SIL behandlas fordringar och andra finansiella instrument där underliggande instrument är hänförliga till fordringar, utställda i svenska kronor eller till ränteindex, utom sådana fordringar som avses i 27 § 1 mom. SIL.

Inkomsttaxering 1993

Regeringsrätten har i dom den 12 oktober 2000 i mål nr 569-1997 rörande A:s inkomsttaxering 1993 funnit att bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL inte är tillämpliga på den av honom förvärvade reversen, eftersom den inte utgör en sådan tillgång som avses i 27 § 1 mom. SIL. Skatteflyktslagen togs inte upp till prövning.

Inkomsttaxering 1994

SKM har i beslut om årlig taxering den 7 november 1994 funnit att ovannämnda belopp som delats ut respektive återbetalats på fordran utgör sådan utdelning som enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL skall beskattas enbart i inkomstslaget tjänst. LR och KR har i domar den 29 november 1996, mål nr 185-95, respektive den 5 juni 1997, målnr 521-1997, inte ändrat SKM:s beslut. KR:s dom har vunnit laga kraft. I en den 28 december 1999 inkommen begäran om omprövning yrkar A att beskattning avseende reversen skall ske i enlighet med redovisningen i hans självdeklaration. SKM har i omprövningsbeslut den 29 november 2000 med stöd av bestämmelserna i 4 kap. 12 § TL bifallit A:s yrkande och följaktligen beslutat att han såvitt avser ränte- och återbetalningar skall beskattas i enlighet med ingiven deklaration, dvs. i inkomstslaget kapital.

LR gör följande bedömning.

Frågan i målet är om återbetalningen av reversfordran och räntebetalningen kan ses som en sådan inkomst som föranleder att A skall beskattas under inkomst av tjänst i stället för – som de deklarerats av honom – under inkomst av kapital. RSV har anfört i sitt överklagande att avsikten i förevarande mål är att i första hand få till stånd en prövning om förfarandet träffas av skatteflyktslagens bestämmelser och i andra hand om förfarandet på annat sätt kan anses strida mot lagstiftningens syfte utan tillämpning av reglerna i 3 § 12 mom. SIL, dvs. genom så kallad genomsyn.

Regeringsrätten har i det refererade avgörandet RÅ 2000 ref. 54 bedömt frågan beträffande de aktuella transaktionerna avseende inkomsttaxeringen 1993 och därvid uttalat följande. Den av A förvärvade reversen är inte en sådan tillgång som avses i 27 § 1 mom. SIL. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL är således inte i sig

tillämpliga på reversen. Utredningen i målet får anses visa att såväl det förvärvade bolaget som reversen saknat egentligt värde vid A:s förvärv av dem. Det har emellertid inte påståtts och framgår inte heller av utredningen att bolaget till någon del befriats från sin betalningsskyldighet genom ackord eller på annat sätt. Inte heller det förhållandet att reversen överlåtits eller att den angivna köpeskillingen understiger fordringens belopp har påverkat bolagets betalningsskyldighet. Visserligen får det anses framgå att såväl räntebetalningen som återbetalningen av den del av fordringsbeloppet har möjliggjorts genom A:s arbetsinsatser i bolaget. Bestämmelserna i SIL utgör dock inte grund för att av detta skäl behandla dess betalningar som utdelning.

LR konstaterar att en direkt tillämpning av bestämmelserna enligt 3 § 12 mom. SIL är utesluten enligt Regeringsrättens dom. Frågan i förevarande mål är om lagen mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.

Inledningsvis har länsrätten att bedöma huruvida skatteflyktslagen var gällande vid den tidpunkt då de relevanta rättshandlingarna företogs. Enligt prop. 1992/93:127 s. 49 upphörde lagen (1980:865) mot skatteflykt att gälla vid utgången av 1992, och bör begränsas till att gälla rättshandlingar som företas t.o.m. den 31 december 1992. Lagen var således inte gällande i fråga om rättshandlingar företagna under nu aktuellt inkomstår. I rättspraxis har emellertid – såsom RSV anfört – inte uppställts något krav på att skatteförmånen behöver uppkomma under det aktuella taxeringsåret. Vidare har det inte heller krävts att skatteförmånen faktiskt har utnyttjats. Det har ansetts tillräckligt att en möjlighet till framtida lägre skatt är för handen, jfr RÅ84 1:92 samt RÅ 1989 ref. 31. Förvärvandet av reversen samt överflyttningen av advokatverksamheten har skett under den tid som skatteflyktslagen alltjämt gällde och A har härigenom skapat en framtida möjlighet till de aktuella dispositionerna. Av det sagda följer att det saknar avgörande betydelse om den härvid uppkomna skatteförmånen faktiskt tagits i anspråk eller inte. Då de relevanta rättshandlingarna således har företagits under den tid som skatteflyktslagen var gällande föreligger enligt länsrättens mening inte hinder att tillämpa skatteflyktslagen av nu nämnda skäl.

A har genom sitt avgörande inflytande i aktiebolaget medverkat i förfarandet. Det aktuella förfarandet medför att A får en inte oväsentlig skatteförmån om det läggs till grund för inkomsttaxeringen. A:s trasaktion framstår – bortsett från skattefordelarna – som meningslös ur affärsmässig synvinkel. Då det inte ens påståtts att någon annan omständighet än skatteförmånen skulle ha varit det avgörande skälet för förfarandet får skatteförmånen enligt länsrättens bedömning antas ha utgjort det huvudsakliga skälet härför.

Frågan är slutligen om förfarandet strider mot grunderna för lagstiftningen. En tillämpning av klausulen aktualiseras i sådana fall där man funnit att vanliga tolkningsregler leder till ett materiellt sett otillfredsställande resultat i den meningen att detta strider mot de berörda skattereglernas syfte såsom det har kommit till uttryck genom uttalanden i förarbetena eller genom reglernas allmänna uppbyggnad och inriktning, (prop. 1982/83:84 s. 19). Bedömningen av lagstiftarens intentioner måste göras med hänsyn till reglernas allmänna uppbyggnad och med beaktande av deras ändamål såsom de har kommit till uttryck i lagtext och förarbeten (prop. 1980/81:17 s. 26).

Bakgrunden till reglerna i 3 § 12 mom. SIL är huvudsakligen följande. Inkomsten i ett fåmansföretag där ägaren är aktivt verksam skapas av såväl arbetsinsatsen som kapitalet i verksamheten. En ägare till ett fåmansföretag kan tillgodogöra sig inkomst hos bolaget i huvudsak genom löneuttag, utdelning eller realisationsvinst. Skatten på inkomst av förvärvsverksamhet över skiktgränsen är högre än skatten på inkomst av kapital. Personer med höga arbetsinkomster kan därför antas vilja ta ut dessa som lägre beskattade kapitalinkomster. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL har införts i syfte att motverka en sådan omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster. Reglerna skall endast tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen (prop. 1989/90:110 s. 467f.).

I målet är ostridigt att såväl räntebetalningen som återbetalningen av fordringsbeloppet har möjliggjorts genom A:s arbetsinsatser i bolaget. Begränsning av möjligheterna att omvandla löneinkomster till kapitalinkomster får enligt länsrättens mening anses vara ett uttryck för en grundläggande princip avseende beskattningsregler beträffande fåmansbolag. Det av A tillämpade förfarandet innebär att han undgår att träffas av den progressiva beskattning som är lagstiftarens intentioner med bestämmelserna enligt 3 § 12 mom. SIL. Just en sådan icke avsedd omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster skulle ske om det i målet aktuella förfarandet lades till grund för taxeringen. Mot denna bakgrund finner länsrätten att en taxering där A skulle beskattas för ränte- och återbetalningarna på reversen endast i inkomstslaget kapital skulle strida mot lagstiftningens grunder och att skatteflyktslagen därför är tillämplig. Länsrätten finner inte att hinder föreligger att tillämpa de nu angivna grunderna för taxeringsbeslutet eller att det skulle leda till ett oskäligt resultat. RSV:s yrkande skall därför bifallas.

KAMMARRÄTTEN

A överklagade domen men KR avslog överklagandet.

Kommentar:

Kammarrätten ansåg således att förvärvet av ett förlustbolag och fordringen på detta som senare utnyttjats till att ta ut medel från rörelsen utan att tjänstebeskattning enligt reglerna i 3 § 12 mom. SIL kunde tillämpas var en sådan skatteförmån som avses i skatteflyktslagen. Vidare ansåg domstolen att förfarandet stred mot tankarna bakom fåmansföretagslagstiftningen.

Om tidsfristerna för att yrka tillämpning av skatteflyktslagen, se separat referat i detta protokoll. Det kan även noteras att i det här aktuella fallet hade skattefrågan tidigare prövats i såväl LR som KR där den skattskyldige förlorat. KR:s dom vann laga kraft. I en den 28 december 1999 inkommen begäran om omprövning yrkade A att beskattning skulle ske i enlighet med redovisningen i hans självdeklaration. SKM omprövade saken i sitt beslut den 29 november 2000 trots att KR:s dom avseende samma fråga vunnit laga kraft.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 6 maj 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om tillämpning av reglerna om undantag från skatteplikt vid s.k. gemenskapsintern leverans. RR mål nr 1758--1762-2001, KRNS 6217--6221-1999

Klagande: RSV

Lagrum: 3 kap. 30 § första stycket 1 ML, artikel 28cA
mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG)

Saken: Fråga om skattskyldig, som gjort avdrag för ingående moms avseende införda varor, kunnat åberopa god tro beträffande säljarens skattskyldighet. RR mål nr 2202-2002, KRNJ 1625-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 1 kap. 1 § första stycket 1, 8 kap. 2 och 3 §§ ML

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 34/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

-
- [RR:s dom den 9 oktober 2003, mål nr 662-2003-11-06](#)
Uttags- och utdelningsbeskattning av ekonomisk förening respektive medlem. Tidpunkt för beskattning av överskott som tillförs medlem på konto i danskt amba
 - [RR:s dom den 5 november 2003, mål nr 1411-2001](#)
Nattractamente tillsammans med logi – kostnadsersättning eller lön? "Nattractamente" som arbetsgivaren betalat ut till anställda på tjänsteresa samtidigt som arbetsgivaren tillhandahållit logi, är att se som lön som ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter
 - [RR:s beslut den 17 september 2003 i mål nr 4485-2002](#) Fråga om uttagsbeskattning vid tillhandahållande till underpris strider mot sjätte mervärdesskattedirektivet. Regeringsrätten har fattat beslut om att hos EG-domstolen inhämta förhandsavgörande enligt artikel 234 EG beträffande frågor som rör tolkningen av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte mervärdesskattedirektivet
 - [KR:s i Göteborg dom den 20 oktober 2003, mål nr 3733-02](#)
Fördelning av ränteavdrag mellan f.d. makar. Ränta har efter separationen betalats från mannens konto. Hustrun har inte kunnat visa att hon betalat hälften av räntan. Hon har därför inte fått avdrag för någon del av räntan
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 oktober 2003](#) Byte av komplementär i kommanditbolag. Enbart omständigheten att ansvaret för bolagets förpliktelser ändrades genom att komplementär övergick till att bli kommanditdelägare och kommanditdelägare övergick till att bli komplementär ansågs inte innebära att någon avyttring skulle anses ha skett
 - [SRN:s förhandsbesked den 29 september 2003](#)
Komplementärs fastighetsförvaltning i egen regi. En komplementärs kamerala förvaltning och fastighetsförvaltning, för kommanditbolags räkning, har ansetts medföra att några tjänster i mervärdesskattehänseende inte har omsatts och att skattskyldighet till mervärdesskatt inte heller uppstått för denna verksamhet

- [SRN:s förhandsbesked den 2 oktober 2003](#)
Mervärdesskatt på försäkringskapital i värdepappersfond? Ett bolag som, i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt, anvisar placeringar resp. omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder har ansetts inte utgöra omsättningar som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § mervärdesskattelagen
 - [SRN:s förhandsbesked den 22 oktober 2003](#)
Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid utgivning av konvertibla skuldebrev och nyemission av egna aktier. Ett bolag har ansetts ha avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till förvärv av tjänster i samband med bolagets utgivning av konvertibla skuldebrev och vid emission av egna aktier
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

RR:s dom den 9 oktober 2003, mål nr 662-2003-11-06

Utags- och utdelningsbeskattning av ekonomisk förening respektive medlem. Tidpunkt för beskattning av överskott som tillförs medlem på konto i danskt amba.

Förhandsbesked rörande inkomstskatt taxeringsåren 2003-2005.

En ekonomisk förening, (X) och en fysisk person som är medlem i den, A, ansökte om förhandsbesked. X har inlett ett samgående med den danska amban Y (amba är en dansk motsvarighet till en svensk kooperativ förening). Samgåendet har skett via en annan dansk amba, Z, som bedriver verksamhet genom en filial här. Till den filialen har X under år 2000 genom s.k. verksamhetsöverlåtelse överlåtit samtliga sina tillgångar och skulder i utbyte mot andelar i Z. Z har i sin tur överlåtit tillgångarna till dotterföretag.

Den verksamheten som nu förekommer i X avser inköp från medlemmarna. X vidareavyttrar det inköpta till Z som i sin tur avyttrar det till dotterföretag. Avsikten är att X:s verksamhet avseende denna hantering ska upphöra och att X ska avvecklas genom likvidation.

Medlemmarnas leveranser kommer i fortsättningen att i stället ske direkt till Z. Detta sker som en följd av att Z ska ändra sina stadgar så att den åtar sig att ta emot leveranser direkt från medlemmarna. Så gott som alla producenter som nu är medlemmar i X är också medlemmar i Z.

X och A (som är en fysisk person) frågade bl.a. följande:

1. Medför det förhållandet att medlemmarnas leveranser efter stadgeändringen i Z inte längre sker till X att X ska uttagsbeskattas och A ska beskattas såsom för utdelning?
2. Medför likvidation av X och därefter följande utskiftning av enbart kontanta medel att X ska uttagsbeskattas?
3. Vid vilken tidpunkt inträder skattskyldighet för A med avseende på utskiftade medel; vid likvidationsbeslutet eller vid utskiftning av kontanta medel?
4. Vid vilken tidpunkt inträder skattskyldighet för A med avseende på medel som i Z sätts av till medlemskonto; vid avsättningen eller först vid den senare tidpunkt då medel betalas ut till A?

Eftersom förhandsbeskedet inte redovisats tidigare i rättsfallsprotokoll refereras det inledningsvis.

SRN beslutade följande.

”FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Varken uttagsbeskattning av X eller utdelningsbeskattning av A skall ske i anledning av det förfarande som avses med frågan.

Fråga 2

Utskiftning av kontanta medel till medlemmarna vid likvidationen av X föranleder inte uttagsbeskattning av X.

Fråga 3

A skall beskattas för från X utskiftat kontantbelopp vid den tidpunkt beloppet blir känt till sin storlek.

Fråga 4

Skattskyldighet inträder för A vid den tidpunkt medel sätts av på medlemskontot.

MOTIVERING

Fråga 1

Frågan här är om det förhållandet att ...-leveranserna efter stadgeändringen i Z inte längre sker till X medför uttagsbeskattning av X och utdelningsbeskattning av A som medlem i X.

För att uttagsbeskattning skall aktualiseras fordras att det har skett ett uttag av en tillgång eller tjänst ur en näringsverksamhet, 22 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

De rättigheter och skyldigheter avseende ...-leveranser som reglerats mellan X och dess medlemmar vilar på föreningsrättsliga grunder angående verksamhet i kooperativ förening och bildar inte någon identifierbar tillgång av immateriell eller annan liknande karaktär hos X. Att ett nytt sådant förhållande uppkommer mellan Z och dess medlemmar som tillika är medlemmar i X – vilket förhållande skall ersätta den verksamhet som hittills förekommit i X – kan enligt nämndens mening inte anses innebära att någon tillgång av skattemässig natur eller en tjänst har tagits ut ur X. Förfarandet medför således inte någon uttagsbeskattning av X och inte heller någon utdelningsbeskattning av medlemmen A.

Fråga 2

Föreningsstämman i X kommer att fatta beslut om att X skall träda i likvidation. Likvidationsförfarandet kan förväntas pågå under lång tid, sannolikt minst tre år. Enbart kontanta medel kommer att utskiftas till medlemmarna vid upplösningen av X. Fråga 2 gäller om utskiftningen till medlemmarna medför uttagsbeskattning av X.

Av RÅ 2000 not. 86 följer att en överföring av kontanta medel inte i sig kan föranleda någon uttagsbeskattning.

Fråga 3

Frågan gäller vid vilken tidpunkt A såsom medlem i X skall beskattas för medel som utskiftas till honom från X i anledning av upplösningen av X.

Enligt 44 kap. 7 § första stycket IL skall ett värdepapper anses

avyttrat om det företag som gett ut det träder i likvidation. Av 42 kap. 19 § IL följer vidare att vad som, utöver inbetald insats, skiftas ut till en medlem i en svensk ekonomisk förening i samband med att föreningen upplöses skall behandlas som utdelning, om det inte framgår något annat av 20 eller 21 § (inte aktuellt i ärendet).

Andelar i kooperativa föreningar räknas som tillgångar i näringsverksamhet för enskilda näringsidkare förutsatt att innehavet av andelarna betingas av näringsverksamheten, 13 kap. 7 § IL. I 24 kap. 2 § IL föreskrivs att vissa av de bestämmelser som gäller i inkomstslaget kapital, såsom de i 42 kap. 19 § IL, tillämpas också i inkomstslaget näringsverksamhet. Beskattning av A skall således ske med tillämpning av bestämmelserna i 42 kap. 19 § IL men i inkomstslaget näringsverksamhet. Det betyder också att beskattning som för utdelning från X skall ske först när det belopp som skall utskiftas från X till A blir känt till sin storlek.

Fråga 4

När de svenska ...-producenterna börjar leverera ... direkt till Z skall efter dansk modell inrättas ett system med medlemskonton för de svenska medlemmarna. Systemet som tillämpas för de danska medlemmarna är inte lagreglerat utan har utvecklats i praxis.

Reglerna innebär att en amba kan avsätta en del av sitt överskott till medlemskonton med fördelning efter respektive medlems ...-leveranser. De avsatta medlen kvarstår i amban för att möjliggöra en självfinansiering av verksamheten och utgör en del av ambans egna kapital.

Efter en uppbyggnadsperiod på fem år gäller följande. Vid leveranser året därefter görs en jämförelse mellan medlemmens leverans för det aktuella året och den leverans som skett fem år tidigare. Om ...-leveransen det aktuella året är lägre kan en utbetalning från kontot göras. Om leveransen är högre skall en kompletterande avsättning göras motsvarande ökningen.

Vid medlemskapets upphörande sker utbetalning fördelat på rater under en följd av år.

Frågan är om skattskyldighet för de medel som sätts av för en medlems räkning på medlemskonto inträder vid avsättningen eller först när medel betalas ut.

Nämnden gör följande bedömning

Kapital i en ekonomisk förening kan enligt svensk rätt tillskjutas genom medlemsinsatser (obligatoriska och frivilliga) och

förlagsinsatser eller tillföras genom insatsemission. De obligatoriska medlemsinsatserna kan göras genom att utdelning enligt stadgar eller föreningsstämmas beslut helt eller delvis förs till medlemmens insatskonto i föreningen i stället för att betalas ut till honom. Enligt praxis har medlemmen därvid beskattats för utdelningen (jfr prop. 1983/84:84 s. 168). Beskattningen synes grundas på att man ansett att medlemmen fått en utdelning som han därefter betalat till föreningen, jfr RÅ 1954 not. 1162.

Bestämmelserna om insatsemission infördes år 1997. De innebär att belopp som kan bli föremål för vinstutdelning i en ekonomisk förening får överföras till medlemsinsatser genom insatsemission, 10 kap. 2 a § lagen (1997:667) om ekonomiska föreningar, FL. Av föreningens stadgar skall framgå om insatsemission får förekomma och vad som i så fall skall gälla för dem, 2 kap. 2 § första stycket 12 FL. En genom insatsemission tillgodoförd insats kan betalas ut först när medlemmen lämnar föreningen, 4 kap. 1 och 3 §§ FL. I förarbetena till lagstiftningen anges i fråga om beskattningen av medlemmen vid insatsemission att denne beskattas enligt generella regler först när beloppet ifråga betalas ut (prop. 1996/97:163 s. 27). Av rättsfallet RÅ 2000 not. 75 får anses följa att uttalandet om skattefrihet vid överföringstillfället endast tar sikte på den situation som behandlas där, dvs. när kapital tillförs medlemmens insatskapital genom insatsemission. Beskattningen vid insatsemission skulle därmed utgöra ett undantag från praxis enligt vilken beskattning av utdelning skall ske när föreningen överför vinstmedel till medlems insatskonto.

Systemet med medlemskonton finns inte i svensk rätt. Sökanden anser att systemet har sådana likheter med insatsemission att avsättningar till medlemskonton bör behandlas enligt de skatteregler som gäller när belopp som kan vinstutdelas blir föremål för insatsemission.

En genom insatsemission tillgodoförd insats kan betalas ut först när medlemmen lämnar föreningen. Enligt systemet för medlemskonton kan däremot medel inom vissa ramar betalas ut utan att medlemmen behöver lämna föreningen. På grund härav skiljer sig enligt nämndens uppfattning systemet för medlemskonton från det för insatsemission på ett sådan sätt att de inte kan jämföras med varandra.

Det innebär att beskattning i stället skall ske enligt den praxis som utbildats avseende överföring av vinstmedel från den ekonomiska föreningen till medlems insatskonto, dvs. att beskattning sker vid avsättningstillfället. Nämnden finner således att A skall beskattas redan när avsättningen sker till medlemskontot."

A och X överklagade fråga 4 i förhandsbeskedet och yrkade att A

skulle beskattas inte vid avsättningen till medlemskontot utan först vid den senare tidpunkt då medel betalas ut till honom från medlemskontot. RSV hemställde att överklagandet skulle avslås.

Regeringsrätten angav följande i sin dom.

”SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Överklagandet gäller endast fråga om skattskyldighet för A. Några omständigheter som i den delen ger X ställning som part har inte framkommit. X:s överklagande skall därför avvisas.

Frågan i målet är om överföringar till det danska medlemskonto som skall inrättas för A skall beskattas på samma sätt som utdelningar som förs till insatskonto i en svensk förening eller som insatsemission i en sådan. Skatterättsnämndens ställningstagande grundar sig på en bedömning av de likheter och skillnader som föreligger beträffande dessa företeelser. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden av denna fråga. Med hänsyn till att beskattningen således skall ske i överensstämmelse med den svenska företeelse som det danska systemet anses förete mest olikheter med är det uppenbarligen inte fråga om någon diskriminering som strider mot EU:s regler om etableringsfrihet.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avvisar X:s överklagande.

Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet i den del som omfattas av överklagandet.”

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

RR:s dom den 5 november 2003, mål nr 1411-2001

**Nattraktamente tillsammans med logi – kostnadsersättning
eller lön?**

**”Nattraktamente” som arbetsgivaren betalat ut till anställda
på tjänsteresa samtidigt som arbetsgivaren tillhandahållit
logi, är att se som lön som ska ingå i underlaget för
arbetsgivaravgifter.**

Arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1997 och avgiftstillägg

I samband med en revision av bolaget X framkom följande:
Bolaget hade under år 1997 tillhandahållit nattlogi i en bolaget
tillhörig villafastighet till anställda på tjänsteförrättning. För
övernattningen debiterade bolaget de anställda 35 kr per natt genom
löneavdrag, samtidigt som bolaget utbetalade 90 kr per natt (= halvt
maximibelopp) i nattraktamente.

Skattemyndigheten ansåg att skillnaden mellan 90 kr och 35 kr (55
kr per natt) var att se som lön och påförde bolaget
arbetsgivaravgifter på ett totalt underlag om 130 570 kr. Dessutom
påfördes avgiftstillägg.

Bolaget överklagade SKM:s beslut till LR och yrkade att hela det
utbetalade beloppet, 90 kr, skulle ses som kostnadsersättning för
vilken den anställde hade rätt till avdrag enligt 33 § anv.p. 3 första
stycket KL. Sådana kostnadsersättningar är enligt 2 kap. 3 §
dåvarande lagen (1981:691) om socialavgifter inte underlag för
arbetsgivaravgifter. Bolaget ansåg att de anställdas exakta kostnader
för övernattningen inte kunde fastställas, eftersom de förutom de 35
kronorna haft för bolaget okända utlägg för tvätt, hygienartiklar,
sänglinne m.m.

Länsrätten fann att den övernattning som bolaget tillhandahållit,
tillgodosett de krav som man kunde ställa på ett nattlogi. Det var
även helt klart att de anställda inte utnyttjat någon annan
övernattningsmöjlighet. Kostnader för tvätt och andra småutgifter
kunde inte anses som en ökning av levnadskostnaderna förorsakade
av övernattningen. Bara de 35 kr som bolaget debiterat de anställda
kunde ses som en kostnad för logi. Resterande belopp skulle, som
skattemyndigheten funnit, anses som avgiftspliktig lön. Länsrätten
avslog överklagandet.

Bolaget överklagade. Kammarrätten gjorde följande bedömning:

Lagstiftningen om ökade levnadskostnader bygger till stor del på schabloner. Så länge utbetalat traktamente inte överstiger schablonbeloppet kan några krav på bevisning avseende den anställdes kostnader inte ställas. I normalfallet måste antas att den anställde haft ökade levnadskostnader motsvarande schablonbeloppet om arbetsgivaren betalat ut traktamente. Med hänvisning till detta biföll kammarrätten bolagets överklagande och upphävde länsrättens dom.

RSV överklagade till Regeringsrätten. RR hänvisade till ovan nämnda anvisningspunkt i KL, där det i nionde stycket som en huvudregel anges att avdrag för logikostnad i samband med tjänsteresa medges med belopp motsvarande den faktiska utgiften. Om den skattskyldige inte kan visa kostnaden, medges avdrag med det belopp som erhållits från arbetsgivaren, dock max. ett halvt maximibelopp per natt. Bolaget hade gjort löneavdrag för de anställda motsvarande 35 kr per natt. Enligt RR får detta anses innebära att de anställdas faktiska logikostnad kan visas och att den uppgått till detta belopp. Bestämmelsen om avdrag med högst ett halvt maximibelopp är därför inte tillämplig. Skillnadsbeloppet mellan 90 kr och 35 kr (55 kr) ska alltså ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter. RR biföll RSV:s överklagande och fastställde med upphävande av kammarrättens avgörande "det slut som länsrättens dom innehåller". RR fann inte skäl föreligga att efterge avgiftstillägget.

Kommentar: Regeringsrättens dom kan jämföras med Kammarrättens i Göteborg dom 1998-12-02, mål nr 7437-1996, där en arbetsgivare utbetalat nattractamente enligt schablon samtidigt som den anställde (lastbilschaufför) hade möjlighet att övernatta i sovhytt i bilen. Kammarrätten fann här att nattractamentet var att anse som en för den anställde avdragsgill kostnadsersättning, dels på grund av att någon utredning inte fanns som visade att den anställde verkligen hade övernattat i bilen, dels på grund av att även om så hade skett hade den anställde ändå haft kostnader för att kunna sköta hygien på servicestationer utmed färdvägen. Domen överklagades inte. I förevarande RR-dom var det klart utrett att de anställda som fått ersättningen också hade övernattat i arbetsgivarens villafastighet och att den faktiska kostnaden för övernattningen var visad.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

RR:s beslut den 17 september 2003 i mål nr 4485-2002

**Fråga om uttagsbeskattning vid tillhandahållande till
underpris strider mot sjätte mervärdesskattedirektivet**

**Regeringsrätten har fattat beslut om att hos EG-domstolen
inhämta förhandsavgörande enligt artikel 234 EG beträffande
frågor som rör tolkningen av artiklarna 5.6 och 6.2 b i sjätte
mervärdesskattedirektivet.**

Mervärdesskatt; förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked i ärendet har refererats i RSV:
s [rättsfallsprotokoll 18/02](#). Beträffande omständigheterna i ärendet
hänvisas till det referatet.

PARTERNAS STÅNDPUNKTER I REGERINGSRÄTTEN

Till stöd för sin talan har bolaget anfört i huvudsak följande. RSV har i sina rekommendationer (RSV S 1995:20) uttalat att någon form av serveringsinsats är nödvändig för att en serveringstjänst ska vara för handen. EG-domstolen har i mål C-231/94 Faaborg-Geltingen Linien, REG 1996 s. I-2395, ansett att graden av tilläggstjänster är avgörande för huruvida fråga är om försäljning av vara eller tjänst. Ett iordningsställt lunchrum, som i princip alla arbetsgivare erbjuder, kan inte vara avgörande för att tillhandahållandet av lunchmat ska ses som en serveringstjänst. Att bolaget yrkesmässigt tillhandahåller serveringstjänster ska inte rimligen inverka på frågan hur tillhandahållandet av mat till bolagets anställda ska betecknas. Att beskatta identiska tillhandahållanden olika, beroende på vilken typ av företag som tillhandahåller lunchmaten, skulle strida mot den för mervärdesskatten så viktiga principen om konkurrensneutralitet. De svenska reglerna om uttagsbeskattning strider mot motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt artikel 11 A. 1 a i direktivet ska det pris som en kund erlägger avseende ett tillhandahållande utgöra beskattningsunderlag i det fall ersättning erlagts. Utagsbeskattning ska således inte ske när ersättning erlagts för tillhandahållandet. Det är vidare inte självklart vad syftet är med de nuvarande reglerna om uttagsbeskattning – om det är att återlägga avdragen ingående skatt eller att åstadkomma konkurrensneutralitet. Av förarbetsuttalanden framgår emellertid att det grundläggande syftet med de allmänna reglerna om uttagsbeskattning inte varit att åstadkomma konkurrensneutralitet.

RSV har anfört följande. EG-domstolens synsätt i mål C-231/94,

Faaborg-Geltingen Linien, innebär att tillhandahållanden av enbart mat för avhämtning utan ytterligare tjänster än tillagning och överlämnande av maten för senare förtäring på annan plats än den som anvisas/ställs till förfogande på platsen för överlämnandet bör inte anses som en serveringstjänst. I övrigt får bedömningen av om en serveringstjänst tillhandahålls eller ej göras utifrån karaktären och omfattningen av de övriga tjänster som erbjuds gästen. En bedömning av förhållandena i det enskilda fallet blir därför i många fall ofrånkomlig. EG-domstolens synsätt avviker därvid inte i grunden från de principer och den praxis som genom åren har utvecklats vid svensk mervärdesbeskattning. Så som Skatterättsnämnden konstaterat har lagstiftaren vid de ändringar av ML som genomfördes inför Sveriges inträde i EU vid en prövning mot motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet och tillämpningen därav funnit att uttagsbeskattningsreglerna i ML var förenliga med direktivet även om de förutom gratisöverlåtelser omfattar överlåtelser till underpris.

Regeringsrätten anför följande med avseende på sin begäran.

”BEHOVET AV FÖRHANDESAVGÖRANDE OCH FRÅGORNA

Som ovan framgått skall enligt nationell rätt som uttag av varor och tjänster anses såväl att vara eller tjänst tillhandahålls utan vederlag som att vara eller tjänst tillhandahålls mot vederlag som understiger det värde som gäller som beskattningsunderlag vid uttag (till underpris). Regleringen omfattar således alla uttag som sker till underpris, oavsett om varan eller tjänsten tillhandahålls mot t.ex. en symbolisk ersättning eller en ersättning som nära ansluter till självkostnadspriset eller kostnaden för att utföra tjänsten. I målet uppkommer frågan om bestämmelserna i 5.6 respektive 6.2 b i det sjätte mervärdesskattedirektivet utgör hinder mot att i enlighet med nationell rätt som uttag beskatta tillhandahållanden till underpris och därmed medför att beskattningsunderlaget skall bestämmas enligt artikel 11 A. 1 a till det faktiska vederlaget.

Regeringsrätten anhåller därför om att EG-domstolen besvarar följande frågor.

1. Skall, för det fall Regeringsrätten då målet avgörs skulle finna att bolagets tillhandahållande avser varuleveranser, artikel 2 och artikel 5.6 i det sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att dessa bestämmelser utgör hinder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att med uttag av vara förstås att den skattskyldige överlåter en vara till någon annan mot ersättning som understiger inköpsvärdet för varorna eller, om sådant värde saknas, självkostnadspriset.

2. Skall, för det fall Regeringsrätten då målet avgörs skulle finna att

bolagets tillhandahållande avser serveringstjänster, artikel 2 och artikel 6.2 b i det sjätte mervärdesskattedirektivet tolkas så att dessa bestämmelser utgör hinder mot att det i en medlemsstats lagstiftning föreskrivs att med uttag av tjänst förstås att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls mot ersättning som understiger kostnaden för att utföra tjänsten.”

Kommentar:

RSV har, beträffande nu aktuell fråga i målet, yttrat att verket anser att en begäran om förhandsavgörande av EG-domstolen bör inhämtas.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 20 oktober 2003, mål nr 3733-02

Fördelning av ränteavdrag mellan f.d. makar

**Ränta har efter separationen betalats från mannens konto.
Hustrun har inte kunnat visa att hon betalat hälften av räntan.
Hon har därför inte fått avdrag för någon del av räntan.**

Inkomsttaxeringen 2000

Hustrun uppger följande. Två makar med gemensamt fastighetslån har separerat genom att mannen flyttat i oktober 1999. Räntan på lånet har betalats från hans konto. Under 1999 har hustruns lön betalats ut via check. Hon och mannen hade en överenskommelse att hennes lön skulle gå till hushållets inköp som mat, kläder och barnens aktiviteter. Om det saknades pengar till månadens räkningar satte hon in pengar på kontot. Hennes f.d. mans lön gick åt till de löpande räkningarna. Kontot öppnades som ett gemensamt transaktionskonto, men endast en person kunde då vara kontohavare, medan den andre automatiskt fick dispositionsrätt. Enligt banken har hon haft dispositionsrätt till kontot fram till någon gång under 1999, troligen till halvårsskiftet. Hon bodde kvar i den gemensamma fastigheten under 1999 t.o.m. april 2000. Under tiden september 1999 – april 2000 stod hon ensam för samtliga kostnader. Detta regleras slutligt i ett bodelningsavtal från februari 2001. För att klara driftkostnader och räntor m.m. under denna tid har hon lånat

av sina föräldrar. De räkningar som kom i hennes f.d. mans namn betalades dock från det gemensamma kontot. Vid 1999 års taxering fördelade hon och hennes f.d. man räntorna i samförstånd helt på mannen för att denne skulle undvika en alltför hög kvarskatt, vilket medförde en restskatt för henne. Detta samförstånd kvarstod inte vid 2000 års taxering. I ett försök till förlikning eftergav hon den gemensamma fastigheten till f.d. maken. Hon åberopar följande handlingar: Ett låneavtal mellan henne och föräldrarna, ett bodelningsavtal från februari 2001, en s.k. avsiktsförklaring från september 1999 med bilagda handlingar rörande bl.a. en kalkyl beträffande övertagande av lån i fastigheten, upprättad av hennes nye man, en sammanställning av kostnader betalda av denne under 1999, en begäran om utmätning den 11 januari 2000 och en begäran om betalningsföreläggande från februari samma år. Hon hemställde att KR skulle utreda med banken frågor rörande mannens bankkonto.

SKM avstyrker bifall till besvären och anför bl.a. att det framstår som ostridigt att räntorna erlagts från f.d. mannens konto i vart fram till oktober 1999. Uppgiften att hustrun betalat kostnaderna från oktober 1999 står delvis i strid med vad hon uppgett i en skrivelse i april 2001. Hon har inte heller företett någon handling i form av kvitton eller kontoutdrag som styrker betalningarna. Hon har inte visat att hon tillfört kontot egna medel och hon har inte heller preciserat vilka medel som skulle ha tillförts. Det låneavtal som åberopas har ett ringa bevisvärde då hon inte visat genom kontoutdrag eller på annat sätt att medlen kommit till hennes disposition. Förutom att f.d. mannen rent faktiskt har stått för betalningen är det denne som haft sådana inkomster att räntebetalningarna möjliggjorts.

KAMMARRÄTTEN

Rätt till avdrag för skuldränta tillkommer den som är betalningsansvarig för skulden och dessutom betalat räntan. Om två personer står som låntagare till samma lån kan det presumeras att de har betalat halva ränteutgiften var och därmed skall beviljas avdrag därefter. Då två personer yrkar avdrag för delvis samma ränteutgifter skall presumtionen frångås, om den ene av parterna kan visa att han eller hon har betalt utgifterna av egna medel.

Enligt vad handlingarna utvisar separerade hustrun från sin f.d. make i oktober 1999. Dom på äktenskapsskillnad meddelades den 16 november samma år. Frågan i målet är om hustrun i enlighet med den förtryckta uppgiften i deklARATIONEN är berättigad till avdrag för hälften av de ränteutgifter som varit hänförliga till innehavet av den tidigare gemensamt ägda fastigheten. Underinstanserna har ansett att hon inte är berättigad till avdrag med hänsyn till att ränteutgifterna ansetts betalda av f.d. maken.

KR gör följande bedömning.

Av utredningen framgår inte annat än att ränteutgifterna i sin helhet betalats från f.d. makens konto. Utredningen visar också att f.d. makens inkomster varit väsentligt högre än hustruns, varför det framstår som mer sannolikt att utgifterna bestritts av f.d. maken än av hustrun. Härtill kommer ett f.d. maken enligt vad som upplysts under i vart fall de tre närmast föregående taxeringsåren erhållit avdrag för samtliga ränteutgifter hänförliga till fastigheten. Det finns i och för sig inte skäl att ifrågasätta hustruns uppgift att hon under i vart fall del av 1999 satt in sin lön och vissa intäkter på det konto som tillhört hennes f.d. make och som hon enligt egen uppgift kunnat disponera över fram till halvårsskiftet 1999. Hon har emellertid uppgett att de tidigare makarna hade den överenskommelsen att hennes lön skulle gå till hushållets inköp som mat, kläder och barnens aktiviteter. Mot den bakgrunden och eftersom hennes inkomster varit väsentligt lägre än hennes f.d. makes finns det enligt KR:s mening inte skäl att anta att ränteutgifterna delvis betalats med hennes medel.

Hustruns uppgift att hon ensam stått för samtliga kostnader för fastigheten från oktober 1999 skulle, tillsammans med de uppgifter hon lämnat om sina ekonomiska förhållanden under andra halvåret 1999, kunna tala för att hon är berättigad till avdrag för de ränteutgifter som avser tiden oktober – december samma år. Såvitt handlingarna utvisar har emellertid ränteutgifterna även för denna tid betalats från hennes f.d. makes konto, vilket hustrun inte torde ha kunnat disponera över vid den tidpunkt som då varit aktuell. hon har i vart fall inte förebragt någon utredning som visar att betalningarna skett på annat sätt och med egna medel.

KR vägrade henne därför avdrag för räntor.

Kommentar:

Principen att uppdelning av räntan mellan två betalningsskyldiga personer ska göras efter vem som faktiskt betalat är enkel. Bevisproblemen är emellertid besvärliga.

I detta fall har domstolen ansett att räntan betalats från mannens konto. Avtalet mellan makarna har också varit att hustrun skulle bestrida andra utgifter. Hon har inte heller kunnat visa om och i så fall hur mycket hon satt in på f.d. mannens konto. KR har därför vägrat henne avdrag för någon del av den betalda räntan. Att makarna haft hushållsgemenskap under större delen av året har inte gjort någon skillnad.

Se även dom från KR i Sundsvall den 3 september 2003, RSV:s [rättsfallsprotokoll nr 31/03](#).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 28 oktober 2003

Byte av komplementär i kommanditbolag

Enbart omständigheten att ansvaret för bolagets förpliktelser ändrades genom att komplementär övergick till att bli kommanditdelägare och kommanditdelägare övergick till att bli komplementär ansågs inte innebära att någon avyttring skulle anses ha skett

Inkomstskatt taxeringsåret 2004-2006

Bolagsmän i ett kommanditbolag var förutom A, hans hustru och ett aktiebolag i vilket makarna tillsammans med närstående ägde samtliga aktier. A var komplementär medan övriga bolagsmän var kommanditdelägare. Enligt bolagsavtalet skulle resultatfördelning ske i förhållande till bolagsmännens andelar eller på annat sätt om samtliga bolagsmän var ense därom. Med stöd härav hade bolagsmännen kommit överens om att om vinst uppkom skulle hela vinsten tillfalla A efter det att övriga bolagsmän fått 25 000 kr vardera.

Man avsåg nu att ändra bolagsavtalet så att aktiebolaget skulle vara komplementär medan A i stället skulle övergå till att bli kommanditdelägare. I fråga om redan ingångna förpliktelser skulle både A och aktiebolaget svara fullt ut. Som förutsättning gavs även att ansvarsförändringen i kommanditbolaget inte skulle leda till någon förändring av bolagsavtalet avseende kapitalandel eller förlustfördelning och att gällande överenskommelse om vinstfördelning skulle bestå.

Mot bakgrund härav ansåg SRN att ansvarsförändringen i kommanditbolaget inte innebar någon avyttring som skulle föranleda kapitalvinstbeskattning.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 29 september 2003

Komplementärs fastighetsförvaltning i egen regi

En komplementärs kamerala förvaltning och fastighetsförvaltning, för kommanditbolags räkning, har ansetts medföra att några tjänster i mervärdesskattehänseende inte har omsatts och att skattskyldighet till mervärdesskatt inte heller uppstått för denna verksamhet

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2003 – den 30 april 2006.

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

Sökandebolaget (X) bedriver fastighetsförvaltning och är skattskyldigt till mervärdesskatt. De fastigheter X förvaltar ägs av kommanditbolag i vilka X är komplementär. X avser att i fortsättningen bedriva fastighetsförvaltning i egen regi med egen anställd personal. Utöver förvaltningen av "egna" fastigheter kommer X även att tillhandahålla fastighetsförvaltningstjänster till utomstående. Enligt bolagsavtal ska X ensamt svara för förvaltningen av kommanditbolagens fastigheter samt sköta deras administrativa göromål. Som ersättning för förvaltningen av kommanditbolagens angelägenheter, ska vidare X erhålla skäligt förvaltningsarvode. Någon fakturering till kommanditbolagen avskötsel av fastigheter och administrativa tjänster kommer inte att ske. Däremot kommer X att fakturera utomstående fastighetsägare för tillhandahållna skattepliktiga fastighets- och förvaltningstjänster. Sökandebolaget (X) ställde därefter följande fråga:

Är de förvaltningsarvoden som bolaget (X) kommer att erhålla i enlighet med ovanstående bakgrundsbeskrivning mervärdesskattepliktiga?

Skatterättsnämnden har beslutat följande.

FÖRHANDBESKED

"Bolaget omsätter med den omfrågade verksamheten i kommanditbolagen inte några tjänster i mervärdesskatt hänseende och är därmed inte skattskyldigt till mervärdesskatt på grund av denna verksamhet.

MOTIVERING

Bolagets kamerala förvaltning och fastighetsskötsel får anses omfattade av dess förvaltning av kommanditbolagens angelägenheter i egenskap av bolagsman, varför de belopp bolaget uppbär är att anse som del i bolagens resultat och inte ersättning enligt avtal med kommanditbolagen för tillhandahållna tjänster som medför skattskyldighet (jfr bl.a. det i Regeringsrättens årsbok inte närmare återgivna avgörandet i mål 4453-2000 ang. samma skattskyldiga som i avgörandet RÅ 2001 ref. 60 /se detta ref. in fine/ samt Skattenytt 2000 s. 608 f. och Riksskatteverkets [rättsfallsprotokoll nr 22/00](#) s. 11 och nr 31/01 s.1)."

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 november 2003.

SRN:s förhandsbesked den 2 oktober 2003

Mervärdesskatt på försäkringskapital i värdepappersfond?

Ett bolag som, i enlighet med försäkringstagares fondbytesfullmakt, anvisar placeringar resp. omplaceringar av försäkringskapitalet till visst försäkringsbolags värdepappersfonder har ansetts inte utgöra omsättningar som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 mars 2003 – den 28 februari 2006.

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

Sökandebolaget (X) verksamhet består i rådgivning kring- och förmedling av försäkringsprodukter som tillhandhålls av visst

försäkringsbolag. Exempel på produkter för privatpersoner är pensionssparande, kapitalförsäkringar, sjuk- och olycksfallsförsäkringar. För företag erbjuds tjänstepensionsprogram och olika slags K-försäkringar som förvärvas antingen som ett led i företagets kassaförvaltning eller för användning som pant vid pensionsutfästelser. Merparten av de produkter X förmedlar är s.k. fondanknutna försäkringar. Som försäkringsförmedlare bistår X försäkringstagaren (kunderna) med råd och hjälp vid bl.a. omplaceringar av försäkringskapital –vilket utgör en oskiljaktig del av beståndsvärden under försäkringens löptid. X är skyldig enligt avtal med försäkringsbolaget i fråga att vårda försäkringsbeståndet –vilket även framgår av reglerna för utbetalning av provision från försäkringsbolagen. X har för sin verksamhet skapat en särskild organisation och rutiner för att sköta denna kundvård. Ägarna till X har anlitat ett särskilt bolag (sökandebolaget Y) till vilken försäkringstagarna/kunderna erbjuds ställa en fullmakt. Fullmakten innebär att Y för försäkringstagarnas räkning äger rätt att, inom angivna riskramar, företa omplaceringar av försäkringskapitalet mellan olika fonder alternativt anlita extern förvaltare som beordrar sådana omplaceringar. Rätt att påkalla fondbyte hos försäkringsbolaget kan således finnas hos antingen sökandebolaget Y eller av Y anlita rådgivare/förvaltare. Av fullmakten framgår också att Y tar ut en avgift från försäkringstagarna som är en procent av försäkringskapitalet ("ersättningen"). Härefter ställdes följande frågor:

1. Omfattas den tjänst som Y tillhandahåller försäkringskunderna av undantaget från skatteplikt för försäkringstjänster i 3 kap. 10 § ML?
2. Förändras svaret på fråga 1 om tjänsten istället tillhandhålls av det bolag som förmedlar försäkringsprodukterna, dvs. sökandebolag X?
3. Förändras bedömningen om skatteplikt om tjänsten istället tillhandhålls av företag med tillstånd att vara försäkringsmäklare?
4. För det fall svaren på någon av fråga 2 eller 3 är att tjänsten anses mervärdesskattepliktig hemställs om besked huruvida prestationen ändå kan anses som skattefri på den grunden att den ingår som ett klart underordnat och nödvändigt kostnadselement i ett huvudsakligt tillhandahållande av mervärdesskattefri försäkringstjänst?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

"Frågorna 1-4

Omsättning av den med frågorna avsedda tjänsten är inte i något fall undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Frågorna 1-4

Omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster, inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som avser försäkringar eller återförsäkringar, är enligt 3 kap. 10 § ML undantagen från skatteplikt.

Motsvarande bestämmelse finns i artikel 13 B a i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), enligt vilken försäkrings- och återförsäkringstransaktioner, däribland närstående tjänster som utförs av försäkringsmäklare och försäkringsagenter, är undantagna från skatteplikt. Någon definition av begreppet försäkringstjänst respektive försäkringstransaktion finns inte vare sig i ML eller i sjätte mervärdesskattedirektivet. I domen ang. Card Protection Plan Ltd, Mål nr C-349/96, gjorde EG-domstolen vissa uttalanden ang. innebörden av begreppet försäkringstransaktion. Domstolen anförde sålunda att en försäkringstransaktion, enligt allmän uppfattning kännetecknas av att en försäkringsgivare åtar sig att, mot förskottsbetalning av en premie, tillhandahålla försäkringstagaren den prestation som parterna kom överens om när avtalet ingicks, för det fall försäkringsrisken skulle förverkligas (p. 17 i domen, jfr även p.22).

Av den ingivna fondbytesfullmakten framgår bl.a. följande rörande den aktuella tjänsten. Genom fullmakten erhåller det ena av de två sökandebolagen (sökandebolaget Y) ett uppdrag från försäkringstagaren att i enlighet med bestämmelserna i fullmakten anvisa placeringar och omplaceringar av fondvärdet i en eller flera försäkringar (1.). Försäkringskapitalet placeras och omplaceras på det sätt förvaltaren finner lämpligt i de värdepappersfonder som står till förfogande under den av försäkringsbolaget tillhandahållna värdepappersfonden, om inte annat överenskommit (4.). Utöver nämnda fonds ordinarie avgifter uttas en årlig fondförvaltningsavgift motsvarande 1 procent, exklusive mervärdesskatt, av det totala fondvärdet (5.).

Nämnden gör följande bedömning.

Försäkringsformen fondförsäkring innebär bl.a. att det är försäkringstagaren som bestämmer i vilka av tillgängliga värdepappersfonder som försäkringskapitalet skall placeras. Genom fondbytesfullmakten uppdrar försäkringstagaren åt förvaltaren att för hans räkning göra dessa placeringar och omplaceringar i den utsträckning de bedöms lämpliga. Den tjänst som mot särskild ersättning sålunda tillhandahålls enligt ett särskilt ingånget avtal i

form av fondbytesfullmakten är att jämställa med en särskild rådgivningstjänst som skall bedömas för sig. Det förhållandet att fråga är om placering av ett försäkringskapital medför inte annan bedömning av tjänstens karaktär (fråga 1). Den omständigheten att tjänsten tillhandahålls av försäkringsförmedlaren (fråga 2), sökandebolag X, eller att sökandebolag X eller sökandebolag Y uppträder som försäkringsmäklare (fråga 3) medför inte att tjänsten är att hänföra till en försäkringstjänst eller kan anses underordnad en sådan tjänst (fråga 4). Inte heller på någon annan grund är omsättning av tjänsten undantagen från skatteplikt.”

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. Förhandsbeskedet har överklagats av sökandena.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 22 oktober 2003

Avdragsrätt för ingående mervärdesskatt vid utgivning av konvertibla skuldebrev och nyemission av egna aktier

Ett bolag har ansetts ha avdragsrätt för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till förvärv av tjänster i samband med bolagets utgivning av konvertibla skuldebrev och vid emission av egna aktier.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 december 2002 – den 30 november 2005.

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

Sökandebolaget är såsom moderbolag i en koncern skattskyldig till mervärdesskatt, men bedriver inte egen tillverkning eller försäljning utan verksamheten avser allmän koncernledning. Sökandebolaget ska som moderbolag leda, utveckla och kontrollera koncernens bolag genom att skapa visioner, strategier och strukturer samt sätta regler och generella principer för koncernens verksamhet. Dessutom bedrivs viss finansiell verksamhet samt koordination av revision, skatter, personal m.m. i de svenska enheterna. Sökandebolaget anhåller om förhandsbesked avseende rätten till avdrag för ingående skatt hänförlig till kostnader att vara registrerad på börs, avgifter till

VPC samt kostnader i samband med nyemission och annan finansiering (utgivning av konvertibla skuldebrev). Vid anskaffande av både främmande och eget kapital genom olika former av lån eller emittering av värdepapper uppkommer kostnader för anlåtande av olika konsulter, t.ex. jurister och revisorer, vilkas tjänster är skattepliktiga till moms. För att vidmakthålla eget kapital kan löpande kostnader förekomma t.ex. VPC-avgifter och börsavgifter. Sökandebolaget önskar besked huruvida ingående mervärdesskatt som är förknippade med nedanstående kostnader (frågorna 1 – 4) är avdragsgill. Skatterättsnämnden kan därvid utgå från att bolaget är fullt ut skattskyldig.

1. Kostnader i samband med utgivande av konvertibla skuldebrev. Förfrågan begränsas till att inte avse kostnader för s.k. personalkonvertibler. Förfrågan avser inte heller kostnader i samband med att omvandla skuldebrev till aktier.
2. Kostnader för VPC avgift avseende bolagets aktier.
3. Börsavgift för registrering av egna aktier och för att vidmakthålla sådan registrering
4. Kostnader i samband med nyemission av egna aktier.

Bolaget har sedermera återkallat frågorna 2 och 3 i ansökningen.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

”Frågorna 1 och 4

Bolaget har under den angivna förutsättningen att bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt rätt till avdrag för ingående skatt som är hänförlig till förvärv av de med ansökningen avsedda tjänsterna i samband med utgivande av konvertibla skuldebrev och nyemission av egna aktier.

MOTIVERING

Frågorna 1 och 4

Enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver 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 stycket 1, avser, med vissa här ej aktuella undantag,

skattskyldigheten sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

Av huvudregeln framgår således att avdragsrätten begränsas till ingående skatt på förvärv i en verksamhet som medför skattskyldighet, dvs. i enlighet med det ovan sagda för skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster inom ramen för en yrkesmässig verksamhet.

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 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 ska användas eller förbrukas i verksamheten (prop. 1993/94:99 s. 209).

Regeringsrätten har i RÅ 2001 not. 69 funnit att rätt till avdrag inte kan anses föreligga för ingående skatt hänförlig till ett bolags förvärv av konsulttjänster för inregistrering av bolagets aktier på utländsk börs. I avgörandet RÅ 2001 not. 70 har domstolen vidare ansett att rätt till avdrag inte kan anses föreligga för ingående skatt på avgift för inregistrering av aktier på Stockholms fondbörs, årsavgift till denna eller avgift till Värdepapperscentralen VPC AB.

Innebörden av huvudregeln för avdragsrätt i 8 kap. 3 § ML ska tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Bestämmelserna om avdragsrättens räckvidd återfinns i artikel 17. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt gäller för varor eller tjänster som tillhandahålls av annan skattskyldig person förutsatt att varorna eller tjänsterna används för skattepliktiga transaktioner (artikel 17.2, undantag från principen följer av artikel 17.3). Är varor och tjänster avsedda såväl för transaktioner där mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner där mervärdesskatten inte är avdragsgill är endast den del av mervärdesskatten avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna (artikel 17.5 och 19.1).

EG-domstolen har under senare år vid flera tillfällen bedömt innebörden och omfattningen av direktivets bestämmelser om avdragsrätt. Av särskilt intresse för bedömningen i detta ärende är domarna i målen C-4/94 angående BLP Group plc, C-98/98 angående Midland Bank, C-408/98 angående Abbey National och C-16/00 angående Cibo Participations SA.

Nämnden uppfattar innebörden av domstolens praxis såsom den kommer i uttryck i de nämnda domarna i sammanfattning på följande sätt. Avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den

mervärdesskatt som näringsidkare ska betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet ska följaktligen garantera en fullständig neutralitet beträffande skattebördan för all ekonomisk verksamhet på villkor att nämnda verksamhet, i princip, är underkastad mervärdesskatt. – En förutsättning för avdragsrätt enligt artikel 17.2 är i princip att det finns ett direkt och omedelbart samband mellan de varor och tjänster som har förvärvats och de utgående transaktioner som ger rätt till avdrag. Grundläggande är att mervärdesskatt ska utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och att avdrag ska medges för mervärdesskatt som direkt kan hänföras till de olika kostnadskomponenterna. Rätten att dra av mervärdesskatt som är hänförlig till anskaffade varor eller tjänster förutsätter att utgifterna för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de skattepliktiga transaktionerna. Utgifterna måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna, i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används. – Även om det inte föreligger något direkt och omedelbart samband mellan förvärvade varor eller tjänster och utgående transaktioner kan dessa kostnader ändå, som en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader och i den egenskapen, utgöra en del av kostnadskomponenterna för varor eller tjänster som ett företag tillhandahåller. Sådana förvärvade varor eller tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med den skattskyldiges hela verksamhet.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt ansökningsen kan nämnden vid bedömningen utgå från att bolaget är "fullt ut" skattskyldigt. I ärendet är fråga om kostnader i samband med dels utgivande av konvertibla skuldebrev, dels nyemission av egna aktier. Kostnaderna utgörs bl.a. av tryck- och annonseringskostnader vid utgivande av prospekt och kostnader för diverse rådgivnings- och konsulttjänster.

Det kan inledningsvis framhållas att bolagets nu avsedda åtgärder att ge ut konvertibla skuldebrev och genomföra en nyemission är av ett annat slag än dem som var föremål för Regeringsrättens bedömning i de tidigare nämnda avgörandena RÅ 2001 not. 69 och not. 70.

Det kan konstateras att det inte föreligger något direkt samband mellan de förvärvade tjänsterna och de av bolaget i dess skattepliktiga verksamhet tillhandahållna tjänsterna. Den mervärdesskatt som bolaget har betalat för utgifter för förstnämnda tjänster kan således inte direkt hänföras till de olika kostnadskomponenterna för bolagets utgående avdragsgilla transaktioner. Dessa utgifter ingår nämligen inte i kostnaderna för de utgående transaktioner i vilka de förvärvade tjänsterna används. Fråga uppkommer då om kostnaderna för dessa tjänster i stället kan

anses utgöra en del av kostnadskomponenterna för de av bolaget tillhandahållna tjänsterna.

Vad först gäller kostnader för tjänster som hänför sig till bolagets utgivande av konvertibla skuldebrev framgår t.ex. av p. 25 i EG-domstolens dom i mål nr C-4/94 angående BLP Group plc att avdragsrätt föreligger för mervärdesskatt som hänför sig till nödvändiga tjänster som tillhandahålls för att en skattskyldig ska kunna ta upp ett lån för den mervärdesskattepliktiga verksamheten. Utgivande av konvertibla skuldebrev är ett upptagande lån. Av handlingarna framgår inte annat än att de i ärendet aktuella tjänsterna såvitt nu är i fråga hänför sig till utgivandet. Kostnaderna för tjänsterna utgör därför en del av bolagets allmänna omkostnader för de skattepliktiga omsättningarna (fråga 1).

Vad beträffar det fall som avses med fråga 4, nämligen att bolaget beslutar om en nyemission, sker även ett sådant beslut i syfte att anskaffa kapital till bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet. I motsats till vad som var fallet i målet angående BLP Group plc är förfarandet inte att hänföra till en avyttring av aktier utan i detta sammanhang jämförbart med att anskaffa medel för verksamheten genom upplåning. På samma sätt som kostnaderna enligt fråga 1 utgör de aktuella kostnaderna för en nyemission därför en del i bolagets allmänna omkostnader i bolagets mervärdesskattepliktiga verksamhet."

Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i det ovan angivna synsättet.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV med yrkande om att Regeringsrätten måtte fastställa detsamma. RSV avser att närmare kommentera förhandsbeskedet i en kommande skrivelse till skattemyndigheterna.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 november 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om skattskyldighet för stiftelse som främjar vetenskaplig forskning och lämnar bidrag för undervisning och utbildning när ca 80 procent av utdelade medel gått till mottagare i utlandet.

RR målnr 4642--4643-2003, KRNS 1255-02 och 8812-02

Klagande: RSV

Lagrum: 7 § 6 mom. SIL

Saken: En importör, som anlitat en betalningsansvarig speditör vid import av varor har i anslutning till importen gjort avdrag för ingående mervärdesskatt med stöd av faktura från speditören. Sedan speditören gått i konkurs utan att ha fullgjort sin betalningsskyldighet mot tullmyndigheten har importören av krävts på betalning av skatten. Fråga om importören har rätt till avdrag för den senare betalningen.

RR målnr 3678-2001, KRNJ 4122-1998

Klagande: RSV

Lagrum: 13 kap. 23 § ML, 17 § femte stycket GML

Saken: Fråga om - bl.a. mot bakgrund av SKM:s utredningsansvar - grund för påförande av skattetillägg föreligger när en skattskyldig redovisar vinst från försäljning av onoterade aktier (ICA) enligt schablonmetoden och det i deklarationshandlingarna funnits i viss mån motstridiga uppgifter i fråga om aktierna var att anse som onoterade eller marknadsnoterade.

RR målnr 3587-2003 och 4753-2003, KRNG 2279-2002 och KRNJ 2192-2002

Klagande: de skattskyldiga

Lagrum: 3 kap. 1 § och 5 kap. 1 § TL

Saken: Fråga om värdering av bankers lånefordringar med hänsyn till s.k. länderrisker.

RR målnr 4541--4542-2002, KRNS 3316--3317-2001

RR har begärt yttrande från Finansinspektionen

Klagande: den skattskyldiga

Lagrum: 24 § anv.p. 2 KL

- [RR:s dom den 3 april 2003, mål nr 6261-2001](#)
Löneunderlaget; beräkning av gränsbeloppet. Löner från ett bolag – som inte varit dotterbolag under året före beskattningsåret – ska inte ingå i löneunderlaget vid beräkning av gränsbelopp
- [RR:s dom den 15 april 2003, målnr. 2558-2002](#)
Uppskovsavdrag bostad. Endast en fastighet kan utgöra ursprungsbostad nämligen den fastighet där den skattskyldige är bosatt
- [RR:s dom den 2 april 2002, mål nr 509-2002](#)
Lagerandelar eller ej. Aktier i ett fastighetsförvaltande bolag som utgjorde lagerandelar ansågs bibehålla sin karaktär av lagerandelar även efter det att samtliga fastigheter i det fastighetsförvaltande bolaget avyttrats
- [KR:s i Göteborg dom den 11 april 2003, mål nr. 2308-2002](#)
Skadestånd p.g.a. förvaltningsuppdrag värdepapper. Skadestånd från förvaltare av värdepapper som utgått som ersättning för låga försäljningsintäkter, höga anskaffningskostnader för utländsk valuta, felaktigt uttag av courtage m.m. har beskattats som inkomst av kapital det år då det var känt till sitt belopp
- [KR:s i Sundsvall dom den 10 april 2003, mål nr 3065-2002](#)
Ersättning för kostnader i mål om godkännande som upplagshavare enligt lagen om alkoholskatt. Fråga om godkännande som upplagshavare har inte sådant samband med fråga om alkoholskatt eller avgifter att lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt kan vara tillämplig
- [KR:s i Jönköping dom den 12 mars 2003, mål nr 1890-2000](#)
Matchläkare, vars medverkan bedömts vara nödvändig för den idrottsliga verksamheten, har betraktats som idrottsutövare i den meningen att ersättningen till honom inte ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 april 2003.*

RR:s dom den 3 april 2003, mål nr 6261-2001

Löneunderlaget; beräkning av gränsbeloppet

**Löner från ett bolag – som inte varit dotterbolag under året
före beskattningsåret – ska inte ingå i löneunderlaget vid
beräkning av gränsbelopp**

Inkomsttaxering 1998

REGERINGSRÄTTENS DOMSKÄL

"Enligt 3 § 12 d mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, i dess i målet aktuella lydelse, skall löneunderlaget beräknas på grundval av ersättningar som ingår i underlaget av avgifter enligt 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om sociala avgifter och 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under året före beskattningsåret har utgått till arbetstagare i företaget och i dess dotterföretag. Motsvarande bestämmelser återfinns numera i 43 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229).

Under år 1996, året före beskattningsåret, ägde en fysisk person samliga aktier i A AB. År 1997, beskattningsåret, sålde han dessa aktier till ett av honom nybildat bolag, som därmed blev moderbolag. I sin inkomstdeklaration vid 1998 års inkomsttaxering redovisade han ett löneunderlag om drygt 1,2 milj kr. från sitt ägande i moderbolaget. Hela löneunderlaget hade beräknats med utgångspunkt i 1996 års löner från A AB. Frågan i målet är om ersättningar som utgått i detta bolag innan bolaget blivit dotterbolag får ingå i löneunderlaget för ägaren i moderbolag."

RR gör följande bedömning.

"De i målet aktuella bestämmelserna gäller både för ägare av endast ett företag och för ägare av en fåmansföretagskoncern, med minst ett dotterbolag. Bestämmelserna innehåller emellertid endast en tidsbestämning, nämligen "året före beskattningsåret". Redan av lagtextens ordalydelse följer således att endast sådana förhållanden som förelåg året före beskattningsåret skall vara bestämmande för senare beräkning av löneunderlaget. En sådan tolkning har också stöd i förarbetena där det sägs att avsikten bakom den valda tidpunkten var att det redan vid ingången av beskattningsåret skulle stå klart om ett löneunderlag kunde utnyttjas och i så fall hur stort detta var (jfr prop. 1993/94:234 s. 93).

A AB var inte dotterbolag under året före beskattningsåret. De ersättningar som utgått i bolaget under det året skall därför inte ingå i löneunderlaget för beskattningsåret."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 april 2003.*

RR:s dom den 15 april 2003, målnr. 2558-2002

Uppskovsavdrag bostad

Endast en fastighet kan utgöra ursprungsbostad nämligen den fastighet där den skattskyldige är bosatt.

Inkomsttaxeringen 1999

Under år 1998 sålde C fastigheterna I och II. Båda försäljningarna ledde till skattepliktiga realisationsvinster. Han yrkade uppskovsavdrag med ett belopp motsvarande summan av hans andel av de två realisationsvinsterna och anförde bl.a. att familjen varit bosatt på båda fastigheterna och att dessa utgjort familjens permanentbostad.

SKM och LR ansåg att bara en bostad kunde utgöra ursprungsbostad. KR ansåg att båda fastigheterna kunde ses som ursprungsbostad. RSV överklagade till RR.

REGERINGSRÄTTEN

Enligt 1 § lagen om uppskovsavdrag vid byte av bostad (UAL), i lydelse vid nu aktuell taxering, kunde den som redovisade skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad) under vissa förutsättningar medges ett uppskovsavdrag. Enligt 2 § samma lag avsågs med ursprungsbostad en privatbostad enligt 5 § KL om bostaden var den skattskyldiges permanentbostad. I begreppet permanentbostad låg enligt 3 § UAL ett krav på att den enskilde skulle vara bosatt på fastigheten under viss minsta tid.

Motsvarande regler återfinns numera i stort sett oförändrade i 47 kap. 1-3 §§ IL.

Frågan i målet är om två fastigheter kan utgöra en ursprungsbostad i den mening som avses i UAL.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Uppskov med realisationsvinst vid försäljning av fastighet hade ursprungligen kunnat komma i fråga endast i särskilda fall, såsom då avyttringen skedde på grund av expropriation eller liknande tvångsförfaranden. Möjligheten att erhålla uppskov utvidgades genom lagstiftning år 1976 till att avse också frivilliga avyttringar. I förarbetena uttalades att uppskovsrätten inte borde vara knuten till den faktiska mantalsskrivningen utan till den fastighet där den skattskyldige rätteligen bort vara mantalsskriven (prop. 1975/76:180 s. 148).

I samband med ytterligare ändringar i uppskovssystemet år 1978 ersattes kravet på mantalsskrivning av ett bosättningskrav som detta bestämts i den dåvarande folkbokföringsförordningen.

Folkbokföringsmyndighets beslut beträffande kyrkobokföringen avsågs i princip skola ligga till grund för taxeringsmyndigheternas bedömning av bosättningsfrågan (prop. 1978/79:54 s. 23).

Uppskovssystemet ersattes i samband med 1990 års skattereform av en omedelbar schabloniserad beskattning, de s.k. takreglerna. Även i detta system gällde ett bosättningskrav, men detta var inte definierat i lagtext. I förarbetena angavs emellertid, med hänvisning till vad som gällt före skattereformen, att mantalsskrivningen skulle vara utgångspunkten för prövningen (prop. 1989/90:110 s. 717).

Sedermera övergavs också takreglerna till förmån för den nu gällande ordningen med uppskovsavdrag, med det bosättningskrav som är aktuellt i detta mål.

Av det nu anförda framgår att de olika former av beskattning av vinster vid bostadsbyten som gällt sedan år 1976 har varit en del av den ordinarie inkomstbeskattningen av realisationsvinst och att bosättningskraven varit anknutna till folkbokföringen. Även det nu aktuella uppskovsavdraget hänför sig till den ordinarie inkomstbeskattningen. Därav följer att det bosättningskrav som gäller för avdraget skall bedömas med utgångspunkt i folkbokföringsreglerna.

Av 6 § första stycket och 7 § första stycket folkbokföringslagen (1991:481) framgår att en person kan vara folkbokförd endast på en fastighet, även om han skulle nyttja flera fastigheter.

Det nu anförda stöder den tolkning av UAL:s regler som framstår som mest näraliggande, nämligen att endast en fastighet kan utgöra en ursprungsbostad.

När fastigheterna I och II avyttrades hade C varit bosatt och även

folkbokförd på förstnämnda fastighet under sådan tid att denna var att anse som permanentbostad. Därför kan endast denna fastighet utgöra en ursprungsbostad vid tillämpning av bestämmelserna om uppskovsavdrag vid 1999 års taxering.

Regeringsrätten biföll därför RSV:s överklagande och fastställde, med ändring av kammarrättens dom, det slut länsrättens dom innehöll.

Kommentar:

Se numera 47 kap. 3 § IL om rekvisiten för ursprungsbostaden.

Bosättningskrav gäller enligt 47 kap. 7 §, 1 st. IL även för ersättningsfastigheten. I analogi med vad som gäller för ursprungsbostaden bör endast en fastighet anses kunna uppfylla kraven på att utgöra ersättningsfastighet.

Det förekommer såväl att en fastighet är indelad i flera taxeringsenheter som att flera fastigheter ingår i samma taxeringsenhet. Betydelsen av detta har i uppskovssammanhang berörts i SOU 1985:38 s. 146-155. Som kommentar till då gällande Uppskovslag uttalas att taxeringsenhetsbegreppet torde utgöra den principiella utgångspunkten vid bedömning av såväl ursprungsfastigheten som ersättningsfastigheten.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 29 april 2003.

RR:s dom den 2 april 2002, mål nr 509-2002

Lagerandelar eller ej

Aktier i ett fastighetsförvaltande bolag som utgjorde lagerandelar ansågs bibehålla sin karaktär av lagerandelar även efter det att samtliga fastigheter i det fastighetsförvaltande bolaget avyttrats.

Överklagat förhandsbesked

Inkomstskatt taxeringsåren 2002-2004

A ägde samtliga aktier i ABX som bedrev fastighetsförvaltning. Det bolaget hade ett helägt dotterbolag, ABY, som bedrev

byggnadsrörelse. Aktierna i ABX utgjorde lagertillgångar för A som dessutom ägde aktierna i ett vilande bolag, ABZ.

Verksamheten skulle omstruktureras varvid följande åtgärder skulle vidtas. ABY bildade ett nytt dotterbolag, NyAB. Till det bolaget överlät ABX samtliga sina fastigheter till underpris. Därefter skulle ABY överlåta aktierna i NyAB till ABZ. Även den överlåtelsen skulle ske till underpris. A skulle vara kvalificerat verksam i NyAB.

Sökanden frågade bl.a. om aktierna i det fastighetsförvaltande bolaget, ABX, skulle anses utgöra lagerandelar för A efter det att samtliga fastigheter överlåtits till underpris till NyAB.

Skatterättsnämnden kom fram till att aktierna i ABX utgjorde lagertillgångar även efter överlåtelsen av fastigheterna och anförde som motivering:

”Utgångspunkten i ärendet är att aktierna i ABX utgör lagertillgångar för A till följd av den fastighetsförvaltning som bedrivits i företaget. Av grunderna för beräkning av inkomst av byggnadsrörelse får anses följa att aktierna behåller den karaktären även om ABX överlåter samtliga sina fastigheter och därmed ändrar verksamhetsinriktning.”

RSV överklagade och anförde följande:

”Efter överlåtelsen av fastigheterna uppfylls inte längre det i 27 kap. 6 § IL uppställda kravet - enligt bestämmelsens ordalydelse – eftersom ABX inte längre bedriver fastighetsförvaltning och inte längre innehar någon fastighet. I förarbetena till bestämmelsen betonas att, sedan det en gång fastställts att en fastighet är en omsättningstillgång eller en anläggningstillgång, den behåller sin skattemässiga karaktär för all framtid i samma ägares hand (prop. 1980/81:68 s. 208 f.). Något motsvarande uttalande beträffande fastighetsförvaltande företag har RSV inte kunnat finna. Det förefaller inte heller lämpligt eller principiellt rätt att vid en analys av vilken karaktär tillgångar ska ha behandla aktiebolag och handelsbolag på samma sätt som fastigheter. Fastigheter är tillgångar vilkas identitet i huvudsak består och inte förändras drastiskt över tiden. Bolaget är bara ett skal i vilket alla sorters tillgångar kan finnas och olika verksamheter bedrivs. Det förefaller vara i enlighet med grunderna för reglerna om byggnadsrörelse att ett bolag behåller sin karaktär i det fallet att värdestegringen på fastigheterna finns kvar i bolaget även efter försäljningen av alla fastigheter. På så sätt kommer en försäljning av bolaget att resultera i att värdestegringen beskattas som en rörelsevinst och inte som en kapitalvinst. Om däremot, som i föreliggande fall, alla fastigheter och värdestegringen på dessa förs över till ett annat bolag är det inte självklart att bolaget ska behålla sin karaktär. Lagens ordalydelse talar emot detta. Även grunderna för reglerna synes tala emot karaktärskontinuitet i ett sådant fall.”

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

”Målet gäller om A:s aktier i bolaget skall anses som lagertillgångar även efter det att bolaget överlätit samtliga sina fastigheter.

I 27 kap. IL finns särskilda bestämmelser om bl. a. byggnadsrörelse och handel med fastigheter i vilka i huvudsak anges de fall då fastigheter (2.4 och 5 §§) och aktier eller andra andelar i fastighetsförvaltande företag (2,6 och 7 §§) skall anses som lagertillgångar. Enligt 6 § första meningen anses andelar i fastighetsförvaltande företag som lagertillgångar, om någon av företagets fastigheter skulle ha varit lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter för det fall att fastigheten hade ägts direkt av den som innehar andelen.

Denna reglering har efter främst redaktionella ändringar hämtats från den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370). Den infördes där år 1981 och ansågs huvudsakligen innebära en kodifiering av de regler som hade utbildats i praxis (prop. 1980/81:68). När det gäller aktier och andra andelar i fastighetsförvaltande företag uttalades i propositionen (a. prop. s. 160 och 209) att utgångspunkten i enlighet med dåvarande praxis borde vara att aktierna och andelarna skulle behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter, om aktie- eller andelsinnehavet kunde ses som ett alternativ till ett direkt ägande, och att den nya regleringen utgick från det skattemässiga resultat som skulle ha uppkommit om företagets fastigheter i stället innehafts direkt av den skattskyldige.

Uttalandena får anses ta sikte på frågan i vilka situationer karaktären av lagertillgångar skall uppkomma för andelar i fastighetsförvaltande företag. Beträffande sådana andelar gjordes inte något uttalande om vad den skattemässiga följden skulle bli om berört företag upphörde att vara fastighetsförvaltande eller om någon annan av de förutsättningar som en gång medförde att andelarna skulle anses som lagertillgångar inte längre var uppfylld.

Däremot blev beträffande den jämförbara situationen direkt innehav av fastigheter motsvarande fråga föremål för överväganden och i vissa delar en uttrycklig lagreglering. Bl.a. pekades på att principen var att en av en byggmästare ägd fastighet inte förlorade karaktären av lagertillgång om den en gång blivit att anse som en sådan tillgång, en princip som klart godtogs. En annan ordning än vad som dittills gällt var däremot motiverad i fråga om den omvända situationen att fastigheten i ägarens hand ursprungligen hade karaktär av kapitaltillgång, beträffande vilken praxis innebar att en fastigheter kunde byta karaktär till lagertillgång. Den ändringen genomfördes att något karaktärsbyte inte skulle äga rum. I stället

infördes föreskrifter om en utvidgad uttagsbeskattning (a. prop. s. 152 ff.).

Enligt Regeringsrättens mening står det klart att avsikten varit att behandlingen av andelar i ett fastighetsförvaltande företag och behandlingen av direkt ägda fastigheter så långt som möjligt skall korrespondera, så att i huvudsak samma skattekonsekvenser uppkommer för den som innehar aktierna respektive fastigheterna oberoende av formen för innehavet. Bestämmelserna i 27 kap. 1L om andelar i fastighetsförvaltande företag bör därför tolkas med beaktande av de närliggande bestämmelserna om direkt ägda fastigheter som en gång blivit lagertillgångar behåller denna karaktär även när berörd byggnadsrörelse lagts ned och dessutom att även senare förvärvade fastigheter kan få karaktären av lagertillgångar (jfr RÅ 2000 not. 84).

Mot denna bakgrund finner Regeringsrätten att regleringen i 27 kap. 6 § 1L främst får anses ange förutsättningarna för att aktier och andra andelar i fastighetsförvaltande företag skall anses bli lagertillgångar. Däremot bör bestämmelserna inte anses direkt reglera förutsättningarna för karaktärsbyte i motsatt riktning.

Det anförda bör i förevarande mål leda till att avyttringen av samtliga fastigheter inte i sig skall medföra att aktierna i det fastighetsförvaltande företaget, vilka betraktas som lagertillgångar, omedelbart skiftar karaktär och att det inte heller skall vara avgörande på vilka villkor, till underpris eller till marknadspris, fastigheterna avyttras. Regeringsrätten kan således inte ansluta sig till den av RSV framförda uppfattningen att bestämmelserna bör kunna tillämpas på ett annat sätt i detta mål med anledning av att fastigheterna avyttras till bokfört värde. Av detta följer att förhandsbeskedet skall stå fast i den del som omfattas av överklagandet.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats."

Kommentar:

Reglerna om beskattning av byggnadsrörelse m.m. är föremål för översyn i Utredningen om vissa företagskattefrågor (dir. 2002:28).

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 april 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 11 april 2003, mål nr. 2308-2002

Skadestånd p.g.a. förvaltningsuppdrag värdepapper

Skadestånd från förvaltare av värdepapper som utgått som ersättning för låga försäljningsintäkter, höga anskaffningskostnader för utländsk valuta, felaktigt uttag av courtage m.m. har beskattats som inkomst av kapital det år då det var känt till sitt belopp.

Inkomsttaxeringen 1998

SKM beskattade L för erhållet skadestånd i inkomstslaget kapital vid 1998 års taxering.

L överklagade till länsrätten och yrkade att skadeståndet inte skulle beskattas. I andra hand yrkade han att ersättningen skulle ses som en tilläggsköpeskillning och hänföras till det år då skadan uppkom och därmed minska hans underskott i kapital främst för taxeringsåret 1998. Han anför att ett företag haft i uppdrag att förvalta obligationer i ett obligationskonsortium i vilket han var delägare. Det skulle ske ett avslut i augusti 1992. Avslut skedde emellertid först i februari 1993. Banken har inte följt de av honom givna instruktionerna att sälja obligationerna och lösa utlandslånet i tid. För detta avtalsbrott har han erhållit skadestånd. Det erhållna skadeståndet kan inte anses utgöra intäkt i någon förvärvskälla. Skadeståndet är avsett att täcka förlust av redan beskattat kapital och ersättningen skall därför inte beskattas. Om länsrätten ändå skulle finna att ersättningen är skattepliktig bör ersättningen och kostnaderna för att erhålla denna hänföras till 1994.

LÄNSRÄTTEN

Av 3 § 1 mom. SIL framgår bl.a. att till intäkt av kapital räknas löpande avkastning, vinster och annan intäkt som härrör från egendom, i den mån intäkten inte är att hänföra till näringsverksamhet. Till intäkt av kapital hör bland annat ränta på banktillgodohavanden, obligationer och andra fordringar, utdelning på aktier och andelar, vinst (realisationsvinst) vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar och åtaganden enligt avtal om optioner och terminer samt andra därmed jämförliga förpliktelser. Till realisationsvinst hänförs även valutakursvinst på fordringar och skulder i utländsk valuta.

Av 24 § 4 mom. 2 st. SIL framgår att om intäktens storlek är

beroende av viss framtida händelse och kan till följd härav intäktens totala belopp inte fastställas vid den taxering som är i fråga, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då detta belopps storlek blir känd. Därvid skall beskattningen ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret.

LR gör följande bedömning.

Huvudfrågan i målet är om det erhållna skadeståndet skall anses skattepliktigt eller inte. Om skadeståndet skall anses vara skattepliktigt så uppkommer frågan om det kan hänföras till något annat taxeringsår än 1998.

Skadeståndet har varit avsett att täcka skador till följd av en kontraktspartners (bankens) agerande eller brist på agerande vid förvaltning av aktier och obligationer, vilket bl.a. medfört för låga försäljningsintäkter, för höga anskaffningskostnader för utländsk valuta, felaktigt uttag av courtage m.m. Skadeståndsersättningen får därför anses ha utgått för att täcka förlust av inkomster som varit skattepliktiga och för att ersätta kostnader som varit avdragsgilla i inkomstslaget kapital. Det har inte framkommit att skadeståndsersättningen varit avsedd att ersätta intäkter eller kostnader som varit skattefria. Skadeståndsersättningen är därför skattepliktig i inkomstslaget kapital.

L har vid denna bedömning i målet i andra hand yrkat att ersättningsbeloppet skall ses som en tilläggsköpeskilling och fördelas på de år till vilka den kan anses hänförlig, i första hand till taxeringsåret 1994. Förlikningsavtalet mellan L och banken, till vilket skadeståndsersättningen är hänförlig, slöts den 15 oktober 1997. Av avtalet framgår inte något annat än att ersättningen har utgått till följd av den sammanlagda skada som L har lidit. Det framgår inte att ersättningen kan anses ha ett sådant samband med någon enskild försäljning som medför att den skulle vara att hänföra till något annat taxeringsår. Ersättningen skall därför tas upp vid det taxeringsår då den var känd till sitt belopp, dvs. vid taxeringsåret 1998. Någon grund för att fördela ersättningen på några andra år finns inte. Att L inte fullt ut har kunnat utnyttja avdrag för räntekostnader och andra förluster föranleder inte någon annan bedömning.

L överklagade till Kammarrätten.

KAMMARRÄTTEN

Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning och tillägger följande. I RÅ84 1:38 avsåg skadeståndet från fastighetsmäklaren ersättning för ej avdragsgilla kostnader, bl.a. skatt på

realisationsvinst, vilket ledde till bedömningen att skadeståndet inte utgjorde intäkt i någon förvärvskälla. Så är inte fallet i förevarande mål av de skäl länsrätten anfört. I RÅ 1992 ref. 102 avsåg skadeståndet från fastighetsmäklaren gottgörelse för att den avtalade köpeskillingen inte svarade mot fastighetens fulla marknadsvärde. Skadeståndet ansågs ha sådant samband med fastighetsförsäljningen att det betraktades som en tilläggsköpeskillning. I förevarande fall är skadeståndet inte en ersättning för att köpeskillingen blev lägre än marknadsvärdet på grund av bankens agerande eftersom L erhöll ett högre försäljningspris på grund av fördröjningen av försäljningen. Inte heller i övrigt finns – såsom också länsrätten konstaterat – ett sådant samband mellan skadeståndet och försäljningen av obligationerna att skadeståndet skall betraktas som en tilläggsköpeskillning. Med hänsyn till det anförda skall överklagandet således avslås.

Kommentar:

Skadestånd behandlas vid beskattningen som det belopp som skadeståndet ersätter. Om skadan utgörs av något som varit skattepliktigt eller avdragsgillt i inkomstslaget kapital ska således skadeståndsbeloppet beskattas i detta inkomstslag.

Här rör det sig om del av försäljningsintäkter, del av anskaffningsutgift för utländsk valuta, felaktigt courtage m.m. således inkomster som såväl 1998 som idag hänförs till inkomstslaget kapital, se 41 kap. 1 § och 42 kap. 1 § IL.

Äldre praxis, se RÅ 1958 ref. 33, RÅ 1933 ref 63, RN 1960 nr 4:7 och RN 1963 nr 7:9. Inkomst av kapital består av inkomster från tre äldre inkomstslag nämligen kapital, tillfällig förvärvsverksamhet och annan fastighet. I ett fall som detta hade därför en uppdelning behövt göras. Numera slipper vi detta och kan beskatta hela det här aktuella beloppet i kapital.

I dom den 20 november 2002 ansåg Regeringsrätten däremot att en förmögenhetsöverföring inte utgjorde skadestånd utan innebar en partiell återgång av ett överlåtelseavtal, se [RSV:s rättsfallsprotokoll nr 29/02](#). I det fallet var det avtalat från början att återgång skulle ske under vissa förutsättningar. Det var således en del av överlåtelseavtalet och avsåg motparten, inte en förvaltare.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 april 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 10 april 2003, mål nr 3065-2002

**Ersättning för kostnader i mål om godkännande som
upplagshavare enligt lagen om alkoholskatt**

**Fråga om godkännande som upplagshavare har inte sådant
samband med fråga om alkoholskatt eller avgifter att lagen
om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt kan
vara tillämplig.**

Punktskatt – alkoholskatt

RSV återkallade bolagets godkännande som upplagshavare av alkoholvaror. Beslutet motiverades i huvudsak med att bolaget vid ett flertal tillfällen betalat in alkoholskatten för sent. Efter att RSV tagit del av bolagets inlagor till länsrätten och KR:s beslut om att förordna om verkställighetsförbud av verkets beslut om återkallelse fann RSV skäl att tillstyrka överklagandet. Bolaget yrkade ersättning för nedlagda kostnader i LR med 25 250 kr exklusive mervärdesskatt.

LR biföll bolagets överklagande och upphävde RSV:s beslut att återkalla bolagets godkännande som upplagshavare. Bolaget tillerkändes ersättning för ombudskostnader i LR med 6 000 kr.

Bolaget yrkade i överklagande att erhålla ersättning för ombudskostnader med 25 250 kr exklusive mervärdesskatt.

RSV bestred bifall till överklagandet.

KR avslog överklagandet med följande motivering.

”Av 1 § första stycket lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (LEKS) framgår att lagen gäller ersättning av allmänna medel för den skattskyldiges kostnader hos domstolar och andra myndigheter i mål om skatter, tullar och avgifter samt taxering av fastighet. I nu förevarande mål var frågan huruvida det godkännande som upplagshavare enligt lagen om alkoholskatt som bolaget haft skulle återkallas bl.a. på den grunden att bolaget inte i rätt tid hade betalat skatter enligt lagen om alkoholskatt. Det har inte framkommit att det i målet hos länsrätten eller i ärendet hos Riksskatteverket förelegat någon tvist om skattskyldigheten eller om skattens storlek. Fråga uppkommer därför huruvida LEKS är tillämplig i målet. Kammarrätten gör härvid

följande bedömning.

Målet gäller inte skatt eller avgift utan fråga om godkännande som upplagshavare enligt lagen om alkoholskatt. Ordalydelsen i 1 § LEKS talar då för att lagen inte är tillämplig i förevarande mål. Regeringsrätten har dock i ett mål (RÅ 1996 ref 97) uttalat att lagen är tillämplig i mål om tvångsåtgärder i samband med skatterevision. Kammarrätten konstaterar att en skatterevision väsentligt har till syfte att kontrollera huruvida skatt har betalats med rätt belopp och även om tvisten i det mål som prövades av Regeringsrätten inte gällde skattskyldighet eller skattens storlek ligger det i sakens natur att syftet med revisionen var att utreda vilken skatt och vilka avgifter som den enskilde hade att betala. Kammarrätten finner för sin del att den tvist som förelegat i nu aktuellt mål inte har sådant samband med fråga om alkoholskatt eller avgifter att LEKS kan vara tillämplig. Kammarrätten kan inte heller på annan grund tillerkänna bolaget den yrkade ersättningen. Bolagets överklagande kan därför inte bifallas."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 april 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 12 mars 2003, mål nr 1890-2000

Matchläkare, vars medverkan bedömts vara nödvändig för den idrottsliga verksamheten, har betraktats som idrottsutövare i den meningen att ersättningen till honom inte ska ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter

Arbetsgivaravgifter m.m. för utgiftsåret 1998

V Bandyklubb bedriver idrottsverksamhet på elitnivå. En läkare finns med vid varje elitseriematch. Vid träningstillfällen finns läkaren att tillgå vid behov, även om han inte alltid befinner sig just på den plats där träningen bedrivs. Klubben har betalat ut 18 000 kr i ersättning till läkaren.

Skattemyndigheten beslutade att ersättningen till läkaren skulle ingå i klubbens underlag för arbetsgivaravgifter.

Länsrätten och kammarrätten ansåg däremot att undantagsbestämmelsen i 2 kap. 4 § punkt 14 SAL (1981:691) om ersättning till idrottsutövare var tillämplig på ersättningen till läkaren och att arbetsgivaravgifter därför inte skulle betalas på ersättningen.

Motsvarande bestämmelse finns numera i 2 kap. 19 § SAL (2000: 980).

Kammarrätten skriver i sina domskäl i huvudsak följande. Enligt RSV:s rekommendationer (RSV S 1997:22) skall till begreppet idrottsutövare hänföras - förutom utövarna själva - även tränare inbegripet gymnastikinstruktörer, domare, linjemän materialförvaltare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer avses i sammanhanget också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Däremot - sägs det - är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen huvudsakligen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. kontorsarbete, styrelseuppdrag och liknande, inte att hänföra till denna grupp.

Kammarrätten gör följande bedömning.

V Bandyklubb bedriver idrottsverksamhet på elitnivå. Läkarens betydelse för verksamheten får därför anses vara större än i en förening som bedriver idrottsverksamhet på en lägre nivå. Utredningen i målet ger vidare vid handen att läkaren, förutom vid samtliga matcher, finns att tillgå också under den organiserade träningsverksamheten, även om läkaren då inte alltid befinner sig på just den plats där träningen bedrivs. Läkaren är därför att betrakta som idrottsutövare. Från den ersättning som utbetalats till läkaren skall därför - eftersom ersättningen understiger ett halvt basbelopp - bortses vid bestämmande av underlaget för de socialavgifter som föreningen skall betala.

Kommentar:

RSV har nyligen avstått från att överklaga en dom där Kammarrätten i Göteborg bedömt att personer, som hjälpt till under fotbollsturneringen Gothia Cup, skulle anses som sådana funktionärer som är att se som idrottsutövare i den mening begreppet har i SAL och RSV:s allmänna råd (se [RSV:s rättsfallsprotokoll 1/03](#)).

Även den nu aktuella kammarrättsdomen gäller en person - en matchläkare - som medverkat i samband med idrottsliga arrangemang, men med den viktiga skillnaden att denne därvid mot ersättning utövat sitt vanliga yrke som läkare. RSV avser att överklaga domen i syfte att klargöra gränserna för tillämpningsområdet för undantagsbestämmelsen i SAL.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 33/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 15 oktober 2003, mål nr 3544-2002](#)
Förseningsavgift. En näringsidkare har påförts förseningsavgift med 2 000 kr eftersom hans självdeklaration varit så ofullständig att en meningsfull granskning av den, vad gäller inkomst av enskild firma, inte har kunnat påbörjas senast den 1 augusti taxeringsåret. Däremot har avsaknad av blankett N3A i hans deklaration inte utgjort grund att påföra honom förseningsavgift i hans egenskap av delägare i handelsbolag
 - [RR:s dom den 24 oktober 2003, mål nr 349-2002](#)
Mervärdesskatt på upplåtelse av parkeringsplatser
 - [RR:s dom den 4 november 2003, mål nr 3492-2001](#)
Mervärdesskatt på kapitalförvaltning
 - [RR:s dom den 5 november 2003, mål nr 3471-2002](#)
Mervärdesskatt på fondadministration
 - [SRN:s förhandsbesked den 8 oktober 2003](#)
Personalservering – vara eller tjänst, samt fråga om värdet av uttag. Ett bolags tillhandahållande av kost till sin personal har ansetts dels utgöra ett sådant uttag av tjänst för privat ändamål (2 kap. 5 § första stycket 1 mervärdesskattelagen) och dels att det vid beräkningen av beskattningsunderlaget även skulle medräknas sådana kostnader – för att tillhandahålla tjänsten – som inte varit mervärdesskattepliktiga
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 november 2003.*

RR:s dom den 15 oktober 2003, mål nr 3544-2002

Förseningsavgift

En näringsidkare har påförts förseningsavgift med 2 000 kr eftersom hans självdeklaration varit så ofullständig att en meningsfull granskning av den, vad gäller inkomst av enskild firma, inte har kunnat påbörjas senast den 1 augusti taxeringsåret. Däremot har avsaknad av blankett N3A i hans deklaration inte utgjort grund att påföra honom förseningsavgift i hans egenskap av delägare i handelsbolag.

Taxeringsåret 2000

A bedrev rörelse i form av enskild näringsverksamhet och var också delägare i ett handelsbolag. Han inkom den 15 juni 2000 (efter anstånd) med särskild självdeklaration för taxeringsåret. I deklarationen redovisades inkomst av näringsverksamhet för den enskilda verksamheten och underskott av aktiv näringsverksamhet i handelsbolag. På deklarationsblanketten hade han kryssat i att näringsuppgifter lämnats via ADB.

Den 15 november 2000 underrättades A om att skattemyndigheten övervägde att påföra honom förseningsavgift med 2 000 kr, eftersom näringsuppgift i form av blankett N1/N2 (vilka avser näringsverksamhet utan årsbokslut respektive med årsbokslut) och N3A (vilken avser fysisk persons eller dödsbos andel i handelsbolag, där bl.a. uppgifter om nettointäkt, andel av förmögenhet, ingångsvärde, ersättning m.m. skulle redovisas) inte lämnats till skattemyndigheten. Efterfrågade blanketter inkom den 22 november 2000. Den 30 november 2000 beslutade skattemyndigheten att påföra A förseningsavgift med 2 000 kr då deklaration ansågs ha lämnats med så bristfälligt innehåll att den inte kunnat läggas till grund för taxering. Även handelsbolaget påfördes förseningsavgift med 2 000 kr. Såväl länsrätten som kammarrätten avslog A:s överklaganden.

I skälen för Regeringsrättens avgörande angavs bl.a.

”Möjligheten att påföra förseningsavgift vid bristfällig deklaration, och som inte tidigare bara vid utebliven sådan, infördes genom en lagändring som trädde i kraft den 1 januari 1992 med tillämpning första gången vid 1992 års taxering. I motiven till bestämmelsen uttalades bl.a. att väsentliga uppgifter måste saknas i deklarationen och denna var så bristfällig att en meningsfull granskning inte kunde

påbörjas för att förseningsavgift skulle kunna påföras (prop. 1991/92:43 s. 85).

Även företagens uppgiftsskyldighet reformerades med verkan från och med 1992 års taxering. Enligt 2 kap. 19 § lagen (1990:325) om självdeklaration och kontrolluppgifter, LSK, skulle den som hade inkomst av näringsverksamhet, om inte annat framgick av 20 eller 25 §, i sin självdeklaration lämna i paragrafen närmare angivna uppgifter om näringsverksamheten. Av 2 kap. 25 § LSK framgick att bl.a. handelsbolag varje år till ledning för delägares taxering skulle lämna uppgifter om näringsverksamheten samt om varje delägares andel av bolagets inkomst och om värdet av hans andel. Motiven för ändringen var att det ansågs tillräckligt att de närmare uppgifterna om en och samma näringsverksamhet lämnades från ett håll. Den lämpligaste lösningen ansågs vara att bolaget – och inte delägarna – skulle lämna uppgifterna. I förarbetena påpekades vidare att förhållandet att den fylligare redovisningen av näringsverksamheten lämnades av någon annan inte inverkar på varje delägares skyldighet att lämna en riktig deklaration med en summarisk uppgift om inkomsten av näringsverksamheten (prop. 1990/91:5 s. 86 f.). Samtidigt infördes i 5 kap. 5 § femte stycket TL en möjlighet att påföra handelsbolag m.fl. som inte lämnat uppgifter i rätt tid förseningsavgift. Bestämmelser av motsvarande innehåll återfinns numera i 3 kap. 18 § lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter samt i 5 kap. 5 § fjärde stycket TL.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Som framgår av den lämnade redovisningen åligger det handelsbolaget och inte delägarna att lämna uppgifter om handelsbolagets verksamhet. A har i sin i tid inkomna deklaration redovisat sin andel av handelsbolagets underskott. Eftersom någon skyldighet för A att inkomma med fullständig redovisning av verksamheten i handelsbolaget inte föreligger, medför det förhållandet att blankett N3A saknats i hans självdeklaration inte att innehållet i deklarationen är bristfälligt.

Till skillnad från vad som gäller för delägare i handelsbolag föreligger däremot en skyldighet för den som bedriver näringsverksamhet i annan form att inkomma med fullständig redovisning av verksamheten, A inkom inte med fullständig redovisning av den enskilda näringsverksamheten senast den 1 augusti taxeringsåret. De uteblivna uppgifterna är väsentliga för att en meningsfull granskning av hans deklaration skall kunna påbörjas. Deklarationen får därmed anses så bristfällig att det funnits skäl att påföra honom förseningsavgift.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.”

Kommentar:

Det kan nämnas att av 3 kap. 21 § första stycket lagen (2001:1227) om självdeklarationer och kontrolluppgifter (tillämplig fr.o.m. taxeringen 2002) framgår att bl.a. delägare i fåmanshandelsbolag ska lämna de uppgifter som behövs för tillämpning av bestämmelserna om 1. beräkningen av överskottet eller underskottet från företaget, och 2. utdelning och kapitalvinst för kvalificerade andelar. Bestämmelser av motsvarande innehåll tillämpliga t.o.m. taxeringen 2001 återfanns i 2 kap. 24 § LSK.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 november 2003.*

RR:s dom den 24 oktober 2003, mål nr 349-2002

Mervärdesskatt på upplåtelse av parkeringsplatser

Mervärdesskatt; förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 3/02](#).

Bostadsrättsföreningen överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten måtte förklara att föreningens tillhandahållande av parkeringsplatser till utomstående inte skulle anses utgöra skattepliktiga omsättningar.

Föreningen anförde bl.a. följande till stöd för sin talan. Av den senaste verksamhetsberättelsen kan utläsas att föreningens intäkter av parkeringsplatserna utgör en mycket liten del av dess totala intäkter. För perioden april – juni 2002 hyrs 211 av 334 platser ut till boende i föreningen och två platser är outhyrda. Uthyrningen är således väsentligt förändrad i förhållande till tidigare lämnade uppgifter.

RSV hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden av frågan om föreningens upplåtelse av parkeringsplatser till utomstående utgör sådan parkeringsverksamhet som avses i 3 kap. 3 § första stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och som inte är undantagen från skatteplikt. De nya uppgifter som föreningen lämnat i Regeringsrätten föranleder inte någon annan bedömning. Upplåtelsen avser en näringsfastighet och är således yrkesmässig (4 kap. 1 § ML, jfr RÅ 1994 not. 302).

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 11 november 2003.

RR:s dom den 4 november 2003, mål nr 3492-2001

Mervärdesskatt på kapitalförvaltning

Mervärdesskatt; förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 21/01](#).

Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten måtte förklara att den tjänst (kapitalförvaltning) som bolaget tillhandahåller är undantagen från skatteplikt.

Bolaget anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. Tjänsten har på grund av sin komplexitet och omfattning större likheter med tjänsten "corporate finance" än s.k. diskretionär förvaltning. Den centrala delen i uppdraget är att förmedla aktier och andra finansiella instrument. Kunden får affärerna utförda genom i stort sett alla större svenska banker och fondkommissionärer samt genom ett antal utländska institut. I uppdraget ingår att välja det eller de institut som ska utföra affären. Bolaget anser att Regeringsrätten inte kan fastställa förhandsbeskedet utan att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten finner inte skäl att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås bl.a. omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte (tredje stycket 1).

Frågan i målet är om bolagets verksamhet i form av kapitalförvaltning utgör sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som avses i nämnda bestämmelse.

Det angivna undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser om undantag från skatteplikt för vissa tjänster i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B.d 1-6. Som sådana tjänster anges i punkten 5, såvitt här är av intresse, transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper.

Av EG-domstolens praxis framgår att med uttrycket "transaktioner rörande värdepapper" avses transaktioner som kan skapa, förändra eller utsläcka parternas rättigheter och skyldigheter avseende värdepapper (mål C-235/00, CSC Financial Services Ltd, REG 2001 s. I-10237, punkt 33).

De åtgärder som bolaget vidtar påverkar inte direkt parternas rättigheter eller skyldigheter avseende de finansiella instrumenten. Bolaget utövar förvaltning genom att inom vissa ramar ta initiativ till köp och försäljningar och välja det eller de institut som ska utföra affären. Transaktionerna och förhandlingarna genomförs av banker, fondkommissionärer etc. Den tjänst som bolaget tillhandahåller kan därför inte anses utgöra sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som avses i 3 kap. 9 § ML eller motsvarande bestämmelse i direktivet. Omsättningen är således inte undantagen från skatteplikt. Förhandsbeskedet ska därför fastställas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 november 2003.*

RR:s dom den 5 november 2003, mål nr 3471-2002

Mervärdesskatt på fondadministration

Mervärdesskatt; förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 13/02](#).

Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att undantaget för förvaltning av värdepappersfond var tillämpligt i bolagets fall.

Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Bolagets verksamhet utgör ett nödvändigt led i fondbolagens förvaltning. Det är inte enbart funktionen att fatta beslut om köp eller försäljning av värdepapper för fondens räkning som bör omfattas av begreppet förvaltning. Funktionen att tillse att dessa beslut genomförs och att förändringen i fondernas förmögenhetsmassa registreras bör också innefattas i detta begrepp.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas och anförde bl. a. följande. Bolaget tillhandahåller administrativa tjänster åt de fondbolag som förvaltar fonderna. Fondbolaget har av hanteringsekonomiska skäl lagt delar av administrationen på annat bolag. För dessa tjänster erhåller bolaget en ersättning av fondbolagen. Ersättningen utgår således inte från fonden. Att administrera och kontrollera gjorda affärer i efterhand samt vidareförmedla information kan inte omfattas av undantaget för förvaltning av värdepappersfond.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås bl.a. förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, VPFL (tredje stycket 2).

Frågan i målet i Regeringsrätten är om bolagets verksamhet i form av s.k. fondadministration utgör sådan förvaltning som avses i nämnda bestämmelse.

Till grund för bestämmelserna i ML ligger EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG). Direktivet utgår från principen att all verksamhet i vilken varor och tjänster omsätts ska omfattas av mervärdesskattesystemet. I artikel 13 i direktivet åläggs emellertid medlemsstaterna att undanta vissa verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Bland dessa undantag anges förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna (artikel 13 B.d 6).

I direktivet överläts således åt medlemsstaterna att definiera de fonder, vilkas förvaltning ska omfattas av skattefrihet. För svenskt vidkommande gäller skattefriheten förvaltning av värdepappersfonder enligt VPFL. De i målet aktuella fonderna utgör s. k. nationella fonder. Enligt Regeringsrättens uppfattning är förvaltning av sådana fonder att betrakta som värdepappershandel i ML:s mening (jfr RÅ 1996 ref. 32).

Frågan därefter är om bolagets handhavande av fonderna utgör förvaltning i ML:s mening. Medlemsstaterna har enligt direktivet inte frihet att definiera vilka tjänster som ska vara undantagna från skatteplikt. Begreppet förvaltning ska därför tolkas EG-konformt.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Begreppet förvaltning kan inte ges den vidsträckta innebörd som bolaget hävdar. Bolagets befattning med de aktuella värdepappersfonderna är således inte att betrakta som förvaltning. I stället tillhandahåller bolaget –mot ersättning – administrativa tjänster åt fondbolagen. Omsättningen av dessa tjänster är inte undantagen från skatteplikt. Skatterättsnämndens förhandsbesked i denna del ska därför fastställas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet i den överklagade delen.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 november 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 8 oktober 2003

Personalservering – vara eller tjänst, samt fråga om värdet av uttag

Ett bolags tillhandahållande av kost till sin personal har ansetts dels utgöra ett sådant uttag av tjänst för privat ändamål (2 kap. 5 § första stycket 1 mervärdesskattelagen) och dels att det vid beräkningen av beskattningsunderlaget även skulle medräknas sådana kostnader – för att tillhandahålla tjänsten – som inte varit mervärdesskattepliktiga.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 januari 1999 – den 31 december 2004.

Omständigheterna som de framställdes i ansökan var i huvudsak följande.

Med stöd av sedvänja i restaurangbranschen tillämpar sökandebolaget kollektivavtalet med Hotell- och restauranganställdas förbund, med avseende på bestämmelser om kostförmån (s.k. inackordering i kost). Enligt dessa bestämmelser får de anställda mot avtalad ersättning äta en värdemeny samt dricka kaffe därtill. Sökandebolagets kostnader för att tillhandahålla kost åt personalen är lägre än för att tillhandahålla en måltid åt en gäst som äter i restaurangen. Det är för sökandebolaget fråga om att tillhandahålla två olika utbud (tjänster), till gäster respektive personal. Detta motiverar, enligt bolaget, att beräkningen av dess kostnader för att tillhandahålla kosten till personalen ska göras endast med beaktande av kostnader som är förenade med att tillhandahålla denna kost, och att inte alla kostnader för att tillhandahålla måltider till gäster ska utgöra underlag för en ev. uttagsbeskattning. Skillnaderna mellan de måltider som gästerna i allmänhet äter och den kost som tillhandahålls personalen är stora genom att inslaget av tjänst vid tillhandahållandet till gästerna i restaurangen är betydande, medan detta inte gäller den kost som tillhandahålls personalen. De anställda plockar själva ihop sina måltider, medan särskild personal gör det för gästerna. Gästerna erhåller service och information i samband med att de beställer och betalar. Restauranggästerna nyttjar också den särskilda matsalen i restaurangen. Denna har en särskild inredning samt städas och underhålls fortlöpande av särskild personal, som också ger kompletterande service och vägledning till gästerna. De anställda äter inte i restaurangens matsalar, utan de äter i det för restaurangen kombinerade personal-, utbildnings- och

mötesrummet. I detta rum finns inte någon kompletterande service vid måltider av särskilt anställd personal och rummet är vidare sämre beläget än vad matsalen/-arna är.

Mot denna bakgrund ställde bolaget följande frågor.

1.1 Utgör bolagets tillhandahållande av kost till anställda ett sådant rörelsefrämmande ändamål, att bolaget ska redovisa utgående mervärdesskatt, såsom för uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § ML, om det pris de anställda betalar underskrider bolagets kostnad för att tillhandahålla tjänsten, dvs. om priset underskrider ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b ML?

1.2 Om svaret på frågan vid 1.1 är jakande: ska vid beräkning enligt 7 kap. 3 § 2 b ML, av beskattningsunderlaget för den kost som bolaget tillhandahåller de anställda, inräknas lönekostnader och andra kostnader som inte för bolaget medför rätt till avdrag vid mervärdesskatteredovisningen?

1.3 Om svaret på frågan 1.1 är jakande: ska vid beräkning, enligt 7 kap. 3 § 2 b ML, av beskattningsunderlaget för den kost som bolaget tillhandahåller anställda beaktas endast bolagets kostnader för att tillhandahålla kost till anställda eller ska samtliga kostnader beaktas som är hänförliga till bolagets tillhandahållande av måltider till utomstående gäster?

2.1 Utgör bolagets tillhandahållande av kost till anställda ett uttag av vara enligt 2 kap. 2 § ML om det pris de anställda betalar underskrider ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 a ML?

2.2 Om svaret på frågan 2.1 är jakande: ska vid beräkning, enligt 7 kap. 3 § 2 a ML, i beskattningsunderlaget för den kost som bolaget tillhandahåller anställda, inräknas lönekostnader och andra kostnader som inte för bolaget medför rätt till avdrag vid mervärdesskatteredovisningen?

2.3 Om svaret på frågan vid 2.1 är jakande: ska vid beräkning, enligt 7 kap. 3 § 2 a ML, av beskattningsunderlaget för den kost som bolaget tillhandahåller anställda beaktas endast bolagets kostnader för att tillhandahålla kost till anställda eller ska beaktas samtliga kostnader som är hänförliga till bolagets tillhandahållande av måltider till utomstående gäster?

Bolagets uppfattning är att dess tillhandahållande av kost till personalen inte utgör ett rörelsefrämmande ändamål och att det därmed inte är fråga om uttag av tjänst enligt 2 kap. 5 § ML. Tillhandahållandet till personalen utgör en annan tjänst än att tillhandahålla måltider till utomstående gäster. Det pris de anställda betalar för den kost de tillhandahålls underskrider inte bolagets kostnader för att tillhandahålla denna kost. Härigenom föreligger ingen grund för uttagsbeskattning – och detta oavsett att det pris de anställda erlägger underskrider det pris som bolaget tillämpar vid tillhandahållande av måltid till gäst som äter i restaurangen eller om en gäst tar mat och dryck med sig ("take away"). De skillnader som

föreligger mellan de olika tjänsteutbudet – att tillhandahålla måltider åt gäster respektive att tillhandahålla kost till personalen – medför att priset för den kost personalen tillhandahålls är marknadsmässig.

I den del som gäller frågorna 2.1 – 2.3 anser bolaget att tillhandahållandet av kost till personalen egentligen utgör ett tillhandahållande av vara varvid beskattningsunderlaget för ev. uttagsbeskattning ska beräknas till tillverkningskostnaden enligt 7 kap. 3 § 2 a ML eller till självkostnadspriset, enligt 11 A. 1 b i EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv. Det pris de anställda betalar för maten överstiger tillverkningskostnaden och därmed aktualiseras inte någon uttagsbeskattning.

”FÖRHANDBESKED

Frågorna 1.1 och 2.1

Bolagets tillhandahållande av kost till sin personal utgör ett sådant tillhandahållande av tjänst för privat ändamål som avses i 2 kap. 5 § första stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Frågorna 1.2 och 1.3

Vid beräkningen av beskattningsunderlaget skall i värdet medräknas även kostnader för sådana förvärv för att tillhandahålla tjänsten som inte varit mervärdesskattepliktiga. Endast de fasta och löpande kostnader som direkt och indirekt kan hänföras till åtnjutandet av tjänsten skall beaktas.

MOTIVERING

Frågorna 1.1 och 2.1

Bedömningen av om ett tillhandahållande avser en vara eller tjänst får göras utifrån den allmänna bestämmelsen i 1 kap. 6 § ML enligt vilken med vara förstås materiella ting och med tjänst allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

Den svenska mervärdesskattelagstiftningen har anpassats till det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), i fortsättningen direktivet. Tolkningen av ML:s bestämmelser skall därför ske utifrån EG-reglerna och den EG-rättsliga praxis som finns på området.

Även vid tillämpningen av direktivet får bedömningen av om ett tillhandahållande skall anses som en leverans av vara eller en tjänst göras utifrån direktivets allmänna bestämmelser av vad som utgör leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Enligt artikel 5.1 avses med ”leverans av varor” överföring av rätten att

såsom ägare förfoga över egendom. Enligt artikel 6.1 avses med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. Varu- och tjänstebegreppen i ML har ansetts medföra att ML och direktivet överensstämmer i frågan om vilka transaktioner som skall anses beskattningsbara (SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 16).

Fråga i ärendet är bl.a. om bolagets tillhandahållande av aktuell kost till de anställda är att bedöma som tillhandahållande av tjänster eller som tillhandahållande av varor i form av livsmedel.

EG-domstolen hade i det av parterna åberopade målet C-231/94 angående Faaborg-Geltingen Linien A/S att ta ställning till om tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på färjor utgjorde leverans av varor i form av livsmedel eller tillhandahållande av tjänster i form av restaurangverksamhet. Av p. 12-14 i domen framgår bl.a. följande. Fråga huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga. Restaurangverksamhet å ena sidan kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Utfallet blir å andra sidan ett annat om verksamheten avser livsmedel "för avhämtning" och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra konsumtion på därför avsedd plats.

Nämnden gör följande bedömning.

Bolaget tillhandahåller sina anställda aktuella måltider för konsumtion i ett särskilt personalutrymme i restaurangen. Personalen får själv plocka ihop och ställa fram måltiden. Den får också ta bort resterna och snygga upp efter sig. Oaktat dessa förhållanden är det emellertid inte, som anförs i domen angående Faaborg-Geltingen Linien A/S, fråga om en verksamhet som avser livsmedel för avhämtning utan om en verksamhet förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. Bolagets tillhandahållande skall därför anses utgöra tillhandahållande av tjänster.

I 2 kap. 5 § ML finns allmänna bestämmelser om uttag av tjänster. Enligt 5 § första stycket 1, som är den punkt som aktualiseras i ärendet, förstås med uttag av tjänst att den skattskyldige utför, låter utföra eller på annat sätt tillhandahåller en tjänst åt sig själv eller sin personal för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål, om tjänsten tillhandahålls utan ersättning eller mot ersättning som understiger ett värde beräknat enligt 7 kap. 3 § 2 b ML och sådan ersättning inte är marknadsmässigt betingad.

ML:s bestämmelser om uttag av tjänster är utformade efter förebild av motsvarande bestämmelser i direktivet. Enligt artikel 6. 2 b skall som tillhandahållande av tjänster mot vederlag behandlas tillhandahållande av tjänster utan vederlag av den skattskyldiga personen för han eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

Enligt ordalydelsen omfattas endast tillhandahållanden som sker gratis av den aktuella bestämmelsen i direktivet medan 2 kap. 5 § första stycket 1 ML är tillämplig även om ersättningen understiger ett närmare angivet värde. I förarbetena till ML:s bestämmelser om uttagsbeskattning noterades särskilt att ML:s bestämmelser förutom gratisöverlåtelser även avser överlåtelse till underpris. Det ansågs dock inte strida mot syftet med aktuella EG-bestämmelser att såsom uttag även anse fall då överlåtelser sker till underpris (prop. 1994/95:57 s. 112 och s. 117). Enligt nämndens mening bör det synsätt som förarbetsuttalandena ger uttryck för inte anses oförenligt med motsvarande bestämmelse i direktivet. En tillämpning av aktuella bestämmelser som innebär att uttagsbeskattning skall begränsas till de fall när något vederlag över huvud taget inte utgår skulle för övrigt leda till orimliga, ej avsedda effekter. Ett endast symboliskt vederlag skulle då medföra att ett uttag inte skulle anses föreligga.

Förhandsbeskedet avseende frågorna 1.1 och 2.1 har utformats med utgångspunkt i det ovan redovisade synsättet.

Frågorna 1.2 och 1.3

Enligt 7 kap. 3 § 2 b ML jämfört med 7 kap. 3 a § sista stycket skall vid uttag av tjänster beskattningsunderlaget beräknas med utgångspunkt i kostnaden vid tidpunkten för uttaget för att utföra tjänsten, varmed förstås den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som belöper på tjänsten.

Bestämmelserna har utformats med utgångspunkt i artikel 11.A 1 c i direktivet enligt vilken beskattningsunderlaget vid sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2 utgörs av den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna.

Frågorna avser dels om även kostnader som inte har medfört rätt till avdrag för bolaget vid mervärdesskatteredovisningen skall beaktas vid beräkningen av det värde som avse i 7 kap. 3 § 2 b ML, och dels om samtliga kostnader som hänför sig till bolagets tillhandahållande av måltider i verksamheten eller endast de kostnader som kan anses specifikt hänförliga till bolagets tillhandahållande till de anställda skall beaktas vid beräkningen av det nämnda värdet.

Nämnden gör följande bedömning.

Uttagsbeskattningen syftar i regel till att en vara eller en tjänst som förbrukas för privat eller annat rörelsefrämmande ändamål skall belastas med mervärdesskatt. Den mervärdesskatt som tidigare dragits av tas alltså i princip tillbaka. I vissa fall kan bestämmelser om uttagsbeskattning också ha andra syften, vilket var fallet med den numera upphävda bestämmelsen i 2 kap. 6 § ML som gällde bl.a. uttagsbeskattning vid tillhandahållande av serveringstjänster till personal av den som normalt inte omsatte sådana tjänster till utomstående (prop. 1994/95:57 s. 113 f.).

Av de aktuella bestämmelsernas ordalydelse får anses klart framgå att samtliga fasta och rörliga kostnader som är hänförliga till tjänsten skall beaktas. Det förhållandet att vissa förvärv inte belagts med mervärdesskatt, såsom t.ex. lönekostnader för personal, medför inte att dessa kostnader skall undantas vid bestämmandet av beskattningsunderlaget. Någon uppdelning av kostnader på förvärv för vilka mervärdesskatt erlagts och dragits av och förvärv som inte varit mervärdesskattebelagda torde inte ha åsyftats i ML. Även om endast partiell avdragsrätt medgetts vid förvärv läggs således full skatt på uttaget (jfr prop. 1994/95:57 s. 111). Ordvalet i artikel 11.A 1 c "Den skattskyldiges hela kostnad för att tillhandahålla tjänsterna" leder också till slutsatsen att samtliga kostnader skall beaktas när beskattningsunderlaget skall beräknas.

Vad härefter gäller frågan om det i det nu aktuella fallet är samtliga bolagets kostnader i verksamheten att tillhandahålla måltider eller endast de kostnader som kan anse hänförliga till bolaget tillhandahållande till de anställda som skall beaktas vid beräkningen av det värde som avses i 7 kap. 3 § 2 b ML framgår av bestämmelserna att med kostnad för att utföra en tjänst avses den del av de fasta och löpande kostnaderna i rörelsen som "belöper på tjänsten". I artikel 11.A 1 c uttrycks det hela som den skattskyldiges hela kostnad för att "tillhandahålla tjänsterna". Ordalydelsen innebär enligt nämndens mening att det endast är kostnader som är hänförliga till bolagets tillhandahållande av måltider till de anställda som skall beaktas. Detta innebär att kostnader för t.ex. marknadsföring av bolagets produkter inte skall beaktas när det aktuella värdet skall beräknas. Frågan om den närmare fördelningen av bolagets kostnader på de två slagen av tillhandahållanden av måltider innefattar emellertid bedömningar av sådan art att de inte lämpar sig att göra inom ramen för ett förhandsbesked.

Svaren på frågorna 1.2 och 1.3 har utformats med utgångspunkt i det ovan sagda.

Med hänsyn till svaret på frågorna 1.1 och 2.1 förfaller frågorna 2.2 och 2.3."

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.
Beskedet har överklagats av bolaget.

- [RR:s dom 2003-01-03, mål nr 3157 - 2002](#)
Överlåtelse av kapitalförsäkring mellan privatpersoner genom köp beskattas enligt reglerna om kapitalvinst
- [RR:s dom den 4 april 2003, mål nr 6110-2002](#)
Näringsbetingade aktier. Fråga om aktier behåller sin karaktär av att vara näringsbetingade under en avveckling
- [RR:s dom 2003-01-02, mål nr 3158-2002](#)
Konsekvenser vid inkomstbeskattningen vid överlåtelse av kapitalförsäkring. En överlåtelse av kapitalförsäkring ska tas upp som kapitalvinst eller kapitalförlust
- [KR:s i Stockholm dom 2003-03-06, mål nr 4460-2001](#)
Nyttjanderätter. Formellt tidsbegränsade nyttjanderätter till mark och tunnlar m.m. beskattades inte som rättigheter obegränsade i tiden hos nyttjanderättshavaren
- [KR:s i Sundsvall dom den 3 april 2003, mål nr 2704-02](#)
Energiskatt; fråga om skattesats. Avgörande för vilken energiskattesats som ska tillämpas för elkraft är vem som förvärvat elkraften dvs. vem som är abonnemangsinnehavare och inte för vilket ändamål elkraften slutligen förbrukas
- [KR:s i Göteborg dom den 1 april 2003, mål nr 5428-2001](#)
Särskild avgift vid privatinförsel. Enbart det förhållandet att resande som medför skattepliktiga varor kör in i blå fil innebär inte att denne underlåtit att fullgöra sin deklarationsplikt
- [SRN:s förhandsbesked den 4 april 2003](#)
Gåva av byggnadsrörelse. Överlåtelse i gåvoform av en i enskild näringsverksamhet bedriven byggnadsrörelse omfattande fyra lagerfastigheter till ett aktiebolag ägt av den skattskyldige och hans son föranledde inkomstbeskattning för skillnaden mellan ersättning i form av övertagen låneskuld och fastigheternas skattemässiga värden. Den gåvoskatt aktiebolaget kunde komma att erlägga ansågs inte få inräknas i anskaffningsvärdet för de förvärvade fastigheterna
- [SRN:s förhandsbesked den 3 april 2003](#)
Tillämpning av skalbolagsregeln vid en intern aktieöverlåtelse inför ett generationsskifte

- [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 april 2003.*

RR:s dom 2003-01-03, mål nr 3157 - 2002.

Överlåtelse av kapitalförsäkring mellan privatpersoner genom köp beskattas enligt reglerna om kapitalvinst

Förhandsbeskedet

RR har fastställt SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002, som refererats i [protokoll nr 20/2002](#).

En privatperson ämnade överlåta en egen ägd kapitalförsäkring (fondförsäkring) med en tredjedel till vardera av sina tre barn. Köpeskillingen skulle vara lika med fondvärdet vid överlåtelsepunkten.

SRN:s förhandsbesked, som nu fastställts av RR, innebär att en överlåtelse av kapitalförsäkring ska behandlas enligt bestämmelserna för inkomst av kapital och att kapitalvinst eller kapitalförlust ska beräknas som skillnaden mellan köpeskillingen, minskad med utgifter för avyttringen, och omkostnadsbeloppet. I detta inräknas de premier som överlåtaren betalat.

Kommentar: Den kapitalvinst eller kapitalförlust som kan uppkomma vid avyttring av kapitalförsäkring är en sådan vinst eller förlust vid avyttring av tillgångar som avses i 41 kap. 2 § första strecksatsen IL. I 44 kap. 1L finns de grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster. Enligt 1 § detta kapitel gäller dessa bestämmelser för alla slag av tillgångar och förpliktelser, om inte annat anges. Särskilda bestämmelser finns sedan för olika slag av tillgångar och förpliktelser i de efterföljande kapitlen.

De kapitel som här kan vara aktuella är 48 kap. gällande avyttring av delägarrätter och fordringsrätter och 52 kap. gällande andra tillgångar och förpliktelser.

I en svensk fondförsäkring (unit-linked försäkring) är den underliggande egendomen värdepappersfonder. Utländska

försäkringar kan ha aktier eller andra värdepapper som underliggande egendom utan "förmedling" av någon fond. Det är försäkringsgivaren som äger denna underliggande egendom medan försäkringstagaren bestämmer hur placeringarna ska ske och tar den finansiella risken (och chansen) i placeringarna. Värdet av försäkringstagarens rätt till försäkringen bestäms av hur placeringarna utvecklas. Om fråga är om traditionell kapitalförsäkring är det försäkringsgivaren som bestämmer hur kapitalet investeras och samtidigt garanteras en viss avkastning på insatt kapital. Om placeringarna ger en bättre utdelning än den garanterade räntan kommer en bonus (återbäring) att betalas ut, förutom de utfästa beloppen. Utbetalning blir aktuell när försäkringsfall inträffar. Det kan vara fråga om såväl dödsfall som s.k. livsfall (överlevt viss i avtalet bestämd ålder). Utbetalning kan också bli aktuell p.g.a. att försäkringstagaren säger upp försäkringen och försäkringsbolaget återköper försäkringen. Den rätt till försäkringsbeloppet som försäkringstagaren har och som i detta rättsfall avses bli överlåtet till tredje man torde vara att anse som en onoterad fordringsrätt. Denna kan vara såväl i svenska kronor som i annan valuta. Förhandsbeskedet ger dock inte något besked om vilket slag av egendom som en kapitalförsäkring är.

I rättsfallet ovan är fråga om en försäkring som i huvudsak är en sparförsäkring. Det är i första hand försäkringstagaren som har rätt till försäkringsbeloppen. Överlåtelsen medför att en annan person träder i försäkringstagarens ställe. Försäkrat liv ändras dock inte.

Det är inte ovanligt att det tecknats kapitalförsäkringar med barn och ibland även barnbarn som oåterkalleliga förmånstagare och som är så konstruerade att sex prisbasbelopp blir arvs- eller gåvoskattefria för barnen/barnbarnen. Försäkringsbeloppen ska således i dessa fall inte till någon del falla ut till försäkringstagaren. En dylik försäkring kan knappast ha något överlåtelsevärde om den nu till äventyrs skulle kunna överlåtas genom köp e.d. till annan än förmånstagarna.

Det bör observeras att det finns kapitalförsäkringar som bara får överlåtas benefikt. Någon kapitalvinst eller kapitalförlust kan då inte uppkomma om en sådan försäkring överlåtes mot ersättning i någon form oavsett vad berörda personer skriver i avtal dem emellan. Den som i sin deklaration redovisar kapitalförlust vid avyttring av kapitalförsäkring bör visa att försäkringsvillkoren medger att försäkringen överlåts genom ett oneröst fång.

De premier som överlåtaren hade betalat ska enligt detta rättsfall räknas med i omkostnadsbeloppet. I de fall fråga skulle vara om en försäkring som innehåller betydande försäkringsrisk och där riskdelen av premien således inte är obetydlig torde dock detta inte gälla. Rimligen skall riskpremien, en premie som successivt förbrukas under varje betalningsperiod, inte anses höja omkostnadsbeloppet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 april 2003.*

RR:s dom den 4 april 2003, mål nr 6110-2002

Näringsbetingade aktier

**Fråga om aktier behåller sin karaktär av att vara
näringsbetingade under en avveckling**

Inkomstskatt taxeringsåret 2003

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 10 oktober 2002 har återgetts i [rättsfallsprotokoll nr 25 år 2002](#).

RSV överklagade förhandsbeskedet. RR angav följande i sin dom;

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 april 2003.*

RR:s dom 2003-01-02, mål nr 3158-2002

**Konsekvenser vid inkomstbeskattningen vid överlåtelse av
kapitalförsäkring**

**En överlåtelse av kapitalförsäkring ska tas upp som
kapitalvinst eller kapitalförlust.**

Sökandena överklagade SRN:s [förhandsbesked från den 18 april](#)

2002 avseende fråga 2 b och yrkade att överlåtelse av kapitalförsäkring inte skulle leda till några beskattningskonsekvenser för överlåtaren. Nämnda förhandsbesked är refererat i rättsfallsprotokoll nr 20/2002.

Även RSV överklagade förhandsbeskedet. RSV yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa det.

Regeringsrätten avvisade det övertagande företags överklagande p. g.a. att svaret på fråga 2 b inte berör detta företags beskattning och att företaget därför inte hade rätt att överklaga.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

En överlåtelse av kapitalförsäkring har av såväl SRN som RR ansetts som en avyttring, som ska behandlas enligt reglerna i 44 kap. IL. Sker överlåtelsen i näringsverksamhet ska avyttringen behandlas enligt bestämmelserna i 25 kap. IL och kan vid försäljning till underpris medföra uttagsbeskattning hos företaget.

Klagandena i målet ansåg att det för försäkringstagaren saknade betydelse om det var en försäljning eller ett återköp av en kapitalförsäkring och att egentliga skäl för en skattemässig skillnad i behandlingen av dessa transaktioner varken är motiverad eller har varit lagstiftarens mening samt att stadgandet i 8 kap. 14 § IL ger uttryck för att överlåtelse i båda fallen inte skulle leda till några skattekonsekvenser. Denna uppfattning delades av varken SRN eller RR.

En försäljning av kapitalförsäkring torde utgöra en avyttring av en onoterad fordringsrätt i antingen svensk eller utländsk valuta och ska behandlas enligt bestämmelserna i 48 kap. 3 § och 24 §§ IL. I näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 48 kap. 25 § IL. Den s.k. fällan i 48 kap. 26 § IL blir således inte tillämplig.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 april 2003.*

KR:s i Stockholm dom 2003-03-06, mål nr 4460-2001

Nyttjanderätter

Formellt tidsbegränsade nyttjanderätter till mark och tunnlar m.m. beskattades inte som rättigheter obegränsade i tiden hos nyttjanderättshavaren.

Inkomsttaxering 1996

Ett aktiebolag kostnadsbokförde varje år utgifter till kommun för rätt att använda utrymme i gator, torg, parker, andra allmänna platser och annan av staden ägd mark till att bibehålla och förvalta energiledningar av olika slag. Dessutom kostnadsbokfördes hyra till samma kommun för ledningstunnlar. Nyttjanderätterna var enligt avtalen tidsbegränsade. SKM hävdade att rättigheterna i praktiken gällde för all framtid och att avdrag därför skulle vägras. Kommunen ansågs bl.a. ha liten eller ingen möjlighet att inte medge bolaget rätt att ha samhällsnödvändiga ledningar på och i stadens mark.

KR delade, till skillnad från länsrätten, inte SKM:s bedömning.

"Domskäl

Avdrag för kostnader för nyttjanderätter till mark och tunnlar m.m.

Enligt förarbetena till ledningsrättslagen (1973:1144) kan en ledningsrätt betraktas som ett mellanting mellan servitut och nyttjanderätt. En nyttjanderättsupplåtelse för ledningsändamål måste vara begränsad i tiden. För en del ledningar är dock en tidsbegränsad upplåtelse klart olämplig. Skillnaden i förhållande till nyttjanderätt består i att upplåtelsen inte är begränsad i tiden (prop. 1973:157 s. 85). Vidare anges i förarbetena att upplåtelse av utrymme är i ersättningshänseende att jämställa med inlösen av del av fastighet (a a s. 102).

Regeringsrätten har i RÅ 1987 ref. 172 åberopat ovan redovisade förarbetsuttalanden som skäl för att en ledningsrätt skall karakteriseras som en inte tidsbegränsad rätt till en fastighet.

Regeringsrätten har i en nyligen avgjord dom, RÅ 2002 ref. 84, fastställt ett förhandsbesked angående beskattning av en engångsersättning för upplåtelse under 25 år av mark för vindkraftverk. Denna ersättning har ansetts kunna periodiseras över

avtalets löptid. Omständigheterna i målet var följande. Sökanden till förhandsbeskedet var ägare till ett antal lantbruksfastigheter och avsåg att träffa ett avtal om upplåtelse av mark till ett kraftbolag för uppförande och drift av ett vindkraftverk. Avtalet gav kraftbolaget även möjlighet att på sökandens mark anlägga tillfartsvägar till vindkraftverket, bygga transformatorstationer och dra elledningar. Arrendetiden uppgick till 25 år. Avtalet skulle därefter förlängas med fem år i taget för det fall avtalet inte sades upp (jfr § 3 i avtalet). Avgiften kunde antingen utgå årligen eller omvandlas till ett engångsbelopp gällande för hela arrendetiden. Sökanden avsåg att välja ett engångsbelopp som kunde beräknas uppgå till 1 mkr. Enligt villkoren skulle ett engångsbelopp betalas senast tre månader efter det vindkraftverket tagits i drift. Frågan i målet var om engångsersättningen skulle intäktsföras omedelbart när avtalet slöts, alternativt vid betalningen, eller om den skall periodiseras under upplåtelsestiden (25 år). Skatterättsnämnden anförde att huvudregeln är 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. Nämnden slog fast att det inte fanns någon sådan särskild skattemässig reglering av den föreliggande situationen som en periodisering av engångsbeloppet skulle kunna strida mot. I fråga om intäktsredovisningen hade nämnden inhämtat ett yttrande från Bokföringsnämnden, vars ståndpunkt var att det är god redovisningssed att intäktsföra engångsbeloppet över arrendeavtalets löptid. Nämnden anslöt sig till denna bedömning. Det ledde enligt nämnden till att 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.

I nu aktuellt mål föreligger tre avtal; ett markförläggningsavtal, ett luftledningsavtal och ett avtal rörande tunnlar. Vad gäller markförläggningsavtalet anges i § 2 att så länge bolaget har behov av anläggningen upplåter kommunen nyttjanderätt till bolaget för detta ändamål. Av § 13 framgår vidare att avtalet gäller t.o.m. den 31 december 2002 och om avtalet inte är uppsagt senast sex månader före avtalstidens utgång förlängs avtalet med två år i sänder med sex månaders uppsägningstid. Motsvarande bestämmelse om uppsägning av avtalen med rätt till förlängning med fem år i sänder återfinns i § 9 i luftledningsavtalet, som sträcker sig till den 21 december 1999. Enligt § 7 i det avtalet skall bolaget ombesörja och bekosta nedtagning av befintliga ledningar och ledningsstolpar med tillhörande anordningar och återlämna markområdet i avröjt och återställt skick om nyttjanderätten minskar i omfattning eller upphör på grund av att markområde ej längre behövs i bolagets verksamhet. Återställande skall godkännas av staden. I avtalet om nyttjanderätt till utrymme i kommunens tunnlar anges i § 13 att ett nytt avtal skall tecknas när det i målet aktuella

avtalet löper ut. Detta avtal sträcker sig till den 31 december 1999. Enligt § 14 åligger det bolaget att, om staden så påfordrar, på egen bekostnad avlägsna bolagets ledningar från tunnlarna i den takt staden bestämmer. Om bolaget inte fullgör denna skyldighet äger staden rätt att avlägsna bolagets ledningar från tunnlarna på bolagets bekostnad. Vad gäller ersättning så stadgas i § 3 markförlägningsavtalet att ersättningen skall vid varje kalenderårs början betalas mot av staden utfärdad räkning. Ersättningen uppgår till 2:36 kr/m och skall årligen per den 1 januari revideras i förhållande till förändringar i ledningslängderna samt utveckling enligt konsumentprisindex Enligt § 3 luftledningsavtalet skall bolaget utge ersättning till staden om 5:35 kr/m upplåten ledningssträcka och år. Avgiften skall varje år justeras med konsumentprisindex för oktober månad. Av § 4 i avtalet rörande tunnlar framgår att bolaget årligen skall erlägga en avgift för föregående års nyttjande. Avgiften utgår per utnyttjad längdmeter tunnel och ledningsslag.

Fråga i målet är om de aktuella kostnaderna skall ses som engångsersättningar för inte tidsbegränsade rättigheter och därför inte avdragsgilla på det sätt som skattemyndigheten och länsrätten funnit eller om de utgör driftkostnader för vilka avdrag kan medges.

Kammarrätten gör följande bedömning.

I målet är ostridigt fråga om normalt förekommande nyttjanderättsavtal. Sådana avtal är enligt 7 kap. 5 § jordabalken alltid tidsbegränsade. Annat har inte framkommit i målet än att kommunen enligt avtalen varit formellt sett oförhindrad att säga upp avtalen. Regeringsrätten har i RÅ 2002 ref. 84 funnit att en engångsbetalning som utgick på grund av ett formellt sett tidsbegränsat arrendeavtal för bl.a. anläggande av tillfartsvägar till ett vindkraftverk, byggande av transformatorstationer och dragande av elledningar, skall periodiseras enligt god redovisningssed. Med hänsyn till det anförda måste de i målet aktuella avtalen enligt kammarrättens mening karakteriseras som tidsbegränsade. De avtalsenliga ersättningarna löper dessutom på årsbasis och något slutligt totalbelopp kan, enligt rättens mening, inte fastställas. Skäl att jämställa de årliga ersättningarna med en engångsersättning föreligger inte, Kammarrätten finner sammantaget att det inte finns tillräckliga skäl att frånga de aktuella avtalens ordalydelse. Överklagandet skall därför bifallas i denna del. Vid denna utgång förfaller bolagets andrahandsyrkande samt yrkandet om återförvisning."

En domare var skiljaktig och anförde följande

"Av punkt 16 av anv. till 23 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, i dess lydelse för nu aktuellt taxeringsår framgår bl.a. att värdeminskningsavdrag medges för utgift för anskaffning av patent

och liknande tidsbegränsad rättighet. Motsatsvis får härav anses följa att värdepapperskostnader inte medges för kostnad för förvärv av en tidsobegränsad rättighet, jfr även Regeringsrättens årsbok 1977 ref. 44.

Anskaffningskostnader för ledningsrätt enligt ledningsrättslagen (1973:1144), LRL, är enligt praxis inte en avdragsgill driftkostnad, jfr Regeringsrättens årsbok 1987 ref. 172. De i målet aktuella upplåtelseavtalen av mark för luft- och markledning och stationer samt för nyttjande av tunnlar i kommunens gatunät är inte upplåtelseavtal enligt LRL. Inte heller finns det förutsättningar att jämställa de aktuella avtalen med sådan ledningsrätt som kan beslutas med stöd av LRL. Det föreligger därför inte skäl att på denna grund vägra bolaget avdrag för erlagd ersättning.

Vad gäller innebörden av de aktuella avtalen kan bl.a. konstateras att bolaget har från kommunen erhållit nyttjanderätt till ifrågakvarn och tunnlar sedan åtskilliga år tillbaka. De i målet aktuella avtalen var tecknade den 5 april 1995. Vad gäller markförläggningens avtal anges i § 2 att så länge bolaget har behov av anläggningen upplåter kommunen nyttjanderätt till bolaget för detta ändamål. Av § 13 framgår vidare att avtalet gäller t.o.m. den 31 december 2002 och om avtalet inte är uppsagt senast sex månader före avtalstidens utgång förlängs avtalet med två år i sänder med sex månaders uppsägningstid. Motsvarande bestämmelser om uppsägning av avtalen med rätt till förlängning med fem år i sänder återfinns i § 9 i luftledningsavtalet, som sträcker sig till den 31 december 1999. I avtalet om nyttjanderätt till utrymme i kommunens tunnlar anges i § 13 att ett nytt avtal skall tecknas när det i målet aktuella avtalet löper ut. Även detta avtal sträcker sig till den 31 december 1999. Avtalen har förnyats genom ett övergripande avtal rörande vissa markfrågor m.m. daterat i februari 2002. Enligt detta avtal skall separata avtal upprättas för bl. a. nyttjande av kommunens mark och tunnlar för de i målet aktuella ledningarna m.m.

Det ett övergripande avtalet gäller under en tid av 25 år och med automatisk förlängning med tio år i taget för det fall uppsägning inte sker. Med detta avtal som grund skall sedan särskilda avtal rörande markledning, luftledning och nyttjande av kommunens tunnlar m.m. tecknas. Det övergripande avtalet och de kommande avtalen skall således ersätta de i målet aktuella avtalen. Ett huvudsyfte med avtalen mellan kommunen och bolaget i nu aktuellt hänseende är, enligt punkt 1.2 i det övergripande avtalet, att beakta kommunens intresse av att långsiktigt trygga tillgången till infrastruktur i kommunen bl.a. avseende tunnlar och att kunna tillgodose utrymme för infrastruktur i mark med minsta möjliga ingrepp såsom grävningar, schakt m.m. Vidare anges att huvudsyftet är att tillgodose bolagets intressen av att långsiktigt trygga tillgången till

mark och tunnlar för sådana produktions- och drifanläggningar, kablar och rör m.m. som för närvarande nyttjas och för sådana som i framtiden kan komma att behövas för produktion, drift och distribution av elektricitet, fjärrvärme, fjärrkyla och stadsgas. De aktuella avtalen – såväl de som var gällande vid ifrågavarande taxeringsår som det nu föreliggande övergripande avtalet – är formellt sett begränsade i tiden, dock att det finns vissa skillnader dem emellan vad gäller bolagets rätt till förlängning eller till förnyade avtal.

Oavsett att avtalen formellt sett är begränsade i tiden och att nyttjanderätter av ifrågavarande slag är tidsbegränsade enligt 7 kap 5 § jordabalken, är den enligt min mening inte sannolikt att bolaget inte kommer att få sina nyttjanderätter förlängda. Denna slutsats vinner stöd bl.a. av vad som framkommit vid den muntliga förhandlingen och av det i februari 2002 upprättade övergripande avtalet, där avtalstiden utökats till 25 år mot tidigare fem år. Med hänsyn till vad som framkommit i målet torde det dock knappast vara ekonomiskt försvarbart för någondera av parterna att inte förlänga avtalen och inte heller synes det rimligt att anta att kommunen skulle motsätta sig en förlängning av nyttjanderätterna när dessa enligt avtalen löper ut, särskilt inte i ett fall som det förevarande där det finns ekonomiskt intressegemenskap mellan kommunen och bolaget. Att bolaget i det övergripande avtalet från februari 2002 gentemot kommunen frånsagt sig rätten att söka ledningsrätt med stöd av LRL förändrar inte denna bedömning. Sammantaget anser jag således att ifrågavarande nyttjanderätt i praktiken får anses vara obegränsade i tiden.

Fråga uppkommer härefter om det har någon avgörande betydelse att avgiften erläggs periodvis eller i form av en engångsavgift. De årliga avgifterna är beräknade på visst sätt och till visst belopp och skall årligen räknas upp med utgångspunkt i förändringarna i konsumentprisindex. Det anges vidare i det övergripande avtalet från februari 2002, punkt 1.2. att utgångspunkten skall vara att bolaget skall kunna fortsätta att bedriva och utveckla sin verksamhet på huvudsakligen samma sätt och på samma ekonomiska grunder som hittills.

Genom det sätt som avgiften bestämts är den i praktiken förutbestämd och förutsebar på ett sådant sätt att jag inte kan se att det skulle föreligga någon avgörande skillnad om avgiften betalas i form av ett engångsbelopp eller genom årliga rater fördelade över en i praktiken obegränsad tidsrymd.

Sammanfattningsvis anser jag att de ifrågavarande rättigheterna är att betrakta som i praktiken obegränsade i tiden, varför rätt till värdeminskningsskatt inte föreligger enligt bestämmelserna i punkt 16 av anv. till 23 § KL i dess lydelse för nu aktuellt taxeringsår.

Bolaget har i andra hand yrkat att avdrag i vart fall skall medges för kostnader för nyttjande av kommunens tunnlar, då detta är en markanläggning. Mot bakgrund av att jag anser att samtliga i målet nu aktuella avtal avser tidsobegränsade nyttjanderätter skall, på ovan anförda skäl. även bolagets andrahandsyrkande avslås."

Kommentar:

KR avgjorde samma dag två andra mål med i sak samma frågor. KR i Jönköping har tidigare i tre mål bedömt motsvarande rättigheter och trots avtalens formella innehåll ansett att fråga var om tidsobegränsade rättigheter. RSV överklagar de tre nu aktuella domarna från KR i Stockholm.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 april 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 3 april 2003, mål nr 2704-02

Energiskatt; fråga om skattesats

Avgörande för vilken energiskattesats som ska tillämpas för elkraft är vem som förvärvat elkraften dvs. vem som är abonnemangsinnehavare och inte för vilket ändamål elkraften slutligen förbrukas.

Punktskatt – energiskatt, redovisningsperioden december 1996.

SKM i Gävle, Särskilda skattekontoret, påförde en privatperson energiskatt på elektrisk kraft för redovisningsperioden december 1996. Leverantören av den elektriska kraften begärde rättelse av energiskatten då den förbrukats i en industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. I ärendet framkom att verksamheten hade bedrivits i ett aktiebolag men att elabonnemanget hade stått på privatpersonen som också hade mottagit fakturorna.

Skälen för LR:s avgörande.

"Enligt 11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:776) om skatt på energi (LSE) utgör för år 1996 energiskatten 0 öre per kilowattimme för elektrisk kraft som förbrukas i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen eller vid yrkesmässig växthusodling.

Länsrätten gör följande bedömning.

Det är ostridigt att el som uppmätts i en anläggning för vilken

[privatpersonen] står för elabonnemanget har förbrukats i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. För sådan förbrukning skall därför energiskatten utgöra 0 öre per kilowattimme. Det förhållandet att förbrukaren av elkraften, [aktiebolaget], inte varit registrerad som kund (abonnent) hos leverantörsbolaget beträffande anläggningen föranleder således ingen annan bedömning. [Leverantörens] överklagande bifalles i enlighet härmed. ---"

LR:s avgörande.

"Länsrätten bestämmer med ändring av det överklagade beslutet av den energiskatt som levererats till [privatpersonen], och som har förbrukats av [aktiebolaget], i detta bolags tillverkningsprocess skall för ifrågavarande period bestämmas till 0 öre per kilowattimme. ---"

RSV överklagade LR:s dom. Leverantören bestred ändringen av LR:s dom och vidhöll vad som tidigare anförts.

KR gjorde följande bedömning.

"Det är ostridigt i målet att bolaget är skattskyldigt för ifrågavarande leveranser av elkraft. Skyldighet att betala energiskatt inträder när elkraften levereras. Enligt förarbetena, se ovan, kan elektrisk kraft inte anses ha levererats till den slutlige förbrukaren förrän den passerat dennes mätare. Avgörande för om den s.k. nollskattesatsen skall kunna tillämpas skulle då vara om förvärvaren av elkraft, dvs. [privatpersonen], förbrukar denna i industriell verksamhet i tillverkningsprocessen. Enligt vad som framkommit i målen har inte [privatpersonen], som inte är skattskyldig, förbrukat elkraften på ett sådant sätt att nollskattesatsen kan komma i fråga.

Enligt länsrättens synsätt saknar emellertid detta förhållande betydelse utan avgörande för frågan om skattesats skall vara för vilket ändamål elkraften slutligen förbrukas, dvs. oberoende av vem som förvärvat elkraften, eller annorlunda uttryckt, med bortseende från vem som är abonnemangsinnehavare. ---

Uppbördssystemet såsom det för närvarande är utformat, där det ankommer på den skattskyldige leverantören att avgöra i vad mån leveransen sker till en förbrukare som är berättigad att förbruka el skattefritt, bör präglas av enkelhet och förutsebarhet. Det är enligt kammarrättens mening orimligt att ålägga leverantören en så långgående undersökningsplikt som blir fallet om det förelåg en möjlighet för leverantören att bortse från det subjekt som förvärvat elkraften. Kammarrätten finner därför vid en sammantagen bedömning att det inte finns tillräcklig grund att anse att den i målet aktuella elkraften levererats till förbrukare som bedriver tillverkningsindustri. Den s.k. nollskattesatsen skall därför inte tillämpas. Härav följer att RSV:s talan skall bifallas.

DOMSLUT

Kammarrätten bifaller överklagandet och fastställer, med upphävandet av länsrättens dom, Riksskatteverkets beslut.”

Kommentar:

KR i Sundsvall beslutade samma dag dom avseende ytterligare sju bolag i samma fråga med liknande bedömning (mål nr 261--263-01, mål nr 3357-01 och 3359-01, mål nr 3358-01, mål nr 2437-01, mål nr 2095--2098-01, mål nr 2093-01, mål nr 984-01).

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 april 2003.

KR:s i Göteborg dom den 1 april 2003, mål nr 5428-2001

Särskild avgift vid privatinförsel

Enbart det förhållandet att resande som medför skattepliktiga varor kör in i blå fil innebär inte att denne underlåtit att fullgöra sin deklarationsplikt.

Punktskatt - alkoholskatt

Vid Tullverkets kontroll körde L i blå fil markerad med en skylt med ett blå-gult EU-märke och texten "Resande direkt från EU-land utan varor att deklarerar". Vid kontrollen uppdagades att L medfört spritdrycker utöver den skattefria kvantiteten. Tullverket beslutade att påförda L särskild avgift med motiveringen att han fört in spritdryck utan att deklarerar detta.

L överklagade Tullverkets beslut och anförde bl.a. följande. Vid ankomsten från Tyskland körde han av båten och följde strömmen av bilar utan att hitta ett spår för varor att deklarerar. Plötsligt, drygt två billängder innan ett grönljus, dök en tulltjänsteman upp och gick igenom bilen. Skylten sitter 7 meter upp i luften och 8-10 meter efter redan avspärrat område.

RSV bestred bifall till överklagandet.

LR undanröjde, med bifall till överklagandet, den särskilda avgiften med följande motivering.

" --- Högsta domstolen har i NJA 2001 s. 172 tagit ställning till frågan om fullbordat brott föreligger mot 9 § privatinförsellagen i dess

lydelse SFS 1998:508. Domstolen uttalade därvid bl.a. följande. Som redan sagts förutsätter inte 9 § i privatinförsellagen att den resande har fört in varorna. Enbart det förhållandet att en resande, som medför skattepliktiga varor, kör in i blå fil kan dock inte anses innebära att denne underlåtit att fullgöra sin deklarationsplikt. Något fullbordat brott föreligger därför inte om den resande stoppas eller frivilligt stannar i tullkontrollområdet och deklarerar sin införsel. Lämnar han däremot då oriktiga uppgifter om att han inte har några skattepliktiga varor att deklarerat, får brott mot lagen därigenom anses fullbordat. Detsamma måste gälla också om den resande över huvud taget inte stoppas eller stannar i tullkontrollen och för in varorna utan att dessförinnan ha deklarerat införseln.

Länsrätten gör följande bedömning.

Handlingarna i målet ger vid handen att L stoppades av en tulltjänsteman innan han lämnat tullkontrollområdet. Bestämmelserna om särskild avgift och straff syftar till att sanktionera den som underlåter att deklarerat skattepliktig införsel. Som framgår ovan har högsta domstolen i avgörandet NJA 2001 s. 172 funnit att enbart det förhållandet att en resande, som medför skattepliktiga varor, kör in i blå fil, inte kan anses innebära att denne underlåtit att fullgöra sin deklarationsplikt. Vid sådant förhållande och då det ej visats att L lämnat oriktiga uppgifter om sitt innehav av skattepliktiga varor kan han ej anses ha brutit i sin deklarationsskyldighet. Förutsättningar att påföra honom särskild avgift föreligger därmed inte. Överklagandet skall bifallas."

RSV överklagade LR:s dom och yrkade att KR med ändring av LR:s dom skulle fastställa Tullverkets beslut om särskild avgift.

L bestred bifall till överklagandet.

KR avslog överklagandet med följande domskäl.

"Kammarrätten finner – i likhet med länsrätten – med hänsyn till den koppling som har ansetts föreligga mellan straffbestämmelsen i 9 § privatinförsellagen och bestämmelsen i 7 § samma lag om särskild avgift att den bedömning som Högsta Domstolen har gjort i rättsfallet NJA 2001 s. 172 måste anses innebära att det i förevarande fall saknas förutsättningar att påföra L särskild avgift. Den omständigheten att straffbestämmelsen i 9 § privatinförsellagen vid tidpunkten för händelsen i detta mål erhållit ny lydelse i förhållande till den som Högsta Domstolen prövade i rättsfallet utgör inte skäl för någon annan bedömning."

Kommentar:

I anledning av Högsta Domstolens avgörande NJA 2001 s. 172 gör KR en annan bedömning än tidigare (jfr. Kammarrättens i Göteborg

dom den 27 december 2001, mål nr 3799-2000). Om den som tagits ut för kontroll inte omedelbart då han stoppas uppger vad han har i lasten anses han däremot ha underlåtit att självant deklarerat varorna, varvid förutsättningar för påförande av särskild avgift enligt 7 § privatinförsellagen ansetts föreligga (jfr. Kammarrättens i Göteborg dom den 15 oktober 2002, mål nr 2238-2001).

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 april 2003.

SRN:s förhandsbesked den 4 april 2003

Gåva av byggnadsrörelse

Överlåtelse i gåvoform av en i enskild näringsverksamhet bedriven byggnadsrörelse omfattande fyra lagerfastigheter till ett aktiebolag ägt av den skattskyldige och hans son föranledde inkomstbeskattning för skillnaden mellan ersättning i form av övertagen låneskuld och fastigheternas skattemässiga värden. Den gåvoskatt aktiebolaget kunde komma att erlägga ansågs inte få inräknas i anskaffningsvärdet för de förvärvade fastigheterna.

Inkomstskatt taxeringsåren 2004-2006

Sökanden bedrev byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning under enskild firma. I verksamheten ingick fyra lagerfastigheter. Sökanden avsåg att genom gåva överföra sin verksamhet till ett nytt aktiebolag. Aktierna skulle ägas till 60 procent av honom själv och till 40 procent av hans son. För överlåtelsen gällde följande beloppsmässiga förutsättningar.

Taxeringsvärden: ca 18 mkr
Marknadsvärden: > 18 mkr
Skattemässiga värden: ca 10 mkr
Ersättning: ca 11 mkr

Sökanden frågade om överlåtelsen kom att medföra beskattning för skillnaden mellan ersättningen (övertagen skuld) och det skattemässiga värdet (fråga 1), om överlåtelsen kunde ske utan uttagsbeskattning (fråga 2), om överlåtelsen kunde ske utan återföring av medgivna värdeminskningssavdrag (fråga 3), om aktiebolaget kunde överta befintliga periodiseringsfonder i den enskilda näringsverksamheten (fråga 4), om expansionsfond i den

enskilda näringsverksamheten kunde ersättas av beskattat kapital i aktiebolaget (fråga 5) och om gåvoskatt till någon del fick inräknas i aktiebolagets anskaffnings-värde för mottagna fastigheter (fråga 6).

Skatterättsnämndens beslut innebar att frågorna 1, 2, 4 och 5 besvarades jakande och frågorna 3 och 6 nekande.

Fråga 1

Som motivering anförde nämnden följande.

Den fråga som uppkommer är om införandet av de underprisregler som nu finns i 22-23 kap. IL medfört ett förändrat synsätt vid inkomstbeskattningen på en överlåtelse av lagerfastigheter som enligt tidigare praxis skulle betraktas som gåva och inte aktualisera någon inkomstbeskattning av givaren (jfr bl.a. RÅ 1988 not. 709-710).

Reglerna i 22 och 23 kap. IL som gäller tillgångar som övergår på annan person utan ersättning eller mot ersättningen som understiger marknadsvärdet utan att detta är motiverat, utgår från begreppet "överlåtelse av tillgång". Med överlåtelse avses även gåva vilket understryks i förarbetena, prop. 1998/99:15 s. 151 och 270. För tillgångar där ersättningen skall tas upp i näringsverksamhet betyder detta att underprisreglerna kan aktualiseras oavsett om överlåtelser klassificeras som köp eller gåva.

I 23 kap. 9 § IL anges att en underprisöverlåtelse inte skall medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Denna bestämmelse kompletteras av 23 kap. 10 § där det stadgas att om ersättning inte lämnas med belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde skall överlåtelser behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp. För det fall ersättningen för tillgången överstiger det skattemässiga värdet får inom ramen för nämnda bestämmelser anses följa att beskattning skall ske som för avyttring till ett belopp motsvarande ersättningen, jfr prop. 1998/99:15 s. 149 f.

Eftersom underprisreglerna gäller också för överlåtelser genom gåva får de i förarbetena nämnda principerna för inkomstbeskattning vid överlåtelse för ersättning över det skattemässiga värdet anses vara tillämpliga även vid denna överlåtelseform. Sökanden skall alltså inkomstbeskattas för skillnaden mellan ersättningen och fastigheternas skattemässiga värde.

Frågorna 2, 3, 4 och 5

Beträffande dessa frågor fann nämnden under givna förutsättningar att överlåtelsen inte medförde någon uttagsbeskattning, att värdeminskningsskatt skulle återföras enligt 26 kap. 12 § IL, att överlåtelsen inte utgjorde hinder mot att avsätta periodiseringsfonder fick tas över av aktiebolaget och att expansionsfonden kunde upphöra utan att gjorda avdrag för avsättning skulle återföras.

Fråga 6

Som motivering anförde nämnden följande.

På grund av att sökanden äger bolaget tillsammans med sin son och att denne i egenskap av delägare i aktiebolaget tillförs ett ekonomiskt värde genom bolagets förvärv av fastigheterna till underpris kan aktiebolaget komma att gåvobeskattas.

Frågan är om fastigheternas anskaffningsvärden hos aktiebolaget skall påverkas av en eventuell gåvobeskattning. Den allmänna uppfattningen i litteraturen synes vara att gällande rätt inte ger utrymme för det (se Persson Österman, Kontinuitetsprincipen i den svenska inkomstbeskattningen, 1997, s. 209-213). Grunden torde vara att gåvoskatten ses som en svensk allmän skatt och att den därmed inte får dras av vid inkomstbeskattningen. Nämnden delar denna uppfattning.

Skiljaktig mening

En ledamot var skiljaktig beträffande fråga 6 och anförde följande.

Någon definition av begreppet allmän skatt finns inte. I IL finns en exemplifiering av svenska allmänna skatter. Som sådana räknas kommunal och statlig inkomstskatt, förmögenhetsskatt och kupongskatt. Avkastningsskatten på pensionsmedel är också en sådan skatt, men på grund av dess speciella konstruktion förklarades den ändå (ursprungligen i 6 § APL) "utan hinder av bestämmelserna i 20 § KL" vara avdragsgill till den del den avsåg skatt på kontoavsättning. I övriga fall, där skatten med dess dåvarande konstruktion beräknades på ett nettounderlag, var skatten inte avdragsgill. (På grund av reglernas utformning blir det aldrig aktuellt att ta ställning till någon avdragsrätt för avkastningsskatten i andra fall). Den omständigheten att skatten är avdragsgill betar den dock inte dess karaktär av allmän skatt. Det gemensamma för skatter som rubriceras som allmänna är att de tas ut på en bas som motsvarar (netto-) faktorersättningar, d.v.s. mått på produktionsresultat. Förmögenhetsskatten är visserligen formellt inte en sådan skatt, men kan uppfattas som en schabloniserad extra skatt på kapitalets avkastning. Den har därför tidigare varit direkt samordnad med inkomstskatten och är fortfarande samordnad t.ex. genom lagen (1997: 324) om begränsning av skatt.

Som särskilda skatter brukar man betrakta sådana som utgår på bruttobaser och som därför beräknas oberoende av vilket ekonomiskt resultat som ianspråktagandet av tillgångar e.dyl. ger. Hit räknas energiskatter, tobaks- och alkoholskatter men också lotteri-, spel- och stämpelskatter. De sistnämnda utgår dessutom utan att fråga ens är om ianspråktagande av resurser.

Till sin karaktär har gåvoskatten tydliga likheter med bruttoskatterna och då särskilt stämpelskatterna. Med spelskatten har den en materiell likhet såtillvida att den är en skatt som motiveras av tillkommande skattebetalningsförmåga. Däremot saknar den helt släktskap med sådana skatter som enligt ovan kan betecknas som allmänna skatter. Den utgår varje gång en tillgång byter ägare under former som enligt AGL betecknas som gåva. Den utgår oavsett hur ofta en tillgång överlåts som gåva och oavsett om beskattningsvärdet skulle ha nedgått från föregående fång. Den utgör en renodlad transaktionskostnad.

Den i ansökan avsedda transaktionen utgör enligt nämndens mening vid inkomsttaxeringen ett köp som skett mot betalning motsvarande erlagt vederlag. Utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad (16 kap. 1 § IL). Utgifter för att anskaffa en byggnad skall dras av genom årliga värdeminskningssavdrag (19 kap. 4 § IL). Om en byggnad förvärvas genom köp [- - -] är anskaffningsvärdet utgiften för förvärvet (19 kap. 9 §).

Eftersom gåvoskatten inte kan anses utgöra en allmän skatt bör fråga 6 besvaras jakande.

Kommentar:

RSV har överklagat fråga 6 i förhandsbeskedet och yrkat fastställelse.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 april 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 3 april 2003

Tillämpning av skalbolagsregeln vid en intern aktieöverlåtelse inför ett generationsskifte

MA tänker inför ett generationsskifte göra en intern aktieöverlåtelse. Han avser att bilda ett nytt holdingbolag som ska förvärva det rörelsedrivande bolaget. Holdingbolaget kommer att betala 100 procent för beskattat kapital och 72 procent för obeskattat kapital. Av ansökan framgår också att det överlåtna bolaget kommer, när innevarande räkenskapsår gått till ända, att upprätta årsredovisning och deklarerera årets resultat samt erlagga skatt på sedvanligt sätt. Han frågar dels om värdepapper i form av lager i en värdepappershandel ska betraktas som likvida medel och dels frågar han om ventilerna i 49 a kap. 12 § första och andra styckena IL, är tillämpliga.

SRN konstaterar att värdepapper i en värdepappershandelsrörelse är att betrakta som likvida medel.

När det gäller frågan om ventilen i 49 a kap. 12 § andra stycket IL är tillämplig konstaterar SRN följande:

49 a kap 12 § andra stycket IL reglerar frågan om det bestämmande inflytandet inte övergått till annan person. MA hävdar att det fortfarande är han, fast nu indirekt, som har det bestämmande inflytandet. SRN menar att om inflytandet även hade omfattat ett indirekt ägande hade detta uttryckligen markerats i den aktuella paragrafen i likhet med vad man uttryckt i andra paragrafer i 49 a kap., jfr 4, 5 och 10 §§. Med hänsyn härtill och med beaktande av att bestämmelsen i 12 § andra stycket enligt förarbetena avser avyttringar av minoritetsposter finner nämnden att avyttringen leder till att ett väsentligt inflytande i bolaget övergår till någon annan person, nämligen det nya moderbolaget, och att den nämnda bestämmelsen därför inte är tillämplig.

När det gäller ventilen i första stycket konstaterar SRN följande:

Genom kravet i 49 a kap. 12 § första stycket IL på särskilda skäl för att undvika en tillämpning av skalbolagsregeln har lagstiftaren markerat att huvudregeln är att avyttringar av andelar i skalbolag ska beaktas enligt skalbolagsregeln. I förarbetena har en exemplifiering gjorts över situationer då det kan vara motiverat att inte tillämpa regeln. Bland dem märks generationsskiften, utlösen av delägare, finansiering av utgifter för forskning och utveckling. En

internöverlåtelse, som den som förekommer i ärendet, ingår emellertid inte bland de nämnda fallen. En annan faktor som ska beaktas är skatteförmånens storlek, dvs. hur stor del av säljarens betalning som utgör ersättning för obeskattat kapital i det avyttrade bolaget.

Sökanden har som skäl för den tilltänkta avyttringen av aktierna i bolaget anfört att den ingår som ett led i ett generationsskifte. Avyttringen leder till att marknadsvärdet på aktierna i det nya holdingbolaget kommer att motsvara det nominella värdet. Sökanden avser därefter att överföra en del av aktierna i holdingbolaget till sina barn antingen i form av gåva eller genom försäljning.

I denna fråga gör nämnden följande bedömning. Med hänsyn till köpeskillingens storlek och omständigheterna i övrigt får det angivna förfarandet antas ske endast i syfte att frigöra medel från bolaget. Detta skäl kan inte jämföras med vad som enligt förarbetena kan motivera ett undantag från skalbolagsregelns tillämpning. Vidare kan en senare överlåtelse leda till att bolaget direkt eller indirekt går över till utomstående ägare. Sammantaget kan därigenom ett sådant skatteutfall uppkomma som lagstiftningen syftar till att motverka. Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att undantaget i 49 a kap. 12 § första stycket IL inte är tillämpligt. Skalbolagsreglerna ska således tillämpas i detta fall.

Kommentar:

SRN:s uppfattning när det gäller frågan om att lager av värdepapper ska ses som likvida medel överensstämmer med RSV:s. Likaså delar RSV SRN:s uppfattning att 49 a kap. 12 § andra stycket IL inte är tillämpligt.

När det gäller frågan om 49 a kap. 12 § första stycket IL är tillämplig hade RSV en annan uppfattning. RSV ansåg att de villkor som uppställts i ventilen var uppfyllda. Skälet till transaktionen var att den var ett led i ett generationsskifte. Att använda sig av en intern aktieöverlåtelse inför ett generationsskifte är ett klassiskt sätt att kunna genomföra ett generationsskifte utan att lasta över skattebördan på den kommande generationen. SRN menar att MA i stället för att föra över aktierna på sina barn skulle kunna avyttra det nya holdingbolaget med det underliggande skalbolaget eller att holdingbolaget avyttrar skalbolaget efter det att inkråmet förts över till holdingbolaget. Då skulle man kunna kringgå syftet med regelsystemet. Generellt delar RSV denna uppfattning. Genom att först göra en intern aktieöverlåtelse kan man skatta fram en stor del av vinsten på aktieförsäljningen enligt de vanliga kapitalvinstreglerna. Därefter skulle man kunna sälja antingen den nya koncernen eller så skulle holdingbolaget kunna sälja det underliggande skalbolaget efter att först ha fört över verksamheten i skalbolaget till holdingbolaget. Om holdingbolaget säljs uppkommer i

och för sig en ny skalbolagstransaktion, men även om denna senare transaktion beskattades enligt skalbolagsreglerna skulle man tjäna på ett sådant förfarande.

Men om MA säljer holdingbolaget vidare torde emellertid inte förutsättningarna i förhandsbeskedet vara uppfyllda. Man kan då knappast se dessa transaktioner som led i ett generationsskifte. Bolaget har ju i stället avyttrats extern.

Om holdingbolaget säljer skalbolaget vidare och bolaget blir plundrat uppfyller man heller inte förutsättningarna i förhandsbeskedet, eftersom man där angett att skalbolaget kommer att betala skatt på den löpande vinsten i bolaget.

MA uppfyller dessutom det andra kravet för att ventilen ska vara tillämplig. Det kravet innebär att han inte får ta för mycket betalt för de obeskattade vinstmedlen, vilket han inte gör eftersom en ersättning på 72 % håller sig inom ramen för vad som ska anses som acceptabelt.

Sammanfattningsvis är det RSV:s uppfattning att MA uppfyller kraven för att ventilen ska vara tillämplig. Om skalbolaget skulle säljas vidare på det sätt SRN befarar, är förutsättningarna för förhandsbeskedet inte uppfyllda och inget skulle hindra SKM att tillämpa huvudregeln, dvs. beskatta kapitalvinsten som inkomst av passiv näringsverksamhet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 april 2003.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Enligt dom i mål nr 1240-2000 (RÅ 2002 ref. 46) har skattetillägg beräknats på skillnaden mellan utgående och ingående moms i fall där en skattskyldig inte redovisat någon moms i sin självdeklaration men senare lämnat uppgifter som godtagits av SKM. (ett flertal mål)

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 2a § TL

Saken: Fråga om skattetillägg, som påförts moderbolag i samband med att utgående skatt höjts med skatt som belöpte på tjänster som tillhandahållits ett dotterbolag och ingående skatt minskats med skatt som belöpte på förvärv som gjorts av dotterbolaget, borde ha

beräknats med beaktande av att moderbolaget vid samma beskattningstillfälle tillgodoförts avdrag för ingående skatt som belöpte på tjänster som dotterbolaget tilhandahållit utan debitering av moms.

RR målnr 1594-2001, KRNG 7844-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 64a och 64 §§ GML, 18 kap. 1, 3 och 6 §§ ML

Saken: Fråga om en förvaltningsmyndighets beslut att överlämna ett ärende till en annan förvaltningsmyndighet är överklagbart (rör ett uppbördsärende).

RR målnr 213--214-2003, KRNG 6684--6685-2002

Klagande: ett aktiebolag

Saken: Fråga om värdering av reservdelslager kan ske enligt schablonmetod och vilka krav som i sådant fall bör ställas på metodens tillförlitlighet.

RR målnr 6439-2000, KRNJ 4195-1997

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 24 § anv.p. 2 KL, 13 § andra stycket och 14 § BFL

Saken: Fråga om bäruppköpare, som för utländska bärplockares räkning bl.a. ansökt om arbetstillstånd i Sverige, är att anse som arbetsgivare och skyldig att betala arbetsgivaravgifter på den ersättning som erlagts för uppköpta bär.

RR målnr 117-2002, KRSU 1903-2001

Klagande: RSV

Lagrum: 1 kap. 2 § och 2 kap. 3 § lagen (1981:691) om socialavgifter, 2 kap. 1 och 10 §§ lagen 2000:980 om socialavgifter

Saken: Fråga om lastpallar är att anse som anläggnings- eller omsättningstillgångar.

RR målnr 3638-1999 och 5783-1999, KRNG 1266-1998 och KRNS 4338-1996

Klagande: RSV och den skattskyldige

Lagrum: 23 § anv.p. 12 och 24 § anv.p. 2 KL, 13 § BFL

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 32/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [KR:s i Göteborg dom den 24 oktober 2003, mål nr 1718-02](#)
Eftertaxering – formella förutsättningar. Regeringsrättsdom 1999 som klargjorde visst rättsläge vid 1996 års inkomsttaxering föranledde eftertaxering för 1996
- [SRN:s förhandsbesked den 23 oktober 2003](#)
Andelsbyte, röstmajoritet. Undantag ansågs kunna göras från röstvillkoret i andelsbytesreglerna på grund av särskilda skäl då andelsbytet inte använts för skatteundandragande eller skatteflykt
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 november 2003.

KR:s i Göteborg dom den 24 oktober 2003, mål nr 1718-02

Eftertaxering – formella förutsättningar

Regeringsrättsdom 1999 som klargjorde visst rättsläge vid 1996 års inkomsttaxering föranledde eftertaxering för 1996

En bank omkostnadsförde räkenskapsåret 1995 viss ingående mervärdesskatt då den inte bedömdes vara avdragsgill i mervärdesskattesystemet. 1999 kom en regeringsrättsdom (RÅ 1999 not. 245) som slog fast att rätt till avlyft förelåg av nämnda mervärdesskatt. Banken erhöll efter yrkande hos SKM återbetalning av ifrågavarande mervärdesskatt för 1995. RSV yrkade eftertaxering för år 1996 med samma belopp. LR biföll RSV:s yrkande. KR ansåg, i likhet med länsrätten, att inkomstkorrigering härför kunde ske genom eftertaxering.

KR:s domskäl:

"Enligt 4 kap. 16 § 1 TL får eftertaxering ske om den skattskyldige i självdeklaration eller på annat sätt under förfarandet lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Eftertaxering får dock enligt 18 § andra stycket samma kapitel inte ske bl.a. om beslutet med hänsyn till omständigheterna skulle framstå som uppenbart oskäligt.

Bedömningen av om en uppgift som lämnats till ledning för taxeringen är oriktig skall ske utifrån objektiva grunder. Banken har i sin redovisning för år 1995 omkostnadsbokfört 1 797 936 kr avseende viss ingående mervärdesskatt hänförlig till bankens privatmarknad, vilket således reducerat bankens taxerade inkomst. Sedan Regeringsrätten i avgörande RÅ 1999 not. 245 slagit fast att rätt till återbetalning enligt 10 kap. 11 § ML föreligger beträffande mervärdesskatt av ifrågavarande slag har banken begärt och beviljats återbetalning av beloppet i fråga. I konsekvens härmed har bolaget inte längre rätt till avdrag för beloppet vid inkomsttaxeringen 1996. Eftersom bankens avdragsyrkande inte framgått av deklARATIONEN kan vid angivna förhållanden numera konstateras att banken på objektiva grunder lämnat en oriktig uppgift till ledning för taxeringen. Mot bakgrund härav, och då det i målet inte kommit fram någon omständighet som kan anses medföra att beslutet om eftertaxering framstår som uppenbart oskäligt, finns grund för att eftertaxera banken på sätt som skett. Överklagandet skall därför avslås."

Kommentar:

Ä nnu ej avgjorda processer i samma fråga föreligger vid KR i Stockholm och Sundsvall.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 november 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 23 oktober 2003

Andelsbyte, röstmajoritet

**Undantag ansågs kunna göras från röstvillkoret i
andelsbytesreglerna på grund av särskilda skäl då andelsbytet
inte använts för skatteundandragande eller skatteflykt**

Inkomstskatt taxeringsåret 2003

Två makar ägde tillsammans med sina två barn samtliga aktier i XAB. På grund av oenighet om hur verksamheten skulle bedrivas hade ett generationsskifte som också innebar en upplösning av delägarskapet genomförts. Därvid hade sökandena bytt sina aktier i XAB mot nyemitterade aktier i det av dem ägda YAB. Sist nämnda bolag, som efter andelsbytet innehade aktier med 75 procent av rösterna i XAB, hade därefter och under samma år sålt aktierna i XAB vidare till det av sökandenas son helägda ZAB.

Vidareförsäljningen medförde att röstvillkoret i 48 a kap. 8 § respektive 49 kap. 12 IL inte var uppfyllt. Villkoret innebär att det köpande företaget ska inneha andelar i det avyttrade företaget med röstmajoritet vid kalenderårets utgång. Om särskilda skäl medfört att köpande företag avyttrat andelar i det andra företaget är det enligt samma lagrum dock tillräckligt att det köpande företaget har haft sådan majoritet vid någon tidpunkt efter andelsbytet under kalenderåret.

Frågan var om det förelåg sådana särskilda skäl som gjorde att röstvillkoret inte behövde vara uppfyllt vid kalenderårets utgång och om utformningen av röstvillkoret var förenligt med EG-rätten.

SRN anförde i sin motivering följande.

”Röstvillkoret har utformats som en huvudregel från vilken undantag kan göras om det föreligger särskilda skäl. I förarbetena anges emellertid att röstvillkoret bör införas som ett led i att motverka skatteundandragande, vilket synes innebära att undantaget fått karaktär av huvudregel. Utöver ett exempel på när särskilda skäl kan anses föreligga, som avser överlåtelse av tillbytta aktier före kalenderårets utgång för att kunna genomföra inlösen enligt aktiebolagslagen av utestående aktier, ger förarbetena ingen ytterligare ledning för tillämpning av bestämmelsen (jfr prop. 1998/99:15 s. 188 f.). Det tyder på att lagstiftaren avsett att undantagsregeln bör kunna ges en vid tillämpning när skatteundandragande inte är för handen.

Vid tillämpning av röstvillkoret skall även beaktas att bestämmelserna i 48 a kap och 49 kap. IL om beskattning av andelsbyten är en del av genomförandet av fusionsdirektivet, 90/434/EEG, i svensk rätt. Reglerna omfattar bl.a. både andelsbyten som rör enbart svenska företag och sådana som hör hemma i en annan stat inom EU. Det innebär att en tillämpning av bestämmelserna måste vara förenlig med fusionsdirektivet även när, som i detta fall, enbart svenska företag är inblandade, jfr RÅ 2000 ref. 23. Till skillnad från de svenska reglerna innehåller fusionsdirektivet inte något krav på att röstmajoritet i det förvärvade företaget skall föreligga vid kalenderårets utgång (jfr artikel 2 d). Upprätthållandet av ett sådant

krav synes enligt direktivet endast kunna motiveras av att andelsbytet används för skatteflykt eller skatteundandragande (jfr artikel 11.1 a).

Med hänsyn till det anförda och till det som upplysts om orsaken till vidareförsäljningen finner nämnden att sådana särskilda skäl som avses i 48 a kap. 8 § respektive 49 kap. 12 § IL får anses föreligga. Det är således tillräckligt att YAB innehaft röstmajoritet i XAB vid någon tidpunkt efter andelsbytet under kalenderåret”.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 november 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Ett AB (konsultbolag) har fakturerat sitt helägda dotterbolag för arbetsinsatser som rent faktiskt utförts av ägaren till konsultbolaget. Fråga om ägaren ska beskattas för de av konsultbolaget fakturerade beloppen som för lön från dotterbolaget. Även fråga om skattetillägg.

RR mål nr 2781--2783-2002, KRSU 6810--6812-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 32 § 1 mom. KL

Saken: En skattskyldig har yrkat avdrag mot förvärvsinkomst för underskott av aktiv näringsverksamhet om 145 637 kr. Skattetillägg har påförts på hela beloppet trots att högsta tillåtna avdrag för underskott av nystartad verksamhet är 100 000 kr.

RR målnr 6969-2001, KRNG 2627-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 46 § 1 mom. KL, 5 kap. 1, 4 och 6 §§ TL

- [RR:s dom den 2 april 2003, mål nr 1373-2002](#)
Verklig förlust. Moderbolag medgavs skattemässigt avdrag för nedskrivning av dotterbolagsaktier (omsättningstillgångar) till verkligt värde efter det att dotterbolag tömts på tillgångar till underpris utan beskattningsekvenser till andra koncernbolag
- [RR:s dom den 26 mars 2003, mål nr 1603-2000](#)
Samtalsterapi – social omsorg? En ekonomisk förening (X) som avsett tillhandahålla tjänster i form av samtalsterapi/själavård – utförda av ej legitimerade terapeuter – har inte ansetts tillhandahålla skattefri social omsorg enligt 3 kap. 4 och 7 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML
- [RR:s dom den 5 mars 2003, mål nr 4433-2001](#)
Teckningsoptioner i moderbolag. Derivat på egna aktier. 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 skattefria
- [KR:s i Sundsvall dom 2003-03-26, mål nr 802-2002](#)
Avvisad talan. RSV kan hos länsrätt reservationsvis överklaga beslut av SKM som inte gått RSV emot
- [KR:s i Göteborg dom den 14 mars 2003, mål nr 4469—4473-2001](#)
Överränta. Ränta på 20 % vid aktieägares lån till eget likvidationspliktigt AB ansågs innefatta överränta
- [KR:s i Göteborg dom den 31 mars 2003, målnr. 623-2003](#)
Kapitalförlust personlig levnadskostnad. En fysisk person lånade ut pengar utan säkerhet och trots att hon visste att det är stor risk att det aldrig återbetalas. Förlusten bedömdes som en icke avdragsgill personlig levnadskostnad
- [KR:s i Stockholm dom den 25 mars 2003, målnr. 5439-00](#)
Skattskyldig fick inte betalt för sålda aktier. En förälder har sålt omyndigt barns aktier. Barnet har emellertid inte fått tillgång till pengarna. Beskattning har ändå skett
- [KR:s i Stockholm dom den 27 mars 2003, målnr 5601-2002](#)
Värdepappershandel? Ett aktiebolag har köpt onoterade aktier. Dessa har ansetts ingå i den av bolaget bedrivna

värdepappershandeln

- [SRN:s förhandsbesked den 13 februari 2003](#)
Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse. Lagerandelar i byggnadsrörelse har inte ansetts vara kvalificerade andelar
- [SRN:s förhandsbesked den 20 mars 2003](#)
Försäkringsersättning för utförd reparationstjänst. Ersättning för tillhandahållna datorservicetjänster i följd av serviceavtal - men där ersättningen inte betalats av serviceavtalets medkontrahent utan utgått som försäkringsersättning från försäkringsgivare – har ansetts utgöra ersättning för en tjänst som tillhandahålls innehavaren av datorutrustningen
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

RR:s dom den 2 april 2003, mål nr 1373-2002

Verklig förlust

Moderbolag medgavs skattemässigt avdrag för nedskrivning av dotterbolagsaktier (omsättningstillgångar) till verkligt värde efter det att dotterbolag tömts på tillgångar till underpris utan beskattningsekvenser till andra koncernbolag.

Förhandsbesked.

Sakomständigheterna samt Skatterättsnämndens förhandsbesked framgår av [rättsfallsprotokoll 06/02](#).

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

RR:s dom den 26 mars 2003, mål nr 1603-2000

Samtalsterapi – social omsorg?

En ekonomisk förening (X) som avsett tillhandahålla tjänster i form av samtalsterapi/själavård – utförda av ej legitimerade terapeuter – har inte ansetts tillhandahålla skattefri social omsorg enligt 3 kap. 4 och 7 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Mervärdesskatt; överklagat förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 7/00](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till det referatet.

X överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade därvid att Regeringsrätten skulle förklara att undantaget för social omsorg är tillämpligt för hela den aktuella verksamheten.

Till stöd för sin talan anförde X bl.a. följande.

Begreppet "annan jämförlig social omsorg" måste tolkas så att det är tjänsten som sådan, dvs. tjänstens natur, som är avgörande för huruvida mervärdesskattefrihet föreligger eller inte avseende den utförda tjänsten. En uppdelning avseende skattefriheten kan inte göras på den grunden att de tjänster som kommunen betalar är skattefria medan de tjänster som den enskilde betalar inte är skattefria eftersom det är fråga om samma slag av tjänst som tillhandahålls. Den individuella bedömning som skall göras även i de fall då den enskilde betalar terapin görs av den enskilde själv i och med att denne tar kontakt med verksamheten för att genomgå terapi.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas och anförde bl. a. följande. För att undantaget för social omsorg ska komma i fråga för tjänsterna krävs ett ställningstagande i någon form från det allmännas sida. Det räcker inte med endast individens och/eller terapiföretagets bedömning.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Den del av förhandsbeskedet som överklagats gäller frågan om tjänster i form av samtalsterapi/själavård som utförs av ej

legitimerade terapeuter under ledning av legitimerade terapeuter, psykoterapeuter och sjuksköterskor är mervärdesskattepliktiga eller om de utgör skattefri social omsorg.

Beträffande dessa tjänster har uppgetts följande. Tjänsterna skall tillhandahållas genom en ekonomisk förening i vilken terapeuterna avses vara verksamma. Vissa av dessa terapeuter kommer att vara medlemmar i den ekonomiska föreningen medan andra kommer att vara anställda av föreningen. De personer som får del av terapin har olika slag av neurotiska eller existensiella problem. De kommer företrädesvis i kontakt med verksamheten via offentliga institutioner, främst kommunernas socialförvaltningar och landstingen. Ca 90 procent av samtliga behandlingar betalas av socialförvaltningen medan de övriga betalas med privata medel av de enskilda som söker sig till föreningen. Innan en behandling påbörjas hålls ett inledande samtal mellan terapeuten och den person som söker behandling i avsikt att klarlägga dennes situation. Därefter fattas beslut om behandling skall ske eller ej och i det förra fallet upprättas en plan för den kommande behandlingen. Normalt genomförs sedan behandlingen vid ett stort antal samtalstillfällen. Behandlingen utförs på samma sätt oavsett vem som betalar för den.

De i målet aktuella bestämmelserna om undantag från skatteplikt för tjänster som avser social omsorg finns intagna i 3 kap. 4 och 7 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Enligt den förstnämnda bestämmelsen undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen omsätter som ett led i denna. I den senare bestämmelsen definieras begreppet social omsorg som offentlig eller privat verksamhet för barnomsorg, äldreomsorg, stöd och service till vissa funktionshindrade och annan jämförlig social omsorg.

Skatterättsnämnden har funnit att skattefrihet föreligger vid tillhandahållande av de behandlingstjänster som betalas med kommunala medel men att skattefriheten inte kan utsträckas till de tjänster som betalas på annat sätt. Till grund för denna ståndpunkt ligger bedömningen att de tjänster som betalas av kommunala medel måste anses omfattade av kommunens ansvar för socialt bistånd enligt bestämmelserna i den då gällande socialtjänstlagen (1980:620).

Regeringsrätten kan ansluta sig till uppfattningen att sådan behandling som bekostas av kommunala medel som ett led i kommunernas socialtjänst får anses omfattade av undantaget från skatteplikt för social omsorg enligt 3 kap. 4 och 7 §§ ML.

Vad gäller övriga behandlingar har klaganden anfört att det är tillräckligt att den som söker behandling själv anser sig vara i behov

av terapi medan RSV hävdar att det krävs ett ställningstagande från det allmännas sida för att undantaget från skatteplikt för social omsorg skall bli tillämpligt. I den delen noterar Regeringsrätten inledningsvis följande.

Till grund för bestämmelsen i ML ligger EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG). Direktivet utgår från principen att all ekonomisk verksamhet i vilken varor och tjänster omsätts skall omfattas av mervärdesskatt. I artikel 13 i direktivet åläggs emellertid medlemsstaterna att undanta vissa verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk. Bland dessa undantag anges i punkten A.1 g tillhandahållande av tjänster och varor som är nära kopplade till socialt bistånd eller socialförsäkring däribland sådant som tillhandahålls av ålderdomshem, offentligrättsliga organ eller andra organisationer som är erkända som välgörenhetsorganisationer av medlemsstaten i fråga.

I nära anknytning till undantagsbestämmelserna föreskrivs i artikel 13 A.2a att medlemsstaterna får ställa upp vissa i artikeln angivna villkor för att undantagen i bl.a. punkt g skall gälla ett icke offentligrättsligt organ. Avsikten är att den medlemsstat som anser det påkallat skall kunna kvalificera tillämpningen av undantagsreglerna genom att i sin interna lagstiftning stipulera ett eller flera villkor för att skattefrihet skall gälla för verksamhet utförd av andra än offentligrättsliga organ. Sverige har emellertid inte utnyttjat denna möjlighet.

Eftersom ML grundas på det sjätte mervärdesskattedirektivet skall bestämmelserna i lagen tolkas på ett sätt som är konformt med direktivet. Det innebär bl.a. att särskild hänsyn vid tolkningen skall tas till de principer som finns nedlagda i direktivet och de vägledande domar som EG-domstolen har lämnat på området.

Av EG-domstolens fasta praxis följer att undantagen i artikel 13 i direktivet utgör självständiga begrepp i gemenskapsrätten, som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (mål 348/87, Stichting Uitveoring Financiële Acties, REG 1989 s. 1737, punkt 11; se även RÅ 2001 ref. 64). Detsamma gäller beträffande de särskilda villkor som uppställs för att någon skall komma i åtnjutande av undantagen och i synnerhet beträffande de villkor som rör egenskaper eller identiteten hos en verksamhetsutövare som tillhandahåller tjänster som omfattas av undantaget; som en allmän princip gäller också att de begrepp som används i undantagen i artikel 13 skall tolkas strikt, eftersom de innebär avsteg från huvudregeln, enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person mot vederlag (mål C-453/93,

Bulthuis Griffioen, REG 1995 s. I-2341, punkterna 18 och 19). Av intresse i förevarande sammanhang är vidare principen om skatteneutralitet, vilken bl.a. utgör hinder mot att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende; principen åsidosätts t.ex. om den rättsliga form i vilken den skattskyldige bedriver sin rörelse skulle vara avgörande för möjligheten att utnyttja de undantag som föreskrivs för tjänster och varor som tillhandahålls av de inrättningar, organ eller organisationer som nämns i artikel 13 A.1 g (mål C-216/97, Gregg, REG 1999 s. I-4947, punkt 20).

Vad gäller frågan om vilka typer av organ som kan utöva sådan verksamhet som omfattas av undantagsbestämmelserna i direktivets artikel 13 A.1 g har EG-domstolen fastslagit att det i princip måste röra sig om offentliga institutioner eller erkända välgörenhetsorganisationer (Bulthuis-Griffioen), varvid de senare inte nödvändigtvis måste ha status av juridisk person utan också kan utgöras av fysiska personer som bedriver rörelse (Gregg). Vid fastställande av om ett visst organ utgör en erkänd välgörenhetsorganisation skall den nationella domstolen enligt EG-domstolens dom i målet C-141/00, Kügler, REG 2002 s. I-6883, göra en bedömning av samtliga relevanta faktorer i sammanhanget. EG-domstolen nämner (punkt 58) som en sådan faktor förekomsten av särskilda bestämmelser, oavsett om dessa är nationella eller regionala eller finns i lagar eller i andra författningar eller är förvaltningsrättsliga, skatterättsliga eller socialförsäkringsrättsliga. En annan omständighet som enligt EG-domstolen kan tas i beaktande är om andra sammanslutningar, som bedriver samma typ av verksamhet som klaganden i målet, redan är undantagna från skatteplikt på grund av att verksamheten anses vara av allmännyttig karaktär. Den nationella domstolen kan också beakta huruvida kostnaderna för de tjänster som klaganden tillhandahåller till stor del bärs av sjukkassor, som är inrättade enligt lag, eller av socialförsäkringsorgan med vilka privata aktörer (som klaganden i målet vid den nationella domstolen i det aktuella Kügler-fallet) har slutit avtal.

Regeringsrätten gör mot bakgrund av det sagda följande bedömning.

Den i målet avsedda verksamheten skall bedrivas av en ekonomisk förening. Av utredningen i målet framgår inte vilka stadgar föreningen har eller avses ha och inte heller dess ändamål eller vad som skall gälla beträffande eventuellt överskott i verksamheten. Vid sådant förhållande får antas att föreningen skall bedriva en för ekonomiska föreningar sedvanlig verksamhet, dvs. en verksamhet som har till ändamål att främja medlemmarnas ekonomiska intressen (se 1 kap. 1 § lagen, 1987:667, om ekonomiska föreningar). Inga indikationer finns på att verksamheten har en sådan anknytning till en offentligrättslig reglering som i den nyssnämnda Kügler-domen ansetts bära tillmätas betydelse (jfr även RÅ 1995 ref. 9 och RÅ 1998

ref. 40). Någon offentlighetsrättslig prövning av terapibehovet – av det slag som de enskilda personer som kommer i kontakt med verksamheten via kommunernas socialförvaltningar underkastas – förekommer inte, och dessa personer bär själva kostnaderna för behandlingen.

Utredningen ger sammanfattningsvis inte annat vid handen än att den ekonomiska föreningen utgör ett på sedvanligt sätt bedrivet, vinstgivande företag. Någon erkänd välgörenhetsorganisation i den mening som avses i sjätte mervärdesskattedirektivet kan det således inte vara fråga om. Av utredningen har inte heller framgått att det skulle finnas någon annan ekonomisk aktör som tillhandahåller samma typ av tjänster som föreningen och som för denna sin verksamhet är befriad från skatt. Föreningen kan därför inte heller med åberopande av principen om skatteneutralitet göra anspråk på skattebefrielse.

Av det sagda följer att det i 3 kap. 4 § första stycket ML stadgade undantaget från skatteplikt inte är tillämpligt för den del av föreningens verksamhet som avses med överklagandet. Överklagandet skall därför avslås.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

RR:s dom den 5 mars 2003, mål nr 4433-2001

Teckningsoptioner i moderbolag. Derivat på egna aktier.

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 skattefria.

Taxeringsåren 2002-2004

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 29 juni 2001 har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 18/01](#).

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade fastställelse. Bolagen bestred bifall och yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras så att någon skattepliktig ersättning inte skulle anses uppkomma i dotterbolaget vid avyttring av teckningsoptioner utfärdade av moderbolaget och inte heller då dotterbolaget utfärdar köpoptioner på sådan egendom (fråga 1 och 2). Någon skattepliktig intäkt ska inte anses uppkomma i moderbolaget vid utfärdandet av köpoptioner respektive vid utnyttjandet av köpoptioner om dotterbolaget dessförinnan genom fusion gått upp i moderbolaget och köpoptionerna därefter utfärdas av moderbolaget alternativt köpoptionerna utnyttjas efter fusionen (fråga 3 och 4). Det är inte av betydelse från beskattningssynpunkt om köpoptionen utfärdas respektive utnyttjas och dotterbolaget under samma beskattningsår går upp i moderbolaget genom fusion eller om fusionen genomförs och moderbolaget därefter utfärdar köpoptioner respektive att köpoptionerna utnyttjas (fråga 5).

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Vid besvarandet av frågorna utgår Regeringsrätten från att hinder inte möter från civilrättsliga utgångspunkter att genomföra de aktuella transaktionerna.

Av 48 kap 6 a § 1 L framgår 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. Vidare anges att detsamma gäller för vinst då ett sådant bolag utfärdar eller avyttrar optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av egna aktier.

Mot bakgrund av denna reglering fann Regeringsrätten i rättsfallet RÅ 2001 ref. 55 att ett helägt dotterbolags externa avyttring av konvertibla skuldebrev, som dess moderbolag emitterat till dotterbolaget, inte skulle föranleda inkomstbeskattning av dotterbolaget. Situationen i det fallet ansågs vara jämförbar med den som reglerats i 48 kap. 6 a § 1 L. Dotterbolagets externa avyttring av de konvertibla skuldebreven ledde enligt Regeringsrätten till en kapitalökning för koncernen som helhet, en ökning som i ekonomiskt avseende kunde likställas med att moderbolaget gör en nyemission. Att kapitaltillskottet i den ena situationen tillföll dotterbolaget och i den andra moderbolaget ansågs vara av underordnad betydelse med tanke på deras inbördes förhållande.

I det nu aktuella målet avviker enligt Regeringsrättens uppfattning inte omständigheterna i beskattningshänseende på något avgörande sätt från dem i RÅ 2001 ref. 55. Av rättsfallet följer exempelvis att, under de givna förutsättningarna, begreppet egna aktier i bestämmelserna i 48 kap. 6 a § 1 L om undantag från skatteplikt kan

omfatta såväl redan existerande aktier som eventuella framtida aktier. Den omständigheten att i förevarande mål inte endast moderbolaget utan också dotterbolaget utfärdar instrument som knyter an till aktierna i moderbolaget, närmare bestämt köpoptioner avseende de av moderbolaget utfärdade teckningsoptionerna, utgör inte heller skäl för att här tillämpa ett annat synsätt än det i det nämnda rättsfallet.

På grund av det anförda skall frågorna 1-4 besvaras på så sätt att de kapitalvinster som uppkommer vid transaktionerna med köpoptionerna respektive teckningsoptionerna inte är skattepliktiga. Med hänsyn till reglerna om fusion i 37 kap. 18 § IL gäller detsamma beträffande fråga 5.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att de kapitalvinster som uppkommer på grund av transaktionerna med köpoptionerna respektive teckningsoptionerna inte är skattepliktiga.

Kommentar:

Domen bekräftar det ställningstagande Regeringsrätten gjorde i RÅ 2001 ref. 55. I det fallet rörde det sig om en emission av konvertibla skuldebrev. Här rör det sig om emission av ett optionslån (skuldebrev jämte teckningsoptioner avseende bolagets aktier) där dotterbolaget sedan utfärdar köpoptioner på teckningsoptionerna. Att det är fråga om s.k. sekundärderivat, option på option, har således ingen betydelse utan reglerna om skattefrihet på derivat på egna aktier i 48 kap. 6a § IL är ändå tillämpliga.

I båda fallen handlar det emellertid om värdepapper som ger rätt att faktiskt förvärva aktier i bolaget antingen genom konvertering av konvertibelt skuldebrev eller genom utnyttjande av teckningsoption till teckning av aktier. Regeringsrätten har således inte tagit ställning till s.k. syntetiska derivat som endast ger rätt att få ett kontant belopp knutet till ett aktievärde e.d. I vad mån även sådana ska inkluderas i det skattefria området är alltså ännu oklart. RSV har emellertid överklagat Skatterättsnämndens förhandsbesked den 14 juni 2002 till Regeringsrätten och förhoppningsvis avgörs frågan där, se [RSV:s rättsfallsprotokoll nr 21/02](#).

Det kan noteras att rättsfallen hindrar ett förfarande innebärande att ett moderbolag, som tror att dess aktier ska sjunka i värde, kan förlägga den förlusten i ett dotterbolag med skattemässig verkan. (Ett konvertibel- eller optionslån emitteras till ett pris som till stor del avser värdet av rätten att förvärva aktier och när kursen sedan sjunker gör dotterbolaget en förlust som man drar av i deklarationen. Om det i stället uppkommer en vinst, kan den placeras i moderbolaget och blir då skattefri.)

Samma förfarande kan emellertid användas mellan intressebolag som inte ingår i samma koncern. I vad mån man kan tillämpa samma synsätt även i detta fall är oklart. Eftersom Regeringsrätten motiverar sin ståndpunkt med bolagens inbördes förhållande så är det möjligt att andra, mera perifera förhållanden faller utanför tillämpningen. I dom den 8 februari 2002 ansåg Regeringsrätten i vart fall att förluster på optioner som görs av ett bolaget tillhörigt handelsbolag ska beskattas.

Rättsfallen leder emellertid också till att bolagen eventuellt får möjlighet att göra skattearbitrage i andra sammanhang inom bolaget. Ett exempel är när bolaget har en avdragsgill utgift vars storlek på ena eller andra sättet är relaterad till värdet på bolagets aktier och säkrar denna. Om säkringen faller innanför det skattefria området uppkommer en avdragsgill kostnad som täcks av en skattefri vinst. Detta är vanligt då anställda får rätt att förvärva aktier till underpris. Arbetsgivaravgifternas storlek är då knuten till värdet på bolagets aktier. Om bolaget säkrar utgiften med ett derivat på egna aktier som ligger inom det skattefria området så uppkommer en skattefri inkomst som helt eller delvis motsvarar den avdragsgilla utgiften.

Bestämmelsen om skattefrihet för egna aktier i 48 kap. 6 a § IL gäller bara för sådana aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § 1 st. aktiebolagslagen eller 6 a kap. 3 § 1 st. försäkringsrörelselagen. Det innebär att den inte gäller för sådana bolag som inte hör hemma under dessa definitioner, t.ex. privata bolag. Frågan om skattefrihet för dessa är emellertid uppe i ett förhandsbeskedsärende hos Skatterättsnämnden. RSV:s inställning är att avyttring ska kapitalvinstbeskattas hos dessa bolag. Se även prop. 1999/2000: 38 s. 18, s. 29f. samt vad lagrådet anför på s. 61.

Se även en utförlig redogörelse i Leif Edvarssons Skatteregler för incitamentsprogram, Norstedts Juridik AB 2002, avsnitt 10.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

KR:s i Sundsvall dom 2003-03-26, mål nr 802-2002

Avvisad talan

RSV kan hos länsrätt reservationsvis överklaga beslut av SKM som inte gått RSV emot.

"SKÄLEN FÖR KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Av RSV:s överklagande till länsrätten framgår att skattemyndigheten den 28 juni 2001 och den 18 december samma år beslutat att X inte äger rätt att tillämpa vinstmarginalbeskattning vid försäljning av införselbilar och att utgående mervärdesskatt skall påföras enligt allmänna regler för räkenskapsåret 1999 med visst belopp. – RSV har i överklagandet yrkat att länsrätten, för det fall X skulle överklaga beslutet och länsrätten skulle finna att han ägt rätt att tillämpa vinstmarginalbeskattning, gör motsvarande beloppsmässiga ändring i hans inkomsttaxering.

Som framgår av det redovisade föreligger det i målet ett överklagbart och överklagat beslut av skattemyndigheten. Det förhållandet att beslutet inte kan sägas ha gått RSV emot påverkar inte verkets rätt att väcka talan mot beslutet.

Beslutet avseende X:s inkomsttaxering 2000 kan efter 2001 års utgång ändras till hans nackdel endast genom eftertaxering. Bestämmelserna i 4 kap. 23 § TL om taxeringsåtgärder i anledning av domstols dom ger i det nu aktuella fallet inte skattemyndigheten utrymme att ändra inkomsttaxeringen vid en eventuell ändring i fråga om mervärdesskatten.

Enligt kammarrättens mening är RSV:s talan att uppfatta som s.k. reservationsbesvär med hemställen om anstånd att utveckla överklagandet senare. Även om institutet vilandeförklaring inte generellt är uttryckligen reglerat i taxeringsprocessen har hinder inte förelegat att medge RSV anstånd med utvecklande av sitt överklagande. Grund för avvisning av den talan RSV anhängiggjort i länsrätten kan inte anses ha förelegat. RSV:s talan skall således bifallas.

KAMMARRÄTTENS AVGÖRANDE

Kammarrätten undanröjer länsrättens beslut och visar målet åter till Länsrätten för fortsatt handläggning."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 14 mars 2003, mål nr 4469—4473-2001

Överränta

Ränta på 20 % vid aktieägares lån till eget likvidationspliktigt AB ansågs innefatta överränta.

Eftertaxering 1994—1997, inkomsttaxering 1998 samt skattetillägg

KAMMARRÄTTENS DOMSKÅL

"Kostnadsförd ränta – avdragsgill marknadsränta eller förtäckt utdelning.

När ett fåmansföretag erlägger ränta till delägare på lån som denne har lämnat fåmansföretaget och räntan överstiger marknadsmässig ränta, anses enligt praxis sådan s.k. överränta utgöra förtäckt utdelning. Företaget medges inte avdrag för vad som bedöms utgöra utdelning.

Av utredningen i målet framgår följande. A är styrelseledamot och äger samtliga aktier i X AB. Han har fortlöpande lämnat bolaget ett antal lån under åren 1985—1993. Reverser har upprättats och lånen har löpt med en ränta om 20 procent. Av reverserna framgår att ränta skall betalas vid anfordran, dock tidigast när samtliga kapitalskulder är reglerade mellan låntagare och långivare och alla mellanvarande reverser är inlösta. Bolaget har kostnadsfört ränta i samband med bokslutet för respektive år, men någon ränta har inte utbetalts till A utan räntan har lagts till kapitalet och därmed ökat bolaget skuld till honom. Skattemyndigheten har ansett att den ränta som bolaget kostnadsfört inte är marknadsmässig och har därvid bedömt att den del av räntan som överstiger statslåneräntan med ett tillägg av fem procentenheter utgör s.k. överränta. Skattemyndigheten har vägrat bolaget avdrag för denna överränta vid inkomsttaxeringarna för taxeringsåren 1994—1998.

I skattelagstiftningen finns inga bestämmelser om vad som är marknadsmässig ränta. Detta får i stället avgöras från fall till fall med beaktande av bl.a. vilken ränta ett fåmansföretag skulle ha behövt

betala till en utomstående långgivare för ett liknande lån, det risktagande lånet innebär för långgivaren och den säkerhet företaget ställt för lånet. I ett fall som det förevarande, dvs. när fråga är om transaktioner mellan fåmansföretag och delägare i företaget, får det i det ordinära förfarandet ankomma på den skattskyldige att göra sannolikt att transaktionerna skett på marknadsmässiga nivåer. Är det däremot fråga om eftertaxering enligt 4 kap. 16 § taxeringslagen (1990:324, TL) ankommer det på skattemyndigheten att visa att transaktionerna inte skett på marknadsmässiga nivåer.

A hävdar för bolagets räkning att bolaget i flera år har varit likvidationspliktigt och att bolaget enbart drivits vidare eftersom han som bolagets aktieägare och enda långgivare avstått från att kräva tillbaka sitt utlånade kapital. Skattemyndigheten instämmer i uppgiften att bolaget är och har varit likvidationspliktigt en längre tid, men menar att detta medför att bolagets verksamhet bedrivits under personligt ansvar för A. Av bolagets självdeklarationer för taxeringsåren 1994-1998 framgår att bolaget har ett negativt eget kapital, dvs. bolagets skulder överstiger tillgångarna. Bolagets revisor har för räkenskapsåret 1993 i revisionsberättelsen anmärkt att bolagets eget kapital är förbrukat samt att styrelsen och bolagsstämman har skyldighet att iaktta reglerna i 13 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1382. ABL). Vittnet Y, kontorschef på Zbanken i Helsingborg, uppger att han har tagit del av bolagets årsredovisning för räkenskapsåren 1993—1996 och att dessa visar att bolagets egna kapital för de aktuella åren är förbrukat. Hans uppfattning är att den normala kreditmarknaden i princip inte varit tillgänglig för bolaget och att bolagets finansiering, exempelvis upptagande av lån, fått lösas på annat sätt.

Utredningen i målet ger således vid handen att bolagets ekonomiska ställning under i målet aktuella räkenskapsår varit sådan att likvidationsplikt förelegat enligt 13 kap. 2 § ABL, i dess lydelse enligt SFS 1991:1734. Detta innebär av naturliga skäl att en utomstående långgivare – om en sådan står att finna – vid utlåning utan säkerhet till bolaget skulle ha krävt en riskpremie i form av en hög ränta. Vid riskbedömningen i förevarande fall får emellertid beaktas att A inte enbart är långgivare utan också styrelseledamot och aktieägare i bolaget. Trots bolagets ekonomiska ställning har A inte ansökt om att bolaget skulle sättas i likvidation och är därmed enligt 13 kap. 2 § ABL personligt ansvarig för de förpliktelser som uppkommit för bolaget. Vid sådant förhållande får den risk som A tagit som långgivare under i målet aktuell period anses som obefintlig. Med hänsyn härtill kan, enligt kammarrättens mening, den räntenivå om 20 procent som bolagets kostnadsföring av räntor för taxeringsåren 1994—1998 grundar sig på inte godtas som marknadsmässig ränta för respektive år. Det går däremot inte att med ledning av i målet föreliggande utredning mer exakt bestämma vad som är marknadsmässig ränta. En viss schablonisering framstår därför som nödvändig. Ledning kan därvid fås av de schabloner som anges i 3 §

12 mom. första och tionde styckena lagen (1947:567) om statlig inkomstskatt (SIL9 och i 3 § första stycket lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning (RFL) samt från den schablon som uppställts för lån från fåmansföretag till företagsledare i punkt 14 sjätte stycket av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370, KL).

Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL innehåller regler som tillämpas vid beräkningen av kapitalbeskattad normalavkastning för i fåmansföretag insatt kapital. I momentets första stycke anges den tillåtna normalavkastningen avseende utdelning på aktier till statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. I det tionde stycket anges att det som sägs om aktier också skall gälla andelar i ett fåmansföretag och att med aktier och andelar likställs andra sådana av företaget utgivna finansiella instrument som avses i 27 § 1 mom. Vid tillämpningen av bestämmelserna i bl.a. första stycket på sådana finansiella instrument skall dock tillägget till statslåneräntan begränsas till en procentenhet. – Vad gäller räntesatsen vid positiv räntefördelning var denna vid ifrågavarande års taxeringar statslåneräntan vid nämnda tidpunkt ökad med tre procentenheter (3 § första stycket RFL). Vad gäller lån från fåmansföretag till företagsledare i svensk valuta beträffande vilket räntan bestämts att utgå efter en fast räntesats skall förmån av räntefritt lån eller lån där räntan understiger marknadsränta beräknas som skillnaden mellan å ena sidan statslåneräntan vid lånetillfället med ett tillägg av en procentenhet och å andra sidan den avtalade räntesatsen (punkt 14 sjätte stycket och punkt 10 tredje stycket av anvisningarna till 32 § KL).

Kammarrätten anser mot bakgrund av vad som ovan anförts att den räntesats – statslåneräntan med ett tillägg av fem procentenheter – som skattemyndigheten använt för att bestämma marknadsmässig ränta i vart fall inte kan anses för lågt beräknad. Skäl att frångå de belopp som skattemyndigheten hänfört till ej avdragsgill s.k. överränta föreligger inte.

Inkomsttaxering för taxeringsåret 1998

Av det ovan sagda följer att skattemyndigheten haft fog för sitt beslut att reducera bolagets underskott av näringsverksamhet för taxeringsåret 1998 med 411 520 kr avseende överränta.

Eftertaxering för taxeringsåren 1994--1997

Enligt 4 kap. 16 § TL får eftertaxering ske om den skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning för sin taxering eller underlåtit att lämna uppgift trots att han är uppgiftspliktig och den oriktiga uppgiften eller underlåtenheten medfört att ett taxeringsbeslut avseende den skattskyldige blivit felaktigt eller inte fattats.

Det är skattemyndigheten som har att visa att förutsättningar för eftertaxering föreligger. Som framgår ovan har kammarrätten funnit att skattemyndigheten visat att de av bolaget kostnadsförda räntorna för taxeringsåren 1994—1997 överstigit marknadsmässig ränta för respektive år och att den av skattemyndigheten använda räntesatsen för marknadsmässig ränta för dessa år i vart fall inte kan anses för låg. Bolagets kostnadsföring av räntebelopp i deklARATIONERNA för 1994—1997 års taxeringar, motsvarande en marknadsmässig ränta om 20 procent är därmed oriktig. Bolaget har i ingivet deklaramaterial för dessa år varken upplyst att kostnadsförda räntebelopp varit hänförliga till lån från ägaren A eller något om lånevillkoren. Bolaget har således inte lämnat uppgifter om räntekostnaderna som varit behövliga för att skattemyndigheten skulle kunna göra en korrekt bedömning av kostnadsförda belopp. Vidare är, enligt kammarrättens mening, skillnaden mellan vad som kan anses utgöra marknadsmässig ränta och den ränta som bolaget kostnadsfört för respektive år så betydande att skattemyndigheten, om myndigheten vid den årliga taxeringen känt till de rätta förhållandena, rimligtvis inte hade godtagit redovisningen i bolagets deklARATIONER för aktuella taxeringsår. Vid sådant förhållande och då bolagets uppgifter till ledning för taxeringarna inte heller har gett skattemyndigheten anledning att ifrågasätta riktigheten av den gjorda redovisningen finner kammarrätten att bolaget vid 1994—1997 års taxeringar underlåtit att fullgöra sin uppgiftsplikt enligt 4 kap. 16 § taxeringslagen. Denna underlåtenhet har medfört att skattemyndigheten meddelat felaktiga taxeringsbeslut avseende bolaget för dessa taxeringsår. Skattemyndigheten har därmed haft fog för att genom eftertaxering reducera bolagets underskott av näringsverksamhet för taxeringsåren 1994—1997 med 129 823 kr, 237 513 kr, 158 725 kr respektive 275 377 kr avseende överränta.

Skattetillägg för taxeringsåren 1994--1998

Bolagets underlåtenhet att fullgöra sin uppgiftsskyldighet vid 1994—1997 års taxeringar innebär att bolaget vid aktuella taxeringar även lämnat sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § TL. Då förhållandena är desamma för taxeringsåret 1998 har bolaget också vid denna taxering lämnat en oriktig uppgift enligt 5 kap. 1 § TL. Det föreligger därmed förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg för samtliga angivna taxeringsår.

Skattemyndigheten har vid revision 1988 uppmärksammat att bolaget under räkenskapsåret 1986 kostnadsfört ränta på lån till aktieägaren och styrelseledamoten A med 70 000 kr. Enligt skattemyndigheten framkom vid revisionen även att A:s till bolaget utlånade medel vid 1986 års utgång uppgick till 315 000 kr. Enligt kammarrättens mening framstår det som rimligt att nämnda förhållanden, som bolaget påstått, uppfattats av bolaget på det sättet att skattemyndigheten bedömt och godtagit räntenivån, vilken

var densamma som i målet aktuell räntenivå. Som framgår ovan saknas för aktuella taxeringsår bestämmelser om vad som är marknadsmässig ränta. Samma förhållande gällde vid 1987 års taxering. Det föreligger inte heller några väsentliga skillnader i ränteläget år 1986 jämfört med nu aktuella år. Med hänsyn till det nu sagda anser kammarrätten att omständigheterna är sådana att det framstår som ursäktligt att bolaget inte i deklARATIONERNA för aktuella år upplyst att de kostnadsförda räntorna hänförde sig till lån från A och om lånevillkoren. Bolaget skall därför enligt 5 kap. 6 § TL befrias från de i aktuellt hänseende påförda skattetilläggen.”

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 31 mars 2003, målnr. 623-2003

Kapitalförlust personlig levnadskostnad

En fysisk person lånade ut pengar utan säkerhet och trots att hon visste att det är stor risk att det aldrig återbetalas. Förlusten bedömdes som en icke avdragsgill personlig levnadskostnad.

Inkomsttaxeringen 2000

A yrkar avdrag för reaförlust med ca 50 000 kr samt anför bl.a. följande. Låntagaren tillhörde inte hennes vänkrets. Den enda relation hon hade till låntagaren var att hon anlitat honom för restaurering av en veteranbil. Avsikten med lånet var att ge låntagaren möjlighet att skaffa sig en riktig yrkesutbildning, vilken i sin tur skulle så gott som säkerställa en återbetalning av lånet. Vid tidpunkten för lånet kände hon väl till att låntagarens antecedentia inte var den bästa.

SKM bestred bifall.

DOMSKÄL

Av de uppgifter som A har lämnat om låntagarens person framgår att hon redan när hon lånade ut pengarna måste ha insett att det var en stor risk för att lånet aldrig till någon del skulle bli återbetalat. A erhöll inte heller någon säkerhet för lånet. Genom att under sådana förhållanden låna ut pengarna får den förlust som A åsamkades genom att inte kunna få tillbaka det utlånade beloppet anses som en

sådan personlig levnadskostnad som inte är avdragsgill vid inkomsttaxeringen.

Kommentar: Beträffande förluster som bedömts som personliga levnadskostnader, se även domarna från KR i Göteborg 2001-11-26, se [RSV:s rättsfallsprotokoll nr 01/02](#) och från KR i Jönköping 2001-04-27, se [RSV:s rättsfallsprotokoll nr 17/01](#).

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 april 2003.

KR:s i Stockholm dom den 25 mars 2003, målnr. 5439-00

Skattskyldig fick inte betalt för sålda aktier

En förälder har sålt omyndigt barns aktier. Barnet har emellertid inte fått tillgång till pengarna. Beskattning har ändå skett.

Inkomsttaxeringen 1998

G beskattades av SKM och LR för reavinst vid försäljning av aktier. G anför bl.a. följande. Vid tiden för avyttringen av hennes aktier hade hennes far vårdnaden om henne. Han sålde aktierna utan hennes vetskap. Det visade sig att han vid denna tidpunkt var tämligen insolvent. Han gick i konkurs i oktober 1998. G fick aldrig några pengar för försäljningen av aktierna, än mindre ränta.

DOMSKÄL

KR gjorde samma bedömning som SKM och LR och avslog överklagandet.

Kommentar:

Försäljningen av aktierna har gjorts av G:s förmyndare för hennes räkning och hon är därför skattskyldig för reavinsten. Hon har sedan en fordran på förmyndaren avseende försäljningspris samt ränta. Att hon inte fått ut sina pengar påverkar inte skattskyldigheten.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 27 mars 2003, målnr 5601-2002

Värdepappershandel?

Ett aktiebolag har köpt onoterade aktier. Dessa har ansetts ingå i den av bolaget bedrivna värdepappershandeln.

Inkomsttaxeringen 2001

Avdrag för förlust på kapitalplaceringsaktier medges vid avyttringen och för aktiebolag bara mot vinst på delägarrätter (2 § 14 mom. SIL). Avdrag för förlust på lageraktier kan i vissa fall medges före avyttringen och mot alla slags intäkter i verksamheten.

Ett aktiebolag, A, gjorde i sin deklaration avdrag för förlust på aktier i onoterat bolag, B. A lånade ut pengar till ett annat bolag. Som betalning för lånet erhöll A aktierna i B. Tanken var att aktierna i B skulle marknadsnoteras men i stället försattes bolaget i konkurs. A tog i sin årsredovisning upp förlusten bland de finansiella posterna, dvs. inte i värdepappersrörelsen.

SKM ansåg att investeringen i B-aktierna var långsiktig och att aktierna därför inte utgjorde lager i värdepappershandeln. Innehavet skulle i stället behandlas enligt reavinstreglerna. I och med att B försattes i konkurs var aktierna avyttrade. Av 2 § 14 mom. SIL framgick att för förlust vid avyttring av aktier o.d. medgavs avdrag endast mot vinst vid avyttring av sådan tillgång. Några sådana vinster fanns inte. SKM ansåg också att RÅ 2000 not. 47 visar att kapitalplaceringsaktier och omsättningsaktier kan innehas samtidigt utan att kapitalplaceringsaktierna smittas. Handel med värdepapper anses uppkomma när handeln är spekulativ och hastig. Bolaget har själv sagt att syftet med innehavet varit att det skulle borsintroduceras och sedan säljas. Om man ser på vad syftet med innehavet varit torde det i sig inte kunna karaktäriseras som en del av värdepappershandeln eftersom inte syftet varit att spekulativt handla med aktien utan här har det handlat om inköp av en relativt stor post i ett onoterat bolag. Den bedömning bolaget ursprungligen gjort avseende innehavet anser SKM är den riktiga. Placeringen har snarast karaktär av riskkapitalinvestering/förvaltning.

Bolaget ansåg att aktierna i B skulle ses som lager i värdepappershandeln. Anledningen till att aktierna inte förvärvades på vanligt sätt genom köp var ett aktieägaravtal mellan de tidigare ägarna av bolaget B. I stället lånade A ut pengar med rätt att förvärva aktier i B för reversbeloppet. Investeringen gjordes i

avsikten att B-aktierna skulle börsnoteras. Så blev emellertid inte fallet. B gick sedan i konkurs. Förvärvet av B-aktier ingick således i den av bolaget bedrivna värdepappersrörelsen och avsikten var just att investeringen skulle vara kortsiktig i avvaktan på en snar notering. Av marknadsmässiga skäl infriades dock inte denna målsättning med investeringen. Av förbiseende kom förlusten på B-aktierna att redovisas under finansiella poster. Bolaget har emellertid rättat denna uppenbara felrubricering och ett nytt årsbokslut har fastställts och reviderats samt insänts till PRV. Kapitalplacersaktier existerar inte i ett bolag som bedriver handel med värdepapper. Att rubriceringen inte är avgörande visas av bl.a. RÅ 1986 ref. 53. I det av SKM åberopade rättsfallet RÅ 2000 not. 47 rörde det sig om optioner till anställda och detta kan aldrig ses som ett led i en bedriven värdepappersrörelse. Att göra en så långtgående tolkning av domen som skattemyndigheten gör, dvs. att alla slag av värdepapper som bolaget inte handlar med ska beskattas i reavinstsystemet, strider mot praxis. I förevarande fall var det fråga om tillgångar som var avsedda för handel. Förvärvet av aktier i B ingick som ett led i bolagets värdepappersrörelse och avsikten var att innehavet skulle vara kortsiktigt i avvaktan på en planerad börsnotering. Att verkligheten blev en annan, dvs. att B inte kom att börsnoteras utan i stället gick i konkurs, förtar dock inte aktiernas karaktär av lager.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Av RÅ 2000 not. 47 framgår att det kan finnas situationer då finansiella instrument som innehas av bolag som bedriver värdepappershandel i beskattningshänseende skall behandlas på annat sätt än vanliga lageraktier. Det måste dock fortfarande anses finnas en stark presumtion för att aktier som innehas av ett bolag som sysslar med värdepappershandel är omsättningstillgångar.

Bolaget har redovisat aktierna som anläggningstillgångar. Av RÅ 1986 ref. 53 framgår att det inte är själva rubriceringen av innehavet i årsredovisningen som är avgörande för hur innehavet skall behandlas skattemässigt utan den faktiska verksamheten. Rubriceringen kan dock ge ledning om hur bolaget självt sett på innehavet och syftet med det. Bolaget har delat upp sitt aktieinnehav på anläggningstillgångar och omsättningstillgångar och torde alltså ha ansett att de aktier som klassificerats som anläggningstillgångar skilde sig från dem som klassificerats som omsättningstillgångar. Bolaget har dock uppgett att aktierna utifrån en redovisningsmässig bedömning redovisats som anläggningstillgångar men att de skattemässigt utgjort omsättningstillgångar. Bolaget har vidare uppgett att investeringen gjordes med den avsikten att B snarast skulle börsintroduceras och att förvärvet ingick i bolagets värdepappersrörelse. Vad bolaget anfört talar enligt länsrätten för att innehavet av de i målet aktuella aktierna ingick som en del i bolagets värdepappersrörelse och att de felaktigt rubricerats som

anläggningstillgångar. Då aktierna således enligt länsrättens bedömning är omsättningstillgångar skall överklagandet bifallas.

KAMMARRÄTTEN

SKM överklagade till KR som delade LR:s bedömning.

Kommentar:

Domstolarna anser således att B-aktierna ingått i värdepappersrörelsen.

Det bör framhållas att uppdelningen mellan anläggningstillgångar och omsättningstillgångar i bokföringen och uppdelningen mellan kapitalplaceringstillgångar och lagertillgångar inom beskattningen inte är densamma, se prop. 1999/2000:2, del 1, s. 507f.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 13 februari 2003

Uttagsbeskattning i byggnadsrörelse

Lagerandelar i byggnadsrörelse har inte ansetts vara kvalificerade andelar.

Syskonen A och B erhöll för ett antal år sedan ett aktiebolag från sin far. Bolaget bedrev fram till 1997 byggnadsrörelse. Verksamheten bestod därefter i att äga och förvalta fastigheter samt bedriva handel med värdepapper. Flertalet av bolagets fastigheter är byggda eller förvärvade under den period då bolaget bedrev aktiv byggnadsrörelse. Dessutom är bolaget komplementär i X KB, där A är kommanditdelägare. Kommanditbolaget äger fastigheter och A:s andel i kommanditbolaget är att betrakta som en lagerandel. Syskonen har för avsikt att dela upp ägandet så att vart och ett av syskonen ensamt äger specifika fastigheter genom egna bolag.

Bl.a. skulle A bilda eller förvärva ett nytt bolag, Nyab, som hade för avsikt att förvärva A:s andel i X KB för det skattemässiga värdet. Nyabs verksamhet kommer att bestå i att äga och förvalta aktier i ett fastighetsförvaltande aktiebolag respektive andelen i X KB.

A frågade bl.a. om han ska uttagsbeskattas vid en överlåtelse till underpris av andelen i kommanditbolaget till Nyab.

SRN ansåg att A ska uttagsbeskattas vid en överlåtelse till underpris av andelen i kommanditbolaget till Nyab.

Motiv

För att uttagsbeskattning ej ska ske vid en överlåtelse till underpris av A:s andel i det fastighetsförvaltande kommanditbolaget till Nyab, gäller villkoret att aktierna i det förvärvande företaget skall vara kvalificerade (23 kap. 18 § IL). För att besvara den frågan måste ställning först tas till vilken skatterättslig karaktär A:s aktier i Nyab får efter bolagets förvärv av andelen.

Bestämmelsen i 27 kap. 6 § IL om lagerandelar i fastighetsförvaltande företag tar sikte på den situationen att det direktägda företaget självt äger en fastighet. Här uppkommer, med hänsyn till formerna för beskattning av verksamhet i handelsbolag och kommanditbolag, frågan vad som gäller i den situationen att det direktägda företaget äger en andel i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag.

Beträffande nämnda reglering av lagerandelar angavs i förarbetena som utgångspunkt att aktier och andelar skall behandlas på samma sätt som direktägda fastigheter om aktie- eller andelsinnehavet kan ses som ett alternativ till ett direktäggande, prop 1980/81:68 s. 160 ff. Det uttalades även att någon skattemässig skillnad i princip inte borde föreligga mellan ett direkt fastighetsinnehav och innehav av fastigheter via handelsbolag. Med hänsyn till det anförda och till vad som i övrigt uttalades i förarbetena om grunderna till lagstiftningen anser nämnden att bestämmelserna i 27 kap. 6 § IL bör tillämpas så att även en aktie i ett företag som indirekt, via ett handels- eller kommanditbolag, äger en fastighet som skulle utgjort lagertillgång i den skattskyldiges hand, omfattas av bestämmelserna. Såvitt framgår skulle den av kommanditbolaget ägda fastigheten ha utgjort en lagertillgång hos A om han i stället hade ägt den. A:s aktier i Nyab blir därmed lagertillgångar i och med att det bolaget förvärvar andelen i kommanditbolaget.

Vid detta svar måste ställning tas till om aktier som är lagertillgångar kan omfattas av begreppet kvalificerade andelar.

Kvalificerade andelar definieras i 57 kap. 4 § IL och bygger på att andelsägaren är verksam i företaget i betydande omfattning. Begreppet ingår som en viktig beståndsdel i reglerna om utdelning och kapitalvinst på andelar i fåmansföretag, de s.k. 3:12-reglerna. Innebörden av dessa regler är att utdelning och kapitalvinst på kvalificerade aktier skall i viss omfattning tas upp i inkomstslaget tjänst i stället för i inkomstslaget kapital, 57 kap. 2 § IL. Skälet till att villkoret om kvalificerade andelar har införts vid överlåtelse från

fysisk person till aktiebolag är att det inte skall kunna uppkomma omotiverade skatteförmåner när aktierna senare avyttras.

Begreppet kvalificerade andelar i 57 kap. IL gäller enbart för andelar som utgör kapitaltillgångar. Frågan är om uttrycket när det används i 23 kap. IL kan sägas ha en mer generell innebörd och omfatta även aktier som är lagertillgångar. För en utvidgad tolkning kan anföras att kravet på verksamhet i betydande omfattning skulle kunna tillämpas även beträffande lageraktier. En beskattning av lageraktier synes också uppfylla syftet att garantera att beskattningen inte blir för låg när andelarna avyttras.

Å andra sidan ger utformningen av kravet på kvalificerade andelar i 23 kap. IL inte stöd för att uttrycket skulle ha ett annat innehåll än enligt 57 kap. IL. Ett avgörande i praxis som tangerat denna fråga ger inte heller något sådant stöd (jfr Regeringsrättens dom den 5 december 2002 i mål nr 7085-2001, som dock avsåg situationen att andelsinnehavaren inte skulle vara verksam i företaget). När kravet på kvalificerade andelar kommenterades i förarbetena betonades i stället kopplingen till 3:12-systemet (prop. 1998/99:15 s. 152). Det framgår också att regeringen var medveten om att kravet på kvalificerade andelar skulle kunna ge upphov till problem vid underprisöverlåtelse till ett bolag där andelarna utgörs av lageraktier. Regeringen var emellertid inte beredd att i lagstiftningsärendet ta ställning till sådana frågor utan hänvisade till en översyn av byggnadsrörelsereglerna.

Med hänsyn till det anförda finner nämnden att lageraktier inte kan anses uppfylla kravet på att vara kvalificerade andelar.

Kommentar:

Nämndens uppfattning var sammanfattningsvis att villkoret i 23 kap. 18 § IL (d.v.s. att om överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren ett företag, ska samtliga andelar i det förvärvande företaget vara kvalificerade) inte är uppfyllt vid A:s överlåtelse av andelen i kommanditbolaget till Nyab. Detta medför, eftersom andelen i kommanditbolaget betraktades som en lagerandel och därmed beskattning ska ske i inkomstlaget näringsverksamhet vid en avyttring, att uttagsbeskattning ska ske vid den avsedda överlåtelsen.

SRN:s uppfattning överensstämmer med RSV:s.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 20 mars 2003

Försäkringsersättning för utförd reparationstjänst

Ersättning för tillhandahållna datorservicetjänster i följd av serviceavtal - men där ersättningen inte betalats av serviceavtalets medkontrahent utan utgått som försäkringsersättning från försäkringsgivare – har ansetts utgöra ersättning för en tjänst som tillhandahålls innehavaren av datorutrustningen.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 december 2001 – den 30 november 2004.

I ansökningen anförde sökandebolaget i huvudsak följande.

Bolaget säljer datorutrustning och tillhandahåller datorservicetjänster. Bolaget erbjuder sina kunder möjlighet att teckna ett serviceavtal som täcker maskinskador och garanterar att felen är åtgärdade inom en viss angiven tidpunkt. Då bolaget inte får bedriva försäkringsverksamhet täcker serviceavtalen inte oförutsedda och plötsliga skador vid brand, inbrott, datorvirus eller intrång från tredje man.

Kunderna, som är intresserade av att datorutrustningarna alltid fungerar och som vill slippa från onödig administration kring skadorna, har efterfrågat en lösning som innebär att bolaget reparerar datorutrustningarna oavsett fel och utan extra kostnad för kunden. Tanken är då att kunden ingår ett serviceavtal med bolaget och samtidigt tecknar en försäkring mot plötsliga och oförutsedda skador hos ett särskilt försäkringsbolag. Serviceavtalet utformas så att bolaget ansvarar för all hantering, reparation och administration av datorutrustningarna. Serviceavtalet är dock endast giltigt om kunden har tecknat nämnda datorförsäkring. Även i datorförsäkringen finns ett förbehåll som innebär att kunden ska ha ingått ett serviceavtal. Försäkringsbolaget blir således försäkringsgivare, kunden försäkringstagare och bolaget blir försäkringshavare. Vid skada ska anmälan göras av bolaget till försäkringsbolaget. Försäkringsbolaget ska betala skadeersättningen till bolaget i sin egenskap av försäkringshavare. Frågan är om den försäkringsersättning som försäkringsbolaget lämnar till bolaget kan anses utgöra ersättning för en tillhandahållen vara eller tjänst, och således utgör omsättning för vilken mervärdesskatt ska tas ut. Bolaget anser inte att en erhållen försäkringsersättning från försäkringsbolaget medför att det föreligger någon omsättning enligt ML, eftersom det ej föreligger någon motprestation, dvs. försäkringsbolaget erhåller ingen vara eller tjänst från bolaget för

den lämnade försäkringsersättningen. Fråga är därefter också om reparationstjänsten kan anses tas i anspråk genom uttag och således utgöra en omsättning för vilken mervärdesskatt ska tas ut. Inte heller då bör det föreligga någon skattepliktig omsättning eftersom reparationerna inte kan anses utförda för något rörelsefrämmande ändamål utan de är betingade av bolagets verksamhet.

FÖRHANDBESKED

Det belopp som bolaget (sökanden) erhåller från försäkringsbolaget enligt försäkringsavtalet mellan sistnämnda bolag och en innehavare av datorutrustning utgör hos sökanden ersättning för en tjänst som tillhandahålls innehavaren av utrustningen enligt det ingångna serviceavtalet om reparation av en plötslig och oförutsedd skada på utrustningen.

AVVISNING

I den mån ansökningen inte besvarats genom förhandsbeskedet avvisas den.

MOTIVERING

Bolaget (sökanden) säljer datorutrustningar och tillhandahåller servicetjänster på datorer bl.a. i enlighet med ingångna serviceavtal mellan bolaget och utrustningarnas innehavare. Dessa avtal täcker inte oförutsedda och plötsliga skador vid brand, inbrott m.m. eftersom bolaget inte får bedriva försäkringsverksamhet. Bolaget överväger därför ett samarbete med försäkringsbolag som innebär att en innehavare av datorutrustning tecknar såväl ett serviceavtal med bolaget om reparation av oförutsedda skador som ett försäkringsavtal med ett försäkringsbolag om utbetalning av försäkringsersättning med anledning av sådana skador. En förutsättning för att få teckna ett serviceavtal är att också ett försäkringsavtal tecknas. Vid inträffad skada gäller, enligt samarbetet med försäkringsbolaget, att försäkringsersättningen avseende skadan betalas ut till bolaget (sökanden). Sökanden önskar besked om – såsom frågan är att förstå – huruvida mottagen försäkringsersättning i samband med reparation av skadad datorutrustning enligt serviceavtal är ett led i en tjänsteomsättning.

Av 2 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att med omsättning av en tjänst förstås att en tjänst mot ersättning tillhandahålls någon. I förarbetena (prop. 1993/94:99 s. 134 f.) framhålls att en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga är att ett avtal om ett köp eller byte har ingåtts och omsättningskravet medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med den skattepliktiga verksamheten men som inte kan sägas erhållna till följd av en

försäljning av – såvitt nu är aktuellt – tjänster.

EG-rättens motsvarighet till ML:s bestämmelser om omsättning av tjänster finns i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt EG-domstolens praxis vid tillämpningen av denna artikel tillhandahålls en tjänst "mot vederlag" varvid den blir beskattningsbar under förutsättning att det föreligger ett rättsförhållande mellan tillhandahållaren av tjänsten och mottagaren som medför ömsesidighet, varvid den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten uppbär utgör det värde som faktiskt lämnats i utbyte för den tillhandahållna tjänsten (se t.ex. punkt 14 domen i mål C-16/93 ang. R. J. Tolsma). Domstolens praxis innebär också att det måste föreligga en direkt koppling ("a direct link") mellan vederlaget och tillhandahållandet.

Nämnden gör följande bedömning.

Den försäkringsersättning som sökandebolaget uppbär från försäkringsbolaget utgår inte på grund av ett försäkringsavtalsförhållande mellan bolaget och försäkringsbolaget utan mellan sistnämnda bolag och innehavaren av datorutrustningen varvid den sistnämnde uttryckligen i försäkringsavtalet accepterat att försäkringsbeloppet vid skada på hans utrustning skall betalas direkt till sökandebolaget för att detta bolag i enlighet med serviceavtalet reparerar datorutrustningen. Ersättningen är således hos sökandebolaget, oavsett vilken dess ställning kan anses vara i försäkringsrättsligt hänseende, att betrakta som ett led ingående i omsättningen i enlighet med dess åtagande enligt serviceavtalet av en reparationstjänst. Samma bedömning får anses följa av det sjätte mervärdesskattedirektivet. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed.

Med denna bedömning förfaller frågan om förfarandet kan anses innebära att en tjänst tas i anspråk genom uttag.

I den mån ansökningen inte har besvarats genom förhandsbeskedet finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 april 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga bl.a. om de svenska reglerna om införsel av alkohol strider mot EG-fördraget.

RR mål nr 6834-2002, KRNG 5674-2002

Klagande: privatperson

Lagrum: 2 kap. 16 § lagen om punktskattekontroll av transporter m. m. av alkoholvaror, tobaksvaror och mineraloljeprodukter; 4 och 5 kap. alkohollagen; art. 28 och 30 i EG-fördraget

Saken: Fråga om förutsättningar föreligger att genom eftertaxering tillämpa korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. KL

RR mål nr 1380-2000, KRNS 1366-1996

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 114 § GTL, 43 § 1 mom. KL

Saken: Fråga om det bl.a. med hänsyn till SKM:s utredningsskyldighet förelegat förutsättningar för påförande av skattetillägg, när skattskyldig till ledning för taxeringen yrkat avdrag för nedskrivning av finansiella tillgångar.

RR mål nr 4369-2002, KRNS 4475-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 § TL

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 31/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 16 oktober 2003, mål nr 3638-1999](#)
Lastpallar. Lastpallar i varuhantering anses utgöra s.k. korttidsinventarier
 - [KR:s i Sundsvall dom den 3 september 2003, mål nr 1078-03](#)
Fördelning av ränteavdrag mellan makar. Då ingen av makarna kunnat styrka vem som faktiskt betalat räntebeloppen på ett gemensamt lån har avdrag medgetts enligt kontrolluppgifterna med hälften var
 - [KR:s i Stockholm dom den 7 oktober 2003, mål nr 7639 - - 7642-02 och 7645-02](#)
Solidariskt betalningsansvar; tidsfrist för beslut. Tidsfristen för beslut om solidarisk betalningsskyldighet har ansetts uttömmande reglerad i 12 kap. 4 § skattebetalningslagen. Skattemyndighetens beslut har således fattats i rätt tid även om förutsättningar för efterbeskattning inte förelegat
 - [SRN:s förhandsbesked den 25 september 2003](#)
Beskattningstidpunkten för pension. Avstående från avgångsvederlag i utbyte mot framtida pensionsutbetalning ska beskattas först när pensionen betalas ut. Den ändrade lydelse av kontantprincipen som gäller enligt inkomstskattelagen har inte inneburit någon saklig ändring
-

Område: Regeringsrätten

RR:s dom den 16 oktober 2003, mål nr 3638-1999

Lastpallar

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

Inkomsttaxering 1994

KR:s i Göteborg domskäl framgår av RSV:s [rättsfallsprotokoll 20/99](#). RSV överklagade KR-domen. RR, som inhämtade yttrande från Bokföringsnämnden (BFN), avslog RSV:s överklagande.

BFN anförde bl.a. följande. Förutsättningarna i målet är inte i alla delar klarlagda. Inte minst är det oklart hur den s.k. poolen fungerar. Nämndens yttrande utgår därför från vissa antagna förutsättningar och förändringar i dessa kan få stor betydelse för vilka slutsatser som skall dras. De förutsättningar nämnden utgår från är följande. Bolaget ingår i ett pallöverföringssystem tillsammans med andra företag. Inom poolen omsätts lastpallarna och registrering av pallbytena sker genom ett avräkningssystem som beaktar hur många pallar ett företag mottagit och avlämnat. Pallarna i poolen ägs av det företag som köpt in dem men äganderätten avser ett antal lastpallar utan närmare bestämning. När leverans sker till en kund utanför poolen utfärdar bolaget en faktura och kunden får betala för pallen. Normalt kommer kunden att sälja tillbaka pallen och han erhåller då ett belopp som motsvarar vad han betalat. Den köpta pallen återförs till poolen. – För det i målet aktuella räkenskapsåret gäller bokföringslagen (1976: 125), GBFL. Avgörande för om en tillgång skall redovisas som en anläggningstillgång eller omsättningstillgång är, som framgår av 13 § första stycket GBFL och förarbetena till bestämmelsen (prop. 1975: 104 s. 219), vilken avser ett företag har när det anskaffar tillgången. Är avsikten att stadigvarande bruka eller inneha tillgången skall den redovisas som en anläggningstillgång. Om syftet är ett annat skall den redovisas som en omsättningstillgång. Under de ovan angivna förutsättningarna får bolaget anses använda det antal lastpallar som det äger på ett stadigvarande sätt i verksamheten. Pallarna utgör därför materiella anläggningstillgångar. Det förhållandet att pallar även säljs till och återköps från kunder ändrar inte den bedömningen. Detsamma gäller den omständigheten att en mindre del av de pallar som köps in försvinner ur systemet när de säljs till kunder. Syftet med anskaffningen av pallarna har nämligen varit att de ska ingå i poolen. I redovisningen får utgifter för att anskaffa lastpallar ofta kostnadsföras vid anskaffningstillfället om pallarna kan antas ha en

ekonomisk livslängd om högst tre år och skattemässigt utgör s.k. korttidsinventarier. Om det är fråga om väsentliga belopp måste dock anskaffningsvärdet tas upp som en tillgång och skrivas av systematiskt.

”SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Som framgår av BFN:s yttrande är förutsättningarna i målet inte helt klarlagda. Inte minst gäller detta för pallöverföringssystemet (poolen).

BFN har utgått från att varje i poolen ingående företag äger ett antal pallar som relateras till det antal pallar som företaget köpt in. Äganderätten skulle alltså inte avse identifierade pallar. Regeringsrätten utgår i det följande från att bolaget i någon form har del i pallbeståndet och från de övriga förutsättningar som BFN ställt upp.

BFN:s slutsats är att lastpallarna inte skall redovisas som omsättningstillgångar utan som materiella anläggningstillgångar. BFN har fäst avgörande vikt vid vad avsikten med förvärven av pallar varit. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att anlägga ett annat synsätt vid beskattningen. Lastpallarna bör skattemässigt behandlas som inventarier och inte som lagertillgångar eftersom avsikten med förvärven får anses ha varit att pallarna skall komma till stadigvarande användning i poolen. Bolaget använder i sin tur stadigvarande pallarna i poolen i sin verksamhet.

Enligt punkt 12 första stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (1928:370) i den i målet aktuella lydelsen får hela utgiften för anskaffande av inventarier dras av under anskaffningsåret om inventariernas ekonomiska livslängd kan antas uppgå till tre år. Bolagets uppgift om att pallarnas ekonomiska livslängd uppgår till högst tre år har inte ifrågasatts av RSV.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.”

Anmärkning: RR avgjorde samma dag ett annat mål där den skattskyldige överklagat i samma fråga och med samma utgång, mål nr 5783-1999.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 oktober 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 3 september 2003, mål nr 1078-03

Fördelning av ränteavdrag mellan makar

Då ingen av makarna kunnat styrka vem som faktiskt betalat räntebeloppen på ett gemensamt lån har avdrag medgetts enligt kontrolluppgifterna med hälften var.

Inkomsttaxeringen 2001

Två makar har gemensamt tagit ett lån. Mannen yrkar avdrag för hela skuldräntan. SKM satte ned avdraget med motiveringen att det fick anses styrkt att hustrun bidragit till betalningen av låneräntan.

Mannen överklagade beslutet och uppgav att hustruns överföringar till hans konto varit avsedda för fortlöpande utgifter som el, tele, mat, bensin m.m. och att dessa överföringar upphörde redan innan hon flyttade i november 2000. SKM bestred ändring av beslutet.

LÄNSRÄTTEN

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 ska presumtion frångås, om den ena parten kan visa att han eller hon betalat räntekostnaden av egna medel.

Av handlingarna i målet framgår att hustrun t.o.m. den 30 oktober 2000 gjort månatliga överföringar till mannens konto som enligt henne avsett att täcka bl.a. gemensamma räntekostnader. Vidare framgår att medel överförts från mannens konto till makarnas gemensamma konto varje månad för betalning av räntor på det gemensamma lånet. Vare sig mannen eller hustrun har kunnat styrka yrkade ränteavdrag med kvitton eller på annat sätt. SKM har därför med stöd av kontrolluppgift från banken, som bekräftar att makarna har delade ränteutgifter, presumerat om likafördelning av ränteavdraget på dem båda.

Mot bakgrund av vad som framkommit anser länsrätten i likhet med SKM att mannen inte kan anses ha visat att han ensam erlagt betalning för ifrågavarande räntekostnader. Vid sådant förhållande

och då mannen inte anfört något som kan föranleda annan fördelning av ränteutgifterna än vad SKM gjort, saknas skäl till ändring av beslutet.

Länsrätten avslog överklagandet.

Mannen fullföljde sin talan i kammarrätten och anförde i huvudsak att hustrun borde ha bevisbördan för att hennes insättningar avsett ränta på skulden samt att länsrätten underlåtit att beakta att hon inte bodde eller var skriven på adressen under tiden november – december 2000. SKM bestred bifall.

KAMMARRÄTTEN

Vad mannen anfört i kammarrätten föranleder inte annan bedömning än den länsrätten gjort i målet. Hans talan ska därför lämnas utan bifall.

Kommentar: När makarna visat att de båda bidragit till de gemensamma kostnaderna men inte kunnat visa vem som betalat just räntekostnaderna har domstolarna således delat upp avdraget för ränta mellan dem enligt kontrolluppgifterna, dvs. med hälften var.

Se även kammarrättsdomar från [2001-10-16](#) och [2001-10-01](#), RSV:s rättsfallsprotokoll nr 26/01.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 oktober 2003.

KR:s i Stockholm dom den 7 oktober 2003, mål nr 7639 - - 7642-02 och 7645-02

Solidariskt betalningsansvar; tidsfrist för beslut

Tidsfristen för beslut om solidarisk betalningsskyldighet har ansetts uttömmande reglerad i 12 kap. 4 § skattebetalningslagen. Skattemyndighetens beslut har således fattats i rätt tid även om förutsättningar för efterbeskattning inte förelegat

Ett bolag hade i sin entreprenadverksamhet betalat ut

arbetsersättningar till en person, som åberopat sin F-skattsedel gentemot bolaget. Eftersom anställningsförhållande förelåg, var bolaget i egenskap av utbetalare av ersättningen skyldigt att anmäla detta förhållande till skattemyndigheten. Då bolaget inte gjort sådan anmälan, beslutade SKM att med stöd av 12 kap. 3 § skattebetalningslagen (SBL) göra bolaget ansvarigt för skatten till den del skatten inte redovisats och betalats av betalningsmottagaren.

Bestämmelserna om solidariskt betalningsansvar infördes ursprungligen i uppbördslagen (UBL) och överfördes därefter i princip oförändrade till SBL. Domarna omfattar även tid då UBL gällde, men här återges bara terminologi och paragrafer ur SBL.

Enligt SKM kunde beslut om solidarisk betalningsskyldighet fattas under förutsättning att betalningsmottagaren inte fullgjort sin skyldighet att redovisa och betala skatt inom föreskriven tid och att statens fordran mot betalningsmottagaren inte har preskriberats (12 kap. 4 § SBL).

Sedan bolaget kommit med invändning om att de tidsfrister som gäller för omprövning och efterbeskattning till nackdel för den skatteskyldige skulle tillämpas och att beslutet inte fattats i rätt tid då förutsättningar för efterbeskattning inte var uppfyllda, beslutade länsrätten avgöra frågan genom mellandom.

Länsrätten fann att tidsgränserna för omprövning eller efterprövning inte kunde vara tillämpliga och att SKM:s beslut hade fattats i rätt tid. Länsrätten hänvisade bl.a. till att bestämmelsen om solidarisk betalningsskyldighet infördes efter det att reglerna om omprövning och efterbeskattning infördes i lagen. Bestämmelsen att beslut inte får fattas efter det att fordran preskriberats skulle förlora sin betydelse om bestämmelserna om omprövning också skulle gälla eftersom det ligger i sakens natur att tidsfristen för omprövning regelmässigt gått till ända innan fordran preskriberas.

Kammarrätten hänvisade i likhet med länsrätten till att regleringen om solidarisk betalningsskyldighet införts senare än bestämmelserna om omprövning och efterbeskattning. Vid införandet gjordes ingen hänvisning till de tidsfrister som gäller för omprövning respektive efterbeskattning. Därtill kom att ordalydelsen i 12 kap. 4 § SBL om när beslut senast får fattas är klar och tydlig. Kammarrätten fann mot den bakgrunden att tidsfristen för sådana beslut är uttömmande reglerad i nämnda lagrum. Beslut hade således fattats i rätt tid.

Kommentar:

Domen överensstämmer med RSV:s uppfattning om hur regelsystemet är avsett att fungera.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 oktober 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 25 september 2003

Beskattningstidpunkten för pension

Avstående från avgångsvederlag i utbyte mot framtida pensionsutbetalning ska beskattas först när pensionen betalas ut. Den ändrade lydelse av kontantprincipen som gäller enligt inkomstskattelagen har inte inneburit någon saklig ändring

Taxeringsåren 2004-2006

Sökanden hade enligt anställningsavtal rätt till avgångsvederlag vid anställningens upphörande. I februari 2003 träffades ett avtal mellan sökanden och hans arbetsgivare att hans anställning skulle upphöra den 7 april samma år. Den 4 april träffades ett avtal om att han i stället för avgångsvederlaget skulle få motsvarande belopp som pension.

Sökanden frågade om han anses ha disponerat över beloppet vid avståendet av avgångsvederlaget mot pension.

SRN gjorde följande bedömning:

”Enligt 10 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229) skall inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på annat sätt kommer den skattskyldige till del.

Motsvarigheten till denna bestämmelse fanns tidigare i 41 § kommunalskattelagen (1928:370) och punkt 4 av anvisningarna till samma lagrum. I förhållande till dessa bestämmelser har lagtexten redigerats språkligt samt förkortats. Någon saklig ändring synes inte ha varit avsedd (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 119).

I RÅ 2000 ref. 4 har Regeringsrätten med tillämpning av äldre bestämmelser förklarat att ett avstående från intjänad bonus före utbetalningstillfället mot en senare utbetalning i form av pension skall beskattas först i samband med pensionsutbetalningen.”

SRN fann med hänsyn därtill sökandens avstående från avgångsvederlaget i utbyte mot framtida pensionsutbetalning skulle beskattas först då sådan utbetalning sker.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

- [RR:s dom den 13 mars 2003, mål nr 6688-2000](#)
Bilaga till allmän nyhetstidning. En TV-bilaga som produceras på uppdrag av ett antal dagstidningar och distribueras som bilaga till dessa har ansetts som en del av de dagstidningar TV-bilagan medföljer. Den lägre reklamskattesatsen om fyra procent ska därmed tillämpas för annonser i bilagan
- [SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2003](#)
Mervärdesskatt på begravningstjänster. Begravningsbyrås tillhandahållande i samband med begravning har ansetts utgöra en enda tjänst att arrangera en del av begravning. De olika varor och tjänster som tillhandahålls får anses underordnade begravningstjänsten. Omsättningen av denna tjänst är skattepliktig. Uppdrag att upprätta bouppteckning kan dock inte ses som ett underordnat led till begravningstjänsten
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 april 2003.

RR:s dom den 13 mars 2003, mål nr 6688-2000

Bilaga till allmän nyhetstidning

En TV-bilaga som produceras på uppdrag av ett antal dagstidningar och distribueras som bilaga till dessa har ansetts som en del av de dagstidningar TV-bilagan medföljer. Den lägre reklamskattesatsen om fyra procent ska därmed tillämpas för annonser i bilagan.

Punktskatt – reklamskatt

Skattemyndigheten i Gävle, Särskilda skattekontoret, påförde bolaget reklamskatt enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam (RSL) för två perioder år 1997 och en period år 1998 med elva procent av beskattningsvärdet för annonser i en TV-bilaga som producerades av bolaget på uppdrag av ett antal dagstidningar.

Bolaget överklagade SKM:s beslut och gjorde gällande att TV-bilagan utgjorde en del av den dagstidning som bilagan medföljde och att reklamskatt därför skulle tas ut med endast fyra procent. Länsrätten avtog överklagandet och efter att bolaget fullföljt sin talan fastställde kammarrätten länsrättens dom.

Bolaget fullföljde sin talan i RR.

RSV bestred bifall till överklagandet.

RR förklarade, med bifall till bolagets överklagande i huvudsaken, att bolaget skulle påföras reklamskatt med fyra procent av beskattningsvärdet för annonser i TV-bilagan för de aktuella perioderna. Som skäl för avgörandet angavs följande.

”Enligt 12 § RSL utgår skatt för annons i allmän nyhetstidning med fyra procent av beskattningsvärdet och annars med elva procent av beskattningsvärdet. Med allmän nyhetstidning avses enligt 1 § andra stycket 5 RSL periodisk publikation av dagspresskaraktär som normalt kommer ut med minst ett nummer varje vecka och som inte utgör annonsblad.

Frågan i målet är om [en TV-bilaga] är att anse som en del av de dagstidningar som [TV-bilagan] medföljer. Bedömningen blir avgörande för om den lägre skattesatsen skall tillämpas för annonser i publikationen.

Av utredningen i målet framgår att [TV-bilagan] har ett innehåll som i allt väsentligt överensstämmer med vad som finns i dagspressen, såväl dagligen som genom sådana veckovisa översikter som inte sällan publiceras i form av en separat del av en dagstidning. [TV-bilagan] publiceras på uppdrag av ett stort antal dagstidningar och distribueras en gång i veckan tillsammans med respektive tidnings hela upplaga. Dess samband med respektive dagstidning framgår dels av att den behandlas som en del av tidningen genom hänvisningar i denna och på löpsedlar, dels av att en lista över ansvarig utgivare för var och en av de samarbetande dagstidningarna återfinns i [TV-bilagan].

Nu nämnda omständigheter medför att [TV-bilagan] bör anses utgöra en del av de dagstidningar den distribueras tillsammans med. Det förhållandet att [TV-bilagan] på dess första sida saknar uppgift som markerar sambandet med respektive tidning föranleder inte annan bedömning. Bolagets talan i huvudsaken skall därför bifallas.”

Kommentar:

I Handledning för punktskatter 1997 s. 300 redovisas RSV:s syn på vilka krav som bör uppställas för att en trycksak ska anses som en

del av en publikation. Bl.a. anges att trycksaken antingen på väl synlig plats på första sidan bör vara försedd med uppgift om huvudpublikationens namn och utgivningsdag eller dylikt som markerar sambandet med huvudpublikationen eller ingå i huvudpublikationens paginering och i övrigt vara utformad på ett sådant sätt att den framstår som ingående i huvudpublikationen. Av RR:s dom framgår att sambandet med huvudpublikationen även kan framgå på andra sätt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 april 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 7 mars 2003

Mervärdesskatt på begravningstjänster

Begravningsbyrås tillhandahållande i samband med begravning har ansetts utgöra en enda tjänst att arrangera en del av begravning. De olika varor och tjänster som tillhandahålls får anses underordnade begravningstjänsten. Omsättningen av denna tjänst är skattepliktig. Uppdrag att upprätta bouppteckning kan dock inte ses som ett underordnat led till begravningstjänsten.

Mervärdesskatt

Sökanden har frågat hur mervärdesskatt ska tas ut vid tillhandahållande som innefattar begravningsbyrås administration samt följande s.k. tilläggstjänster/-varor som prissätts separat: transport av kista från kyrkan till krematoriet, annons i lokaltidningen, solist i kyrkan, blomsterkransar, gravsten samt bouppteckning. I begravningsbyrås administration ingår

- kontakt med skattemyndighet och församling samt sjukhus angående stoftets hämtning,
- bokning av ceremonilokal, officiant, kantor, kyrkogårdsförvaltning och gravöppning,
- administration avseende inplanering av bisättning och begravningsbil samt bärare och representant,
- utförande av svepning och iläggning av stoftet. Administration av anmälan om deltagande i minnesstund, upprättande och utskrift av minnespärm.

För ovanstående administration tas en fast ersättning ut. Utöver detta tar begravningsbyrån ut särskild ersättning för arbetskostnad

för varje tilläggstjänst som bokning av solist, beställning av blommor samt annons. I ansökan anges att Skatterättsnämnden kan utgå ifrån att begravningsbyrån är part i förhållande till de olika leverantörerna som bidrar med varor och tjänster eftersom begravningsbyrån är part i förhållande till de olika leverantörer som bidrar med varor eller tjänster eftersom begravningsbyrån faktureras av respektive leverantör.

Sökandens frågor är följande:

1. Ska samtliga beståndsdelar i vårt tillhandahållande ses som en enda tjänst, vilken ska beskattas enligt en skattesats på 25 procent eller ska de olika tilläggstjänsterna (eller varorna) beskattas enligt den skattesats som gäller för dessa?

2. Spelar det någon roll för bedömningen under 1 om tilläggstjänsterna upphandlas externt eller skapas inom ramen för begravningsbyrån?

3. Spelar det någon roll för bedömningen under 1 att vi förmedlar inköpta tjänster i eget namn och fakturerar kunden samma belopp som vi blivit debiterade (dvs. utan vinstmarginal)?

4. Spelar det någon roll för bedömningen under 1 om inköpta tjänster bokförs på balanskonto istället för på resultatpåverkande konto? Utgå härvid från att vinstmarginal saknas.

5. Spelar det någon roll för bedömningen under 1 om vi aldrig blir fakturerade avseende tilläggstjänsten utan ber leverantören fakturera dödsboet direkt?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Begravningsbyråns tillhandahållande skall, bortsett från upprättande av bouppteckning som är en separat tjänst, i sin helhet behandlas som omsättning avseende en enda tjänst. Skattesatsen utgör såväl för denna tjänst som för upprättande av bouppteckning 25 procent av beskattningsunderlaget.

Frågorna 2-4

De i frågorna angivna förutsättningarna förändrar inte svaret på fråga 1.

AVVISNING

Fråga 5 avvisas.

MOTIVERING

Fråga 1

Ansökningen om förhandsbesked är i första hand föranledd av tvekan om huruvida begravningsbyrån, när den tillhandahåller tjänster och varor som avser en begravning, skall anses tillhandahålla olika tjänster och varor eller en enda tjänst, dvs. om tjänsterna och varorna är oberoende eller sidoordnade varandra och därmed i princip separata tillhandahållanden eller om vissa tillhandahållanden skall anses underordnade vad som får anses vara den huvudsakliga tjänsten.

Den svenska mervärdesskattelagstiftningen har anpassats till det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Tolkningen av mervärdesskattelagens (1994:200), ML:s, bestämmelser skall därför ske utifrån EG-regler och den EG-rättsliga praxis som finns på området.

Enligt EG-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. Av artikel 2.1 i sjätte direktivet följer dels att varje tillhandahållande av en tjänst i regel skall anses som fristående och självständigt, dels att en prestation, som ur ekonomisk synvinkel utgörs av en enda tjänst, inte på ett konstgjort sätt får delas upp så att mervärdesskattesystemets funktion försämras. Med hänsyn härtill är det av vikt att söka efter de delar som är kännetecknande för transaktionen i fråga för att avgöra om den skattskyldige tillhandahåller konsumenten, som betraktas som en genomsnittlig konsument, flera huvudsakliga fristående tjänster eller en enda tjänst (jfr dom i målet C-349/96 angående Card Protection Plan Ltd.).

EG-domstolen har även uttalat att frågan huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionen i fråga (jfr dom i målet C-231/94 angående Faaborg-Gelting Linien A/S).

Nämnden gör följande bedömning.

Det uppdrag som begravningsbyrån erhåller av kunden är enligt

nämndens mening, bortsett från uppdraget att upprätta bouppteckning, att på bästa sätt arrangera den del av begravningen som inte kyrkan eller kyrkogårdsförvaltningen ansvarar för. Detta uppdrag kan, efter kundens val, utföras med hjälp av att begravningsbyrån tillhandahåller ett varierande större eller mindre antal tjänster och varor. Dessa efterfrågas emellertid inte som separata tjänster och varor utan framstår endast som medel för begravningsbyrån att på bästa sätt tillhandahålla kunden den egentliga tjänst som uppdraget avser, nämligen att arrangera en del av begravningen, och har ett nära samband med detta begravningsbyråns uppdrag. De tjänster och varor som begravningsbyrån tillhandahåller får enligt nämndens mening därför anses underordnade begravningstjänsten. Omsättning av denna tjänst är skattepliktig.

Vad beträffar begravningsbyråns uppdrag att upprätta bouppteckning är detta emellertid en från den i föregående stycke nämnda tjänsten klart åtskild prestation som inte kan anses som ett underordnat led till begravningstjänsten.

Skatt skall i båda fallen tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

Fråga 2

Enligt förutsättningarna för frågan är det begravningsbyrån som i de fall som avses är part i förhållande till de leverantörer som tillhandahåller varorna eller tjänsterna. Vid sådant förhållande saknar det betydelse för bedömningen av fråga 1 om tilläggstjänsterna upphandlas från en utomstående leverantör eller skapas inom ramen för begravningsbyråns egen verksamhet.

Fråga 3

Med utgångspunkt i de förutsättningar som uppges gälla för frågan kan begravningsbyrån inte anses uppträda som en sådan förmedlare som avses i 6 kap. 7 § ML utan begravningsbyrån förvärvar själv aktuella tjänster och varor och tillhandahåller i sin tur dessa till kunden. Förfarandet saknar betydelse för bedömningen av fråga 1.

Fråga 4

Hur de av begravningsbyrån förvärvade tjänsterna bokförs saknar betydelse för bedömningen.

Fråga 5

De faktiska omständigheterna som gäller för frågan har inte angetts

så klart och entydigt att de kan läggas till grund för ett förhandsbesked. Frågan skall därför avvisas.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med den uppfattning RSV framfört i skrivelse från 2001-10-29, dnr 8930-01/120. Sökanden har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 april 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om förutsättningar att påföra skattetillägg föreligger när uppgift i självdeklaration om marknadsvärde på onoterade aktier inte godtagits vid inkomsttaxeringen.

RR målnr 7976--7977-2000, KRNS 3641--3642-1998

Klagande: de skattskyldiga

Lagrum: 5 kap. 1 § TL

Saken: Fråga om förutsättningar att påföra skattetillägg föreligger när uppgift i självdeklaration om nedskrivning av anläggningstillgångar avsett aktier.

RR målnr 7945-2000, KRNS 3459-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 § TL

Saken: Ett AB har förvärvat ett HB mot en ersättning överstigande värdet av bolagets bokförda tillgångar. Fråga om AB ska förvägras dels avdrag för realisationsförlust vid upplösning av HB på den grunden att det vid upplösning erhållit goodwill motsvarande skillnaden mellan den betalda ersättningen och de erhållna fysiska tillgångarna, dels avdrag för värdeminskning av goodwillen på den grunden att AB inte haft någon utgift för anskaffningen.

RR målnr 5207--5209-2000, KRNS 8816--8818-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 23 § anv.p. 16 jämförd med 23 § anv.p. 13 andra stycket KL

Saken: Enligt 4 § lagen (1980:865) mot skatteflykt prövas fråga om lagens tillämpning av LR efter framställning av SKM eller RSV. En sådan framställning får, enligt samma lagrum, göras före utgången av de frister som enligt 4 kap. 19-22 §§ TL gäller för beslut om eftertaxering. Fråga om SKM, inom ramen för en ordinär taxeringsprocess men sedan den i skatteflyktslagen angivna

tidsfristen löpt ut, varit förhindrad att som en alternativ rättslig grund i KR åberopa att det omtvistade förfarandet skulle underkännas med stöd av skatteflyktslagen.

RR målnr 4021-2001, KRNG 3669-1997

Klagande: RSV

Lagrum: 4 § skatteflyktslagen

Saken: Fråga om aktieägare ska beskattas för s.k. förbjudet lån när AB i samband med försäljning av fastighet till aktieägaren lämnat kredit för en del av köpeskillingen.

RR målnr 756-2001, KRNS 651-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 32 § anv.p. 15 KL

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 30/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- RR:s dom den 17 september 2003, mål nr 3051- 2003
Avstående rösträtt på aktier mot riktad emission. Innehavare av A-aktier går med på att rösträtten för deras aktier sätts ned mot att de erhåller teckningsoptioner att teckna nya aktier i bolaget till pris under marknadsvärdet. Beskattning ska inte ske
- RR:s dom den 2 oktober 2003, mål nr 3944-2002
Bostadsförening – uttagsbeskattning. Fastighetsförvaltande "vanlig" ekonomisk förening övergick till att bli privatbostadsbolag (s.k. äkta bostadsrättsförening) under pågående räkenskapsår i samband med fastighetsförsäljning
- KR:s i Göteborg dom den 12 september 2003, mål nr 4878-02
Reaförlust personlig levnadskostnad. En fysisk person, I, yrkar avdrag för reaförlust på en fordran på en golfklubb. Lånet syftade inte till att ge ekonomisk avkastning med hänsyn till att det löpt utan ränta och amortering utan till att I skulle få rätt till golfspel. Förlusten ansågs därför som en personlig levnadskostnad
- KR:s i Jönköping dom den 12 september 2003, mål nr 470-01
Reaförlust vid likvidation. Vilket års regler? Ett bolag har trätt i likvidation år 1994 och förlusten har blivit definitiv 1997. KR har ansett att reglerna för inkomståret 1997 varit tillämpliga vid beräkning av reaförlustens storlek
- SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2003
Omvandling av aktier. Omvandling av B-aktier till A-aktier och vice versa mellan ett begränsat antal aktieägare ansågs inte utgöra avyttring

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 oktober 2003.*

RR:s dom den 17 september 2003, mål nr 3051- 2003

Avstående rösträtt på aktier mot riktad emission

Innehavare av A-aktier går med på att rösträtten för deras aktier sätts ned mot att de erhåller teckningsoptioner att teckna nya aktier i bolaget till pris under marknadsvärdet. Beskattning ska inte ske.

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

Regeringsrätten fastställde SRN:s förhandsbesked av den 29 april 2003, se RSV:s [rättsfallsprotokoll nr 17/03](#).

Kommentar:

RSV framförde tre olika möjligheter till beskattning, att det skulle ses som en avyttring av aktierna eftersom aktieägarens andel i bolagets förmögenhet skulle ökas vid nyteckning av aktier, att värdet av den riktade emissionen skulle ses som utdelning samt att beskattning av värdet borde ske som för annan inkomst av tillgång, se kommentaren till förhandsbeskedet.

RR ansåg emellertid att någon beskattning inte skulle ske. I vad mån detta är en utgång som enbart gäller för nedsättning av rösträtt på aktier eller om det ska ges en mera allmän räckvidd vad avser begreppen avyttring, utdelning och annan inkomst av tillgång får framtida domar från domstolen utvisa.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 oktober 2003.*

RR:s dom den 2 oktober 2003, mål nr 3944-2002

Bostadsförening – uttagsbeskattning

Fastighetsförvaltande "vanlig" ekonomisk förening övergick till att bli privatbostadsbolag (s.k. äkta bostadsrättsförening) under pågående räkenskapsår i samband med fastighetsförsäljning

Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked redovisas i [rättsfallsprotokoll 15/02](#). RSV överklagade fråga 1 i förhandsbeskedet. RR fastställde förhandsbeskedet i den frågan.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 oktober 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 12 september 2003, mål nr 4878-02

Reaförlust personlig levnadskostnad

En fysisk person, I, yrkar avdrag för reaförlust på en fordran på en golfklubb. Lånet syftade inte till att ge ekonomisk avkastning med hänsyn till att det löpt utan ränta och amortering utan till att I skulle få rätt till golfspel. Förlusten ansågs därför som en personlig levnadskostnad.

Inkomsttaxeringen 1995

KAMMARRÄTTEN

I målet är inte visat att I:s fordran på golfklubben uppkommit i annat syfte än att bereda I möjlighet till golfspel. Vid sådant förhållande är den förlust hon fått vidkännas vid avyttring av nämnda fordran i skatterättsligt hänseende att betrakta som en ej avdragsgill personlig levnadskostnad.

Avdrag för förlust vägrades därför.

Kommentar:

Jämför Regeringsrättens motivering i RÅ 2000 ref. 45 (golfdomen) och RÅ 2001 ref. 57 beträffande satsningens karaktär av personlig levnadskostnad. Vad avser räntefriheten kan jämföras med RÅ85 Aa 204 (utlåning till god vän).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 oktober 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 12 september 2003, mål nr 470-01

Reaförlust vid likvidation. Vilket års regler?

Ett bolag har trätt i likvidation år 1994 och förlusten har blivit definitiv 1997. KR har ansett att reglerna för inkomståret 1997 varit tillämpliga vid beräkning av reaförlustens storlek.

Inkomsttaxeringen 1998

En fysisk person, R, yrkade i deklARATIONEN avdrag för reaförlust på aktier i ett bolag som likviderats med ca 700 000 kr.

SKM satte ner förlusten till omkring hälften med följande motivering.
- Beslut om likvidation fattades 941108. Förlusten har inte kunnat fastställas förrän efter det att likvidationen avslutats, vilket har skett under beskattningsåret 1997. - Som svar på SKM:s övervägande ansåg R att de regler som gäller vid den taxering när avdraget medges, skall tillämpas vid beräkning av avdragsgillt belopp, dvs. avdragsgill förlust skall beräknas enligt reglerna för 1998 års taxering. - Av 24 § 2 mom. 1 st. SIL framgår att avyttring av ett finansiellt instrument anses föreligga om företag som givit ut instrumentet träder i likvidation. – Vidare framgår av 24 § 4 mom. 1 st. SIL att skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Alltså inträder skattskyldigheten i detta fall det beskattningsår då man beslutar om likvidation dvs. 1994. – Vidare framgår av 24 § 4 mom. 1 st. SIL att avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv. Förlusten blir definitiv det år likvidationen avslutas, dvs. under 1997. – Realisationsförlusten skall därför beräknas enligt de regler som gällde när skattskyldighet

inträtt.

R överklagade till LR och anförde att förlusten definitivt kunnat fastställas först efter det att likvidationen avslutats under beskattningsåret 1997. – I 24 § 4 mom. 2 st. SIL anges att i de fall intäktens storlek är beroende av viss framtida händelse och det totala beloppet inte kan fastställas, skall tillkommande belopp beskattas vid taxeringen för det eller de år då beloppets storlek blir känd. Därvid skall beskattning ske på grundval av förhållandena vid avyttringen och med tillämpning av de beskattningsregler som gällde vid taxeringen för avyttringsåret. SKM synes mena att detta lagrum är tillämpligt även beträffande förlust för vilken avdrag inte medgetts på grund av att den inte varit definitiv. – Av förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 396ff.) framgår även att bestämmelsen endast tar sikte på att reglera de situationer där en reavinst på grund av tillkommande köpeskilling inte med tillräcklig säkerhet kan beräknas. Beträffande förluster anføres endast att i de fall köpeskillingens storlek är beroende av framtida händelser medges inte avdrag för reaförlust. Enligt vilka regler denna förlust senare skall beräknas diskuteras inte. I prop. 1993/94:50 anges, beträffande förlust vid utskiftning, att avdrag medges enligt allmänna regler. SKM anför att förlusten skall beräknas enligt "de regler som gällde när skattskyldighet inträtt". En skattskyldig kan inte i någon mening någonsin bli skattskyldig för en förlust. Däremot kan en skattskyldig drabbas av en förlust som antingen är helt eller delvis avdragsgill. Detta framgår av 24 § 4 mom. 1 st. SIL. Att de regler, som gällde vid den taxering avyttringen ägde rum, skall tillämpas vid beräkning av en förlust, för vilken avdrag medges först senare, framgår inte någonstans i lagtext eller förarbeten. – Den allmänna regeln på reavinstbeskattningens område är att beskattning sker enligt de regler som gäller för den taxering intäkt tas upp respektive förlust eller kostnad har uppkommit. Det är endast i särskilt reglerade fall som andra bestämmelser kan tillämpas än de som gäller för taxeringen i fråga. 24 § 4 mom. 2 st. SIL utgör således ett undantag från den allmänna regeln. Undantagsregeln behandlar endast tillämpning vid beskattning av tillkommande belopp vid reavinst.

LÄNSRÄTTEN

SKM utgår i sitt beslut från bestämmelsen i 24 § 4 mom. 1 st, första meningen SIL, att skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. SKM åberopar härutöver att allmänna beskattningsprinciper medför att det är avyttringsårets bestämmelser som skall gälla. I omprövningsbeslutet bemöter SKM R:s invändning att han tillämpat en allmän regel vid reavinstbeskattning, genom att hänvisa till vad som tidigare gällde vid beskattning av fastighetsförsäljning det år då första kronan betalades med tillämpning av de regler som gällde under avyttringsåret

(kontraktsdatum).

LR gör följande bedömning.

Tillämpliga lagrum är oklara vad avser här aktuell fråga. Oklarhet bör medföra en tolkning till den skattskyldiges förmån. I nu aktuell fråga kan R:s tolkning i olika situationer medföra såväl fördel som nackdel för den skattskyldige. Hans tolkning har emellertid också stöd i lagtextens utformning. Detsamma gäller vid en jämförelse med motsvarande bestämmelser i IL (44 kap. 8, 26 och 28 §§ IL, prop. 1999/2000. 2 del 2 s. 537 f. och 539). Nämnda lag ersätter från och med 2002 års taxering KL, SIL och 33 andra skattelagar. I den här aktuella frågan innehåller IL inga materiella ändringar. Den nya lagtexten syftar således endast till ökad överskådlighet och språklig modernisering. Övervägande skäl talar för att bifalla överklagandet.

SKM överklagade till KR och anför att R:s tolkning av 24 § 1 mom. SIL innebär att förluster behandlas annorlunda än vinster. Detta kan rimligen inte ha varit lagstiftarens mening. En jämförelse med 44 kap. 2 § IL visar att det är skattemyndighetens tolkning av lagtexten som är riktig. SKM åberopar RÅ 1976 ref. 43.

KAMMARRÄTTEN

I förarbetena till motsvarande bestämmelser i 44 kap. 26 och 28 §§ IL, prop. 1999/2000:2, del 2-3 s. 537ff. har beträffande såväl den i målet aktuella som den nya regleringen uttalats att det är ovisst hur bestämmelserna skall tillämpas när det gäller kapitalförluster. KR finner med hänsyn härtill inte anledning att göra annan bedömning än den LR gjort.

En ledamot av KR var skiljaktig och anförde följande.

Systematiken vad gäller skattepliktig realisationsvinst och avdragsgill realisationsförlust vid avyttring av aktier i bolag som trätt i likvidation ger vid handen att skattepliktiga vinster eller avdragsgilla förluster kan uppstå under ett eller flera beskattningsår efter avyttringsåret (jfr. prop. 1993/94:234 s. 134). Av 24 § 4 mom. 2 st. SIL, följer att vid avyttringar av nyss nämnda slag skall bl.a. den avdragsgilla förlusten bestämmas enligt de regler som gällde vid avyttringsåret, trots att beskattningstidpunkten kan infalla under senare år än avyttringsåret (jfr. Rutberg, m.fl., Beskattning av värdepapper, andra upplagan, 1997 s. 41-42). Det saknas vidare enligt min mening skäl att låta begreppen "tillkommande belopp", "beskattas" och "beskattning", som används i nämnda stadgande, leda till ställningstagandet att stadgandet inte skall tillämpas beträffande realisationsförluster.

I målet är ostridigt att beskattningstidpunkten är beskattningsåret 1997. Fråga i målet är således endast vilket taxeringsårs bestämmelser som skattemyndigheten ägt rätt att tillämpa vid beräkningen av hur stor del av förlusten som är avdragsgill. Mot bakgrund av det ovan anförda anser jag att skattemyndigheten haft fog för sitt beslut att tillämpa bestämmelserna vid 1995 års taxering vid nämnda beräkning. Överklagandet bör därför enligt min mening bifallas.

Kommentar:

Domskälen visar att frågan är oklar. RSV överklagar domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 oktober 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2003

Omvandling av aktier

Omvandling av B-aktier till A-aktier och vice versa mellan ett begränsat antal aktieägare ansågs inte utgöra avyttring

Inkomstskatt, taxeringsåren 2004-2006

XAB ägde ett betydande antal B-aktier i ett marknadsnoterat svenskt aktiebolag. XAB önskade öka sitt röstmässiga innehav i detta bolag. Det skulle delvis ske genom omvandling av B-aktier till A-aktier. XAB övervägde därför, gemensamt med en ägare av A-aktier, att hos bolaget begära att deras respektive aktier omvandlades från den gällande serien till aktier i den andra serien. Ägaren till aktierna i XAB (fysisk person) ägde själv A-aktier i det marknadsnoterade bolaget. Han ämnade medverka i omvandlingen. Förfarandet byggde på att samma antal aktier omvandlades. Några villor för genomförandet i form av vederlag eller annat skulle inte förekomma.

Sökandena ville veta om förfarandet innebar att aktierna skulle anses avyttrade och om svaret påverkades av om omvandlingen skedde med stöd av uttrycklig bestämmelse i bolagsordningen eller ej. Vidare frågades om lagen mot skatteflykt var tillämplig.

Skatterättsnämnden gjorde följande bedömning.

Skatteeffekterna av liknande omvandlingar har prövats i rättsfallen RÅ 1966 Fi 431 och RÅ84 1:1. Regeringsrätten fann att någon avyttring inte skulle anses ha skett. Enligt nämndens mening fanns inte skäl att göra annan bedömning i det nu aktuella fallet. Svaret på frågan påverkades inte av om motparten vid omvandlingen var en utomstående eller inte. Skatteflyktslagen ansågs inte kunna vara tillämplig.

Kommentar:

RSV överklagar inte.

- [RR:s dom den 10 mars 2003, mål nr 4068-2001](#)
Skattesats på entrébiljetter. Tillämplig skattesats vid ett bolags omsättning av entrébiljetter, till musikgala med prisutdelning, har ansetts vara 6 procent
- [RR:s dom den 13 mars 2003, mål nr 3762-2001](#)
Skattskyldighet för bidrag. En företagarförening ansågs inte skattskyldig till mervärdesskatt för i ärendet aktuella bidrag som erhålls för att täcka kostnader för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring
- [RR:s beslut den 26 februari 2003, mål nr 8387-1999](#)
Partshabilitet för ett upplöst aktiebolag. Ett efter konkurs upplöst aktiebolag ansågs – i följd av pågående process om ställföreträdaransvar – ha bort tillerkännas partshabilitet i skatteprocess
- [RR:s beslut den 4 mars 2003, mål nr 7585—7603-2001](#)
Partshabilitet? Ett upplöst aktiebolag, som under skatteprocess ej fått del av uppgift om att den konkurs bolaget försatts i avskrivits, har ansetts äga rättskapacitet och därmed partshabilitet
- [KR:s i Stockholm dom 2003-03-13, mål nr 401-2001](#)
Underskottsavdrag enligt lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Nyemission som gjorts före det att det bestämmande inflytandet över ett aktiebolag har övergått på ny ägare har bedömts vara ett sådant kapitaltillskott som enligt 7 § lagen om avdrag för underskott i näringsverksamhet ska reducera den nya ägarens anskaffningskostnad vid tillämpning av den s.k. beloppsspärren. Någon reducering ska däremot inte göras för den riktade nyemission som utlöste ägarförändringen. Fråga om skattetillägg
- [SRN:s förhandsbesked den 27 februari 2003](#)
Personalservering – vara eller tjänst? Ett bolags verksamhet, som består i att driva restaurangverksamhet i form av personalservering i olika uppdragsgivares lokaler, ansågs utgöra lunchrestaurangverksamhet varvid mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 mars 2003.*

RR:s dom den 10 mars 2003, mål nr 4068-2001

Skattesats på entrébiljetter

Tillämplig skattesats vid ett bolags omsättning av entrébiljetter, till musikgala med prisutdelning, har ansetts vara 6 procent.

Mervärdesskatt

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 22/01](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Bolaget överklagade Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten måtte förklara att mervärdesskatt skulle tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget.

Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Enligt förarbetena till den aktuella lagstiftningen utgör det förhållandet att en verksamhet i form av t.ex. en konsert är rent kommersiell inte något hinder mot att tillämpa den reducerade skattesatsen. Oavsett om "subjektet" erhåller stöd från det allmänna eller är kommersiellt, anses t.ex. konserter utgöra en tydlig del av kulturområdet. Någon restriktiv tolkning av begreppet konsert skall inte ske på den grunden att det är fråga om ett kommersiellt arrangemang. Frågan är istället vad som kan anses utgöra det huvudsakliga tillhandahållandet. Vid den bedömningen bör stor vikt läggas vid bl.a. marknadsföring mot presumtiv publik, publicitet i massmedia och hur evenemanget upplevs av den betalande publiken. På samtliga dessa punkter står det klart att det var de olika artistuppträdandena som var evenemangets centrala del. Det kan anmärkas att de biljetter som var tillgängliga för allmänheten omedelbart blev slutsålda. Anledningen till det mycket stora publikintresset var de olika världsartister som skulle uppträda. Det huvudsakliga tillhandahållandet utgjordes av en konsert. Den omständigheten att det mellan konsertavsnitten delades ut priser bör inte medföra en annan bedömning.

RSV bestred bifall till överklagandet och hemställde att SRN:s beslut skulle fastställas. Verket anförde bl.a. följande. Det har inte framkommit något som tyder på att en konsert skulle vara mer värdefull ur ett besökarperspektiv än en prisutdelning. Det är därmed inte heller möjligt att antalet sålda biljetter eller biljettpris kan styra

bedömningen av vilken karaktär ett arrangemang har i mervärdesskattehänseende. Det är arrangemangets huvudsakliga karaktär som skall vara avgörande för tillämplig skattesats.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av bl.a. tredje stycket. Enligt dåvarande tredje stycket 2 (numera tredje stycket 5) skall skatt tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget för tillträde till konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar.

Av förarbetena till nämnda bestämmelse (prop. 1996/97:10 s.34) framgår att möjligheten att tillämpa den reducerade skattesatsen bör förbehållas verksamheter som tydligt utgör en del av kulturområdet. Vidare anges att önskvärdheten av att mervärdesskattereglerna är utformade på ett konkurrensneutralt sätt gör att åtskillnad inte bör göras mellan understödda respektive rent kommersiella subjekt. - Någon definition av vad som avses med konsert eller därmed jämförlig föreställning finns varken i lagen eller i dess förarbeten.

Bolaget arrangerade visst år en stor gala i Stockholm. Via en huvudsponsor såldes väl över 4 000 biljetter till allmänheten. Under evenemanget framträdde en rad framstående artister med olika musikslag. Vidare delades utmärkelser ut till olika internationella artister och grupper inom musikbranschen. Frågan i målet är om galan i fråga är att anse som en konsert eller annan jämförlig föreställning till följd varav den reducerade skattesatsen om sex procent skall tillämpas på omsättningen av entrébiljetter.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Evenemanget innebar att allmänheten bl.a. fick möjlighet att se och höra vissa kända artister inom populärmusikbranschen. Av utredningen i målet framgår det att artisternas musikaliska framträdanden har varit av väsentlig betydelse för detta evenemangs popularitet och för möjligheten att genomföra arrangemanget. Enligt Regeringsrättens mening står det klart att det i första hand varit de musikaliska framträdandena och inte prisutdelningarna som utgjort tyngdpunkten i evenemanget och som varit avgörande för allmänhetens efterfrågan av och försäljningen av biljetter via huvudsponsorn. Det får också anses klarlagt att nämnda artisters musikaliska framträdanden och presentationerna av dessa har varit av det slag som inryms i vad som brukar betecknas som en konsert.

Många av de artister som uppträdde musikaliskt var även nominerade till olika utmärkelser och erhöll i vissa fall också pris. De

olika inslagen som rörde prisutdelningarna hörde således naturligen samman med artistframträdandena, vilket leder till att evenemanget i förevarande fall bör ses som en helhet. Vid en bedömning av vad som utgjort evenemangets huvudsakliga karaktär finner Regeringsrätten, mot bakgrund av vad som sagts ovan om dess tyngdpunkt, att detta får anses utgöra en konsert. Mervärdesskatt skall således tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet, att mervärdesskatt skall tas ut med sex procent av beskattningsunderlaget för entréavgifterna till huvudsponsorn.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 mars 2003.

RR:s dom den 13 mars 2003, mål nr 3762-2001

Skattskyldighet för bidrag

En företagarförening ansågs inte skattskyldig till mervärdesskatt för i ärendet aktuella bidrag som erhålls för att täcka kostnader för annonser, arrangemang av aktiviteter och sponsring.

Mervärdesskatt

Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 17/01](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till referatet.

RSV yrkade – med hänvisning till vad verket anfört vid SRN samt till den i SRN skiljaktiga meningen – att Regeringsrätten måtte besluta att föreningen skulle anses skattskyldig till mervärdesskatt för marknadsförings- och aktivitetsbidragen.

Företagarföreningen hemställde för sin del att Regeringsrätten skulle fastställa SRN:s beslut.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten, som noterar att bestämmelsen om vad som förstås med omsättning av tjänst numera återfinns i 2 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt det överklagats.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 mars 2003.*

RR:s beslut den 26 februari 2003, mål nr 8387-1999

Partshabilitet för ett upplöst aktiebolag

Ett efter konkurs upplöst aktiebolag ansågs – i följd av pågående process om ställföreträdaransvar – ha bort tillerkännas partshabilitet i skatteprocess.

Mervärdesskatt

BAKGRUND

Bolaget X försattes i konkurs den 18 december 1991. Konkursen avslutades utan överskott den 24 mars 1994. Skattemyndigheten höjde i beslut den 4 september 1992 den mervärdesskatt bolaget X skulle betala med 175 000 kr samt påförde skattetillägg om 35 000 kr. Bolaget X överklagade i januari 1995 beslutet till länsrätten, som i dom den 4 september 1997 biföll bolagets X överklagande. Sedan skattemyndigheten överklagat anförde Kammarrätten i beslut den 16 september 1999 att bolaget X saknade talerätt redan i länsrätten, varför överklagandet dit borde ha avvisats. Kammarrätten upphävde därför den överklagande domen. Målet återförvisades till länsrätten för prövning av ett i andra hand framställt yrkande om att bolagets företrädare personligen skulle tillåtas föra talan mot skattemyndighetens beslut. Skattemyndigheten yrkade i stämningsansökan den 22 januari 1993 till tingsrätten att bolagets ställföreträdare skulle förpliktas utge mervärdesskatt om totalt 220 500 kr. Målet har av tingsrätten ifråga förklarats vilande i avvaktan på Regeringsrättens ställningstagande.

YRKANDEN

Bolaget X och dess ställföreträdare yrkade att Regeringsrätten skulle upphäva kammarrättens beslut och visa målet åter till kammarrätten för prövning i sak. De yrkade vidare ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 6 100 kr.

RSV tillstyrkte bifall till bolagets X överklagande.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 13 kap. 49 § (tidigare 19 § första stycket) aktiebolagslagen (1975:1385) är ett i konkurs försatt bolag upplöst om konkursen avslutats utan överskott. Som huvudregel gäller att ett bolag som upplösts saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet, dvs. förmåga att uppträda som part i rättegång. Från denna huvudregel har emellertid i praxis gjorts vissa undantag bl.a. när skattefrågan har betydelse i ett mål om ställföreträdaransvar (RÅ 2000 ref. 41).

Med hänsyn till den pågående processen om ställföreträdaransvar vid ifrågavarande tingsrätt bör därför bolaget X, utan hinder av att det är upplöst, tillerkännas partshabilitet i den nu aktuella skatteprocessen. Kammarrättens beslut bör således undanröjas och målet återförvisas till kammarrätten för prövning i sak. Ställföreträdarens i andra hand framställda yrkande om att personligen tillerkännas talerätt har därmed förfallit.

Bolaget har vunnit bifall till sin talan och är berättigat till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Bolagets ställföreträdare har inte framställt något yrkande för egen del och hans överklagande synes därför inte ha påverkat kostnaderna. Regeringsrätten finner att bolaget bör beviljas ersättning med yrkat belopp.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten undanröjer kammarrättens beslut och visar målet åter till Kammarrätten för ny handläggning av skattemyndighetens överklagande.

Regeringsrätten tillerkänner bolaget X ersättning enligt lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för kostnader i Regeringsrätten med 6 100 kr.

Kommentar:

Regeringsrätten har i beslut samma dag och gällande samma bolag (mål nr 8388-1999) återförvisat även detta mål till kammarrätten för ny handläggning på samma grunder som det ovan refererade.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 mars 2003.*

RR:s beslut den 4 mars 2003, mål nr 7585—7603-2001

Partshabilitet?

Ett upplöst aktiebolag, som under skatteprocess ej fått del av uppgift om att den konkurs bolaget försatts i avskrivits, har ansetts äga rättskapacitet och därmed partshabilitet.

Mervärdesskatt

BAKGRUND

Skattemyndigheten beslutade den 19 december 1996 att inte medge bolaget X avdrag för viss ingående mervärdesskatt med motivering att avdragen inte hade styrkts med underlag. Skattemyndigheten beslutade även att påföra bolaget X skattetillägg. Sedan bolaget överklagat myndighetens beslut avslog länsrätten i dom den 20 maj 1998 bolagets X överklaganden. Bolaget X försattes i konkurs den 26 juni 1997. Konkursen avslutades utan överskott den 5 oktober 2001. Kammarrätten avvisade genom det nu överklagade beslutet bolagets överklaganden av länsrättens dom på den grunden att bolaget efter det att det upplösts saknade rättskapacitet och därmed partshabilitet.

YRKANDEN M.M.

Bolaget X yrkade att Regeringsrätten skulle upphäva kammarrättens beslut och visa målet åter till kammarrätten för prövning i sak. Till stöd för sin talan anförde bolaget X bl.a. följande. Varken bolaget eller ombudet har av konkursförvaltaren eller kammarrätten informerats om att konkursen avskrivits. Kammarrätten har – såvitt kan utläsas av dagboksbladet – inhämtat uppgift angående konkursen. Tingsrättens beslut att avskriva konkursen inkom till kammarrätten den 15 oktober 2001 men har inte översänts till bolaget. –Sedan mars 1999 pågår en rättegång angående betalningsskyldighet enligt 12 kap. 6 § skattebetalningslagen (1997:483) mot bolagets ställföreträdare.

RSV tillstyrkte bifall till bolagets överklagande.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 13 kap. 49 § (tidigare 19 § första stycket) aktiebolagslagen (1975:1385) är ett i konkurs försatt bolag upplöst om konkursen avslutats utan överskott. Som huvudregel gäller att ett bolag som upplösts på nämnda sätt saknar rättskapacitet och därmed partshabilitet, dvs. förmåga att uppträda som part i rättegång. Från denna huvudregel har emellertid i praxis gjorts vissa undantag. Förhållandena har då i allmänhet varit sådana att det av särskilda skäl bedömts ligga i bolagets eller dess motparts intresse att en tvist får prövas av domstol efter det att bolaget formellt upplösts (se t.ex. RÅ 1996 not. 192 och RÅ 2000 ref. 41).

I 18 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) föreskrivs att part – utom i vissa undantagsfall – skall, innan ett mål avgörs, ha fått kännedom om det som tillförts målet genom annan än honom själv och haft tillfälle att yttra sig över det. Kammarrätten har i målet inhämtat upplysning om att bolagets konkurs avslutats utan överskott. Bolaget fick emellertid inte kännedom om att denna upplysning hade tillförts målet. Hade så skett hade bolaget haft möjlighet att inkomma med en redogörelse för sådana omständigheter som skulle kunna utgöra särskilda skäl för att tillerkänna bolaget partshabilitet. Omständigheterna är därför inte sådana att det varit befogat att underlåta kommunikering av den tillförda uppgiften. Genom sitt förfarande har kammarrätten åsidosatt sin kommunikationsskyldighet på ett sådant sätt att det överklagade beslutet bör undanröjas och målet återförvisas till kammarrätten för ny handläggning.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten undanröjer kammarrättens beslut och visar målen åter till Kammarrätten för ny handläggning.

Kommentar:

Regeringsrätten har i beslut samma dag och gällande ett annat upplöst aktiebolag (mål nr 7580—7584-2001) återförvisat det målet till kammarrätten för ny handläggning på samma grunder som det nu refererade beslutet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 mars 2003.*

KR:s i Stockholm dom 2003-03-13, mål nr 401-2001

**Underskottsavdrag enligt lagen om avdrag för underskott av
näringsverksamhet**

**Nyemission som gjorts före det att det bestämmande
inflytandet över ett aktiebolag har övergått på ny ägare har
bedömts vara ett sådant kapitaltillskott som enligt 7 § lagen
om avdrag för underskott i näringsverksamhet ska reducera
den nya ägarens anskaffningskostnad vid tillämpning av den s.
k. beloppsspärren. Någon reducering ska däremot inte göras
för den riktade nyemission som utlöste ägarförändringen.
Fråga om skattetillägg.**

Inkomsttaxering 1999

SKM vägrade AB A (bolaget) avdrag för underskott av
näringsverksamhet på 16 115 663 kr. Beslutet föranledde även
skattetillägg. SKM anförde att AB B har under 1998 förvärvat aktier i
bolaget i en sådan omfattning att det har fått ett bestämmande
inflytande över detta, och att denna ägarförändring utlöser
begränsningar i rätten till avdrag för gammalt underskott. AB B:s
kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet uppgår till 7 400
000 kr. AB B har förvärvat aktierna genom nyemission under 1996
på 4 000 000 kr och genom nyemission i november 1998 på 3 400
000 kr. SKM bedömde att AB B:s anskaffningskostnad på 7 400 000
kr ska minskas med dessa tillskott, eftersom tillskott genom
nyemission också utgör en form av kapitaltillskott.

AB A överklagade SKM:s beslut vad gäller inkomsttaxering och
skattetillägg.

LR avslog överklagandet.

AB A överklagade LR:s dom.

KR angav följande:

"DOMSKÄL

Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att tillskott genom
nyemission utgör sådant kapitaltillskott som avses i 7 § andra
stycket lagen om avdrag för underskott av näringsverksamhet. Enligt
nämnda lagrum skall förvärvskostnaden minskas med kapitaltillskott

som sker under en viss period som föregick ägarförändringen. Det saknas emellertid stöd i lagtexten att minska förvärvskostnaden med kapitaltillskott som inte föregår utan innebär ägarförändringen. I förevarande fall utlöste nyemissionen i november 1998 själva ägarförändringen och skall således inte minska förvärvskostnaden. Däremot skall bolagets förvärvskostnad, 7 400 000 kr, minskas med det kapitaltillskott på 4 000 000 kr som ägde rum genom nyemissionen 1996. Härav följer att bolaget har rätt till avdrag för underskott av näringsverksamhet med 6 800 000 kr.

Bolagets underlåtenhet att redovisa samtliga omständigheter rörande ägarförändringen är att jämställa med oriktig uppgift. Mot bakgrund av att målet rör en komplicerad och svårbedömd skatterättslig fråga finner kammarrätten emellertid att det föreligger skäl att efterge det påförda skattetillägget.

DOMSLUT

Kammarrätten förklarar, med ändring av länsrättens dom, att AB A har rätt till avdrag för underskott av näringsverksamhet med 6 800 000 kr.

Kammarrätten efterger skattetillägget."

Kommentar: RSV delar KR:s bedömning och överklagar inte domen. Det kan nämnas att domen står i överensstämmelse med Skatterättsnämndens förhandsbesked den 7 december 2000, återgivet i rättsfallsprotokoll nr 1/2001. I förhandsbeskedet prövades dock inte frågan om nyemissioner före ägarförändringen skulle anses vara ett sådant kapitaltillskott som ska avräknas från anskaffningskostnaden för det företag som fått det bestämmande inflytandet.

Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften för aktierna vid tillämpning av den s.k. beloppsspärren ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till ägarföretaget före ägarförändringen (men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde) finns numera i 40 kap. 16 § IL. Bestämmelsen har en annorlunda utformning än den hade i lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, men någon materiell ändring av betydelse för den här aktuella frågan torde inte ha skett.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 mars 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 27 februari 2003

Personalservering – vara eller tjänst ?

Ett bolags verksamhet, som består i att driva restaurangverksamhet i form av personalservering i olika uppdragsgivares lokaler, ansågs utgöra lunchrestaurangverksamhet varvid mervärdesskatt skulle tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 juli 2002 – den 30 juni 2005.

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

Bolaget ifråga bedriver restaurangverksamhet, företrädesvis i form av personalserveringar på olika arbetsplatser. Detta sker på entreprenad med skilda arbetsgivare som uppdragsgivare och med dessas personal som kunder.

I ansökningen anför bolaget bl.a. följande. Gränsen mellan lunchrestaurangverksamhet och livsmedelsförsäljning har suddats ut mer och mer under senare år. Även gränsen för vad som ska anses utgöra servering (beskattning med 25 procents skattesats) och vad som utgör försäljning av livsmedel (beskattning med 12 procents skattesats) medför också gränsdragningsproblem. Den utveckling som sker inom branschen går mot ett allt mindre inslag av service och mer mot självbetjäning. I förevarande fall sker inte någon servering utan maten läggs gästerna upp själva på tallriken i den mängd som önskas. Diskinlämning med sortering av matrester, tallrikar m.m. utförs av gästerna som placerar disken i särskilda ställ som omhändertas för rengöring. Städningen sköts av uppdragsgivarens personal och vad bolagets personal utför är endast tillagning av mat, påfyllning av kantiner, mottagande av betalning och avtorkning av bord som är belägna i anslutning till den plats varifrån maten hämtas och betalas. Med beaktande av EG-rätten synes inslaget av tjänster ha stor betydelse för om försäljningen skall klassas som livsmedelsförsäljning eller ej och om den lägre skattesatsen på 12 procent kan tillämpas. Ett sätt (bolagets) att organisera personalens luncher är att leverera maten färdiglagad i kantiner varvid arbetsgivaren själv svarar för uppläggning av mat m. m. samt står för lokal. För tydlighetens skull gäller förfrågan det tillhandahållande av mat som gästerna förtär vid de bord som finns uppställda i anslutning till serveringsborden. Mot bakgrund av såväl det minskade tjänsteinnehållet jämfört med traditionella

personalserveringen och frånvaron av serveringslokal som disponeras av bolaget anser bolaget att någon serveringstjänst som ska beskattas med 25 procents moms inte föreligger. Tjänsteinnehållet kan därmed inte anses utgöra den övervägande delen.

FÖRHANDBESKED

Den med ansökningsen avsedda verksamheten är att betrakta som tillhandahållande av tjänster i mervärdesskattehänseende.

MOTIVERING

Bedömningen av om ett tillhandahållande avser en vara eller en tjänst får göras utifrån den allmänna bestämmelsen i 1 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, enligt vilken med vara förstås materiella ting och med tjänst allt annat som kan tillhandahållas i yrkesmässig verksamhet.

Den svenska mervärdesskattelagstiftningen har anpassats till det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Tolkningen av ML:s bestämmelser skall därför ske utifrån EG-regler och den EG-rättsliga praxis som finns på området.

Även vid tillämpningen av det sjätte direktivet får bedömningen av om ett tillhandahållande skall anses som en tjänst eller leverans av en vara göras utifrån direktivets allmänna bestämmelser om vad som utgör leverans av varor respektive tillhandahållande av tjänster. Enligt artikel 5.1 avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt artikel 6.1 förstås med "tillhandahållande av tjänster" varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5. Varu- och tjänstebegreppen i ML har ansetts medföra att ML och sjätte direktivet överensstämmer i frågan om vilka transaktioner som skall anses beskattningsbara (SOU 1994:88 Bilaga 1 s. 16).

Fråga i ärendet är om bolagets verksamhet är att bedöma som tillhandahållande av tjänster i form av lunchrestaurangverksamhet eller som tillhandahållande av varor i form av livsmedel.

EG-domstolen hade i det av parterna åberopade målet C-231/94 angående Faaborg-Gelting Linien A/S att ta ställning till om tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på färjor utgjorde leverans av varor i form av livsmedel eller tillhandahållande av tjänster i form av restaurangverksamhet. Av p. 12-14 i domen framgår bl.a. följande. Fråga huruvida transaktioner av visst bestämt slag skall betraktas som leverans av varor eller som tillhandahållande av tjänster skall besvaras utifrån en samlad bedömning av de omständigheter som kännetecknar transaktionerna i fråga.

Restaurangverksamhet å ena sidan kännetecknas av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Utfallet blir å andra sidan ett annat om verksamheten avser livsmedel "för avhämtning" och inte är förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats.

Av visst intresse i ärendet är även domen i målet C-349/96 ang. Card Protection Plan Ltd. som gällde om en transaktion skall anses som ett tillhandahållande av flera fristående tjänster eller en enda tjänst. EG-domstolen anförde bl.a. att en tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig, utan då den endast är ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som tjänsteföretaget tillhandahåller.

Nämnden gör följande bedömning.

Bolagets verksamhet består i att driva restaurangverksamhet, företrädesvis i form av personalserveringar på olika platser. Den med ansökningen avsedda verksamheten består i att bolaget tillagar lunchmat i uppdragsgivarens kök, ställer ut kantiner med maten på särskilda serveringsbord där det även finns måltidsdryck, sallad och bröd. De anställda äter sin lunch vid bord som ställts upp i närheten av serveringsborden i ett gemensamt utrymme i anslutning till uppdragsgivarens entré. Bolagets personal tar emot betalning och svarar för diskning.

Syftet med bolagets verksamhet är att till uppdragsgivarens anställda tillhandahålla luncher som skall konsumeras på en särskilt iordningsställd plats och detta är också vad den anställde förväntar sig att få. Fråga är således inte, som anføres i domen angående Faaborg-Gelting Linien A/S, om en verksamhet som avser livsmedel "för avhämtning" utan om en verksamhet förenad med tjänster som har till ändamål att möjliggöra en omedelbar konsumtion på därför avsedd plats. Den med ansökningen avsedda verksamheten är därför enligt nämndens mening att hänföra till lunchrestaurangverksamhet och mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. Beskedet har inte överklagats.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 29/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 17 juni 2003, mål nr 211-2003](#)
Uttagsbeskattning; uttag av bostadsrätt från helägt fåmansföretag. Företagsledares uttag av bostadsrätt från eget fåmansföretag utlöser ingen beskattning om denne tidigare beskattats enligt de numera slopade s.k. stoppreglerna vid företagets förvärv av bostadsrätten för företagsledarens privata bruk
- [KR:s i Stockholm dom den 27 juni 2003, mål nr 4844-2001](#)
Teckningsoptioner till anställd – förmån av värdepapper eller förtäckt lön? Ersättning som ett bolag har betalat ut till en anställd för inlösen av teckningsoptioner har, oavsett avtalets rubricering, ansetts utgöra ersättning för den anställdes arbete
- [SRN:s förhandsbesked den 19 september 2003](#)
Beskattning av personaloptioner – tillfällig vistelse utomlands – den skattskyldige har fortfarande väsentlig anknytning till Sverige. Personaloptioner som ger rätt att förvärva aktier först efter det att den skattskyldige har flyttat från Sverige ska inte tas upp till förmånsbeskattning i Sverige när han utnyttjar dem
- [SRN:s förhandsbesked den 19 september 2003](#)
Beskattning av personaloptioner – tillfällig vistelse utomlands – ettårsregeln tillämplig. Personaloptioner som ger rätt att förvärva aktier under den tid den skattskyldige befinner sig utomlands ska, om ettårsregeln är tillämplig, inte tas upp till förmånsbeskattning i Sverige när han utnyttjar dem. Kvalifikationstidpunkten styr behandlingen av hela optionsposter. Någon proportionering av poster i förhållande till antal månader i varje land ska således inte göras
- [SRN:s förhandsbesked den 19 september 2003](#)
Beskattning av personaloptioner – tillfällig vistelse i Sverige – den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i Sverige. Personaloptioner som gav rätt att förvärva aktier innan den skattskyldige flyttade till Sverige ska inte tas upp till förmånsbeskattning i Sverige när han utnyttjar dem. Kvalifikationstidpunkten styr behandlingen av hela optionsposter. Någon proportionering av poster i förhållande till antal månader i varje land ska således inte göras
- [SRN:s förhandsbesked den 24 juni 2003](#)

Väsentlig anknytning. Förvärv av ytterligare en skogsfastighet har inte ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 oktober 2003.*

RR:s dom den 17 juni 2003, mål nr 211-2003

**Uttagsbeskattning; uttag av bostadsrätt från helägt
fåmansföretag**

**Företagsledares uttag av bostadsrätt från eget fåmansföretag
utlöser ingen beskattning om denne tidigare beskattats enligt
de numera slopade s.k. stoppreglerna vid företagets förvärv
av bostadsrätten för företagsledarens privata bruk**

Överklagat förhandsbesked rörande inkomstskatt

NN äger samtliga aktier i X AB. Vid 1999 års taxering blev han beskattad för 1 575 000 kr med anledning av att företaget förvärvat en bostadsrätt för NN:s privata bruk. NN avser att ta ut bostadsrätten ur företaget.

NN ansökte om förhandsbesked.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 19 december 2002

Skatterättsnämnden beslutade följande:

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Uttaget av bostadsrätten ur X AB (Bolaget) utlöser inte någon beskattning för NN.

Fråga 2

Uttaget av bostadsrätten ur Bolaget utlöser inte någon beskattning hos Bolaget.

Fråga 3

Vid beräkning av kapitalvinst är NN:s anskaffningsutgift för bostadsrätten 1 575 000 kr.

MOTIVERING

Genom beslut av riksdagen hösten 1999 avskaffades de flesta av de särskilda regler som tog sikte på transaktioner mellan fåmansägda företag och deras ägare (de s.k. företags anskaffning av egendom för företagsledarens privata bruk och delägares förvärv av företagets egendom till underpris. I stället sker beskattning enligt allmänna regler. Den nya ordningen tillämpas, med undantag för vissa skattskyldiga med brutet räkenskapsår, från och med 2001 års taxering. Lagstiftningen innehöll inte några övergångsbestämmelser i övrigt (SFS 1999:1149).

Enligt nuvarande regler beskattas en delägare som förvärvar en tillgång från företaget till underpris för skillnaden mellan marknadsvärdet och utköpspriset. Företaget uttagsbeskattas men får avdrag om delägaren beskattas för löneförmån (prop. 1999/2000:15 s. 56 f. och s. 72 f.; jfr RSV:s redovisning, RSV Dnr 2664-00/110). Till bilden hör också att ett företags förvärv av egendom från utomstående för företagsledarens privata bruk leder till förmånsbeskattning för företagsledaren, t.ex. bostadsförmån (prop. 1999/2000:15 f.; jfr RSV:s redovisning, RSV Dnr 2664-00/110).

Enligt stoppreglerna beskattades företagsledaren vid ett förvärv av egendom i motsvarande situation för ett belopp motsvarande anskaffningskostnaden som intäkt av tjänst (punkt 14 första stycket av anvisningarna till 32 § komunalskattelagen, 1928:370, KL, i dess lydelse till den 31 december 1999). Ett utköp till underpris beskattades på motsvarande sätt som enligt dagens regler (fjärde stycket första meningen samma lagrum). Sistnämnda regel var emellertid inte tillämplig om egendom förvärvats av en företagsledare som blivit beskattad när företaget anskaffade egendomen (fjärde stycket tredje meningen samma lagrum). Denna bestämmelse som infördes år 1990 var en kodifiering av tidigare praxis (prop. 1989/90:110 del 1 s. 599). Om bestämmelsen i fjärde stycket tredje meningen var tillämplig skulle ej heller företaget uttagsbeskattas (2 § 13 mom. andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i dess lydelse till den 31 december 1999).

NN äger samtliga aktier i Bolaget. Han blev vid 1999 års taxering beskattad för 1 575 000 kr med anledning av att Bolaget förvärvade en bostadsrätt för NN:s privata bruk. Nu avser NN att ta ut bostadsrätten ur Bolaget. Han vill ha besked om uttaget kommer att

medföra någon beskattning av honom eller Bolaget (frågorna 1 och 2) och vilken anskaffningsutgift han får på bostadsrätten (fråga 3).

En företagsledares utköp av en bostadsrätt till ett pris som understiger marknadsvärdet skall enligt dagens regelsystem leda till beskattning för ett belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet och utköpspriset. Det synsättet utgår emellertid bl. a. från att den skattskyldige inte blivit beskattad för företagets anskaffningsutgift vid förvärvet av bostadsrätten vilket skett i NN:s fall.

Innebörden av att NN beskattats enligt stopplagstiftningen får anses vara att Bolaget förvärvat bostadsrätten för NN:s räkning, jfr RÅ85 1:52. Med hänsyn härtill och till vad som anförts om övergången från det tidigare systemet till dagens system skall uttaget av bostadsrätten inte leda till att NN beskattas (fråga 1). I konsekvens härmed skall det inte heller ske någon beskattning av Bolaget med anledning av uttaget (fråga 2).

Av motiveringen till svaret på fråga 1 följer vidare att NN:s anskaffningsutgift för bostadsrätten är det belopp som han beskattats för vid Bolagets förvärv av bostadsrätten, jfr RÅ80 1:28 (fråga 3).

RSV överklagade förhandsbeskedet.

Regeringsrätten som gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden fastställde nämndens förhandsbesked.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 oktober 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 27 juni 2003, mål nr 4844-2001

**Teckningsoptioner till anställd – förmån av värdepapper eller
förtäckt lön?**

**Ersättning som ett bolag har betalat ut till en anställd för
inlösen av teckningsoptioner har, oavsett avtalets rubricering,
ansetts utgöra ersättning för den anställdes arbete.**

Arbetsgivaravgifter uppbörds månaden juli 1997

Aktiebolaget X hade 1992 slutit ett optionsavtal med en anställd i samband med dennes tillträde som verkställande direktör i ett för bolaget nybildat dotterbolag (Y). Fråga var om ett optionslån med frånskiljbara teckningsrätter, vilka gav den anställde rätt att år 2000 teckna ett visst antal aktier. Därutöver gav avtalet honom rätt att vid en tidigare tidpunkt påkalla X:s återköp av teckningsoptionerna. Den anställde hade härvid lånat ut 133 600 kr till bolaget mot 12 % ränta utan amorteringar. Detta belopp hade ställts till hans förfogande av ett annat bolag med anknytning till X.

Under våren 1997 påkallade den anställde inlösen av samtliga optioner. Köpeskillingen uppgick till 3 596 000 kr, och hade fastställts utifrån följande beräkningsmodell. De vid tidpunkten för påkallandet av optionen tre senaste räkenskapsårens genomsnittliga resultat efter planerliga avskrivningar och finansiella intäkter och kostnader i Y dividerades med det senaste räkenskapsårets rörelseintäkter i Y. Det erhållna resultatet multiplicerades dels med talet tio, dels med det senaste räkenskapsårets rörelseintäkter i Y. Köpeskillingen för teckningsoptionerna utgjordes av 25 % av det erhållna värdet.

Skattemyndigheten har bl.a. anfört följande. Den anställdes specialkunskaper i branschen och hans egen arbetsinsats har varit avgörande för Y:s resultat. Han har enligt anställningsavtalet varit berättigad till lönerevision varje år, men har, trots att Y uppvisat vinst varje år, inte fått någon märkbar löneförhöjning. Ersättningen för teckningsoptionerna måste därför betraktas som en resultatbaserad lön. Detta synsätt styrks också av det faktum att den anställde inte har tagit någon risk med sitt utställda skuldebrev, eftersom han i sin tur har fått låna beloppet av ett annat bolag inom samma intressesfär som X.

Den anställde har anfört att fråga är om teckningsoptioner, och att sådana utgör värdepapper. Beskattning ska följaktligen ske vid förvärvet av optionerna, dvs. 1992. Myndigheten kan inte genom ett genomsynsresonemang byggt på subjektiva värderingar presentera tillräcklig bevisning för att nå upp till beviskravet styrkt/visat, som krävs vid efterprovning.

LR:s motivering.

Av punkten 4 av anvisningarna till 41 § KL framgår att som allmän regel vad avser inkomst av tjänst gäller att inkomst ska anses ha åtnjutits under det år då densamma från den skattskyldiges synpunkt är att anse som verkligen förvärvad och till sitt belopp känd. För vissa förmåner finns det specialreglering. Bl.a. anges att om den skattskyldige på grund av sin tjänst har fått förvärva värdepapper på förmånliga villkor, beskattas förmånen det år förvärvet skedde.

Någon definition av vad som avses med värdepapper finns inte vare sig i civilrätten eller skatterätten. Det skuldebrev kombinerat med optionsbevis som ger rätt att i framtiden teckna aktier i dotterbolaget som den anställde har erhållit i detta mål, bör vara en sådan teckningsoption som regleras i 5 kap. ABL och som normalt är ett värdepapper.

Fråga är dock om de förfoganderättsinskränkningar som ingår i avtalet mellan bolaget och den anställde fråntar teckningsoptionen dess karaktär av värdepapper. I ett förhandsbesked från den 18 juni 1998 fann SRN att beskattning av förmån skulle ske vid förvärvstidpunkten trots att hembudsskyldighet förelåg vid såväl anställningens upphörande som vid annan avyttring. Sannolikt fråntar inte en återköpsklausul optionen dess karaktär av värdepapper om marknadsmässigt vederlag utgår.

I målet föreligger förfoganderättsinskränkningar såtillvida att bolaget har rätt att återköpa optionsbevisen vid såväl anställningens upphörande som vid all äganderättsövergång. Ett vederlag ska då erläggas som sannolikt inte kan anses understiga marknadsvärdet av optionsbevisen. Inskränkningarna kan inte anses frånta teckningsoptionen dess karaktär av värdepapper. Den aktuella optionen borde därmed falla in under specialregeln i punkten 4 av anvisningarna till 41 § KL.

Skattemyndigheten har dock anfört att det som den anställde har erhållit i själva verket är att anse som resultatbaserad lön. Fråga är därmed om man kan bortse från avtalens utformning och se till deras verkliga innebörd genom s.k. genomsyn. Av rättspraxis framgår att beskattning ska ske på grundval av rättshandlingars verkliga innebörd, oavsett den beteckning de åsatts. Detta kan även innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar.

Den anställde har i avtal med X erhållit optionsbevis som ger honom rätt att teckna aktier i bolaget. Såvitt framkommer av handlingarna var det den anställdes specialkunskaper och arbete som utgjorde grunden för Y:s intäkter och vinster. Vinsten i Y utvecklades från 118 000 kr 1993 till 2 600 000 kr 1996. Den anställde hade enligt anställningsavtalet rätt till löneförhandling varje år. Trots Y:s kraftigt ökade vinst erhöll han enligt skattemyndigheten inte ökad lön. Avsikten med avtalet får enligt LR anses ha varit att tillförsäkra den anställde en ersättning för hans arbete i Y att utgå som en del av vinsten under tre år. Det faktum att han inte genom löneförhöjningar tagit del av Y:s växande framgång och ökande vinster förstärker denna syn på avtalet. Den utbetalning som har gjorts ska därmed inte anses utgöra köpeskilling avseende optionsbevisen, utan förtäckt lön. Därmed ska arbetsgivaravgifter utgå på detta underlag.

KR:s motivering.

Det är en rättshandlings verkliga innebörd och inte dess rubricering som ska läggas till grund för beskattningen. Fråga i målet är om den ersättning X har utgett för optionsbevisen har ett sådant samband med den anställdes arbete att den ska anses utgöra lön, och därmed underlag för arbetsgivaravgifter.

Lösenpriset för optionsbevisen fastställdes utifrån en beräkningsmodell baserad på Y:s vinst och inte på optionernas marknadsvärde. Bolaget hade rätt att påkalla inlösen enligt samma modell om anställningen i Y upphörde. Beräkningsmodellen medförde att den anställde vid inlösen 1997 erhöll en ersättning som uppgick till ca fem sjättedelar av Y:s vinst för åren 1994-1996. Vidare var det, som LR funnit, såvitt framkommit, den anställdes specialkunskaper och arbete som utgjorde grunden för Y:s intäkter och vinster. Trots att Y:s vinst har ökat markant under den anställdes tid som VD, och trots rätt till årlig lönerevision, har den anställdes lön inte ökat i någon nämnvärd utsträckning. Mot bakgrund av villkoren för det lån som den anställde skulle lämna till Y, kan den anställde enligt KR:s mening inte heller anses ha erlagt någon betalning för eller tagit någon reell risk med optionsbevisen.

Vid en samlad bedömning av ovan angivna omständigheter, och vad som i övrigt har framkommit i målet, finner KR att den ersättning som bolaget har utgett till den anställde för optionsbevisen, oavsett avtalets rubricering, ska anses utgöra ersättning för den anställdes arbete. Den utbetalda ersättningen ska därmed utgöra underlag för bolagets arbetsgivaravgifter.

Kommentar:

Både LR och KR ser i detta mål optionsavtalet mellan bolaget och den anställde enligt dess verkliga innebörd och väljer att behandla den utgivna ersättningen som en resultatbaserad lön i stället för förmån av värdepapper (eller möjligen personaloptioner). Situationen för den anställde var lite speciell i målet eftersom han, trots ordentlig vinst i bolaget, vilket han hade det exekutiva ansvaret för, inte hade fått några löneförhöjningar att tala om. Den situationen var i och för sig knappast unik under de aktuella åren och fram t.o.m. de första åren av 2000-talet, men man får nog se det som ett undantagsfall att domstolarna kommer fram till den här slutsatsen när fråga så klart är om värdepapper (alt. personaloptioner).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 oktober 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 september 2003

Beskattning av personaloptioner – tillfällig vistelse utomlands – den skattskyldige har fortfarande väsentlig anknytning till Sverige

**Personaloptioner som ger rätt att förvärva aktier först efter
det att den skattskyldige har flyttat från Sverige ska inte tas
upp till förmånsbeskattning i Sverige när han utnyttjar dem.**

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2006

Sökanden är anställd hos ett svenskt aktiebolag. Han avser att tillsammans med sin familj flytta till England under andra halvåret år 2002 för att arbeta där i ett dotterbolag till det svenska bolaget. Som förutsättning för ansökan gäller att han kommer att vara fortsatt obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit efter utflyttningen, samt att varken sexmånadersregeln eller ettårsregeln i 3 kap. 9 § IL är tillämplig.

Den 14 maj 2001 tilldelades sökanden personaloptioner. Enligt optionsplanen uppkommer rätten att förvärva aktier successivt på så sätt att en tredjedel av optionerna kan utnyttjas fr.o.m. den 14 maj 2002 och övriga tredjedelar fr.o.m. den 14 maj 2003 respektive den 14 maj 2004.

Sökanden önskar besked om skattekonsekvenser avseende optionerna som en följd av att han flyttar från Sverige efter den 14 maj 2002 (fråga1) samt att han efter utflyttningen till England utnyttjar optionerna som tjänats in den 14 maj 2002 och den 14 maj 2003 (frågorna 2-5).

Nämnden gör följande bedömning.

Reglerna om beskattning av personaloptioner finns efter införandet av IL i 10 kap. 11 § andra stycket och 11 kap. 16 § denna lag. Enligt huvudregeln i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen IL ska en skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. I andra meningen finns en regel om tidigareläggning av beskattningstidpunkten vid utflyttning. Där anges att om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då

kunnat utnyttjas.

I 11 kap. 16 § IL finns kompletterande regler för skattskyldiga som på grund av inflyttning blivit bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige. Enligt första stycket gäller att om förmånen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands ska denna inte tas upp till den del den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. Ett ytterligare undantag finns i andra stycket och tar sikte på förmån som tagits upp som intäkt vid utflyttning från Sverige enligt 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL. Undantaget innebär att om förmånen utnyttjas eller överlåts sedan den skattskyldige åter blivit bosatt här ska förmånen inte tas upp till den del den beskattats tidigare.

Dessa bestämmelser infördes genom lagstiftning 1998. Enligt den rättspraxis som tillämpades tidigare beskattades personaloptionerna det år optionerna kunde utnyttjas oberoende av om de faktiskt utnyttjades eller inte.

I förarbetena till lagstiftningen framhölls att det är angeläget att reglerna om beskattning vid utflyttning och inflyttning inte utformas så att de, i det första fallet, leder till möjligheter att beskattning undandras för optioner som skulle kunna utnyttjas vid den tidpunkten och, vid inflyttning, att en förmån som tidigare har beskattats även beskattas vid utnyttjande (prop. 1997/98:133 s. 36).

Utformningen av reglerna ska ses mot bakgrund av bl.a. bestämmelserna om obegränsat skattskyldiga fysiska personer i 3 kap. 3 § första stycket IL. Enligt dessa är den som är bosatt i Sverige, den som stadigvarande vistas i Sverige eller den som har väsentlig anknytning till Sverige och tidigare varit bosatt här obegränsat skattskyldig. Av 3 kap. 8 § IL framgår att en sådan person är skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och från utlandet.

Fråga 1

Fr.o.m. den 14 maj 2002 har sökanden rätt att utnyttja en tredjedel av optionerna för att förvärva aktier i det svenska bolaget. Enligt förutsättningarna i ärendet kommer han att upphöra att vara bosatt i Sverige under hösten 2002 och därefter inte heller att stadigvarande vistas här. På grund härav ska han enligt bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL ta upp den förmån som är hänförlig till dessa optioner som intäkt beskattningsåret 2002. Nämnden har därvid inte tagit ställning till om denna bestämmelse strider mot EG-rättens fördragsbestämmelser om fri rörlighet för personer och kapital.

Fråga 2 a

Som framgår av motiveringen till svaret på fråga 1 tidigareläggs beskattningen när en skattskyldig flyttar utomlands. Av detta får anses följa att någon beskattning inte aktualiseras om den skattskyldige senare utnyttjar den erhållna rätten att förvärva aktier. En sådan tillämpning ligger också i linje med vad som anges i 11 kap. 16 § andra stycket IL och vad som i förarbetena anges om syftet med reglerna.

Fråga 3

De optioner som sökanden kan utnyttja fr.o.m. den 14 maj 2003 har han tjänat in delvis genom sin verksamhet utomlands. Frågan gäller om en utomlands bosatt person som är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning ska förmånsbeskattas om han utnyttjar en sådan rätt att förvärva aktier.

Huvudregeln om beskattning av personaloptioner i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen IL jämförd med bestämmelsen i 3 kap. 8 § IL samma lag att en obegränsat skattskyldig fysisk person är skattskyldig för alla sina inkomster från Sverige eller från utlandet, tyder på att beskattning ska ske även i denna situation.

Frågan är hur en sådan tolkning stämmer överens med regleringen för beskattning av personaloptioner i övrigt, dvs. vad som gäller vid in- och utflyttningsfall. Även om förarbetena inte behandlar den situation som nu ska bedömas får den diskussion som förs om hur reglerna om in- och utflyttningsfall bör utformas (jfr prop. 1997/98:133 s. 36-40) anses utgå från att någon beskattning inte ska ske i Sverige om den tidpunkt då en förmån tidigast kan utnyttjas infaller efter det att personen flyttat härifrån. Vidare skulle beskattning i en sådan situation vara oförenlig med vad som gäller vid inflyttning. Enligt 11 kap. 16 § första stycket IL ska en person med väsentlig anknytning till Sverige som flyttar tillbaka hit inte beskattas för en förmån som tjänats in genom verksamhet utomlands om den hade kunnat utnyttjas före återflyttningen.

Med hänsyn till det nu anförda anser nämnden att övervägande skäl talar för att någon beskattning inte ska ske i det fall som nu är föremål för prövning.

Frågorna 2 b, 4 och 5 förfaller.

Kommentar:

Beskedet stämmer överens med RSV:s uppfattning i frågorna. RSV har överklagat förhandsbeskedet och begärt fastställelse av det.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 oktober 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 september 2003

**Beskattning av personaloptioner – tillfällig vistelse utomlands
– ettårsregeln tillämplig**

Personaloptioner som ger rätt att förvärva aktier under den tid den skattskyldige befinner sig utomlands ska, om ettårsregeln är tillämplig, inte tas upp till förmånsbeskattning i Sverige när han utnyttjar dem. Kvalifikationstidpunkten styr behandlingen av hela optionsposter. Någon proportionering av poster i förhållande till antal månader i varje land ska således inte göras.

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2006

Sökanden är anställd hos ett svenskt aktiebolag. Under perioden september 2002 – mars 2004 kommer han att tjänstgöra i England vid ett dotterbolag till det svenska bolaget. Hans familj kommer hela tiden att bo kvar i Sverige. Sökanden avser att åka hem till familjen i en sådan omfattning att han kommer att anses bosatt här. Efter avslutad anställning i England kommer han att återvända till Sverige.

Den 14 maj 2001 tilldelades sökanden personaloptioner. Enligt optionsplanen uppkommer rätten att förvärva aktier successivt på så sätt att en tredjedel av optionerna kan utnyttjas fr.o.m. den 14 maj 2002 och övriga tredjedelar fr.o.m. den 14 maj 2003 respektive den 14 maj 2004.

Sökanden avser att teckna aktier under den tid han är verksam i England såvitt gäller de rättigheter som kan utnyttjas fr.o.m. den 14 maj 2002 och den 14 maj 2003. De rättigheter som är knutna till den 14 maj 2004 ska han utnyttja efter det att han har flyttat tillbaka till Sverige. Han har vidare som förutsättning att inkomster och förmåner från anställningen i det engelska bolaget kommer att undantas från beskattning i Sverige enligt ettårsregeln i 3 kap. 9 § andra stycket IL.

Mot den bakgrunden önskar han besked om skattekonsekvenserna av att utnyttja rätten att teckna aktier under sin anställning och vistelse i England såvitt avser de optioner som kan utnyttjas den 14 maj 2002 och den 14 maj 2003 (frågorna 1-2) samt av att utnyttja

rätten att teckna aktier i Sverige för de optioner som kan utnyttjas först den 14 maj 2004 (frågorna 3-5).

Nämnden gör följande bedömning.

Reglerna om beskattning av personaloptioner finns efter införandet av IL i 10 kap. 11 § andra stycket och 11 kap. 16 § denna lag. Enligt huvudregeln i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen IL ska en skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. I andra meningen finns en regel om tidigareläggning av beskattningstidpunkten vid utflyttning. Där anges att om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas.

I 11 kap. 16 § IL finns kompletterande regler för skattskyldiga som på grund av inflyttning blivit bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige. Enligt första stycket gäller att om förmånen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands ska denna inte tas upp till den del den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. Ett ytterligare undantag som inte aktualiseras i ärendet finns i andra stycket.

Dessa bestämmelser infördes genom lagstiftning 1998. Enligt den rättspraxis som tillämpades tidigare beskattades personaloptionerna det år optionerna kunde utnyttjas oberoende av om de faktiskt utnyttjades eller inte.

Jämfört med tidigare har alltså beskattningen senarelagts. Vissa avvikelser från huvudregeln finns i samband med att en skattskyldig flyttar ut ur eller in i landet. Det innebär i utflyttningsfallen att beskattningstidpunkten tidigareläggs och att förmånsvärdet beräknas på grundval av om det vid den tidpunkten uppkommit någon rätt att förvärva värdepapper. Om förmånen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands ska denna inte tas upp till den del den kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här.

Enligt nämndens bedömning bör lagtexten uppfattas så att en förmån får anses intjänad vid den tidpunkt då rätten att förvärva aktier kan utnyttjas. En sådan tolkning har stöd i förarbetena (prop. 1997/98:133 s. 37-40) samt överensstämmer med den praxis som gällde innan de nuvarande reglerna infördes (jfr a. prop. s. 34). En annan konsekvens av detta synsätt är att underlaget för beskattning inte ska proportioneras med hänsyn till den tid som den skattskyldige före intjänandet av förmånen vistats utomlands och i Sverige (jfr a.

prop. s. 40).

Frågorna 1, 2 a och 3

Enligt huvudregeln i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen IL ska förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överlåts. Eftersom sökanden enligt förutsättningarna under sin vistelse i England alltså kommer att vara bosatt i Sverige ska förmånen enligt huvudregeln i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen IL tas upp till beskattning då optionerna utnyttjas. Detta gäller i princip beträffande utnyttjande i samtliga tre fall som är föremål för bedömning.

Sökanden har emellertid lämnat som förutsättning att ettårsregeln är tillämplig under hans vistelse och anställning utomlands. Enligt denna kan en skattskyldigs inkomst på grund av anställning utomlands som varar i minst ett år i samma land undantas från beskattning. Det innebär för sökandens del att om inkomsten av hans anställning är undantagen från beskattning i Sverige så gäller det även för förmånen att förvärva aktier. En bedömning av om ettårsregeln är tillämplig i det enskilda fallet bör enligt nämndens mening grundas på intjänandebegreppet. Härav följer att ettårsregeln är tillämplig om tidpunkten för rätten att förvärva aktier inträder under vistelsen i England.

Det anförda leder till att sökanden ska beskattas för förmånen när han utnyttjar optioner med intjänandedag den 14 maj 2002, dvs. innan han påbörjade sitt arbete i England (fråga 1). I fråga om optioner med intjänandedag den 14 maj 2003 är han inte skattskyldig för förmånen eftersom intjänandedagen infaller under den tid då ettårsregeln gäller (fråga 2 a). Ett utnyttjande av optioner med intjänandedag den 14 maj 2004 slutligen ska förmånsbeskattas eftersom sökanden vid denna tidpunkt har återvänt till Sverige (fråga 3).

Fråga 4

Enligt artikel 15 punkt 1 i skatteavtalet med Storbritannien och Nordirland, om bestämmelserna i artikel 16, 18, 19 och 20 inte föranleder annat, beskattas lön och liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättningen som uppbärs för arbetet beskattas där.

Var arbetet ska anses utfört i ett fall som det förevarande finns inte definierat i avtalet. Inte heller en granskning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik m.m. ger någon ledning. Vid sådant förhållande får tolkningsregeln i artikel 3 punkt 2 i avtalet

tillämpas. Enligt den bestämmelsen gäller att varje i avtalet förekommande uttryck vars innebörd inte särskilt angetts ska anses ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelagstiftning hos den stat som ska tolka avtalet, dvs. i det här fallet svensk lagstiftning.

En tillämpning av artikel 15 i skatteavtalet med ledning av svensk rätt medför att arbetet anses utfört (intjänandet) i det land där den anställde befinner sig vid intjänandetidpunkten. Detta leder till att en prövning av fråga 3 mot skatteavtalet inte medför någon annan bedömning.

Frågorna 2 b och 5 förfaller.

Kommentar:

Beskedet stämmer överens med RSV:s uppfattning i frågorna. RSV har överklagat förhandsbeskedet och begärt fastställelse av det.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 oktober 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 september 2003

**Beskattning av personaloptioner – tillfällig vistelse i Sverige –
den skattskyldige blir obegränsat skattskyldig i Sverige**

**Personaloptioner som gav rätt att förvärva aktier innan den
skattskyldige flyttade till Sverige ska inte tas upp till
förmånsbeskattning i Sverige när han utnyttjar dem.
Kvalifikationstidpunkten styr behandlingen av hela
optionsposter. Någon proportionering av poster i förhållande
till antal månader i varje land ska således inte göras.**

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2006

Sökanden är anställd hos ett bolag i USA som ingår i en svensk koncern. Under perioden september 2002 – februari 2004 kommer han att tjänstgöra vid ett av koncernens svenska bolag. Som förutsättning gäller att han under vistelsetiden i Sverige kommer att vara obegränsat skattskyldig enligt 3 kap. 3 § 2 IL.

Den 14 maj 2001 tilldelades sökanden personaloptioner. Enligt

optionsplanen uppkommer rätten att förvärva aktier successivt på så sätt att en tredjedel av optionerna kan utnyttjas fr.o.m. den 14 maj 2002 och övriga tredjedelar fr.o.m. den 14 maj 2003 respektive den 14 maj 2004.

Sökanden önskar besked om skattekonsekvenserna av att han under sin vistelse i Sverige utnyttjar optionerna som tjänats in den 14 maj 2002 (fråga 1) och därefter avyttrar de förvärvade aktierna (fråga 2). Vidare vill han veta vad som gäller om han inte har utnyttjat optioner när han återvänder till USA i början av år 2004 (frågorna 3 och 4).

Nämnden gör följande bedömning.

Reglerna om beskattning av personaloptioner finns efter införandet av IL i 10 kap. 11 § andra stycket och 11 kap. 16 § denna lag. Enligt huvudregeln i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen IL ska en skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. I andra meningen finns en regel om tidigareläggning av beskattningstidpunkten vid utflyttning. Där anges att om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige eller att stadigvarande vistas här ska förmånen tas upp det beskattningsår då detta sker och till den del förmånen då kunnat utnyttjas.

I 11 kap. 16 § IL finns kompletterande regler för skattskyldiga som på grund av inflyttning blivit bosatta eller stadigvarande vistas i Sverige. Enligt första stycket gäller att om förmånen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands ska denna inte tas upp till den del den hade kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här. Ett ytterligare undantag som inte aktualiseras i ärendet finns i andra stycket.

Dessa bestämmelser infördes genom lagstiftning 1998. Enligt den rättspraxis som tillämpades tidigare beskattades personaloptionerna det år optionerna kunde utnyttjas oberoende av om de faktiskt utnyttjades eller inte.

Jämfört med tidigare har alltså beskattningen senarelagts. Vissa avvikelser från huvudregeln finns i samband med att en skattskyldig flyttar ut ur eller in i landet. Det innebär i utflyttningsfallen att beskattningstidpunkten tidigareläggs och att förmånsvärdet beräknas på grundval av om det vid den tidpunkten uppkommit någon rätt att förvärva värdepapper. Om förmånen helt eller delvis tjänats in genom verksamhet utomlands ska denna inte tas upp till den del den kunnat utnyttjas innan den skattskyldige blev bosatt i Sverige eller stadigvarande vistades här.

Enligt nämndens bedömning bör lagtexten uppfattas så att en förmån får anses intjänad vid den tidpunkt då rätten att förvärva aktier kan utnyttjas. En sådan tolkning har stöd i förarbetena (prop. 1997/98:133 s. 37-40) samt överensstämmer med den praxis som gällde innan de nuvarande reglerna infördes (jfr a. prop. s. 34). En annan konsekvens av detta synsätt är att underlaget för beskattning inte ska proportioneras med hänsyn till den tid som den skattskyldige före intjänandet av förmånen vistats utomlands och i Sverige (jfr a. prop. s. 40).

Fråga 1

Fr.o.m. den 14 maj 2002 har sökanden rätt att utnyttja en tredjedel av optionerna för att förvärva aktier i det svenska bolaget. Eftersom dessa optioner kunde ha utnyttjats före flyttningen till Sverige i september 2002 ska enligt 11 kap. 16 § första stycket IL någon förmån inte tas upp till beskattning om de utnyttjas under vistelsen här.

Fråga 2

Om sökanden förvärvar aktier på grundval av optionerna och därefter avyttrar dem innan han flyttar tillbaka till USA ska han som obegränsat skattskyldig i Sverige vid denna tidpunkt beskattas för försäljningen enligt kapitalvinstreglerna i IL.

Anskaffningsutgiften för aktie som en skattskyldig förvärvar på förmånliga villkor från sin arbetsgivare beräknas normalt på grundval av aktiens marknadsvärde vid tidpunkten för förvärvet eftersom detta värde utgör utgångspunkten för förmånens värdering (se 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § först stycket IL). Detta är oberoende av om något lösenpris betalas för aktien eller ej eftersom en sådan betalning i motsvarande mån reducerar förmånens storlek.

Beräkningen av anskaffningsutgiften för sökandens aktier utgörs av betalt lösenbelopp och ett belopp motsvarande förmånen, dvs. marknadsvärdet vid hans förvärv av aktierna. Att reglerna i 11 kap. 16 § IL innebär att någon förmånsbeskattning inte ska ske i Sverige påverkar inte vad som nu sagts.

Fråga 3

Av 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL följer att när sökanden flyttar tillbaka till USA ska han förmånsbeskattas till den del förmånen då kunnat utnyttjas. Ordalydelsen omfattar inte bara optioner med intjänandetidpunkt den 14 maj 2003 utan även de med intjänandetidpunkt den 14 maj 2002 i den mån de inte utnyttjats.

Emellertid framgår av svaret på fråga 1 att de senare optionerna som intjänats utomlands, med avvikelser från huvudregeln i 10 kap. 11 § andra stycket första meningen IL, enligt 11 kap. 16 § första stycket IL inte ska beskattas om de utnyttjas när han är bosatt eller stadigvarande vistas här. Det får anses innebära att avskattningsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket andra meningen IL inte heller ska tillämpas om dessa optioner inte utnyttjats vid en utflyttning från landet.

Fråga 4

Enligt artikel 15 punkt 1 i skatteavtalet med Amerikas Förenta Stater, om bestämmelserna i artiklarna 16, 19 och 20 inte föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat såvida inte arbetet utförs i den andra avtalsslutande staten. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättningen som uppbärs för arbetet beskattas där.

Var arbetet ska anses utfört i ett fall som det förevarande finns inte definierat i avtalet. Inte heller en granskning av avtalets terminologi i övrigt, dess uppbyggnad och systematik m.m. ger någon ledning. Vid sådant förhållande får tolkningsregeln i artikel 3 punkt 2 i avtalet tillämpas. Enligt den bestämmelsen gäller att varje i avtalet förekommande uttryck vars innebörd inte särskilt angetts ska anses ha den betydelse som uttrycket har enligt gällande skattelagstiftning hos den stat som ska tolka avtalet, dvs. i det här fallet svensk lagstiftning.

En tillämpning av artikel 15 i skatteavtalet med ledning av svensk rätt medför att arbetet anses utfört (intjänandet) i det land där den anställde befinner sig vid intjänandetidpunkten. Detta leder till att en prövning av fråga 3 mot skatteavtalet inte medför någon annan bedömning.

OBS! Se rättelse nedan

Kommentar:

~~Beskedet stämmer överens med RSV:s uppfattning i frågorna. RSV har överklagat förhandsbeskedet och begärt fastställelse av det.~~

Rättelse

Kommentar:

Beskedet stämmer överens med RSV:s uppfattning vad gäller fråga 1, 3 och 4. Vad gäller fråga 2 är RSV av den uppfattningen att den faktiska anskaffningsutgiften (lösenpriset) ska användas som anskaffningsutgift. Har optionsinnehavaren blivit beskattad för optionsförmån i USA anser inte RSV att det beskattade

förmånsvärdet ska få läggas till anskaffningsutgiften i Sverige. Möjligen bör då istället sökanden få avräkning för den erlagda skatten. RSV har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 oktober 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 24 juni 2003

Väsentlig anknytning

Förvärv av ytterligare en skogsfastighet har inte ansetts medföra väsentlig anknytning till Sverige.

Inkomsttaxering åren 2004 - 2006

"FÖRHANDBESKED"

"Enbart den omständigheten att A förvärvar fastigheten 3 skall inte medföra att han får väsentlig anknytning till Sverige enligt bestämmelserna i 3 kap. 3 § första stycket 3 jämfört med 3 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229)."

"MOTIVERING"

"A är svensk medborgare. Sedan mer än 20 år är han bosatt utomlands. Han bor sedan år 1990 i D tillsammans med sin familj och har en chefsbefattning i en internationell koncern. År 1996 förvärvade A en privatbostadsfastighet med en angränsande jordbruksfastighet i O kommun för att användas som fritidsbostad av familjen. Jordbruksfastigheten är på 10 ha, varav 5 ha öppen mark och 5 ha skog. Han bedriver ingen jordbruksverksamhet på fastigheten. I ansökningen har lämnats som en förutsättning att innehaven av fastigheterna inte medför att han har väsentlig anknytning hit.

A överväger att förvärva ytterligare en jordbruksfastighet, 3 i O kommun, belägen i närheten av de båda andra fastigheterna. Fastigheten består av bl.a. drygt 50 ha skog och har ett marknadsvärde på ca 20 mnkr. På fastigheten finns tre bostadshus, en mangårdsbyggnad ..., en rättarbostad ... och en arbetarbostad Avsikten är att fastigheten skall användas för fritids- och

rekreationsändamål av A och hans familj under ett fåtal veckor årligen. A:s delaktighet i fastighetens drift kommer att vara enbart av övergripande natur och inte alls avse dess löpande förvaltning. Det får vidare uppfattas ha lämnats som en förutsättning att varken A:s hustru eller barnen kommer att ta del av fastighetens drift. För att säkra byggnadernas tillsyn och underhåll kommer de att hyras ut för c:a 500 000 kr per år. Åker- och betesmarken skall sannolikt arrenderas ut till den nuvarande arrendatorn för c:a 10 000 kr per år. Skogen skall skötas i enlighet med etablerad skogsplan och vid behov av avverkning och plantering kommer utomstående personal att hyras in.

Med hänsyn till vad som uppgetts i ärendet finner nämnden att enbart det förhållandet att A förvärvar fastigheten under de angivna förutsättningarna innebär inte att han får väsentlig anknytning till Sverige."

Kommentar:

Enligt RSV:s uppfattning kan det mot bakgrund av de uppgifter som lämnats noteras att den löpande förvaltningen inte överlåtits på någon utomstående person.

RSV har överklagat förhandsbeskedet.

- [RR:s dom den 13 mars 2003, målnr 1275-2002](#)
Personaloption, syntetisk option, SAR (Stock Appreciation Right). En personaloption förenad med alternativ med kontant ersättning i stället för förvärv av värdepapper har ansetts falla in under personaloptionsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket IL när valrätten ligger hos optionsinnehavaren, men inte när valrätten ligger hos arbetsgivaren. I det senare fallet har beskattning i stället ansetts aktualiseras vid den tidpunkt då optionen kan utnyttjas
- [KR:s i Göteborg dom den 28 februari 2003 mål nr 2996--2998-2001](#)
Näringsverksamhet eller hobby. KR har ansett att viss verksamhet i handelsbolag med ballongflygning utgör hobby
- [KR:s i Sundsvall dom den 3 januari 2003, mål nr 2448–2000](#)
Avdrag för framtida garantiutgifter. Ett aktiebolag har utöver avdrag för framtida garantiutgifter enligt punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL (numera 3 – 5 §§ 16 kap. IL) medgetts avdrag för framtida utgifter avseende kända skadefall
- [KR:s i Jönköping dom den 21 februari 2003, målnr 1236-2001](#)
Avdrag för förvaltningskostnader. Avdrag såsom för förvaltningskostnader har inte medgetts för kostnad för inköp av dator, skrivare som använts som fax och kopiator samt färgpatron till skrivare
- [KR:s i Stockholm dom den 26 februari 2003, målnr 7686-02](#)
Avdrag för förvaltningskostnader. Avdrag för förvaltningskostnader har inte medgetts för kostnad för inköp av PC samt tidningar. För PC-tillbehör och kostnader för internet har avdrag medgetts med skäligt belopp
- [Meddelat prövningstillstånd](#)

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 mars 2003.*

RR:s dom den 13 mars 2003, målnr 1275-2002

Personaloption, syntetisk option, SAR (Stock Appreciation Right)

En personaloption förenad med alternativ med kontant ersättning i stället för förvärv av värdepapper har ansetts falla in under personaloptionsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket IL när valrätten ligger hos optionsinnehavaren, men inte när valrätten ligger hos arbetsgivaren. I det senare fallet har beskattning i stället ansetts aktualiseras vid den tidpunkt då optionen kan utnyttjas

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2004

För omständigheterna i målet, se referat av SRN:s förhandsbesked den 31 januari 2002, [rättsfallsprotokoll nr 06/02](#).

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

RR:s dom överensstämmer med RSV:s uppfattning av rättsläget.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 mars 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 28 februari 2003 mål nr 2996--2998-2001

Näringsverksamhet eller hobby

KR har ansett att viss verksamhet i handelsbolag med ballongflygning utgör hobby.

T är delägare och företagsledare i HB vilket momsregistrerades i oktober 1991. Ett tidningsföretag (K-bladet) finansierade genom bidrag och hyresersättningar HB:s inköp av en luftballong. Enligt av HB lämnade uppgifter vid momsregistreringen skulle verksamheten bestå i personbefordran och reklamverksamhet med hjälp av

luftballong.

Vid revision konstaterade SKM att K-bladet varit HB:s enda kund och att några andra kommersiella flygningar inte förekommit bl.a. därför att HB saknar nödvändiga tillstånd från luftfartsmyndigheten. Vid en samlad bedömning ansåg SKM att verksamheten i HB saknar vinstsyfte varför SKM eftertaxerade T för 1992, 1993 och 1995 års taxeringar och påförde honom inkomst av tjänst (hobby). Skattetillägg påfördes.

T överklagade och anförde att han lämnat alla nödvändiga uppgifter vid registreringen och vid taxeringarna varför grund för eftertaxering inte föreligger. T hävdar att långsiktigt vinstsyfte fanns men att försäljning av reklamplatser misslyckats samt att HB varit blockerat av sitt avtal med K-bladet.

LR konstaterar att HB endast haft en kund, att T inte visat att man aktivt verkat för att erhålla andra kunder, att HB med undantag för 1996 inte visat någon vinst samt att med hänsyn till verksamhetens art det är fråga om hobby. Genom att T redovisat HB:s verksamhet som näring utan att lämna närmare uppgifter om hur verksamheten bedrivits föreligger grund för eftertaxering. Att mer detaljerade uppgifter lämnats i samband med momsregistrering medför inte någon annan bedömning. LR anser inte att frågan i målet varit av sådan svårighetsgrad att skattetillägg ska efterges.

T överklagade till KR där SKM tillstyrkte att skattetillägget skulle efterges. KR avslog överklagandet i inkomstskattedelen på samma grunder som LR angett och framhöll därtill att T inte varit beroende av verksamheten för sin försörjning, då han haft andra inkomstkällor av betydande omfattning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 mars 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 3 januari 2003, mål nr 2448–2000

Avdrag för framtida garantiutgifter

Ett aktiebolag har utöver avdrag för framtida garantiutgifter enligt punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL (numera 3 – 5 §§ 16 kap. IL) medgetts avdrag för framtida utgifter avseende kända skadefall

Inkomsttaxeringen 1993

Länsrätten vägrade avdraget och yttrade: "Bolaget har i sitt bokslut gjort garantiavsättningar som uppgår till 11 370 000 kr vartill kommer en reservering med 3 330 000 kr, som avser vid räkenskapsårets utgång redan kända skadefall. De senare har därefter beräknats till 5 820 000 kr. I räkenskaperna har bolaget emellertid kostnadsfört endast 2 889 400 kr som utgifter med anledning av utfärdade garantier. Eftersom garantitiden är 12 månader tillåter 24 § anv p 5 kommunalskattelagen att avdrag medges med högst 1 444 700 kr. Att kostnaderna är kända genom att reklamation redan gjorts ändrar inte på det förhållandet att utgiften skall rymmas inom vad som utgör högsta tillåtna avsättning för framtida garantikostnader enligt 24 § anv p 5 kommunalskattelagen. Det förhållandet att beloppet är känt grundar således inte rätt till någon avsättning enligt reglerna om framtida utgifter i 24 § kommunalskattelagen. Bolagets överklagande kan därför inte bifallas i denna del."

Bolaget överklagade och framhöll "Den reservering på 9 150 000 kr som bolaget gjort avser sex avsättningar som specificerats i en tidigare ingiven bilaga till länsrätten. Det framgår av specifikationen att åtgärder i flera fall redan hade påbörjats och att kostnaderna för att åtgärda felen kunde beräknas."

KR gjorde följande bedömning: "Frågan är om bolaget med stöd av god redovisningssed kan göra avdrag för framtida garantikostnader för taxeringsåret 1993 med 9 150 000 kr. Bolaget hade från början i deklARATIONEN angett att de kända framtida garantikostnaderna uppgick till 3 330 000 kr och att garantiriskerna dvs. de okända skadefallen kunde beräknas till 11 370 000 kr. Efter kontroll har bolaget funnit att posten för kända skadefall rätteligen skall påföras ytterligare 5 820 000 kr varvid det sammanlagda beloppet uppgår till 9 150 000 kr och att garantiriskerna skulle minska till 5 550 000 kr. Parterna är överens om att enligt anvisningspunkt 5 till 24 § KL det maximalt avdragsgilla beloppet för framtida garantiutgifter utifrån årets garantikostnader uppgår till 1 444 700 kr. Bolaget anser att de kända skadefallen inte är att betrakta som garantikostnader, såsom de definieras i nämnda anvisningspunkt. Bolaget anser vidare att frågan om avdrag för dessa kostnader skall hänföras till det kopplade området och därmed utgöra en direkt avdragsgill kostnad för bolaget. Skattemyndigheten anser för sin del att avsättning av för i målet aktuella kostnader till sin karaktär är att betrakta som sådana kostnader som är avdragsgilla endast med stöd av nyss nämnda lagrum. Detta innebär att bolaget anser att endast 4 105 300 kr (5 550 000-1 444 700) skall återföras till beskattning medan skattemyndigheten anser att hela beloppet om 13 255 300 kr (11 370 000+3 330 000-1 444 700) skall återföras.

Det är oklart var gränsen går mellan å ena sidan tillämpning av garantiriskregeln och å andra sidan skuldreservering eller avsättning enligt god redovisningssed. I praxis (bl.a. RÅ 1992 ref. 44) har emellertid fastslagits att kostnader som beloppsmässigt kan bestämmas med stor säkerhet kan vara omedelbart avdragsgilla som framtida utgift om kostnaderna visar sig oundvikliga för företaget. I målet är de kända skadefallen specificerade och det framgår vilka skador det handlar om, både till storlek och omfattning, vilka kostnaderna är för att åtgärda skadorna och vilka kontakter som förevarit mellan bolaget och den skadedrabbade kunden. Härigenom saknas mycket av det riskmoment som anges i anvisningspunkten. Kostnaderna är därför enligt kammarrättens bedömning så bestämda och av en sådan karaktär att de kan hänföras till det kopplade området. Det innebär att bolaget är berättigat till avdrag för dessa kostnader med 9 150 000 kr. Bolagets överklagande skall således bifallas i denna del.”

Domen har inte överklagats av RSV.

Kommentar:

I KR:s dom hänvisades till RÅ 1992 ref 44. I detta mål hade ett företag åtagit sig att i en s.k. garantikampanj avhjälpa vissa fel utöver sådana som täcktes av den ordinarie fabriksgarantin. Kostnaderna kunde beräknas med relativt hög grad av säkerhet, liksom den tidsperiod under vilken kostnaderna skulle bestridas. Regeringsrätten ansåg att kostnaderna saknade mycket av det riskmoment som särskilt angavs i punkt 1.a. av anvisningarna till 41 § KL (sedermera p. 5 24 § KL och numera 3 – 5 §§ 16 kap. IL) och att de inte utgjorde sådana kostnader som omtalades i anvisningspunkten. Åtagandet ansågs dock utgöra en belastning för företaget och en avsättning borde i enlighet med god redovisningssed påverka resultatet. Avsättningen ansågs därför omedelbart avdragsgill. De utgifter för vilka avdrag medgavs i det ovan refererade KR-målet synes inte skilja sig i någon väsentlig grad från dem för vilka avdrag medgavs i regeringsrättsfallet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 mars 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 21 februari 2003, målnr 1236-2001

Avdrag för förvaltningskostnader

Avdrag såsom för förvaltningskostnader har inte medgetts för kostnad för inköp av dator, skrivare som använts som fax och kopiator samt färgpatron till skrivare

Inkomstskatt taxeringsåret 1999

X yrkade i sin självdeklaration avdrag såsom förvaltningskostnad bl. a. för kostnader för inköp av dator (15 000 kr), skrivare som använts som fax och kopiator (7 108 kr) samt färgpatron till skrivare (399 kr). Enligt uppgift i deklARATIONEN hade han vid ett stort antal tillfällen sålt marknadsnoterade aktier. Försäljningsintäkten uppgick sammanlagt till 12 413 902 kr. Skattemyndigheten vägrade avdragen.

X överklagade SKM:s beslut. Han anförde bl.a. följande. Sedan han sålde sitt företag har han aktieförvaltning som yrke. Från halvårsskiftet 1998 har han inte någon annan inkomst än den aktieförvaltningen inbringar. Han måste ha en dator för att kunna få information och göra affärer i realtid. Om han skulle vara tvungen att ringa till banken för att köpa och sälja skulle han förlora ungefär 50 000 kr i courtage.

Länsrätten biföll X:s yrkande och medgav honom avdrag för kostnader för inköp av dator, skrivare och färgpatron med yrkade belopp.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom till kammarrätten och yrkade att X skulle vägras avdrag.

Kammarrätten anförde följande.

I målet är ostridigt att X handlar med värdepapper sedan år 1998 och får sin utkomst från den verksamheten. Handeln i fråga sker över Internet och har under det nu aktuella inkomståret omsatt över tolv miljoner kr. Frågan i målet gäller om X är berättigad till avdrag såsom förvaltningskostnader för persondator och skrivare med faxfunktion samt färgpatron.

Det finns enligt kammarrätten i och för sig inte skäl att ifrågasätta att det har varit av stor vikt för X att ha en dator för att kunna

genomföra värdepappershandel i den omfattning som skett. En dator kan emellertid användas inom vitt skilda områden och datorer var redan under nu aktuellt beskattningsår vanligt förekommande i hemmen för olika privata ändamål. Enligt hittillsvarande praxis medges avdrag såsom förvaltningskostnad endast för sådana tillbehör, program o.dyl. som har direkt anknytning till kapitalförvaltningen. Kostnaden för persondatorn kan därför inte anses ha ett sådant direkt samband med förvaltningen av X:s förmögenhet att avdrag kan medges under inkomst av kapital. Detsamma gäller kostnaden för skrivare och färgpatron. Vad X anfört föranleder inte någon annan bedömning. Skattemyndighetens överklagande ska således bifallas.

Kommentar:

Se under KR:s i Stockholms dom den 26 februari 2003, målnr 7686-02 [detta protokoll](#).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 mars 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 26 februari 2003, målnr 7686-02

Avdrag för förvaltningskostnader

Avdrag för förvaltningskostnader har inte medgetts för kostnad för inköp av PC samt tidningar. För PC-tillbehör och kostnader för internet har avdrag medgetts med skäligt belopp.

Inkomstskatt taxeringsåret 2001

Y yrkade i sin självdeklaration avdrag för förvaltningskostnader med 36 313 kr i inkomstslaget kapital. Avdraget avsåg kostnader för inköp av PC med tillbehör, Internetkostnader samt kostnader för tidningarna Dagens Industri, Privata Affärer och Dagens Nyheter.

Y ägnar sig på heltid åt portföljbevakning. Hon vistas en stor del av året i Båstad och har därför både en stationär dator och en bärbar dator med modem. Under det aktuella året sålde Y aktier för sammanlagt 1 847 151 kr och hennes realisationsvinster uppgick till 346 121 kr.

Skattemyndigheten medgav Y avdrag för löpande utgifter (PC-tillbehör och internetkostnader) med skäliga 2 000 kr.

Varken länsrätten eller kammarrätten medgav ytterligare avdrag.

Kommentar:

Avgörandena överensstämmer med RSV:s uppfattning. En dator kan användas inom vitt skilda områden och det är vanligt att en sådan finns i hemmen för rent privata ändamål. Presumtionen för att kostnaderna för inköp av datautrustning är av privat karaktär får därför anses vara mycket stark. Avdrag för Internetuppkoppling kan medges om den skattskyldige kan påvisa direkta kostnader för t.ex. börsinformation. Avdrag medges emellertid inte för kostnad för abonnemang. Avdrag för facktidskrifter bör enligt RÅ 2000 ref. 3 medges endast om dessa är utpräglat inriktade på placeringsrådgivning eller företagsanalys. En förutsättning är dock att den skattskyldige bedriver en omfattande förmögenhetsförvaltning. Avdrag medges inte om tidskriften också har karaktär av allmänt nyhetsorgan.

Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 mars 2003.*

Meddelat prövningstillstånd

Saken: Fråga om ett bolags nedsättning av fordran, som avser skadestånd med anledning av brott, som en tidigare arbetstagare begått mot bolaget, ska föranleda skattskyldighet för denne.

RR målnr 4701-2002, KRSU 2866-2000

Klagande: RSV

Lagrum: 32 § 1 mom. första stycket a) KL

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 22 september 2003, mål nr 1337-2003](#)
Uppskovsbelopp. Benefik överlåtelse. Dödsboet efter X ska inte ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår äganderätten till aktierna övergår genom arv till Y
- [KR:s i Göteborg dom den 29 september 2003, mål nr 4180-03 och 4181-03](#)
Avdrag för lokalkostnader i inkomstslaget näringsverksamhet. Avdrag har medgivits för skälig del av kostnader och inte för utbetald hyra till maken
- [SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2003](#)
Tjänster avseende nedläggning och underhåll av sjökabel. I Ska omsättning av tjänster avs. nedläggning och underhåll av telekommunikationskabel, från Sverige till annat land, anses ha skett inom landet?
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 oktober 2003.

RR:s dom den 22 september 2003, mål nr 1337-2003

Uppskovsbelopp. Benefik överlåtelse

Dödsboet efter X ska inte ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår äganderätten till aktierna övergår genom arv till Y.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 12 februari 2003 har redovisats i [rättsfallsprotokoll nr 9/2003](#).

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om uppskovsbelopp som avser mottagna aktier tillhörande ett dödsbo efter en här bosatt person skall tas upp som intäkt när aktierna ärvs av en begränsat skattskyldig fysisk person.

Enligt 49 kap. 19 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall uppskovsbelopp som avser en mottagen aktie tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till aktien övergår till någon annan, om inte annat följer av övriga bestämmelser i kapitlet. (Här och i det följande avses lagtextens i målet aktuella lydelse). Ett dödsfall och tillkomsten av ett dödsbo utlöser inte i sig någon beskattning.

Den som förvärvar aktien genom arv, testamente, gåva eller bodelning inträder enligt 49 kap. 25 § IL i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet. Vidare gäller enligt 49 kap. 26 § IL att uppskovsbeloppet skall tas upp som intäkt om en fysisk person inte längre är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Frågan är då om bestämmelserna i 49 kap. 25 § IL innebär att en beskattning av dödsboet är utesluten när aktien övergår till ny ägare genom arv. Ett synsätt är att beskattning skall ske om arvtagaren enligt bestämmelserna i 3 kap. IL inte skulle beskattas vid en avyttring av den mottagna aktien omedelbart efter arvfallet. Bestämmelsen innehåller emellertid inte något krav på att mottagaren skall vara skattskyldig för en överlåtelse av tillgången (jämför t.ex. regleringen beträffande underprisöverlåtelser i 23 kap. 16 § IL). Grund för att ta upp uppskovsbeloppet som intäkt hos dödsboet föreligger därför inte.

Av det anförda följer att Skatterättsnämndens förhandsbesked skall fastställas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Kommentar:

RSV har i 2003 års utgåva av Handledning för internationell beskattning (s. 312) och i Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2003 års taxering del 1 s. 589 gjort bedömningen att uppskovsbeloppet i den aktuella situationen ska tas upp till beskattning. Skrivningen kommer att ändras i nästkommande utgåva.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 oktober 2003.*

**KR:s i Göteborg dom den 29 september 2003, mål nr 4180-03
och 4181-03**

Avdrag för lokalkostnader i inkomstslaget näringsverksamhet

**Avdrag har medgivits för skälig del av kostnader och inte för
utbetald hyra till maken.**

Inkomsttaxeringen 1996 och 1997

C bedriver näringsverksamhet i hennes och hennes makes gemensamma bostadsfastighet. Hon var ensam lagfaren ägare men enligt makarna hade mannen dold äganderätt till fastigheten. Mannen hyrde ut ett utrymme i villantill hustrun och hon yrkade avdrag för denna hyra. SKM vägrade avdrag för hyran och medgav i stället avdrag för en skälig kostnad på 2 000 kr.

Länsrätten i Värmlands län gjorde följande bedömning.

Den aktuella bestämmelsen (anvisningspunkt 27 till 23 § KL hade vid 1996 – 1997 års taxeringar följande lydelse.

Har en för ändamålet särskilt inrättad del av en privatbostad eller annan bostad använts i innehavarens näringsverksamhet medges avdrag för skälig del av kostnaderna för bostaden för hyra o d, värme, vatten och avlopp samt elektrisk ström. Avdrag medges även för kostnader i övrigt som är omedelbart betingade av näringsverksamheten.

Vid tillämpning av denna bestämmelse anser länsrätten att C måste betraktas som "innehavare" av bostaden, även om hennes make skulle ha s.k. dold äganderätt till någon del därav. Avdragsrätten skall därför bestämmas med utgångspunkt från bestämmelsen, och inte från den interna hyresbetalning som kan ha skett mellan makarna. C har inte närmare redogjort för några sådana lokalkostnader som kan beaktas enligt bestämmelsen. SKM har uppskattat kostnaderna till 2 000 kr, och i avsaknad av redogörelse från C:s sida finner länsrätten inte skäl frångå denna uppskattning. Länsrätten avslår C:s överklagande.

KR instämmer i länsrättens bedömning och ändrar därför inte den överklagade domen.

Kommentar:

RSV delar domstolarnas uppfattning. Oavsett vem av makarna som är lagfaren ägare till villafastigheten blir en hyra som betalas till andre maken ej avdragsgill. Bestämmelsen infördes genom prop. 1984/85:93. I specialmotiveringen (s.25) sägs att bor rörelseidkaren i egen eller makes villafastighet måste hänsyn tas till den avdragsrätt för räntor som föreligger enligt allmänna regler. Avdraget ska därför i detta fall begränsas till övriga kostnader för arbetslokalen, som exempelvis uppvärmning, belysning och förslitning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 oktober 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 13 juni 2003

Tjänster avseende nedläggning och underhåll av sjökabel

Ska omsättning av tjänster avs. nedläggning och underhåll av telekommunikationskabel, från Sverige till annat land, anses ha skett inom landet?

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att kabelnedläggning, som den beskrivs i ärendet i fråga, från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel ska anses som tjänster omsatta i Sverige enligt 5 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 december 2001 – den 30 november 2004.

Omständigheterna i ärendet är i korthet följande. Sökandebolaget avser att lägga ned en sjökabel mellan Sverige och ett annat land, vilket kan vara ett EG-land eller ett tredje land. Sjøkabeln utgör en fiberoptisk kabel. Köparen av bolagets tjänster avseende sjökabeln kommer att använda kabeln för att tillhandahålla överföringstjänster till olika telekommunikationsoperatörer. Bolaget kommer att vid utförandet av arbetet tillhandahålla allt material som behövs för sjökabelsystemet och all nödvändig utrustning för att utföra arbetet. Nedläggningen av sjökabeln kommer att ske från ett av bolaget förhyrt fartyg med inhyrd besättning. Det faktiska arbetet med sjökabellaggnen kommer att utföras av specialister tillhörande

bolagets egen sjökabelgrupp. Sjøkabeln kommer att læggas ned mellan en punkt i Sverige genom att först gråvas ned i marken på svenska fastlandet, för att därefter læggas ned (installeras) i vattnet inom svenskt sjöterritorium och på internationellt vatten samt i den andra statens territorialvatten och inre vatten för att slutligen gråvas ned i marken på den andra statens fastland. Mot denna bakgrund ställde bolaget följande frågor:

1. Utgör tjänst avseende nedläggning av sjökabel mellan olika länder tjänst avseende fastighet enligt 5 kap. 4 § ML, arbete på lös egendom enligt 5 kap. 6 § ML eller någon annan tjänst och i så fall vilken ?

2. Utgör Sverige omsättningsland för nedläggning av sjökabel om sjökabeln læggs ned

a) mellan två punkter som är belägna inom svenskt inre vatten och territorialvatten,

b) mellan två punkter som är belägna på internationellt vatten,

c) mellan en landpunkt belägen inom Sverige och en landpunkt inom ett annat land med dessa länders sjöterritorium samt internationellt vatten däremellan,

d) mellan två punkter inom ett annat lands inre vatten och territorialvatten ?

3. Blir det någon skillnad i bedömningen av fråga i 1 och 2 om tjänsten i stället avser underhåll och reparation av sjökabel ?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1, 2 och 3

Nedläggning som den beskrivs i ärendet av telekommunikationskabel från Sverige till annat land över nationellt och internationellt vatten samt reparation och underhåll av sådan nedlagd kabel ska anses som tjänster omsatta i Sverige enligt 5 kap. 8 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Frågorna 1 och 2

Så som bolagets tillhandahållanden slutligt beskrivits i ärendet avser de bl.a. åtaganden att lægga ned telekommunikationskabel mellan en fast punkt i Sverige och en fast punkt i ett annat EG-land eller tredje land – över internationellt vatten – och att äganderätten till kabeln övergår till beställaren efter det att den för dennes räkning har grävts ned eller på annat sätt förankrats på mark och under vatten

och konstaterats funktionsduglig.

Även om den ersättning som bolaget tar ut vid kabelläggningen enligt vad som uppgetts till en större del belöper på kostnaden för själva kabeln och till en mindre del på kabelnedläggningen får det, med hänsyn bl.a. till den komplicerade och speciella utrustning och det kunnande som krävs för att montera ihop och lägga ut kabeln, anses att tillhandahållandet i sin helhet är tjänst i mervärdesskattehänseende. Tillhandahållandet till beställaren och – sedermera – förvärvaren av kabeln får anses utgöra ett enda sammantaget tillhandahållande. Fråga är då om karaktären på denna tjänst och i vilket land den ska anses omsatt.

Enligt 5 kap. 4 § första stycket ML är tjänster som avser en fastighet omsatta inom landet, om fastigheten är belägen här. Enligt 6 § första stycket 4 ML är tjänster – med vissa undantag som inte är aktuella – omsatta inom landet, om de utförs i Sverige och avser arbete på varor som är lös egendom, däri inbegripet kontroll eller analys av sådana varor. I 8 § första stycket ML stadgas bl.a. att för andra tjänster än sådana som anges i 4 – 6 a §§ eller 7 a § ska, med visst här ej aktuellt undantag för bl.a. telekommunikationstjänster, omsättningen anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls eller, i de fall tjänsterna inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är de omsatta inom landet om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Till grund för bestämmelserna i ML ligger EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (77/388/EEG). I artikel 9.1 anges att platsen för tillhandahållande av en tjänst ska anses vara där leverantören har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. Enligt artikel 9.2 a ska emellertid platsen för tillhandahållande av tjänster som har samband med fast egendom vara den plats där egendomen är belägen. Om tjänsterna avser arbete på materiell lös egendom ska platsen enligt artikel 9.2 c vara den där dessa tjänster fysiskt utförs.

EG-domstolen har i målet 168/84, Berkholz mot Finanzamt Hamburg-Mitte-Altstadt, närmare utvecklat innebörden av artikel 9. Målet gällde en verksamhet med att installera och driva spelautomater m. m. bl.a. på två färjor som gick mellan Tyskland och Danmark. Frågan var att fastställa platsen för tillhandahållandet av tjänsterna. Domstolen uttalade att syftet med artikeln är att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning på mervärdesskatteområdet genom att på ett enhetligt sätt fastställa den fiskala anknytningen för tillhandahållandet av

tjänsterna (p. 14). Domstolen uttalade vidare följande. Artikel 9.1 anger huvudregeln för detta medan artikel 9.2 innehåller en rad särskilda anknytningspunkter. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom det framgår av artikel 9.3, även om det bara berör särskilda situationer.

Domstolen påpekade (p. 16) att artikel 9 inte begränsar medlemsstaternas frihet att beskatta tjänster som tillhandahålls utanför området för deras territoriella suveränitet ombord på havsgående fartyg som lyder under deras jurisdiktion. Domstolen tillade härefter följande. Direktivet föreskriver alltså på intet sätt att tjänster som tillhandahålls till havs, eller mer generellt utanför området för den territoriella suveräniteten för den stat som har jurisdiktion över fartyget, ska undantas från skatteplikt, oavsett om de berörda tjänsterna anses ha tillhandahållits där operatören har etablerat sin rörelse eller på något annat fast driftsställe.

Det ankommer enligt domstolen på varje enskild medlemsstats skattemyndigheter att inom ramen för de valmöjligheter som anges i direktiv 77/388 fastställa vilken anknytningspunkt som förefaller mest ändamålsenlig för en bestämd tjänst ur fiskal synpunkt (p. 17). Enligt artikel 9.1 i direktivet är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse den primära anknytningen, så att en annan plats från vilket tjänsterna tillhandahålls endast kan komma i fråga om anknytningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat (p. 17). – Jfr även C-214/94 Boukhalfa mot Förbundsrepubliken Tyskland och C-429/97 Europeiska kommissionen mot Franska Republiken.

Nämnden, som finner att frågorna i ansökningen bör besvaras endast såvitt gäller ett sådant tillhandahållande som beskrivits inledningsvis, gör – med utgångspunkt i EG-domstolens tolkning av artikel 9 i direktivet – följande bedömning.

Den av bolaget omsatta tjänsten är av sådan beskaffenhet att de särskilda anknytningsbestämmelserna i 5 kap. 4-6 a §§ och 7 a § ML inte är tillämpliga. I stället ska 8 § första stycket i kapitlet tillämpas vid bestämmande av omsättningsland för tjänsten i dess helhet. Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet har bolaget etablerat sin rörelse i Sverige och tillhandahåller tjänsterna härifrån. Tjänsterna ska därför anses omsatta inom landet.

Nämnden besvarar frågorna 1 och 2 i enlighet med det ovan anförda.

Fråga 3

Denna fråga avser tjänster på kabeln efter det att den anbragts på

mark och i vatten på samma sätt som angetts i det föregående under frågorna 1 och 2. Enligt de förutsättningar som angetts i ansökan kommer bolaget inte att ingå avtal med kabelägaren om tillhandahållande av tjänster i varje särskilt fall när underhållsbehov och skada eller annat problem med anknötning till kabeln uppkommer. I stället kommer avtalet att innebära att bolaget mot viss i förväg bestämd och uppuren ersättning ansvarar för kablarnas underhåll och funktionsduglighet. Den ersättning som uppbärs motsvaras således inte av något faktiskt utfört arbete som vid skattskyldighetens inträde kan lokaliseras till en viss plats eller visst land. Nämnden finner mot bakgrund härav att 5 kap. 8 § första stycket ML är tillämplig även på nu behandlade tjänster.

Den ovan gjorda bedömningen ska ses i ljuset av sjätte mervärdesskattedirektivet som detta har uttolkats av EG-domstolen i det under frågorna 1 och 2 behandlade avgörandet i mål 168/84.

AVVISNING

I de delar ansökningen inte blivit besvarad genom förhandsbeskedet avvisas den.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Sökandebolaget har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 oktober 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om avdrag för framtida utgifter för avgångsvederlag till anställda får göras för tid då dessa ännu inte har lämnat sina anställningar. RR mål nr 6794-2001, KRNS 663-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 24 § anv.p. 3 KL

- [KR:s i Stockholm dom den 9 september 2002, mål nr 404-- 405-2002](#)
Ettårsregeln. Ettårsregeln har inte ansetts tillämplig på pilot i internationell trafik
- [KR:s i Jönköping dom den 21 februari 2003, målnr 3676-2000](#)
Avyttring vid konkurs. Finansiellt instrument. Förlust av medel på depåkonto p.g.a. att depåföretaget gått i konkurs har inte ansetts medföra en avdragsgill reaförlust. Depåkontot ansågs inte vara ett finansiellt instrument och avyttring förelåg därför inte
- [SRN:s förhandsbesked den 19 februari 2003](#)
Lex Asea. Fråga om undantag från beskattning enligt 42 kap. 16 § IL av utdelning från ett schweiziskt bolag av aktier i ett dotterbolag
- [SRN:s förhandsbesked den 26 februari 2003](#)
Förlust på aktier vid fusion. Avdragsrätt för förlust på aktier ansågs föreligga när utländskt dotterföretag genom fusion gick upp i annat utländskt dotterföretag
- [SRN:s förhandsbesked den 25 februari 2003](#)
Utländsk fastighetsfond. När tysk fastighetsfond indirekt genom tyskt fondbolag och svenskt kommanditbolag, äger fastigheter i Sverige, blir fondbolaget skattskyldigt i Sverige för sin del av kommanditbolagets inkomst. Fondbolaget är inte skattskyldigt i Sverige för avyttring av andel i kommanditbolaget
- [SRN:s förhandsbesked den 12 februari 2003](#)
Uppskovsbelopp. Benefik överlåtelse. Dödsboet efter X ska inte ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår äganderätten till aktierna övergår genom arv till Y
- [SRN:s förhandsbesked den 20 februari 2003](#)
Särskild löneskatt på pensionskostnader för svensk juridisk persons personal i utländska filialer. Ett svenskt aktiebolag (bolaget) med verksamhet i filialer utomlands har inte ansetts vara skattskyldig för SLP avseende pensionskostnader för lokalt anställd personal i filialerna

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 mars 2003.*

**KR:s i Stockholm dom den 9 september 2002, mål nr 404--
405-2002**

Ettårsregeln

Ettårsregeln har inte ansetts tillämplig på pilot i internationell trafik

Inkomsttaxering, taxeringsåren 1997 och 1998

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

AA är anställd som flygkapten i Sverige men var under åren 1996 och 1997 utlånad till ett amerikanskt flygbolag. Han var under dessa år stationerad i New York och flög huvudsakligen på linjen New York – Osaka. I sina självdeklarationer för inkomståren 1996 –1997 yrkade han skattebefrielse i Sverige för sin inkomst förvärvad genom tjänstgöring i USA under åberopande av den s.k. ettårsregeln i tredje punkten av anvisningarna till 54 § kommunalskattelagen.

Han åberopade de speciella förhållanden som gäller för en pilot. "Han har haft att följa de regler gällande arbetstider och säkerhetsfrågor m. m. som fanns och har därmed inte själv kunnat påverka de antal dagar han varit tvungen att vistas i olika länder utefter de fastlagda rutterna." Han har under år 1996 vistats i Sverige 65 dygn, i USA 160 dygn och i s.k. tredje land 140 dygn. Under år 1997 har han vistats i Sverige 65 dygn, i USA 60 dygn och i s.k. tredje land 240 dygn. Lön och uppehälle har betalats av det svenska flygbolaget. Någon inkomstskatt har inte erlagts i USA.

SKM beviljade inte skattebefrielse. Länsrätten avslog AA:s överklagande. AA överklagade till KR. Av KR:s dom framgår bl. a. följande:

DOMSKÄL

"Kammarrätten har att bedöma om den s.k. ettårsregeln i tredje punkten av anvisningarna till 54 § KL är tillämplig. Vid tillämpning av denna regel skall vistelsen ha varit minst ett år i samma land. I tid för vistelsen får inräknas kortare avbrott för semester, tjänsteuppdrag eller liknande, som inte är förlagda till början eller slutet av anställningen utomlands.

"AA har tjänstgjort på amerikanskt luftfartyg som använts för

internationell trafik och då huvudsakligen ombord på linjen New York – Osaka. Han har, såväl år 1996 som år 1997, till övervägande del vistats i andra länder än USA. Förutsättning för skattebefrielse enligt första stycket i punkt 3 av anvisningarna till 54 § KL föreligger därför inte. Vad AA anfört om de speciella förhållanden som råder i arbetet som pilot medför inte någon annan bedömning.”

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandena.

Kommentar:

Regeringsrätten har den 20 januari 2003 beslutat att inte meddela AA prövningstillstånd.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 mars 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 21 februari 2003, målnr 3676-2000

Avyttring vid konkurs. Finansiellt instrument.

Förlust av medel på depåkonto p.g.a. att depåföretaget gått i konkurs har inte ansetts medföra en avdragsgill reaförlust. Depåkontot ansågs inte vara ett finansiellt instrument och avyttring förelåg därför inte.

Inkomsttaxering 1998

LÄNSRÄTTEN

P överklagade sin taxering och yrkade avdrag för reaförlust samt anförde följande. Företaget C hade i uppdrag att handla med finansiella instrument för hans räkning. Köpen genomfördes genom att medel togs ut från ett depåkonto som han hade hos bolaget. I konsekvens härmed sattes även försäljningsvinster in på kontot. Tillgångarna på kontot var således att jämställa med en fordran på C. Sedermera försattes C i konkurs och han förlorade inestående medel på kontot. Enligt förarbetena (prop. 1989/90: 110 s. 722) avses med finansiellt instrument alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Begreppet har således en vid betydelse. Frågan som kan ställas är dock vilken vikt som skall fästas vid ordet "avsedd". Avsikten med ett innehav av ett depåkonto hos en bank

eller annat kreditinstitut är vanligtvis inte främst att handla med kontot som sådant. Möjligheten att överlåta denna fordran går dock inte att bortse från. Fordran kan överlåtas på annan eftersom det normalt inte krävs något samtycke vid ett borgenärsbyte, utan endast en underrättelse. Genom att denna möjlighet finns måste rimligtvis även en sådan fordran anses utgöra ett finansiellt instrument. – SKM ansåg att de medel som funnits på depåkontot varit hans egendom och att den inte tillskjutits C att användas som rörelse- eller investeringsmedel i bolaget. C:s verksamhet består i att handla med värdepapper för kunders räkning. C:s vinst är den avgift kunden får betala. Att C har kunder som anlitar dem och ställer medel till bolagets förfogande är därför av yttersta vikt för bolaget. Mot bakgrund av bolagets verksamhet borde fordran mot C anses utgöra rörelsemedel i bolaget. Även med hänsyn till detta måste hans fordran mot C anses utgöra ett finansiellt instrument, varför den förlust han gjort vid bolagets konkursförsättande sålunda bör vara skattemässigt avdragsgill. P åberopar KR:s i Stockholm dom den 12 februari 1999 i mål nr 5143-1996.

SKM vidhöll sin inställning.

En förutsättning för att avdrag för realisationsförlust skall medges är att avyttring skett. I 24 § 2 mom. SIL anges att med avyttring av egendom avses försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Avyttring av ett finansiellt instrument anses också föreligga om det företag som givit ut instrumentet 1. upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs, 2. träder i likvidation, 3. upplöses genom fusion eller 4. upplöses genom att avregistreras enligt övergångsbestämmelserna till lagen (1994:802) om ändring i aktiebolagslagen.

Frågan i målet gäller om den fordran P haft inestående hos C vid detta bolags konkursförsättande utgör ett sådant finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL.

Den skattemässiga innebörden av begreppet finansiellt instrument är oklar. Vägledande avgöranden från RR saknas. I skattelagskommitténs huvudbetänkande SOU 1997:2 s. 361 ff. diskuteras problematiken kring begreppet finansiella instrument. Härvid uttalas bl.a. följande. I SIL och KL måste avgränsningen ifråga om begreppet finansiella instrument göras efter tillgångens karaktär, inte efter om den i det enskilda fallet är avsedd för handel på värdepappersmarknaden. I 24 § 2 mom. 1 st. 3 mening och 24 § 4 mom. 6 st. SIL där finansiellt instrument måste ha samma innebörd, kan avsikten ha varit att uppnå en avgränsning. Sannolikt har tankarna främst varit inriktad på aktier och annan allmän kapitalanskaffning i form av obligationer, konvertibla skuldebrev och dylikt, alltså tillgångar som är lämpade för allmän omsättning. Olika

skäl, bl.a. att andelar i ekonomiska föreningar omfattas och att 29 § 1 mom. SIL kan ge anledning att anta att alla fordringar skall anses som finansiella instrument, har emellertid lett till uppfattningen att så gott som alla fordringar faller under bestämmelsen. Frågan är föremål för delade meningar. – Enligt skattelagskommittén är det klart att vissa fordringar är finansiella instrument medan andra inte uppfyller kravet på att vara lämpade för allmän omsättning.

LR gör följande bedömning.

LR konstaterar att den i målet aktuella fordran inte avyttrats. Enligt länsrättens mening bör med finansiellt instrument avses ett instrument som utgör en naturlig del av företagets kapitalanskaffningsbehov, samt är lämpad för allmän omsättning. Även om medlen på P:s depåkonto kommit till användning i C:s verksamhet har det inte utgjort en naturlig del av bolagets anskaffning av kapital. Inte heller kan tillgodohavandet i sig anses lämpat för allmän omsättning. LR finner sålunda att P:s tillgodohavande i C inte kan anses omfattas av begreppet finansiellt instrument. Förutsättningar för att medge det yrkade avdraget föreligger därför inte.

KAMMARRÄTTEN

P överklagade men KR instämde i LR:s bedömning.

Kommentar:

Domstolarna har ansett att insättning på ett investeringskonto hos ett företag inte kan anses som ett finansiellt instrument i den betydelse ordet användes i den aktuella bestämmelsen i SIL. RSV delar denna uppfattning.

Se numera 44 kap. 8 § IL, där uttrycket finansiellt instrument bytts ut mot ordet "värdepapper", samt prop. 1999/2000:2, del 1, s. 508ff.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 mars 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 februari 2003

Lex Asea

Fråga om undantag från beskattning enligt 42 kap. 16 § IL av utdelning från ett schweiziskt bolag av aktier i ett dotterbolag

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003-2006

X var aktieägare i ett schweiziskt bolag. Det bolaget övervägde att dela ut aktierna i ett dotterbolag.

I 42 kap. 16 § IL (Lex Asea) finns bestämmelser som möjliggör att aktieägare inte ska beskattas för utdelning i form av aktier i ett dotterbolag. Beskattningen skjuts upp till dess mottagaren säljer de erhållna aktierna. Anskaffningsutgiften för aktierna i moderbolaget minskas med ett belopp som beräknas med utgångspunkt i förändringen av marknadsvärdet på dessa aktier. Det belopp som minskar anskaffningsutgiften på aktierna i moderbolaget kommer att utgöra anskaffningsutgift för de utdelade aktierna.

Vissa förutsättningar måste vara uppfyllda. Alla förutsättningar för undantag från skatteplikt var uppfyllda utom att det utdelande bolaget måste vara ett svenskt aktiebolag.

Ett utländskt bolag behandlas dock enligt 42 kap. 16 a § IL som ett svenskt bolag om bolaget motsvarar ett svenskt aktiebolag och hör hemma i en stat inom det Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

Mellan Sverige och Schweiz finns ett skatteavtal men detta innehåller inte någon artikel om informationsutbyte. I förhandlings- och paraferingsprotokollet, punkt 5 (prop. 1965:177 s. 41) finns en förklaring om utbyte av upplysningar för tillämpning av avtalet. Denna överenskommelse kan dock enligt nämnden inte jämföras med en sådan artikel om informationsutbyte som avses i 42 kap. 16 a § IL eftersom den inte förpliktar till utlämnade av uppgifter som kan behövas för tillämpning av intern lagstiftning.

Enligt artikel 56.1 EG ska alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. Av RÅ 2000 ref. 40 framgår att ifrågakvarande utdelning avser en sådan kapitalrörelse som anges i artikel 56.

Nästa led i prövningen gällde därför hur kravet på möjlighet till informationsutbyte i 42 kap. 16 a § IL förhåller sig till EG-rätten

Enligt artikel 58.1 gäller att bestämmelserna i artikel 56 inte ska påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. Enligt artikel 58.2 ska bestämmelserna vidare inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner av etableringsrätten som är förenliga med fördraget. Enligt artikel 58.3 får de åtgärder och förfaranden som avses i artikel 58.1 och 2 inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Mot bakgrund härav anförde Skatterättsnämnden följande.

”Av förarbetena till bestämmelsen i 42 kap. 16 a § IL framgår att den däri intagna restriktionen är betingad av kontrollhänsyn (prop. 2000/01:22 s. 69-70). EG-domstolen har regelmässigt i avgöranden där kontrollsvårigheter åberopats till stöd för en begränsande åtgärd i nationell skattelagstiftning avvisat en sådan argumentering med hänvisning främst till EG-direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på den direkta beskattningens område (se t.ex. dom den 3 oktober 2002 i mål C-230/00, Danner, punkt 49). Eftersom det här är fråga om kapitalrörelser mellan en medlemsstat och tredje land är inte direktivet tillämpligt.

Den av kontrollhänsyn betingade restriktionen som finns i 42 kap. 16 a § IL kan synas ligga i linje med den inställning EG-domstolen har gett uttryck för. För att restriktionen skall kunna godtas krävs också att åtgärden står i proportion till syftet med regleringen.

Skatteavtalet mellan Sverige och Schweiz innehåller som framgått inte någon artikel om informationsutbyte. Däremot synes den överenskommelse som träffades i anslutning till avtalets ingående ge viss möjlighet för svenska skattemyndigheter att inhämta uppgifter som kan behövas för att tillämpa svensk lagstiftning. Till det kommer att den skattskyldige kan beredas möjlighet att själv visa att samtliga villkor för skattefrihet enligt 42 kap. 16 § IL är uppfyllda. Som förutsättning för förhandsbeskedet gäller vidare att dessa villkor är uppfyllda. Vidare gäller att ett förhandsbesked är bindande endast om den skattskyldige kan visa att de förutsättningar, på vilka förhandsbeskedet vilar, är riktiga.

Med hänsyn till det anförda finner nämnden att de i prop. 2000/2001:22 s. 69-70 angivna kontrollhänsynen inte är ett tillräckligt skäl att i det förevarande fallet med stöd av artikel 58 EG

godta den restriktionen i 42 kap. 16 a § IL att utdelning från endast moderbolag hemmahörande i stater med vilka Sverige har ett skatteavtal som innehåller en klausul om informationsutbyte är skattefri enligt bestämmelserna i 16 §. Eftersom inte heller några andra omständigheter som berättigar restriktionen kan anses föreligga skall vid prövningen av frågan om beskattning av utdelningen därför bortses från det krav som ställs upp i 16 a §.

Enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet är övriga villkor enligt 42 kap. 16 § IL uppfyllda. Utdelningen är därför inte skattepliktig för sökanden."

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 mars 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 26 februari 2003

Förlust på aktier vid fusion

Avdragsrätt för förlust på aktier ansågs föreligga när utländskt dotterföretag genom fusion gick upp i annat utländskt dotterföretag

Inkomstskatt, taxeringsåret 2002

XAB var moderföretag till tre utländska dotterföretag. Två av dessa (de överlåtande företagen) gick genom fusion upp i det tredje dotterföretaget (det övertagande företaget). Det företaget var, liksom ett av de överlåtande företagen, börsnoterat. Som fusionsvederlag erhöll XAB aktier i det övertagande företaget. Marknadsvärdet på dessa aktier var lägre än XAB:s omkostnadsbelopp på de avyttrade aktierna. Det uppstod således en kapitalförlust. Som en given förutsättning gällde att förlusten var verklig. XAB önskade bl.a. svar på följande frågor.

1. Är bestämmelsen i 25 kap. 28 § IL (förlustregeln) tillämplig på den kapitalförlust på aktierna som uppkom när de överlåtande företagen fusionerades in i det övertagande företaget?

2. Om svaret på fråga 1 är nej, är avdragsrätt helt eller delvis utesluten på grund av att förlusten inte anses definitiv i den mening

som avses i 44 kap. 26 § 2 st. IL?

3. Om svaret på fråga 1 och 2 är nej, förändras svaret om bedömningen även innefattar lagen mot skatteflykt?

Nämnden fann att XAB var berättigat till avdrag för den kapitalförlust som uppstod vid den avyttring av aktierna som skedde på fusionsdagen. Kapitalförlusten skulle beräknas till belopp motsvarande skillnaden mellan omkostnadsbeloppet för aktierna i de överlåtande bolagen och marknadsvärdet den dagen av de som fusionsvederlag erhållna aktierna i det övertagande bolaget. XAB:s anskaffningsutgift för de som fusionsvederlag erhållna aktierna skulle anses uppgå till samma belopp. Som motivering anfördes bl.a. följande.

”Enligt 25 kap. 28 § IL är juridisk persons kapitalförlust vid avyttring av tillgång till annan juridisk person i viss intressegemenskap inte omedelbart avdragsgill utan gäller bestämmelserna i 29-32 §§. Frågan är om en fusion, där ett aktiebolag uppgår i ett annat och aktieägarna i det överlåtande bolaget som fusionsvederlag får nyemitterade aktier i det övertagande bolaget, innebär att aktierna i det överlåtande bolaget skall anses ha avyttrats till det övertagande bolaget. Regeringsrätten kom i RÅ 1997 ref. 54 fram till att kravet att en person avyttrat aktier till ett svenskt aktiebolag i 27 § 4 mom. första stycket SIL i bestämmelsens lydelse t.o.m. den 31 december 1998, den s.k. strukturregeln, inte var uppfyllt vid fusion av aktiebolag där aktieägarna i det överlåtande bolaget fick nyemitterade aktier i det överlåtande bolaget som fusionsvederlag. Efter Regeringsrättens dom har regler om bl.a. koncerninterna andelsavyttringar och andelsbyten tillkommit. Enligt dessa bestämmelser skall i vissa fall vid fusion övertagande företag anses förvärva aktierna i överlåtande företag, varigenom aktierna i överlåtande företag kan anses avyttrade till övertagande företag (jfr 25 kap. 9 § och 49 kap. 4 § IL). Någon sådan situation föreligger dock inte här.”

Mot bakgrund av det anförda konstaterade nämnden att XAB inte skulle anses ha avyttrat aktierna i de överlåtande bolagen till det övertagande bolaget, varför 25 kap. 28 § IL inte var tillämplig i fallet. Med hänsyn härtill och till att enligt givna förutsättningar förlusten på aktierna var verklig var den omedelbart avdragsgill, jfr RÅ 1994 ref. 22. En prövning mot lagen mot skatteflykt föranledde ingen annan bedömning.

Kommentar:

Av 25 kap. 29 § punkt 2 IL framgår att kapitalförlust inte får dras av om bestämmelserna om kvalificerad fusion ska tillämpas. Här var dock definitionen av kvalificerad fusion i 37 kap. 6 § IL inte uppfylld. Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 mars 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 25 februari 2003

Utländsk fastighetsfond

När tysk fastighetsfond indirekt genom tyskt fondbolag och svenskt kommanditbolag, äger fastigheter i Sverige, blir fondbolaget skattskyldigt i Sverige för sin del av kommanditbolagets inkomst. Fondbolaget är inte skattskyldigt i Sverige för avyttring av andel i kommanditbolaget.

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

I ansökningen uppges bl.a. följande. Ett fondbolag, ett GmbH, som är ett utländskt bolag enligt den definition som ges i IL, förvaltar för investerarens räkning ett antal tyska investeringsfonder, däribland F-fonden (FF). FF är avsedd för investeringar i fast egendom. Fonden har många delägare. Delägarnas andelar i fondförmögenheten representeras av andelsbevis. Andelsbevisen är överlåtbara och kan även begäras återlösta. Fondens förmögenhet förvaltas av GmbH. Fonden är öppen och lyder, liksom GmbH, under offentlig reglering och tillsyn i Tyskland. Fonden är inte en juridisk person och har ingen rättskapacitet. Däremot är den skattesubjekt. GmbH, som legalt sett är ägare till fondens tillgångar, beskattas inte i Tyskland för den avkastning som belöper på dessa tillgångar.

GmbH planerar att för fondens räkning köpa en andel i ett svenskt kommanditbolag, som äger och förvaltar fastigheter i Sverige. GmbH har ingen annan anknytning till Sverige än den för FF:s räkning förvärvade andelen i kommanditbolaget.

Fråga är om FF eller GmbH är skattskyldigt i Sverige för andel av kommanditbolagets inkomst och för avyttring av andel i kommanditbolaget.

FÖRHANDBESKED

GmbH är skattskyldigt i Sverige för sin del av kommanditbolagets

inkomst. GmbH är inte skattskyldigt i Sverige för avyttring av andel i kommanditbolaget.

MOTIVERING

Som utländskt bolag enligt 6 kap. 9 och 10 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är GmbH begränsat skattskyldigt i Sverige. Enligt 11 § första stycket 1 omfattar skattskyldigheten inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige och därmed även andel i ett svenskt kommanditbolags inkomst av sådant slag (5 kap. IL).

Med hänsyn till GmbH:s förhållande till FF måste en bedömning av bolagets skattskyldighet först göras mot bakgrund av fondens skattestatus.

FF är inte en juridisk person. FF är därför inte skattesubjekt enligt IL enligt de regler som gäller för sådana personer. Fråga blir då om FF kan vara skattskyldig såsom en utländsk värdepappersfond.

Regler om beskattning av utländska värdepappersfonder infördes år 2000. Enligt 6 kap. 10 a § IL är utländska värdepappersfonder begränsat skattskyldiga i Sverige. De är enligt 16 a § skattskyldiga för inkomst av fastighet i Sverige och tillgångar som är hänförliga till fast driftställe i Sverige och som ingår i fonden.

Lagstiftningen tillkom på initiativ av skatteutskottet (bet. 2000/01: SkU9). Syftet med lagstiftningen var att klargöra hur andelsägare i utländska motsvarigheter till svenska värdepappersfonder skall beskattas. De införda reglerna om utländska värdepappersfonder avses enligt utskottsbetänkandet omfatta sådana utländska fonder som motsvarar svenska värdepappersfonder vad avser öppenhet, reglering samt kontroll.

De svenska värdepappersfonderna regleras i lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, VPFL. Ifrågavarande fond liknar i många hänseenden en svensk värdepappersfond. En väsentlig skillnad är dock att fonden i första hand är inriktad på förvärv av fastigheter (direkt och indirekt). En svensk värdepappersfond kan nämligen enligt 1 § VPFL investera i endast fondpapper och andra finansiella instrument. Detsamma gäller för svenska nationella fonder, dvs. sådana fonder som medgivits undantag från placeringsbestämmelserna i lagen i visst avseende (jfr 3 § VPFL).

Genom VPFL har Sverige genomfört det EG-direktiv som brukar kallas ucitsdirektivet (rådets direktiv 85/611/EEG, med ändringar genom direktiven 88/220/EEG, 2001/107/EG och 2001/108/EG). Direktivet syftar till att samordna nationell lagstiftning som avser

företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper. Dessa företag benämns i direktivet fondföretag (artikel 1). Ett fondföretag får företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (artikel 1 punkt 2). Sådana företag kan enligt artikel 3 bildas med stöd av lag, antingen på kontraktsrättslig grund (som värdepappersfonder förvaltade av förvaltningsföretag) eller enligt trustlagstiftning (som "unit trusts") eller på bolagsrättslig grund (som investeringsbolag). En värdepappersfond får endast investera i överlåtbara värdepapper och andra likvida finansiella tillgångar (artiklarna 19-26). Detsamma gäller för investeringsbolag, som dock även får förvärva lös och fast egendom som det behöver för sin verksamhet (artikel 19 punkt 2c).

Den svenska fondlagstiftningen omfattar endast kontraktsrättsliga fonder. Det innebär bl.a. att ett investeringsbolag enligt ucitsdirektivet inte kan utgöra en värdepappersfond enligt definitionen i 1 § första stycket 1 VPLF (jfr SOU 2002:56 s. 501–522).

De svenska värdepappersfonderna (inklusive svenska nationella fonder) kan som framgått endast investera i fondpapper och andra finansiella instrument. Den ifrågavarande fonden torde på grund av främst sin placeringsinriktning inte vara ett fondföretag i ucitsdirektivets mening (jfr artikel 2 punkt 1 fjärde strecksatsen). Den synes inte heller i övrigt ha någon svensk motsvarighet (jfr SOU 2002:56 s. 437-447).

Med hänsyn härtill och med beaktande av utskottets uttalande att avsikten med reglerna om utländska värdepappersfonder är att dessa skall omfatta sådana utländska fonder som motsvarar svenska värdepappersfonder finner nämnden att FF inte kan anses utgöra en sådan utländsk värdepappersfond som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. Nämnden finner vidare att den inte med stöd av 2 kap. 2 § kan hänföras till en sådan värdepappersfond som avses i ett antal andra bestämmelser i IL och att det inte heller bör komma i fråga att direkt beskatta fondens andelsägare för deras respektive andelar av kommanditbolagets inkomst.

Mot bakgrund av det anförda anser nämnden att GmbH såsom delägare i kommanditbolaget skall beskattas för sin andel av dess inkomst.

Kommanditbolaget äger och förvaltar fast egendom i Sverige. Som delägare i kommanditbolaget är GmbH skattskyldigt för sin andel av kommanditbolagets inkomst. Detta innebär emellertid inte att GmbH skall anses ha något fast driftställe i Sverige (nämnden utgår från att GmbH:s andel i kommanditbolaget inte på någon annan grund skall anses hänförlig till något GmbH:s fasta driftställe i Sverige). GmbH:s andel i kommanditbolaget är enligt nämndens uppfattning inte

hänförlig till och ingår inte som tillgång i den verksamhet som kommanditbolaget bedriver. GmbH är därför inte skattskyldigt till inkomstskatt i Sverige för en avyttring av andel i kommanditbolaget.

Kommentar:

I ett tidigare förhandsbesked från den 12 november 2002 beslutade SRN att ett tyskt fondbolag skulle beskattas för inkomsterna när en tysk fond förvärvar fastigheter i Sverige. RSV har överklagat detta förhandsbesked. Eftersom personer bosatta i Sverige numera ofta köper andelar i utländska fonder anser RSV att det är av värde att få beskattningen av dessa fonders egendomsmassa belyst. I linje med detta kommer RSV att överklaga även detta förhandsbesked till RR vad avser att fondbolaget skulle beskattas för den tyska fondens indirekta innehav av fastigheter i Sverige genom andelsinnehav i svenskt kommanditbolag. Frågan om avyttringen av andel i kommanditbolaget överensstämmer däremot med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 mars 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 12 februari 2003

Uppskovsbelopp. Benefik överlåtelse

Dödsboet efter X ska inte ta upp uppskovsbeloppet som intäkt det beskattningsår äganderätten till aktierna övergår genom arv till Y

MOTIVERING

Dödsboet efter X innehåller bl.a. aktier i AstraZeneca plc som erhållits i utbyte mot aktier i Astra AB under år 1999. Uppskovsbelopp på sammanlagt drygt Z mkr har fördelats på aktierna. X dotter Y, som är delägare i dödsboet är bosatt i USA sedan lång tid tillbaka. Hon är begränsat skattskyldig i Sverige men har inte varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här under sådan tid att skattskyldighet för kapitalvinst kan aktualiseras enligt 3 kap. 19 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, vid en framtida avyttring av aktierna. Dödsboet vill ha besked om uppskovsbeloppet skall tas upp som intäkt det beskattningsår äganderätten till aktierna övergår till Y. Frågan är hur bestämmelsen i 49 kap. 25 § IL i dess lydelse intill den 1 januari 2003 skall tolkas.

Enligt 49 kap. 25 § IL gäller att om en mottagen andel övergår till en ny ägare genom arv, testamente, gåva eller bodelning, inträder

förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet.

Skattelagstiftningen har länge innehållit särskilda regler avseende aktiebyten m.m. I samband med att en sammanhållen skattemässig reglering av omstruktureringar av företag genomfördes år 1998 ersattes tidigare regler med lagen (1998:1601) om uppskov vid andelsbyten. Införandet av IL innebar att bestämmelsen flyttades till 49 kap. IL. Därefter har systemet förändrats på nytt. Med tillämpning fr.o.m. den 1 januari 2002 finns två parallella system. Ett om framskjuten beskattning vid andelsbyten i 48 a kap. IL och ett i 49 kap. IL som benämns uppskovsgrundande andelsbyten (SFS 2001:1176). Sedan ingången av år 2003 har tillämpningsområdet för reglerna om framskjuten beskattning utvidgats (SFS 2002:1143). Numera regleras fysiska personers andelsbyten nästan helt i 48 a kap. IL. Bestämmelserna om uppskovsgrundande andelsbyten i 49 kap. IL gäller för juridiska personer och delägare i handelsbolag samt, om den avyttrade andelen var en lagertillgång, även för fysiska personer.

Enligt punkt 2 av ikraftträdandebestämmelserna till de nya reglerna gäller i fråga om uppskovsbelopp med anledning av avyttring av en andel före ikraftträdandet att äldre bestämmelser tillämpas med vissa undantag som anges i punkterna 3 och 4 (som inte aktualiseras här). Ikraftträdandebestämmelser vid införandet av reglerna om framskjuten beskattning vid andelsbyten (SFS 2001:1176) syftade till en motsvarande ordning (punkten 7). I ett fall som det förevarande är berörda bestämmelser i 49 kap. IL i dess lydelse intill den 1 januari 2003 fortfarande tillämpliga (i fortsättningen är det dessa bestämmelser som åsyftas).

RSV:s inställning är, med hänvisning till bl.a. 49 kap. 8 och 25 §§ IL, att en övergång av aktierna till Y genom arv skall föranleda beskattning av dödsboet på motsvarande sätt som sker om aktier med uppskov avyttras på annat sätt än genom ett nytt andelsbyte eller om den skattskyldige upphör att vara bosatt i Sverige.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt förutsättningarna i ärendet skall äganderätten till aktierna övergå till Y genom arv. På grund av Y:s personliga förhållanden är vidare utgångspunkten för dödsboets fråga att en tillämpning av 49 kap. 25 § IL enligt sin ordalydelse skulle leda till att en senare beskattning av uppskovsbeloppet inte skulle kunna göras gällande.

Bestämmelsen i 49 kap. 25 § IL skiljer inte mellan en arvtagare som är bosatt i Sverige och en arvtagare som är bosatt utomlands. Enligt ordalydelsen inträder förvärvaren i överlåtarens skattemässiga situation när det gäller uppskovsbeloppet. I de delar i förarbetena

som behandlar beskattning av uppskovsbelopp vid efterföljande arv och vid utflyttning tas den situationen att arvtagaren inte är bosatt i landet inte upp (jfr prop. 1998/99:15 s. 195). Det kan även nämnas att de lagstiftningsåtgärder som genomförts med anledning av systemet för framskjuten beskattning vid vissa andelsbyten synes i materiellt hänseende inte innebära någon förändring vid arv i ett fall som det nu bedömda (prop. 2002/03:15 jfr s. 26 med s. 31 och 45 f.).

Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att 49 kap. 25 § IL skall tillämpas enligt sin ordalydelse.

GILTIGHET

Beskedet avser taxeringsåren 2003-2005.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 mars 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 20 februari 2003

Särskild löneskatt på pensionskostnader för svensk juridisk persons personal i utländska filialer

Ett svenskt aktiebolag (bolaget) med verksamhet i filialer utomlands har inte ansetts vara skattskyldig för SLP avseende pensionskostnader för lokalt anställd personal i filialerna.

Inkomsttaxeringarna 2003-2005

Bolaget bedriver näringsverksamhet i Sverige samt i ett antal filialer utomlands. Pensionsutfästelserna är givna av bolaget, vilket har pensionskostnader för de anställda genom pensionsförsäkringar och avsättningar för pensionskostnader i räkenskaperna. I filialerna finns lokalanställd personal, som inte har någon annan koppling till Sverige än att den är anställd i filial tillhörig svenskt bolag. De anställda är obegränsat skattskyldiga i respektive hemland.

Fråga 1

Ska särskild löneskatt utgå på premiekostnader som en svensk arbetsgivare har för en pensionsförsäkring meddelad i en utländsk försäkringsrörelse i enlighet med utfästelse om pension till lokalanställd personal i den svenske arbetsgivarens utländska filial?

Fråga 2

Blir svaret på fråga 1 annorlunda om någon av de anställda vid filialen har väsentlig anknytning till Sverige?

Fråga 3

Blir svaret på fråga 1 annorlunda om utfästelsen grundar sig på en i lag fastställd obligatorisk skyldighet för arbetsgivaren att erlagga premier till en pensionsförsäkring i filiallandet?

Fråga 4

Blir svaret på fråga 1 annorlunda om den anställde själv erlägger del av premien antingen

a) på grund av en obligatorisk skyldighet att betala en del av premien eller

b) på grund av ett frivilligt åtagande

"FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Särskild löneskatt på pensionskostnader skall inte utgå på pensionskostnader för arbetstagare som förvärvsarbetar i bolagets verksamhet utanför Sverige.

MOTIVERING

Fråga 1

Enligt 1 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader skall den som utfäst en tjänstepension betala särskild löneskatt till staten med 24,26 procent på kostnader för pensionsutfästelsen, beräknad enligt 2 §. Beskattningsunderlaget beräknas enligt sistnämnda paragraf med utgångspunkt i bl.a.

avgifter för tjänstepensionsförsäkringar och andra kostnader för pensioner.

Bakgrunden till bestämmelserna om särskild löneskatt är den principen bakom 1990 års s.k. skattereform – varvid bl.a. en utvidgning av skattebasen beträffande förvärvsinkomster genomfördes – att alla förvärvsinkomster skall beläggas med socialavgift eller motsvarande skatt och att alla typer av förvärvsinkomster bör behandlas på ett likvärdigt sätt. I de fall då inkomsten är förmånsgrundande skall fulla avgifter tas ut i form av arbetsgivaravgifter eller egenavgifter. I andra fall, dvs. när inkomsten inte är förmånsgrundande i socialförsäkringssystemet, skall förvärvsinkomsterna beläggas med en särskild löneskatt motsvarande skattedelen av socialavgifterna (jfr prop. 1998/99:110 s. 370 och prop. 1990/91:166 s. 43).

Enligt den ursprungliga lagstiftningen i lagen (1990:659) om särskild löneskatt belades således förvärvsinkomster som inte till någon del grundande rätt till socialförsäkringsförmåner med den särskilda löneskatten. Detta innebar att inkomst av näringsverksamhet där den skattskyldige inte själv var aktiv eller var mer än 65 år belades med särskild löneskatt samt att sådan skatt också utgick för lön eller annan arbetsersättning till personer var äldre än 65 år (jfr prop. 1989/90:110 s. 378). Löneskatten togs ut i samma ordning som socialavgifterna, alltså i form av arbetsgivaravgifter och egenavgifter, vilket bl.a. innebar att vid bestämmandet av skatteunderlaget skulle bortses från ersättningar till arbetstagare som inte var försäkrade enligt lagen (1976:380) om arbetsskadeförsäkring, dvs. i princip till dem som inte förvärvsarbetade i verksamhet här i riket, (jfr 1 § tredje stycket lagen om särskild löneskatt i dess ursprungliga lydelse, 2 kap. 5 § lagen (1981:691) om socialavgifter samt 1 § lagen om arbetsskadeförsäkring i dess lydelse enligt SGFS 1982:530). Det får anses vara klart att uttaget av löneskatten med denna utformning och bakomliggande princip anknöts till anställda av arbetsgivare här med förvärvsinkomster i Sverige för vilka fulla socialavgifter inte togs ut och till personer som förvärvade inkomsterna i passiv näringsverksamhet här i landet.

På grund av att vissa ytterligare överväganden ansågs erforderliga föreslogs i det ursprungliga lagstiftningsärendet inte några regler om löneskatt på pensionskostnader i lagen om särskild löneskatt men föredragande statsrådet redovisade de principer som skulle ligga till grund för en kommande sådan lagstiftning. Utgångspunkten var därvid neutralitet även i socialavgiftshänseende vad gällde alla förvärvsinkomster (se prop. 1989/90:110 s. 491 f. Och prop. 1990 (91:166 s. 43). I en lagrådsremiss föreslog således regeringen sedermera vissa ändringar i 1 § lagen om särskild löneskatt, bl.a. att särskild löneskatt skulle betalas på kostnad för pensionsutfästelse beräknad som skillnaden mellan vissa närmare angivna poster, som i

stort motsvarar de poster som numera uppräknas i 2 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. I förslaget gjordes ingen ändring beträffande de regler som skulle gälla enligt lagen om socialavgifter för beräkningen av skatteunderlaget (jfr prop. 1990/91:54 Bilaga 2 s. 374). Detta får anses ha inneburit att de pensionskostnader som lagen avsågs bli tillämplig på var sådana som var hänförliga till arbetstagare som förvärvsarbetade i verksamhet här i riket (jfr ovan). På grund av viss kritik från lagrådet såvitt bl.a. gällde beräkningen av de olika posterna, dock inte såvitt avsåg ett bibehållande av bestämmelserna om beräkningen av beskattningsunderlaget, föranledde förslaget inte någon proposition i denna del (a. prop. s. 160 och Bilaga 3 s. 380).

I prop. 1990/91:166 lämnades det förslag till lagstiftning som utgör grunden för den nu gällande lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader. Förslaget innehöll bestämmelser som sakligt i allt väsentligt överensstämde med bestämmelserna i det tidigare remitterade förslaget till lag om ändring i lagen om särskild löneskatt (jfr lagrådets yttrande prop. 1990/91:166 s. 100). Emellertid hade förfarandet för fastställandet och uppbörden av skatten ändrats. Anknytningen av förfarandet för fastställandet och uppbörden av skatten till taxeringslagen (1990:324) och uppbördslagen (1953:272), den sistnämnda numera ersatt med skattebetalningslagen (1997:483), motiverades av att den särskilda löneskatten på pensionskostnader hade en klar anknytningspunkt till de skatter för vilka underlaget bestäms enligt bestämmelserna i taxeringslagen eftersom underlag för skatten i många fall kan bestämmas först vid beskattningsårets utgång. Det ansågs därför lämpligt att fastställandet av skatteunderlaget ingick i den årliga taxeringen. Ett ytterligare motiv var att en fastställelse av ett negativt underlag inte på ett enkelt sätt skulle kunna inordnas i systemet för uppbörd av arbetsgivaravgifter (jfr prop. 1990:/91:166 s. 55).

Eftersom förfarandet för särskild löneskatt på pensionskostnader kom att avvika från förfarandet för särskild löneskatt enligt lagen om särskild löneskatt reglerades den särskilda skatten på pensionskostnader i en egen lag benämnd lag om särskild löneskatt på pensionskostnader. Den särskilda löneskatten kom då att regleras i två lagar, varför rubriken till lag om särskild löneskatt ändrades till lagen om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster (jfr prop. 1990/91:166 s. 55).

Nämnden gör följande bedömning.

Syftet med den särskilda löneskatten såvitt avser både särskild löneskatt på förvärvsinkomster och särskild löneskatt på pensionskostnader har varit att åstadkomma neutralitet även i socialavgiftshänseende vad gäller alla förvärvsinkomster. Uttag av

sådana avgifter på pensionsområdet har därför ansetts böra omfatta uttag såväl vid avsättning till tryggnad som vid direktpensionsutbetalningar. Både kostnader för löner och pensioner belastas därmed med sådana socialavgifter som varken på de individuella eller kollektiva planet medför några förmåner och därför egentligen utgör skatter. Det får därvid anses att avsikten varit att den i Sverige sammanlagda skattebelastningen på inkomsterna, således inkomstskatt och avgifter av skattekaraktär sammantaget, har varit avsedd att göras likvärdiga. Detta får vidare såvitt gäller löneskatten på förvärvsinkomster tydligt anses följa av de regler som skall tillämpa vid beräkningen av skatteunderlaget att det begränsas till ersättningar av förvärvsarbete i en verksamhet här. Det förhållandet att förfarandet när det gäller löneskatten på pensionskostnader ingår i den årliga taxeringen kan inte i sig anses innebära att i skatteunderlaget skall inräknas andra kostnader än dem som avser förvärvsarbete i verksamhet här och således avvika från vad som får anses gälla löneskatten för förvärvsinkomster.

I praxis (RÅ 1999 not 154) har fastslagits att löneskatten på pensionskostnader måste betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt, och att därav beträffande utländska näringsidkare med fast driftsställe i Sverige följt att skyldighet att erlagga löneskatten endast omfattar sådan kostnader för tryggnad eller betalning av pensioner som rätteligen skall hänföras till denna del av den utländska arbetsgivarens rörelse. Detta avgörande utsäger emellertid inte mer än det som följer av lagen och dess förarbeten, nämligen att den särskilda löneskatten på pensionskostnader är en skatt och att den tas ut vid den årliga taxeringen. Avgörandet kan således inte anses ge stöd för att, när det gäller en arbetsgivare som är obegränsat skattskyldig i Sverige, utvidga principen för bestämmandet av skattebasen till att även gälla pensionskostnader för arbetstagare som inte förvärvsarbetar i en verksamhet i Sverige. Basen för beräkningen av beskattningsunderlaget bör således bestämmas efter samma principer oavsett om fråga är om löneskatt på vissa förvärvsinkomster eller löneskatt på pensionskostnader. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med det anförda.

(- - -)

AVVISNING

Frågorna 2 – 4

I den mån frågorna inte har blivit besvarade genom vad som anförts i svaret på fråga 1 avvisas ansökningen."

(.- - -.)

SKILJAKTIG MENING

Tre ledamöter är skiljaktiga och anför med instämmande av nämndens sekreterare samt föredraganden följande [majoriteten bestod av fyra ledamöter]:

”Enligt 1 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader är den som utfäst en tjänstepension skattskyldig. Någon avgränsning av skattskyldigheten görs inte. Det sägs inte heller i förarbetena till lagen att avsikten varit att få till stånd en avgränsning av skattskyldigheten.

I rättsfallet RÅ 1999 not. 154, som avsåg ett överklagat förhandsbesked, prövade Regeringsrätten frågan om skattskyldighet till särskild löneskatt på pensionskostnader för ett utländskt företag med verksamhet i Sverige. Regeringsrättens anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning att särskild löneskatt på pensionskostnader betraktas som en skatt, som beträffande systemet för dess fastställande behandlas som en inkomstskatt, och att som en följd därav frågan om skattskyldighet för den särskilda löneskatten skall bedömas mot bakgrund av ett företags skattskyldighet för inkomstskatt.

Regeringsrättens avgörande leder enligt vår mening till att ett företag som är obegränsat skattskyldigt i Sverige och som bedriver verksamhet från ett fast driftsställe utomlands även skall betala särskild löneskatt på pensionskostnader hänförliga till det fasta driftstället.

Med hänsyn härtill skall de utfästelser om tjänstepension som bolaget i Sverige gjort för de anställda i verksamhet i Bolagets utländska filialer beaktas vid beräkningen av dess beskattningsunderlag enligt 2 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader.

Vi anser att förhandsbesked hade bort utformas i enlighet härmed.”

Kommentar:

RSV har samma uppfattning i sakfrågan som dem som anmält skiljaktig mening och har överklagat förhandsbeskedet.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 27/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [KR:s i Göteborg dom den 9 september 2003, mål nr 5847-01](#)
Fordran på skadestånd – beskattningstidpunkt. Skadeståndsfordran skulle tas upp i bokslut för år 1998 då hovrätt samma år utdömt skadeståndet samt dessutom förlikning skett i januari 1999 mellan parterna
- [KR:s i Jönköping dom den 9 september 2003, mål nr 67-01](#)
Realisationsvinst på andel i kommanditbolag. Kommanditdelägare infriar borgensförbindelse för bolagets skuld. Det justerade ingångsvärdet på hans andel i kommanditbolaget påverkas inte
- [KR:s i Sundsvall dom den 15 september 2003, mål nr 2805-01](#)
KR har funnit att en stiftelse som förvaltas av en ideell förening (registrerat trossamfund) är inskränkt skattskyldig genom s.k. förvaltarsmitta
- [SRN:s förhandsbesked den 16 september 2003](#)
Lättnadsbelopp på nyemitterade aktier. Lättnadsbelopp får beräknas för aktier som förvärvats vid nyemission som genomförts efter det att utdelning beslutats på de då befintliga aktierna i bolaget
- [SRN:s förhandsbesked den 22 september 2003](#)
Delning av byggnadsrörelse. Överlåtelse av lagerfastigheter, aktier m.m. till underpris vid delning av verksamhet mellan närstående föranledde inga beskattningseksekvenser

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 september 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 9 september 2003, mål nr 5847-01

Fordran på skadestånd – beskattningstidpunkt

Skadeståndsfordran skulle tas upp i bokslut för år 1998 då hovrätt samma år utdömt skadeståndet samt dessutom förlikning skett i januari 1999 mellan parterna.

Inkomsttaxering 1999

Skattemyndigheten yrkade hos KR att X AB:s (bolaget) inkomst av näringsverksamhet skulle höjas med 12 179 000 kr avseende fordran på skadeståndsansättning. Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. I enlighet med god redovisningssed ska fordran tas upp till beskattning vid 1999 års taxering. Grunden för bolagets krav på skadestånd är Socialstyrelsens felaktiga upphandling av tjänster år 1995. Bolaget stämde Socialstyrelsen och yrkade skadestånd. År 1997 tillerkände tingsrätten bolaget ett skadestånd om 10 000 000 kr jämte ränta. Genom bolagets krav på skadestånd har bolaget fått en fordran på Socialstyrelsen. Om denna fordran inte ska anses ha uppkommit redan då den felaktiga upphandlingen skedde och bolaget på grund härav framställde ett preciserat krav på skadestånd, så har fordran i vart fall uppkommit då tingsrätten fastställde bolagets rätt till skadestånd. SKM godtar att fordran vid den tidpunkten var osäker. Den ska dock tas upp till beskattning år 1998 då hovrätten fastställde tingsrättens dom. Förlikningen mellan parterna i januari 1999 bekräftar att fordran som förelåg på balansdagen ska värderas till 12 179 000 kr.

Bolaget ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet och anförde bl.a. följande. Fordringsförhållandet har uppkommit först i samband med förlikningen den 27 januari 1999, då bolagets anspråk erkändes av Socialstyrelsen. Av detta följer att det före detta datum inte har funnits någon osäker, men likväl existerande fordran, som sedermera har kunnat bekräftas genom sådan information som framkommit mellan balans- och bokslutsdag.

Bokföringsnämnden (BFN) har, på anmodan av kammarrätten, inkommit med yttrande i målet och anført i huvudsak följande.

"--- Bolaget borde ha redovisat en fordran på Socialstyrelsen avseende det tilldömda skadeståndet jämte ränta i bokslutet för år 1998."

Som motivering har nämnden anført bl.a. följande.

"Finns det en fordran?" Enligt nämndens mening finns anledning att skilja på 1) när det föreligger en fordran och 2) vilket värde fordran skall tas upp till i redovisningen. I redovisningssammanhang finns ingen entydig definition av begreppet fordran. I princip kan två typfall urskiljas. I den ena typfallet föreligger ett avtal mellan två parter angående försäljning av varor eller utförande av tjänster. Det företag som säljer varan eller utför tjänsten får en fordran på motparten i och med att prestationen utförs (jfr BFN U 87:2). I det andra typfallet inträffar en händelse som ger ett företag rätt till ersättning. Det kan som i BFN C 23/3 vara fråga om en händelse som grundar rätt till försäkringsersättning eller – som i det nu aktuella målet – rätt till skadestånd. När samtliga omständigheter som ger rätten har inträffat föreligger i princip en fordran. Även om det kan konstateras att en fordran föreligger är det inte givet att en tillgång skall redovisas. Vid värderingen av fordran, dvs. bedömningen av säkerheten i fordran, kan slutsatsen bli att en tillgång inte skall redovisas. Till de faktiska eller juridiska omständigheter som har betydelse för om en fordran föreligger skall man normalt inte räkna andras bedömningar av om en fordran föreligger eller hur denna skall värderas, eller för den delen motpartens inställning till ett framställt anspråk. Sådana omständigheter kan däremot ha betydelse för bedömningen av hur säker fordran är. I det nu aktuella målet kan konstateras att de omständigheter som ligger till grund för bolagets anspråk på Socialstyrelsen är Socialstyrelsens handlande då den upphandlade texttelefon-tjänster under 1995, och de regler som gäller för sådana upphandlingar, bl.a. om rätt till skadestånd. Sammanfattningsvis kan därför konstateras att i princip uppkom en fordran för bolaget redan under 1995. Till vilket värde skall fordran redovisas? Endast fordringar som är säkra eller nästintill säkra skall åsättas ett värde i redovisningen. Dessutom gäller att en fordran skall värderas med rimlig försiktighet. Bolaget framförde sitt anspråk på skadestånd till Socialstyrelsen under 1996. Eftersom Socialstyrelsen varken accepterade anspråken eller medgav bolagets stämningsansökan sänkades grund för att redovisa fordran som en tillgång i bokslutet för år 1996. Det var nämligen alldeles för osäkert om bolaget skulle få några pengar från Socialstyrelsen. Genom tingsrättens dom tillerkändes bolaget skadestånd. Det var emellertid frågan om ett avgörande i första instans och eftersom tvisten fortsatte i nästa instans var fordran även efter tingsrättens dom för osäker för att företaget skulle kunna redovisa den i bokslutet för år 1997. Förutsättningarna får anses ha väsentligt förändrats genom hovrättens dom. Hovrätten kom till samma domslut som tingsrätten och tillerkände bolaget ett skadestånd på 10 miljoner kr och ränta. Enligt BFN:s mening innebar hovrättens dom därför att bolagets anspråk på Socialstyrelsen blev så säkert att det förelåg grund för att redovisa fordran som en tillgång i bokslutet för år 1998. Det förhållandet att Socialstyrelsen överklagade domen är ej skäl att göra en annan

bedömning. Till grund för bedömningen ligger följande allmänna synpunkter. En enhällig dom från en överrätt är normalt tillräckligt för att en fordran på det utdömda beloppet skall anses vara tillräckligt säker för att kunna redovisas, även om parterna överklagar. En prövning i Högsta domstolen förutsätter att prövningstillstånd beviljas och sådant tillstånd lämnas endast om vissa förutsättningar är uppfyllda. Naturligtvis kan det i vissa speciella fall finnas anledning att avvakta med att redovisa en fordran även efter att en dom från en överrätt föreligger. Det kan t. ex. bli aktuellt om målet tydligt innehåller en prejudicerande fråga, domstolarna haft olika uppfattningar om utgången eller om det enligt utomstående bedömares uppfattning finns skäl för resning. Av handlingarna i målet kan inte utläsas att det förelåg anledning att anta att Socialstyrelsen skulle få sin talan prövad i Högsta domstolen och bolaget borde därför i bokslutet för år 1998 ha tagit upp en fordran på Socialstyrelsen. Vilken betydelse har förlikningen? Den förlikning som ingicks mellan bolaget och Socialstyrelsen i januari 1999, avseende en ersättning på 12 179 000 kr, liksom Socialstyrelsens betalning av beloppet under samma månad, utgör sådana händelser efter balansdagen som får anses bekräfta att det förelåg en fordran avseende det tilldömda skadeståndet och ränta på balansdagen 1998. Bestämmelsen i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995: 1554, ÅRL) om händelser efter balansdagen gäller visserligen förluster och förpliktelser och inte tillgångar men, enligt nämndens mening, får bestämmelsen anses ge uttryck för en allmän redovisningsmässig princip om att beakta händelser efter balansdagen (jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 26 Händelser efter balansdagen). Även om bolaget av någon anledning inte ansett fordran tillräckligt säker efter hovrättens dom borde den ha tagits upp i bokslutet eftersom bolaget och Socialstyrelsen förliktes innan bolaget upprättade bokslutet".

Bolaget vidhöll sin inställning och anförde bl.a. följande. Den omständigheten att det ska anses vara god redovisningssed att ta upp en fordran innebär inte att den även ska redovisas vid den skattemässiga redovisningen. Det är inte fråga om en intäkt under det aktuella räkenskapsåret och beloppet kan därmed inte vara skattepliktigt för året ifråga. BFN:s inställning strider även mot skatteförmågeprincipen. – På bokslutsdagen var ovisst om bolaget skulle vinna målet i Högsta Domstolen eller inte med risk för att betala motpartens rättegångskostnader. Ett fordringsförhållande är inte synonymt med begreppet intäkt. Med hänsyn till att intäkter omfattas av 2 kap. 4 § första stycket 3 ÅRL torde analogitolkning inte vara en adekvat lagtolkningsmetod. Det strider mot grundläggande principer om normgivningsmakten och legalitetsprincipen. – BFN:s yttrande ger inte stöd för att redovisningen av fordran även ska redovisas som intäkt i resultaträkningen. Om detta varit avsikten med nämndens uttalande hade man sannolikt tillämpat 2 kap. 4 § första stycket 3 a) ÅRL om intäkter istället för att göra en analogitolkning med 2 kap. 4 § första stycket 3 b) samma lag som

avser förluster och förpliktelser. – Oavsett hur det förhåller sig med god redovisningssed och redovisning av fordran kan därmed inte med automatik anses gälla att även en intäkt skulle ha redovisats. Denna fråga är såvitt bolaget kan se inte besvarad av BFN. Vad motposten skulle ha varit vid redovisningen kan inte utläsas.

Skattemyndigheten vidhöll sin inställning och instämde i BFN:s yttrande.

”DOMSKÄL

Av handlingarna framgår att bolaget 1996 begärde skadestånd av Socialstyrelsen på grund av felaktigheter i Socialstyrelsens upphandling av texttelefonjänster 1995. Efter det att Socialstyrelsen motsatt sig betalning av skadestånd lämnade bolaget in en stämningsansökan till Stockholms tingsrätt. Tingsrätten tillerkände bolaget skadestånd på 10 000 000 kr jämte ränta. Efter överklagande av tingsrättens dom gjorde Svea hovrätt i dom den 6 november 1998 samma bedömning som tingsrätten, dvs. tillerkände bolaget skadestånd på 10 000 000 kr jämte ränta. Både Socialstyrelsen och bolaget överklagade hovrättens dom. Efter kontakt med Socialstyrelsen och bolaget upprättades därefter den 27 januari 1999 ett förlikningsavtal mellan parterna varvid skadeståndet fastställdes till 12 179 000 kr. Socialstyrelsen betalade ut beloppet den 28 januari 1999. I bokslutet för år 1998 redovisade bolaget inte någon fordran på Socialstyrelsen.

Beskattningen av inkomst av näringsverksamhet bygger på utgångspunkten att god redovisningssed skall följas om det inte finns särskilda skatteregler. Några särskilda bestämmelser för inkomster av det slag som det nu är fråga om finns inte. Det innebär att god redovisningssed blir avgörande för bedömningen i målet.

BFN anser att enligt god redovisningssed borde bolaget ha redovisat en fordran på Socialstyrelsen avseende det tilldömda skadeståndet jämte ränta i bokslutet för år 1998. Kammarrätten finner inte skäl att göra någon annan bedömning. Då denna typ av fordran således skall redovisas som en tillgång borde bolaget i bokslutet även ha redovisat fordringen som en intäkt i resultaträkningen (jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar, punkterna 31-35). Fordran skall därmed tas upp till beskattning vid 1999 års taxering till ett värde av 12 179 000 kr. Skattemyndighetens överklagande skall därför bifallas.

DOMSLUT

Med ändring av länsrättens dom bifaller kammarrätten överklagandet och bestämmer att bolaget vid 1999 års taxering skall beskattas med ytterligare 12 179 000 kr i inkomstslaget näringsverksamhet

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 september 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 9 september 2003, mål nr 67-01

Realisationsvinst på andel i kommanditbolag

Kommanditdelägare infriar borgensförbindelse för bolagets skuld. Det justerade ingångsvärdet på hans andel i kommanditbolaget påverkas inte.

Inkomsttaxeringen 1994

A var kommanditdelägare i X KB fram till den 30 juni 1993, då han överlät sin andel. Överlåtelsen medförde en realisationsvinst på 147 167 kr.

A hade emellertid dessförinnan gått i borgen för bolagets skuld. Under 1996 blev han, efter att bolaget försatts i konkurs, tvungen att infria borgensförbindelsen genom att betala 75 000 kr till långivaren.

Frågan i målet gällde huruvida infriandet av borgensförbindelsen var att anse som ett sådant tillskott till bolaget som skulle öka det justerade ingångsvärdet på bolagsandelen vid realisationsvinstberäkningen eller alternativt hanteras som en nedsättning av köpeskillingen vid samma beräkning.

A:s betalningsansvar i målet grundas inte på sådant solidariskt betalningsansvar som föreligger för delägare i vanliga handelsbolag eller för komplementärer i kommanditbolag. A har varit kommanditdelägare med ett begränsat ansvar för bolagets förbindelser och något solidariskt ansvar har alltså inte ålegat honom på bolagsrättslig grund. Med hänsyn härtill och till att A inte längre var delägare i bolaget vid erläggandet av borgensförbindelsen kan han inte anses ha erlagt borgensförbindelsen i egenskap av bolagsman och betalningen kan därför inte ses som ett tillskott till bolaget vid realisationsvinstberäkningen.

Det sagda framgår av länsrättens dom.

Kammarrätten fastställde länsrättens dom.

Kommentar:

I prop. 1988/89:55 s. 19 sägs bl. a följande:

Ett handelsbolags betalningssvårigheter leder i praktiken... "till att delägarna under konkursen - om det inte skett redan tidigare - krävs på betalning för bolagets skulder på grundval av sin solidariska betalningsskyldighet. Den betalning som då erläggs är ett vanligt tillskott som beaktas vid den efterföljande reavinstbeskattningen.

Ett bolag är upplöst om konkursen avslutas utan överskott. Eftersom bolaget inte längre existerar kan bolagets skuldansvar inte göras gällande. Delägarna har emellertid även fortsättningsvis ett ansvar för de skulder som kvarstår efter upplösningen. Principiellt är den ansvarsbefrielse som bolaget får genom upplösningen att se som ett tillskott från delägarna som bör kunna beaktas vid reavinstbeskattningen på samma sätt som en faktisk betalning.

En annan situation som kan uppkomma är att en delägare avyttrat sin andel och reavinstbeskattats innan bolagets betalningssvårigheter aktualiseras. Även en sådan tidigare delägare kan krävas på betalning för bolagets skulder. En betalning från honom innebär från reavinstbeskattningssynpunkt en ny omständighet. Det inträffade bör leda till att reavinstbeskattningen korrigeras. I sista hand bör detta kunna ske resningsvägen."

Den tidigare kommanditdelägaren A:s infriande av ett borgensåtagande är alltså inte en sådan situation som är jämförbar med de som beskrivits i den ovannämnda propositionen.

Vidare kan noteras att en kommanditdelägars ansvar gäller gentemot bolaget och omfattar i hans egenskap av bolagsman inte mer än den insats som avtalats. På begäran av den som mot bolaget har en till betalning förfallen fordran är kommanditdelägaren skyldig att inbetala sitt ansvarsbelopp till bolaget. Med ansvarsbelopp avses utfäst men ännu inte inbetald insats. Kommanditdelägaren kan inte fria sig genom att betala direkt till bolagets fordringsägare. En sådan fordringsägare har inte heller någon rättslig grund för att för egen räkning kräva betalning av kommanditdelägaren.

Av det sagda bör följa att en kommanditdelägars infriande av ett borgensåtagande på sätt som är aktuellt i målet varken sker gentemot bolaget eller i hans egenskap av bolagsman. Det är därför inte fråga om något kapitaltillskott till kommanditbolaget.

Den skattskyldiges alternativa begäran att infriandet av borgensåtagandet skulle ses som en nedsättning av köpeskillingen för andelen har inte i domen kommenterats av vare sig länsrätten eller kammarrätten.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 september 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 15 september 2003, mål nr 2805-01

KR har funnit att en stiftelse som förvaltas av en ideell förening (registrerat trossamfund) är inskränkt skattskyldig genom s.k. förvaltarsmitta.

Bakgrund

Stiftelsen S har till ändamål och har använt 80 % av avkastningen till stöd till en missionsförsamling. SKM ansåg S oinskränkt skattskyldig då den understödjer religiös verksamhet och därför inte uppfyller kraven på skattebefrielse (Hagstedt Beskattning av stiftelser s. 266-267, SOU 1995:63 s. 132 och KRNG dom 10 april 2002 mål nr 1839-2001). S överklagade.

LR fann att S med hänsyn till de ändamål stiftelsen har att tillgodose, Missionsförsamlingens dispositionsrätt över avkastningen samt vad stadgarna innehåller i fråga om förvaltning och revision får rätt till yrkad skattebefrielse anses föreligga. SKM överklagade.

Rättsfrågan

KR konstaterar att frågan i målet är om rättspraxis eller andra rättskällor ger stöd för att besluta om skattebefrielse för S som för föreningen eller annorlunda uttryckt om s.k. förvaltarsmitta kan anses föreligga.

Förarbeten och praxis

Bestämmelser om inskränkt skattskyldighet för stiftelser har funnits i svensk lagstiftning sedan början av 1800-talet. Bestämmelserna om skattebefrielse har vad gäller stiftelser i allmänhet varit utformade med ett ändamålskrav och ett fullföljdskrav. Civilrättslig lagstiftning om stiftelser saknades fram till dess att stiftelselagen (1994:1220) trädde i kraft den 1 januari 1996.

Även för kommunen finns och har funnits bestämmelser om skattebefrielse utan något ändamåls- eller fullföljdskrav. Befrielsen har här avsett all slags inkomst.

Beträffande kommunala donationsfonder, dvs. fonder som förvaltas av kommuner eller, för tid före år 2000, Svenska kyrkan, utvecklades tidigt en rättspraxis med innebörd att skattebefrielse under vissa förutsättningar medgavs på samma sätt som för den förvaltande

kommunen. Som rättsligt stöd anförde RR (RÅ 1975 ref. 74) grunderna för lagrummen om skattefrihet för kommuner. Redan 1936 års skattekommitté övervägde om den praxis som bildats beträffande förvaltarshandlingar borde lagfästas (SOU 1939:47 s. 57-58).

Vetenskapligt samfund har sedan lång tid varit skattebefriade, utan ändamåls- eller fullföljdskrav, för all annan inkomst än sådan som hänför sig till innehav av fastighet.

I RÅ 1944 ref. 45 II skattebefriades en fond som förvaltades och disponerades av Svenska numismatiska föreningen. Denna förening var som vetenskapligt samfund skattebefriad. Fondens ändamål var bl.a. att realisera föreningens ändamål. RR fann att fondens ändamål samt föreningens dispositionsrätt och skattebefriade status utgjorde skäl att besluta om motsvarande skattebefrielse för fonden som för föreningen. Ytterligare rättsfall befäste sedan denna rättstillämpning (RÅ 1946 not. Fi 415-424 och Fi 499-500).

I dissenterlagskommitténs betänkande (SOU 1949:20) diskuterades möjligheten att skattebefria självständigt taxerade donationsfonder som blivit anförtrodda trossamfund. Kommittén utgick från att de principer som låg till grund för rådande praxis om donationsfonder skulle komma att tillämpas och det var kommitténs uppfattning att en sådan rättstillämpning skulle medföra att flertalet fonder av detta slag skulle bli skattebefriade. Därför ansåg kommittén att det inte var nödvändigt att införa särskilda bestämmelser om just dessa donationsfonder. Det var i och för sig önskvärt, enligt kommittén, med en skatterättslig reglering men detta borde då inte ske på ett isolerat område utan gälla alla de områden där frågan kunde bli aktuell. Departementschefen anslöt sig till kommitténs uppfattning. I RÅ 1975 ref. 74 klargjordes att principen om skattebefrielse för kommunala donationsfonder i vissa fall kunde tillämpas även när det var fråga om en stiftelse som formellt utgjorde en självständig juridisk person. Med hänsyn till stiftelsens ändamål, de kommunala myndigheterna dispositionsrätt över avkastningen samt vad stadgarna innehöll ifråga om förvaltning och revision fick, enligt RR:s bedömning, skattebefrielse anses föreligga.

I lagstiftningsärendet om skattebefrielse för ideella föreningar (prop. 1976/77:135) aktualiserades frågan om hur stiftelser som förvaltas av och har samma ändamål som en ideell förening ska beskattas. Departementschefen anförde (a. prop. s. 74) att gränsdragningsfrågan om vilka stiftelser som i så fall ska skattebefrias knappast kan lösas genom lagstiftning inom skatterätten så länge som det råder oklarhet om fundamentala begrepp inom stiftelserätten. Beskattningsfrågan bör därför anstå intill dess pågående utredningsarbete rörande grundläggande civilrättsliga regler rörande stiftelser har avslutats. SkU (SkU1976/77:45 s. 26) förde liknande resonemang.

Även företagsskatteberedningen (SOU 1977:86) förklarade att frågan om stiftelsernas skatterättsliga reglering borde anstå till dess stiftelseutredningens arbete förelåg. Stiftelseutredningen upphörde med sitt arbete 1983 utan att ha lämnat några förslag. Dess arbete fortsattes inom Justitiedepartementet och redovisades i Ds Ju 1987:14. När promemorian presenterades hade SkU dessförinnan uttalat att skattefrågorna för föreningar och stiftelser utan dröjsmål borde tas upp till en gemensam bedömning. SkU utgick från att regeringen skulle komma att ta upp frågan i samband med överväganden röranden en allmän skattereform (SkU 1986/87:39 s. 5). Med hänsyn härtill lades i promemorian inte något förslag till ändrade skatteregler (Ds Ju 1987:14 s. 157).

I direktiven till stiftelsebeskattningskommittén (Dir 1988:6) uppmärksammades gränsdragningsproblemen vid kommunala donationsfonder. I kommitténs slutbetänkande (SOU 1995:63 s. 152 och 155f.) anfördes bl.a. att enligt praxis, såvitt kommittén kunnat finna, har inte skattebefrielse medgetts när en stiftelse förvaltas av en ideell förening. Det finns enligt kommittén också flera skäl som talar mot att låta av föreningar förvaltade stiftelser få del av samma skatteförmåner som föreningen själv. Bland annat skulle en ordning motsvarande den som gäller för kommunala donationsfonder medföra särskilda problem med en fullföljdsbedömning i två led, både för stiftelsen och för föreningen, vilket skulle komplicera tillämpningen. Den kanske avgörande synpunkten är emellertid att en skattebefrielse för föreningsförvaltade stiftelser skulle medföra en inte obetydlig risk för missbruk och att den, även bortsett från missbruksrisken, skulle innebära en så betydande utvidgning av det skattefria området att den klart skulle komma i konflikt med de allmänna uttalanden om restriktivitet som görs i direktiven. Kommittén stannade därför för att föreslå att stiftelser som förvaltas av ideella föreningar inte ska omfattas av de diskuterade reglerna om skattebefrielse. Kommitténs förslag har inte lett till någon lagstiftning.

1990 års skattereform har inte inneburit någon ändring i fråga om skattskyldighetens omfattning för stiftelser och ideella föreningar. Frågan om skattebefrielser för donationsfonder berördes inte i samband med relationsändringen mellan staten och Svenska kyrkan (prop. 1998/99:38 s. 205ff).

KR:s dom

KR har funnit att S ska skattebefrias. Enligt KR:s mening måste den aktuella frågan lösas med ledning främst av de allmänna grunderna för bestämmelsen i 7 § 5 mom. SIL, nämligen syftet att gynna samverkan på enskilt initiativ mellan enskilda personer för att främja allmännyttiga ändamål. Detta syfte tillgodoses enligt KR:s uppfattning lika väl genom skattebefrielse av en stiftelse vars avkastning i praktiken fritt disponeras av föreningen för att främja dess ändamål som genom skattebefrielse avseende medel som

upparbetats inom föreningen och används för samma ändamål. Det avgörande bör med andra ord inte vara varifrån medlen kommer utan vad de används till. Med beaktande härav finner KR att S ska medges rätt till yrkad skattebefrielse.

Kommentar:

Som framgått ovan har frågan om s.k. förvaltarsmitta diskuteras under lång tid. RSV:s uppfattning överensstämmer med den som framgår bl.a. av SOU 1995:63, dvs. att förvaltarsmitta inte kan tillämpas för en stiftelse som förvaltas av en ideell förening utan enbart i vissa andra fall där skattebefrielsen inte är kopplad till någon form av fullföljdskrav, t.ex. för kommunala donationsfonder. KR:s dom överensstämmer därför inte med RSV:s uppfattning om gällande rätt. Mot bakgrund av att frågan om förvaltarsmitta i fall som liknar det nu aktuella aktualiseras ofta och eftersom rättsläget måste betecknas som oklart avser RSV att överklaga domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 september 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 16 september 2003

Lättnadsbelopp på nyemitterade aktier

Lättnadsbelopp får beräknas för aktier som förvärvats vid nyemission som genomförts efter det att utdelning beslutats på de då befintliga aktierna i bolaget.

Inkomsttaxering 2002

X AB beslutade på extra bolagsstämma i början av 2000 att göra en nyemission och att införa en ny serie, serie B. Nyemissionen genomfördes under våren och registrerades hos PRV under juni 2000. På ordinarie bolagsstämma i april 2000 beslutades att bolaget skulle lämna utdelning på de då befintliga aktierna i bolaget. Vid utdelningstillfället fanns endast aktier av serie A. På de efter utdelningstillfället emitterade aktierna lämnades ingen utdelning under år 2000.

RSV ansökte om förhandsbesked och frågade om den fysiska personen NN får för beskattningsåret 2000 beräkna ett lättnadsbelopp avseende de aktier, serie B, som han förvärvade vid nyemissionen.

Skatterättsnämnden beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

NN får beräkna ett lättnadsbelopp för beskattningsåret 2000 beträffande de under året förvärvade aktierna i X AB.

MOTIVERING

Förhandsbeskedet

Reglerna om att utdelning och kapitalvinst på andelar i viss utsträckning inte skall tas upp till beskattning (lättnadsreglerna) infördes år 1997. Vid 2001 års taxering fanns bestämmelserna i 3 § 1 a-1 g mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL. I 3 § 1 b mom. andra stycket stadgas: "Har aktien förvärvats under beskattningsåret och har bolaget under året lämnat utdelning, får den nya ägaren inte beräkna något lättnadsbelopp."

Bestämmelsens syfte synes vara att förhindra att två eller flera successiva ägare till en aktie kan ta ut enkelbeskattad utdelning under samma beskattningsår (prop. 1996/97:45 s. 40).

Nämnden som förutsätter att de nyemitterade aktierna förvärvades till marknadspris gör följande bedömning.

Även om lagrummets ordalydelse inte är helt klar talar användningen av ordet aktien i bestämd form för att begränsningen av möjligheten att beräkna lättnadsbelopp endast skall gälla i det fall utdelning utgått tidigare under beskattningsåret på de aktier som förvärvats. En sådan tolkning vinner också stöd av redovisade förarbetsuttalanden.

NN förvärvade aktierna i X AB vid en nyemission som genomfördes efter det att utdelning beslutats beträffande de då befintliga aktierna i bolaget. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter finner nämnden att NN för beskattningsåret 2000 får beräkna ett lättnadsbelopp beträffande de under året förvärvade aktierna i X AB."

Kommentar:

Rättsläget har varit ovisst och skilda tillämpningar av aktuell regel har förekommit. RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 september 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 22 september 2003

Delning av byggnadsrörelse

Överlåtelse av lagerfastigheter, aktier m.m. till underpris vid delning av verksamhet mellan närstående föranledde inga beskattningskonsekvenser

Inkomstskatt, taxeringsåren 2004-2006

XAB bedrev byggnadsrörelse och fastighetsförvaltning. Bolagets fastigheter utgjorde lagertillgångar. Aktierna i XAB ägdes av A och hans hustru (22 %) och av deras tre barn (vardera 26 %). Bolaget skulle delas mellan barnen.

Delningen skulle gå till på så sätt att fastigheter överläts från XAB till två nybildade aktiebolag, NyAB1 och NyAB2. Fastigheter skulle överlåtas till vart och ett av de nybildade bolagen till ett värde som motsvarade en tredjedel av det värde på fastigheterna som fanns i XAB. Aktierna i de tre bolagen skulle därefter vara lika mycket värda. Vidare skulle byggnadsrörelsen i bolaget överlåtas till ett handelsbolag som till lika delar skulle ägas av de tre aktiebolagen. Slutligen skulle de två syskon som var för sig skulle äga aktierna i de nybildade bolagen, till skattemässigt anskaffningsvärde, överlåta sina aktier i XAB till det syskon som skulle kvarstå som ägare i det bolaget. Föräldrarna skulle äga aktier i de tre aktiebolagen i samma proportion som i XAB före delningen. Några benefika inslag förelåg inte. Aktierna i samtliga bolag skulle vara kvalificerade.

Fråga 1

Frågan gällde huruvida XAB skulle uttagsbeskattas med anledning av att fastigheter överläts till underpris till NyAB1 och NyAB2. Det villkor i underprisreglerna som sattes i fråga var om överlåtelsen uppfyllde villkoret i 23 kap. 17 § IL om att vara en verksamhetsgren.

Nämnden fann att de delar av fastighetsförvaltningen som skulle överlåtas fick anses lämpa sig att avskiljas till självständiga rörelser.

Fråga 2 och 3

Ersättningen för de till NyAB1 och NyAB2 överförda fastigheterna skulle bestämmas till de skattemässiga värdena. Ersättningen skulle erläggas genom att förvärvande bolag övertog låneskulder knutna till

fastigheterna. Skulderna understeg de skattemässiga värdena. XAB skulle därför få en fordran på NyAB1 respektive NyAB2 på skillnaden. XAB skulle efterge dessa fordringar som "tillskott" till NyAB1 respektive NyAB2. Frågan var om det förfarandet medförde beskattningskonsekvenser för bolagen (fråga 2) eller deras ägare (fråga 3).

Nämnden anförde att en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. 1L innebär att överlåtelsen anses ha skett till skattemässigt värde även om ersättningen har understigit det värdet (förutsatt att marknadsvärdet inte varit lägre). Att överlåtande bolag i anslutning till överlåtelsen efterger sin fordran på ersättning motsvarande skillnaden upp till skattemässigt värde inverkar inte på bedömningen huruvida en underprisöverlåtelse är för handen. Med hänsyn härtill och till övriga uppgifter i ärendet saknades det anledning att eftergiften av fordran skulle anses som en värdeöverföring mellan bolagen som påverkade beskattningen av dem eller av ägarna av bolagen. Förfarandet gav enligt nämndens mening inte upphov till några beskattningskonsekvenser.

Fråga 4

Frågan gällde om överlåtelsen av aktier mellan syskonen till underpris föranledde några beskattningskonsekvenser bortsett från att försäljningspriset skulle tas upp som intäkt vid kapitalvinstberäkningen.

Nämnden konstaterade överlåtelsen av aktierna ingick som ett led i en bolagsuppdelning med tillämpning av 23 kap. 1L. Det saknades därför anledning att vid beskattningen avvika från det avtalade vederlaget.

Fråga 5

Frågan gällde om de fastigheter som NyAB1 och NyAB2 förvärvade skulle utgöra skattemässiga lagertillgångar hos bolagen.

De tre bolagen skulle enligt förutsättningarna i ansökan bilda ett handelsbolag till vilket byggnadsrörelsen i XAB skulle överföras. Handelsbolagets byggnadsrörelse skulle således räknas in i delägarnas näringsverksamhet och beskattas hos dem. Enligt nämndens mening fick härav anses följa att de deläggande bolagen bedrev samma verksamhet som handelsbolaget. Detta betydde att NyAB1 och NyAB2 fick anses bedriva byggnadsrörelse genom handelsbolaget vilket ledde till att de fastigheter som de skulle förvärva blev lagertillgångar enligt 27 kap. 4 § 1L.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

- [RR:s dom den 12 februari 2003, mål nr 2977-2002](#)
Periodiseringsfond - apportemission. Anskaffningsutgiften för aktier blev inte negativ på grund av övertagande av periodiseringsfond (jfr 48 kap. 12 § IL). Inte heller i övrigt skulle återföring ske av del av periodiseringsfond
 - [SRN:s förhandsbesked den 19 februari 2003-02-27](#)
Löneunderlag. Beräkning av löneunderlag med beaktande av ersättningar i utländsk filial till svenskt fåmansföretag
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 mars 2003.

RR:s dom den 12 februari 2003, mål nr 2977-2002

Periodiseringsfond - apportemission

Anskaffningsutgiften för aktier blev inte negativ på grund av övertagande av periodiseringsfond (jfr 48 kap. 12 § IL). Inte heller i övrigt skulle återföring ske av del av periodiseringsfond.

Förhandsbesked

Taxeringsåren 2002-2005

Förutsättningarna för förhandsbeskedet samt Skatterättsnämndens förhandsbesked framgår av [rättsfallsprotokoll nr 11/02](#).

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde det lämnade förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 mars 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 februari 2003-02-27

Löneunderlag

Beräkning av löneunderlag med beaktande av ersättningar i utländsk filial till svenskt fåmansföretag

Inkomsttaxering åren 2002 – 2006

De fysiska personerna A och B äger vardera ca 1,7 % av aktierna i fåmansföretaget X AB. X AB bedriver verksamhet, förutom i Sverige, i ett annat EU-land, Y-land, genom en där etablerad filial. Vidare bedriver ett av X AB helägt svenskt dotterbolag, D AB, verksamhet genom en filial etablerad i ett land, Z-land, utom gemenskapen. I filialerna finns anställd personal.

A och B vill ha besked om de vid tillämpning av lönereglerna i 43 kap. 12 – 16 §§ IL får beakta löner och ersättningar till personal som är anställd vid filialerna i Y-land respektive Z-land.

SRN beslutade följande:

FÖRHANDBESKED

Sökandena får vid tillämpning av 43 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999: 1229), IL, beakta ersättningar till anställda vid X AB:s filial i Y-land och D AB:s filial i Z-land.

MOTIVERING

Nämnden gör följande bedömning.

Frågan om löner och andra ersättningar utbetalda i ett annat medlemsland har prövats av Regeringsrätten i liknande ärenden i rättsfallen RÅ 2000 ref. 47 I och II. Där klarlades att det strider mot Europeiska gemenskapens regler om etableringsfrihet enligt artikel 43 EG att vid fastställande av löneunderlag inte beakta ersättningar till anställda i dotterföretag inom Europeiska gemenskapen enbart av den anledningen att ersättningarna inte legat till grund för svenska arbetsgivaravgifter.

I ärendet är det i stället fråga om ersättningar till anställda i ett svenskt aktiebolags filial i en annan medlemsstat. Förbudet i artikel 43 EG tar enligt dess ordalydelse även sikte på etableringar i annan medlemsstat genom att upprätta en filial. Det leder till att bedömningen i frågan som rör filialen i Y-land blir densamma som i det åberopade Regeringsrättsavgörandet.

När det sedan gäller löner och ersättningar utbetalda till filialen i Z-land kan till att börja med konstateras att bestämmelserna om etableringsfrihet inte är tillämpliga eftersom de inte omfattar engagemang i tredje land. I stället uppkommer frågan om artikel 56.1. EG i fördragets kapitel 4 om kapital och betalningar kan vara tillämplig. Enligt artikel 56.1 skall inom ramen för bestämmelserna i kapitlet alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna.

Att restriktioner i fråga om beskattning av utdelning som beror på en etablering av en filial i en annan medlemsstat skulle omfattas av kapitalrörelsereglerna får anses följa av RÅ 2000 ref. 38. I det målet tillämpade Regeringsrätten fördragets kapitalrörelseregler på en fråga som gällde löneunderlaget i ett dotterbolag i en annan medlemsstat med enahanda utgång som i RÅ 2000 ref. 47. Den fråga som då inställer sig är vad det betyder för tillämpningen av artikel 56 EG att filialen etablerats i Z-land, dvs. ett tredje land.

Enligt ordalydelsen i artikel 56 EG jämställs kapitalrörelser mellan medlemsstater med kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land. I EG-domstolens praxis finns endast ett avgörande som rör fria kapitalrörelser avseende tredje land, förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94 Sanz de Lera REG 1995 s. I-4821. Där förklarade domstolen att artikel 56.1 har direkt effekt. Målet gällde om det är förenligt med bestämmelserna om fria kapitalrörelser att i förväg kräva tillstånd och/eller deklARATION som villkor för att få föra ut pengar ur landet till ett tredje land. I domen hänvisas till ett annat avgörande som rörde samma fråga men mellan två medlemsstater. I båda fallen ansåg domstolen att ett krav på tillstånd inte är förenligt med bestämmelserna men att ett krav på deklARATION kan godtas.

Så långt förefaller hinder inte föreligga mot att tillämpa artikel 56 på en kapitalrörelse som den som är fråga i ärendet. Konsekvenserna av denna ståndpunkt på skatteregler som innebär restriktioner för den fria rörligheten synes inte ha diskuterats särskilt ingående i litteraturen. Undantag finns dock (Mohamed, Sideek, European Community Law on the free Movement of Capital and the EMU, Kluwer och Norstedts 1999 s. 217 ff.). Med åberopande av ändamålsöverväganden och en analys över bestämmelsernas uppbyggnad kommer Mohamed fram till att de kapitalrörelser som omfattas av artikel 56 – såvitt avser tredje landssituationer – skulle vara endast andra kapitalrörelser än dem som avses i artikel 57, dvs.

andra kapitalrörelser än sådana som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

Även om ändamålshänsyn kan anföras till stöd för att inte alla kapitalrörelser i förhållande till tredje land bör behandlas lika vid en prövning mot bestämmelserna om kapital leder enligt nämnden bestämmelsernas systematik till motsatt resultat. Genom hänvisningen till "inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel" i inledningen av artikel 56 framgår att förbudet mot restriktioner för kapitalrörelser är begränsat. Om avsikten varit att dessutom helt undanta vissa kapitalrörelser i förhållande till tredje land hade detta rimligtvis angetts direkt i denna bestämmelse. Stöd för denna uppfattning ger utformningen av punkten 1 artikel 57. Enligt artikel 57 skall bestämmelserna i artikel 56 inte påverka tillämpningen gentemot tredje land av restriktioner i nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt som var i kraft vid utgången av år 1993 beträffande sådana kapitalrörelser till eller från tredje land av det slag som redovisats ovan. Undantagsbestämmelsen skulle vara utan innebörd om de kapitalrörelser som nämns i artikel 57 inte omfattades av artikel 56. Mot bakgrund av det anförda drar nämnden slutsatsen att artikel 56 får anses omfatta alla slags kapitalrörelser.

Eftersom inte heller undantaget i artikel 57.1 är tillämpligt är frågan om den begränsning som löneregeln innehåller kan rättfärdigas på grundval av innehållet i artikel 58. Enligt artikel 58 gäller bl.a. att bestämmelserna i artikel 56 inte skall påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort (artikel 58.1). Bestämmelserna skall vidare inte påverka tillämpligheten av sådana restriktioner av etableringsrätten som är förenliga med fördraget (artikel 58.2). De åtgärder och förfaranden som avses i artikel 58.1 och 2 får enligt artikel 58.3 inte utgöra ett medel för godtycklig diskriminering eller en förtäckt begränsning av den fria rörligheten för kapital och betalningar enligt artikel 56.

Även om det inte uttryckligen framgår av motiven till löneregeln varför begränsningen gjorts till ersättningar som ligger till grund för svenska arbetsgivaravgifter torde det röra sig om kontrollhänsyn. EG-domstolen har regelmässigt i avgöranden där kontrollsvårigheter åberopats till stöd för en begränsande åtgärd i nationell skattelagstiftning avvisat en sådan argumentering med hänvisning främst till EG-direktivet om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på den direkta beskattningens område (se t. ex. dom den 3 oktober 2002 i mål C-230/00, Danner, punkt 49). Eftersom det här är fråga om kapitalrörelser mellan en medlemsstat och tredje land är inte direktivet tillämpligt. Frågan är om den införda

restriktionen kan vara godtagbar i ett sådant fall. Därvid bör beaktas att skatteavtalet mellan Sverige och Z-land innehåller en artikel om informationsutbyte. En bedömning måste då göras om en sådan artikel i ett skatteavtal kan anses tillräcklig för att kunna upprätthålla en rimlig kontrollnivå.

För att besvara den frågan finns det anledning att uppmärksamma den anpassning av svensk lagstiftning som aktualiserats på företags- och kapitalbeskattningsområdet. Vissa ändringar gjordes genom lagstiftning år 2000 (SFS 2000:1341, prop. 2000/01:22, bet. 2000/01:SkU9). Bl.a. utvidgades den s.k. lex ASEA i 42 kap. 16 § IL till att avse även utdelning från utländska bolag hemmahörande i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte, se kapitlets 16 a §. I förarbetena angavs uttryckligen att kontrollmöjligheterna ansågs säkerställda i förhållande till länder med vilka Sverige har ett skatteavtal som innehåller en artikel om ömsesidigt informationsutbyte (prop. s. 70). Vidare angavs att skälet till att de s.k. 3:12-reglerna (inklusive reglerna om löneunderlaget) inte omfattades av översynen om anpassning till EG-rätten var att de redan utreddes i annan ordning (3:12-utredningen). Det kan tilläggas att 3:12-utredningen därefter har föreslagit att 43 kap. 12 § ändras så att ersättning som utbetalas till arbetstagare i utlandet får ingå i löneunderlaget under förutsättning att arbetstagaren är bosatt i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken Sverige har ingått ett avtal som innehåller en artikel om informationsutbyte, SOU 2002:52 s. 25.

Med hänsyn till det anförda finner nämnden att kontrollhänsyn inte är ett tillräckligt skäl för att i det förevarande fallet med stöd av artikel 58 EG godta den restriktion som löneregelns koppling till svenska arbetsgivaravgifter innebär. Eftersom inte heller några andra omständigheter som berättigar löneregelns utformning i detta hänseende kan anses föreligga skall ersättningar till anställda vid Z filialen beaktas vid beräkning av löneunderlag enligt 43 kap. 12 § IL.

SKILJAKTIG MENING

En av SRN:s ledamöter är skiljaktig såvitt avser svaret rörande filialen i Z-land och anför följande.

Bestämmelserna om fri rörlighet för personer, tjänster och kapital finns i Fördraget om Europeiska unionen i Avdelning III, uppdelade på fyra kapitel. Kapitel 1 gäller arbetstagare, kapitel 2 etableringsrätt, kapitel 3 tjänster och kapitel 4 kapital och betalningar. Reglerna om den fria rörligheten för personer är som framgår uppdelade i två undergrupper, arbetstagares fria rörlighet och rätt till fri etablering.

I kapitel 2 artikel 43 föreskrivs att inom ramen för bestämmelserna i kapitlet skall inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium förbjudas. Detta förbud skall även omfatta inskränkningar för medborgare i en medlemsstat som är etablerad i någon medlemsstat att upprätta kontor, filialer eller dotterbolag. Etableringsfriheten skall i princip innefatta rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag, särskilt bolag som de definieras i artikel 48 andra stycket (vinstdrivande företag), på de villkor som etableringslandets lagstiftning föreskriver för egna medborgare. Inskränkningar i en gemenskapsmedborgares rätt att etablera sig i tredje land, alltså utanför gemenskapen, är enligt dessa bestämmelser inte förbjudna.

En etablering inom gemenskapen i fördragets mening förutsätter ett faktiskt fullföljande av en ekonomisk aktivitet genom stadigvarande etablering i en annan medlemsstat för en obestämd tidsperiod (jfr EG-domstolens mål 221/89 Drottningen mot Transportministern angående Factorama Ltd och andra, REG 1989 s. 3905). Det är alltså fråga om en person eller ett företag, hemmahörande inom gemenskapen, som varaktigt integrerar sig i en annan medlemsstat än den vari personen eller företaget anses höra hemma, och i värdlandet utövar ekonomisk aktivitet. Avgränsningen av begreppet är framför allt av intresse i förhållande till fri rörlighet för tjänster.

I kapitel 4 artikel 56 föreskrivs att inom ramen för bestämmelserna i kapitlet skall alla kapitalrörelser mellan medlemsstaterna samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna (56.1). Vidare föreskrivs att inom ramen för kapitlets bestämmelser skall alla restriktioner för betalningar mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna (56.2).

Fördraget innehåller ingen definition av vad som avses med kapitalrörelser. Enligt EG-domstolen skall emellertid ledning hämtas från direktiv 88/361/EEG av den 24 juni 1988 för genomförandet av artikel 67 (numera artikel 56) i fördraget enligt vilket kapitalrörelser skall klassificeras i enlighet med nomenklaturen i bilaga 1 till direktivet (fjärde /kapitalliberaliserings/direktivet).

I inledningen i bilagan till fjärde direktivet anges att i nomenklaturen klassificeras kapitalrörelser efter den ekonomiska arten av de tillgångar och skulder som de avser, uttryckta antingen i inhemsk eller utländsk valuta. Vidare anges att de kapitalrörelser som förtecknas i nomenklaturen omfattar alla aktiviteter som fordras för kapitalrörelser: avtal om och genomförande av transaktioner och dithörande överföringar samt vidare att transaktioner sker i allmänhet mellan personer bosatta i skilda medlemsstater, även om vissa kapitalrörelser utförs av en och samma person för hans egen

räkning (t.ex. överföringar av utvandrares tillgångar). Nomenklaturen utgör inte en uttömmande förteckning av kapitalrörelser och skall därför inte tolkas som avsedd att inskränka räckvidden för principen om fullständig liberalisering av kapitalrörelser, sådana som avses i direktivet.

Därefter uppräknas en rad olika transaktioner som klassificeras som kapitalrörelser. Under rubriken "I - DIREKTA INVESTERINGAR" anges därvid bl.a. följande.

" 1. Etablering och utvidgning av filialer eller nya företag som uteslutande ägs av den som tillhandahåller kapitalet, samt fullständiga förvärv av befintliga företag."

I förklaringar angående innebörden i nomenklaturen och direktivet anges beträffande direkta investeringar följande.

"Investeringar av alla slag som görs av fysiska personer eller av handels- eller industriföretag eller finansiella företag och som har till syfte att upprätta varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och den företagare eller det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet. Detta begrepp skall således förstås i vidaste bemärkelse.

De företag som nämns under I – 1 i nomenklaturen omfattar juridisk självständiga företag (helägda dotterföretag) och filialer."

Jag gör följande bedömning.

Vid en första anblick kan etableringsrätten genom de ovan redovisade artiklarna 43 och 56 delvis synas dubbelreglerad. Detta kan emellertid inte antas vara fallet vare sig avsiktligt eller oavsiktligt. Artikel 43 garanterar medborgare i en medlemsstat rätten att bygga upp och varaktigt driva företag på en annan medlemsstats territorium (personers fria rörlighet). Artikel 56 garanterar medborgare i en medlemsstat rätten att investera kapital i en annan medlemsstat bl.a. för uppbyggnaden och utvidgningen av ett företag (kapitalets fria rörlighet). I så motto kan båda artiklarna bli tillämpliga på samma företeelse men de blir det från olika utgångspunkter. Artikel 56 garanterar emellertid även investeringsrätten i förhållande till tredje land vilket däremot artikel 43 inte gör beträffande etableringsrätten.

Enligt min mening följer av en tolkning enligt ordalagen i bilaga 1 till fjärde direktivet att med kapitalrörelser såvitt nu är aktuellt avses investeringar i annan stat med dithörande överföringar för att, såvitt gäller filialer, etablera eller utvidga dem. Som framgår av bilagan kan en investering i korthet definieras som etablering av ett nytt företag

eller förvärv av ett befintligt utländskt företag eller intresse däri i syfte att inleda, upprätthålla eller förstärka varaktiga ekonomiska relationer.

När det gäller utövandet av den ekonomiska aktiviteten i filialen på den andra statens territorium efter investeringen kan inte denna aktivitet i sig anses vara en kapitalrörelse i form av etablering eller utvidgning av en filial i fördragets mening. Den får då behandlas enligt bestämmelserna under den rubrik i fördraget som aktiviteten definitionsmässigt kan hänföras till. Sammanfattningsvis får således enligt min mening beträffande direkta investeringar den distinktionen göras att reglerna avseende kapitalrörelsers frihet behandlar endast den transaktion, t.ex. förvärv av ett företag i en annan stat, som en person eller företag gör samt de överföringar av valuta som görs för att genomföra den planerade investeringen. Investerarens rättigheter och skyldigheter, liksom motsvarande rättigheter och skyldigheter för värdlandets myndigheter, sedan investeringen väl kommit till stånd, regleras av bestämmelser under andra rubriker i fördraget och därunder antagna direktiv och förordningar samt EG-domstolens praxis, i förevarande fall således enligt bestämmelserna om etableringsrätten (jfr Nipstad, Publica EU, Norstedts Juridik AB, Stockholm 1996, häfte 16 s. 16:3).

Det är mot bakgrund av denna tolkning av EG-rätten som enligt min mening sökandenas fråga om beräkning av löneunderlag skall besvaras.

Enligt förutsättningarna för ansökningsen gäller att det aktiebolag, som sökandena är verksamma och äger aktier i, inte har för avsikt att investera i en nyetablering eller utvidgning av en filial till aktiebolaget i Z-land utan i stället att de tillsammans med övriga aktieägare bedriver en ekonomisk verksamhet genom bolaget i en redan etablerad filial i nämnda land utom gemenskapen. Enligt den ovan gjorda tolkningen av artiklarna 43 och 56 i fördraget är det då i ärendet inte fråga om att löneregeln tillämpad enligt sin ordalydelse medför en restriktion på en kapitalrörelse utan på utövandet av en varaktig ekonomisk verksamhet. Löneregeln tillämplighet skall då prövas mot reglerna om etableringsfriheten i artikel 43 och inte mot reglerna om kapitalrörelser i artikel 56. Därav följer att fördragets bestämmelser inte hindrar att ersättningar till arbetstagare i filialen inte beaktas vid beräkningen av löneunderlaget. Jag anser att frågan hade bort besvaras i enlighet med det anförda.

Kommentar:

RSV avser att överklaga förhansbeskedet i den del som avser ersättningar till anställda vid filialen i Z-land (tredje land).

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 mars 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna om begränsningen till 100 basbelopp för vad som ska beskattas i inkomstslaget tjänst vid avyttring av kvalificerade aktier avser andelar i ett och samma bolag eller om även avyttringar av kvalificerade aktier i andra bolag får beaktas.

RR målnr 7264--7267-2002, 468-2003, KRNS 3135--3138-2000, KRNG 5909-2001

Klagande: de skattskyldiga

Lagrum: 3 § 12b mom. fjärde stycket SIL

Saken: Fråga om skattebefrielse för stiftelse som driver såväl grundskola och gymnasium som förskole- och fritidshemsverksamhet.

RR målnr 3498-2001, KRNS 5948-2000.

Klagande: RSV

Lagrum: 7 § 4 och 6 mom. SIL

Saken: Fråga om KR:s dom kunnat utgöra grund för beslut om särskilda debiteringsåtgärder.

RR målnr 6813-2002, KRNG 6706-2001

Klagande: RSV

Lagrum: 67 § USAL

Saken: Ett bolag bedriver rörelse (s.k. brokerverksamhet) som består i att för kunders räkning och i dessas namn köpa och sälja värdepapper. Köp och försäljningar sker genom medverkan av fondkommissionärsbolag. Bolaget erhåller ersättning med hälften av den ersättning (courtage) som fondkommissionärsbolaget debiterar. Fråga om bolagets verksamhet är att anse som värdepappershandel och därmed jämförlig verksamhet enligt 3 kap. 9 § ML.

RR målnr 6056-2001 och 7900--87902-1999, KRNS 6303-1999 och 8487--8490-1997

Klagande: de skattskyldiga

Lagrum: 3 kap. 9 § ML

Saken: Fråga om KR bort meddela prövningstillstånd i mål om anstånd med att betala skatt.

RR målnr 5881-2002 och 6239--6242-2002, KRNS 5467-2002 och 5468--5471-2002

Klagande: den skattskyldiga

Lagrum: 49 § 1 och 2 mom UBL

Saken: Fråga om anläggandet av ytterligare ett våningsplan i en byggnad som används i näringsverksamhet kan berättiga till direktavdrag för kostnaderna såsom för reparation.

RR målnr 781-2001, KRNJ 1266-1998

Klagande: RSV

Lagrum: 23 § anv.p. 1 och 3 KL

Saken: Fråga om det förhållandet att den som är bosatt här men arbetar i annan EU-stat vägrats avdrag för avgift som erlagts till arbetslöshetskassa i den andra staten står i strid med gemenskapsrätten.

RR målnr 5496--5497-2002, KRNG 346-2001 och 417-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 33 § anv.p. 6 KL samt artikel 48 (numer 39) i EG-fördraget

Saken: Fråga om KR bort meddela prövningstillstånd i mål om påförande av särskild avgift vid privatinförsel av skattepliktig vara.
RR målnr 1848-2001, KRNG 3734-2000

Klagande: den avgiftskyldiga

Lagrum: 4 och 7 §§ lagen (1994:1565) om beskattning av viss privatinförsel

Saken: Fråga om minskning av lagerreserv borde ha beaktats vid beräkning av nytt underlag för vinstdelningsskatt och särskild vinstskatt till följd av taxeringsändring.

RR målnr 3155-2000, KRNG 4509-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 3 § första stycket 7 och 10 § första stycket vinstdelningsskattelagen samt 3 § lagen om särskild vinstskatt.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 26/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [KR:s i Göteborg dom den 5 juni 2003, mål nr 19-02](#)
Omkostnadsbelopp vid avyttring av fastighet. Avdrag har medgetts för anskaffning av utrustning trots att anskaffningen utgör utbyte av redan befintlig utrustning i huset
 - [KR:s i Sundsvall dom 2003-08-21, mål nr 859-01](#)
Skattetillägg, inkomsttaxering. Oriktigt yrkande om avdrag för koncernbidrag till dotterbolag har medfört skattetillägg
 - [KR:s i Göteborg dom den 18 augusti 2003, mål nr 347-348-02](#)
Betald ränta. Underskott i avslutad näringsverksamhet. Avdrag medgavs för ränta som betalats med revers i samband med nytt låneavtal. Näringsverksamhet i form av fastighetsförvaltning ansågs inte avslutad det år fastigheterna avyttrats utan först året efter i samband med ackordsavtal avseende skulder och räntekostnader som uppkommit i fastighetsförvaltningen
 - [KR:s i Sundsvall dom den 20 augusti 2003-09-09](#)
Beskattning av vinst vid försäljning av andel i handelsbolag. Är lagen om särskilda regler vid beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall tillämplig i ett fall där verksamhet bedrivs i ett underliggande bolag?
-

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 september 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 5 juni 2003, mål nr 19-02

Omkostnadsbelopp vid avyttring av fastighet

Avdrag har medgetts för anskaffning av utrustning trots att anskaffningen utgör utbyte av redan befintlig utrustning i huset.

Inkomsttaxering 2000

Fastigheten förvärvades i början av 1970-talet och avyttrades år 1999. År 1974 installerades TV-antenn, diskmaskin och tvättmaskin. År 1994 gjordes utbyte av TV-antennen och diskmaskinen och år 1997 gjordes utbyte av tvättmaskinen. Den skattskyldige yrkade i reavinstberäkningen avdrag får såväl anskaffningarna år 1974 som utbytena år 1994 och 1997. SKM och LR medgav avdrag för anskaffningarna år 1974 eftersom dessa i sin helhet var att hänföra till förbättringsåtgärder. Utbytesåtgärderna åren 1994 och 1997 bedömdes inte som sådana värdehöjande förbättringsutgifter enligt 25 § 4 mom SIL för vilka avdragsrätt föreligger vid avyttringen av fastigheten.

KR anser i likhet med SKM och LR att fastigheten förbättrades år 1974 när ovannämnda utrustning första gången tillfördes fastigheten. KR anser också att avdrag inte kan medges för såväl inköpen 1974 som de senaste inköpen. KR anför vidare att eftersom de ursprungliga inventariernas anskaffningsvärden inte beaktats vid någon taxering före avyttringen och eftersom de sist inköpta inventarierna ingått i försäljningen så ska avdrag medges för de sist inköpta inventarierna.

Kommentar:

Frågan gäller vid vilken tidpunkt en fastighet har tillförts en avdragsgill förbättring.

Av huvudregeln i 25 § 1 mom SIL (numera 44 kap. 13-14 §§ IL) följer att avdrag vid avyttring av egendom får ske för ett omkostnadsbelopp som utgörs av vad som erlagts vid förvärvet av egendomen ökat med vad som nedlagts på förbättring av densamma.

För omkostnadsbeloppets beräkning vid avyttring av fastighet gäller enligt 25 § 4 mom SIL (numera 45 kap. 11-12 §§ IL) att förbättringsutgifter som inte förts upp på avskrivningsplan måste uppgå till lägst 5.000 kr per år.

När det gäller förbättrande reparationer och underhåll krävs dessutom att de hänför sig till avyttringsåret eller något av de fem föregående beskattningsåren. För avdrag krävs dock att de medfört att fastigheten är i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet.

Åtgärderna åren 1994 och 1997 utgör utbyte, d v s underhåll av utrustning som tillfördes fastigheten redan år 1974. Avdragsrätten för de förra åtgärderna ska därför bedömas enligt bestämmelserna om värdehöjande reparationer och underhåll i 25 § 4 mom SIL (45 kap.12 § IL).

Den för omkostnadsbeloppets beräkning avdragsgilla förbättringsåtgärden uppkom år 1974 när utrustningarna anskaffades. De utbytesåtgärder som vidtas åren 1994 och 1997 medför i föreliggande fall endast att den ursprungliga förbättringsåtgärden år 1974 återställs till sitt nyskick.

RSV har överklagat domen och yrkat att avdrag ska medges endast för den ursprungliga anskaffningsutgiften för utrustningen år 1974.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 september 2003.*

KR:s i Sundsvall dom 2003-08-21, mål nr 859-01

Skattetillägg, inkomsttaxering

Oriktigt yrkande om avdrag för koncernbidrag till dotterbolag har medfört skattetillägg

1998 års taxering

SKM påförde AB X skattetillägg med 20 procent på ett underlag av ca 8,5 mkr avseende underskott i näringsverksamhet. Som skäl för beslutet anfördes att oriktig uppgift lämnats i deklARATIONEN genom att ej avdragsgillt koncernbidrag till dotterbolag AB Y inte återförts till beskattning. AB Y har behandlat koncernbidraget som ej skattepliktig intäkt. Rättelse har vidtagits sedan myndigheten påtalat omständigheterna.

AB X överklagade beslutet. Därvid anfördes bl.a. att det inom koncernen finns inte utnyttjade underskottsavdrag i

storleksordningen 140 mkr, varför det är högst osäkert om felaktigheten över huvud taget är någon skatteförmån även om den inte påtalats. I vart fall hade felaktigheten upptäckts i samband med nästa års bokföringsarbete. Påföljden är därför uppenbart oskälig och står inte i rimlig proportion till det fel som orsakat den felaktiga uppgiften. Fråga är hur långt upplysningsplikten sträcker sig i det enskilda fallet. SKM har haft tillgång till såväl det givande som det mottagande bolagens deklARATIONER. Av deklARATIONERNA framgår tydligt hur koncernbidraget hanterats skattemässigt. Felaktigheten är närmast att betrakta som en uppenbar felskrivning. Vidare ska beslutet om skattetillägg prövas mot Europakonventionen på sätt att det krävs att det visas att den skattskyldige förfarit uppsåtligen eller vårdslös och att de särskilda avgifterna står i proportion till förseelsens art.

Länsrätten biföll överklagandet och upphävde beslutet om skattetillägg. Motiveringen var att... " det redovisade felet lätt kunnat hittas med hjälp av de deklARATIONER som lämnats av det givande och mottagande bolagen och som SKM haft tillgång till. Vidare framgår att felaktigheten inte medfört någon omedelbar skatteförmån och att felaktigheten torde ha upptäckts av bolaget vid nästföljande bokslutsarbete. Mot bakgrund häremot finner länsrätten det uppenbart oskäligt att utta den särskilda avgiften".

SKM överklagade domen.

KR gjorde följande bedömning.

"Bolaget har som skattemyndigheten och länsrätten funnit lämnat oriktig uppgift till ledning för taxeringen och skall därför enligt huvudregeln i 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324) påföras skattetillägg beräknat på sätt skattemyndigheten gjort. I detta ligger att hänsyn har tagits till att uppgiften hade kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som varit tillgängligt för skattemyndigheten. Skattetillägget hade annars beräknats efter en högre procentsats.

Av 5 kap. 4 § taxeringslagen framgår att skattetillägg inte skall tas ut i vissa fall, bl.a. vid en rättelse av en felräkning eller misskrivning som uppenbart framgår av självdeklARATIONEN eller av något annat meddelande från den skattskyldige som inte är muntligt. Någon sådan rättelse kan det inte anses ha varit fråga om i detta fall. Inte föreligger någon annan omständighet som innebär att den senast nämnda bestämmelsen blir tillämplig. Skattemyndigheten har således haft fog för sitt beslut att påföra skattetillägg.

Frågan är då om det har framkommit skäl för befrielse från skattetillägget. Befrielse skall enligt 5 kap. 6 § taxeringslagen medges dels om felaktigheten med hänsyn till vissa närmare angivna

omständigheter framstår som ursäktlig, dels om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Befrielse kan enligt vad som vidare framgår av paragrafen också komma i fråga om det belopp som kunde ha undandragits genom felaktigheten är obetydligt.

Liksom länsrätten finner kammarrätten att felaktigheten inte framstår som ursäktlig. Det belopp som kunde ha undandragits kan inte sägas ha varit ringa, även om felaktigheten inte kunde medföra någon omedelbar skatteförmån för bolaget. Vad som framkommit i målet medför enligt kammarrättens mening inte heller att det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget. Eftersom skäl för befrielse således inte föreligger skall skattemyndighetens överklagande bifallas.

DOMSLUT

Kammarrätten upphäver länsrättens dom.”

Kommentar:

Domen, som överensstämmer med RSV:s uppfattning, överklagas inte av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 september 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 18 augusti 2003, mål nr 347-348-02

Betald ränta. Underskott i avslutad näringsverksamhet

Avdrag medgavs för ränta som betalats med revers i samband med nytt låneavtal. Näringsverksamhet i form av fastighetsförvaltning ansågs inte avslutad det år fastigheterna avyttrats utan först året efter i samband med ackordsavtal avseende skulder och räntekostnader som uppkommit i fastighetsförvaltningen

Inkomstskatt, taxeringsåren 1998 och 1999

X (fysisk person) förvärvade under 1990 en hyresfastighet och en industrifastighet. Under 1995 avyttrades fastigheterna. Efter avyttringen kvarstod en betydande skuld till ett kreditinstitut i form av kapital- och räntebelopp. Under 1996 ingicks en ackordsuppgörelse och skulden sattes ned. Under 1997 överlät kreditinstitutet sin efter ackordet kvarstående fordran till ett

finansbolag. X erlade betalning för sin skuld till finansbolaget genom utgivande av en revers enligt vilken visst belopp avsåg ränta.

X yrkade vid 1998 års taxering avdrag i inkomstslaget kapital, dels för utgiftsränta, dels för underskott av avslutad näringsverksamhet.

SKM vägrade avdrag för utgiftsränta då sådan inte ansågs ha erlagts. Avdrag medgavs inte heller för underskott av avslutad näringsverksamhet eftersom betydande skulder och skuldräntor kvarstod beträffande vilka ackordsuppgörelse träffats först under 1996. Genom att således underskottet vid 1996 års taxering skulle rullas in vid 1997 års taxering bortföll det på grund av skulder som eliminerats genom ackordsuppgörelsen.

X överklagade och anförde bl.a. att i och med avyttringen av fastigheterna under 1995 fastställdes den slutliga förlusten och förvärvskällan upphörde. Någon tillgång hänförlig till näringsverksamheten fanns därefter inte kvar. Några skulder som kunnat påverka förlusten fanns inte heller kvar eftersom dessa togs över privat. Avdragsrätt för ränteutgift förelåg enligt kontantprincipen eftersom betalning med revers jämställs med kontant betalning (RÅ 1969 ref. 39).

LR fann att oavsett ett sådant skuldförhållande som var i fråga skulle förvärvskällan anses ha upphört 1995 då fastigheterna avyttrades. Beträffande avdraget för ränteutgift konstaterades att betalning i form av revers i och för sig kan godtas i vissa fall. I förevarande fall hade dock inte någon förändring skett beträffande X:s totala skuld eller dess fördelning mellan kapital och ränta i och med reversens utställande. Avdragsgill betalning av ränta ansågs inte ha skett härigenom. Däremot ansågs viss ränta ha betalats genom delbetalning av reversen under 1997.

Såväl X som SKM anförde besvär.

Beträffande utgiftsräntan konstaterade kammarrätten att det av utredningen i målet framgick att ett nytt låneavtal träffats. Den revers som därvid utfärdats hade delvis använts till att betala ränta. Anledning saknades att inte medge avdrag med det yrkade beloppet.

Beträffande underskottsavdraget fann kammarrätten att ackordsavtalet 1996 hade inneburit förändringar i fråga om de betydande skulder och räntekostnader som förelegat i fastighetsförvaltningen. Förändringarna påverkade verksamhetens resultat. Näringsverksamheten kunde därför inte anses avslutad under 1995 utan först genom ackordsavtalet 1996. Eftersom det yrkade avdraget beloppsmässigt understeg de nedsatta skulderna förelåg inte rätt till avdrag.

Kommentar:
RSV överklagar inte domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 september 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 20 augusti 2003-09-09

Beskattning av vinst vid försäljning av andel i handelsbolag

Är lagen om särskilda regler vid beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall tillämplig i ett fall där verksamhet bedrivs i ett underliggande bolag?

Inkomsttaxering 1995

En fysisk person, F, sålde under 1994 andelar i FIHB (handelsbolaget), vars verksamhet uteslutande bestod i att äga samtliga aktier i ÖSAB (aktiebolaget), vars verksamhet i sin tur, under i vart fall en del av beskattningsåret, uteslutande bestod i att vara kommanditdelägare i FÖKB (kommanditbolaget). Kommanditbolaget var rörelsedrivande och utförde anläggningsentreprenader. Frågan var om försäljningen av andelen i handelsbolaget omfattades av reglerna i lagen (1992:1643) om särskilda regler vid beskattning av inkomst från handelsbolag i vissa fall (SHBL).

KAMMARRÄTTEN

Enligt SHBL ska den vinst som uppkommer vid försäljning av andelar i handelsbolag under vissa förutsättningar beskattas som inkomst av näringsverksamhet och inte som inkomst av kapital. Enligt 1 § andra stycket SHBL i den t.o.m. 1996 års taxering gällande lydelsen var lagen tillämplig bl.a. om överlåtaren bedrivit verksamhet i handelsbolaget genom en juridisk person. Enligt den lydelse som gäller fr.o.m. 1997 års taxering gäller lagen överlåtare som bedrivit verksamhet i en juridisk person genom handelsbolaget.

Enligt den direkta ordalydelsen i SHBL är lagen inte tillämplig på F:s överlåtelse av andelar i handelsbolaget 1994. Den hade däremot, enligt sin ordalydelse, varit tillämplig om överlåtelsen skett vid sådan tidpunkt att vinsten skulle ha beskattats vid 1997 års taxering. F bedrev verksamhet i en juridisk person (kommanditbolaget) genom handelsbolaget (och även aktiebolaget). Han bedrev däremot ingen

verksamhet i handelsbolaget genom en juridisk person.

Frågan i målet är om SHBL ska tillämpas enligt sin direkta ordalydelse eller om den lydelse som gällde före 1997 års taxering kan tolkas så att den omfattar den situation som är aktuell i förevarande mål. Skälet till ändringen, som initierats av Lagrådet (prop. 1995/96:109, Bilaga 7, s. 137), torde ha varit bristande överensstämmelse mellan lagens syfte och lagtexten. Kammarrätten finner, vid en jämförelse mellan ordalydelserna, att ändringen innebär en utvidgning av lagens tillämpningsområde och att ändringen därmed inte kan ges retroaktiv verkan. F:s överlåtelse av andelar i handelsbolaget omfattas därför inte av SHBL utan vinsten ska beskattas som inkomst av kapital.

Kommentar:

I prop. 1995/96:109 sägs i författningskommentaren till 1 § SHBL (s. 94) när det gäller ovan redovisade ändring att "i enlighet med Lagrådets förslag har ordalydelsen i andra meningen i förtydligande syfte ändrats". Syftet med regeln var att inkludera en transaktion som denna men det hade inte kommit till uttryck i lagtexten. Då regeln inte omfattade denna transaktion kunde den inte heller tillämpas på transaktionen, fastän syftet varit att den skulle omfattas. Numera finns regeln i 51 kap. 2 § första stycket p.4 IL och den motsvaras av den regel som gäller fr.o.m. 1997 års taxering. RSV överklagar inte domen.

- [RR:s dom den 12 februari 2003, mål nr 876-2000](#)
Rättegångskostnader. Rättegångskostnader ansågs utgöra del av anskaffningsvärde för fastighet
- [SRN:s förhandsbesked den 10 februari 2003](#)
Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) vid premiereducering för premiebefrielseförsäkring
- [Meddelat prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 25 februari 2003.

RR:s dom den 12 februari 2003, mål nr 876-2000

Rättegångskostnader

Rättegångskostnader ansågs utgöra del av anskaffningsvärde för fastighet

Inkomsttaxering 1992

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av handlingarna i målet framgår följande. Sedan bolaget genom transportköp i januari 1988 förvärvat en fastighet i X kommun i syfte att på den bedriva konsult- och konferensverksamhet väckte bolaget, med hänvisning till 4 kap. 18 och 19 §§ jordabalken, talan vid Y:s tingsrätt om att tingsrätten skulle förplikta den ursprunglige säljaren att betala bolaget ett visst belopp på grund av fel i fastigheten. I dom den 5 december 1991 ogillade tingsrätten bolagets talan och ålade bolaget att betala motpartens rättegångskostnader. Vid 1992 års inkomsttaxering yrkade bolaget avdrag för både egna och motpartens rättegångskostnader med sammanlagt 336 125 kr samt tog som intäkt upp ersättning från en rättsskyddsförsäkring med 75 000 kr.

Frågan i målet är om rättegångskostnaderna skall anses omedelbart

avdragsgilla driftkostnader.

Kostnader för att förvärva och bibehålla intäkter i en näringsverksamhet betraktas som driftkostnader som är omedelbart avdragsgilla. Kostnader som har ett direkt samband med förvärv av en förvärvskälla eller med utvidgning eller förbättring av den befintliga förvärvskällan anses emellertid i princip inte som driftkostnader (se t.ex. RÅ 1992 ref. 55 I och II och RÅ 1994 ref. 18).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Utgångspunkten för bolagets talan i rättegången hos tingsrätten har främst varit regleringen i 4 kap. 19 § jordabalken om att en fastighetsköpare under vissa förutsättningar hade rätt att göra avdrag på köpeskillingen i fall då fastigheten, enligt paragrafens då tillämpliga lydelse, avvek från vad som kunde anses utfäst eller från vad som köparen annars haft anledning att räkna med vid köpet. Talan har grundats på omständigheter som förelåg redan vid tidpunkten för bolagets förvärv. De aktuella rättegångskostnaderna måste därför anses ha ett direkt samband med bolagets förvärv av fastigheten, på vilken bolaget hade för avsikt att bedriva näringsverksamhet. De är därmed inte omedelbart avdragsgilla vid beräkning av resultatet av näringsverksamheten. Av detta följer att den av bolaget redovisade ersättningen från en rättsskyddsförsäkring inte skall tas upp som intäkt. RSV:s överklagande skall således bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och förklarar med bifall till RSV:s överklagande att A AB vid inkomsttaxeringen 1992 saknar rätt att göra avdrag för rättegångskostnader med 336 125 kr och att ersättningen från rättsskyddsförsäkringen inte skall tas upp som skattepliktig intäkt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 10 februari 2003

Särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) vid premiereducering för premiebefrielseförsäkring

**Det företag som erhåller en nedsättning av premie för
premiebefrielseförsäkringen (PBF) genom överföring av
överskott från ett försäkringsföretag till det som
tillhandahåller sådan försäkring ska i beskattningsunderlaget
till SLP redovisa nettopremien. Premiereduceringen påverkar
inte företagets inkomstbeskattning.**

Inkomsttaxeringarna 2003-2005

Ett bolag, X, kommer att erhålla premiereducering av
premiebefrielseförsäkringen (PBF) genom överföring av överskott
från ett försäkringsföretag, Y, till det försäkringsföretag som
tillhandahåller PBF, som är en tjänstepensionsförsäkring. Bolaget X
ställer följande frågor.

Fråga 1

Ska den reducerade premien, som är det belopp som faktiskt
faktureras bolaget, ligga till grund för beräkningen av den särskilda
löneskatten på pensionskostnader, eller är det något annat belopp
som ska ligga till grund för denna beräkning?

Fråga 2

Kommer det planerade förfarandet med reducerad premie att
medföra att en skattepliktig intäkt uppkommer för Bolaget?

Fråga 3

Om fråga 2 besvaras jakande, äger Bolaget rätt till avdrag såsom för
erlagd premie med belopp motsvarande den uppkomna intäkten?

"FÖRHANDBESKED"

"Frågorna 1 och 2

Förfarandet med premiereduceringen medför inte att företag X
(Bolaget) skall ta upp en intäkt vid inkomstbeskattningen. Det leder

inte heller till att bolaget skall beräkna beskattningsunderlaget enligt 2 § lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, på annat belopp än den faktiskt betalda premien.

MOTIVERING

A och B har träffat en överenskommelse angående [pensionsavtal] och slutlig avveckling av pensionsplanen D. Ett led i avvecklingen är att det överskott (återbäringsmedel) som uppkommer inom Y:s verksamhet, avseende åtagandet för förmånsbestämda pensioner, främst D, inklusive värdesäkring av dessa, skall tillgodoräknas arbetsgivarna som grupp antingen genom en reducering av premie för premiefrielseförsäkringen som ingår i [pensionsavtal] eller i kombination med en kontantutbetalning. Bolagets frågor avser om den reducerade premien kommer att ligga till grund för beräkningen av dess beskattningsunderlag enligt SLPL (fråga 1) och om förfarandet med reducerad premie kommer att medföra att en skattepliktig intäkt uppkommer för bolaget (fråga 2). För det fall fråga 2 skulle besvaras jakande vill Bolaget veta om det har rätt till avdrag för erlagd premie med belopp motsvarande den uppkomna intäkten (fråga 3).

Frågorna 1 och 2

Förfarandet med premiereducering enligt ansökningen skiljer sig från det förfarande som förelåg i avgörandet RÅ 2000 not. 54 främst genom att det här inte uppkommer någon fordran för Bolaget som skall gå i avräkning mot framtida premiebetalningar. I beskattningsunderlaget till SLP ingår endast avgifter som motsvaras av de belopp som Bolaget skall betala till försäkringsbolaget i premier. Någon intäkt som skall tas upp vid inkomstbeskattningen uppkommer inte.

Fråga 3 förfaller.”

KOMMENTAR

Sker återbäring avseende avgifter för tjänstepensionsförsäkring i form av kontant utbetalning till de arbetsgivare som är försäkringstagare, utgör en sådan intäkt en skattepliktig intäkt i näringsverksamhet. Beskattningsunderlaget till SLP påverkas inte ens av en sådan kontantutbetalning av återbäringsmedel (se 2 § SLPL och RÅ 2000 not 54).

SRN:s beslut överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 25 februari 2003.*

Meddelat prövningstillstånd

Saken: Fråga är om en arbetsgivare utan skatte- och avgiftskonsekvenser i samband med anställdas tjänsteresa kan tillhandahålla fritt logi och dessutom utbetala natttraktamente som inte överstiger schablonbeloppet för täckande av kostnad för sänglinne och hygienprodukter.

RR mål nr 4811-2001. KRNS 4940-2000.

Klagande: RSV.

Lagrums: 33 § KL, anvisn.punkt 3, 10 § UBL och 2 kap. 3§ GSAL.

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [KR:s i Stockholm dom den 23 juni 2003, mål nr 5604-2000](#)
I Beskattning vid borgensåtaganden gentemot utländska dotterbolag. II Landriskreservering.
I Ett svenskt företag har beskattats för ett belopp motsvarande utebliven ersättning från utländska dotterbolag avseende garantier till förmån för dotterbolagen.
II Tillämpning av RSV:s allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i samband med exportaffärer
- [KR:s i Sundsvall dom den 21 augusti 2003, mål nr 2439-01](#)
Anskaffningsvärde vid nyemission med extra "gåvoaktier".
En fysisk person tecknade aktier och erhöll då ytterligare "gåvoaktier" som överlämnades till alla som tecknade aktier. Dessa "gåvoaktier" har ansetts anskaffade mot vederlag och har vid genomsnittsberäkningen ansetts vara av samma slag och sort som de tecknade aktierna
- [Meddelat provningstillstånd](#)

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 september 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 23 juni 2003, mål nr 5604-2000

I Beskattning vid borgensåtaganden gentemot utländska dotterbolag.

II Landriskreservering

I Ett svenskt företag har beskattats för ett belopp motsvarande utebliven ersättning från utländska dotterbolag avseende garantier till förmån för dotterbolagen.

II Tillämpning av RSV:s allmänna råd om reservering för vissa förlustrisker i samband med exportaffärer

AB X (bolaget) har överklagat SKM:s beslut i bl.a. två frågor.

1. Borgen

Under 1995 har bolaget lämnat garantier till förmån för utländska koncernföretag vid upplåning hos externa kreditgivare. Av bolagets manual framgår i avsnittet angående moderbolagets stöd för lån bl.a. följande:

Financial guarantees (L/G)

This section concerns the exceptional case where a Letter of Guarantee ("L/G") may have to be issued as security for credit obligations, instead of the usual Letter of Awareness. The L/G is a legally binding obligation and have to be shown on the company's balance sheet as a contingent liability, which also means that the L/G is a burden on the company's own financing. As compensation for the financial burden, the company charges the guaranteed company a guarantee fee. The fee is normally 1 % p.a. on the nominal amount of the L/G, but can vary depending on the situation.

Vidare uppgav bolaget:

RR har slagit fast att borgensprovision som en aktieägare betingar sig utgör utdelning och inte avdragsgill omkostnad i ett aktiebolags rörelse (RÅ 1981 Aa 25 och RÅ 1983 1:82).

Att gå i borgen är en rättshandling som inte förekommer mellan oberoende parter. Det går inte att jämföra bolagets borgensåtaganden med en garantiförpliktelse som en bank lämnar i sin normala rörelseverksamhet. Ett aktiebolags borgensförbindelser tecknas normalt endast av aktieägarna och är en typisk aktieägartjänst. En tillämpning av den s.k. korrigeringsregeln i 43 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370) – KL – förutsätter två jämförbara prestationer. En aktieägars borgensåtagande utgör ett komplement till det kapital som tillskjuts bolaget. En finansieringsform som består av en kombination av tillskjutet kapital och borgensåtagande kan inte förekomma mellan oberoende parter och korrigeringsregeln kan sålunda inte tillämpas.

För det fall LR skulle anse att korrigeringsregeln är tillämplig skall en helhetsbedömning göras av koncernens samtliga transaktioner. Om bolaget hade debiterat de utländska koncernbolagen borgensprovisioner skulle koncernbolagens omkostnader ha ökat med provisionens belopp.

SKM framhöll i huvudsak:

Transaktioner mellan fysiska personer eller mellan svenska aktiebolag, mellan vilka koncernbidragsrätt föreligger, är inte jämförbara med transaktioner mellan ett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag.

Borgensförbindelser förekommer även i oberoende avtalsförhållanden utan att den ena parten är bank. I RÅ 1975 ref. 66 hade en leverantör gått i borgen för en kunds räkning i avsikt att främja affärsförbindelsen. Det saknas således inte andra jämförbara prestationer mellan oberoende parter.

OECD:s och SKM:s inställning är att borgensåtaganden för lån upptagna i den verksamhet som bedrivs i de utländska bolagen utgör en debiteringsbar tjänst och skall således inte räknas in i aktieägartjänstbegreppet.

SKM anser att eventuell underkapitalisering av de utländska dotterbolagen på så sätt att tillskjutet kapital kombineras med borgensåtaganden inte utgör skäl att underlåta debitering av borgensprovision. Av RR:s uttalande i RÅ 1990 ref. 34 framgår nämligen att underkapitalisering vid armlängdsbedömningar saknar självständig betydelse.

Bolaget har inte visat att det erhållit någon kompensation för den inkomstsänkande effekten av den underlåtna debiteringen.

LR lämnade bolagets besvär utan bifall med i huvudsak följande motivering.

Den första frågan är om bolaget överhuvudtaget fått vidkännas någon inkomstminskning. Härvid kan konstateras att bolaget självt, i den s.k. finansmanualen, anser att aktuella garantier påverkar bolagets egen finansiering, varför det föreskrivs att bolaget normalt skall debitera en avgift på en procent av åtagandets nominella belopp. LR finner därför att genom att inte debitera dotterbolagen någon ersättning för lämnade garantier har bolagets inkomst blivit lägre.

LR anser att transaktioner mellan aktiebolag och dess ägare fysiska personer, som rättsfallen RÅ 1981 Aa 25 och RÅ 1983 1:82 handlar om, inte är jämförbara med transaktioner mellan sett svenskt moderbolag och ett utländskt dotterbolag. En inkomsthöjning som beror på att bolaget underlåtit att debitera för garantiförbindelser kan därför inte anses som utdelning.

LR ansluter sig till SKM:s bedömning beträffande frågan om

inkomstminskningen skall anses som en sådan kostnad som har ett klart och avgränsat samband med bolagets ägarfunktion, s.k. aktieägarkostnad, som inte kan vidaredebiteras dotterbolagen.

LR finner således att aktuella garantiförbindelser är att betrakta som debiteringsbara tjänster och att bolagets hantering av garantierna avviker från vad som skulle ha avtalats mellan sinsemellan oberoende näringsidkare. Vad bolaget anfört om att en finansieringsform som består av en kombination av tillskjutet eget kapital och borgensåtagande inte kan förekomma mellan oberoende parter föranleder inte någon annan bedömning (jfr RÅ 1990 ref. 34).

Det är emellertid inte alltid tillräckligt att konstatera att en prisavvikelse förelegat. I många fall kan det bli nödvändigt att göra en helhetsbedömning av det svenska och det utländska företagens affärer med varandra och därvid beakta bl.a. transaktioner som har gett eller kan antas ge kompensation för inkomstsänkningen (RÅ 1991 ref. 107). Bolaget har härvid redogjort för varje enskild garanti och angett att den omständigheten att separat ersättning för garantin inte uttagits inte innebär att bolaget inte erhållit någon motprestation. Motprestationen ligger i stället i att det framförhandlade priset på den utrustning som bolaget levererat från Sverige i motsvarande mån skulle ha blivit lägre om inte motgarantin hade lämnats.

I finansmanualen har bolaget åsatt garantierna ett marknadsvärde. För att bolaget skall kompenseras för marknadsvärdet skall garantitagaren betala en avgift som är relaterad till garantin. I manualen finns inte några föreskrifter om att bolaget kan kompenseras på något annat sätt. Därmed saknas enligt LR:s mening tillräcklig grund för att anse att affärsmässiga skäl legat bakom bolagets underlåtenhet att debitera. LR finner vidare att endast genom att bolaget beträffande varje enskild garanti angett att man erhållit kompensation genom att ta ut ett högre pris har det inte framkommit att bolaget faktiskt har erhållit någon kompensation. Även vid en helhetsbedömning finner LR därför att övervägande skäl talar för SKM:s uppfattning.

I finansmanualen har bolaget angett att den avgift som skall tas ut bör uppgå till en procent av garantibeloppet. SKM:s beräkning av inkomsthöjningen (ca 23,6 milj kr) får därmed anses skälig.

Bolaget överklagade till KR och anförde bl.a.:

Finansmanualens instruktioner avseende lån avser endast borgensförbindelser vid upplåning av rörelsekapital. Huvuddelen av de i målet aktuella borgensförbindelserna avser dock inte borgensförbindelser vid upplåning av rörelsekapital utan andra former av borgensåtaganden. För dessa borgensförbindelser har

bolaget i finansmanualen inte betingat sig någon ersättning.

SKM genmälde:

Av bolagets finansmanual framgår att oberoende garantigivare tar ut ersättning av koncernbolagen för utställda garantier. Samma princip bör gälla då moderbolaget är garantigivare. Av finansmanualen framgår även att en kontraktsgaranti som utställts av moderbolaget måste ha efterfrågats av det säljande koncernbolaget. Det framgår även att garantin utgör en kostnad för koncernbolaget. Dessa omständigheter talar ytterligare för att det är fråga om en tjänst som bör utdebiteras. Bolaget har vidare tecknat en särskild försäkring som gäller för bolagets utställda kontraktsgarantier för koncernbolag. Hanterings- och försäkringskostnader utdebiteras normalt på koncernbolaget av bolagets supportenhet.

KR avslog bolagets överklagande och uttalade:

Vad bolaget anfört i KR och vad som i övrigt förekommit i denna del av målet föranleder inte annan bedömning än den LR gjort. Att huvuddelen av de utgivna garantierna inte avser borgensförbindelser vid upplåning av rörelsekapital utan andra former av åtaganden och att bolaget inte betingat sig någon ersättning härför i finansmanualen föranleder således inte någon annan skatterättslig bedömning.

2. Landriskreservering

När det gäller värdering av fordringar och förlustrisker på grund av affärer i politiskt och ekonomiskt instabila länder har schablonmässiga värderingsprinciper utbildats, vilka för aktuellt taxeringsår återfinns i RSV Dt 1992: 11. Rekommendationerna syftar till att ge schabloner för beräkning av förlustrisk i samband med affärer i länder vars politiska och ekonomiska förhållanden är sådana att en inte försumbar förlustrisk föreligger.

Beträffande den schablonmässiga beräkningen av förlustrisk på fordringar rekommenderar RSV (3.1) att från fordringarnas belopp i svenska kronor avräknas bl.a. fordringar som säkrats genom exportkreditgaranti, annan fullgod säkerhet eller särskild åtgärd som eliminerar risken. På återstående belopp bör nedskrivning få göras med högst 30 procent.

Beträffande den schablonmässiga beräkningen av förlustrisk på bl.a. borgensåtaganden gentemot en finansiär rekommenderar RSV (4.2) att underlaget beräknas på den verkliga ersättnings/återbetalningsrisken. I underlaget kan förutom kapitalbelopp även ingå räntebelopp. Eventuella garantier frånräknas. Reserveringen bör

få motsvara högst 30 procent av det sålunda framräknade beloppet.

Bolaget hade tillgodofört sig avdrag för i räkenskaperna gjord reservering för förlustrisker på vissa borgensåtaganden som bolaget ingått för sina utländska koncernföretags räkning när dessa finansierat sina kundkrediter via Svensk Exportkredit AB (SEK). SEK är en särskild statsunderstödd bank med uppgift att främja svensk export. En förutsättning för finansiering via SEK är att fordringarna är försäkrade hos Exportkreditnämnden (EKN). Bolagets borgensåtagande till förmån för SEK omfattar den del av utestående belopp som inte täcks av EKN:s försäkring, dvs. självrisk. Självriskerna uppgår till tio procent av fordringsbeloppet för politisk skada och 15 procent för kommersiell skada (nedan benämnd kapitaldel).

Till reserveringsunderlaget har bolaget som borgensåtagande även räknat räntebelopp på exportkundens skuld till SEK. Bolaget har uppgett att det härvid finns två huvudgrupper av skadefall. Den ena gäller fall som endast delvis är EKN-försäkrade. Om ett skadefall inträffar står bolaget här som borgensman för den återstående delen. Den andra gruppen är inte EKN-försäkrad och gäller dels fall där risken i sin helhet bärs av bolaget, dels fall där bolaget delar risken med en bank. I beräkningsunderlaget för skadefallen har bolaget medtagit de räntebelopp som belöper på kapitaldelarna av borgensåtagandena under krediternas återstående löptid (nedan räntebelopp).

Bolaget måste dessutom ersätta SEK för den förlust som uppkommer genom att den av EKN garanterade delen skaderegleras först efter en viss karenstid (nedan karenstidsrisk).

Bolaget har i överklagandet till LR anfört bl.a.:

Bolaget exporterar årligen varor till kunder i länder som bedöms vara politiskt eller ekonomiskt instabila. Riskerna med export till kunder i sådana länder varierar över tiden och från land till land. Frågan är om bolaget beräknat storleken av de föreliggande riskerna korrekt.

Till stöd för sin talan angående landriskreservering åberopade bolaget ett yttrande från chefskontrollern vid EKN.

Avsättning till reserv för garantirisker

a) Kapitaldel

Bolaget har i underlaget för borgensåtaganden för hos EKN kreditförsäkrade fordringar utgått enbart från den självrisknivå som gäller för kommersiella risker. RSV:s rekommendationer (RSV Dt

1992: 11) ger inte klart uttryck för att det skulle vara fråga om en sammanvägning av den politiska och ekonomiska risken i landet i fråga. Uttrycket "politiskt eller ekonomiskt instabila länder" är nämligen endast ett sätt varigenom de länder där risken finns kan identifieras. – SKM:s viktning av den sammansatta risken – 50/50 – är felaktig. Inte ens totalt sett finns det anledning anta att risken är 50/50. Dessutom gäller att ett skadefall till 100 procent kan komma att ha sin grund i antingen politiska eller kommersiella händelser.

b) Räntedel

Borgensåtagandena för beräknad framtida räntekostnad avser fall där dotterbolagen finansierat sin exportförsäljning med kundkrediter hos SEK. Bolaget löper härvid en verklig risk att vid sidan av själva låneskulden få erlägga ränta. RSV:s rekommendationer ger uttryck för att det är den verkliga förlustrisken som den schablonmässiga reserveringen skall täcka. Bolagets risk är inte begränsad till att erlägga ersättning till SEK för redan upplupen ränta utan också för all framtida ränta som kan uppkomma i ett skadefall. Någon anledning att i riskhänseende behandla dem olika föreligger därför inte.

c) Karenstidsrisk

Ränterisken uppkommer till följd av att EKN normalt innehåller den ersättning som EKN har att utge till SEK under en karenstid om 4-6 månader. Detta gör att bolaget kan tvingas att förskotta medel till SEK eller betala dröjsmålsränta. Bolaget har beräknat karenstidsräntan så att reservering skett för den maximala ränta som kan komma att utgå. Bolagets risk i denna del avviker inte från den risk som vidlåder reserveringen avseende kapitaldelen i borgensåtagandet.

Vid muntlig förhandling i LR hade chefsjuristen vid EKN kallats som vittne på bolagets begäran.

SKM anförde bl.a. följande.

a) Kapitaldel

SKM anser att det av RSV:s rekommendationer framgår att risken kan vara både politisk och/eller ekonomisk. SKM:s viktning av risken enligt principen 50/50 måste vara mer korrekt än att hänföra hela risken till den ena risktypen. En förlustriskberäkning enligt kriteriet maximal risk saknar stöd i rekommendationerna och överensstämmer inte heller med allmänna nedskrivningsprinciper. Enligt rekommendationerna skall underlaget beräknas på den verkliga risken.

b) Räntedel

Av rekommendationerna framgår att förlustriskreservering får göras under förutsättning att återbetalnings/ersättningskyldigheten hänförs till en tidigare intäkt. Den framtida räntan har per balansdagen varken utgjort en fordran hos SEK eller en skuld hos kunden. Den räntan kan per balansdagen inte anses hänförlig till en tidigare intäkt. Bolagets beräkning bygger på en maximal hypotetisk risk. För det aktuella räkenskapsåret utgör den framtida räntan inte någon verklig risk.

c) Karenstidsrisk

SKM anser att det är den verkliga risken per balansdagen som skall beräknas.

LR gjorde följande bedömning.

a) Kapitaldel

Beräkningsunderlaget skall utgå från den verkliga risken. LR anser härvid att utgångspunkten måste vara den sammansatta risken, dvs. både politisk och kommersiell sådan då det inte är sannolikt att endast en risktyp genomgående blir föremål för skada.

Mot bakgrund av vad vittnet uppgivit vid den muntliga förhandlingen anser LR dock att SKM:s bedömning av riskbilden är något för oförmånlig för bolaget. LR anser att en viktning enligt metoden 70 procents risk för kommersiell respektive 30 procents risk för politisk skada får anses mer rimlig.

b) Räntedel

LR anser att den verkliga risken för bolaget omfattar alla kostnader som är förenade med ett eventuellt skadefall. Vid ett skadefall utlöses bolagets borgensåtagande på samma sätt som EKN-försäkringen, dvs. i takt med reguljära förfall. Detta innebär att så snart ett skadefall inträffar står bolaget risken att betala ränta i samband med alla förfall under kreditens återstående löptid, till den del dessa räntekostnader inte täcks av någon försäkring. Bolaget har därför haft rätt att i riskunderlaget ta med alla räntekostnader som det kan bli tvunget att betala ut med anledning av eventuella skadefall.

c) Karenstidsrisk

Liksom beträffande reservering för framtida ränta anser LR att den verkliga risken för bolaget omfattar alla kostnader som är förenade

med ett eventuellt skadefall.

Såväl bolaget som SKM överklagade till KR.

a) Kapitaldel

Bolaget gjorde gällande att LR:s riskfördelning visar att risken för kommersiell skada är den som är mest sannolik. Detta understryker att det finns all anledning att vid fastställandet av riskunderlaget här aktuellt räkenskapsår utgå från självriskerna för kommersiella skador. Bedömningen styrks helt av vittnesmålet. Riskunderlaget skall således beräknas med utgångspunkt endast i självriskerna för kommersiella skador, eftersom den totala exponeringen beaktas först om så görs.

SKM vidhöll att en sammanvägning av självrisknivåerna ger den mest korrekta verkliga risken.

KR gjorde samma bedömning som LR och avsåg bolagets överklagande i denna del.

b) Räntedel

SKM vidhöll att avdrag skulle vägras då de tillämpade rekommendationernas syfte är att möjliggöra reservering för förlustrisker på tidigare intäktsförda belopp. Rekommendationen gäller således inte för reserveringar för förlustrisker utan samband med tidigare intäkter. Den framtida räntan kan naturligtvis vara en förlustrisk, men omfattas inte av rekommendationerna.

KR biföll delvis SKM:s talan med följande motivering.

Av 24 § KL framgår att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i KL. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall enligt anvisningspunkt 1 tredje stycket till 24 § KL iaktas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringsättet, att fordringar tas upp som inkomst under det år, då de uppkommer, och att räntor hänförs till inkomst för det år på vilket de belöper. När inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder medges således avdrag för upplupen ränta. Ränta som inte erlagts, men som avser tiden fram

till bokslutstidpunkten skall uppskattas och skuldföras. Avdrag medges för sådan beräknad ränta.

Reserveringsunderlaget omfattar inte bara upplupen ränteskuld på balansdagen utan också all framtida ränta under kreditens återstående löptid. KR anser att bolagets förfaringssätt inte överensstämmer med god redovisningssed och att RSV:s rekommendationer förutsätter att skuldreserveringen i bokslutet överensstämmer med god redovisningssed. I målet saknas utredning om hur stor del av reserveringsunderlaget som avser avdragsgill upplupen ränta respektive icke avdragsgill framtida ränta. En skönsmässig uppskattning är därför nödvändig. Den upplupna räntan kan uppskattas till 30 procent av det totala reserveringsunderlaget.

c) Karenstidsrisk

SKM vidhöll att avdrag skulle vägras för karenstidsränta och anförde bl.a. att den verkliga förlustrisken endast kan avse räntekostnader hänförliga till skadefall som har inträffat under det aktuella räkenskapsåret.

Bolaget vidhöll å sin sida att karenstidsräntan skulle beräknas med utgångspunkt i en skaderegleringstid om sex månader.

KR biföll delvis SKM:s talan med följande motivering.

Med hänsyn till att det i förevarande fall rör sig om karenstidsränta avseende exportkrediter till kunder i sådana länder som omfattas av RSV:s rekommendationer Dt 1992: 11 får det antas att en del av de aktuella krediterna på bolagets balansdag den 31 december 1995 blir föremål för skadereglering hos EKN. Den del av den beräknade karenstidsräntan som belöper på beskattningsåret 1995 kan enligt KR:s mening ligga till grund för beräkning av förlustriskreservering. I målet saknas utredning om hur stor del av reserveringsunderlaget som avser avdragsgill upplupen ränta. En skönsmässig uppskattning är därför nödvändig. Den upplupna räntan kan uppskattas till 30 procent av reserveringsunderlaget.

Kommentarer:

Borgen – KR har således funnit att ett svenskt företags borgensåtaganden till förmån för utländska koncernföretag till sin karaktär är sådana tjänster som bör ersättas. Intressant att notera är att KR anser att denna skyldighet inte enbart gäller borgensåtaganden utan även andra former av åtaganden och oavsett om detta framgått av företagets egen manual eller inte.

Bolaget har överklagat domen och det vore värdefullt om RR prövar

den principiella frågeställningen. RR har inte beviljat prövningstillstånd i liknande mål där KR kommit till annat resultat, nämligen att det saknats stöd för att påföra ett moderbolag en intäkt för beräknad ersättning för utställda borgensförbindelser till utländska dotterbolag. Det har därvid inte ansetts visat att borgensåtagandena har åsamkat utställande bolag några kostnader eller medfört någon inkomstminskning hos dessa.

Landriskreservering – Det kan beträffande räntedelen nämnas att ordet "upplupna" räntebelopp lagts till som ett förtydligande i senare rekommendationer ([RSV S 1999:38](#) och [RSV 2001:54](#)).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 september 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 21 augusti 2003, mål nr 2439-01

Anskaffningsvärde vid nyemission med extra "gåvoaktier"

En fysisk person tecknade aktier och erhöll då ytterligare "gåvoaktier" som överlämnades till alla som tecknade aktier. Dessa "gåvoaktier" har ansetts anskaffade mot vederlag och har vid genomsnittsberäkningen ansetts vara av samma slag och sort som de tecknade aktierna.

Inkomsttaxeringen 1997

En fysisk person, W, förvärvade under 1994 ett antal teckningsrätter och betalda teckningsrätter (BTA) i ett bolag. Teckningsrätterna användes för teckning av 10 000 aktier. I samband med teckningen erhöll han utan vederlag ytterligare 10 000 aktier. Därefter avyttrade han "gåvoaktierna". Samma dag som försäljningen nytecknade han ytterligare 10 000 aktier och senare under 1994 förvärvade han 10 000 redan registrerade aktier.

Vid beräkning av anskaffningsvärdet för de avyttrade "gåvoaktierna" använde W schablonmetoden.

Under 1996 avyttrade han sina återstående 30 000 aktier i bolaget. Han drog då av anskaffningsutgiften för samtliga aktier utan att dra av någon del för de redan sålda "gåvoaktierna".

SKM ansåg att "gåvoaktierna" inte kunde anses ha erhållits utan vederlag. Betalningarna för teckningsrätterna och vid nyteckningen

fick anses vara betalning för såväl teckningsrätterna och de nytecknade aktier som "gåvoaktierna" SKM ansåg också att "gåvoaktierna" fick anses vara av samma slag och sort som de andra aktierna. En del av anskaffningsutgiften fick därför anses konsumerad vid försäljningen under 1994.

W ansåg att "gåvoaktierna" var anskaffade utan vederlag och att aktierna inte var av samma slag och sort.

KAMMARRÄTTEN

Frågan i målet är om "gåvoaktierna" kan anses vara anskaffade utan vederlag eller inte. KR anser att det framstår som klart att vederlaget vid förvärven av teckningsrätterna har påverkats av att det för varje nytecknad aktier skulle utgå en redan registrerad aktie. "Gåvoaktierna" måste därför anses vara anskaffade mot vederlag. Detta vederlag bör som skattemyndigheten anfört beräknas till hälften av vad W sammanlagt betalat för teckningsrätterna och BTA.

Av rättsfallet RÅ 1994 ref. 1 följer att s.k. teckningsaktier (interimsaktier) som vid nyemission tecknats på grundval av redan innehavda aktier, intill dess att beslutet om nyemission har registrerats, inte anses vara av samma sort och slag som moderaktierna. Motsatsvis följer enligt KR:s mening att teckningsaktier efter att beslutet om nyemission har registrerats skall anses vara av samma sort och slag som moderaktierna. Annat har inte framkommit än att 1994 års nyemission var registrerad när W 1996 genomförde den aktuella försäljningen. Hans invändning att det inte var fråga om värdepapper av samma sort och slag saknar därför betydelse.

Om en värdepappersinnehavare har sålt endast en del av sitt innehav av ett visst slags värdepapper skall vid tillämpning av genomsnittsmetoden anskaffningsvärdet för kvarvarande innehav av värdepapper av samma slag minskas med hänsyn till det anskaffningsvärde som dragits av (prop. 1989/90:110 s. 426 f.).

KR fann därför att anskaffningsvärdet för de aktier som W avyttrat under år 1996 skulle sättas ner med den del som redan konsumerats.

Kommentar

RSV delar KR:s uppfattning.

De erhållna "gåvoaktierna" har således ansetts ingå i förvärvet av teckningsrätter och BTA. Som SKM framhållit så hade W inte erhållit några "gåvoaktier" om han inte köpt BTA. Betalningarna får således anses vara betalning för såväl erhållna BTA som för redan registrerade aktier. Om man endast skulle ha erhållit en BTA i stället

för både en BTA och en aktie, skulle priset på teckningsrätterna varit ett annat.

Att anskaffningsutgiften sätts ner vid 1996 års försäljning innebär att anskaffningsutgiften vid den första försäljningen 1994, beräknad enligt genomsnittsmetoden, också ska anses högre än vad W själv ansåg.

Om tvåstegsemissioner, se även RÅ 2002 ref. 92.

Område: Meddelat provningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 september 2003.*

Saken: Fråga om beräkning av anskaffningskostnaden för aktier enligt den s.k. alternativregeln då nyemission gjorts under år 1992. RR mål nr 3720-2001 och 3721-2001, KRNJ 3872-1998 och 3873-1998

Klagande: de skattskyldiga

Lagrum: 3 § 12 mom. fjärde stycket SIL, lagen (1994:775) om beräkning av kapitalunderlaget.

- [KR:s i Sundsvall dom den 23 januari 2003, mål nr 371-2002, 378--381-2002](#)
Reducerad skattesats. Energiskatt
 - [KR:s i Sundsvall dom den 30 januari 2003, målnr 1137--1139-2002](#)
Ränta eller kapitalbelopp efter utmätning
 - [SRN:s förhandsbesked den 22 januari 2003](#)
Mervärdesskattesats för CD-skiva
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2003](#)
Mervärdesskattesats för trycksak innehållande annonser
 - [SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2003](#)
Mervärdesskattesats för trycksak innehållande annonser
 - [SRN:s förhandsbesked den 7 februari 2003](#)
Överlåtelse av aktier till närstående till underpris – skattemässig behandling av transaktionen
 - [SRN:s förhandsbesked den 3 februari 2003](#)
Beskattning av personaloptioner – villkorsändring – borttagande av de förfoganderättsinskränkningar som belastar personaloptionerna
 - [SRN:s förhandsbesked den 30 januari 2003](#)
Lagertillgångar i byggnadsrörelse eller ej
 - [SRN:s förhandsbesked den 23 januari 2003](#)
Advokatverksamhet med fakturering via servicebolag
-

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.

KR:s i Sundsvall dom den 23 januari 2003, mål nr 371-2002, 378--381-2002

Reducerad skattesats. Energiskatt

Produktion av kyla har inte ansetts utgöra sådan industriell verksamhet vars förbrukning kan omfattas av nollskattesats enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi.

Punktskatt – energiskatt, redovisningsperioder under tiden 1 januari 1995 – 31 oktober 1996.

För information om omständigheterna i målet hänvisas till [rättsfallsprotokollet nr 3/2002](#).

S överklagade LR:s dom och yrkade att kammarrätten skulle ändra denna såvitt gällde frågan om industriell verksamhet.

Kammarrätten gjorde följande bedömning.

”Vad bolaget har anfört och vad som i övrigt framkommit i målet föranleder inte kammarrätten att göra någon annan bedömning än länsrätten såvitt nu är i fråga. Överklagandet skall därför avslås.”

Kammarrättens avgörande.

”Kammarrätten fastställer länsrättens dom i överklagad del.”

Område:Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 30 januari 2003, målnr 1137--1139-2002

Ränta eller kapitalbelopp efter utmätning

Borgenär som inte yrkat något annat har ansetts erhålla ränta först och kapitalbelopp sedan då betalning erhållits från kronofogden efter utmätning.

Inkomsttaxeringarna 1996-1998

En fysisk person hade en fordran på en annan person som lämnades till kronofogdemyndigheten för indrivning. Viss betalning erhöles.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Enligt vad som framkommit i målen har S genom kronofogdemyndigheten under ifrågavarande beskattningsår erhållit betalningar av vissa belopp hänförliga till en fordran. Frågan i målet är om beloppen utgör ränta eller avbetalning på den bakomliggande kapitalskulden. Såsom länsrätten har angett skall enligt 13 kap. 13 § utsökningsbalken medel som tillkommer borgenär avräknas på ränta före fordrans kapitalbelopp. Det gäller emellertid inte för det fall borgenären före utbetalning har yrkat en annan avräkningsordning. S

har inte hos kronofogdemyndigheten yrkat någon annan avräkningsordning till följd varav avräkning skett på ränta. Enligt kammarrättens mening föreligger i målen inte några faktiska omständigheter som talar för att de inbetalda beloppen skall anses som avbetalning av kapital. Kammarrätten finner därför att S erhållit skattepliktig ränta.

Kommentar:

13 kap. utsköningsbalken handlar om redovisning av influtna medel p. g.a. utmätning. 13 § första stycket lyder på följande sätt: "Medel som tillkommer borgenär skall avräknas på ränta och annan biförpliktelse före fordrans kapitalbelopp, om ej borgenären har yrkat annat före fördelningen eller, om fördelning ej äger rum, före utbetalningen." I andra stycket finns särskilda regler vid utmätning av skepp, luftfartyg o.d.

Om avräkning då utmätning skett för flera fristående fordringar hos samma borgenär, se NJA 1986 s. 454. (Det anses då stå borgenären fritt att bestämma på vilken fordran influtna medel ska avräknas.) Se även artikel av SKM Stockholm, Rättsnytt nr 2/98 (RSV:s hemsida, Regionala sidor, SKM Sthlm, RättsNytt).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 22 januari 2003

Mervärdesskattesats för CD-skiva

Fråga var om tillämplig mervärdesskattesats enligt 7 kap. 1 § ML vid omsättning av en CD-skiva. CD-skivan innehåller text, som visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2002 – den 30 april 2005.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Den i ansökan aktuella CD-skivan innehåller text, som visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Sökandebolaget har erhållit stöd av Hjälpmedelsinstitutet för produktionen. Funktionaliteten har byggts

med utgångspunkt från att CD-skivans innehåll skall kunna göras tillgängligt för läshandikappade och funktionshindrade oavsett om läshandikappet beror av en synskada eller är av annat slag. Produkten kan dock också användas av och säljas till personer utan handikapp. Den är avsedd att användas som utbildningsmaterial i skolor eller i studiecirkel men också som informationsmaterial. Den vänder sig således till en stor kundkrets med även andra än läshandikappade som målgrupp.

En tryckt utgåva kommer eventuellt också att ges ut. Denna kommer dock endast att innehålla textdelen och således inte fotografierna eller illustrationerna.

Sökanden önskade svar på frågan om vilken mervärdesskattesats som skulle tillämpas vid omsättning av den aktuella CD-skivan oavsett om tryckt förlaga finns eller inte.

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av en CD-skiva oavsett om en, på sätt som angetts i ansökningen, till innehållet begränsad tryckt pappersupplaga också ges ut.

BESLUT

Ansökningarna, som behandlas av nämnden i ett sammanhang, avvisas i de delar de inte har besvarats genom förhandsbeskedet.

MOTIVERING

Enligt huvudregeln i 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om annat inte följer av andra eller tredje stycket. Skatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget enligt sistnämnda stycke punkt 1 för omsättning av bl.a. böcker, enligt punkt 3 för omsättning av radiotidningar, kassettidningar och av kassetter eller något annat tekniskt medium som återger uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av punkt 1 samt enligt punkt 4 för omsättning av en vara som genom teckenspråk, punktskrift eller annan sådan särskild metod gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade.

Utgångspunkten för bestämmelserna 7 kap. 1 § tredje stycket 3 och 4 ML är att böcker och övriga varor till försäljning som anges där även när de framställs i annan form för att återge innehållet i tal och därmed tillgodose synskadades och andra läshandikappades behov av informationen, skall beskattas på samma sätt som den

ursprungliga varan (jfr prop. 2001/2002:45 s. 48). Motsvarigheten i EG-rätten finns i bilaga H till det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). I punkt 4 i denna bilaga anges att reducerad skattesats kan tillämpas på bl.a. medicinsk utrustning, hjälpmedel och andra apparater som normalt är avsedda att lindra eller behandla invaliditet, för den handikappades uteslutande personliga bruk.

I förarbetena (jfr a.prop. s. 47 f.) till 7 kap. 1 § tredje stycket 3 ML som således avser reducerad skattesats för bl.a. kassetter eller något annat tekniskt medium som återger en uppläsning av innehållet i en vara som omfattas av punkten 1, alltså bl.a. böcker, anförs att en kassetter- eller talbok där texten exakt återges i form av uppläsning är ett tydligt exempel på vad lagtexten avser att omfatta och vidare att även förkortade upplagor av böcker, tidskrifter o.dyl. skall beskattas med den lägre skattesatsen om uppläsningen direkt kan härledas till den skrivna förlagan. Däremot, anges det, omfattas inte en CD-skiva med tal som förutom den inlästa texten innehåller kompletterande material såsom den inlästa texten i textform, spel, sökfunktioner, länkar till annat material osv. Bestämmelsen är avsedd att tillämpas restriktivt.

När det gäller bestämmelsen i 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML om omsättning av vara som genom vissa särskilda metoder gör skrift eller annan information tillgänglig särskilt för läshandikappade anges i förarbetena (jfr a.prop. s. 49) att det inte är den reducerade skattesatsen utan normalskattesatsen som skall gälla för CD-skiva som innehåller text och som är framtagen och avsedd att säljas till personer utan läshandikapp. Det framhålls vidare att för det fall en sådan produkt anpassas för att även kunna användas av personer med läshandikapp skall den inte i detta sammanhang anses ha gjorts tillgänglig särskilt för personer med läshandikapp.

Nämnden gör följande bedömning.

Både bestämmelsen i punkten 3 och bestämmelsen i punkten 4 i 7 kap. 1 § tredje stycket ML kan i princip omfatta omsättningar av CD-skivor som innehåller uppläsningar. Såvitt gäller punkten 3 får av såväl lagtexten som förarbetena anses framgå att där avses en produkt som enbart innehåller en muntlig återgivning av något som ursprungligen och primärt publicerats i tryckt form. Produkten behöver enligt bestämmelsens lydelse i detta fall inte vara framtagen särskilt för personer med läshandikapp. Detta gäller däremot enligt punkten 4 som emellertid ger ett utrymme för återgivning av skrift eller annan information i annan form än genom uppläsning.

Den aktuella CD-skivan innehåller text, som visas i skrift på bildskärm och som samtidigt efter val kan fås uppläst, samt foton och illustrationer. Om en tryckt utgåva görs med stöd av materialet kommer denna endast att innehålla textdelen och således inte

fotografierna eller illustrationerna. Med hänsyn härtill och då grunden för ansökningen om förhandsbesked synes vara alternativet att enbart ge ut skivan och inte det tryckta materialet, får utformningen och framställningen av materialet hänföras till CD-skivan, och inte till en bok eller annan publikation som skivan innehåller en uppläsning av. Bestämmelsen i 7 kap 1 § tredje stycket 3 ML är därför inte tillämplig på omsättningen.

Enligt uppgifter i handlingarna vänder sig företaget med produkten till många olika kundkategorier. Den är således avsedd att användas som utbildningsmaterial i skolor eller i studiecirkel men också som informationsmaterial för olika politiker. Den vänder sig till en stor kundkrets med även andra än läshandikappade som målgrupp. Genom den valda tekniken kan användaren av CD-skivan som nämnts tillgodogöra sig innehållet såväl genom att text återges på bildskärm för läsning som att texten uppläses. Därigenom kan även personer som är läshandikappade tillgodogöra sig det väsentliga innehållet oavsett om läshandikappet beror av en synskada eller är av annat slag. Sökandebolaget har även erhållit stöd av Hjälpmiddelsinstitutet för produktionen. Dessa förhållanden kan emellertid mot bakgrund av vad som i övrigt framkommit i ärendet inte anses innebära att skivans text eller annan information gjorts tillgänglig särskilt för läshandikappade. Nämnden finner därför att inte heller 7 kap. 1 § tredje stycket 4 ML är tillämplig på en omsättning av CD-skivan.

Det sjätte mervärdesskattedirektivet föranleder inte till annan bedömning.

I den mån ansökningarna inte har besvarats enligt det ovan anförda finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas. Ansökningarna skall därför avvisas i de delarna.

SKILJAKTIG MENING

En ledamot var skiljaktig och anförde följande.

Jag anser att mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent med tillämpning av 7 kap. 1 § tredje stycket 3 mervärdesskattelagen för omsättning av en CD-skiva i det fall en tryckt pappersupplaga också ges ut på sätt som anges i ansökningen.

Motivet till detta mitt ställningstagande är den klara lydelsen av lagrummet, som enligt min mening inte lämnar utrymme för någon annan tolkning. Att skrivningar i förarbetena kan läsas på annat sätt saknar härvidlag betydelse.

För det fall en tryckt pappersupplaga inte ges ut instämmer jag med

majoriteten.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2003

Mervärdesskattesats för trycksak innehållande annonser

**Fråga var om tillämplig mervärdesskattesats enligt 7 kap. 1 §
ML vid omsättning av en trycksak som så gott som
uteslutande bestod av annonser.**

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 april 2002 –
den 31 mars 2005.*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökandebolaget bedriver förlagsverksamhet. I verksamheten ingår bl.
a. att ge ut den i ansökan aktuella produkten, som till formatet liknar
en tidning. Den distribueras över hela landet och kommer ut med två
nummer per vecka. Den består så gott som uteslutande av annonser,
varav i genomsnitt ca en tredjedel härrör från näringsidkare och
övriga från privatpersoner. Snittupplaga för publikationen var under
år 2001 över 10 000 sålda exemplar i snitt per utgåva.

Sökandebolaget önskar svar på följande frågor.

1. Är privatannonser reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 §
tredje stycket 1 ML?
2. Skall skattesatsen 6 % tas ut för publikationen när andelen
näringsidkares annonser uppgår till ca 33 %?

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget
för den med ansökningsavsedda publikationen.

MOTIVERING

Skatt skall enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen

(1994:200), ML, tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 1 skall skatten tas ut med 6 procent för bl.a. omsättning av tidningar och tidskrifter, under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

I förarbetena till bestämmelserna (prop. 2001/02:45 s. 43 f.) anføres att den Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen, EG:s tulltaxa, lämpar sig väl att använda som ledning för att avgränsa de varor som skall beskattas med den reducerade skattesatsen. Avsikten är således att om varan ingår i tulltaxenummer 4901-4905 föreligger en presumtion för att varan omfattas av tillämpningsområdet för tredje stycket 1 och motsatsvis är presumtionen att varan inte omfattas av tillämpningsområdet för denna punkt om den ingår i ett annat tulltaxenummer. Till 4902 hänförs tidningar och tidskrifter, även illustrerade eller innehållande reklam. Reklamtrycksaker, affärskataloger o.d. hänförs till 4911.

I lagrådets yttrande (a.prop. s. 76) anføres att om tulltaxan enbart skall tjäna till ledning vid tolkningen blir följden att de kategorier av varor som räknas upp i tredje stycket 1 enligt vanlig lagstiftningsteknik normalt skall ges den innebörd de har i allmänt språkbruk och att det främst är i fall då innebörden är otydlig som tulltaxan behöver tillgripas som ett medel vid tolkningen.

Avgörande för om en trycksak skall omfattas av den lägre skattesatsen som gäller för varor som uppräknas i 7 kap. 1 § tredje stycket ML är således om den enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som uppräknas i lagrummet (jfr RÅ 2002 ref. 51).

I förarbetena till bestämmelserna (a.prop. s. 44) redovisas vidare vad som anføres angående tidningar och tidskrifter i Tullverkets varuhandbok. Där anges att det karakteristiska för dessa publikationer är att de i löpande följd och under samma namn publiceras med jämna mellanrum och att de vanligen består av text men att de också kan vara rikt illustrerade eller t.o.m. huvudsakligen bestå av bilder.

Den Kombinerade nomenklaturen är utarbetad med utgångspunkt i en internationell konvention rörande ett system för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (Harmonized System, HS-konventionen). I de förklarande anmärkningarna till denna anges i 4902 beträffande tidningar att en stor del av utrymmet i allmänhet ägnas åt bilder och reklam.

Nämnden gör följande bedömning.

Den i ansökan aktuella publikationen får enligt allmänt språkbruk anses som tidning eller tidskrift. Den får vidare anses hänförlig till tulltaxenummer 4902.

Fråga är då om den helt eller delvis är ägnad åt reklam. I denna del anförs i förarbetena (a.prop. s. 46) att de avvägningar som gjorts i reklamskattesammanhang i många delar torde kunna tjäna till ledning för de överväganden som bör göras när man i ML fastställer om en publikation helt eller huvudsakligen skall anses vara ägnad åt reklam. Enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam förstås i lagen med reklam, meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst.

Den i ansökan aktuella publikationen består så gott som uteslutande av annonser, varav i genomsnitt ca en tredjedel härrör från näringsidkare och övriga från privatpersoner. I reklamskattesammanhang har i praxis erbjudanden i annonser från privatpersoner inte ansetts som erbjudanden i kommersiell verksamhet och således inte hänförts till reklam (RÅ 1982 Aa 140). Inte heller i allmänt språkbruk uppfattas sådana erbjudanden som reklam i gängse mening. Med hänsyn till det nu anförda finner nämnden att utgångspunkten vid bedömningen bör vara att annonser från privatpersoner inte skall anses som reklam vid tillämpningen av de i ärendet aktuella bestämmelserna. Därmed följer att publikationen inte helt eller – med hänsyn till privatannonseringens omfattning – huvudsakligen är ägnad åt reklam. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget.

Den ovan gjorda bedömningen får enligt nämndens mening anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av Riksskatteverket.

Område:Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 28 januari 2003

Mervärdesskattesats för trycksaker innehållande annonser

Fråga var om tillämplig mervärdesskattesats enligt 7 kap. 1 § ML vid omsättning av två olika trycksaker som till största delen består av annonser.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 april 2002 – den 31 mars 2005.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökandebolaget bedriver förlagsverksamhet. I verksamheten ingår bl. a. att ge ut de två i ansökan aktuella produkterna X och Y, som till formaten liknar tidningar. X utkommer med 51 nummer per år och Y utkommer med 24 nummer per år. De består till största delen av annonser, varav i genomsnitt 20-30 % (X) respektive 50 % (Y) härrör från näringsidkare och övriga från privatpersoner. Andelen av näringsidkares annonser i Y kan dock i vissa enstaka utgåvor uppgå till som mest 76 %. Utöver annonserna består X och Y av en mindre del redaktionellt material. X:s och Y:s snittupplaga var år 2001 över 30 000 respektive mer än 20 000 exemplar/utgåva.

Sökandebolaget önskar svar på följande frågor.

1. Är privatannonser reklam i den mening som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML?
2. Skall skattesatsen 6 % tas ut för publikationerna X och Y, när dessa båda publikationer är utformade som in normalfallet, dvs. när andelen näringsidkares annonser uppgår till 20-30 % (X) respektive ca 50 % (Y) av publikationerna?
3. Om svaret på fråga 2 är jakande; blir skattesatsen 6 % för publikationen Y:s samtliga utgåvor, även om enstaka utgåvor har en andel av näringsidkares annonser som uppgår till ca 75 %?

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för de med ansökningen avsedda publikationerna.

MOTIVERING

Skatt skall enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget

om inte annat följer av andra eller tredje stycket. Enligt tredje stycket 1 skall skatten tas ut med 6 procent för bl.a. omsättning av tidningar och tidskrifter, under förutsättning att de inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

I förarbetena till bestämmelserna (prop. 2001/02:45 s. 43 f.) anføres att den Kombinerade tull- och statistiknomenklaturen, EG:s tulltaxa, lämpar sig väl att använda som ledning för att avgränsa de varor som skall beskattas med den reducerade skattesatsen. Avsikten är således att om varan ingår i tulltaxenumren 4901-4905 föreligger en presumtion för att varan omfattas av tillämpningsområdet för tredje stycket 1 och motsatsvis är presumtionen att varan inte omfattas av tillämpningsområdet för denna punkt om den ingår i ett annat tulltaxenummer. Till 4902 hänförs tidningar och tidskrifter, även illustrerade eller innehållande reklam. Reklamtrycksaker, affärskataloger o.d. hänförs till 4911.

I lagrådets yttrande (a.prop. s. 76) anføres att om tulltaxan enbart skall tjäna till ledning vid tolkningen blir följden att de kategorier av varor som räknas upp i tredje stycket 1 enligt vanlig lagstiftningsteknik normalt skall ges den innebörd de har i allmänt språkbruk och att det främst är i fall då innebörden är otydlig som tulltaxan behöver tillgripas som ett medel vid tolkningen.

Avgörande för om en trycksak skall omfattas av den lägre skattesatsen som gäller för varor som uppräknas i 7 kap. 1 § tredje stycket ML är således om den enligt allmänt språkbruk eller med ledning av den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som uppräknas i lagrummet (jfr RÅ 2002 ref. 51).

I förarbetena till bestämmelserna (a.prop. s. 44) redovisas vidare vad som anføres angående tidningar och tidskrifter i Tullverkets varuhandbok. Där anges att det karakteristiska för dessa publikationer är att de i löpande följd och under samma namn publiceras med jämna mellanrum och att de vanligen består av text men att de också kan vara rikt illustrerade eller t.o.m. huvudsakligen bestå av bilder.

Den Kombinerade nomenklaturen är utarbetad med utgångspunkt i en internationell konvention rörande ett system för harmoniserad varubeskrivning och kodifiering (Harmonized System, HS-konventionen). I de förklarande anmärkningarna till denna anges i 4902 beträffande tidningar att en stor del av utrymmet i allmänhet ägnas åt bilder och reklam.

Nämnden gör följande bedömning.

Publikationerna X och Y får enligt allmänt språkbruk anses som

tidningar eller tidskrifter. De får vidare anses hänförliga till tulltaxenummer 4902.

Fråga är då om de helt eller delvis är ägnade åt reklam. I denna del anför i förarbetena (a.prop. s. 46) att de avvägningar som gjorts i reklamskattesammanhang i många delar torde kunna tjäna till ledning för de överväganden som bör göras när man i ML fastställer om en publikation helt eller huvudsakligen skall anses vara ägnad åt reklam. Enligt lagen (1972:266) om skatt på annonser och reklam förstås i lagen med reklam, meddelande som har till syfte att åstadkomma eller främja avsättning i kommersiell verksamhet av vara, fastighet, nyttighet, rättighet eller tjänst.

Publikationerna består till största delen av annonser, varav i genomsnitt ca 20-30 procent (X) respektive ca 50 procent (Y) härrör från näringsidkare och övriga från privatpersoner. I reklamskattesammanhang har i praxis erbjudanden i annonser från privatpersoner inte ansetts som erbjudanden i kommersiell verksamhet och således inte hänförts till reklam (RÅ 1982 Aa 140). Inte heller i allmänt språkbruk uppfattas sådana erbjudanden som reklam i gängse mening. Med hänsyn till det nu anförda finner nämnden att utgångspunkten vid bedömningen bör vara att annonser från privatpersoner inte skall anses som reklam vid tillämpningen av de i ärendet aktuella bestämmelserna. Därmed följer att ingen av publikationerna helt eller – med hänsyn till privatannonseringens omfattning – huvudsakligen är ägnade åt reklam. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget (frågorna 1 och 2).

Det förhållandet att enstaka utgåvor av publikationen Y har en andel annonser från näringsidkare som uppgår till ca 75 procent medför inte annan bedömning (fråga 3).

Den ovan gjorda bedömningen får enligt nämndens mening anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av Riksskatteverket.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 7 februari 2003

Överlåtelse av aktier till närstående till underpris – skattemässig behandling av transaktionen

Vid en överlåtelse av aktierna ska en så stor del av aktierna anses ha överlåtits genom köp, som svarar mot förhållandet mellan vederlaget och marknadsvärdet på aktierna vid tidpunkten för överlåtelsen. Resterande del ska anses ha överlåtits genom gåva (delningsprincipen).

Inkomstskatt taxeringsåren 2003 – 2005

Sökanden äger A- och B-aktier i ett svenskt bolag. A-aktien är onoterad och B-aktien noterad på O-listan. Sökanden överväger att överlåta hela eller delar av sitt aktieinnehav i bolaget till sina barn. Vederlaget för B-aktierna kommer att understiga 30 procent av marknadsvärdet men överstiga omkostnadsbeloppet. Sökanden vill ha besked om den s.k. huvudsaklighetsprincipen eller den s.k. delningsprincipen ska tillämpas på överlåtelser av aktier till barnen (frågorna 1 och 2) och om beräkningen av omkostnadsbeloppet hos barnen (fråga 3).

Nämnden utgår från, vid besvarandet av fråga 2, att värderationerna köp/gåva motsvarar dem i fråga 1.

Vid bedömningen i kapitalvinsthänseende av överlåtelse av lös egendom till underpris på en person, som är närstående till överlåtaren, anses i praxis att en så stor andel av egendomen har avyttrats, som svarar mot förhållandet mellan vederlaget och marknadsvärdet (jfr RÅ 1943 ref. 9 och RÅ 1988 not. 722). Resterande andel anses ha överlåtits genom gåva. Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. RSV avser inte att överklaga beskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 3 februari 2003

Beskattning av personaloptioner – villkorsändring – borttagande av de förfoganderättsinskränkningar som belastar personaloptionerna

Att utställaren av personaloptioner ändrar villkoren för dessa på så sätt att de förfoganderättsinskränkningar som belastar personaloptionerna tas bort, medför inte beskattning vid någon annan tidpunkt eller på något annat sätt än vad som följer av personaloptionsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket IL.

Inkomstskatt taxeringsåren 2003 – 2005

Sökanden är anställd i bolaget X och har i denna egenskap tilldelats optioner avseende förvärv av aktier i bolaget. Optionerna kan utnyttjas först efter en viss tid efter tilldelningen (kvalifikationstiden). En tredjedel kan utnyttjas efter ett år och ytterligare tredjedelar efter två respektive tre år. Om anställningen upphör innan kvalifikationstiden har löpt ut förfaller optionerna till den del de inte har intjänats. Det är enligt villkoren inte möjligt att sälja, pantsätta eller på annat sätt förfoga över optionerna annat än för förvärv av aktier i bolaget. Optionerna har en löptid på sju år. Enligt förutsättningarna är de optioner som har tilldelats sökanden enligt optionsplanen att betrakta som s.k. personaloptioner enligt 10 kap. 11 § andra stycket IL.

Inom bolaget övervägs emellertid att ändra villkoren för de tilldelade optionerna såtillvida att de i optionsplanen intagna förfoganderättsinskränkningarna tas bort för optioner för vilka kvalifikationstiden har löpt ut.

Fråga i ärendet är om optionerna efter villkorsändringen fortfarande ska beskattas med ledning av bestämmelserna om personaloptioner i 10 kap. 11 § andra stycket IL.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt 10 kap. 11 § första stycket IL skall om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår förvärvet sker. Om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper på förmånliga villkor, tas enligt andra stycket förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Den rätt som tilldelats sökanden är av

sistnämnda slag.

Ändringen av villkoren i optionsplanen kommer att ge optionsinnehavarna möjligheter att kunna förfoga över optionerna efter det att kvalifikationstiden har löpt ut på annat sätt än genom att förvärva aktier. Optionerna skall exempelvis kunna överlåtas. Även om personaloptioner normalt kännetecknas av att de är förenade med förfoganderättsinskränkningar som gör att de inte kan överlåtas eller pantsättas (jfr prop. 1997/98:133 s. 24) så anges uttryckligen i lagtexten att överlåtelse av personaloptioner kan förekomma. En ändring av förutsättningarna för att disponera över optionerna som enbart innebär att förfoganderättsinskränkningarna tas bort efter kvalifikationstidens utgång kan därför inte anses medföra att förmånens karaktär av personaloption inte längre är för handen.

Beskattning ska således ske enligt bestämmelserna om personaloptioner i 10 kap. 11 § andra stycket IL om villkoren i optionsplanen ändras på sätt som framgår av ansökningsen (jfr prop. 1997/98:133 s. 27 och s. 32). Detta gäller såväl för optioner för vilka kvalifikationstiden har löpt ut som för optioner där detta ännu inte är fallet.

Skiljaktig mening I.

En ledamot var skiljaktig på så sätt att han anslöt sig till majoritetens uppfattning men ville för sin del tillägga följande. Det får tas för givet att villkorsändringen inte var förutsatt vid emissionen. Det synes inte heller vara avsett att nu skapa någon egentlig marknad för optionen.

Skiljaktig mening II.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare följande.

De optioner som har tilldelats sökanden enligt de ursprungliga villkoren är enligt förutsättningarna att betrakta som sådana personaloptioner som beskattas enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 § andra stycket IL. En förutsättning för att bestämmelserna skall vara tillämpliga är att den rätt som förvärvas inte i sig utgör ett värdepapper. Innebörden av bestämmelserna är att beskattningen förläggs till tidpunkten för det faktiska utnyttjandet av optionen, varmed avses att ett värdepapper förvärvas med stöd av optionen (prop. 1997/98:133 s. 30). Anledningen till att även en överlåtelse av en personaloption kan beskattas var att man ville undvika att beskattning annars skulle utebli. I undantagsfall skulle nämligen en option, som vid förvärvstidpunkten inte var att anse som ett värdepapper, kunna överlåtas efter viss tid eller under vissa förutsättningar (s. 32).

Lagtexten utesluter således inte att en personaloption kan vara överlåtbar. I förarbetena anges dock att en personaloption kännetecknas bl.a. av att den inte är överlåtbar (s. 21). Detta uttrycks också som så att personaloptioner är förenade med förfoganderättsinskränkningar såsom att de inte får överlåtas eller pantsättas (s. 24). Vidare anges i fråga om värderingen av personaloptioner att de inte förekommer på marknaden och därför saknar ett egentligt marknadspris eller marknadsvärde (s. 25 och 29), vilket var en bidragande anledning till att det ansågs mest ändamålsenligt att förlägga beskattningen till utnyttjandet eftersom värdet först då blir känt (s. 31).

Förförarbetena får således anses ge uttryck för att en option som tilldelats enligt en optionsplan men som sedan, efter en kvalifikationstid, utgör en självständig rättighet som lämpar sig för omsättning på marknaden normalt inte är en personaloption utan ett värdepapper. Inom bolaget övervägs att ändra villkoren för de tilldelade optionerna såtillvida att de i optionsplanen intagna förfoganderättsinskränkningarna tas bort för optioner för vilka kvalifikationstiden har löpt ut. Av optionsplanen framgår att de ursprungliga optionsvillkoren kan fortsätta att gälla för utgivna optioner om de påverkas negativt av en förändring av optionsplanen. Vi utgår från att en tillämpning av den senare regeln inte aktualiseras av sökanden.

Enligt vår mening får optioner på vilka villkorsändringen kommer att gälla anses anpassade till att möjliggöra en handel med dem. Det leder till att sådana optioner får betraktas som värdepapper (köpoption). De tilldelade optionerna byter således karaktär till självständiga värdepapper i och med villkorsändringen (eller när kvalifikationstiden löper ut om det sker vid en senare tidpunkt). Det får också anses innebära att den skattskyldige förvärvar dessa värdepapper. Beskattningen av förmånen skall därför enligt bestämmelserna i 10 kap. 11 § första stycket IL grundas på tidpunkten för karaktärsbytet.

Det innebär för sökandens del att han skall ta upp förmånen det beskattningsår villkorsändringen sker. För optioner där kvalifikationstiden inte har löpt ut innan villkorsändringen sker är utgångspunkten för beskattningen i stället kvalifikationstidens utgång.

Kommentar:

I ärendet aktuella optioner utgörs av s.k. employee stock options, dvs. optioner grundade endast på ett avtal mellan optionsutställaren och den anställde, inte utfärdade värdepapper. Underliggande aktier tillhandahålls direkt av bolaget. Några optioner utgivna enligt ABL är inte inblandade. Enligt RSV:s uppfattning är det just optioner av typen employee stock options som ska beskattas enligt

personaloptionsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket IL. Att personaloptioner i vissa fall kan göras överlåtbara framgår av både lagtext och förarbeten. Förhandsbeskedet står alltså i överensstämmelse med RSV:s uppfattning. På grund av oenigheten i SRN kommer RSV att begära fastställelse av förhandsbeskedet i RR.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 30 januari 2003

Lagertillgångar i byggnadsrörelse eller ej

Fastigheter förvärvade genom arv ansågs utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse. Aktier i fastighetsförvaltande aktiebolag ansågs inte utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse när aktierna i fråga ägdes via ett holdingbolag som varken ägde fastigheter eller bedrev byggnadsrörelse. Överlåtelse till underpris av vissa av de ärvda fastigheterna till fastighetsbolaget eller till dess dotterbolag ansågs utgöra en underprisöverlåtelse vid en prövning mot rekvisitet verksamhetsgren. Uttagsbeskattning skulle således inte ske.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003-2005

A ägde aktierna i ett aktiebolag som bedrev byggnadsrörelse. A erhöll i arv ett antal fastigheter och fastighetsandelar som utgjort lagertillgång i byggnadsrörelse för den avlidne. A avsåg att, tillsammans med övriga arvtagare, till underpris överlåta fastighetsandelarna till ett fastighetsförvaltande aktiebolag (FFAB) eller till dotterbolag till FFAB. Aktierna i FFAB skulle ägas av ett aktiebolag som inte skulle komma att äga några fastigheter och som inte heller skulle bedriva byggnadsrörelse (Holding). A skulle vara aktieägare i Holding.

I ansökan om förhandsbesked frågades:

- a) Kommer de genom arv tillskiftade fastigheterna att utgöra lager i byggnadsrörelse för A?
- b) Kommer aktierna i Holding att få karaktär av lagertillgång i byggnadsrörelse för A?
- c) Kommer aktierna i dotterbolag till FFAB att få karaktär av kapitaltillgångar för FFAB?

d) Kommer, under förutsättning att fråga a) bevaras med ja, en överlåtelse av fastigheter från A till FFAB eller till dess dotterbolag, till underpris, att behandlas som en underprisöverlåtelse och uttagsbeskattning således kunna underlåtas?

Skatterättsnämndens beslut innebar att frågorna besvarades med ja, nej, ja och ja. Som motivering anfördes bl.a. följande.

a) Som huvudregel gäller enligt 27 kap. 4 § IL att en fastighet som förvärvas av en byggmästare genom köp, byte eller därmed jämförligt sätt anses utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse. Denna presumptionsregel ansågs inte böra omfatta fastigheter som förvärvas genom bl.a. arv, se prop. 1980/81:68 s. 154. Vid förvärv genom arv uppställs i 27 kap. 18 § första stycket första ledet IL kravet att den förvärvade fastigheten skall ha varit lagertillgång hos arvlåtaren. Beträffande sådana fastigheter sker – i andra fall än där förvärvaren avser att fortsätta den avlidnes näringsverksamhet, jfr första stycket 2 – en koppling tillbaka till vad som gäller för en person som förvärvat fastigheterna genom köp, första stycket 1. Fastigheterna behåller sin karaktär av lagerfastigheter bara om förvärvaren vid förvärvet själv bedriver sådan byggnadsrörelse eller motsvarande där tillgångarna skulle ha varit lagertillgångar om de hade förvärvats genom köp.

Enligt nämndens uppfattning medför anknytningen till reglerna för köp m.m. att det ligger närmast till hands att se användningen av ordet själv i första stycket 1 som ett förstärkande ord som markerar att det är förvärvarens förhållanden som avses och inte den tidigare ägarens. Uttalandena i förarbetena får anses ha samma innebörd (se exempelvis vad som framgår om syftet med arvsbestämmelserna och av specialmotiveringen till nuvarande punkten 1, a. prop. s. 167 resp. s. 210). En sådan tolkning vinner även stöd av rättsfallet RÅ83 1:38 (se bl.a. rubriken till rättsfallet).

Det anförda leder till att s.k. byggmästarsmitta skall behandlas lika i köp- och arvsfall även när byggnadsrörelse bedrivs indirekt, som i det aktuella fallet, genom ett aktiebolag. De genom arv förvärvade lagerfastigheterna skall därför behålla sin karaktär av lagertillgångar hos A.

b) Enligt förutsättningarna kommer Holding inte att äga några fastigheter. Däremot kommer Holding att äga aktier i ett dotterföretag som antingen självt äger fastigheter eller i sin tur äger aktier i fastighetsförvaltande företag.

Av rättsfallet RÅ 2000 not. 24 framgår att reglerna i 27 kap. 6 § IL om karaktären på andelar i fastighetsförvaltande företag inte är tillämpliga när annat i koncernen ingående aktiebolag äger

fastigheter men inte det direktägda företaget. A:s aktier i Holding får således inte karaktär av lagertillgångar efter det att ärvda fastigheter överlåtits till Holding underliggande aktiebolag.

c) Av vad som framgår kommer FFAB inte att bedriva vare sig byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. FFAB:s aktier i dotterbolag kan därmed inte hänföras till lagertillgångar i någon sådan rörelse utan utgör kapitaltillgångar för FFAB.

d) Enligt förutsättningarna är samtliga aktier i moderbolaget Holding kvalificerade. Det som sätts i fråga är om överlåtelsen av fastighetsandelarna uppfyller villkoret om att avse en verksamhetsgren enligt 23 kap. 17 § IL. A behåller de ärvda fastigheter som A äger ensam.

Den allmänna definitionen av begreppet verksamhetsgren finns i 2 kap. 25 § IL och innehåller att med verksamhetsgren avses sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Vad som avses med rörelse definieras i 2 kap. 24 § IL. Förvaltning av fastigheter omfattas av den definitionen. Enligt nämndens bedömning avser överlåtelsen en sådan enhet som kan betraktas som en verksamhetsgren. Det berörda villkoret för underlåten uttagsbeskattning är således uppfyllt. Då något annat villkor inte satts i fråga får överlåtelsen anses som en underprisöverlåtelse enligt 23 kap. IL.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

Område: Förhandsbeskd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 23 januari 2003

Advokatverksamhet med fakturering via servicebolag

*Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 februari
2002 – den 31 januari 2005*

**Fråga huruvida advokatverksamhet – som ett antal
advokatbolag bedriver under gemensam firma i olika
handelsbolag – där bl.a. all klientfakturering framgent ska ske
via ett för ändamålet nybildat servicebolag dels medför att**

skattepliktiga omsättningar uppkommer mellan handelsbolagen och servicebolaget och mellan servicebolaget visavi klienterna samt dels huruvida avdragsrätt för ingående skatt på förvärv till verksamheten för dessa bolag kan anses föreligga.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Under gemensam firma samverkar ett antal lokalt belägna handelsbolag (HB x1, HB x2 etc.) som driver advokatverksamhet, med kontor på flera platser i Sverige. De lokala handelsbolagen ägs i sin tur av ett antal advokataktiebolag AB y1, AB y2 etc.). I dagsläget finns även ett samverkande gemensamt handelsbolag som varken har anställda eller bedriver egen verksamhet – men som hanterar vissa gemensamma utlägg som därefter fördelas mellan de lokala handelsbolagen. Vid en tänkt organisationsförändring är sökandebolagens avsikt att framträda mer enhetligt utåt gentemot klienter, kollegor och andra yttre intressenter. Som ett led i denna förändring finns ett intresse av att kunna redovisa en gemensam resultaträkning och att samordna marknadsaktiviteter, advokatförsäkringar m.m.

Nuvarande struktur, med befintliga lokala handelsbolag och de däri delägande advokataktiebolagen, kommer att bibehållas - dvs. de lokala handelsbolagen ska även framgent äga inventarier, vara part i hyresavtal och ha anställd personal (administrativ personal, biträdande jurister, advokater, delägande advokater). De lokala handelsbolagen ska således även fortsättningsvis driva självständig advokatverksamhet men detta ska ske på uppdrag av det nybildade servicebolaget (AB Service). Det gemensamt samverkande handelsbolaget ska avvecklas och AB Service ska bildas i dess ställe. HB x1, HB x2 etc. kommer även fortsättningsvis att anskaffa klienter och uppdrag. Det formella avtalsförhållandet gentemot klienten ska dock träffas med AB Service och faktureringen mot klienten ska också utföras av AB Service. Tjänsterna som sådana kommer emellertid att utföras av personer anställda i HB x1, HB x2 etc. och tidvis även av externa konsulter som i sin tur anlitas av de förstnämnda. Detta medför att HB x1, HB x2 etc. tillhandahåller sin personal på uppdrag av AB Service enligt ett särskilt konsultavtal och HB x1, HB x2 etc. kommer även att fakturera AB Service för sina tjänster. Av praktiska skäl kommer AB Service att fakturera klienten motsvarande belopp som det lokala handelsbolaget (HB x1, HB x2 etc.) fakturerat för sitt tillhandahållande av tjänster. De inkomster som kommer AB Service till del kommer att utgöras av kostnadsersättningar och en vinst/ersättning, som bygger på en kvartals- eller halvårsvis fakturering av HB x1, HB x2 etc., efter deras andel av den totala externa faktureringen. Den ersättning AB Service uppbär från HB x1, HB x2 etc. ska bestrida kostnader för gemensamma försäkringar, administration,

marknadsföringskostnader, gemensamma licenskostnader m.m.

Mot denna bakgrund ställde sökandebolagen följande frågor.

Är de tjänster som de lokala handelsbolagen (HB x1, HB x2 etc.) ska tillhandahålla AB Service - med den föreslagna konstruktionen - sådan omsättning som avses i 2 kap. 1 § andra stycket ML och, om så är fallet, kommer dessa lokala handelsbolag att ha full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 3 § ML ?

-Vidare; är de tjänster som AB Service ska tillhandahålla de lokala handelsbolagen (HB x1, HB x2 etc.) – med den föreslagna konstruktionen – sådan omsättning som avses i 2 kap. 1 § andra stycket ML och, om så är fallet, kommer AB Service att ha full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 3 § ML ?

SRN har därefter fattat följande beslut.

FÖRHANDBESKED

Sökandebolagens (lokalt handelsbolag, AB Service) tillhandahållanden enligt ansökningen utgör skattepliktiga omsättningar. Bolagen, som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet, har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv i verksamheten.

MOTIVERING

Sökandebolaget (lokalt handelsbolag) bedriver i samverkan med ett antal andra handelsbolag på olika orter i Sverige advokatverksamhet under gemensam firma. All advokatverksamhet bedrivs av handelsbolagen (HB x1, HB x2 etc.) och bolagsmännen i de olika bolagen består av ett stort antal aktiebolag med de verksamma advokaterna som ägare, s.k. advokatbolag.

Avsikten är att det ska skapas en mer enhetlig organisation av den gemensamma verksamheten. Som ett led i denna förändring avser man att bilda ett gemensamt aktiebolag (AB Service) som ska ägas av de olika advokatbolagen, alternativt advokaterna personligen. AB Service ska upprätthålla viss serviceverksamhet gentemot de olika handelsbolagen (HB x1, HB x2 etc.) men också ingå avtal med klienter om tillhandahållande av advokattjänster och fakturera klienterna och uppbära betalning av dessa. Advokattjänsterna ska utföras av handelsbolagen (HB x1, HB x2 etc.), där all anställd personal för dessa tjänster, inventarier m.m. finns. Handelsbolagen (HB x1, HB x2 etc.) kommer att fakturera AB Service för utförda tjänster. AB Service kommer i övrigt att erhålla viss ersättning från handelsbolagen (HB x1, HB x2 etc.) baserad på deras omsättningar

för att bestrida kostnader för gemensamma försäkringar och administrationskostnader m.m., som handhas av en anställd, samt för att ge viss vinst.

I ärendet frågas om de tjänster som sökandebolaget (lokalt handelsbolag) utför inom den nya organisationen utgör sådan omsättning som avses i 2 kap. 1 § andra stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, (punkt 6.1 i ansökan) och om bolaget i så fall har full avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 3 § ML. Motsvarande frågor ställs också av AB Service angående dess verksamhet i den nya organisationen (punkt 6.2 i ansökan).

Nämnden gör följande bedömning.

Om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten ska enligt 6 kap. 7 § ML vid bedömningen av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman. Denna bestämmelse innebär att förmedlaren i sådana fall behandlas som en återförsäljare av varan eller tjänsten.

I den planerade organisationen är avsikten att alla avtal med klienter ska ingås med AB Service som motpart. Detta kommer också som ovan nämnts fakturera klienten och uppbära ersättning för tjänsterna från dem. Tjänsterna kommer emellertid de facto att utföras av sökandebolaget (lokalt handelsbolag), som tar betalt för dem av AB Service. Enligt nämndens mening uppkommer därmed en sådan situation på vilken den ovannämnda bestämmelsen i ML är tillämplig. Tjänsterna ska därför anses omsatta såväl av AB Service som av sökandebolaget (lokalt handelsbolag), vilka således båda bedriver verksamhet som medför skattskyldighet. Mot bakgrund härav föreligger också avdragsrätt för ingående mervärdesskatt för bolagen.

I den mån frågorna inte har blivit besvarade genom förhandsbeskedet avvisas de.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 24/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 2 juli 2003, mål nr 2978-2002](#)
Tillämpning av den s.k. förlustregeln i 25 kap. 28 § IL
- [RR:s dom den 4 juli 2003, mål nr 5655-2002](#)
Väsentlig anknytning. RR ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked vilket innebär att sökanden inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige
- [RR:s dom den 4 juli 2003, mål nr 5656-2002](#)
Väsentlig anknytning. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vilket innebär att sökanden har väsentlig anknytning till Sverige
- [KR:s i Göteborg dom den 23 april 2003, mål nr 2680-2002](#)
Avdrag för underskott hänförligt till tidigare år. Villkorade aktieägartillskott som aktieägare gett till ett förlustföretag innan de förvärvade bestämmande inflytande i detta har bedömts vara kapitaltillskott som ska minska aktieägarnas anskaffningsvärde vid tillämpning av den s.k. beloppsspärren
- [KR:s i Stockholm dom den 17 juni 2003, målnr. 4169-2001](#)
Överlåtelse av aktier? En fysisk person, M, har ingått avtal att sälja aktier till närståendes bolag och sedan köpa tillbaka dem igen. Aktierna omregistrerades emellertid inte hos VPC. M ansågs inte ha visat att hon sålt aktierna
- [SRN:s förhandsbesked den 26 juni 2003](#)
Skattekonsekvenser vid en omstrukturering
- [SRN:s förhandsbesked den 2 juli 2003](#)
En aktieägare planerar att till underpris sälja in en privat ägd hyresfastighet till ett av honom helägt aktiebolag med underskott och till vilket aktieägaren har tillskjutit villkorade aktieägartillskott. Nämnda aktiebolag ska sedan sälja fastigheten vidare för marknadspris till ett annat av aktieägaren helägt aktiebolag eller dotterbolag till detta och kvitta vinsten mot underskott. Skatteflyktslagen har inte ansetts tillämplig
- [SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003](#)
Avdragsbegränsning vid stöd från det allmänna? Fråga om de

tillskott en kommun m.fl. lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning av ingående skatt i enlighet med 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen

- [SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003](#)
Avdragsbegränsning vid regionala och andra stöd från det allmänna? Fråga om det tillskott en region eller ett kommunalt koncernbolag lämnar till viss bedriven kulturell verksamhet medför avdragsbegränsning av ingående skatt i enlighet med 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen
- [SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003](#)
Avdragsbegränsning vid olika stödformer från det allmänna? Fråga om de olika former av tillskott som bolag i en kommunal kulturkoncernstruktur lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning av ingående skatt i enlighet med 8 kap. 13 a § ML
- [Meddelat prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

RR:s dom den 2 juli 2003, mål nr 2978-2002

Tillämpning av den s.k. förlustregeln i 25 kap. 28 § IL

Överklagat förhandsbesked rörande inkomstskatt

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 18 april 2002 har redovisats i [rättsfallsprotokoll nr 18/2002](#).

RR angav bl.a. följande under skälen för avgörandet.

”Enligt 25 kap. 28 § inkomstskattelagen gäller särskilda regler för kapitalförlust som uppkommer när en juridisk person avyttrar en tillgång till en annan juridisk person och de båda personerna är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. I förarbetena till reglerna (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 335 och prop. 1986/87:42 s. 35) har angivits att det vid

prövningen av om de juridiska personerna står under i huvudsak gemensam ledning är det faktiska inflytandet och inte de formella förhållandena som skall vara avgörande (jfr även RÅ 1983 not. 225).

Det är klart att det avgörande faktiska inflytandet över ett bolag kan vara beroende av avtal som träffats mellan bolagets ägare men som inte framgår av den formella bilden av bolaget. Så kan enligt Regeringsrättens uppfattning under vissa förutsättningar vara fallet också med anledning av ett optionsavtal även om detta i första hand tar sikte på att ge möjligheter till att i framtiden ändra förhållandet mellan ägarna. Ett optionsavtal kan sålunda innehålla sådana villkor att det, ensamt eller tillsammans med andra omständigheter, redan när det ingåtts medför ett sådant faktiskt inflytande som innebär att de båda bolagen skall anses stå under i huvudsak gemensam ledning.

Som framgått har det avtal i vilket bestämmelserna om köptionen ingår inte ingivits i ärendet. Någon uttömmande redogörelse för innehållet i avtalet har inte heller givits. Mot bakgrund härav finner Regeringsrätten att de faktiska omständigheterna som förhandsbeskedet skall grundas på inte är tillräckligt klarlagda. Något förhandsbesked borde sålunda inte ha lämnats. Förhandsbeskedet skall därför undanröjas och ansökningen avvisas."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

RR:s dom den 4 juli 2003, mål nr 5655-2002

Väsentlig anknytning

RR ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked vilket innebär att sökanden inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Sammanfattning:

Det förhållandet att sökanden har en son som är bosatt i Sverige och planerar att göra frekventa resor till Sverige för att besöka sonen har inte ansetts innebära att sökanden därigenom får väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till land X.

Sökandens fastighetsinnehav och innehavet av en aktiepost och ett styrelseuppdrag i ett onoterat svenskt bolag har inte medfört annan bedömning.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 6 september 2002 har refererats i [rättsfallsprotokoll 21/02](#).

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003-2005

Sökande överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade i första hand att han skulle anses som ej bosatt här.

RSV yrkade att RR fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten angav följande:

"SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTEN AVGÖRANDE

Frågan i målet är om sökanden efter utflyttning till land X skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229).

Av handlingarna i målet framgår att sökanden, som är svensk medborgare och varit bosatt i Sverige, efter utflyttningen till land X inte kommer att ha några ekonomiska engagemang kvar i Sverige förutom en smärre aktiepost och ett styrelseuppdrag i ett onoterat svenskt aktiebolag, vari han inte har något bestämmande inflytande, och innehav av 1/20 av en fastighet i Y utan bostadsbyggnad. Sökanden har en, vid tiden för Skatterättsnämndens beslut, femårig son, som är bosatt hos sin mor i Sverige. Han separerade från sonens mor under 1998. Modern har nu ensam vårdnad om sonen. Sökanden kommer att under ca 60 dagar per år i anslutning till helger att besöka Sverige för att umgås med sonen. Han har då inte tillgång till annat boende än gästrum hos vänner och släktingar. Vidare avser han att besöka Sverige 20 dagar per år för arbete. Frågan är i första hand om den i Sverige boende sonen och resorna till Sverige för umgänge med sonen utgör sådana omständigheter som medför att sökanden skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Omständigheter som skall beaktas vid bedömningen av om en person som tidigare varit bosatt i Sverige fortfarande har väsentlig anknytning hit är enligt 3 kap. 7 § inkomstskattelagen bl.a. om han har sin familj här och om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. I rättspraxis har sålunda skattskyldig som själv flyttat utomlands men i Sverige haft en kvarvarande make ansetts ha väsentlig anknytning hit (RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1982 Aa 129, RÅ 1989 not. 443).

Sökanden separerade från sonens mor under 1998. Det förhållandet att sonen är bosatt i Sverige och att sökanden gör frekventa resor till

Sverige för att besöka honom kan enligt Regeringsrättens mening inte innebära att sökanden därigenom får en väsentlig anknytning till Sverige i den mening som avses i 3 kap. 3 § inkomstskattelagen. Sökandens fastighetsinnehav och innehavet av en aktiepost och ett styrelseuppdrag i ett onoterat svenskt aktiebolag medför inte annan bedömning.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att sökanden inte skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

RR:s dom den 4 juli 2003, mål nr 5656-2002

Väsentlig anknytning

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vilket innebär att sökanden har väsentlig anknytning till Sverige.

Sammanfattning:

Väsentlig anknytning till Sverige pga. att de två barnen som sökande har gemensam vårdnad om kommer att bo kvar i Sverige med f.d. sambon samt sökandes fortsatta innehav av fastigheten med det ekonomiska ansvaret för verksamheten som drivs på fastigheten i Sverige.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 6 september 2002 har refererats i [rättsfallsprotokoll 21/02](#).

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003-2005

Sökanden överklagade förhandsbeskedet och yrkade att han efter utflyttningen till land Y skulle anses begränsat skattskyldig i Sverige.

Regeringsrätten angav följande:

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 23 april 2003, mål nr 2680-2002

Avdrag för underskott hänförligt till tidigare år

Villkorade aktieägartillskott som aktieägare gett till ett förlustföretag innan de förvärvade bestämmande inflytande i detta har bedömts vara kapitaltillskott som ska minska aktieägarnas anskaffningsvärde vid tillämpning av den s.k. beloppsspärren

Inkomsttaxering 1998

AB X redovisade i sin självdeklaration 1998 underskott av näringsverksamhet med 7 800 000 kr, varav 1 294 036 kr avsåg outnyttjat underskott från tidigare år. SKM nedsatte bolagets underskott med 1 200 000 kr, med motiveringen att 7 § lagen om avdrag för underskott (LAU) föreskriver att det inrullade underskottet ska sättas ned på visst sätt när en ny ägare eller flera ägare – direkt eller indirekt – erhållit bestämmande inflytande över ett förlustföretag. Enligt nämnda bestämmelse, den s.k. beloppsspärren, ska det gamla underskottet falla bort till den del underskottet överstiger 200 procent av de nya ägarnas kostnad för att erhålla det bestämmande inflytandet. Det är därvid den sammanlagda anskaffningskostnaden som ska beaktas. Enligt 7 § andra stycket LAU ska köpeskillingen reduceras med ett belopp som motsvarar de kapitaltillskott som förlustföretaget fått mellan dagen för ägarförändringen och ingången av andra beskattningsåret före det år som ägarförändringen skedde. Varken av lagtexten eller lagens förarbeten, prop. 1993/94:50, framgår att villkorade aktieägartillskott inte ska behandlas som kapitaltillskott. Av lämnade uppgifter framgår att de två fysiska personerna B och C under beskattningsåret förvärvat aktier i en sådan utsträckning att deras innehav överstiger mer än hälften av rösterna i företaget. Av årsredovisningen framgår att bolaget erhållit tio miljoner kr i villkorat aktieägartillskott året före aktieägarförändringen. Då köpeskillingen

enligt 7 § andra stycket LAU ska reduceras med erhållna kapitaltillskott och då kostnaden för förvärvet av aktierna understiger kapitaltillskottet kan inrullat underskott om 1 294 036 kr inte medges.

AB X överklagade SKM:s beslut.

LR biföll besvären och anförde under domskäl bl.a. följande.

"Bolaget hade, såvitt framgår av handlingarna, vid ingången av beskattningsåret 1997 tre delägare, varav en (A) ägde 50 procent av aktierna och de övriga två (B och C) ägde vardera 25 procent av aktierna. Redan vid denna tidpunkt hade således en begränsad grupp fysiska personer ett bestämmande inflytande över bolaget. Ägarförändringen om sammanlagt en procent medför inte med automatik att B och C har fått det reella bestämmande inflytandet över bolaget eftersom A och B eller A och C kan välja att samverka med varandra. Situationen faller dock in under tillämpningsområdet för 5 § andra punkten LAU eftersom B:s och C:s förvärv medför att de tillsammans förvärvat aktier med mer än hälften av samtliga röster i bolaget och eftersom de under en femårsperiod vardera förvärvat aktier med minst fem procent av samtliga röster i bolaget.

B:s och C:s anskaffningskostnad för 51 procent av aktierna uppgår såvitt framgår av handlingarna till 2,5 miljoner kr. Enligt beloppsspärren skall ett förlustföretag medges avdrag för underskott från tidigare år motsvarande 200 procent av anskaffningskostnaden reducerat med eventuella kapitaltillskott som förlustföretaget erhållit viss tid före ägarförändringen. I målet är frågan om villkorade aktieägartillskott om sammanlagt 10 miljoner kr som B och C gjort under 1997 skall påverka beloppsspärren.

Syftet med bestämmelsen att kapitaltillskott som förlustföretag erhållit före ägarförändringen skall påverka beloppsspärren är att förhindra att substansen i förlustföretaget ökas före försäljningen genom kapitaltillskott som leder till en högre köpeskilling för aktierna. Beloppsspärren beräknas med utgångspunkt utifrån den nya ägarens/de nya ägarnas anskaffningskostnad för sina aktier. Länsrätten finner det inte troligt att anskaffningskostnaden för aktier i ett förlustföretag skulle påverkas i höjande riktning med anledning av att köparen lämnat aktieägartillskott till företaget. Med hänsyn härtill och till syftet bakom bestämmelsen avseende kapitaltillskotts påverkan på beloppsspärren anser länsrätten att de villkorade aktieägartillskott som B och C lämnat till bolaget inte utgör sådant kapitaltillskott som avses i 7 § andra stycket LAU. I enlighet härmed skall B:s och C:s anskaffningskostnad om sammanlagt 2,5 miljoner kr inte reduceras. Då underskottet om 1 294 036 kr från tidigare beskattningsår understiger 200 procent av anskaffningskostnaden saknas skäl för att vägra bolaget avdrag för underskott."

SKM överklagade domen.

KR biföll överklagandet och angav följande i sin dom

”DOMSKÄL

Förutsättningar för att i näringsverksamhet få avdrag för gamla underskott regleras i LAU. Skäl till annan slutsats än att lagen uttömmade reglerar dessa förutsättningar föreligger enligt kammarrättens mening inte. Någon undantagsregel som ger utrymme för att ta hänsyn till de i förevarande fall föreliggande särskilda omständigheterna finns inte. Kammarrätten finner därför att skattemyndigheten haft fog för sitt beslut.”

Kommentar:

Domen har överklagats av den skattskyldige.

Kammarrätten i Stockholm har i en (inte överklagad) dom den 23 januari 2001, mål nr 4255-1999, bedömt att ett villkorat aktieägartillskott utgör ett sådant kapitaltillskott som ska minska anskaffningskostnaden för aktier enligt 7 § andra stycket LAU.

Bestämmelsen om att anskaffningsutgiften för aktier vid tillämpning av den s.k. beloppsspärren ska minskas med kapitaltillskott som har lämnats till det ägda företaget före ägarförändringen (men tidigast två beskattningsår före det beskattningsår då ägarförändringen skedde) finns numera i 40 kap. 16 § IL. Bestämmelsen har en annorlunda utformning än den hade i LAU, men någon materiell ändring av betydelse för den här aktuella frågan torde inte ha skett.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 17 juni 2003, målnr. 4169-2001

Överlåtelse av aktier?

En fysisk person, M, har ingått avtal att sälja aktier till närståendes bolag och sedan köpa tillbaka dem igen. Aktierna omregistrerades emellertid inte hos VPC. M ansågs inte ha visat att hon sålt aktierna.

Inkomsttaxeringen 1999

SKM vägrade avdrag för reaförlust då aktierna ifråga inte kunde anses avyttrade. Omregistrering hos VPC saknades.

M yrkade i LR att hon skulle medges avdraget. Affärerna genomfördes på ett såväl civilrättsligt som skatterättsligt riktigt sätt. Aktierna såldes till ett aktiebolag i månadsskiftet september/oktober 1998 och återköptes den 9 oktober samma år. Att registreringen inte ändrats hos VPC är helt betydelselöst eftersom såväl avräkningsnotor som bolagets bokföring styrker att de aktuella aktieaffärerna genomförts på det sätt som redovisats. Det finns inte någon rättsregel som säger att överlåtelse av aktier har skett först om det sker en omregistrering hos VPC. Tradering krävs inte heller. Så snart bindande avtal föreligger är aktierna obligationsrättsligt överlåtna och har ny ägare. Om inte annat har avtalats övergår äganderätten på avtalsdagen och det är den tidpunkten som styr uppkomsten av skattskyldighet. Lagstiftaren har valt "bindande avtal" som utgångspunkt för beskattning. Om det föreligger ett bindande avtal skall beskattning ske. Ett avtal som innebär att äganderätten övergår från säljaren till köparen innebär således att resultatet av försäljningen skall redovisas av parterna. Det är äganderättsövergången som styr och då saknar det helt betydelse om aktierna blir kvar hos säljaren eller inte.

SKM ändrade inte sitt beslut och anförde följande. Bolaget ägdes av M:s far som också hade i uppdrag att utföra transaktionerna. Uppdraget bestod i att "försälja vissa poster samt sedermera att köpa respektive tillbaka". Det är den skattskyldige som har bevisbördan för att det skatterättsligt har skett en sådan avyttring som föranleder en skattemässig effekt. Av handlingarna kan man utläsa att det funnits ett avtal om återköp av aktierna. Den korta tiden mellan försäljningarna och återköpen och att transaktionerna gjorts till ett bolag ägt av en närstående tyder på att transaktionerna gjorts för att framkalla en reaförlust att kvitta mot reavinster.

LÄNSRÄTTEN

Det står givetvis den skattskyldige fritt att genom avyttring av aktier framkalla en realisationsförlust som kan kvittas mot en realisationsvinst. Det är inte heller någonting som hindrar att man säljer aktier för att kort tid därefter köpa tillbaka samma antal och typ av aktier. Det vanliga vid handel med börsnoterade aktier är emellertid att köp och försäljning registreras på ett avstämningskonto hos VPC. Bl.a. därigenom blir köpet giltigt mot överlåtarens borgenärer. I förevarande mål har sådan omregistrering inte skett. Även om avyttringstidpunkten i regel är dagen för bindande avtal om överlåtelse och krav på tradering eller leverans inte uppställs bör det för rätt till skatteavdrag visas att avtalet verkligen fullföljts på ett sådant sätt att säljaren under någon tid

stått risken för kursändringar. Detta gäller särskilt när det rör sig om försäljning till och återköp från närstående då det kan finnas möjlighet att det är fråga om en skentransaktion för att uppnå skattemässiga effekter. Det bör därvid krävas att det visas att säljaren avhänt sig dispositionsrätten till aktierna och att förfoganderätten således helt övergått till köparen. Detta sker vanligen genom att omregistrering hos VPC visas men skulle också kunna visas genom att det t.ex. skett betalningsöverföringar mellan köpare och säljare.

I målet har M enligt avtal sålt aktier till ett bolag ägt av hennes far. Enligt avtalet har hon kort därefter köpt tillbaka samma aktier. Det är inte visat att M under den period aktierna varit i bolagets ägo inte längre kunde förfoga över aktierna eller att hon i och med försäljningen till faderns bolag stått någon egentlig risk. Någon avyttring som grundar rätt till avdrag för realisationsförlust kan därför inte anses ha förekommit.

LR avslog överklagandet.

KAMMARRÄTTEN

M överklagade domen men KR gjorde samma bedömning som LR.

Kommentar:

Här har det förelegat ett antal omständigheter som talat för att någon överlåtelse rent faktiskt inte var avsedd. Det fanns ett avtal om återköp. Det gick kort tid mellan de två avtalstidpunkterna. Någon betalning har inte skett. Ingen omregistrering gjordes hos VPC.

Domstolarna har därför ansett att M inte visat att hon sålt aktierna och därmed fick hon heller inget avdrag för reaförlust. Man har således gjort samma bedömning då en närståendes aktiebolag varit motpart som då en närstående fysisk person varit motpart, jfr dom från kammarrätten i Jönköping den 27 september 2002 med kommentar, [rättsfallsprotokoll nr 23/02](#) KR 1.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 26 juni 2003

Skattekonsekvenser vid en omstrukturering

Inkomstskatt, taxeringsåren 2004-2006

Bröderna A och B äger till lika delar aktierna i AB X. Det bolaget äger AB Y som bedriver kapitalförvaltning. AB Y äger i sin tur bl.a. AB Z som är moderbolag i en "underkoncern" som innehåller bolag verksamma inom den industriella sektorn.

Avsikten är att en uppdelning ska ske av företagsgruppen på en kapitalförvaltningsdel och en industridel. Uppdelningen ska gå till på så sätt att AB Y överlåter sina aktier i AB Z, dvs. industridelen, till ett av bröderna ägt nybildat bolag, AB W. Det skattemässiga värdet på aktierna i AB Z uppgår till 50 miljoner kr. Aktiernas marknadsvärde är väsentligen högre. Överlåtelsen av aktierna ska ske för ett vederlag om 100 000 kr. Enligt förutsättningarna i ärendet är villkoren för en underprisöverlåtelse i 23 kap. inkomstskattelagen uppfyllda.

Följande frågor besvarades (fråga 1 förföll):

2. Vad blir AB W:s skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna i AB Z och vad blir de skattemässiga effekterna för säljaren AB Y (alt. AB X), förlustavdrag och/eller utdelning motsvarande mellanskillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet?
3. Föranleder underpris överlåtelsen av AB Z att bröderna A och B ska utdelningsbeskattas antingen för skillnaden mellan marknadsvärdet och vederlaget eller för skillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet?
4. Föranleder underprisöverlåtelsen av AB Z att A och B ska beskattas om inkomst av tjänst för mellanskillnaden mellan vederlaget och marknadsvärdet alternativt för mellanskillnaden mellan vederlaget och det skattemässiga värdet?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

Fråga 2

Aktieöverlåtelsen, som sker mot vederlag under aktiernas skattemässiga värde, föranleder inte några andra skattemässiga konsekvenser för överlåtaren AB Y än att överlåtelsen skall behandlas som om den skett mot en ersättning motsvarande aktiernas skattemässiga värde. Aktierna skall anses förvärvade av AB W för samma belopp. AB X beskattas inte i anledning av överlåtelsen.

Fråga 3

Överlåtelsen medför inte någon utdelningsbeskattning hos A eller B.

Fråga 4b

Överlåtelsen medför inte heller någon beskattning hos A eller B i inkomstslaget tjänst.

MOTIVERING

Fråga 2

Av 23 kap. 10 § IL följer att om ersättning inte lämnas med ett belopp som motsvarar minst tillgångens skattemässiga värde, skall överlåtelsen behandlas som om tillgången avyttras mot en ersättning som motsvarar det skattemässiga värdet. Tillgången anses i sådant fall förvärvat för samma belopp.

Innebörden av bestämmelsen är att en underprisöverlåtelse skall behandlas som om den skett till det skattemässiga värdet även om det faktiska vederlaget understiger detta värde. Överlåtaren AB Y skall således beskattas som om aktierna i AB Z överlåtits för det skattemässiga värdet. Någon rätt till "förlustavdrag" för skillnaden mellan det skattemässiga värdet och vederlaget uppkommer därmed inte. Vidare skall AB W anses ha förvärvat aktierna för samma belopp. Moderbolaget till överlåtaren AB Y, AB X, beskattas inte i anledning av överlåtelsen.

Fråga 3

Aktieöverlåtelsen, som sker mellan företag i en s.k. oäkta koncern, föranleder inte till någon del utdelningsbeskattning hos bröderna A och B, 23 kap. 11 § första stycket första meningen IL.

Fråga 4

Enligt 23 kap. 11 § första stycket andra meningen 2 IL skall den som äger en kvalificerad andel i ett företag som gör ett underprisförvärv

inte heller beskattas i inkomstslaget tjänst i anledning av underprisöverlåtelsen. Enligt förutsättningarna i ärendet blir bröderna A:s och B:s aktier i AB W kvalificerade i och med att det bolaget förvärvar aktierna i AB Z. Undantaget från beskattning i inkomstslaget tjänst får därmed anses tillämpligt.”

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som överensstämmer med RSV:s uppfattning, har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 2 juli 2003

Skatteflyktslagen

En aktieägare planerar att till underpris sälja in en privat ägd hyresfastighet till ett av honom helägt aktiebolag med underskott och till vilket aktieägaren har tillskjutit villkorade aktieägartillskott. Nämnda aktiebolag ska sedan sälja fastigheten vidare för marknadspris till ett annat av aktieägaren helägt aktiebolag eller dotterbolag till detta och kvitta vinsten mot underskott. Skatteflyktslagen har inte ansetts tillämplig.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2004-2006

A äger samtliga aktier i AB X och i AB Y. I AB X finns ett underskott om ca 20 mkr. A har tillskjutit villkorade aktieägartillskott till AB X med totalt ca 23 mkr. A äger vidare ett antal hyresfastigheter. En av dessa fastigheter har ett marknadsvärde beräknats till ca 40 000 000 kr, medan dess skattemässiga värde uppgår till ca 14 mkr.

A avser att överlåta nämnda fastighet till AB X för ett pris motsvarande fastighetens skattemässiga värde. AB X skall sedan för marknadspris vidareförsälja fastigheten till AB Y eller till ett av AB Y nybildat dotterbolag. AB Z. Den vinst som uppkommer i AB X vid fastighetsöverlåtelsen kommer helt eller till huvudsaklig del att kvittas mot underskottet i bolaget. Möjlighet finns därefter för AB X att till A återbetala de villkorade aktieägartillskott som han tidigare lämnat till bolaget.

A frågar om skatteflyktslagen är tillämplig på det planerade

förfarandet.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

”FÖRHANDBESKED

Lagen 1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är inte tillämplig vid bedömningen av de skattemässiga konsekvenserna av förfarandet.

MOTIVERING

Nämnden gör följande bedömning.

För att man med tillämpning av skatteflyktslagen skall kunna bortse från en rättshandling måste vissa i 2 § uppställda kriterier vara uppfyllda. Ett av dessa, punkten 1, är att rättshandlingen, ensam eller tillsammans med annan rättshandling, ingår i ett förfarande som medför en väsentlig skatteförmån för den skattskyldige.

A:s överlåtelse till underpris av fastigheten till det av honom ägda AB X kan inte anses medföra att någon skatteförmån i skatteflyktslagens mening uppkommer för honom. Att AB X sedan vidareförsäljer fastigheten för marknadspris till AB Y, varvid uppkommer vinst mot vilken föreliggande underskott kan utnyttjas, kan inte heller anses medföra att en sådan skatteförmån uppkommer för honom (jfr RÅ 1990 ref. 11). Det förhållande att A även efter vidareförsäljningen indirekt kommer att äga fastigheten och att förfarandet möjliggör för honom att från AB X återfå lämnade villkorade aktieägartillskott medför ingen annan bedömning. Enligt nämndens mening är således skatteflyktslagen inte tillämplig på det i ansökningen angivna förfarandet.”

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som överensstämmer med RSV:s uppfattning, har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003

Avdragsbegränsning vid stöd från det allmänna?

Fråga om de tillskott en kommun m.fl. lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning av ingående skatt i enlighet med 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen

*Mervärdesskatt; redovisingsperioder under tiden den 1 maj 2001 –
den 30 april 2004.*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att vad sökandebolaget (ägt av kommunen X) erhåller från kommunen X - i form av tillskott (aktieägartillskott) eller i övrigt i form av soliditetstillskott från andra kommuner, landsting och staten – utgör sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML.

Omständigheterna i ärendet är i korthet följande.

Sökandebolaget bedriver kulturverksamhet genom att arrangera turnéer och driva teaterverksamhet vid dess teaterlokal i kommunen X. I samband med dess årliga redogörelse inför kommunen X för den planerade verksamheten redogör sökandebolaget även för den ekonomiska situationen och anger det medelstillskott som bolaget anser nödvändigt för att verksamheten inte ska bli likvidationspliktig. Hittills har verksamheten krävt stora årliga kapitaltillskott. Sökandebolaget anser att det bidrag kommunen X tillskjuter har sådan karaktär att det ges i dess egenskap av aktieägare. Bidraget ska därmed betraktas som ett aktieägartillskott och inte som en intäkt i den mening som avses i mervärdesskattelagen.

Mot denna bakgrund ställde sökandebolaget följande frågor:

1. Ska det av bolaget erhållna tillskottet från ägaren, kommunen X, utgöra sådant bidrag som ska anses utgöra en intäkt som avses i 8 kap. 13 a § ML till följd att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ska jämkas?
2. Ska det från andra kommuner, landsting och staten erhållna soliditetstillskotten anses utgöra sådant bidrag som ska anses utgöra en intäkt som avses i 8 kap. 13 a § ML till följd att avdragsrätten för ingående mervärdesskatt ska jämkas?
3. Får bestämmelsen om avdragsbegränsning i 8 kap. 13 a § ML

överhuvudtaget tillämpas i och med att den går utöver relevanta bestämmelser i sjätte direktivet?

4. Om svaret på fråga 3 är ja, får avdragsbegränsningen i 8 kap. 13 a § ML tillämpas om det i bolaget enbart förekommer skattepliktiga intäkter förutom de bidrag som beskrivits i ansökan?

5. Om svaret på fråga 4 är nej, får bestämmelsen då tillämpas på annat än fördelning av gemensamma kostnader i en s.k. blandad verksamhet med både skattefri och skattepliktig omsättning?

6. Om bestämmelsen endast får tillämpas vid gemensamma kostnader i blandad verksamhet, kan bolaget istället välja att tillämpa annan fördelningsgrund, t.ex. proportionering på grundval av yta?

Bolaget har i en fråga 7 vidare begärt förhandsbesked om uttagsbeskattning ska ske om bolaget säljer entrébiljetter till allmänheten för ett pris som understiger kostnaden för att utföra tjänsten.

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Vad bolaget såvitt aktualiserats i ärendet erhåller från kommunen X och från stat och landsting är att betrakta som sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt begränsas enligt 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

I de fall ingående skatt avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar får enligt 8 kap. 13 a § ML i dess lydelse intill 2003-01-01 avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § andra stycket 1 ML att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Av förarbetena till den nyssnämnda bestämmelsen framgår bl.a. följande (prop. 1996/97:10 s. 34 f. och 56 f.). Bestämmelsen har införts för att konkurrensneutralitet skall föreligga mellan verksamheter av aktuellt slag som delvis finansieras med bidrag eller stöd från det allmänna och verksamheter som saknar sådant stöd. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart skall avdragsrätten även begränsas med hänsyn till detta. Ett bidrag kan t.ex. bestå i att en

kommun tar på sig vissa kostnader eller funktioner i en verksamhet. Avdragsrätten skall naturligtvis inte reduceras i de fall det allmänna köper varor eller tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Med det allmänna avses staten, landsting och kommun. Avdragsbegränsningen motsvarar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid blandad verksamhet. Bestämmelsen har införts med stöd av Artikel 19.1 andra strecksatsen sista meningen i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Reglerna om beskattningsunderlag i 7 kap. ML har fr.o.m. 2003 anpassats till artikel 11 A.1 a i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Vidare har i reglerna om beskattningsunderlag i 7 kap. 3 a § ML som ett förtydligande implementerats direktivets bestämmelse om att sådana bidrag som betalas ut av en tredje person och som anses direkt kopplade till priset för en viss transaktion skall ingå i beskattningsunderlaget. Härvid har också en precisering gjorts av lagtexten i den nu aktuella bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML så att det tydligt framgår att bestämmelsen inte skall tillämpas om bidraget utgör ersättning enligt 7 kap. 3 a § ML. Av förarbetena framgår bl.a. att bestämmelserna bör tolkas restriktivt så att endast de fall blir föremål för beskattning där det direkta sambandet mellan bidragsutbetalning och omsättning av bestämda varor och tjänster tydligt kan konstateras (prop. 2002/03:5 s. 66 f).

Eftersom ML grundas på det sjätte mervärdesskattedirektivet skall bestämmelserna i lagen tolkas med utgångspunkt i detta. Det innebär bl.a. att tolkningen skall grundas på de principer som finns nedlagda i direktivet och på de domar som EG-domstolen lämnat på området.

I sjätte mervärdesskattedirektivet regleras avdragsrätten för ingående skatt i artiklarna 17-20. Enligt huvudregeln, artikel 17.2, får den skattskyldige dra av den ingående skatten till den del skatten avser varor och tjänster som används för hans beskattningsbara transaktioner. I artikel 17.5 finns det särskilda bestämmelser för avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet. Den grundläggande regeln är att avdragsrätt får medges endast för den andel av skatten som är hänförlig till de avdragsberättigande transaktionerna. I artikel 19 finns bestämmelser om hur denna andel skall beräknas. I punkt 1 stadgas följande.

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive

mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnen också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a (artikel 11.A.1 a).

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

Av handlingarna framgår i huvudsak följande.

Bolaget ägs av kommunen X. Enligt vad som överenskommits mellan parterna har bolaget åtagit sig att driva Stadsteatern i kommunen X samt den turnerande verksamheten. Verksamheten skall drivas enligt styrprinciper och policydokument beslutade av kommunfullmäktige samt i överensstämmelse med nationella mål samt enligt kulturnämndens fastställda inriktningsmål. Inför varje år lämnar bolaget en redogörelse till kommunen för hur verksamheten skall bedrivas under det kommande året och vilka särskilda projekt som planeras. I samband härmed redogör bolaget även för dess ekonomiska situation och vilka tillskott som är nödvändiga. Hittills har verksamheten krävt stora årliga kapitaltillskott; inför verksamhetsåret 2001 erhöll sålunda bolaget ca 14 mnkr från kommunen. Bolaget erhåller vidare landstingsbidrag för olika ändamål och vissa statliga bidrag från Statens kulturråd. Det förekommer också att andra kommuner köper föreställningar från bolaget.

Fråga i ärendet är om de medel bolaget enligt det föregående erhåller skall anses utgöra sådana bidrag eller stöd som medför att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt skall begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. En särskild fråga är om bestämmelsen kan anses förenlig med artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Bolaget gör härvid gällande att artikeln genom hänvisningen till artikel 17.5 endast är tillämplig på sådan verksamhet, i vilken det finns såväl skattepliktiga som skattefria transaktioner som faller inom mervärdesskatteområdet, s.k. blandad verksamhet, och att artikeln således inte är tillämplig när endast skattepliktiga transaktioner förekommer i verksamheten.

Nämnden finner att den sistnämnda frågan bör behandlas först och gör därvid följande bedömning.

Av EG-domstolens praxis kan vissa allmänna rättsgrundsatser och principer utläsas. Principen om skatteneutralitet utgör t.ex. hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se p. 20 i domen i mål nr C-216/97 ang. Gregg). Innebörden av en bestämmelse skall fastställas mot bakgrund av syftet med denna inom ramen för

direktivets generella system (p. 14 i domen i mål nr 168/84 ang. Berkholz).

Från nämnan i det bråk som enligt artikel 19.1 används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen skall uteslutas inkomster som ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatteområdet (eng. "out of scope"). Detta innebär att olika bidrag många gånger inte skall beaktas vid beräkningen av nämnanens storlek. Enligt artikel 19.1. andra strecksatsen sista meningen får dock medlemsstaterna i nämnanen också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.A.1 a, dvs. subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen. Syftet med denna bestämmelse får antas vara att medlemsstaterna, där så bedöms lämpligt av t.ex. neutralitetsskäl, vid beräkning av den ingående skattens storlek ges en möjlighet att tillämpa fördelningsreglerna för blandad verksamhet och räkna in bidraget i bråkets nämnan. Bestämmelsen bör enligt nämndens mening läsas fristående från vad som i övrigt anges i artikel 19.1 och ges ett mer allmänt och självständigt innehåll och således vara tillämplig såväl på blandad verksamhet som på en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet. Att, på sätt bolaget gör gällande, tolka bestämmelsen så att den endast skulle gälla vid blandad verksamhet men inte där verksamheten i sin helhet medför skattskyldighet skulle innebära en begränsning av bestämmelsen som framstår som mycket svårförklarlig. En sådan tolkning skulle också strida mot bestämmelsens syfte så som nämnden uppfattar detta och även strida mot neutralitetsprincipen.

Att Sverige med stöd av den nyssnämnda bestämmelsen i direktivet har infört regler om avdragsbegränsning som endast avser viss typ av verksamhet kan inte heller, vilket bolaget dock gör gällande, anses oförenligt med direktivets bestämmelse.

Bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML får således anses vara förenlig med artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och bestämmelsen är tillämplig även om en verksamhet i sin helhet avser skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster.

Vad härefter gäller tillämpningen av den aktuella bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML beträffande bolagets rätt till avdrag för ingående skatt på grund av de medel bolaget enligt förutsättningarna i ärendet kan komma att erhålla gör nämnden följande bedömning.

Bolagets aktuella verksamhet består i att bedriva kulturverksamhet genom att driva teaterverksamheten vid Stadsteatern i kommunen X och arrangera olika turnéer. Vad bolaget enligt avtalet erhåller från kommunen har enligt nämndens mening inte sin grund i att bolaget tillhandahåller kommunen i dess egenskap av rättssubjekt tjänster utan betalningarna, som sker kontinuerligt, görs för att skapa de

ekonomiska förutsättningarna för att den nämnda kulturverksamheten skall kunna bedrivas. Att kommunen har ett eget intresse av nämnda kulturella utbud och tar ett ekonomiskt ansvar för att kommunens invånare erbjuds sådana evenemang av bolaget innebär därför inte att den förvärvar någon tjänst. Inte heller föreligger något sådant direkt samband mellan vad bolaget erhåller och de tjänster till betalande publik avseende de teaterframträdanden som bolaget tillhandahåller att det kan anses vara fråga om sådana bidrag direkt kopplade till priset för tjänsterna som avses i 7 kap. 3 a § första stycket ML.

Mot bakgrund av det ovan anförda och då begreppet "bidrag eller stöd" enligt förarbetena skall ges en förhållandevis vid innebörd medför mottagandet av de bidrag som kommunen X kontinuerligt betalar ut till bolaget för att detta skall kunna driva sin verksamhet att bolagets rätt till avdrag för ingående skatt begränsas enligt 8 kap 13 a § ML. Skäl för att göra någon annan bedömning såvitt avser de bidrag som utgår från Statens kulturråd och olika landsting har inte visats föreligga.

Med hänsyn till innehållet i det lämnade förhandsbeskedet får frågan om uttagsbeskattning anses förfalla.

AVVISNING

Enligt ansökningsen erhåller bolaget bidrag även från andra kommuner än kommun X. Av komplettering den 6 augusti 2001 framgår emellertid att några bidrag inte utgår från andra kommuner, däremot kan andra kommuner köpa föreställningar. Nämnden finner att förhandsbesked angående den frågan inte bör meddelas och avvisar därför ansökningsen i den delen. I den mån ansökningsen inte heller i övrigt har besvarats avvisas den också i dessa delar.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. Bolaget har överklagat förhandsbeskedet. (I ett den 19 juni 2003 beslutat förhandsbesked gällande ett annat av kommunen X helägt bolag som driver annan kulturell verksamhet – och vid i övrigt samma omständigheter och frågor - fann SRN att det bolaget också saknade rätt till avdrag för dess ingående mervärdesskatteförvärv i enlighet med begränsningarna i 8 kap. 13 a § ML. Även detta förhandsbesked har överklagats till Regeringsrätten av sökanden i det ärendet).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003

Avdragsbegränsning vid regionala och andra stöd från det allmänna?

Fråga om det tillskott en region eller ett kommunalt koncernbolag lämnar till viss bedriven kulturell verksamhet medför avdragsbegränsning av ingående skatt i enlighet med 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 december 2001 – den 30 november 2004.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att vad sökandebolaget (ägt av regionen Y) erhåller från Regionen, alternativt från ett i kommunen Z tillskapat moderbolag, är att betrakta som sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att sökandebolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt begränsas enligt 8 kap 13 a § ML.

Omständigheterna i ärendet är i huvudsak följande.

Sökandebolaget ägs av regionen Y och bedriver kulturell verksamhet bestående av uppsättningar av musikaler, operor, baletter och andra verk i bolagets lokaler i kommunen Z. Det långsiktiga målet är att bolagets föreställningsverksamhet ska bära sig men under en tid har verksamheten gått med förlust. Regionen (ägaren) avser att omorganisera sin kulturverksamhet och skapa en "kulturkoncern". Härvid kommer Regionen att äga alla andelar i ett moderbolag som i sin tur äger alla andelar i sökandebolaget. Regionen överväger att utge ett aktieägartillskott eller tillskott från koncernmoderbolaget för att täcka underskott i sökandebolagets kulturverksamhet. Mot denna bakgrund ställde sökandebolaget följande frågor.

1. Om bolaget mottar ett aktieägartillskott från Regionen, ska detta anses utgöra ett bidrag eller stöd från det allmänna och därför begränsa bolagets avdragsrätt enligt 8 kap. 13 a § ML?

2a. Om moderbolaget ger bolaget ett koncernbidrag, ska detta anses utgöra ett bidrag eller stöd från det allmänna och därför begränsa bolagets avdragsrätt enligt 8 kap. 13 a § ML?

2b. Om moderbolaget i stället ger bolaget ett driftbidrag, ska detta anses utgöra ett bidrag eller stöd från det allmänna och därför begränsa avdragsrätten enligt 8 kap. 13 a § ML?

2c. Om moderbolaget i stället ger bolaget ett aktieägartillskott, ska detta anses utgöra ett bidrag eller stöd från det allmänna och därför begränsa avdragsrätten enligt 8 kap. 13 a § ML?

2d. Förändras svaren på frågorna 2a.–c. Om det i stället är ett systerbolag som utger tillskotten till bolaget?

3. Ska 6 procents moms redovisas avseende bolagets omsättning av programblad?

Ansökningen har senare begränsats till att endast avse frågorna 1 och 2 c.

Skatterättsnämnden beslutar följande.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2 c

Vad bolaget såvitt aktualiserats i ärendet erhåller från Regionen alternativt från moderbolaget är att betrakta som sådana bidrag eller stöd från det allmänna som medför att bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt begränsas enligt 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

I de fall ingående skatt avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförliga föreställningar får enligt 8 kap. 13 a § ML i dess lydelse intill 2003-01-01 avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst. Med omsättning av tjänst förstås enligt 2 kap. 1 § andra stycket 1 ML att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon.

Av förarbetena till den nyssnämnda bestämmelsen framgår bl.a. följande (prop. 1996/97:10 s. 34 f. och 56 f.). Bestämmelsen har införts för att konkurrensneutralitet skall föreligga mellan verksamheter av aktuellt slag som delvis finansieras med bidrag eller stöd från det allmänna och verksamheter som saknar sådant stöd. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart skall avdragsrätten även begränsas med hänsyn till detta. Ett bidrag kan t.ex. bestå i att en

kommun tar på sig vissa kostnader eller funktioner i en verksamhet. Avdragsrätten skall naturligtvis inte reduceras i de fall det allmänna köper varor eller tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Med det allmänna avses staten, landsting och kommun. Avdragsbegränsningen motsvarar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid blandad verksamhet. Bestämmelsen har införts med stöd av artikel 19.1 andra strecksatsen sista meningen i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG/).

Reglerna om beskattningsunderlag i 7 kap. ML har fr.o.m. 2003 anpassats till artikel 11 A.1 a i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Vidare har i reglerna om beskattningsunderlag i 7 kap. 3 a § ML som ett förtydligande implementerats direktivets bestämmelse om att sådana bidrag som betalas ut av en tredje person och som anses direkt kopplade till priset för en viss transaktion skall ingå i beskattningsunderlaget. Härvid har också en precisering gjorts av lagtexten i den nu aktuella bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML så att det tydligt framgår att bestämmelsen inte skall tillämpas om bidraget utgör ersättning enligt 7 kap. 3 a § ML. Av förarbetena framgår bl.a. att bestämmelserna bör tolkas restriktivt så att endast de fall blir föremål för beskattning där det direkta sambandet mellan bidragsutbetalning och omsättning av bestämda varor och tjänster tydligt kan konstateras (prop. 2002/03:5 s. 66 f).

Eftersom ML grundas på det sjätte mervärdesskattedirektivet skall bestämmelserna i lagen tolkas med utgångspunkt i detta. Det innebär bl.a. att tolkningen skall grundas på de principer som finns nedlagda i direktivet och på de domar som EG-domstolen lämnat på området.

I sjätte mervärdesskattedirektivet regleras avdragsrätten för ingående skatt i artiklarna 17-20. Enligt huvudregeln, artikel 17.2, får den skattskyldige dra av den ingående skatten till den del skatten avser varor och tjänster som används för hans beskattningsbara transaktioner. I artikel 17.5 finns det särskilda bestämmelser för avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet. Den grundläggande regeln är att avdragsrätt får medges endast för den andel av skatten som är hänförlig till de avdragsberättigande transaktionerna. I artikel 19 finns bestämmelser om hur denna andel skall beräknas. I punkt 1 stadgas följande.

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive

mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnan också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a (artikel 11.A.1 a).

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal.”

Av handlingarna framgår i huvudsak följande.

Bolaget ägs av Regionen. Bolaget tillhandahåller kulturella tjänster bestående av uppsättningar av musikaler, operor, baletter och andra verk. Det långsiktiga målet är att verksamheten skall bära sig men under en tid har verksamheten gått med förlust som har täckts av Regionen, som äger alla andelar i bolaget. Regionen överväger att omorganisera sin kulturverksamhet och skapa en "kulturkoncern". Härvid kommer den att äga alla andelar i ett moderbolag som i sin tur äger alla andelar i bolaget. Moderbolagets verksamhet i den tilltänkta koncernen kommer att finansieras via ett högt eget kapital. Aktiekapitalet kommer att tillskjutas av Regionen; en alternativ finansiering är att den gör ett ovillkorat aktieägartillskott.

Fråga i ärendet är om de medel bolaget enligt det föregående erhåller skall anses utgöra sådana bidrag eller stöd som medför att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt skall begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. En särskild fråga är om bestämmelsen kan anses förenlig med artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Nämnden finner att den sistnämnda frågan bör behandlas först och gör därvid följande bedömning.

Av EG-domstolens praxis kan vissa allmänna rättsgrundsatser och principer utläsas. Principen om skatteneutralitet utgör t.ex. hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se p. 20 i domen i mål nr C-216/97 ang. Gregg). Innebörden av en bestämmelse skall fastställas mot bakgrund av syftet med denna inom ramen för direktivets generella system (p. 14 i domen i mål nr 168/84 ang. Berkholz).

Från nämnan i det bråk som enligt artikel 19.1 används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen skall uteslutas inkomster som ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatteområdet (eng. "out of scope"). Detta innebär att olika bidrag många gånger inte skall beaktas vid beräkningen av nämnanens storlek. Enligt artikel 19.1. andra strecksatsen sista meningen får dock medlemsstaterna i nämnan också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.A.1 a, dvs. subventioner

som är direkt kopplade till priset på leveransen. Syftet med denna bestämmelse får antas vara att medlemsstaterna, där så bedöms lämpligt av t.ex. neutralitetsskäl, vid beräkning av den ingående skattens storlek ges en möjlighet att tillämpa fördelningsreglerna för blandad verksamhet och räkna in bidraget i bråkets nämnare. Bestämmelsen bör enligt nämndens mening läsas fristående från vad som i övrigt anges i artikel 19.1 och ges ett mer allmänt och självständigt innehåll och således vara tillämplig såväl på blandad verksamhet som på en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet. Att tolka bestämmelsen så att den endast skulle gälla vid blandad verksamhet men inte där verksamheten i sin helhet medför skattskyldighet skulle innebära en begränsning av bestämmelsen som framstår som mycket svårförklarlig. En sådan tolkning skulle också strida mot bestämmelsens syfte så som nämnden uppfattar detta och även strida mot neutralitetsprincipen.

Att Sverige med stöd av den nyssnämnda bestämmelsen i direktivet har infört regler om avdragsbegränsning som endast avser viss typ av verksamhet kan inte heller anses oförenligt med direktivets bestämmelse.

Bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML får således anses vara förenlig med artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och bestämmelsen är tillämplig även om en verksamhet i sin helhet avser skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster.

En utgångspunkt för nämndens bedömning är att sökandebolagets verksamhet till sitt innehåll är av sådant slag som gör att bolaget är beroende av att kontinuerligt erhålla medel för att kunna fortsätta att driva verksamheten. Syftet med de tillskott som bolaget kan komma att erhålla är således att bolaget skall kunna fortsätta att driva den föreställningsverksamhet som Regionen har funnit angelägen.

Fråga 1

Vad gäller tillämpningen av den aktuella bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML beträffande bolagets rätt till avdrag för ingående skatt på grund av de medel bolaget enligt förutsättningarna i ärendet kan komma att erhålla från Regionen gör nämnden följande bedömning.

Bolagets aktuella verksamhet består i att bedriva kulturverksamhet genom att anordna musikaler och andra föreställningar. Vad bolaget erhåller från Regionen har enligt nämndens mening inte sin grund i att bolaget tillhandahåller Regionen i dess egenskap av rättssubjekt tjänster utan betalningarna, som sker kontinuerligt, görs för att skapa de ekonomiska förutsättningarna för att den nämnda kulturverksamheten skall kunna bedrivas. Att Regionen har ett eget intresse av nämnda kulturella utbud och tar ett ekonomiskt ansvar för att dess invånare erbjuds sådana evenemang av bolaget innebär

därför inte att den förvärvar någon tjänst. Inte heller föreligger något sådant direkt samband mellan vad bolaget erhåller och de tjänster till betalande publik avseende musikframföranden m.m. som bolaget tillhandahåller att det kan anses vara fråga om sådana bidrag direkt kopplade till priset för tjänsterna som avses i 7 kap. 3 a § första stycket ML.

Mot bakgrund av det ovan anförda och då begreppet "bidrag eller stöd" enligt förarbetena skall ges en förhållandevis vid innebörd medför mottagandet av de bidrag som Regionen kontinuerligt betalar ut till bolaget för att detta skall kunna driva sin verksamhet att bolagets rätt till avdrag för ingående skatt begränsas enligt 8 kap 13 a § ML.

Fråga 2 c

Frågan är i detta fall om det förhållandet att de medel sökandebolaget erhåller för att kunna bedriva sin verksamhet inte utgår från Regionen direkt utan från ett av Regionen ägt aktiebolag, som skall vara moderbolag till sökandebolaget, medför att stödet inte kan anses utgå "från det allmänna", varmed enligt förarbetena till bestämmelsen avses staten, landsting och kommun.

I 3 kap. 16-19 §§ kommunallagen (1991:900) finns bestämmelser om kommunala företag. Enligt 16 § får en kommun efter beslut av fullmäktige lämna över vården av en kommunal angelägenhet, för vars handhavande särskild ordning inte föreskrivits, till ett annat rättssubjekt såsom t.ex. ett aktiebolag. Om bl.a. en kommun med stöd av 16 § lämnar över vården av en kommunal angelägenhet till ett aktiebolag där kommunen äger samtliga aktier skall enligt 17 § fullmäktige fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten, utse samtliga styrelseledamöter samt se till att fullmäktige får ta ställning innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt fattas.

I rättsfallet RÅ 1997 ref. 47 har Regeringsrätten bl.a. tagit ställning till hur en verksamhet som bedrivs av en kommunal bostadsstiftelse skall bedömas vid tillämpning av kommunallagen. Regeringsrätten fann härvid att eftersom bestämmelserna i 3 kap. 17 § nämnda lag innebar att kommunfullmäktiges bestämmande inflytande över verksamhetens ändamål och ledning var tryggt på visst angivet sätt så skulle en verksamhet som bedrevs inom dessa ramar i det aktuella sammanhanget likställas med verksamhet som bedrevs direkt av kommunen.

Det inflytande som Regionen kommer att ha över den tilltänkta "kulturkoncernen" talar – med hänsyn till den skatterättsliga regleringens syfte – för att det inte bör göras någon skillnad mellan ett bidrag eller stöd som utgår direkt från Regionen eller från

moderbolaget. Detta är förenligt inte endast med det synsätt som kommer till uttryck i det nyssnämnda rättsfallet utan även med den vidsträckta innebörd som motsvarande begrepp har vid tillämpning av bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet. På nu anförda skäl finner nämnden att vad som enligt förutsättningarna för fråga 2 c utgår från det tilltänkta moderbolaget till sökandebolaget bör anses utgöra sådant bidrag eller stöd som avses i 8 kap. 13 a § ML. Att tillskotten t.ex. rubriceras som aktieägartillskott har inte någon betydelse för bedömningen (jfr RÅ 1989 ref. 85 där ett koncernbidrag med hänsyn till omständigheterna ansågs som ett vederlag för tillhandahållna tjänster).

SKILJAKTIG MENING

Två ledamöter i SRN var skiljaktiga och anförde följande.

Fråga är om ett sådant tillskott som förutses ske enligt alternativet 2 c kan anses begränsa bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 13 a § ML.

Oaktat att ML grundas på det sjätte mervärdesskattedirektivet måste ändå den svenska lagutformningen ta över vid sådana situationer då den interna lagtexten är till fördel för den skattskyldige.

Ett aktiebolag kan enligt vår uppfattning inte anses utgöra det allmänna, oavsett om det helt eller delvis skulle ägas av en kommun eller annat offentligt organ. Om detta skulle vara fallet skulle de särregleringar som gjorts för att tillgodose olika allmänna intressen t. ex. offentlighetsprincipens utvidgning till att omfatta även kommunala bolag, vara obehövlig.

Fråga 2 c finner vi sålunda att den ska besvaras utifrån att ifrågavarande avdragsförbud i 8 kap. 13 a § inte är tillämpligt.

Kommentar:

RSV ansluter sig till den uppfattning i förhandsbeskedet som omfattas av majoriteten i SRN. Bolaget har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003

Avdragsbegränsning vid olika stödformer från det allmänna?

Fråga om de olika former av tillskott som bolag i en kommunal kulturkoncernstruktur lämnar till viss bedriven teaterverksamhet medför avdragsbegränsning av ingående skatt i enlighet med 8 kap. 13 a § ML.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 april 2002 – den 31 mars 2005.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att oavsett vilket de med frågorna i ansökningen avsedda förfarandena som tillämpas i kommunen X är vad sökandebolaget erhåller att betrakta som sådant bidrag eller stöd från det allmänna som medför att bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt ska begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML.

Omständigheterna i ärendet är i korthet följande.

Enligt den omstrukturering av teaterverksamheten som förutses ske i kommunen X ska hela teaterverksamheten föras över till ett "teaterbolag" som ska tillhandahålla föreställningarna till allmänheten. Teaterbolaget kommer att till 9 procent ägas av kommunen X och till 91 procent ägas av ett moderbolag ("stadsbolaget"), som i sin tur är ett av kommunen X helägt bolag. Teaterbolaget kommer därmed att ingå i koncernen med stadsbolaget. Förutom biljettintäkter, övrig försäljning samt statsbidrag kommer teaterverksamheten att till övervägande del finansieras med rörliga och fasta tillskott från moderbolaget (stadsbolaget). Dessa tillskott kan antingen ske i form av aktieägartillskott eller koncernbidrag. Utgångspunkten är att utrymmet för tillskottet skapas inom koncernen och att detta inte utgörs av medel som inom koncernen vidareförmedlas från kommunen. Mot denna bakgrund ställde sökandebolaget följande frågor:

1. Är de tillskott som teaterbolaget under dessa omständigheter kommer att erhålla från moderbolaget (stadsbolaget) sådana offentliga bidrag som enligt 8 kap. 13 a § ML skall begränsa avdragsrätten?
2. Om svaret på fråga 1 är jakande, skulle i så fall svaret ändras om moderbolaget (stadsbolaget) i stället för att

ge tillskott i form av aktieägartillskott eller koncernbidrag i stället i samband med nyemission i teaterbolaget förvärvar aktier till motsvarande belopp?

3. Ändras svaret på fråga 2 om de medel som moderbolaget utger för aktierna erhållits – i form av bidrag eller på annat sätt – från kommunen eller om kommunen själv direkt förvärvar aktierna i samband med nyemission?

4. Om svaren på frågorna 1 – 3 ovan är sådana att den särskilda avdragsbegränsningsregeln i 8 kap. 13 a § inte är tillämplig, skall i så fall uttagsbeskattning göras till den del ersättningen för teaterföreställningar – "biljettpriset" – understiger kostnaderna för att tillhandahålla dessa ?

Sökandebolagets uppfattning är att varken avdragsbegränsning för ersättningarna enligt förutsättningarna i frågorna 1 – 3 eller fråga om uttagsbeskattning blir aktuellt i bolagets fall.

Skatterättsnämnden beslutar följande.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1-3

Oavsett vilket av de med frågorna avsedda förfarandena som tillämpas är vad sökandebolaget erhåller att betrakta som sådant bidrag eller stöd från det allmänna som medför att bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt skall begränsas enligt 8 kap. 13 a § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

I de fall ingående skatt avser förvärv eller import som görs i verksamhet som består av anordnande av konserter, cirkus-, biograf-, teater-, opera- eller balettföreställningar eller andra jämförbara föreställningar får enligt 8 kap. 13 a § ML i dess lydelse intill 2003-01-01 avdrag inte göras till den del intäkten i verksamheten utgörs av sådant bidrag eller stöd från det allmänna, som inte kan anses utgöra ersättning för omsatt vara eller tjänst. 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.

Av förarbetena till den nyssnämnda bestämmelsen framgår bl.a.

följande (prop. 1996/97:10 s. 34 f. och 56 f.). Bestämmelsen har införts för att konkurrensneutralitet skall föreligga mellan verksamheter av aktuellt slag som delvis finansieras med bidrag eller stöd från det allmänna och verksamheter som saknar sådant stöd. Med bidrag eller stöd avses framför allt kontanta bidrag. I den mån ekonomiskt stöd i annan form är urskiljbart skall avdragsrätten även begränsas med hänsyn till detta. Ett bidrag kan t.ex. bestå i att en kommun tar på sig vissa kostnader eller funktioner i en verksamhet. Avdragsrätten skall naturligtvis inte reduceras i de fall det allmänna köper varor eller tjänster, dvs. betalningen utgör ersättning för omsatt vara eller tjänst. Med det allmänna avses staten, landsting och kommun. Avdragsbegränsningen motsvarar den begränsning av avdragsrätten som gäller vid blandad verksamhet. Bestämmelsen har införts med stöd av artikel 19.1 andra strecksatsen sista meningen i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Reglerna om beskattningsunderlag i 7 kap. ML har fr.o.m. 2003 anpassats till artikel 11 A.1 a i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Vidare har i reglerna om beskattningsunderlag i 7 kap. 3 a § ML som ett förtydligande implementerats direktivets bestämmelse om att sådana bidrag som betalas ut av en tredje person och som anses direkt kopplade till priset för en viss transaktion skall ingå i beskattningsunderlaget. Härvid har också en precisering gjorts av lagtexten i den nu aktuella bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML så att det tydligt framgår att bestämmelsen inte skall tillämpas om bidraget utgör ersättning enligt 7 kap. 3 a § ML. Av förarbetena framgår bl.a. att bestämmelserna bör tolkas restriktivt så att endast de fall blir föremål för beskattning där det direkta sambandet mellan bidragsutbetalning och omsättning av bestämda varor och tjänster tydligt kan konstateras (prop. 2002/03:5 s. 66 f).

Eftersom ML grundas på det sjätte mervärdesskattedirektivet skall bestämmelserna i lagen tolkas med utgångspunkt i detta. Det innebär bl.a. att tolkningen skall grundas på de principer som finns nedlagda i direktivet och på de domar som EG-domstolen lämnat på området.

I sjätte mervärdesskattedirektivet regleras avdragsrätten för ingående skatt i artiklarna 17-20. Enligt huvudregeln, artikel 17.2, får den skattskyldige dra av den ingående skatten till den del skatten avser varor och tjänster som används för hans beskattningsbara transaktioner. I artikel 17.5 finns det särskilda bestämmelser för avdragsrätten vid s.k. blandad verksamhet. Den grundläggande regeln är att avdragsrätt får medges endast för den andel av skatten som är hänförlig till de avdragsberättigande transaktionerna. I artikel 19 finns bestämmelser om hur denna andel skall beräknas. I punkt 1 stadgas följande.

”Den avdragsgilla andelen enligt artikel 17.5 första stycket skall

bestå av ett allmänt bråk där

- täljaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner för vilka mervärdesskatt är avdragsgill enligt artikel 17.2 och 17.3,

- nämnaren är det sammanlagda beloppet, exklusive mervärdesskatt, av den omsättning per år som kan hänföras till transaktioner som ingår i täljaren och till transaktioner för vilka mervärdesskatt inte är avdragsgill. Medlemsstaterna får i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.B.1 a (artikel 11.A.1 a).

Andelen skall bestämmas varje år och omräknas till ett procenttal, avrundat uppåt till nästa heltal."

Av handlingarna i ärendet framgår i huvudsak följande.

Teaterverksamheten i kommunen X, som för närvarande bedrivs av kommunen, är föremål för en omorganisation. Avsikten är att hela verksamheten skall föras över till sökandebolaget. Bolaget kommer att till 9 procent ägas av kommunen X och till 91 procent av "stadsbolaget", vilket bolag ägs av kommunen. Enligt en preliminärt upprättad budget skall verksamheten finansieras genom biljettintäkter med 5 mnkr, övrig försäljning med 4 mnkr, statsbidrag med 11 mnkr samt tillskott från moderbolaget (stadsbolaget) med 47 mnkr, varav 5 mnkr i rörlig och 42 mnkr i fast del. Det uppges att tillskotten kommer att ges antingen i form av aktieägartillskott eller som koncernbidrag. De medel som skall tillskjutas beräknas uppkomma genom vinstgivande verksamheter som bedrivs av systerbolag till sökandebolaget och skall enligt ansökningen således inte bestå av medel som inom koncernen vidareförmedlas från kommunen.

Fråga i ärendet är om de medel bolaget enligt det föregående erhåller skall anses utgöra sådana bidrag eller stöd som medför att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt skall begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. En särskild fråga är om bestämmelsen kan anses förenlig med artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Nämnden finner att den sistnämnda frågan bör behandlas först och gör därvid följande bedömning.

Av EG-domstolens praxis kan vissa allmänna rättsgrundsatser och principer utläsas. Principen om skatteneutralitet utgör t.ex. hinder för att ekonomiska aktörer som tillhandahåller samma varor och tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se p. 20 i domen i mål nr C-216/97 ang. Gregg). Innebörden av en bestämmelse skall

fastställas mot bakgrund av syftet med denna inom ramen för direktivets generella system (p. 14 i domen i mål nr 168/84 ang. Berkholz).

Från nämnaren i det bråk som enligt artikel 19.1 används vid beräkningen av den avdragsgilla andelen skall uteslutas inkomster som ligger utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatteområdet (eng. "out of scope"). Detta innebär att olika bidrag många gånger inte skall beaktas vid beräkningen av nämnarens storlek. Enligt artikel 19.1. andra strecksatsen sista meningen får dock medlemsstaterna i nämnaren också inräkna beloppet av andra subventioner än de som anges i artikel 11.A.1 a, dvs. subventioner som är direkt kopplade till priset på leveransen. Syftet med denna bestämmelse får antas vara att medlemsstaterna, där så bedöms lämpligt av t.ex. neutralitetsskäl, vid beräkning av den ingående skattens storlek ges en möjlighet att tillämpa fördelningsreglerna för blandad verksamhet och räkna in bidraget i bråkets nämnare. Bestämmelsen bör enligt nämndens mening läsas fristående från vad som i övrigt anges i artikel 19.1 och ges ett mer allmänt och självständigt innehåll och således vara tillämplig såväl på blandad verksamhet som på en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet. Att tolka bestämmelsen så att den endast skulle gälla vid blandad verksamhet men inte där verksamheten i sin helhet medför skattskyldighet skulle innebära en begränsning av bestämmelsen som framstår som mycket svårförklarlig. En sådan tolkning skulle också strida mot bestämmelsens syfte så som nämnden uppfattar detta och även strida mot neutralitetsprincipen.

Att Sverige med stöd av den nyssnämnda bestämmelsen i direktivet har infört regler om avdragsbegränsning som endast avser viss typ av verksamhet kan inte heller anses oförenligt med direktivets bestämmelse.

Bestämmelsen i 8 kap. 13 a § ML får således anses vara förenlig med artikel 19.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet och bestämmelsen är tillämplig även om en verksamhet i sin helhet avser skattepliktiga omsättningar av varor och tjänster.

Fråga i ärendet är i första hand om de medel sökandebolaget enligt de olika alternativa förutsättningarna för frågorna 1-3 erhåller skall anses utgöra sådant bidrag eller stöd från det allmänna som medför att rätten till avdrag för ingående mervärdesskatt skall begränsas enligt 8 kap. 13 a § ML. Enligt sökandebolagets mening utgör koncernen inte det allmänna i den mening som avses i bestämmelsen och de tillskott som bolaget kan komma att erhålla – oavsett hur dessa rubriceras – från moderbolaget (stadsbolaget) eller systerbolag kan därmed inte utgöra grund för en begränsning av avdragsrätten enligt den nyssnämnda bestämmelsen.

Nämnden gör följande bedömning.

En utgångspunkt för nämndens bedömning är att sökandebolagets verksamhet till sitt innehåll är av sådant slag som gör att bolaget är beroende av att kontinuerligt erhålla medel för att kunna fortsätta att driva verksamheten. Syftet med de tillskott som bolaget kan komma att erhålla är således att bolaget skall kunna fortsätta att driva den teaterverksamhet som kommunen har funnit angelägen.

Fråga 1

Frågan är om det förhållandet att de medel sökandebolaget erhåller för att kunna bedriva sin verksamhet inte utgår från kommunen direkt utan från det av kommunen ägda stadsbolaget, som är moderbolag till sökandebolaget, alternativt från systerbolag till sökandebolaget, medför att stödet inte kan anses utgå "från det allmänna" varmed enligt förarbetena till bestämmelsen avses staten, landsting och kommun.

I 3 kap. 16-19 §§ kommunallagen (1991:900) finns bestämmelser om kommunala företag. Enligt 16 § får en kommun efter beslut av fullmäktige lämna över vården av en kommunal angelägenhet, för vars handhavande särskild ordning inte föreskrivits, till ett annat rättssubjekt såsom t.ex. ett aktiebolag. Om bl.a. en kommun med stöd av 16 § lämnar över vården av en kommunal angelägenhet till ett aktiebolag där kommunen äger samtliga aktier skall enligt 17 § fullmäktige fastställa det kommunala ändamålet med verksamheten, utse samtliga styrelseledamöter samt se till att fullmäktige får ta ställning innan sådana beslut i verksamheten som är av principiell beskaffenhet eller annars av större vikt fattas.

I rättsfallet RÅ 1997 ref. 47 har Regeringsrätten bl.a. tagit ställning till hur en verksamhet som bedrivs av en kommunal bostadsstiftelse skall bedömas vid tillämpning av kommunallagen. Regeringsrätten fann härvid att eftersom bestämmelserna i 3 kap. 17 § nämnda lag innebar att kommunfullmäktiges bestämmande inflytande över verksamhetens ändamål och ledning var tryggt på visst angivet sätt så skulle en verksamhet som bedrevs inom dessa ramar i det aktuella sammanhanget likställas med verksamhet som bedrevs direkt av kommunen.

Det inflytande som kommunen X har över koncernen talar – med hänsyn till den skatterättsliga regleringens syfte – för att det inte bör göras någon skillnad mellan ett bidrag eller stöd som utgår direkt från kommunen eller från ett aktiebolag i koncernen. Detta är förenligt inte endast med det synsätt som kommer till uttryck i det nyssnämnda rättsfallet utan även med den vidsträckta innebörd som motsvarande begrepp har vid tillämpning av bestämmelser i det sjätte mervärdesskattedirektivet. På nu anförda skäl finner nämnden

att vad som enligt förutsättningarna för fråga 1 utgår från stadsbolaget eller dotterbolag till detta bolag till sökandebolaget bör anses utgöra sådant bidrag eller stöd som avses i 8 kap. 13 a § ML. Att tillskotten t.ex. rubriceras som aktieägartillskott eller koncernbidrag har inte någon betydelse för bedömningen (jfr RÅ 1989 ref. 85 där ett koncernbidrag med hänsyn till omständigheterna ansågs som ett vederlag för tillhandahållna tjänster).

Frågorna 2 och 3

Enligt frågorna skall stadsbolaget alternativt kommunen genom en nyemission förvärva aktier i sökandebolaget.

Vid bedömningen måste enligt nämndens mening avgörande betydelse tillmätas det förhållandet att nyemissionen i detta fall framstår som ett alternativ till ett direkt bidrag eller stöd till sökandebolaget. Genom att kommunen direkt och indirekt äger samtliga aktier i sökandebolaget förändrar emissionen inte ägarförhållandena i sökandebolaget och kommunen erhåller genom det utökade antalet aktier i detta inte heller någon större andel. För kommunen utgör vad som erläggs för aktierna således i realiteten inte någon kostnad för förvärv av andelar i bolaget utan en ekonomisk hjälp för att möjliggöra fortsatt drift av bolagets verksamhet. Eftersom bolaget är i kontinuerligt behov av ekonomiskt stöd från kommunen, direkt eller indirekt, innebär det tilltänkta förfarandet att nya emissioner måste genomföras med jämna mellanrum. Uttrycket "intäkt i verksamheten" som används i 8 kap. 13 a § ML kan i sammanhanget inte heller tillmätas någon självständig betydelse i mervärdesskattehänseende. Med hänsyn till bakgrunden till det tilltänkta förfarandet bör detta således ses endast som ett likvärdigt alternativ till ett sådant tillskott som avses med fråga 1 och bedömningen bör därför bli densamma. Detta gäller oavsett vilka alternativa förutsättningar som kan föreligga enligt frågorna 2 och 3.

Med hänsyn till bedömningen av frågorna 1-3 förfaller fråga 4.

SKILJAKTIG MENING

Två ledamöter i SRN var skiljaktiga och anförde följande.

Fråga är om de tillskott som förutses ske enligt de tre angivna alternativen i frågorna 1-3 kan anses begränsa bolagets avdragsrätt för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap. 13 a § ML. Härtill kommer frågan huruvida uttagsbeskattning kan aktualiseras på bolagets tillhandahållande av teaterföreställningar.

Oaktat att ML grundas på det sjätte mervärdesskattedirektivet måste

ändå den svenska lagutformningen ta över vid sådana situationer då den interna lagtexten är till fördel för den skattskyldige.

Ett aktiebolag kan enligt vår uppfattning inte anses utgöra det allmänna, oavsett om det helt eller delvis skulle ägas av en kommun eller annat offentligt organ. Om detta skulle vara fallet skulle de särregleringar som gjorts för att tillgodose olika allmänna intressen t. ex. offentlighetsprincipens utvidgning till att omfatta även kommunala bolag, vara obehövlig.

Aktiebolagsrättsligt kan likvid för nyemitterade aktier inte utgöra ett bidrag. Något utrymme att förtränga detta rättsfaktum finns inte. Skatterätten vilar på att de civilrättsliga bestämmelserna respekteras och att det är i grunden en fråga om förutsebarhet och i dess förlängning en fråga om rättssäkerhet. Anser lagstiftaren att det skatterättsliga utfallet blir felaktigt utifrån sedvanliga lagtolkningsprinciper åligger det lagstiftaren att ändra på reglerna. Det är inte en uppgift för de rättstillämpande instanserna att göra sådana bedömningar.

Frågorna 1-3 finner vi sålunda att de ska besvaras utifrån att ifrågavarande avdragsförbud i 8 kap. 13 a § inte är tillämpligt. Den av bolaget ställda frågan om uttagsbeskattning bör således också besvaras. Under förutsättning att bolagets försäljning av entrébiljetter görs till marknadsmässigt pris blir uttagsbeskattning inte aktuell.

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som det utformats av SRN:s majoritet, överensstämmer med RSV:s uppfattning. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Meddelat provningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 2 september 2003.*

Saken: Fråga om avdrag för ingående mervärdesskatt på förvärv av datorutrustning som arbetsgivare inom datakonsultbranschen tillhandahållit anställda mot avstående av overtidsersättning motsvarande priset för utrustningen exklusive mervärdesskatt.

Klagande: RSV

Lagrum: 17 § första stycket GML, 8 kap. 3 § första stycket ML

- RR:s dom den 9 januari 2003, mål nr 2406-2000
Qigong. Fråga om kurser rörande Qigong ska anses utgöra skattepliktiga tjänster och därmed inte omfattas av undantagen från skatteplikt för sjukvård
- SRN:s förhandsbesked den 23 januari 2003
Företagare var anställda och samarbetade i ett antal regionala handelsbolag. Bildandet av ett aktiebolag för vissa gemensamma funktioner, bl.a. fakturering, medförde inga skattekonsekvenser för företagarna. Företagares aktiebolag var delägare både i handelsbolaget och det nybildade aktiebolaget. Aktier i det nybildade bolaget ansågs inte näringsbetingade
- SRN:s förhandsbesked den 17 januari 2003
Idrottsstipendium. Ett som stipendium betecknat bidrag från ett idrottsförbund anses i realiteten innebära ersättning för prestationer för förbundet och utgör därmed inkomst av tjänst för stipendiaten
- SRN:s förhandsbesked den 9 januari 2003
Förvaltning av värdepappersfonder. Fråga om de olika avgifter (fondavgift, försäljningsavgift, extra avgift) som ett kapitalförvaltande bolag betingar sig från kunderna och från de värdepappersfonder som det förvaltar utgör omsättning av tjänster vilka ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 februari 2003.*

RR:s dom den 9 januari 2003, mål nr 2406-2000

Qigong

**Fråga om kurser rörande Qigong ska anses utgöra
skattepliktiga tjänster och därmed inte omfattas av
undantagen från skatteplikt för sjukvård.**

Mervärdesskatt

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i
rättsfallsprotokoll nr [18/00](#). Beträffande omständigheterna i ärendet
hänvisas till detta referat.

Riksskatteverket (RSV) överklagade till Regeringsrätten och yrkade
att RR måtte förklara att de med ansöknings avsedda kurserna,
rörande Qigong, skulle anses utgöra skattepliktiga tjänster som ej
omfattas av de för sjukvård angivna skattefria undantagen.

RSV anförde till stöd för sitt yrkande bl.a. följande.

Av vad som framgått av ansökan leds kurserna av någon som saknar
legitimation att utföra yrke inom sjukvården. De som deltar i Qigong-
kurserna gör det vidare efter eget fritt val och betalar själva
kostnaderna för dessa kurser. Dessa omständigheter medför att
kurserna inte kan anses omsätta som ett led i den sjukvård som
bolagets sjukgymnaster tillhandahåller patienterna. RSV anser därför
att mervärdesskatt skall utgå på bolagets tillhandahållande av kurser
i Qigong. – Om Regeringsrätten finner att tillhandahållandet av
Qigong-kurserna inte utgör en skattefri sjukvårdstjänst hemställer
RSV att bedömning görs av om tillhandahållandet av kurserna kan
anses utgöra utövande av idrottslig verksamhet för vilken skatt skall
tas ut med 6 procent eller om tillhandahållandet utgör en tjänst för
vilken skatt skall tas ut med 25 procent på omsättningen.

Sökandebolaget bestred bifall till överklagandet.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200),
ML, undantas från skatteplikt omsättning av tjänster som utgör
sjukvård, tandvård eller social omsorg samt tjänster av annat slag
och varor som den som tillhandahåller vården eller omsorgen
omsätter som ett led i denna.

Bolaget omsätter tjänster avseende sjukvård genom att lämna sjukgymnastisk behandling. Patienterna erbjuds därjämte att mot särskild avgift till bolaget genomgå kurser i Qigong, vilka anordnas av bolaget men leds av en utomstående danspedagog, som ersätts av bolaget för sina tjänster. Frågan i målet är om dessa kurser kan anses omsatta som ett led i den av bolaget bedrivna sjukvården och därmed är undantagna från skatteplikt.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Kurserna utgör inte ett obligatoriskt inslag i den av bolaget bedrivna sjukgymnastikverksamheten och har, såvitt framgår av utredningen, till sitt innehåll inget omedelbart samband med denna verksamhet. De personer som anlitat bolaget för att få behandling i form av sjukgymnastik väljer själva om de därjämte önskar genomgå kurserna och erlägga de särskilda avgifter dessa betingar (jfr. prop. 1989/90:111 s. 107 f.). Regeringsrätten finner sammantaget att kursverksamheten får betraktas som en självständig aktivitet, som inte är så nära knuten till den sjukgymnastiska verksamheten att kurserna kan anses omsatta som ett led i denna. Undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första stycket ML föreligger därför inte.

Skatterättsnämnden har i sin motivering angett att den uppfattat ansökningen som avseende endast den nu berörda frågan och uttryckligen avvisat ansökningen i den mån den inte besvarats genom förhandsbeskedet. Under sådant förhållande är Regeringsrätten förhindrad att pröva huruvida det i förevarande fall kan anses röra sig om sådan omsättning av tjänst inom idrottsområdet för vilken skatt enligt 7 kap. 1 § tredje stycket ML skall tas ut med endast 6 procent av beskattningsunderlaget.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet, att bolagets tjänst att tillhandahålla Qigong-kurser inte utgör ett led i den av bolaget bedrivna sjukvården, varför omsättningen av tjänsten inte på denna grund är undtagen från skatteplikt.

Kommentar:

Trots att fråga var om s.k. medicinsk Qigong, vilken tillhandahölls i sökandebolagets lokaler, fann RR att då Qigong-kurserna var frivilliga saknades den omedelbara knytningen till sjukgymnastikverksamheten som i förevarande fall ansågs utgöra en förutsättning för att omfattas av skattefriheten enligt 3 kap. 4 § första stycket ML.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 23 januari 2003

Företagare var anställda och samarbetade i ett antal regionala handelsbolag. Bildandet av ett aktiebolag för vissa gemensamma funktioner, bl.a. fakturering, medförde inga skattekonsekvenser för företagen.

Företagares aktiebolag var delägare både i handelsbolaget och det nybildade aktiebolaget. Aktier i det nybildade bolaget ansågs inte näringsbetingade.

Ett antal företagare äger var sitt aktiebolag. Aktiebolagen är delägare i regionala handelsbolag där näringsverksamheten bedrivs. Näringsidkarna är anställda i handelsbolagen. För gemensamma funktioner planeras att bilda ett nytt aktiebolag. Detta nya aktiebolag ska ägas av de anställdas egna bolag samt handelsbolagen och ha följande funktioner;

fakturering mot kund
försäkring
marknadsföring
licens- och övriga kostnader.

I övrigt kommer den egentliga verksamheten att ligga kvar hos de regionala handelsbolagen. Det nya aktiebolaget blir en form av gemensamt servicebolag.

De regionala handelsbolagen kommer att tillhandahålla sin personal på uppdrag av det nya bolaget enligt i ett konsultavtal. Handelsbolagen kommer att fakturera bolaget för sina tjänster. Av praktiska skäl kommer det nya bolaget att fakturera klienterna motsvarande belopp som respektive handelsbolag har fakturerat för sitt tillhandahållande av tjänster. I övrigt fakturerar det nya bolaget sina tjänster på handelsbolagen.

1. Är inkomstbeskattning i inkomstslaget tjänst för anställd (A) i handelsbolag utesluten för den del av ersättningen från nya bolaget till handelsbolaget som belöper på den anställdes arbetsinsatser i handelsbolag.

2. Kommer anställds eget aktiebolagsandel i det nya bolaget – med

beaktande av rörelsen som bedrivs i respektive handelsbolag – att utgöra en sådan näringsbetingad andel enligt 24 kap. 16 § punkten 2 IL, som medför att utdelning från det nya bolaget inte ska tas upp i den anställdes bolag jämlikt 24 kap. 15 § IL?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

A:s beskattningssituation förändras inte vid bildandet av det nya bolaget.

Fråga 2

Aktierna är inte näringsbetingade andelar.

MOTIVERING

Handelsbolaget (HB) bedriver i samverkan med flera andra handelsbolag på olika orter i Sverige rörelse under gemensam beteckning. All verksamhet bedrivs i handelsbolagen och bolagsmännen i de olika bolagen består av flera aktiebolag med de verksamma bolagsmännen som ägare.

A är en av de personer som ingår i verksamheten. Han äger genom sitt bolag A bolaget en andel i HB där han också är verksam och anställd.

Avsikten är att det skall skapas en mer enhetlig organisation av den gemensamma verksamheten. Som ett led i denna förändring avser man att bilda ett gemensamt aktiebolag, det nya bolaget (NYAB) som skall ägas av de olika bolagen, alternativt de anställda personligen. NYAB skall upprätthålla viss serviceverksamhet gentemot de olika handelsbolagen men också ingå avtal med kunder om tillhandahållande av tjänster och fakturera kunderna och uppbära betalning av dessa. Tjänsterna skall utföras av handelsbolagen, där all anställd personal för dessa tjänster, inventarier m.m. finns. Handelsbolagen kommer att fakturera NYAB för utförda tjänster. NYAB kommer i övrigt att erhålla viss ersättning från HB baserad på deras omsättningar för att bestrida kostnader för gemensamma försäkringar och administrationskostnader m.m., som handhas av en anställd, samt för att ge viss vinst.

Fråga 1 gäller om A skall beskattas som för inkomst av tjänst för de arvoden som vidarebefordras från NYAB till HB och som belöper på hans arbetsinsatser i HB.

Nämnden gör i den frågan följande bedömning.

Enligt vad som framgår kommer A även efter bildandet av NYAB att vara anställd i HB och fortsätta att utföra sina tjänster för det bolaget. Utan att ta ställning till om, och i så fall i vilka hänseenden, NYAB kommer att bedriva en självständig näringsverksamhet anser nämnden vid angivna förhållanden att A:s beskattningssituation inte skall påverkas av en organisationsförändring som innebär att de av NYAB fakturerade och erhållna kundarvodena som belöper på hans arbetsinsatser i HB vidarebefordras från NYAB till HB.

Fråga 2 (punkt 6.4 i ansökan) gäller om Abolagets aktier i NYAB är att betrakta som sådana näringsbetingade andelar enligt 24 kap. 16 § 2 IL som medför att utdelningar är skattefria för Abolaget.

Nämnden gör i den frågan följande bedömning.

Enligt bestämmelserna i punkten 2 i 24 kap. 16 § IL är aktier näringsbetingade om det görs sannolikt att innehavet betingas av rörelse som bedrivs av ägarföretaget eller av företag som med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå det nära.

Abolaget äger förutom aktierna i NYAB en andel i HB men bedriver i övrigt inte någon verksamhet. Fråga uppkommer först om Abolaget genom sitt andelsinnehav i de två företagen är ett förvaltningsföretag enligt definitionen i 24 kap. 14 § IL och för vilka särskilda regler gäller enligt 13 § i fråga om mottagna utdelningar.

Vid bedömningen av om ett företag bedriver annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller liknande tillgångar beaktas även en indirekt bedriven näringsverksamhet. Det innebär enligt förarbetena att man vid bedömningen skall göra en genomsyn och pröva även verksamheten i andra företag där företaget har ett bestämmande inflytande. Som exempel nämns ett företag som inte driver egen rörelse men som är moderföretag i en industrikoncern (prop. 1989/90:110 del 1 s. 707).

I förevarande fall får tas som utgångspunkt att Abolaget och HB inte står i koncernförhållande till varandra. Emellertid medför formen för beskattning av verksamhet i handelsbolag – som innebär att delägarna är skattesubjekt i stället för handelsbolaget – att en mot andelsinnehavet svarande del av resultatet av den rörelse som HB bedriver ingår som inkomst av näringsverksamhet hos delägaren Abolaget, 5 kap. 1 § och 14 kap. 10 § IL. Detta leder enligt nämndens uppfattning till att Abolaget, i den bemärkelse som avses i 24 kap. 14 § IL, ändå får anses indirekt bedriva HB:s verksamhet i en omfattning som svarar mot andelsinnehavet. Mot denna bakgrund är Abolaget inte ett förvaltningsföretag. Avgörande för att bedöma om Abolagets aktier i NYAB är näringsbetingade är därmed om den

ovan nämnda punkten 2 i 24 kap. 16 § IL blir tillämplig.

Abolaget bedriver inte någon egen egentlig rörelse som betingandekravet kan prövas mot. Det är dock inte ett nödvändigt villkor att ägarföretaget bedriver egen rörelse i skatterättslig mening. Betingandekravet kan som följer av punkten 2 uppfyllas även när rörelsen bedrivs av ett annat företag – i det här fallet HB – om det företaget med hänsyn till äganderättsförhållanden eller organisatoriska förhållanden kan anses stå ägarföretaget nära. Det har ansetts innebära att det skall vara fråga om moder- och dotterföretag eller företag under i huvudsak gemensam ledning (RÅ 2001 ref. 6).

Med utgångspunkt i att HB och Abolaget inte står i koncernförhållande till varandra kan HB utifrån enbart äganderättsförhållanden inte anses stå Abolaget nära.

För att HB ändå skall kunna anses närstående till Abolaget måste enligt vad som anförts de båda bolagen bedömas stå under i huvudsak gemensam ledning. A äger samtliga aktier i Abolaget. Detta bolag äger tillsammans med flera andra bolag andelarna i HB. Vad som i ärendet framgår om inflytandet och verksamhetens bedrivande i HB kan inte anses innebära att Abolaget och HB står under i huvudsak gemensam ledning. Den omständligheten att den verksamhet som bedrivs i HB medför att Abolaget inte skall anses som ett förvaltningsföretag ändrar inte denna bedömning.

Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att Abolagets aktier i NYAB inte kan betraktas som ett näringsbetingat innehav enligt 24 kap. 16 § 2 IL och utdelningar på dessa aktier är därför skattepliktiga för Abolaget

En ledamot i SRN var skiljaktig och anförde följande:

Abolagets innehav av aktierna i NYAB skall anses betingat av dess rörelse. Utdelning från NYAB skall därför inte tas upp.

Verksamheten under det gemensamma näringskännetecknet bedrivs i ett antal av de av anställda via egna helägda aktiebolag (av vilka Abolaget utgör ett) innehavda handelsbolag. För verksamheten skall nu även ett serviceaktiebolag (NYAB) ägt av bl.a. Abolaget etableras. Bolagen har - utöver eventuell utdelning från serviceaktiebolaget – att redovisa sina respektive andelar av handelsbolagens resultat. Härigenom får dessa anses indirekt bedriva rörelse. Någon kapitalförvaltning, som motiverar att bolagen skulle utgöra förvaltningsföretag i den mening som avses i 24 kap. 14 § IL, bedriver inte dessa. Det kan tilläggas att om det uppkommer en enda affärshändelse i bolagen, kommer denna att hänföras till den rörelse i

vilken innehavet av andelarna i NYAB och handelsbolagen utgör ett led.

Jag kommer till samma slutsats även om man bortser från bolagens innehav av andelar i handelsbolag.

Majoritetens ställningstagande bygger på ett resonemang som innebär att det för bedömning av skattefrihet för aktieutdelning skulle finnas tre slags ägare-/verksamhetsförhållanden att beakta i det fall ett ägarbolag inte gör annat än innehar aktier. Antingen är ägarföretaget ett företag som bedriver förvaltningsverksamhet, dvs. är ett mellanhandsinstitut som innehar aktier för förvaltning (förvaltningsföretag). Då föreligger skattefrihet för vidareutdelad utdelning. Eller också är det ett företag som innehar större poster aktier i bolag i vilka verksamhet bedrivs, dvs. som anses indirekt bedriva näringsverksamhet. Ett sådant företag är, även om det inte utövar egen aktivitet, definitionsmässigt inte ett förvaltningsföretag (24 kap 14 § IL). För ett sådant företag föreligger skattefrihet för utdelning om aktieinnehavet skulle vara betingat av något av de ägda bolagens eller ett moder- eller systerföretags "rörelse". Slutligen kan – som i förevarande fall - ägarföretaget vara ett företag som äger en för verksamheten viktig post aktier i bara ett företag.

Det är i och för sig sant att det inte uttryckligen anges i IL att det företag som inte är ett förvaltningsföretag anses rörelsedrivande. I 24 kap. 24 § anges dock att med rörelse avses annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar, dvs. tillgångar som typiskt innehas av förvaltningsföretag. Vidare hänförs alla intäkter hos en juridisk person till inkomstslaget näringsverksamhet. Innebörden av majoritetens ställningstagande är att det skulle finnas en kategori som ligger mellan förvaltning och indirekt rörelse. För den kategorin skulle, till skillnad från de andra två, kedjebeskattning föreligga, dvs. samma situation som gäller för rörelsedrivande företag med aktieplaceringar i rent kapitalplaceringssyfte.

Det är främmande för de tankar som ligger bakom utformningen av regler mot kedjebeskattningen att det skulle finnas en sådan tredje kategori. Det kan också beaktas att om i förevarande fall minsta aktivitet skulle utövas i sökandebolaget, skulle denna bli att hänföra till en egen "rörelse"verksamhet, av vilken innehavet av aktierna i NYAB är betingat.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överklagas ej av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 17 januari 2003

Idrottsstipendium

Ett som stipendium betecknat bidrag från ett idrottsförbund anses i realiteten innebära ersättning för prestationer för förbundet och utgör därmed inkomst av tjänst för stipendiaten

På fråga av X om ett stipendium från ett idrottsförbund som delas ut till lovande unga spelare som bedöms landslagsmässiga är skattefritt har Skatterättsnämnden lämnat ett besked som återges i väsentliga delar.

Fast eller tillfällig anställning och stadigvarande eller tillfälligt uppdrag eller därmed jämförlig inkomstgivande verksamhet i samband med tävlingar m.m. hänförs till tjänst. Detta gäller oavsett om det är fråga om hobbyverksamhet eller inte (jfr prop. 1990/91:76 s. 8). Alla ersättningar beskattas som erhålls på grund av egen prestation eller verksamhet. En förutsättning är emellertid att det rör sig om ersättning för någon prestation.

I 8 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, finns vissa bestämmelser om inkomster som är skattefria. Enligt 8 kap. 5 § gäller således skattefrihet för stipendier som är avsedda för mottagarens utbildning. Stipendier som är avsedda för andra ändamål är också skattefria, om de inte är ersättning för arbete som har utförts eller skall utföras för utbetalarens räkning, och inte betalas periodiskt.

En spelare som kallas för att delta i landslagstruppens sammankomster av skilda slag får ersättning för förlorad arbetsförtjänst samt rese- och traktamentsersättning. I samband med EM- eller VM-slutspel kan bonusersättning utgå till landslagsspelarna beroende på lagets framgångar. Vidare har förbundet rätten att kommersiellt utnyttja enskilda aktiva eller landslaget för reklamändamål, en rätt som under OS övergår på Sveriges Olympiska Kommitté. X är medlem i Y IK och spelar i föreningens representationslag. X ingår även i den svenska landslagstruppen i sin idrott och har deltagit i ett stort antal landskamper. Vid sidan av idrotten studerar X. X är en av dem som av förbundet fått ett stipendium för år 2002 av ovan nämnt slag. I ärendet är frågan om stipendiet är ett skattefritt stipendium eller om

det utgör ersättning för arbete som utförts eller skall utföras för utbetalarens, dvs. förbundets, räkning och därmed ej är skattefritt enligt de ovan redovisade reglerna om andra stipendier än utbildningsstipendier.

Nämnden gör följande bedömning.

Av villkoren för stipendiet i fråga framgår att det riktas till spelare vilka kan ingå i den svenska landslagstruppen som ett led i den pågående satsningen på landslaget inför kommande mästerskapstävlingar. För denna kategori av elitspelare torde ett deltagande i landslagstruppen framstå som ett naturligt led i karriären. Att ingå i landslagstruppen innebär ett tids- och arbetsmässigt långtgående åtagande med krav på individuell träning, med och vid sidan av klubblaget, deltagande i sammandrag med övriga spelare i truppen för uppföljning av den individuella träningen, träningar inför landskamper m.m. och i förekommande fall även landskampsspel. Mot den bakgrunden får det reella syftet med stipendierna anses vara att ge ett ekonomiskt bidrag till spelare som redan ingår i landslagstruppen eller som kan förväntas tas ut till denna trupp. Denna uppfattning vinner stöd av innehållet i överenskommelsen mellan förbundet och Svenska Olympiska Kommittén.

Slutsatsen av det sagda är att en mottagare av stipendiet ställer sig till förbundets förfogande för att delta i landslagstruppen. Genom att ingå i denna trupp får X anses utföra en bestämd prestation för förbundet.

X har för närvarande en plats i landslagstruppen. Med hänsyn till det ovan anförda skall det som stipendium betecknade bidraget från förbundet anses utgöra inkomst av tjänst för X.

Två ledamöter är skiljaktiga och gör följande bedömning.

Det stipendium som tilldelats X får anses vara ett penningbidrag som utges som ett naturligt led i förbundets verksamhet att främja sitt allmännyttiga, idrottsliga ändamål. Det krav som ställs på X för att få stipendiet är deltagande i viss träningsverksamhet och i vissa test. Deltagandet i träningsverksamheten m.m. innebär bl.a. förbättrade förutsättningar att framgångsrikt spela i landskamper som förbundet bestämmer, dvs. i den av förbundet arrangerade träningsverksamheten och stå till förfogande för spel. Detta kan emellertid inte anses innebära att en bestämd prestation utförs för förbundet eller ett konkret uppdrag att i framtiden utföra en sådan prestation. Förhållandet till förbundet att stå till förfogande för spel och representera Sverige som nation kan närmast jämföras med ett förtroendeuppdrag. Utgivandet av stipendiet, även om det kan ligga i förbundets intresse, utgör inte ersättning för arbete och är därmed

skattefritt. Vi anser att förhandsbesked hade bort meddelas i enlighet med det anförda.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 februari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 9 januari 2003

Förvaltning av värdepappersfonder

Fråga om de olika avgifter (fondavgift, försäljningsavgift, extra avgift) som ett kapitalförvaltande bolag betingar sig från kunderna och från de värdepappersfonder som det förvaltar utgör omsättning av tjänster vilka ska undantas från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 juli 2002 – den 30 juni 2005.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökandebolaget bedriver förvaltning av värdepappersfonder och har ansökt om tillstånd hos Finansinspektionen att såsom fondbolag utöva fondverksamhet enligt 3 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, LVPF. Enligt ansökan utgörs bolagets intäkter framförallt av fondavgifter. Avgifterna delas upp i en försäljningsavgift (tas ut av kunden/fondandelsinnehavaren med högst 2 % av andelens värde vid försäljning), en årlig fondavgift (tas ut av fondbolaget/sökanden ur fonden med högst 1,25 % av fondens värde) samt en extra avgift (tas ut av kunder/fondandelsinnehavare enligt fondbolagets särskilda förvaltningsmodell tillämpad på önskemål om placeringsstrategi).

Mot denna bakgrund ställde sökandebolaget följande frågor.

- 1) Är den fondavgift bolaget betingar sig av fonderna undantagen från skatteplikt enligt bestämmelserna i 3 kap. 9 § ML ?
- 2) Är den försäljningsavgift bolaget betingar sig vid försäljning av andelar undantagen på samma grunder ?
- 3) Är beskriven avgift, extra avgift för den särskilda förvaltningsmodellen, som bolaget betingar sig direkt av kunden för omplacering av kundens innehav i de olika fonderna undantagen från

skatteplikt enligt ML ?.

SRN har därefter fattat följande beslut.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Omsättning av den med frågan avsedda tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga 2

Omsättning av den med frågan avsedda tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML.

Fråga 3

Omsättning av den med frågan avsedda tjänsten är inte undantagen från skatteplikt enligt ML.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Enligt tredje stycket förstås med värdepappershandel dels omsättning och förmedling av aktier, andra andelar och fordringar, oavsett om de representeras av värdepapper eller inte (punkt 1), dels förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, LVPF, (punkt 2).

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 5 och 6. I punkt 5 anges som sådana undantagna tjänster transaktioner och förhandlingar med undantag för förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med vissa nu inte aktuella undantag. Enligt punkt 6 undantas förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.

Undantaget för förvaltning av värdepappersfonder infördes genom SFS 1991:1755 i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 8 § i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Tillägget medförde att ett fondbolags fondverksamhet enligt 1 §

första stycket LVPF skulle anses som värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med fondverksamhet avses enligt punkt 2 i det nyssnämnda stycket den förvaltning av en värdepappersfond och den försäljning och inlösen av andelar i fonden som utövas av ett fondbolag. Undantagsbestämmelsen i GML fördes med delvis ändrad, nu gällande lydelse över till ML. Ändringen medförde enligt uttalanden i förarbetena en justering av tillämpningsområdet (prop. 1993/94:99 s. 153).

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

Den tjänst som avses utgör till sitt innehåll sådan förvaltningstjänst som anges i 1 § första stycket 2 LVPF. Med hänsyn härtill och till uttalandena i prop. 1993/94:99 s. 153 får, under förutsättning att Finansinspektionen lämnar bolaget tillstånd enligt 3 § LVPF, omsättning av tjänsten enligt nämndens mening anses undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML.

Fråga 2

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 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML. De med frågan avsedda tjänsterna avser försäljning av andelar i värdepappersfonder. Att genomföra sådana transaktioner är enligt nämndens mening sådan omsättning som utgör värdepappershandel och som är undantagen från skatteplikt enligt den nyssnämnda bestämmelsen i ML.

Fråga 3

Med bank- och finansieringstjänster avses enligt 3 kap. 9 § andra stycket ML, såvitt nu är i fråga, inte notariatverksamhet. I förarbetena till undantagsbestämmelsen när den ursprungligen infördes i GML (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.

Den aktuella tjänsten omfattas enligt nämndens uppfattning inte av bolagets fondförvaltning utan är att betrakta som en särskild tjänst. Denna tjänst är till sin karaktär av samma slag som en sådan rådgivningstjänst som enligt ovannämnda förarbetsuttalanden utgör notariatverksamhet.

Ovan redovisade synsätt vid bedömningen av frågorna är enligt

nämndens mening i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. Beskedet har inte överklagats.

- [RR:s dom den 24 juni 2003, mål nr 3821-2002](#)
Uttagsbeskattning; underprisöverlåtelse av andel i kommanditbolag. En andel i ett kommanditbolag, som överlåts till underpris, är varken en sådan näringsbetingad andel i företag som omfattas av bestämmelserna i 23 kap. 7 § IL eller ett sådant innehav som är att betrakta som en verksamhetsgren och uppfyller därför inte villkoren i 23 kap. 17 § IL för underlåten uttagsbeskattning
- [RR:s dom den 7 november 2002 \(RÅ 2002 ref. 66\)](#)
Återställande av försutten tid. Tid för begäran hos SKM om omprövning av taxeringsbeslut, däribland tid för ansökan om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst, har ansetts kunna återställas
- [RR:s dom den 7 mars 2003, mål nr 1-2001](#)
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. Den omständigheten att SKM under processen i KR i stället gör gällande att avdraget ska vägras på den grunden att någon verklig förlust inte visats föreligga innebär inte att SKM fört in en ny sak i målet
- [RR:s dom den 18 juni 2003, mål nr 6813-2002](#)
Ej verkställbar KR-dom. KR har formulerat en dom, som innebar delvis bifall till överklagandet, på ett sådant sätt att domen inte kunde verkställas inom ramen för gällande lagstiftning. RR har återförvisat målet till KR för ny behandling
- [RR:s dom den 31 juli 2003, mål nr 1149-2000](#)
Allmänt avdrag för underskott av litterär, konstnärlig eller liknande verksamhet. Rätt till allmänt avdrag har ansetts föreligga för underskott av litterär verksamhet i form av författande av läromedel
- [RR:s dom den 10 juli 2003, mål nr 6718-2002](#)
Beräkning av lättnadsbelopp och gränsbelopp; takregeln; utdelning. Vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp ska inte ägarens aktieinnehav i ett annat bolag reducera beloppen när begränsningsregeln tillämpas

- [SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2003](#)
Ett Limited Liability Company (LLC) omfattas av det svensk-amerikanska skatteavtalet. Ett amerikanskt delägarbeskattat LLC anses ha hemvist i USA i enlighet med artikel 4 1. b) i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA
- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003](#)
Skatteplikt eller ej för omsättning av förvaltningstjänst. Av svenskt bolag överlåten (diskretionär) förvaltning, av en värdepappersfond till utländsk förvaltare, har bedömts utgöra omsättning av en tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 mervärdesskattelagen
- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003](#)
Tjänster avseende förvaltning av värdepappersfonder. Medlem i momsgrupp (sökandebolaget) som bedriver fondverksamhet – förvaltning av s.k. ucitsfonder – och som vid överlåten förvaltning förvärvar tjänster avseende fondredovisning, finansiell information samt kvalitetssäkring från bolag med säte i Luxemburg har bedömts hantera förvärv/omsättning av tjänster som inte omfattas av undantaget från skatteplikt, enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 mervärdesskattelagen
- [SRN:s förhandsbesked den 25 juni 2003](#)
Tjänster avseende persontransporter och rendrivning med hjälp av helikopter. Ett helikoptertransportföretag som utför person- och rendrivningstransporter i huvudsak i Norge, där flygningar utgått från företagets säte i Sverige, har inte ansetts omsätta några tjänster i Sverige

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

RR:s dom den 24 juni 2003, mål nr 3821-2002

Uttagsbeskattning; underprisöverlåtelse av andel i kommanditbolag

En andel i ett kommanditbolag, som överlåts till underpris, är varken en sådan näringsbetingad andel i företag som omfattas av bestämmelserna i 23 kap. 7 § 1 L eller ett sådant innehav som är att betrakta som en verksamhetsgren och

uppfyller därför inte villkoren i 23 kap. 17 § IL för underlåten uttagsbeskattning

Inkomsttaxering 2002-2004

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet. SRN:s förhandsbesked från den 24 maj 2002 finns refererat i rättsfallsprotokoll nr [15/02](#).

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.

RR:s dom den 7 november 2002 (RÅ 2002 ref. 66)

Återställande av försutten tid

Tid för begäran hos SKM om omprövning av taxeringsbeslut, däribland tid för ansökan om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst, har ansetts kunna återställas

Inkomsttaxering 1991

K redovisade i sin självdeklaration till ledning för 1991 års taxering en realisationsvinst hänförlig till en såld fastighet. SKM medgav preliminärt uppskov med beskattningen av vinsten. Då någon ersättningsfastighet inte anskaffades av K inom stipulerad tid återförde SKM 1996 uppskovsbeloppet till beskattning. I mars 1999 ansökte K hos KR om återställande av försutten tid att ansöka om skatteberäkning enligt lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst, SAIL, med avseende på realisationsvinsten. KR avvisade ansökningen med motiveringen att sådan tid enligt rättsfallet RÅ 1993 not. 447 inte lagligen kunde återställas.

Efter överklagande av K kom RR fram till att K:s ansökan var av beskaffenhet att kunna prövas. RR upphävde därför KR:s avvisningsbeslut och återförvisade målet till KR för fortsatt handläggning. Som motiv för detta beslut anförde RR följande.

”Enligt 37 c § FPL får försutten tid för överklagande eller en därmed

jämförbar åtgärd återställas om tiden har förslutts på grund av omständighet som utgör giltig ursäkt.

Tiden för att ansöka om särskild skatteberäkning enligt SAIL har enligt tidigare rättspraxis inte ansetts kunna återställas; se RÅ 1993 not. 447 och RÅ 2002 not. 5. Rättsfallen gäller 1988 och 1989 års taxeringar. Tidsfristerna för att ansöka om särskild skatteberäkning reglerades enligt den vid dessa taxeringsår gällande lydelsen av SAIL i utförliga bestämmelser i anvisningarna till 4 § SAIL samt i 6, 8 och 9 §§ SAIL. En ansökan om särskild skatteberäkning skulle göras hos taxeringsnämnden före taxeringsperiodens utgång eller hos länsrätten före utgången av året efter taxeringsåret. Under vissa förutsättningar förlängdes ansökningstiden.

Förevarande mål gäller 1991 års taxering. Fr.o.m. detta taxeringsår tillämpas det nya taxeringsförfarande som regleras i TL. Frågan i målet gäller om det nya regelsystemet inneburit sådana ändringar med avseende på den i målet aktuella fristen att ett ändrat synsätt nu är motiverat.

Med taxering avses enligt 1 kap. 1 § TL fastställelse av underlag för att ta ut skatt eller avgift. Beslut om särskild skatteberäkning för ackumulerad inkomst utgör taxeringsbeslut (prop. 1989/90:74 s. 391). I samband med införandet av TL blev skattemyndigheten alltid första instans för prövning av ansökningar om särskild skatteberäkning, och de särskilda tidsfristerna för sådana ansökningar i SAIL avskaffades i huvudsak och ersattes av omprövningsfristerna i TL (prop. 1989/90:74 s.463). Dock kvarstod bestämmelsen i 8 § första stycket SAIL, enligt vilken den skattskyldige alltid kunde ansöka om särskild skatteberäkning inom ett år från det att ett beslut meddelats som innebar att förutsättningarna för sådan skatteberäkning uppkommit eller att den ackumulerade inkomsten höjts.

I samband med införandet av inkomstskattelagen (1999:1229) har SAIL upphävts med verkan fr.o.m. 2002 års taxering. De materiella reglerna om särskild skatteberäkning återfinns numera i huvudsak oförändrade i 66 kap. inkomstskattelagen. Förfarandet regleras uttömmande i TL. I 4 kap. 11 a § TL har införts en motsvarighet till 8 § första stycket SAIL som utformats med utgångspunkt i att frågan om särskild skatteberäkning alltid avgörs genom omprövning (se prop. 1999/2000:2 Del 2 s 750 f.).

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Ett överklagande hos länsrätt av skattemyndighetens beslut enligt TL skall som huvudregel ha kommit in före utgången av det femte året efter taxeringsåret (6 kap.3 § TL). Tiden för att hos skattemyndigheten begära omprövning av ett taxeringsbeslut

motsvarar överklagandefristen (4 kap. 9 § första stycket TL). Om fristen inte iakttas, blir resultatet i båda fallen att en prövning i ordinär väg inte kan ske. Den skattskyldige kan välja mellan att begära omprövning och att överklaga ett taxeringsbeslut (prop. 1989/90:74 s. 320). Om den skattskyldige överklagar ett taxeringsbeslut, skall skattemyndigheten - med vissa undantag - göra en omprövning av beslutet (6 kap. 6 § TL).

I TL har begäran om omprövning hos skattemyndigheten och överklagande hos länsrätten getts en sådan utformning och ett sådant inbördes samband att begäran om omprövning i nu aktuellt hänseende får anses utgöra en med överklagande jämförbar åtgärd. Fristerna för begäran om omprövning är följaktligen av beskaffenhet att kunna bli föremål för återställande av försutten tid. En ansökan hos skattemyndigheten om tillämpning av SAIL - eller en begäran om särskild skatteberäkning enligt nu gällande regler - skiljer sig inte till sin karaktär från andra yrkanden i taxeringsärenden. K:s ansökan är därför att se som en begäran om omprövning av taxeringsbeslutet, och tiden för sistnämnda begäran är i enlighet med det förut sagda av beskaffenhet att kunna återställas. Kammarrätten borde därför ha prövat ansökningen om återställande av försutten tid."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

RR:s dom den 7 mars 2003, mål nr 1-2001

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. Den omständigheten att SKM under processen i KR i stället gör gällande att avdraget ska vägras på den grunden att någon verklig förlust inte visats föreligga innebär inte att SKM fört in en ny sak i målet

Inkomsttaxering 1992

Bakgrunden i målet finns redovisad i rättsfallsprotokoll 09/01. Bakgrundsbeskrivningen är emellertid så kortfattad att den återges även här.

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.

RSV överklagade KR:s dom såvitt avsåg inkomsttaxeringen. RSV yrkade därvid att RR skulle undanröja KR:s dom och antingen förklara att bolaget inte var berättigat till avdraget eller återförvisa målet till KR för förnyad handläggning. Som grund för yrkandet åberopade RSV sammanfattningsvis att det som SKM anfört i KR var rättslig argumentation i en ock samma sakfråga som varit föremål för prövning i underinstanserna.

RR biföll RSV:s talan på sätt att KR:s dom undanröjdes och målet återförvisades till KR för ny handläggning. Som motiv härför anfördes följande.

”Enligt 6 kap. 18 § taxeringslagen (1990:324) får talan inte ändras utom i vissa, här inte aktuella, situationer. Som ändring av talan anses emellertid enligt stadgandets andra stycke inte när klaganden, utan att frågan som är föremål för prövning ändras, åberopar en ny omständighet till stöd för sin talan.

Bestämmelserna får anses ge uttryck för en allmän förvaltningsrättslig princip, tillämplig även i andra måltyper och utanför den konkret angivna situation som där beskrivs. Även om

taxeringslagens förbud mot taleändring explicit avser klagandens agerande, uppkommer – som kammarrätten konstaterat – samma problem om det är motparten, i förevarande fall skattemyndigheten, som inför nya element i processen. Innebörden blir då att domstolen blir förhindrad att beakta omständigheter, som leder till att saken blir en annan än den som är föremål för prövning. Målet i Regeringsrätten gäller om skattemyndigheten, som kammarrätten funnit, genom att i processen i kammarrätten byta grund till stöd för sin uppfattning att bolaget skall förvägras det yrkade avdraget för realisationsförlust i samband med tavelförsäljningen hänfört sig till en sak som inte tidigare varit föremål för dess egen och länsrättens bedömning.

Enligt Regeringsrättens mening är så inte fallet. Den tvistiga frågan eller saken avser de skattemässiga konsekvenserna – i avdragshänseende - för bolaget av dess mellanhavanden med företagsledaren vad gäller det aktuella konstverket. Bolaget anser att det vid inkomsttaxeringen är berättigat till avdrag för realisationsförlust som uppkommer i samband med transaktionen, medan skattemyndigheten hävdar motsatsen. Den omständigheten att skattemyndigheten ursprungligen åberopat att konstverket inte införskaffats för bolagets verksamhet utan för företagsledarens privata bruk, för att därefter – sedan kammarrätten i mål om eftertaxering av företagsledaren härvidlag uttalat sig i annan riktning – i kammarrätten i stället hävda att någon verklig förlust inte uppkommit vid avyttringen av verket, förändrar inte saken som den nyss angetts. Att grunden var ny hindrade därför inte att den kunde bli föremål för kammarrättens prövning.

Med hänsyn till det sagda skall den överklagade domen undanröjas i vad den avser realisationsförlust i samband med försäljning av konstverk och målet i denna del återförvisas till kammarrätten för ny handläggning.”

Kommentar:

Utgången i målet står i överensstämmelse med den uppfattning som RSV uttalat i andra sammanhang. Att RSV inte också överklagade KR:s dom till den del domen avsåg skattetillägg hade väsentligen sin grund i att RSV ville renodla målet. Om också KR:s beslut i skattetillägghänseende överklagats skulle det ha kunnat medföra att prövningstillstånd över huvud taget inte meddelades i målet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

RR:s dom den 18 juni 2003, mål nr 6813-2002

Ej verkställbar KR-dom

KR har formulerat en dom, som innebar delvis bifall till överklagandet, på ett sådant sätt att domen inte kunde verkställas inom ramen för gällande lagstiftning. RR har återförvisat målet till KR för ny behandling

Efterprövning av arbetsgivaravgifter för 1995 och avgiftstillägg

SKM beslutade 1998 genom efterprövning att höja G AB:s underlag för arbetsgivaravgifter avseende utgiftsåret 1995 med 1 344 196 kr och att påföra avgiftstillägg. Som grund för beslutet angavs bl.a. att G AB kostnadsfört 1 344 196 kr avseende en konferensresa till Barbados, vilken kostnad SKM inte ansåg vara avdragsgill eftersom resan närmast fick anses utgöra en nöjes- och rekreationsresa för de anställda. Sammanlagt hade 94 personer rest till Barbados, varav 61 var anställda hos G AB. Övriga resenärer var anhöriga till de anställda. Gruppen reste gemensamt till Barbados men på grund av platsbrist på flyget kunde hemresan inte företas gemensamt. Vistelsetiden på Barbados för deltagarna i resan inklusive två resdagar kom därför att variera mellan nio och tretton dagar.

G AB överklagade beslutet och yrkade att SKM:s beslut skulle undanröjas. Vid SKM:s s.k. obligatoriska omprövning ändrade SKM sitt beslut på det sättet att hälften av kostnaderna för de 61 anställda ansågs utgöra avdragsgilla konferenskostnader till följd varav underlaget för arbetsgivaravgifter sänktes med visst belopp. Underlaget för avgiftstillägg sänktes i motsvarande mån. LR lämnade överklagandet utan bifall.

G AB fullföljde sin talan till KR i Göteborg, som avgjorde målet genom en dom. I domskälen angavs, såvitt nu är av intresse, följande. "Kammarrätten har i domar denna dag (se bl.a. mål nr 2222-2002, 6775-6790-2001 och 6698-6705-2001) funnit att skäl för att ytterligare sätta ned förmånsvärdet för de anställda inte har framkommit. Kammarrätten har emellertid funnit att förmånsvärdet för deltagande anhöriga som vistats på Barbados kortare tid än tretton dagar bör sättas ned med ett värde motsvarande tre respektive fyra nätter övernattnings om 750 kr per natt. Underlaget för arbetsgivaravgifter skall justeras i enlighet härmed." Vidare uttalade KR domskälsvis att underlaget för avgiftstillägg skulle justeras i motsvarande mån.

KR:s domslut formulerades, såvitt nu är av intresse, på följande sätt. "Kammarrätten bestämmer att underlaget för arbetsgivaravgifter skall sättas ned i enlighet med det som uttalats i domskälen samt att underlaget för påfört avgiftstillägg skall sättas ned i motsvarande mån."

RSV överklagade KR:s dom till RR och yrkade att RR skulle undanröja KR:s dom och återförvisa målet till KR för förnyad prövning. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Det är inte lagligen möjligt att fatta ett beslut om särskilda debiteringsåtgärder med utgångspunkt i KR:s dom. SKM kan inte utan omfattande utredning och kartläggning komma fram till vilket belopp underlaget för arbetsgivaravgifterna skall bestämmas till. En sådan utredning måste dessutom innefatta beräkningar och bedömningar. Sådana moment kan inte inrymmas i institutets beslut om särskilda debiteringsåtgärder.

RR biföll RSV:s överklagande med följande motivering. "Enligt 67 § lagen (1984:668) om uppbörd av socialavgifter från arbetsgivare (USAL), som är tillämplig i målet, skall skattemyndigheten snarast efter det att en allmän förvaltningsdomstol meddelat beslut i mål om arbetsgivaravgifter besluta de avgifter och vidta de debiteringsåtgärder i övrigt som föranleds av domstolens beslut. Skattemyndighetens beräkning kan i ett sådant fall inte genomföras på ett tillförlitligt sätt om beräkningen förutsätter inhämtande och bedömning av uppgifter som hänför sig till det av domstolen avgjorda målet men som domstolen inte tagit ställning till (jfr RÅ 1995 ref. 94).

Kammarrätten har i förevarande fall beslutat att underlaget för arbetsgivaravgifter skall sättas ned i enlighet med vad som uttalas i domskälen samt att underlaget för påfört avgiftstillägg skall sättas ned i motsvarande mån. I domskälen uttalas att kammarrätten i vissa andra domar inte funnit skäl att sätta ned förmånsvärdet för de anställda ytterligare men att förmånsvärdet för deltagande anhöriga bör sättas ned på visst närmare angivet sätt. Uppgifterna i domen är emellertid, som RSV anført, inte tillräckliga för att kunna läggas till grund för ett beslut om särskilda debiteringsåtgärder enligt 67 § USAL. Med hänsyn härtill bör målet visas åter till kammarrätten för ny behandling."

Kommentar:

Domen bekräftar vad RR slagit fast redan i RÅ 1995 ref 94, nämligen att skatteprocessen inte är en fastställelseprocess utan en fullgörelseprocess, vilket innebär att en dom, som innebär helt eller delvis bifall till ett överklagande, ska vara direkt verkställbar (exigibel). De principer som kommer till uttryck i RR:s avgörande är naturligtvis giltiga också i taxeringsmål, eftersom institutets beslut om taxeringsåtgärder efter domstols beslut i taxeringsmål är identiskt

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

RR:s dom den 31 juli 2003, mål nr 1149-2000

**Allmänt avdrag för underskott av litterär, konstnärlig eller
liknande verksamhet**

**Rätt till allmänt avdrag har ansetts föreligga för underskott av
litterär verksamhet i form av författande av läromedel.**

Inkomsttaxeringen 1995

J bedriver sedan 1960-talet näringsverksamhet genom att författa läromedel. Näringsverksamheten gick med underskott med 187 000 kr vid 1995 års taxering. J yrkade avdrag för detta underskott enligt 46 § 1 mom. fjärde stycket KL (nuvarande 62 kap. 4 § IL). SKM vägrade medge avdraget. J överklagade till LR.

LR: Länsrätten, som är av den uppfattningen att med litterär eller annan konstnärlig verksamhet avses sådan skapande verksamhet som utmynnar i t.ex. skönlitteratur, anser inte att författande av läromedel kan jämföras härmed. LR avslår överklagandet.

KR: Enligt kammarrättens mening kan författande av läromedel inte hänföras till sådan litterär verksamhet som avses i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL med mindre än att det litterära inslaget framstår som det väsentliga. Vad som i utredningen framkommit om den av J bedrivna verksamheten utgör inte skäl att bedöma denna verksamhet på detta sätt. Vid sådant förhållande och då avdraget inte heller kan medges på annan grund skall överklagandet avslås.

RR: Någon definition av begreppet litterär verksamhet ges inte i lagtexten. Uttrycket "litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet" infördes i skattelagstiftningen efter förslag i prop. 1984/85:93 om kulturarbetarnas skatteförhållanden m.m.

Lagstiftaren har inte närmare angett vad som omfattas av uttrycket "litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet". Vissa förarbetsuttalanden kan tolkas så att den aktuella bestämmelsen tar

sikte endast på skönlitterär verksamhet. Detta kommer emellertid inte till uttryck i lagtexten.

Begreppet "litterär verksamhet" återfinns även i andra bestämmelser i skattelagstiftningen. I fråga om rätten till uppskov med beskattning av sådan intäkt av näringsverksamhet som tillkommer skattskyldig i egenskap av upphovsman till bl.a. litterära verk anges att fråga skall vara om intäkt som tillkommer den skattskyldige i egenskap av upphovsman enligt lagen om upphovsrätt till litterära och konstnärliga verk, 1 § lagen (1979:611) om upphovsmannakonto, numera 32 kap. 1 § IL. Ett annat exempel där det nämnda begreppet används, utan att därmed avses en verksamhet som är begränsad till skönlitteratur, finns i 3 § 1 lagen (1951:763) om statlig inkomstskatt på ackumulerad inkomst, numera 66 kap. 18 § IL, där det, i fråga om inkomst av näringsverksamhet, anges att lagens bestämmelser gäller bl.a. intäkt genom vetenskaplig, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet (jfr prop. 1951:170 s. 89). Ytterligare exempel där begreppet använts i en vidare betydelse är de bestämmelser om avgränsning av rörelsebegreppet och rätt till avdrag för driftskostnader som fanns i 27 § och 29 § 1 mom. KL vid tiden för ovan nämnda prop. 1984/85:93.

Mot bakgrund av det nu anförda och då utredningen i målet inte ger vid handen annat än att de läroböcker som J författat är upphovsrättsligt skyddade litterära verk, att fråga är om näringsverksamhet samt att förvärvskällan i vart fall så gott som uteslutande omfattat litterär verksamhet har hon rätt till avdrag för underskottet i enlighet med bestämmelserna i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL.

Med ändring av kammarrättens dom förklarar Regeringsrätten J berättigad till avdrag för underskott i enlighet med bestämmelserna i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

RR:s dom den 10 juli 2003, mål nr 6718-2002

Beräkning av lättnadsbelopp och gränsbelopp; takregeln; utdelning

**Vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp ska inte ägarens
aktieinnehav i ett annat bolag reducera beloppen när
begränsningsregeln tillämpas**

Inkomsttaxeringarna 2003-2005

Z AB är moderbolag till Y AB som i sin tur äger samtliga andelar i X AB. Fysikern A äger andelar i såväl Z AB som Y AB. Genom detta ägarförhållande kommer utdelning från Y AB att tillfalla såväl A som Z AB. A är aktiv i X AB och omfattas därför av begränsningsregeln, den s.k. takregeln, i 43 kap. 16 § inkomstskattelagen (IL). Frågan i förhandsbeskedet gällde i första hand tillämpning av takregeln, närmare bestämt om A vid beräkning av gräns- och lättnadsbelopp avseende utdelning från Z AB fick använda hela löneunderlaget om 50 gånger erhållen ersättning från X AB eller om underlaget skulle reduceras med hänsyn till A:s innehav i Y AB.

Enligt SRN:s förhandsbesked den 19 november 2002 (som inte tidigare finns refererat i rättsfallsprotokoll) skulle någon reduktion inte göras och A fick använda ett löneunderlag om 50 gånger ersättningen vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp avseende utdelning från Z AB. Nämnden anförde bl.a. följande.

”För utdelning på kvalificerade andelar i fåmansföretag gäller särskilda regler. Utdelningen skall tas upp i inkomstlaget tjänst i stället för inkomstlaget kapital till den del den överstiger ett gränsbelopp som beräknas enligt 57 kap. 7 och 8 §§ IL. Utdelning som enligt dessa regler skall tas upp är emellertid skattefri om den inte överstiger ett lättnadsbelopp som beräknas enligt 43 kap. 3 och 4 §§. Vid beräkningen av underlag för såväl gränsbelopp som lättnadsbelopp ingår ett löneunderlag som beräknas enligt 43 kap. 12 – 16 §§.

Enligt 43 kap. 12 § första stycket skall löneunderlaget beräknas på grundval av ersättning som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980) eller skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och i dess dotterföretag. Av andra stycket framgår att om ersättningen avser arbetstagare i ett dotterföretag

som inte är helägt skall en proportionering av ersättningen göras utifrån moderföretagets andel av andelarna i dotterföretaget.

I 43 kap. 13 § anges att vissa typer av ersättningar inte skall räknas med. I 14 § finns utöver ett krav på att den sammanlagda ersättningen måste vara av viss storlek en bestämmelse om att löneunderlaget skall fördelas med lika belopp på andelar i företaget. Av 15 § framgår att det även är ett villkor för att få beräkna löneunderlag att andelsägaren varit verksam i betydande omfattning i företaget eller dess dotterföretag året före beskattningsåret och att han därvid fått ersättning från företagen som uppgår till visst minsta belopp.

Slutligen gäller enligt takregeln i 43 kap. 16 § att för andelsägare som varit verksam i betydande omfattning i företaget året före beskattningsåret att löneunderlaget inte får överstiga 50 gånger den ersättning som andelsägaren för året före beskattningsåret fått från företaget eller dess dotterföretag och som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980) eller skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster. Begränsningen gäller för andelsägarens sammanlagda innehav av andelar i företaget.

Nämnden gör följande bedömning.

Både 43 kap. och 57 kap. tar sikte på att reglera frågor om utdelning (och kapitalvinst) på andelar i ett visst företag (jfr 43 kap. 2 § och 57 kap. 4 §). Denna anknytning till andelarna i ett visst företag kommer också till klart uttryck i takregeln både genom kopplingen mellan "andelsägaren" och "företaget eller dess dotterföretag" i första meningen och genom hänvisningen i andra meningen att begränsningen gäller för "andelsägarens sammanlagda innehav av andelar i företaget". Enligt takregelns ordalydelse skulle löneunderlaget vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp för A:s andelar i Z AB kunna uppgå till ett belopp som motsvarar 50 gånger den ersättning som sökanden fått från Z AB eller dess dotterföretag.

En sådan slutsats skulle i sin tur leda till att de ersättningar som legat till grund för beräkning av takbeloppet i Z AB även kommer att ingå i underlaget för det takbelopp som skall beräknas för de andelar som A äger direkt i Y AB. Möjligheten att kunna tillgodoräkna sig "dubbla takbelopp" på grundval av samma lön framstår som materiellt felaktig och i strid mot lagstiftningens syfte (jfr prop. 1993/94:234, bet. 1993/94:SkU25 och prop. 1996/97:45, bet. 1996/97:SkU13).

Emellertid synes varken utformningen av övriga bestämmelser om löneunderlaget eller den systematiska uppbyggnaden av dessa regler kunna åberopas till stöd för att begränsa takbeloppet utöver vad

ordalydelsen i takregeln medger. Exempelvis är den proportioneringsregel i 43 kap. 12 § andra stycket, som Riksskatteverket anser tala för att ett gemensamt takbelopp skall beräknas för sökandens andelsinnehav i både Z AB och X AB, på motsvarande sätt som takregeln uttryckligen begränsad till andelsägarens innehav av andelar i ett visst företag ("moderföretaget"). Andelar som andelsägaren innehar i andra företag för vilka löneunderlag skall beräknas på grundval av samma ersättning omfattas inte av denna bestämmelse.

Mot bakgrund av det anförda finner nämnden att grund för att frångå ordalydelsen i 43 kap. 16 § IL inte föreligger. Takbeloppet för A:s andelar i Z AB kan därför beräknas till ett belopp som motsvarar 50 gånger den ersättning som A fått från Z AB eller dess dotterbolag."

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2003

Ett Limited Liability Company (LLC) omfattas av det svensk-amerikanska skatteavtalet

Ett amerikanskt delägarbeskattat LLC anses ha hemvist i USA i enlighet med artikel 4 1. b) i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och USA.

Taxeringsåren 2003-2006

Ett amerikanskt bolag avser att ombilda ett dotterbolag i USA till ett "Limited Liability Company" (LLC). LLC kommer att bli delägarbeskattat, dvs. LLC:s inkomster kommer att beskattas hos det amerikanska ägarbolaget. Det nybildade LLC kommer att uppbära royalty från ett svenskt bolag. Fråga har ställts om royaltyn ska beskattas i Sverige efter ombildningen.

SRN:s förhandsbesked

Royaltyn ska inte beskattas i Sverige.

Motivering

Enligt artikel 12 punkten 1 i skatteavtalet med USA beskattas royalty, som härrör från den ena staten och som betalas till person med hemvist i den andra staten, endast i den andra staten om personen i fråga har rätt till royaltyn. Bestämmelserna i punkterna 3 och 4 är enligt de för förhandsbeskedet givna förutsättningarna inte tillämpliga.

Med person avses enligt artikel 3 punkten 1 a fysisk person, dödsbo, trust, handelsbolag (partnership), bolag (company) och annan personsammanslutning. I punkten 1 b anges att med bolag (company) avses den som vid beskattningen behandlas som juridisk person.

I artikel 4 punkten 1 första stycket ges en definition av begreppet person med hemvist. En person med hemvist i avtalsstat är en person som enligt lagstiftningen i den staten är skattskyldig där (på grund av domicil etc.). Med sådan person avses enligt första stycket b även handelsbolag (partnership) dödsbo och trust endast till den del dess inkomst är skattepliktig i denna stat på samma sätt som inkomst som förvärvas av person med hemvist där, antingen hos handelsbolaget, dödsboet eller trusten eller hos dess delägare eller förmånstagare.

Nämnden utgår från att LLC i sig inte är ett "partnership", men att det vid beskattningen i USA behandlas som ett sådant. Nämnden utgår vidare från att någon begränsning av avtalsförmåner enligt artikel 17 inte gäller och att det amerikanska ägarbolaget har hemvist i USA enligt avtalet.

Frågan är om det kan antas ha varit parternas avsikt att även bolag (company) som delägarbeskattas som ett handelsbolag skall behandlas som ett sådant vid avtalets tillämpning. Något klart stöd för en sådan uppfattning ger inte avtalet. Valet av det nakna uttrycket handelsbolag (partnership) i de redovisade artiklarna kan ge intryck av en uttömmande uppräkningslista. Å andra sidan får av propositionen med förslag om godkännande av skatteavtalet anses framgå att man från svensk sida haft kännedom om att "aktiebolag" enligt amerikansk rätt under vissa förutsättningar kan beskattas som "handelsbolag" (jfr prop. 1994/95:60 s. 54-55). Mot den bakgrunden får det antas att parterna åsyftat att termen handelsbolag (partnership) skall omfatta även bolag (company) som delägarbeskattas.

LLC skall därför vid tillämpningen av avtalet anses som en person med hemvist i USA, jfr artikel 3 punkten 2. Eftersom royaltyn betalas

till LLC och LLC har rätt till royalty skall den inte beskattas i Sverige enligt artikel 12 punkten 1. Övriga villkor för skattefrihet i Sverige är uppfyllda enligt de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet.

Kommentar:

Som framgår av nämndens motivering är ett LLC vare sig ett "partnership" eller ett "company" enligt definitionerna i skatteavtalet. Frågan är om avtalsparternas avsikt vid förhandlingarna kan avhjälpa denna brist och hur en sådan avsikt ska manifesteras. RSV har begärt fastställelse av förhandsbeskedet hos RR.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003

Skatteplikt eller ej för omsättning av förvaltningstjänst

Av svenskt bolag överlåten (diskretionär) förvaltning, av en värdepappersfond till utländsk förvaltare, har bedömts utgöra omsättning av en tjänst som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 november 2002 – den 31 oktober 2005.

Omständigheterna i ärendet är i huvudsak följande.

Sökandebolaget överväger att överlåta den diskretionära förvaltningen av fonden till en utländsk förvaltare. Den utländske förvaltarens uppgift blir att på uppdrag av bolaget fatta placeringsbeslut avseende fondens tillgångar. Bolaget kvarstår dock som fondbolag och hanterar frågor som försäljning och inlösen av andelar samt övriga uppgifter som tillkommer bolaget i dess egenskap av fondförvaltare. Uppdraget innebär att förvaltaren inom vissa ramar fritt får bestämma över förvaltningen av tillgångarna. Bolagets inställning är att förvärvet av tjänsterna från den utländske förvaltaren inte bör utlösa beskattning till mervärdesskatt hos bolaget.

I ärendet hade i övrigt upplysts att de tjänster som den utländske förvaltaren skulle tillhandahålla var av samma innehåll som de tjänster som bolaget självt hade att utföra inom ramen för sin förvaltning enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, LVPF.

FÖRHANDBESKED

Omsättning av tjänsten är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Enligt tredje stycket 2 förstås med värdepappershandel förvaltning av värdepapper enligt LVPF.

Undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelse om undantag från skatteplikt för vissa tjänster enligt sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B. d punkt 6 enligt vilken förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna undantas från skatteplikt.

Undantaget för förvaltning av värdepappersfonder infördes genom SFS 1991:1755 i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 8 § i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Tillägget medförde att ett fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket LVPF skulle anses som värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med fondverksamhet avses enligt punkt 2 i bestämmelsen den förvaltning av en värdepappersfond och den försäljning och inlösen av andelar i fonden som utövas av ett fondbolag. Innebörden av begreppet fondverksamhet i LVPF är oförändrat i förhållande till vad som gällde enligt den numera upphävda aktiefondslagen (1974:931), (prop. 1989/90:153 s. 48). Av förarbetena till den sistnämnda lagen framgår bl.a. att i förvaltningen av en värdepappersfond ingår att vidta åtgärder för fondens bibehållande och förkovran, t.ex. omplaceringar, utnyttjande av teckningsrätter etc. (prop. 1974:128 s. 117 f. och s. 140). Undantagsbestämmelsen i GML fördes med en delvis ändrad lydelse över till ML. Ändringen medförde enligt uttalanden i förarbetena en justering av tillämpningsområdet (prop. 1993/94:99 s. 153). Denna innebär att begränsningen till enbart fondbolags ifrågavarande verksamhet slopades.

Nämnden gör följande bedömning.

Den i ärendet omfrågade tjänsten utgör till sitt innehåll en sådan

förvaltningstjänst som avses i 1 § första stycket 2 LVPF. Enligt EG-domstolens praxis skall de verksamheter som med stöd av artikel 13 B. d punkterna 3 och 5 är undantagna från skatteplikt bestämmas med hänsyn till sitt innehåll och inte med hänsyn till vem som tillhandahåller eller vem som mottar tjänsten (se p. 32 i domen i mål C-2/95 ang. Sparekassernes Datacenter). Skäl saknas att göra en annan bedömning av sådan fondförvaltning som avses i punkt 6. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i detta synsätt.

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som inte överklagats, överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003

Tjänster avseende förvaltning av värdepappersfonder

Medlem i momsgrupp (sökandebolaget) som bedriver fondverksamhet – förvaltning av s.k. ucitsfonder – och som vid överlåten förvaltning förvärvar tjänster avseende fondredovisning, finansiell information samt kvalitetssäkring från bolag med säte i Luxemburg har bedömts hantera förvärv/omsättning av tjänster som inte omfattas av undantaget från skatteplikt, enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2003 – den 31 december 2005.

Omständigheterna i ärendet är i huvudsak följande.

Sökandebolaget avser att lämna över delar av förvaltningen av s.k. ucitsfonder till ett bolag med säte i Luxemburg. Formellt kommer de aktuella tjänsterna att köpas in via ett annat svenskt bolag ingående i samma momsgrupp som sökandebolaget, vilka tjänster sökandebolaget vidare tillhandahåller till övriga fondbolag i momsgruppen. Den tjänst som Luxemburg-företaget ska tillhandahålla sökandebolaget – och därmed momsgruppen -

innefattar i korthet fondredovisning, finansiell information, "Middle Office-funktion" samt kvalitetssäkring. Sökandebolaget anser att den aktuella tjänsten ska anses som sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som undantas från mervärdesskatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML.

FÖRHANDBESKED

Omsättning av tjänsterna omfattas inte av undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § tredje stycket 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Enligt tredje stycket 2 förstås med värdepappershandel förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, LVPF.

Undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelse om undantag från skatteplikt för vissa tjänster enligt sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG), närmare bestämt artikel 13 B. d punkt 6 enligt vilken förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna undantas från skatteplikt. I punkt 5 anges vidare som undantagna tjänster transaktioner och förhandlingar, med undantag för förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med vissa inte nu aktuella undantag.

Undantaget för förvaltning av värdepappersfonder infördes genom SFS 1991:1755 i punkt 5 andra stycket av anvisningarna till 8 § i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML. Tillägget medförde att ett fondbolags fondverksamhet enligt 1 § första stycket LVPF skulle anses som värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med fondverksamhet avses enligt punkt 2 i bestämmelsen den förvaltning av en värdepappersfond och den försäljning och inlösen av andelar i fonden som utövas av ett fondbolag. Innebörden av begreppet fondverksamhet i LVPF är oförändrat i förhållande till vad som gällde enligt den numera upphävda aktiefondslagen (1974:931), (prop. 1989/90:153 s. 48). Undantagsbestämmelsen i GML fördes med en delvis ändrad lydelse över till ML. Ändringen medförde enligt uttalanden i förarbetena en justering av tillämpningsområdet (prop. 1993/94:99 s. 153). Denna innebar att begränsningen till enbart fondbolags ifrågavarande verksamhet slopades.

Fråga är om omsättning av de omfrågade tjänsterna utgör sådan från

skatteplikt undantagen omsättning avseende förvaltning av värdepappersfond som avses i 3 kap. tredje stycket 2 ML.

Nämnden gör följande bedömning.

I såväl punkt 5 som i punkt 6 i artikel 13 B. d i sjätte mervärdesskattedirektivet används begreppet "förvaltning". Sökanden har i ärendet gjort gällande att begreppet rimligen bör ha samma innebörd när det används i två punkter i samma artikel. Det skall dock noteras att i punkt 5 utgör förvaltning och förvar rörande aktier m.fl. värdepapper ett undantag från den i punkten eljest föreskrivna skattefriheten medan punkt 6 avser förvaltning av investeringsfonder som är skattefri. Enligt fast rättspraxis i EG-domstolen skall de begrepp som används i undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet tolkas strikt, eftersom undantagen innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatten skall betalas för varje tillhandahållande av tjänster som utförs av en skattskyldig person. En begränsning av ett undantag från skatteplikt som föreskrivs i en direktivbestämmelse medför däremot att angivna transaktioner faller under det allmänna mervärdesskattesystemet och en sådan bestämmelse skall därför inte tolkas strikt (se p. 18-19 i EG-domstolens dom i mål C-346/95 angående Elisabeth Blasi). Det anförda talar enligt nämndens mening för att begreppet "förvaltning" i de två direktivbestämmelserna mycket väl kan ges olika omfattning och innebörd.

Enligt Bilaga II till rådets direktiv 85/611/EEG om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag), införd genom rådets direktiv 2001/107/EG, skall följande funktioner ingå i kollektiv portföljförvaltning.

- Förvaltning av investeringar
- Administration:

- a) Juridiska tjänster och redovisningstjänster avseende fondförvaltningen
- b) Förfrågningar från kunder
- c) Värdering och prissättning (inklusive kontrolluppgifter avseende skatter)
- d) Övervakning av att tillämpliga bestämmelser följs
- e) Upprätthållande av förteckning över andelsägare
- f) Fördelning av intäkter
- g) Emission och inlösen av andelar
- h) Affärsavveckling (inklusive utskick av certifikat)
- i) Registerföring

- Saluföring

Såsom angetts i det föregående skall de begrepp som används för att ange undantagen i artikel 13 tolkas strikt. Härtill kommer att inom mervärdesskattesystemet gör sig särskilda överväganden gällande som innebär att innebörden och omfattningen av ett begrepp som används såväl i annan reglering som i mervärdesskattehänseende inte alltid är densamma i de båda rättsområdena.

En grundläggande förutsättning för att den aktuella undantagsbestämmelsen i ML skall vara tillämplig är således att fråga är om "förvaltning av värdepappersfond". Enligt nämndens mening bör vid tolkningen av begreppet "förvaltning" viss ledning kunna hämtas från förarbetena till den numera upphävda aktiefondslagen. Av dessa framgår bl.a. följande. I förvaltningen av en fond ingår att placera fondmedlen i aktier eller andra värdepapper och att vidta åtgärder för fondens bibehållande och förkovran, t.ex. omplaceringar, utnyttjande av teckningsrätter etc. Förvaltningen skall skötas på ett sätt som bäst gagnar fondandelsägarna och ske under beaktande av principen om riskfördelning (prop. 1974:128 s. 117 f, och s. 140). Vid tolkningen av begreppet "förvaltning" bör även ledning sökas i allmänt språkbruk. Förvaltning kännetecknas enligt nämndens mening härvid av att fråga skall vara om handhavande eller skötsel av något som har ett ekonomiskt värde. Förvaltningen styrs av syftet och utövas aktivt, många gånger med en viss valfrihet för förvaltaren.

Enligt det föregående bör således i nu aktuellt sammanhang till förvaltning hänföras tjänster av en förhållandevis kvalificerad natur. Mot bakgrund av de tidigare redovisade tolkningsprinciperna som tillämpas av EG-domstolen såvitt avser undantagen från skatteplikt får ett sådant synsätt också anses överensstämmande med EG-rätten. Denna bedömning innebär också att funktionen "Förvaltning av investeringar" men inte funktionen "Administration", som närmast kan hänföras till underordnade led av teknisk karaktär till förmögenhetsförvaltningen, i Bilaga II till rådets direktiv 85/611/EEG omfattas av undantag från skatteplikt.

De med ansökningen avsedda tjänsterna kan enligt nämndens mening inte anses vara av den kvalificerade art som enligt det ovan sagda kännetecknar en "förvaltning" och förhandsbeskedet har utformats i enlighet med detta synsätt.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning, men har överklagats av sökandebolaget.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 25 juni 2003

Tjänster avseende persontransporter och rendrivning med hjälp av helikopter

Ett helikoptertransportföretag som utför person- och rendrivningstransporter i huvudsak i Norge, där flygningar utgått från företagets säte i Sverige, har inte ansetts omsätta några tjänster i Sverige

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 mars 2003 – den 28 februari 2006

Omständigheterna i ärendet är i huvudsak följande.

Sökandebolaget, som har sitt säte på viss ort i Sverige, tillhandahåller tjänster i både Sverige och Norge. Bolagets ansökan gäller frågor rörande bolagets verksamhet i Norge avseende persontransporter och rendrivning som i båda fallen utförs med hjälp av helikopter. Rendrivningen utförs normalt av helikopterpiloten tillsammans med en person från den sameby i Norge som önskar få arbetet utfört.

Bolaget uppger att det enligt norsk lag har varit tvunget att registrera ett driftställe i Norge, som är beläget vid en fjord i Nord-Norge. Det finns ingen fast anställd personal vid detta driftställe utan detta består av en adress, postlåda och ett bankkonto.

De norska skattemyndigheterna anser enligt vad bolaget uppgett att bolagets aktuella tjänster skall anses omsätta i Norge. Detta innebär att bolaget har fått likviditetsproblem genom att det måste betala in mervärdesskatt både i Sverige och i Norge och att det tar tid att få den svenska skatten återbetald.

Såsom ansökningen får förstås gäller den följande frågor.

1. Ska bolagets persontransport mellan två orter i Norge anses som omsättning av tjänst i Norge eller i Sverige?
2. Ska rendrivning som bolaget utför med hjälp av helikopter mellan två orter i Norge anses som tjänst omsatt i Norge eller i Sverige?

3. Ska bolagets flygningar med helikopter från bolagets driftställe i Sverige till aktuell ort i Norge för att utföra tjänsten och tillbaka till Sverige efter utförd tjänst anses som omsättning av tjänster i Norge eller i Sverige? Någon särskild debitering sker i regel inte av dessa fram- och återflygningar men de påverkar priset för den i Norge utförda tjänsten.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1-3

Bolaget skall inte genom den i ansökningen omfrågade verksamheten anses omsätta några tjänster i Sverige.

MOTIVERING

Enligt 5 kap. 5 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, skall en transporttjänst, såvitt nu är i fråga, anses omsatt inom landet, om den utförs i Sverige. 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. För andra tjänster än sådana som anges i bl.a. nämnda bestämmelse samt i vissa andra här ej aktuella bestämmelser i 5 kap. ML skall enligt 5 kap. 8 § första stycket ML omsättningen anses ha gjorts inom landet, om den som tillhandahåller tjänsterna har sätet för sin ekonomiska verksamhet eller ett fast etableringsställe i Sverige från vilket tjänsterna tillhandahålls. I det fall tjänsterna inte tillhandahålls från ett sådant säte eller etableringsställe i Sverige eller utomlands, är de omsatta inom landet om den som tillhandahåller tjänsterna är bosatt eller stadigvarande vistas i Sverige.

Bestämmelserna om omsättningsland i 5 kap. ML har utformats efter förebild av bestämmelserna om platsen för skattepliktiga transaktioner i artikel 8, som gäller varor, och artikel 9, som gäller tjänster, i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt huvudregeln i artikel 9.1 anses en tjänst tillhandahållen på den plats där den som tillhandahåller tjänsten har etablerat sin rörelse eller har ett fast driftsställe från vilket tjänsten tillhandahålls eller, i avsaknad av sådant, den plats där leverantören är bosatt eller stadigvarande vistas. Det finns i artikel 9.2 a - f tre kategorier av undantag från huvudregeln varav ett innebär att det tas fasta på var tjänsten faktiskt utförs. Enligt punkt 2 b skall sålunda platsen för tillhandahållande av transporttjänster vara den där transporten äger rum, med beaktande av de avstånd som tillryggaläggs. I sjunde övervägandet i preambeln till sjätte direktivet framhålls att fastställandet av platsen för skattepliktiga transaktioner har gett upphov till kompetenskonflikter mellan medlemsstaterna, särskilt vad beträffar leverans av varor för sammansättning och tillhandahållande

av tjänster, och även om platsen för tillhandahållande av tjänster i princip bör definieras som den plats där den person som tillhandahåller tjänsterna har sitt huvudsakliga driftställe, bör den ändå definieras såsom liggande i mottagarens land, särskilt vid vissa tjänster som tillhandahålls mellan skattskyldiga personer då kostnaden för tjänsterna ingår i varornas pris.

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

Persontransporterna utförs inte till någon del i Sverige utan mellan två orter i Norge. Tjänsterna skall därför anses omsatta utomlands.

Fråga 2

Fråga är om de tjänster som bolaget tillhandahåller genom att med hjälp av helikopter driva renar mellan olika orter i Norge är att hänföra till sådana transporttjänster avseende varor som avses i 5 kap. 5 § första stycket ML. Om så inte skall anses vara fallet uppkommer fråga om den ovannämnda bestämmelsen i 5 kap. 8 § i stället är tillämplig.

EG-domstolen har i domen i mål 168/84 angående Gunther Berkholz gjort vissa principiella uttalanden vad gäller tolkningen av bestämmelserna om platsen för tillhandahållande av tjänster enligt artikel 9 i sjätte mervärdesskattedirektivet. Sålunda anför domstolen att vid tolkningen av begreppen i artikeln skall syftet med artikeln inom ramen för direktivets generella system beaktas. Som framgår av sjunde övervägandet är syftet med denna bestämmelse att fastställa en rationell avgränsning av tillämpningsområdet för respektive nationell lagstiftning på mervärdesskatteområdet genom att på ett enhetligt sätt fastställa den fiskala anknytningen för tillhandahållandet av tjänsterna. Artikel 9.1 anger huvudregeln för detta medan artikel 9.2 innehåller en rad särskilda anknytningspunkter. Syftet med dessa bestämmelser är att undvika dels kompetenskonflikter, vilka kan leda till dubbelbeskattning, dels utebliven beskattning, såsom framgår av artikel 9.3, även om det bara berör särskilda situationer (p. 14). Det ankommer på varje enskild medlemsstats skattemyndigheter att inom ramen för de valmöjligheter som anges i sjätte mervärdesskattedirektivet fastställa vilken anknytningspunkt som förefaller mest ändamålsenligt för en bestämd tjänst ur fiskal synpunkt. Enligt artikel 9.1 i direktivet är den plats där leverantören har etablerat sin rörelse den primära anknytningen, så att en annan plats från vilken tjänsterna tillhandahålls endast kan komma ifråga om anknytningen till den plats där leverantören har etablerat sin rörelse inte leder till någon rationell lösning ur fiskal synpunkt eller skapar en konflikt med en annan medlemsstat (p. 18).

Nämnden gör följande bedömning.

Även om det ena landet, i ett fall med transaktioner mellan mervärdesskatteskyldiga i två olika länder, inte är medlem i EU bör de tolkningsprinciper som EG-domstolen antagit tillämpas i en motsvarande situation vid bedömningen av om en tjänst tillhandahållits i Sverige eller utomlands. Med beaktande av vad som anförts i den ovan redovisade domen angående bedömningen av ändamålsenligheten vid bestämmandet av platsen för tillhandahållandet av en bestämd tjänst finner nämnden i överensstämmelse med den bedömning som Riksskatteverket gjort att det mest ändamålsenliga när det gäller att bedöma tjänster att förflytta varor mellan två olika platser är att hänföra tjänsterna till transporttjänster. Detta får anses gälla oavsett vilka medel eller metoder som används för förflyttningen. Detta resultat överensstämmer också bäst såväl med de allmänna principer som kommer till uttryck i sjunde övervägandet i preambeln till sjätte direktivet som med principerna för reglerna om export. Härtill kommer att begreppet "transport" enligt normalt språkbruk bl.a. omfattar "förflyttning". Mot bakgrund av det föregående sagda finner nämnden att övervägande skäl talar för att hänföra bolagets rendrivningstjänster till sådana varutransporter som avses i 5 kap. 5 § första stycket ML, varvid tjänsterna när de utförs i Norge, är omsatta utomlands.

Fråga 3

Frågan avser de flygningar från och till bolagets driftsställe på viss ort i Sverige före och efter ett uppdrag avseende en persontransport eller rendrivning mellan orter i Norge. Dessa an- och avslutningsflygningar, som utgör nödvändiga förutsättningar för ett genomförande av uppdraget, är inte några tillhandahållanden till utomstående. Sådana tillhandahållanden uppkommer först i samband med att persontransporten eller rendrivningen påbörjas i Norge. Det förhållandet att kostnaderna för dessa flygningar inräknas vid bestämmandet av priset för den tillhandahållna tjänsten medför inte annan bedömning.

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som inte överklagats, överensstämmer med RSV:s uppfattning.

- [RR:s domar den 6 december 2002, mål nr 1054-2001 och 1055-2001](#)
Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Två makar, som på grund av sitt arbete flyttat till var sin ny ort, har medgivits avdrag för ökade levnadskostnader under en omställningstid även om det inte funnits någon avsikt att flytta familjebostaden till någon av orterna
- [RR:s dom den 30 oktober 2002, mål nr 5844-1998](#)
Artistskattelagen. Tillämpning av skatteavtal Intäkt som förvärvats i Sverige av utländsk arrangör är undantagen från beskattning i Sverige enligt artikel 7 i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna
- [RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 7009-1999](#)
Etableringsfrihet. Fri rörlighet för kapital. Bestämmelserna i 3 § 1 h mom. första och tredje styckena SIL (nuvarande 53 kap. 6-8 §§ IL) om beskattning av fysiska personer vid överlåtelse av aktier är inte förenliga med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital
- [KR:s i Göteborg dom den 17 januari 2003 mål nr 1356-2001](#)
Stipendiefond, kvalificerat ändamål. KR har ansett att stipendiefond med visst ändamål uppfyller kraven för inskränkt skattskyldighet
- [KR:s i Göteborg dom den 14 januari 2003 mål nr 2901-2001](#)
Uppdrags- och ramforskning har ansetts vara rörelse och av sådan omfattning att ett forskningsinstitutet i sin helhet är oinskränkt skattskyldigt
- [SRN:s förhandsbesked den 7 november 2002](#)
Skattskyldighet för kapitalvinst på KB-andel. En begränsat skattskyldig utländsk juridisk person är inte skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av andel i svenskt KB när andelen inte ingår som en tillgång i ett fast driftställe som den utländske juridiske personen har i Sverige
- [SRN:s förhandsbesked den 13 november 2002](#)
Koncernbidragsrätt när svenska bolag ägs av delvis skattebefriad utländsk stiftelse. Svenska bolag som ägs av en delvis skattebefriad norsk stiftelse kan ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Någon begränsning för utnyttjande av underskott uppkommer inte om det ena svenska bolaget förvärvar

aktierna i det andra. Lån som den norska stiftelsen lämnar till det svenska bolaget för förvärvet av aktierna är inte ett förbjudet lån

- [Meddelat prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2003.*

**RR:s domar den 6 december 2002, mål nr 1054-2001 och
1055-2001**

Avdrag för ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning

**Två makar, som på grund av sitt arbete flyttat till var sin ny
ort, har medgivits avdrag för ökade levnadskostnader under
en omställningstid även om det inte funnits någon avsikt att
flytta familjebostaden till någon av orterna**

Inkomsttaxering 1998

Makarna EH och KH hade sedan många år sin familjebostad i Strömstad. EH blev arbetslös under hösten 1996 och KH skulle förflyttas till arbete på annan ort vid årsskiftet 1996/97. Båda makarna sökte därför arbeten inom sina respektive yrkesområden men sådana arbeten stod inte att finna inom pendlingsavstånd från Strömstad. De veckopendlade båda till sina arbeten från familjebostaden. Där hade de ett mindre jord- och skogsbruk och maken drev också i liten skala ett konsultföretag från bostaden. Vid tidpunkten i fråga hade deras son börjat i gymnasiet i Strömstad. EH fick i december en tjänst som systemingenjör och arbetade med högteknologisk produktutveckling vid ett företag inom försvarsindustrin i Karlskoga. I början av år 1997 fick KH ett arbete som utvecklingschef vid ett företag inom livsmedelsindustrin i Lidköpingstrakten. I båda fallen handlade det om tillsvidareanställningar. Makarna ansåg att möjligheterna för EH att få arbete i Lidköping var obefintliga och KH hade inga möjligheter att få ett arbete i Karlskoga.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Vid inkomstbeskattningen gäller som huvudregel att avdrag inte

medges för levnadskostnader. Undantag från denna huvudregel görs emellertid för vissa fall som kan karaktäriseras av att den skattskyldiges levnadskostnader ökat i förhållande till vad som kan anses normalt. Avdrag medges sålunda under vissa förutsättningar för bl.a. ökade levnadskostnader i samband med tillfälliga arbeten utanför den ort där den skattskyldige är bosatt liksom då han på grund av sitt arbete bosatt sig på annan ort än den där han har sin bostad. En avdragsgill fördyring avseende ökade levnadskostnader anses dock inte föreligga enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad.

Enligt bestämmelsen om dubbel bosättning kan avdrag medges om den dubbla bosättningen är skälig på grund av makes förvärvsverksamhet, svårighet att anskaffa fast bostad på verksamhetsorten eller annan särskild omständighet. Avdrag kan medges under längst tre år för gift skattskyldig. Av bestämmelsens utformning får anses följa att avdragsrätten är avsedd att under en övergångsperiod underlätta den ekonomiska situationen för den skattskyldige och hans familj och att därigenom bereda dem möjligheten att ordna sina framtida arbets- och bostadsförhållanden på ett tillfredsställande sätt.

I makarna EH:s och KH:s fall kan visserligen inte direkt sägas att makens förvärvsverksamhet gjort det nödvändigt att behålla familjebostaden i Strömstad eftersom EH tagit arbete i Karlskoga och KH i Lidköping. Det finns heller inte anledning att anta att det förelegat svårigheter att anskaffa ny familjebostad i vare sig Karlskoga eller Lidköping. Däremot måste enligt Regeringsrätten beaktas att båda makarna är högst kvalificerade i sina respektive yrken, att de åtminstone delvis till följd av detta förhållande fått söka sig arbete på annan ort än den där familjebostaden finns samt att vardera maken har påbörjat sitt nya arbete med kort tids mellanrum. Enligt Regeringsrättens mening har den uppkomna situationen varit sådan att det inte skäligen kan krävas att makarna H omgående skulle ha tagit ställning till sin framtida bostadssituation. Det förhållandet att makarna H kan ha strävat efter att behålla den gemensamma familjebostaden i Strömstad bör därför inte tillmätas avgörande betydelse i målet. Omständigheterna i målet är i stället sådana att makarna anses ha haft ett beaktansvärt behov av ett visst rådrum under vilket familjen kunde överväga hur den framtida arbets- och bostadssituationen borde ordnas. Detta förhållande bör enligt Regeringsrättens mening beaktas även vid bedömningen av rätten till avdrag. Något hinder mot att avdrag för ökade levnadskostnader medges för en viss övergångsperiod kan därför inte anses föreligga. Den omständigheten att KH:s make yrkat och av Regeringsrätten i dom denna dag medgetts avdrag för ökade levnadskostnader på grund av hans dubbla bosättning bör inte inverka på KH:s rätt till avdrag (och tvärtom). Beträffande den period under vilken avdrag bör kunna medges finner Regeringsrätten att det skäligen kan bestämmas till ca ett år. Avdrag skall således

medges för de ökade levnadskostnader som uppkommit under beskattningsåret 1997.

Kommentar:

Regeringsrättens dom innebär ett visst avsteg från den princip som ansetts gälla, nämligen att det vid dubbel bosättning ska finnas en avsikt att familjen flyttar efter till makes nya arbetsort (se 12 kap. 19 § inkomstskattelagen [1999:1229] samt bl.a. RÅ 1981 1:58 och RÅ 1992 not. 602). I den situation som är aktuell i målet – där båda makarna på kort tid blivit arbetslösa på den tidigare bostadsorten - har Regeringsrätten ansett att det funnits "ett beaktansvärt behov av ett visst rådtrum under vilket familjen kunde överväga hur den framtida arbets- och bostadssituationen borde ordnas". Behovet av skäligt rådtrum får ses som en sådan särskild omständighet som under en omställningstid på ca ett år kan ge anledning att medge avdrag för ökade levnadskostnader.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2003.*

RR:s dom den 30 oktober 2002, mål nr 5844-1998

Artistskattelagen. Tillämpning av skatteavtal

Intäkt som förvärvats i Sverige av utländsk arrangör är undantagen från beskattning i Sverige enligt artikel 7 i skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna

B.V. är ett nederländskt bolag som under mars och april 1993 anordnade ett antal föreställningar i Sverige. I föreställningarna medverkade 55 personer i egenskap av artister. Med ett undantag var artisterna utländska medborgare bosatta utomlands. För den inkomst som dessa artister uppbar för sin medverkan i föreställningarna i Sverige har bolaget betalat in skatt i enlighet med bestämmelserna i artistskattelagen utom i några fall där dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland medfört att sådan beskattning inte ska ske.

Genom beslut i juli 1993 av Skattemyndigheten i Kopparbergs län påfördes bolaget skatt enligt 7 § andra stycket artistskattelagen också för den inkomst som bolaget självt uppburit med anledning av föreställningarna. Denna inkomst omfattade främst entréavgifter. Skattemyndighetens beslut fastställdes av läns- och kammarrätt.

B.V. överklagade till Regeringsrätten som medgav prövningstillstånd.

B.V. yrkar att kammarrättens och länsrättens domar upphävs och att skattemyndighetens beslut att påföra särskild inkomstskatt enligt lagen (1991:591) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta artister m.fl. (artistskattelagen) på bruttointäkterna från föreställningarna undanröjs. I första hand hävdar bolaget att Sverige enligt skatteavtalet mellan Sverige och Nederländerna saknar rätt att beskatta bolaget för de i målet aktuella intäkterna och anför bl.a. följande. Eftersom bolaget saknar fast driftställe i Sverige blir artikel 7 i avtalet inte tillämplig. När det gäller artikel 17 punkt 2 i avtalet framhåller bolaget att den ska läsas mot bakgrund av sitt syfte vid tidpunkten för avtalets tillkomst. Det är därför i första hand 1977 års modellavtal från OECD och kommentarerna till detta som ska tillämpas vid tolkning av nämnda artikel. Där framgår klart att bestämmelsen förutsätter ett kringgående av beskattning av artisten för att bli tillämplig. Något sådant kringgående föreligger inte i målet. Beskattning enligt artistskattelagen har skett av de löner som betalats ut till artisterna för deras medverkan vid föreställningarna i Sverige och dessa har inte haft några andra ekonomiska intressen i bolaget. Även vid en tolkning av den sistnämnda artikeln enligt 1992 års modellavtal och kommentarerna till detta blir slutsatsen att beskattning av bolaget inte kan ske. – I andra hand anser bolaget att beskattningen strider mot diskrimineringsförbudet i såväl dubbelbeskattningsavtalet som Romfördraget.

Riksskatteverket hemställer att bolagets överklagande avslås och anför bl.a. följande. Det i målet aktuella dubbelbeskattningsavtalet skall tolkas enligt 1992 års modellavtal med tillhörande kommentarer. I kommentaren till artikel 17 finns i punkt 11 b stöd för att "inkomst genom personlig verksamhet" i ett fall som det nu aktuella får beskattas i den stat där föreställningarna ägt rum. RSV anser emellertid att bolaget med hänvisning till diskrimineringsartikeln i dubbelbeskattningsavtalet skall medges avdrag för kostnader hänförliga till verksamheten i Sverige.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

B.V. är hemmahörande i Nederländerna. Under mars och april månader 1993 anordnade bolaget ett antal föreställningar i Sverige. I föreställningarna medverkade 55 personer i egenskap av artister. Med ett undantag var artisterna utländska medborgare, bosatta utomlands. För den inkomst som dessa artister uppbar för sin medverkan i föreställningarna i Sverige har bolaget betalat in skatt i enlighet med bestämmelserna i artistskattelagen utom i några fall där dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland medfört att sådan beskattning inte skolat ske (8 § första stycket 4 artistskattelagen).

Genom beslut den 22 juli 1993 av Skattemyndigheten i Kopparbergs län påfördes bolaget skatt enligt 7 § andra stycket artistskattelagen också för den inkomst som bolaget självt uppburit med anledning av föreställningarna. Denna inkomst omfattade främst entréavgifter.

Regeringsrätten delar underinstansernas uppfattning att beskattning av inkomst av det slag som bolaget uppburit kan ske enligt bestämmelserna i artistskattelagen. Det finns således i och för sig utrymme enligt intern svensk rätt för att beskatta hela den inkomst som bolaget uppburit. Frågan i målet är om dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Nederländerna medför att beskattning av inkomsten helt eller delvis inte kan ske i Sverige.

Det dubbelbeskattningsavtal som är aktuellt i målet undertecknades den 18 juni 1991 och trädde i kraft den 1 januari 1993. Avtalet har tagits in som bilaga till lagen (1992:17) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Nederländerna. Avtalet är avfattat på engelska men finns i bilagan också i svensk översättning.

De bestämmelser i avtalet som är aktuella i målet är främst artiklarna 7 och 17.

I artikel 7 anges i den första punkten att inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas i denna stat, såvida företaget inte driver rörelse i den andra avtalsslutande staten från där beläget fast driftställe. I artikelns sjätte punkt anges dock att, om det i inkomst av rörelse ingår inkomster som behandlats särskilt i andra artiklar av avtalet, bestämmelserna i dessa artiklar inte berörs av reglerna i artikel 7.

Enligt den i artikel 7 intagna huvudregeln för rörelseinkomster har Sverige således avstått från sin beskattningsrätt beträffande sådana inkomster som uppbärs av personer med hemvist i Nederländerna som inte har fast driftställe i Sverige. I målet är ostridigt att bolaget under den i målet aktuella tiden inte bedrev rörelse fast driftställe i Sverige. Bolagets inkomst av den i Sverige bedrivna verksamheten får således beskattas här endast om utrymme för detta ges genom bestämmelser som avser sådan rörelseinkomst som behandlats särskilt i någon annan av avtalets artiklar. Från RSV:s sida hävdas att sådana bestämmelser finns i artikel 17.

Artikel 17 har i svensk översättning följande lydelse.

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i den andra avtalsslutande staten i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionartist eller musiker, eller av idrottsman, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom personlig verksamhet, som artist eller idrottsman utövar i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller idrottsmannen själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller idrottsmannen utövar verksamheten.

Enligt punkt 1 får således en artists inkomst av personlig verksamhet i egenskap av artist beskattas i källstaten. Detta gäller även i det fall artisten inom ramen för en anställning uppbär en tjänsteinkomst i anledning av sitt framträdande. I förevarande mål är upplyst att de medverkande artisterna uppburit ersättning för sin medverkan vid föreställningarna i Sverige och att denna inkomst beskattats enligt artistskattelagen. Beskattning har således skett enligt punkt 1.

Bestämmelsen i punkt 2 har till syfte att förhindra att beskattningsregeln i punkt 1 kringgås genom bildande av s.k. artistbolag eller dylikt (prop. 1991/92:62 s. 47). Den beskattning som kan ske enligt punkt 2 får därför anses subsidiär i förhållande till en beskattning enligt punkt 1 i artikeln och således träda in endast när en sådan beskattning inte kan ske.

Det förhållandet att beskattning av vissa artister inte har skett på grund av dubbelbeskattningsavtal med artistens hemland kan inte medföra att beskattning kan ske av bolaget.

Det har inte framkommit några omständigheter som tyder på att bolaget underlåtit att under tiden i Sverige betala ut den ersättning som artisterna varit berättigade till för föreställningarna här. Förutsättningarna för att beskatta bolaget för uppburna entréintäkter m.m. föreligger därför inte.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller bolagets talan och upphäver kammarrättens och länsrättens domar samt Skattemyndighetens i Kopparbergs län beslut att beskatta bolagets inkomst i Sverige enligt artistskattelagen.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2003.*

RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 7009-1999

Etableringsfrihet. Fri rörlighet för kapital.

Bestämmelserna i 3 § 1 h mom. första och tredje styckena SIL (nuvarande 53 kap. 6-8 §§ IL) om beskattning av fysiska personer vid överlåtelse av aktier är inte förenliga med EG-fördragets bestämmelser om etableringsfrihet och fri rörlighet för kapital

Inkomsttaxering 2000-2002

SRN:s förhandsbesked den 27 september 1999, har redovisats i RSV:s rättsfallsprotokoll nr [33/99](#).

Sökandena överklagade förhandsbeskedet såvitt avser fråga 1 och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att överlåtelse ska beskattas med utgångspunkt i det tilltänkta överlåtelsepriset.

RSV bestred bifall.

Regeringsrätten beslutade att inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen. Detta har redovisats i RSV:s rättsfallsprotokoll nr [30/02](#).

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten har enligt protokoll den 1 november 2000 beslutat inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen beträffande beskattningen vid de i målet aktuella överlåtelseerna. Regeringsrätten har därvid ställt följande fråga till EG-domstolen:

"Utgör artiklarna 43, 46, 48, 56 och 58 EG i en situation som är för handen i förevarande mål hinder för att tillämpa en medlemsstats lagstiftning som - i likhet med den svenska lagstiftningen på området - innebär att ett kapitaltillskott genom överlåtelse av aktier till underpris beskattas oförmånligare om tillskottet sker till en juridisk person som är hemmahörande i en annan medlemsstat och i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller till ett inhemskt aktiebolag i vilket en sådan juridisk person äger andel, än vad som skulle ha gällt om något sådant utländskt ägarinflytande inte funnits."

EG-domstolen har i dom den 21 november 2002 (mål C-436-00), uttalat följande med anledning av Regeringsrättens begäran om förhandsavgörande:

"1) Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel - dock under förutsättning att denna andel är sådan att han därigenom får ett obestridligt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet - eller till ett svenskt aktiebolag som är dotterbolag till en sådan utländsk juridisk person.

2) Artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken överlåtaren, vid överlåtelse till underpris av aktier i bolag, utestängs från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel som inte är sådan att han därigenom får ett obestridligt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet."

EG-domstolens dom innebär således att det inte är förenligt med gemenskapsrätten att i ett fall som det förevarande utestänga klagandena från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på de aktuella aktierna.

Sedan förhandsbeskedet meddelades har lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt upphävts och ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229) som, med vissa undantag, skall tillämpas fr.o.m. 2002 års taxering. Författningsändringarna påverkar inte svaret på den fråga som målet avser. Det saknas därför anledning att begränsa giltighetstiden för förhandsbeskedet i nu aktuell del.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked, såvitt det överklagats, på det sätt Regeringsrätten förklarar att aktierna skall anses ha avyttrats mot ersättningar motsvarande omkostnadsbeloppen.

Område: Kammarrätten

KR:s i Göteborg dom den 17 januari 2003 mål nr 1356-2001

Stipendiefond, kvalificerat ändamål

**KR har ansett att stipendiefond med visst ändamål uppfyller
kraven för inskränkt skattskyldighet**

SKM beslutade påföra G:s Stipendiefond inkomst av ränta och förmögenhet med motiveringen att fondens verksamhet inte rymms inom de kvalificerade allmännyttiga ändamålen. G har 1997 använt 98 procent sina medel. Användningen fördelar sig på penningstipendier (41 procent), hjälp till skolresa (24 procent), lekmaterial till utelek (17 procent) och sagoböcker till elevbibliotek (17 procent).

LR ansåg att utdelning av stipendier utgör kvalificerat allmännyttigt ändamål men att bidrag till skolresa och inköp av sagoböcker inte kan hänföras till sådant ändamål. Även om lekmaterial skulle kunna hänföras till vård och uppfostran av barn har stiftelsen inte i tillräcklig omfattning fullföljt kvalificerat ändamål varför den ansågs vara oinskränkt skattskyldig.

KR delar LR:s uppfattning att utdelning av stipendier kvalificerar. Beträffande de andra aktiviteterna anser KR att det för vård och uppfostran inte finns krav på att verksamheten direkt ska stödja ändamålet utan det är tillräckligt att detta främjas indirekt (Hagstedt s. 258f.). Härtill kommer enligt KR att det även inom skolans område för anses föreligga vissa inslag av fostrande karaktär. Även om sagoböcker inte direkt är läromaterial bidrar de dock positivt till läsförståelse och fortsatt utveckling både personligt och studiemässigt. Bidraget kan därför kvalificera. KR gör samma bedömning betr. lekmaterial och hjälp till skolresa. KR bifaller därför G:s överklagande och förklarar att G inte är skattskyldig för kapitalinkomster eller förmögenhet.

Kommentar:

Jämfört med praxis (som den bl.a. återges i RSV:s handledning) synes KR extendera innehållet i begreppet vård och uppfostran. För att klargöra om i målet aktuella ändamål kan ingå i detta begrepp överväger RSV ett överklagande.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2003.*

KR:s i Göteborgs dom den 14 januari 2003 mål nr 2901-2001

Uppdrags- och ramforskning har ansetts vara rörelse och av sådan omfattning att ett forskningsinstitutet i sin helhet är oinskränkt skattskyldigt.

Institutet P bedriver vid sidan av grundforskning också uppdrags- och ramforskning. Alla tre delarna är enligt P ömsesidigt beroende av varandra. Grundforskningen finansieras av staten via NUTEK. Ramforskningen finansieras till cirka 70% av företag och cirka 30% av staten, också via NUTEK. Uppdragsforskning finansieras helt av en kund som faktureras för uppdraget.

SKM beslutade att uppdrags- och ramforskningsverksamheterna var att se som näringsverksamhet (rörelse) och då dessa verksamheter uppgår till mer än tio procent av den totala verksamheten är P oinskränkt skattskyldig för all verksamhet. P överklagade beslutet.

LR konstaterade att parterna är ense om att P är en stiftelse som främjar vetenskaplig forskning och som kan vara inskränkt skattskyldig. SKM:s utredning ger enligt LR fog för att bedöma delar av verksamheten som rörelse och då P inte lämnat tillräcklig utredning för att en annan bedömning ska kunna motiveras avslog LR P:s överklagande och yrkande om ersättning för kostnader. P överklagade.

KR anser att när fråga är om vetenskaplig forskning som allmännyttigt ändamål måste stora krav ställas på att forskningen är av betydelse för en vidare krets och också tillgänglig för allmänheten. Det får inte vara fråga om forskning som är alltför inriktad på företags eller branschers verksamhet. KR anser att P inte visat i vilken omfattning resultaten av forskningen är offentliga och en närmare beskrivning av de faktiska forskningsuppdragen etc. saknas. P:s överklagande och yrkande om kostnadsersättning avslås.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 7 november 2002

Skattskyldighet för kapitalvinst på KB-andel

En begränsat skattskyldig utländsk juridisk person är inte skattskyldig för kapitalvinst vid avyttring av andel i svenskt KB när andelen inte ingår som en tillgång i ett fast driftställe som den utländske juridiske personen har i Sverige.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003-2007

Sökanden (S) är ett belgiskt bolag och kommanditdelägare i ett svenskt kommanditbolag (KB). S innehar samtliga aktier i S AB som i sin tur är komplementär i KB. KB bedriver verksamhet i Sverige och S beskattas löpande för sin andel av KB:s inkomst. S har för avsikt att avyttra andelen i KB.

S frågar om avyttringen av andelen i KB föranleder beskattning för kapitalvinst. Vidare frågas om uttagsbeskattning aktualiseras.

SRN som utgår ifrån att S är ett utländskt bolag enligt 6 kap. 9 eller 10 § IL beslutar följande.

FÖRHANDBESKED

S är inte skattskyldigt för kapitalvinst vid avyttring av andelen i KB.

MOTIVERING

I egenskap av ett utländskt bolag är sökanden begränsat skattskyldig (6 kap. 7 och 8 §§ IL). Av 11 § första stycket 1 framgår att den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst från ett fast driftställe och en fastighet i Sverige.

KB bedriver verksamhet från fast driftställe i Sverige. Som delägare i KB får sökanden också anses bedriva verksamhet från det driftstället. Sökandens andel i KB är enligt nämndens uppfattning dock inte hänförlig till och ingår inte som en tillgång i den verksamhet som KB bedriver. Nämnden förutsätter vidare att andelen inte heller är en tillgång hänförlig till något annat sökandens fasta driftställe i Sverige. En avyttring av andelen i KB skall därför inte tas upp som kapitalvinst i inkomstslaget näringsverksamhet.

Med hänsyn till det anförda aktualiseras inte heller någon

uttagsbeskattning.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 13 november 2002

**Koncernbidragsrätt när svenska bolag ägs av delvis
skattebefriad utländsk stiftelse**

Svenska bolag som ägs av en delvis skattebefriad norsk stiftelse kan ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Någon begränsning för utnyttjande av underskott uppkommer inte om det ena svenska bolaget förvärvar aktierna i det andra. Lån som den norska stiftelsen lämnar till det svenska bolaget för förvärvet av aktierna är inte ett förbjudet lån.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2003

M och N är dotterbolag (ägarandel ungefär 91 %) till den norska stiftelsen S. S bedriver undervisningsverksamhet och förlagsverksamhet och är enligt norsk rätt skattebefriad för delar av verksamheten. M har ett sedan tidigare ackumulerat underskott.

Fråga 1

Är det möjligt för M och N att med skattemässig verkan ge varandra koncernbidrag?

Fråga 2

Av organisatoriska skäl ska eventuellt M och N fusioneras. Inför en sådan fusion ska M förvärva samtliga aktier i N från S. Inträder i så fall någon begränsning för hur det skattemässiga underskott som finns i M kan utnyttjas?

Fråga 3

Vid förvärvet av aktierna kan M komma att erhålla en kredit av S. Kan M komma att beskattas enligt reglerna i IL om förbjudet lån?

FÖRHANDBESKED

M och N kan ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan. Någon begränsning för utnyttjande av de hos M uppkomna underskotten uppkommer ej för det fall M förvärvar aktierna i N eller därefter absorberar N genom fusion. M ska inte beskattas för att M tar upp lån hos S.

MOTIVERING

Fråga 1

Av handlingarna i ärendet framgår att M och N är dotterbolag (ägarandel ungefär 91 procent) till den norska stiftelsen S. S bedriver, direkt och indirekt, undervisnings- och förlagsverksamhet och är i Norge skattebefriad för undervisningsverksamheten och en mindre del av förlagsverksamheten. Vidare har M ett sedan tidigare ackumulerat skattemässigt underskott.

Ett villkor för att M och N vid oförändrat ägande med skattemässig verksamhet skall kunna ge koncernbidrag till varandra är enligt 35 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, - såvitt nu är i fråga - att moderföretaget är en svensk stiftelse som inte omfattas av bestämmelserna om undantag från skattskyldighet i 7 kap. IL. Vidare gäller enligt 35 kap. 2 a § första meningen IL att vid en tillämpning av koncernbidragsbestämmelserna i 35 kap. IL ett utländskt bolag inom EES-området, vilket motsvarar ett svenskt företag enligt bestämmelserna i 35 kap. IL, skall jämföras med ett sådant svenskt företag om mottagaren är skattskyldig i Sverige för koncernbidraget. Eftersom S är en stiftelse, som saknar delägare, kan den inte anses vara en utländsk juridisk person enligt 6 kap. 8 § IL och därmed inte heller ett utländskt bolag enligt 9 och 10 §§. M och N kan således inte vid oförändrat ägande lämna varandra koncernbidrag med skattemässig verkan med en tillämpning av enbart bestämmelserna i 35 kap. IL.

Frågan är då om ett svenskt aktiebolag vars moderföretag är en svensk oinskränkt skattskyldig stiftelse kan anses som ett "liknande företag" i förhållande till ett svenskt aktiebolag som ägs av en norsk stiftelse vid tillämpning av diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet (SFS 1996:1512).

Enligt den bestämmelsen skall ett företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i en eller flera av de

andra avtalsslutande staterna inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.

Med "person" avses i avtalet bl.a. bolag (artikel 3 punkt 1 b). Med bolag avses "juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person" (artikel 3 punkt 1 c). Med "företag i en avtalsslutande stat" avses "företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat" (artikel 3 punkt 1 e). Med "person med hemvist i en avtalsslutande stat" avses "person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet,...." (artikel 4 punkt 1).

M och N är företag i en avtalsslutande stat enligt artikel 27 punkt 4 om S är en "person med hemvist" i en eller flera av de andra avtalsslutande staterna. Av handlingarna i ärendet framgår att S är en i Norge skattskyldig juridisk person, vilket innebär att detta krav är uppfyllt.

Nästa villkor för att M och N skall kunna komma i åtnjutande av koncernbidragsreglerna är att de kan jämföras med "liknande företag" i Sverige. En förutsättning för att så skall vara fallet är att S kan jämföras med ett sådant företag som avses i 35 kap. 2 § IL, dvs. i detta fall en svensk oinskränkt skattskyldig stiftelse.

Av de förutsättningar som lämnats för förhandsbeskedet framgår att S varken kan jämföras med ett allmänt undervisningsverk enligt 7 kap. 16 § IL (jfr RÅ 1997 ref. 64) eller uppfyller kraven för partiell skattefrihet i 4 §.

Med hänsyn till det anförda finner nämnden att S skulle ha varit en sådan oinskränkt skattskyldig stiftelse som avses i 35 kap. 2 § IL om S hade varit en svensk stiftelse. M och N skall därför vid tillämpning av artikel 27 punkt 4 i skatteavtalet få samma skattemässiga behandling av koncernbidragen som "liknande företag" enligt den bestämmelsen. Den omständigheten att S i Norge beskattas på annat sätt än vad som skulle ha gällt i Sverige om S hade varit skattskyldig här föranleder ej annan bedömning (jfr RÅ 1998 ref. 49).

M och N är därför - under den ytterligare förutsättningen att övriga i ansökningsen ej särskilt nämnda villkor för koncernbidrag enligt 35 kap. 11 är uppfyllda - berättigade att vid oförändrat ägande med skattemässig verkan ge varandra koncernbidrag.

Fråga 2

M är ett sådant underskotts företag som avses i 40 kap. 4 § IL. Om M förvärvar aktierna i N aktualiseras frågan om koncernbidragsspärren i 18 § är tillämplig, 14 § första stycket. Enligt andra stycket sistnämnda lagrum inträder dock inte koncernbidragsspärren om ägarförändringen - i det här fallet M:s förvärv av aktierna i N - berör endast företag som före ägarförändringen ingick i samma koncern som underskottsföretaget.

Enligt 40 kap. 6 § IL avses med koncern - såvitt nu är i fråga - en koncern enligt någon av de bestämmelser som anges i 5 § första stycket eller "en motsvarande utländsk företagsgrupp om moderföretaget hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller är ett utländskt bolag". Enligt 7 § avses med moderföretag bl.a. ett företag enligt 5 § första stycket (bl.a. svensk stiftelse) och ett utländskt bolag som skulle ha varit moderbolag om det hade varit ett svenskt aktiebolag.

Oavsett hur 40 kap. 6 § IL skall tolkas i angivna hänseende finner nämnden att det i vart fall, i enlighet med vad som anförts i motiveringen till fråga 1, skulle strida mot diskrimineringsförbudet i artikel 27 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet att vid tillämpning av 40 kap. inte behandla sökandebolagen som ingående i en koncern enligt 14 § andra stycket.

Någon begränsning i rätten till underskottsavdrag inträder därför inte som en följd av att M förvärvar S:s aktier i N. Om en fusion genomförs mellan M som övertagande företag och N som överlåtande företag uppkommer inte heller någon begränsning i avdragsrätten, 37 kap. 25 § IL.

Fråga 3

M avser att låna pengar av S för förvärvet av aktierna i N.

Lånet är inte ett sådant lån som avses i 13 kap. 3 § och 15 kap. 3 § IL och skall därför inte beskattas som inkomst.

Kommentar:

RSV har överklagat frågorna 1 och 2 och yrkat att M och N inte ska kunna ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan samt att rätten till underskottsavdrag ska vara begränsad.

Område: Meddelat provningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2003.*

Meddelat prövningstillstånd

Saken: Fråga i mål om solidariskt betalningsansvar för källskatt och arbetsgivaravgifter om det varit uppenbart att ett arbete utförts under sådana förhållanden att den som utfört arbetet är att anse som anställd hos den som betalar ut ersättningen för arbetet.

Klagande: den som betalt ut ersättning för arbetet

Lagrum: 40a § och 75 c första och tredje styckena UBL, 16 § USAL

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 22/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 17 juni 2003, mål nr 7125-2000](#)
Vid avyttring av andelar i handelsbolag (lagertillgångar) ska inte avskrivningar på handelsbolagets fastigheter (lagertillgångar) återföras
- [RR:s dom den 16 juni 2003, mål nr 781-2001](#)
Direktavdrag för kostnader såsom för reparation, inkomst av näringsverksamhet
- [RR:s dom den 19 juni 2003, mål nr 181-2000](#)
Periodisering och intäktsföring av engångsersättning avseende 50 år
- [RR:s dom 2003-06-16, mål nr 412-2003](#)
Ska aktiverade anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal ingå i kapitalunderlaget enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel? Anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal som aktiverats i redovisningen ska inte ingå i kapitalunderlaget för avkastningsskatt
- [RR:s dom 2003-03-20, mål nr 4487-2002](#)
Skattekonsekvenser av delpension, inkomstbeskattning och särskild löneskatt på pensionskostnader. Ersättning i form av delpension i företagets egen regi vid nedtrappning av arbetstiden för anställda har inte ansetts utgöra någon pensionsförmån utan i stället en lön under ledighet. Företaget får avdrag i takt med att lönen förfaller till betalning. Underlaget till SLP påverkas inte
- [RR:s dom den 25 juni 2003 mål nr 7534--7537-2000](#)
Inkomst från specialbyggnad. RR har funnit att aktiebolags inkomst av uthyrning av idrotts- och sportanläggning är skattefri
- [RR:s dom den 5 juni 2003, mål nr 2731-2002](#)
Beskattning av optionsprogram – villkorsändring. Utgivaren av vissa teckningsoptioner till anställda överväger att förlänga optionernas löptid, eventuellt också i förening med en motsvarande höjning av lösenpriset. Detta har bedömts som en avyttring av befintliga optioner och förvärv av nya med andra villkor
- [RR:s dom den 5 juni 2003, mål nr 6288-2002](#)
Beskattning av personaloptioner – villkorsändring med anledning

av fusion. Utgivaren av vissa personaloptioner har gått samman med ett annat bolag. Samgåendet anses inte i sig leda till att förmånsbeskattning ska ske innan optionsinnehavaren utnyttjar sina optioner för att förvärva aktier

- [RR:s dom den 27 maj 2003, mål nr 691-2002](#)
Undantaget från skatteplikt avseende läkemedel mot recept. Ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare och läkare vid vaccinations- och vårdcentraler har bedömts utgöra sådan omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept som avses i 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen
- [RR:s dom den 6 juni 2003, mål nr 1438-2001](#)
Avdragsrätt för ingående skatt avseende konsulttjänster. Avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster avseende försäljning av aktier i dotterbolag har inte bedömts föreligga
- [RR:s dom den 17 juni 2003, mål nr 2377-2002](#)
Begreppet resetjänst enligt 9 b kap. mervärdesskattelagen. Fråga huruvida två olika typer av flygbiljetter ("seat only") ansågs omfattas av begreppet resetjänst i 9 b kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML
- [RR:s dom den 19 juni 2003, mål nr 3319-2002](#)
Tolkning av exportbegreppet i mervärdesskattelagen. Omsättning har inte ansetts ske utomlands, enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 ML, i det fall ett svenskt företag (A) säljer en vara till ett engelskt företag (B) som i sin tur säljer varan vidare till ett företag i Sydafrika (C, slutkunden) och där C hämtar varan i Sverige för direkt utförelse till Sydafrika
- [RR:s dom den 27 maj 2003, mål nr. 4155-2002](#)
Avfallsskatt. Utfyllnaden med mesa av ett bolags kalkstensgruvor har inte ansetts utgöra sådan deponering eller förvaring som avses i 1 § första stycket lagen om skatt på avfall
- [KR:s i Stockholm dom 2003-06-13, mål nr 8187-02](#)
För treårsinventar (korttidsinventarier) medges inte en avskrivningstid på tre år
- [KR:s i Göteborg dom den 11 april 2003, mål nr 2149-2002](#)
Tidpunkt för avdrag för SLP på icke avdragsgill avsättning för pensionsutfästelse. Ett aktiebolag har vägrats avdrag för den SLP som belöper på icke avdragsgill kostnad för pensionsutfästelse. SLP skulle påföras vid utbetalningen av pensionen

- [KR:s i Göteborg dom den 26 juni 2003, mål nr 215-2002](#)
Avdrag för terminssäkring i bolag. Avdrag medgavs för orealiserade förluster på terminskontrakt innebärande en framtida försäljning av utländsk valuta som skulle erhållas p.g.a. rörelsefordringar
- [KR:s i Göteborg dom den 26 maj 2003, målnr 3080-2002](#)
Säkring av kundfordran, rörelse eller kapitalregler. Ett företag har använt valutaterminer för att säkra kundfordringar i rörelse. Rörelsereglerna och inte reavinstreglerna har ansetts tillämpliga
- [SRN:s förhandsbesked den 21 maj 2003](#)
Allokerad återbäring vid avräkning av tidigare tryggnad vid beräkning av det skattemässiga avdragsutrymmet för pensionskostnader enligt kompletteringsregeln. Traditionellt förvaltade pensionsförsäkringar avräknas endast med det garanterade värdet, dvs. fribrevsvärdet, utan hänsyn till den allokerade återbäringen
- [SRN:s förhandsbesked den 16 april 2003](#)
Särskild löneskatt avseende direktpension säkerställd med kapitalförsäkring. Väljer ett aktiebolag att skuldföra i enlighet med bestämmelserna i tryggandelagen ska skuldökningen ingå i underlagsberäkningen för SLP även när pensionsutbetalningen har säkerställts med kapitalförsäkring
- [SRN:s förhandsbesked den 16 april 2003](#)
Särskild löneskatt avseende kontoavsättningar i balansräkningen för icke avdragsgilla pensionskostnader. Väljer ett aktiebolag att skuldföra i balansräkningen i enlighet med bestämmelserna i tryggandelagen ska skuldökningen ingå i underlaget för SLP - inte annars. En avsättning för framtida SLP på den bokförda pensionsskulden är inte avdragsgill vid inkomsttaxeringen
- [SRN:s förhandsbesked den 25 juni 2003](#)
Mervärdesskatt på självriskförsäkring vid vitvaruförsäljning. Självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror har ansetts utgöra ett underordnat led i försäljningen av varan. Omsättningen vid försäljningen av varan med medföljande försäkring har därför i sin helhet ansetts skattepliktig
- [SRN:s förhandsbesked den 16 juni 2003](#)
Beskattning av s.k. benefika barnreverser. Sökandena kommer av en släkting i utlandet att som gåva få varsin revers. De såsom ränta betecknade beloppen ska behandlas som periodiskt understöd som inte ska beskattas
- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003](#)
Videouthyrarens förseningsavgifter. Fråga om en videofilmuthyrare

är skattskyldig till mervärdesskatt avseende förseningsavgift som påförs hyresman som återlämnar videofilm för sent

- [SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003](#)
Mervärdesskatt på videouthyrarens förseningsavgifter m.fl. avgifter. Frågor om videouthyrarens skattskyldighet till mervärdesskatt för av denne uttagen förseningsavgift samt för avgift uthyraren tar ut för skadad eller förkommen egendom
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 17 juni 2003, mål nr 7125-2000

Vid avyttring av andelar i handelsbolag (lagertillgångar) ska inte avskrivningar på handelsbolagets fastigheter (lagertillgångar) återföras.

Inkomsttaxering 1996

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Vad gäller frågan om återföring av värdeminskningssavdrag noterar Regeringsrätten inledningsvis följande.

Av punkt 4 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, följer att en andel som en skattskyldig innehar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag och en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter skall anses utgöra omsättningstillgång hos delägaren om någon av handelsbolagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den innehafts av den skattskyldige.

Har en fastighet som utgör omsättningstillgång avyttrats skall, enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL, medgivna värdeminskningssavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet.

Det är ostridigt att de berörda värdeminskningssavdragen är hänförliga till fastigheter som, i enlighet med anvisningarna till 21 § KL, skall anses som omsättningstillgångar hos X AB. Frågan i målet är om bolagets avyttring av handelsbolagsandelarna medför en skyldighet för bolaget att återföra värdeminskningssavdragen.

Enligt RSV:s uppfattning följer av de nu redovisade bestämmelserna att skillnaden mellan skattemässiga och bokföringsmässiga värdeminskningssavdrag skall återföras till beskattning även i det fallet att en via handelsbolag ägd fastighet omfattas av en försäljning av andelen i handelsbolaget, under förutsättning att andelen har förvärvats efter utgången av år 1982. Bolaget hävdar å sin sida att beskattning inte skall ske eftersom bestämmelsen om återföring av värdeminskningssavdrag är tillämplig endast om en fastighet säljs men inte om en andel i ett fastighetsägande handelsbolag säljs.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL framstår som oklar till sin innebörd och omfattning. Enligt sin ordalydelse skall inte endast andelen i handelsbolaget utan även en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Bestämmelsen kan emellertid knappast innebära att ägaren av handelsbolagsandelen skall – utöver sin andel av resultatet i handelsbolaget – beskattas som om han direkt ägde en del i bolagets fastighet eller fastigheter. Inte heller kan en avyttring av andelen i handelsbolaget medföra att beskattning skall ske som om även en fastighetsförsäljning hade skett. Enligt Regeringsrättens mening måste bestämmelsen i fråga ha en mer inskränkt betydelse än vad som kan anses framgå av dess ordalydelse.

Enligt förarbetena syftar bestämmelsen till att reglera hur andelar i fastighetsägande handelsbolag och handelsbolagets fastigheter skall behandlas i skattehänseende (se prop. 1980/81:68, del A, s. 159 f.). Utgångspunkten anges därvid vara att andelarna skall behandlas som omsättningstillgångar hos andelsägaren om handelsbolagets fastigheter skulle ha haft sådan karaktär om han ägt dem direkt. Att beträffande handelsbolag – till skillnad från vad som gäller för andra företag – även en mot andelen svarande del av bolagets fastigheter skall anses som omsättningstillgång, motiverades i förarbetena (a. prop. s. 162) med att försäljningslikvider för handelsbolagets fastigheter annars i vissa fall skulle kunna komma att beskattas endast inom ramen för realisationsvinstreglerna och därmed inte, som är fallet beträffande försäljning av en fastighet som utgör omsättningstillgång, i näringsverksamheten.

Det finns varken i lagtexten eller förarbetena stöd för slutsatsen att en avyttring av en andel i ett handelsbolag vid tillämpningen av anvisningarna till 22 § KL också skall anses innebära att

handelsbolagets fastigheter avyttras. Med hänsyn härtill och till vad som tidigare anförts får antas att föreskrifterna i anvisningarna till 21 § KL endast syftar till att reglera enligt vilka bestämmelser en fastighetsförsäljning skall beskattas. Någon skyldighet för bolaget att återföra ifrågakvarande värdeminskningssavdrag till beskattning föreligger därför inte.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med delvis bifall till överklagandet att värdeminskningssavdragen inte skall återföras till beskattning.”

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 16 juni 2003, mål nr 781-2001

Direktavdrag för kostnader såsom för reparation, inkomst av näringsverksamhet.

Inkomsttaxering 1995

Ett AB uppförde i befintlig byggnad nya verkstadskontor i form av s. k. förmanshytter. Uppförandet skedde genom en påbyggnad med en våning med nya hytter ovanpå tidigare befintliga förmanshytter. Genom påbyggnaden tillskapades ett nytt våningsplan och nya rum i produktionslokalerna. Fråga var om en utökning av lokalytan inom den befintliga byggnaden.

Såväl LR som KR ansåg att arbeten enligt föregående stycke omfattades av det s.k. utvidgade reparationsbegreppet.

KR:s bedömning:

”De ändringar som A AB har företagit i sin verkstadslokal genom att uppföra fler förmanshytter på utrymme som tidigare använts för lagerutrymme är betingade av den i bolaget bedrivna verksamheten. Ändringarna har inte varit av sådan omfattning att byggnadens karaktär har förändrats på ett mera väsentligt sätt och inte heller har de medfört någon omläggning av verksamheten. Ändringarna får därför, såsom länsrätten har funnit, anses ingå i det utvidgade reparationsbegreppet och kostnaderna i samband härmed är därför direkt avdragsgilla. Skattemyndighetens överklagande bör därför avslås”.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 19 juni 2003, mål nr 181-2000

**Periodisering och intäktsföring av engångsersättning
avseende 50 år.**

Inkomsttaxering 1991

Ett hamnbolag (hamnen) fick engångsersättning avseende vissa tjänster under en femtioårsperiod. Bolaget redovisade ersättningen med 1/50-del per räkenskapsår. Länsrätten medgav periodisering. KR ändrade länsrättens dom och medgav inte periodisering. RR inhämtade yttrande från Bokföringsnämnden.

Bokföringsnämnden (BFN), som på Regeringsrättens begäran har avgett yttrande i målet, anför bl.a. följande. "För det i målet aktuella räkenskapsåret gäller bokföringslagen (1976:125). Denna lag saknar uttryckliga bestämmelser om tidpunkten för redovisning av intäkter. Frågan om redovisningen av den ersättning som hamnen fått från KAB får därför besvaras utifrån allmänna redovisningsprinciper, kompletterande normgivning och rättspraxis. Avgörande för när intäkter skall redovisas är den s.k. realisationsprincipen. Den innebär i korthet att en intäkt anses realiserad när säljaren huvudsakligen har fullgjort sina prestationer enligt avtalet. – Det som avgör när ett företag skall redovisa en intäkt från ett tjänsteuppdrag är när företaget fullgör de prestationer som det skall utföra enligt avtalet. För tjänsteuppdrag som består av ett obestämt antal aktiviteter under en överenskommen tidsperiod bör av praktiska skäl inkomsten periodiseras linjärt under avtalstiden om det inte kan visas att någon annan metod bättre visar i vilken omfattning prestationerna utförs (jfr Redovisningsrådets rekommendation RR 11 Intäkter). Det bör i detta sammanhang framhållas att själva betalningen av en ersättning inte har någon särskild betydelse för vid vilken tidpunkt intäkten skall redovisas; jfr bestämmelsen i 2 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554). I det nu aktuella fallet kan konstateras att enligt huvudavtalet har hamnen tillsammans med kommunen ett åtagande gentemot KAB att under 50 år tillse att de tre kajerna är tillgängliga för den verksamhet som KAB bedriver. Det framgår inte av avtalet hur åtagandet skall fördelas mellan kommunen och hamnen. BFN

utgår emellertid ifrån att hamnen kommer att stå för en betydande del av åtagandet och att hamnens prestation därför består i att utföra sådana återkommande uppgifter som isbrytning, underhållsmuddring och underhåll av ledningar m.m. Det bör framhållas att det inte finns några uppgifter om att ersättningen till någon del avser prestationer i samband med att avtalet ingicks eller att ersättningen betalades. Sammanfattningsvis kan konstateras att fråga är om ett tjänsteuppdrag som innebär att ett obestämt antal aktiviteter skall utföras under en bestämd tidsperiod. Under de förutsättningarna skall ersättningen från uppdraget fördelas över avtalstiden. Eftersom ersättningen har betalats i förskott föreligger inte sådana förändringar i penningvärdet på kommande betalningar som kan ha betydelse för periodiseringsfrågan. Fördelningen av ersättningen skall därför ske linjärt."

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 41 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, i den lydelse som var tillämplig vid 1991 års taxering, skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i lagen. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som har haft ordnad bokföring ske på grundval av denna med beaktande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I fjärde stycket i anvisningspunkten föreskrivs bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda.

Bestämmelserna innebär att hamnens intäktsredovisning av engångsersättningen skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Några särskilda bestämmelser för sådana inkomster finns inte. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen skall beskattningen grundas på det av hamnen i redovisningen valda alternativet, se RÅ 1999 ref. 32.

BFN har i sitt yttrande utgått från att hamnen kommer att stå för en betydande del av åtagandet gentemot KAB och att hamnens prestation därför består i att utföra sådana återkommande uppgifter som isbrytning, underhållsmuddring och underhåll av ledningar m.m. Nämnden har vidare noterat att det inte finns några uppgifter om att ersättningen till någon del avser prestationer i samband med att avtalet ingicks eller ersättningen betalades. På grundval av bl.a. dessa förutsättningar har BFN funnit att den ersättning som hamnen fått skall periodiseras och intäktsredovisas linjärt under avtalsperioden på 50 år. Regeringsrätten finner inte anledning att

göra någon annan bedömning. Hamnens talan skall därför bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att periodiseringen av engångsbeloppet i hamnens räkenskaper skall läggas till grund för hamnens inkomsttaxering.”

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom 2003-06-16, mål nr 412-2003

Ska aktiverade anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal ingå i kapitalunderlaget enligt lagen om avkastningsskatt på pensionsmedel?

Anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal som aktiverats i redovisningen ska inte ingå i kapitalunderlaget för avkastningsskatt

Regeringsrätten har fastställt SRN:s förhandsbesked från den 23 december 2002. Förhandsbeskedet har inte tidigare refererats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002-12-23

Inkomsttaxeringarna 2002 – 2005

Med anledning av införandet av lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag (ÅRFL) och däri introducerade redovisningsrättsliga begreppet *aktiverade* anskaffningskostnader har ett försäkringsbolag ansökt om förhandsbesked hur detta begrepp ska tolkas jämfört med begreppet tillgång som ingår i kapitalunderlaget enligt 3 § AvPL och vad definitionen i 3 § tredje stycke p. 1 *förvaltas för försäkringstagarnas räkning* innebär i förvarande sammanhang.

Mot bakgrund av om de aktiverade anskaffningskostnaderna ska ingå i kapitalunderlaget till avkastningsskatt ställs följande frågor.

”Fråga 1

Är förutbetalda anskaffningskostnader, som i enlighet med lydelsen av 4 kap. 8 § ÅRFL måste aktiveras, att betrakta som en sådan tillgång hos ett livförsäkringsföretag som avses i 3 § andra stycket AvPL?

Fråga 2

Om svaret på fråga 1 är jakande, är de aktiverade förutbetalda anskaffningskostnaderna i så fall en sådan tillgång hos livförsäkringsföretaget som utifrån ett avkastningsskatterättsligt perspektiv över huvud taget är förvaltningsbar för försäkringstagarnas räkning mot bakgrund av den skatterättsliga legalitetsprincipen och den språkliga ordalydelsen i 3 § tredje stycket 1 p. AvPL?

FÖRHANDBESKED

Anskaffningskostnader som aktiverats enligt 4 kap. 8 § lagen (1995: 1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, ÅRFL, skall inte ingå i kapitalunderlaget enligt 3 § lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL).

MOTIVERING

AvPL infördes genom 1990 års skattereform. Sedan år 1994 tas skatten ut enligt en schablonmetod. Principen är att skatten skall träffa en på ett schablonmässigt sätt beräknad avkastning på bl.a. försäkringstagares pensionsmedel. Med vissa undantag är det inte den enskilde som är skattskyldig till avkastningsskatt utan i stället, som i det nu aktuella fallet, den som förvaltar pensionsmedlen (2 § första stycket 1). Skatteunderlaget bestäms i två steg. Först beräknas ett kapitalunderlag och därefter dess schablonmässiga avkastning (3 § första stycket).

Kapitalunderlaget utgörs av värdet av den skattskyldiges tillgångar minskat med finansiella skulder (3 § andra stycket). Vid beräkningen av kapitalunderlaget enligt andra stycket skall bortses från den del av tillgångar och skulder som inte förvaltas för försäkringstagarnas räkning (3 § tredje stycket 1).

ÅRFL gäller fr.o.m. år 1996. Genom den lagen infördes en skyldighet för försäkringsföretag att ta upp direkta och indirekta anskaffningskostnader som tillgång i redovisningen om de har ett klart samband med tecknande av försäkringsavtal (4 kap. 8 §). Frågan i ärendet är om en sådan upptagen tillgång skall ingå i beräkningen av kapitalunderlaget enligt 3 § AvPL.

I kravet på att vara tillgångar som förvaltas för försäkringstagarnas

räkning får anses ligga att de i sig kan ge avkastning som kan komma försäkringstagarna tillgodo. Försäkringsavtalen som sådana kan inte anses utgöra tillgångar för försäkringsföretag i AvPL:s mening oavsett om företaget är vinstutdelande eller ej. Aktiverade anskaffningskostnader för att anskaffa försäkringsavtal kan därför inte heller anses utgöra en sådan tillgång.

För att en tillgång skall kunna anses vara förvaltd för försäkringstagarnas räkning i AvPL:s mening bör även krävas att den i sig är överlåtbar (jfr med vad som sägs om värdering av tillgångar i prop. 1992/93:187 s. 162, 163 och 165). Ifrågavarande bokföringspost representerar inte någon sådan tillgång.

Stöd för dessa slutsatser kan också hämtas från den omständigheten att försäkringstekniska skulder inte ger rätt till avdrag vid beräkning av kapitalunderlaget (prop. 1992/93:187 s. 221). Av förarbetena till införandet av ÅRLF (prop. 1995/96:10, del 4 s. 88–90) framgår nämligen att försäkringsföretagen inte tidigare torde ha bokfört aktiverade anskaffningskostnader som en tillgång. Syftet med att ändra reglerna var att få till stånd en bättre matchning av kostnaderna för att anskaffa försäkringsavtal mot de intäkter som avtalen ger. Ett alternativ som övervägdes var att i stället för att aktivera kostnaderna uppnå en motsvarande fördelning genom att dra av kostnaderna från de avsättningar för försäkringstekniska skulder som skall tas upp på skuldsidan i redovisningen. Av analyskäl och kravet på internationell jämförbarhet bedömdes det dock vara lämpligast att redovisa de aktiverade anskaffningskostnaderna öppet på tillgångssidan.

Med hänsyn till det anförda skall aktiverade anskaffningskostnader för förvärv av försäkringsavtal inte ingå i kapitalunderlaget enligt AvPL.”

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att aktiverade förutbetalda anskaffningskostnader för tecknade livförsäkringsavtal skulle betraktas som tillgång enligt 3 § andra stycket lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (AvPL) och att de aktiverade förutbetalda anskaffningskostnaderna för livförsäkringsavtal var en sådan tillgång som förvaltades för försäkringstagarnas räkning.

Sökanden bestred bifall till överklagandet och yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

Regeringsrätten har instämt i SRN:s bedömning att kravet på att

tillgångar ska vara förvaltade för försäkringstagarnas räkning innebär, att de i sig kan ge en avkastning som kan komma försäkringstagarna tillgodo. Försäkringsavtal som sådana kan inte anses utgöra tillgångar för försäkringsföretag i AvPL:s mening oavsett om företaget är vinstutdelande eller inte. Aktiverade anskaffningskostnader för att anskaffa försäkringsavtal kan därför inte heller anses utgöra en sådan tillgång. Sådana tillgångar utgör således ett sådant undantag som nämns i 3 § tredje stycket p. 1 AvPL.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom 2003-03-20, mål nr 4487-2002

Skattekonsekvenser av delpension, inkomstbeskattning och särskild löneskatt på pensionskostnader

Ersättning i form av delpension i företagets egen regi vid nedtrappning av arbetstiden för anställda har inte ansetts utgöra någon pensionsförmån utan i stället en lön under ledighet. Företaget får avdrag i takt med att lönen förfaller till betalning. Underlaget till SLP påverkas inte.

Inkomsttaxeringarna 2002 – 2004

Regeringsrätten har fastställt SRN:s förhandsbesked från den 27 juni 2002. Förhandsbeskedet har inte tidigare refererats.

Skatterättsnämndens förhandsbesked 2002-06-27

Bakgrund

Ett bolag i en koncern, som har upprättat en policy om delpension för anställda inom koncernen med anledning av att lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring upphörde att gälla vid utgången av år 2000, söker förhandsbesked rörande skattekonsekvenser vid inkomsttaxeringen och vid redovisningen till särskild löneskatt för pensionskostnader samt avseende påverkan på de anställdas nuvarande pensionsförmåner. Sökanden önskar en prövning i sakfrågan mot utgången i tidigare prövning i Regeringsrätten i liknande ärenden RÅ 1989 not 173 och RÅ 1990 not 453.

De anställda som antingen omfattas av ITP-planen eller Avtalspension SAF/LO, ska erhålla oåterkalleliga, individuella pensionsutfästelser, vilka ska uppfylla kraven i 28 kap. 2 § IL och tryggas enligt bestämmelserna i 28 kap. 3 § IL.

Bolaget kommer att kostnadsföra kostnaderna för den i ansökan angivna delpensionen i enlighet med god redovisningssed.

Fråga 1

Enligt den bifogade policyn bryts avtalet om delpension, om deltidsanställningen upphör. Har detta någon betydelse för svaren på frågorna 2-11?

Fråga 2

Ska arbetsgivarens kostnader för delpension utgöra underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader?

Fråga 3

Kan 5 § (Huvudregeln) tillämpas på kostnad för tryggnad av delpension?

Fråga 4

Kan 7 – 12 §§ (Kompletteringsregeln) tillämpas på kostnad för tryggnad av delpension?

Fråga 5

Om svaret på fråga 3 är ja, kan de pensionsnivåer som anges i 8 § första stycket tillämpas eller ska nivåerna proportioneras på något sätt med hänsyn till arbetstidsminskningen?

Fråga 6

Om svaret på fråga 3 är ja och om kompletteringsregeln således tillämpas för kostnad som avser delpension mellan 60 och 65 års ålder ett visst år, kan samma år och för samma individ huvudregeln tillämpas för tryggnad av pensionskostnad som avser pension från 65 års ålder?

Fråga 7

Som nämnts inledningsvis kommer delpensionen vanligen att i civilrättsligt avseende anses fullt intjänad redan vid tidpunkten för

utfästelsen. Innebär bestämmelserna om intjänande tid i 11 § att fullt avdrag inte kan medges för delpensionskostnader avseende sådana anställda som har kortare tid än 30 år av förvärvsarbete bakom sig – t.ex. f.d. hemmafruar?

Fråga 8

I 11 § behandlas intjänandetid. Sådan ska löpa fram till den avtalade pensionstidpunkten. Om delpension ska ges, ligger det närmast till hands att tala om två pensionstidpunkter – en för delpensionen mellan 60 och 65 år och en annan för den livsvariga, (heltids-) pensionen från 65 år. Intjänandetid för delpension skulle i så fall räknas fram till den tidpunkt då delpensionen börjar utbetalas och intjänandetiden för den livsvariga (heltids-)pensionen fram till den tidpunkt då denna börja utbetalas. Är detta riktigt? I annat fall – vilken är rätt pensionstidpunkt?

Fråga 9

Som framgår av den bifogade policyn ska nivån på den livsvariga pensionen i princip vara opåverkad av att delpension utges. Annorlunda uttryckt ska den pensionsmedförande lönen med avseende på pensionen från 65 år enligt tilläggsavtalet inte sänkas p. g.a. delpensionen. Innebär en utfästelse om delpension med denna innebörd att den pensionsmedförande lönen inte heller i skatträttsligt avseende sänks p.g.a. delpensionen vid tillämpning av huvudregeln och kompletteringsregeln under delpensionstiden? I annat fall – hur ska pensionsmedförande lön under delpensionstiden definieras?

Fråga 10

Enligt 2 § jämfört med IL 58 kap. 2 § 1 stycket och 11 § samma kapitel får ålderspension inte utbetalas under kortare tid än fem år. Om utbetalningarna ska upphöra, när den försäkrade fyller 65 år, får pensionen inte utbetalas under kortare tid än tre år. Det torde bli relativt vanligt att anställda går i deltidspension efter fyllda 62 år. Då återstår mindre än tre år kvar till dess att delpensionen ska upphöra. Även om delpensionen upphör vid 65 år, upphör dock inte pensionen. Vid 65 år skall den anställde få full ålderspension enligt ITP-planen eller enligt Avtalspension SAF/LO.

Om den anställde går i deltidspension efter fyllda 62 år,

a) är då kostnad för tryggnad av deltidspensionen ej avdragsgill?

b) Om svaret på a) är jakande, kan då avdrag i stället erhållas i samband med att pensionen utbetalas, oavsett tryggnadeform?

Fråga 11

Om delpensionen i skattemässig bemärkelse skulle betraktas som lön, uppstår naturligtvis ändå enligt god redovisningssed en kostnad för delpensionen vid tidpunkten för utfästelsen. Är under angivna förhållanden sådan kostnad omedelbart avdragsgill?

Fråga 12

- a) Utgör kostnaderna för bolagets tilltänkta s.k. riskkostnader för vilka obegränsad avdragsrätt föreligger?
- b) Om svaret på fråga a) är jakande, kan då huvudregeln tillämpas utan att begränsas av avdragen för riskkostnader?
- c) Om svaret på fråga a) är jakande, kan då kompletteringsregeln tillämpas utan att begränsas av avdragen för riskkostnader?

FÖRHANDBESKED

”Frågor kring lönekompensation under ledighet

Den lönekompensation som den anställde åtnjuter under ledigheten enligt policyavtalet är att anse som lön för vilken bolaget erhåller avdragsrätt i takt med att lönen förfaller till betalning.

Frågor kring bibehållna pensionsförmåner

Bolaget har rätt att räkna lönekompensationen som pensionsgrundande ersättning förutsatt att detta framgår av pensionsavtal.

Intjänandetiden för pension påverkas inte av ledighet enligt policyavtalet.

MOTIVERING

Bolagskoncernen har med anledning av att lagen (1979:84) om delpensionsförsäkring, DPL, upphörde vid utgången av år 2000 planer på att införa, efter överenskommelse med de fackliga organisationerna, ett liknande system med deltidsledighet för anställda inom bolagskoncernen. Den anställde ges möjlighet att med bibehållna ålderspensionsförmåner trappa ner sin arbetstid och få en viss ersättning även under ledigheten. Bolaget vill nu med ett antal frågor få besked om vilka avsättningar bolaget kan göra med skattemässig verkan med anledning av avtalet.

En förutsättning enligt ansökningen är att de anställda antingen omfattas av ITP-planen eller Avtalspension SAF/LO.

Av det bifogade förslaget till policy framgår bl.a. följande. Den anställda bereds möjlighet att från och med 60 års ålder trappa ner arbetstiden med mellan 8-20 timmar per vecka. Samtidigt kommer den anställda att få ersättning av arbetsgivaren med 55 procent av löneminskningen. Den anställda kommer att kompenseras av arbetsgivaren på olika sätt så att ålderspensionens storlek inte kommer att påverkas på grund av nedtrappningen av arbetstiden. Vidare gäller att samordningen skall ske med bl.a. vissa andra förmåner, bl.a. sjukpension och ålderspension enligt ITP-planen och Avtalspension SAF/LO.

Skatterättsnämnden gör följande bedömning.

Frågor kring lönekompensation under ledighet

DPL-försäkringen utgjorde en del av det allmänna försäkringssystemet. Försäkringsformen upphörde år 2000 i samband med införandet av det numera gällande allmänna pensionssystemet. Förmånen finansierades genom socialavgifter. I bl.a. ITP-avtalet finns en kompletterande delpensionsförmån till anställda som har en lön överstigande 7,5 prisbasbelopp. Förmånen, som numera antas ha intresse endast för dem som har beviljats delpension enligt DPL, har finansierats av arbetsgivaren genom avgifter till en särskild försäkring hos SPP (riskförsäkring).

I förevarande fall är det fråga om en möjlighet för arbetsgivaren att enligt avtal erbjuda anställda som uppfyller vissa kvalifikationer att minska arbetstiden och samtidigt få en viss kompensation för löneminskningen. Kompensationen kan inte jämföras med den avgift till SPP för s.k. riskförsäkring för arbetsgivare anslutna till ITP-systemet.

Kompensationen för löneminskningen kan då klassificeras som antingen lön eller pension.

Det finns i och för sig inte något som hindrar att en anställd samtidigt med en fortsatt anställning också uppbär pension. I förevarande fall bygger dock policyn på att den anställda skall vara kvar i arbetet med bibehållna pensionsförmåner som om han fortsatt full anställning till pensionsåldern, oavsett att han minskar sin arbetstid. Vid sådant förhållande framstår enligt nämndens bedömning den ersättning som den anställda uppbär under ledigheten mer som en form av lön under ledighet än som en pensionsförmån. Bolaget har avdragsrätt för ersättningarna först i takt med att utbetalningarna sker.

Frågor kring bibehållna pensionsförmåner

Enligt 28 kap 6 § inkomstskattelagen (1999:1229) gäller att som lön räknas vid tillämpning av detta kapitel sådan pensionsgrundande ersättning enligt pensionsavtal som hänför sig till beskattningsåret eller föregående beskattningsår.

Av bestämmelsen följer att som lön räknas all pensionsgrundande ersättning enligt avtal från arbetsgivaren till den anställde (prop. 1997/98:146 s. 77). Däremot finns det inte något stöd för att även låta en fiktivt beräknad lön eller ersättning ingå i underlaget för beräkningen av avdrag för pensionskostnader. Bolaget har alltså inte rätt att lägga andra ersättningar än sådana som faktiskt utgår till den anställde till grund för beräkning av trygghandling av pensionsutfästelsen men däremot kan alltså även kompensationen för löneinsparningen ingå i beräkningsunderlaget.

Vid beräkning av intjänandetid saknas anledning att låta den påverkas av den ifrågavarande arbetstidsminskningen.

AVVISNING

I den mån frågorna inte besvarats eller har förfallit avvisar nämnden ansökningen."

SKILJAKTIGA MENINGAR

Ledamot X

"Kostnaderna för den s.k. löneinsparningen, vilka kostnader utgörs av de belopp som bolaget betalar ut till den anställde på grund av arbetstidsminskningen, är inte sådana riskkostnader för vilka avdragsrätt föreligger såsom för avtalad pension utan formell begränsning. Sådana riskkostnader avser vad arbetsgivaren betalar för att gardera sig för att själv behöva stå risken att betala ut en pension som t.ex. en efterlevandepension, alltså en försäkringspremie och inte en utbetald ersättning i form av pension eller annat till en anställd. Ersättningen skall således, som angetts i motivering till förhandsbeskedet, klassificeras som antingen lön eller pension.

Bolaget har i första hand hävdats att ersättningen är en form av pension och därvid bl.a. frågat om avdrag kan medges för att trygga utfästelsen. Enligt 10 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, förstås med pension bl.a. ersättningar som betalas ut på grund av tidigare tjänst på annat sätt än genom försäkring eller på grund av pensionsförsäkring. För avdragsrätt för att trygga en

pensionsutfästelse gäller enligt 28 kap. 2 § IL att en försäkring för utfästelsen skulle ha varit en pensionsförsäkring.

För att en pensionsförsäkring skall föreligga i inkomstskattehänseende skall vissa förutsättningar vara uppfyllda. En av dessa förutsättningar – såvitt nu är aktuellt - är enligt bestämmelserna i 58 kap. att utbetalningar på försäkringen inte får avse andra belopp än sådana som betalas ut till den försäkrade när han uppnår viss ålder (ålderspension), eller – vilket dock inte aktualiseras i ärendet – sjukpension eller efterlevandepension. För ålderspension gäller bl.a. att den i normalfallet inte får börja betalas ut innan den försäkrade fyller 55 år och att den inte får utgå under kortare tid än fem år. Om utbetalningarna skall upphöra när den försäkrade fyller 65 år, räcker det dock om pensionen betalas ut under minst tre år. Pensionen skall under de första fem åren betalas ut med samma belopp vid varje utbetalningstillfälle eller med stigande belopp. Är de nu nämnda förutsättningar, och vissa andra förutsättningar som gäller för pensionsförsäkringar men som inte aktualiseras i ärendet, uppfyllda beträffande en pensionsutfästelse föreligger avdragsrätt för kostnader för utfästelsen. För avdragsrätt krävs däremot inte att den anställde helt slutar sin anställning. En pension kan även föreligga och fylla ut ett inkomstbortfall när en anställd trappar ned sina arbetsinsatser jfr prop. 1975/76:31 s. 118.

Jag gör följande bedömning.

När en arbetsgivare utfäster sig att betala ut ersättning helt eller delvis för det inkomstbortfall som uppkommer på grund av att den anställde minskat sin arbetstid kan denna utfästelse vara en pensionsutfästelse. Det ligger också enligt min mening närmare till hands att behandla utfästelsen som avseende pension snarare än som avseende lön, eftersom pension är att se som en uppskjuten tidigare intjänad arbetsinkomst och det knappast är troligt att i förevarande situation en nyanställning av samma kompetens med motsvarande betalning för icke arbetad tid skulle ske. Utfästelsen avser därför enligt min mening ålderspension. Eftersom utbetalningarna påbörjas omedelbart i samband med utfästelsen föreligger inga hinder att trygga pensionen enligt lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Som ovan angetts medges avdrag vid inkomsttaxeringen för att trygga en ålderspensionsutfästelse endast under vissa förutsättningar. Bl.a. gäller således att utbetalningarna skall ske under minst fem år eller, om de skall upphöra när den anställde fyller 65 år, minst tre år, och de skall under de första fem åren betalas ut med samma belopp vid varje utbetalningstillfälle eller med stigande belopp.

Enligt bolagets policy för delpension upphör delpensionen om den anställda slutar sin anställning och den skall vidare samordnas med ersättningar som utgör sjukbidrag, förtidspension eller ålderspension enligt lagen om allmän försäkring, livränta enligt lagen om arbetsskadeförsäkring eller ålderspension enligt ITP-planen. En utfästelse enligt bolagets policy med nu nämnda villkor innebär att de ovan angivna förutsättningar för att trygga utfästelsen med avdragsrätt inte är uppfyllda. Bedömningen blir inte en annan därför att pension efter upphörande eller minskning av utbetalade belopp åter börjar utgå eller börjar utgå med högre belopp vid 65 års ålder. Avdragsrätt uppkommer således först när beloppen betalas ut. Jag anser att förhandsbeskedet hade bort lämnas med utgångspunkt i det anförda."

SKILJAKTIG MENING

Ledamot Y med instämmande av nämndens sekreterare

"Lika med nämndens majoritet anser jag att lönekomensation under ledighet är att anse som lön.

Däremot anser jag att bolaget iklätt sig en sådan förpliktelse som enligt god redovisningssed bör föranleda en avsättning i räkenskaperna. Vid sådant förhållande och då det här är fråga om en komensation för utebliven lön under ledighet och inte pension är bolaget berättigat till avdrag för vad som motsvarar storleken av det belopp som skall skuldföras enligt god redovisningssed."

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa det.

Den sökande bestred bifall till överklagandet samt överklagade för egen del och yrkade i första hand att den i ansökan om förhandsbesked beskrivna delpensionen skulle förklaras vara pension, att avdrag för avsättning i samband med tryggandet skulle medges och att de i ansökan ställda frågorna i den mån de inte besvarats av Regeringsrätten skulle återförvisas till Skatterättsnämnden. Om delpension ansågs vara lön, yrkade bolaget i andra hand att avsättningen enligt god redovisningssed i räkenskaperna för utfästelse om delpension skulle förklaras vara avdragsgill.

RR fastställde förhandsbeskedet och gjorde följande bedömning:

"Regeringsrätten, som inom ramen för bolagets lämnade uppgifter i målet gör en samlad bedömning av den ifrågavarande ersättningens karaktär och syfte, delar Skatterättsnämndens uppfattning att ersättningen är att anse som lön för vilken bolaget erhåller

avdragsrätt i takt med att lönen förfaller till betalning. Regeringsrätten gör i övrigt samma bedömning som Skatterättsnämnden.”

Kommentar:

Både Regeringsrätten och Skatterättsnämnden anser att en delpension i företagets egen regi, som ges såsom en kompensation för lön vid nedtrappning av arbetstiden, utgör lön och inte pension om den anställda är kvar i arbetet med bibehållna pensionsförmåner som om han fortsatt full anställning.

Det finns inget som hindrar att en anställd både kan uppbära lön och pension samtidigt, dock framgår det av SRN:s motivering, att ett sådant förhållande kräver att den anställda inte bibehåller pensionsförmåner som om han fortsatt full anställning. Även om den i ärendet föreliggande policyn för delpension skulle ha ansetts innebära att det var fråga om pension, föreligger inte avdragsrätt vid inkomsttaxeringen enligt 28 kap. IL, eftersom villkoren i 28 kap. 2 § och 58 kap. IL inte var uppfyllda (bl.a. antastbara villkor).

Lönekompensationen utifrån bolagets delpensionspolicy kunde inte jämföras med en riskförsäkring hos SPP enligt ITP-avtalet, för vilken avdragsrätt föreligger.

Som lön räknas all pensionsgrundande ersättning enligt avtal från arbetsgivaren till den anställda (pensionsavtal/pensionsutfästelse). Däremot finns det enligt utgången i målet inte något stöd för att även låta en fiktivt beräknad lön eller ersättning ingå i underlaget för beräkningen av avdraget för pensionskostnader (jfr bruttolöneavdrag).

En arbetstidsminskning med 8-20 timmar per vecka påverkar inte beräkning av intjänandetid för den anställdes pensionsförmåner.

På de ställda frågorna om avsättning enligt god redovisningssed i räkenskaperna för arbetsgivarens utfästelse om – som SRN/RR ser det - lön, ansåg RR, utan att diskutera begreppet god redovisningssed, att avdrag skulle erhållas i takt med utbetalningen.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 25 juni 2003 mål nr 7534--7537-2000

Inkomst från specialbyggnad

**RR har funnit att aktiebolags inkomst av uthyrning av idrotts-
och sportanläggning är skattefri**

Ett aktiebolag (T) bedriver verksamhet i form av uthyrning av tennis- och badmintonbanor vilka är inrymda i av T ägda hallar. Vid fastighetstaxeringen har hallarna klassats som specialbyggnader, varför något taxeringsvärde inte åsattes byggnaderna. T har hänfört hyresintäkterna från uthyrningen av banorna till skattefria inkomster.

SKM beskattade T för dessa inkomster med motiveringen att T:s inkomster från uthyrningen är av rent kommersiellt slag. Uthyrningsverksamheten kan inte anses vara allmännyttig. Även om den strikt kommersiella inriktningen inte skulle anses stå i motsatsförhållande till den allmännytta som föranlett att byggnaderna indelats som specialbyggnader ansåg SKM att hyresinkomsterna likväl ska anses vara skattepliktiga då den allmännyttiga verksamheten utövas av dem som hyr banorna och inte av T.

T hävdade att för skattefrihet krävs inte att den som bedriver verksamheten ska vara en allmännyttig ideell förening eller liknande. Detta framgår enligt T klart av förarbeten till FTL (prop. 1979/80: 40 s. 70) och av uttalanden från 1976 års fastighetstaxeringskommitté (Ds B 1980:8 s. 208-209).

LR konstaterade att hallarna vid fastighetstaxeringen indelats som specialbyggnader. De inkomster T erhållit från uthyrning av tennis- och badmintonbanor får anses härröra från den användning som föranlett att hallarna ska indelas som specialbyggnader, dvs. det allmännyttiga ändamålet i form av idrott och sport. Det är till skillnad från vad som var fallet i RÅ 1991 ref. 36 ägaren själv (dvs. T) som bedrivit verksamheten. Detta innebär att förutsättningarna för skattefrihet enligt 7 § 7 mom. första stycket SIL är uppfyllda.

KR delade LR:s bedömning och ändrade inte den överklagade domen.

RR gjorde samma bedömning som underinstanserna och avslog RSV:s överklagande.

Kommentar:

I motsats till tidigare rättspraxis (RÅ 1991 ref 36) fann RR i detta mål

att omständigheterna var sådana att samtliga villkor för frikallelse från skattskyldighet för hyresinkomster för ägaren var uppfyllda. RR konstaterade att ägaren till specialbyggnaderna genom formerna för uthyrningen själv hade bedrivit den verksamhet som genererat de hyresinkomster som härrörde från specialbyggnadernas allmännyttiga användning. Av domen framgår också att skattebefrielsen inte är kopplad till om uthyrningsverksamheten bedrivs kommersiellt eller inte.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 5 juni 2003, mål nr 2731-2002

Beskattning av optionsprogram – villkorsändring

Utgivaren av vissa teckningsoptioner till anställda överväger att förlänga optionernas löptid, eventuellt också i förening med en motsvarande höjning av lösenpriset. Detta har bedömts som en avyttring av befintliga optioner och förvärv av nya med andra villkor.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002 – 2006

För omständigheterna i målet, se referat av SRN:s förhandsbesked den 4 april 2002, [rättsfallsprotokoll nr 11/02](#).

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

RR:s dom överensstämmer med RSV:s uppfattning av rättsläget.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 5 juni 2003, mål nr 6288-2002

**Beskattning av personaloptioner – villkorsändring med
anledning av fusion**

**Utgivaren av vissa personaloptioner har gått samman med ett
annat bolag. Samgåendet anses inte i sig leda till att
förmånsbeskattning ska ske innan optionsinnehavaren
utnyttjar sina optioner för att förvärva aktier.**

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003 – 2005

För omständigheterna i målet, se referat av SRN:s förhandsbesked
den 15 oktober 2002, [rättsfallsprotokoll nr 27/02](#).

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde
förhandsbeskedet.

Kommentar:

RR:s dom överensstämmer med RSV:s uppfattning av rättsläget.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 27 maj 2003, mål nr 691-2002

Undantaget från skatteplikt avseende läkemedel mot recept

**Ett bolags försäljning av vaccin och serum till privatläkare,
husläkare och läkare vid vaccinations- och vårdcentraler har
bedömts utgöra sådan omsättning av läkemedel som lämnas
ut enligt recept som avses i 3 kap. 23 § 2
mervärdesskattelagen.**

Mervärdesskatt, förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 3 år
2002](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till det
referatet.

RSV överklagade SRN:s beslut och yrkade att Regeringsrätten måtte förklara att bolagets omsättning av vaccin och serum till vårdcentraler, privatläkare, husläkare och vaccinationscentraler är skattepliktig till mervärdesskatt.

Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Den aktuella bestämmelsen är ett undantag från annars gällande skatteplikt enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Undantaget innebär i sin helhet en avvikelse från EG:s gemensamma mervärdesskatteregler och skall inte tillämpas extensivt. Bestämmelsen har varit inriktad på den handel som bedrivits av apoteken och på det särskilda receptsystem som där har tillämpats. Verksamhet med försäljning direkt till t.ex. läkare av den som har partihandelstillstånd, och utan att något receptkrav gäller, kan inte hanteras på samma sätt.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde därvid bl.a. följande. Bolagets försäljning av vaccin och serum är underkastad samma receptkrav som apotekens försäljning av receptbelagda läkemedel. Att tolka lagen på så sätt att bolagets, men inte apotekens, försäljning mot recept inte omfattas av undantaget från skatteplikt är inte förenligt med gällande rätt. Lagstiftarens avsikt var att begränsa läkemedelskostnaderna genom att från skatteplikt undanta all försäljning av läkemedel mot recept.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Bolaget har sedan 1997 tillstånd enligt lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. att bedriva verksamhet avseende bl.a. försäljning av vaccin och serum till läkare vid privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler. Frågan i målet är om denna försäljning omfattas av det undantag från mervärdesskatt som finns i 3 kap. 23 § 2 ML. Enligt den bestämmelsen undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller förs in i landet i anslutning till sådan utlämning.

Bestämmelsen i ML utgör ett undantag från EG:s sjätte mervärdesskattedirektiv (direktiv 77/388/EEG) som saknar en motsvarande skattefrihetsregel. Den grundar sig på en särskild bestämmelse i anslutningsfördraget mellan EU:s medlemsstater och Norge, Finland, Sverige och Österrike (SFS 1994:1501, bilaga XV). Enligt fördragsbestämmelsen får Sverige under en övergångstid ha sådan skattebefrielse som avser tillhandahållande av bl.a. läkemedel. En undantagsbestämmelse med skattebefrielse för läkemedel har funnits i den svenska mervärdesbeskattningen sedan den tillkom 1968. Vid införandet av lagen (1968:430) om mervärdeskatt angavs i förarbetena att undantaget endast avsåg försäljning av läkemedel enligt recept och till sjukhus (prop. 1968:100 s. 107). Recept ansågs, enligt då gällande föreskrifter utfärdade av Medicinalstyrelsen, vara

en skriftlig eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Det innebar således att med recept avsågs även läkares beställning av läkemedel från apotek för användning i verksamheten, dvs. vad som med den terminologi som kommit till användning i Läkemedelsverkets föreskrifter (LVFS 1997:10) numera betecknas som rekvisition. Detta innebar i sin tur att skattefrihet gällde för apotekens tillhandahållande av läkemedel till såväl patienter som läkare. Sådant var således rättsläget vid tillkomsten av 1968 års lag om mervärdesskatt. Av förarbetena till ML framgår att någon saklig ändring inte var avsedd vid överflyttningen av undantagsregeln från den äldre lagen till ML (prop. 1993/94:99 s. 156).

Vid tiden för Sveriges anslutning till EU fanns undantagsregeln i den ovan nämnda paragrafen i ML. Bestämmelsen ändrades inte vid Sveriges inträde i EU och den har inte heller ändrats därefter.

Med hänsyn till det nu sagda får antas att den i anslutningsfördraget intagna undantagsbestämmelsen har tillkommit för att Sverige under en övergångsperiod skall kunna behålla skattefriheten vid tillhandahållande av läkemedel i den omfattning den hade vid landets inträde i EU. Någon ändring av det skattefria området kan således inte antas ha skett i och med Sveriges inträde i EU. Inte heller senare synes någon förändring av det skattefria området ha varit aktuell.

Det skattefria området som avses med undantaget i anslutningsfördraget får därför alltså anses omfatta detaljhandel med läkemedel till – förutom sjukhus – såväl patienter som läkare. Det förhållande att sådan omsättning numera i viss begränsad omfattning kan företas även av annan än apotek innebär inte en utvidgning i sakligt hänseende av det medgivna undantaget. Att, som Regeringsrätten framhållit i rättsfallet RÅ 2001 not. 40, undantagsregeln i ML utgör ett undantag från den EG-rättsliga regleringen och som sådan skall tolkas restriktivt hindrar därför inte att den i såväl nationell som EG-rättslig mervärdesskattelagstiftning grundläggande neutralitetsprincipen upprätthålls.

Mot nu angiven bakgrund bör Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 6 juni 2003, mål nr 1438-2001

Avdragsrätt för ingående skatt avseende konsulttjänster

Avdragsrätt för ingående skatt hänförlig till administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster avseende försäljning av aktier i dotterbolag har inte bedömts föreligga.

Mervärdesskatt, förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 5 år 2001](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till det referatet.

Bolaget överklagade SRN:s förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att rätt till avdrag för ingående skatt förelåg för bolaget. För det fall RR inte delade bolagets uppfattning om att avdragsrätt förelåg hemställde bolaget att RR måtte begära förhandsavgörande från EG-domstolen. I övrigt yrkade bolaget ersättning för sina kostnader i RR.

Till stöd för sin talan anförde bolaget därefter bl.a. följande. En tillämpning av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet förutsätter att fråga är om en försäljning av aktier i bolagets egenskap av skattskyldig person. Bolaget gör i första hand gällande att så inte är fallet, eftersom dess innehav av aktier i dotterbolag utgör en förvaltning av egna aktier som faller helt utanför tillämpningsområdet för mervärdesskatten. Innehavet av dotterbolagsaktier är därför inte en ekonomisk aktivitet i mervärdesskatterättslig mening. Den ingående mervärdesskatt som hänför sig till kostnaderna för försäljningen av aktierna är vid sådant förhållande i sin helhet avdragsgill, då bolagets hela verksamhet består i omsättning av koncernledningstjänster som medför skattskyldighet för bolaget.

Bolaget hävdar i andra hand, för det fall att försäljningen av dotterbolagsaktier skulle anses som en ekonomisk aktivitet, att den ingående skatten på kostnaderna för försäljningen av dotterbolagsaktier ändå är avdragsgill. Det finns ett direkt och omedelbart samband mellan dessa kostnader och bolagets hela ekonomiska verksamhet. Försäljningen ingår också i de koncerngemensamma tjänster som bolaget mot ersättning utför åt andra koncernbolag. Omsättningen av dessa tjänster medför

skattskyldighet för bolaget. Skatten på kostnaderna för försäljningen av dotterbolagsaktier är därför i sin helhet avdragsgill.

Bolaget anför att EG-domstolens dom i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995 s. I-983 förutsätter att en omsättning föreligger i mervärdesskattehänseende. I förevarande fall föreligger inte en sådan omsättning. Bolaget hävdar att det i stället är EG-domstolens dom i mål C-333/91, Sofitam, REG 1993 s. I-3513 som är av intresse i förevarande fall och att den domen ger stöd för bolagets bedömning att kostnaderna för försäljningen av aktier i dotterbolag inte påverkar omfattningen av avdragsrätten. Även EG-domstolens dom i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest, REG 2000 s. I-9567 ger stöd för en sådan tolkning.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas och avstyrkte bolagets begäran om att förhandsavgörande skulle inhämtas från EG-domstolen. RSV motsatte sig inte att bolaget beviljas ersättning för kostnader men ansåg att bolagets ersättningsanspråk borde jämkas.

RSV anförde bl.a. följande. RSV delar SRN:s uppfattning att försäljningen av aktier sker i den ekonomiska aktivitet som bolaget bedriver och att det är bestämmelsen i 3 kap. 9 § ML som medför att omsättningen inte ska beskattas. EG-domstolen har i mål C-4/94, BLP Group, fastslagit att det måste föreligga ett direkt och omedelbart samband mellan förvärv och skattepliktig transaktion för att avdragsrätt ska föreligga. Rätt till avdrag för ingående skatt föreligger därför inte för kostnader hänförliga till försäljning av aktier och andelar, eftersom dessa omsättningar är undantagna från skatteplikt. Enligt RSV:s uppfattning föreligger ett klart och direkt samband mellan bolagets kostnader för försäljningen av dotterbolagsaktier och denna från skatteplikt undantagna försäljning. Av EG-domstolens domar i mål C-98/98, Midland Bank, REG 2000 s. I-4177 och C-408/98 Abbey National, REG 2001 s. I-1361 framgår att mervärdesskatten på en utgift som saknar direkt och omedelbar koppling till en utgående skattepliktig transaktion, ändå ska vara avdragsgill i den mån den är hänförlig till den skattskyldiges hela ekonomiska verksamhet, eller en tydligt avgränsad del därav. I båda målen, liksom i mål C-16/00, Cibo Participations, REG 2001 s. I-6663 var fråga om utgifter som saknade direkt och omedelbar koppling till en utgående transaktion. I förevarande fall är det däremot fråga om utgifter som har en sådan koppling och som ingår som kostnadskomponenter för en transaktion, försäljning av aktier, som inte grundar avdragsrätt. Rätt till avdrag för den ingående skatt som hänförs till dessa utgifter är därför utesluten, såväl enligt 8 kap. 3 § ML som enligt artikel 17 i det sjätte mervärdesskattedirektivet.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten finner inte skäl att inhämta förhandsavgörande från

EG-domstolen.

Bolaget är moderbolag i en koncern och tar enligt vad bolaget upplyst aktiv del i koncernens verksamhet bl.a. genom att mot ersättning utföra juridiska och administrativa m.fl. tjänster åt andra koncernbolag. Att bolaget är skattskyldigt för denna verksamhet och har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till den verksamheten får anses klart och är inte heller föremål för prövning i målet. Den i målet aktuella frågan är i stället om den ingående mervärdesskatt som hänför sig till kostnader för tjänster som tillhandahållits bolaget avseende dess avyttring av aktier i dotterbolag är avdragsgill för bolaget eller inte.

Som Skatterättsnämnden funnit innebär bestämmelserna i ML att en försäljning av aktier utgör en omsättning av aktierna. Omsättningen av dotterbolagsaktier får anses ske i en av bolaget bedrivna yrkesmässig verksamhet. Försäljningen är emellertid enligt 3 kap. 9 § ML en från skatteplikt undantagen omsättning. Någon rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till kostnaderna för försäljningen kan därför inte grundas direkt på bestämmelserna i ML.

Vid sådant förhållande uppkommer frågan om gemenskapsrättsliga bestämmelser leder till ett annat resultat.

Rätten till avdrag för ingående skatt regleras i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 (om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter) och i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 (om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund). Av artikel 2 i det första direktivet framgår att avdrag får göras för ingående mervärdesskatt som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion. Enligt artikel 17.2 a i det sjätte mervärdesskattedirektivet har en skattskyldig person rätt att från den skatt han skall betala dra av den mervärdesskatt som förfaller till betalning eller betalats inom landets territorium avseende varor eller tjänster som har tillhandahållits eller kommer att tillhandahållas honom av en annan skattskyldig person, allt i den mån de förvärvade varorna eller tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner. Artikel 17.2 a anses tillerkänna den enskilde rättigheter som kan åberopas vid en nationell domstol för att ifrågasätta nationella regler som inte är förenliga med bestämmelsen (se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995 s. I-1883, punkt 35).

Om man även vid tillämpning av det sjätte mervärdesskattedirektivets bestämmelser anser att försäljningen av dotterbolagsaktier utgör en transaktion som utförs av bolaget i egenskap av skattskyldig person och att transaktionen är undantagen

från skatteplikt följer av artikel 17.2 a att den ingående skatt som hänför sig till försäljningen inte är avdragsgill, eftersom de förvärvade varorna eller tjänsterna inte används för bolagets skattepliktiga transaktioner.

Bolaget har emellertid i första hand hävdad att försäljning av aktier i dotterbolag inte är en ekonomisk aktivitet i mervärdesskatterättslig mening.

Av EG-domstolens praxis framgår att den som endast förvärvar och innehar värdepapper inte anses utöva en ekonomisk verksamhet (se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-80/95, Harnas & Helm, REG 1997 s. I-745) medan motsatsen gäller då delägandet åtföljs av ett direkt eller indirekt deltagande i förvaltningen av de ägda bolagen, förutom vad gäller de rättigheter som delägaren har i egenskap av aktieägare eller bolagsman (se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-142/99, Floridienne och Berginvest, p. 18).

I förevarande fall tar bolaget aktiv del i förvaltningen av koncernen bl. a. genom att utföra administrativa och andra tjänster åt dotterbolag. Det är därför klart att bolaget utövar en ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende. Grund för att betrakta bolagets försäljning av aktier i dotterbolag som något annat än transaktioner som har samband med en ekonomisk verksamhet i mervärdesskattehänseende föreligger inte.

Målet gäller rätten till avdrag för ingående skatt som hänför sig till administrativa, ekonomiska eller juridiska konsulttjänster avseende försäljning av aktier i dotterbolag. Försäljningen omfattas av undantaget för bl.a. transaktioner rörande aktier i 13 B d 5 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. De angivna tjänsterna får anses ha ett direkt och omedelbart samband med den från skatteplikt undantagna försäljningen och kan därmed inte, som bolaget i andra hand hävdar, ha ett sådant samband med bolagets hela ekonomiska verksamhet. I de mål där EG-domstolen har funnit att avdragsrätt föreligger på grund av att de förvärvade tjänsterna utgör del av den skattskyldiges allmänna omkostnader för den ekonomiska verksamheten, har ett sådant direkt och omedelbart samband inte förelegat mellan de förvärvade tjänsterna och en eller flera utgående transaktioner (se t.ex. EG-domstolens dom i mål C-16/00, Cibo Participations, p. 32 och 33). Försäljningen av aktier i dotterbolag kan inte heller anses vara en tjänst som utförs av bolaget för andra dotterbolags räkning.

Regeringsrätten finner att bolaget inte har rätt till avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv som skett för försäljning av aktier i dotterbolag.

Bolagets talan skall alltså inte bifallas utan förhandsbeskedet skall

som RSV yrkat fastställas.

Bolaget har yrkat ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 111 180 kr för sina kostnader i Regeringsrätten. Bolaget har av Skatterättsnämnden medgetts ersättning för sina kostnader där med yrkade 91 900 kr och är berättigat till ersättning för kostnader även i Regeringsrätten. Vid bestämmande av ersättningens storlek får beaktas att bolaget har företrätts av samma ombud i Skatterättsnämnden och i Regeringsrätten och att både skriftväxlingen i Regeringsrätten och det nya processmaterialet som presenterats här har varit av relativt begränsad omfattning. Regeringsrätten finner att bolaget bör beviljas ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med skäliga 25 000 kr.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 17 juni 2003, mål nr 2377-2002

Begreppet resetjänst enligt 9 b kap. mervärdesskattelagen

**Fråga huruvida två olika typer av flygbiljetter ("seat only")
ansågs omfattas av begreppet resetjänst i 9 b kap.
mervärdesskattelagen (1994:200), ML.**

Mervärdesskatt, förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 9 år 2002](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till det referatet.

Bolaget överklagade SRN:s förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten måtte förklara att de i målet aktuella tjänsterna ska anses utgöra transporttjänster som omsätts utomlands och inte omfattas av bestämmelserna om s.k. marginalbeskattning i 9 b kap. ML.

Bolaget anförde till stöd för sin talan bl.a. följande. För att bestämmelserna i 9 b kap. ML ska vara tillämpliga krävs att en

resebyrå handlar i eget namn och inte endast som en förmedlare. De i målet aktuella flygtransporterna utförs till största delen av ett flygbolag (Y) som ingår i samma koncern som bolaget. Vid försäljning av biljetter anges i bolagets information till resenären vilket flygbolag som ansvarar för transporten. Med hänsyn till det anförda bör bolaget anses som en osjälvständig förmedlare utan ett fullständigt arrangörsansvar. Reglerna i 9 b kap. ML är därför inte tillämpliga på den ifrågavarande biljettförsäljningen. –De tjänster som bolaget i det hänseendet tillhandahåller sina kunder är identiska med transporttjänster som tillhandahålls direkt av flygbolagen.

Riksskatteverket (RSV) motsätter sig att svaret på frågorna 1 a och 1 b ändras så att bolagets tillhandahållande av de biljetter som avses i frågan inte skall anses som sådana resetjänster som avses i 9 b kap. ML. Verket anför till stöd för sin ståndpunkt i huvudsak följande. Avgörande för om bestämmelserna i 9 b kap. ML skall tillämpas i förevarande fall är huruvida bolaget agerar i eget namn gentemot de biljettköpande resenärerna. Bolaget har själv uppgett att bolaget anges som avtalspart på de biljetter som avses i frågorna 1 a och 1 b, de s.k. SO-biljetterna, medan flygbolaget anges som avtalspart på de biljetter som avses i fråga 2, de s.k. YSO-biljetterna. RSV kan inte finna att bolagets försäljning av YSO-biljetter på något avgörande sätt skiljer sig från andra resebyråers förmedling av biljetter i annans namn. Ur resenärens synvinkel skiljer sig SO- och YSO-biljetterna – sedda som helhet – åt, trots att det är fråga om samma persontransport. Både då en flygbiljett köps direkt från flygbolaget och då den köps från en förmedlande återförsäljare är det flygbolaget som är resenärens avtalspart. Köper resenären däremot samma flygbiljett från ett reseföretag blir det i stället detta som blir resenärens avtalspart. Förutsatt att reseföretaget i sin tur har förvärvat transporttjänsterna från en annan näringsidkare, i detta fall flygbolaget, skall bestämmelserna i 9 b kap. ML tillämpas.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget säljer flygresor och charterresor till kunder i Sverige. De tjänster som är aktuella i målet är bolagets tillhandahållande av enbart flygresor. Bolaget har angett att biljetter till sådana flygresor är av två slag, SO-biljetter och YSO-biljetter. SO-biljetter gäller för en bestämd flygning och kan köpas endast i bolagets resebutiker, genom bolagets agenter eller på Internet. Biljetterna marknadsförs bl.a. i bolagets katalog. På biljetterna anges bolaget som avtalspart. YSO-biljetterna gäller till en bestämd flygning med flygbolaget Y. De är tillgängliga i Amadeus bokningssystem för reguljära flygbiljetter. De marknadsförs inte i bolagets katalog. På biljetterna anges flygbolaget Y som avtalspart men även bolagets namn anges på dem. I fråga om båda slagen av biljetter gäller att bolaget tar ut marknadsmässig ersättning av kunderna.

Såväl enligt 9 b kap. 1 § ML som enligt artikel 26 i rådets direktiv (EEG) nr 388/77 av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter- Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (sjätte mervärdesskattedirektivet) ställs upp två krav för att de särskilda bestämmelserna om marginalbeskattning skall få tillämpas i fråga om resebyråers m.fl. tillhandahållande av resetjänster. Det ena kravet, som ostridigt är uppfyllt i förevarande fall, är att resebyrån – som det uttrycks i direktivet – använder andra skattskyldiga personers leveranser och tjänster för att tillhandahålla reseprestationer. Det andra kravet är att resebyrån i förhållande till sina kunder uppträder i eget namn.

Twisten i målet gäller om bolaget vid tillhandahållandet av SO- och YSO-biljetter kan anses handla i eget eller annans namn. Som redan nämnts skiljer sig de olika slagen av biljetter åt i några avseenden. Den i detta sammanhang väsentligaste skillnaden är att det enligt vad bolaget upplyst är bolaget som är kundens motpart när det gäller SO-biljetter och flygbolaget som är kundens motpart när det gäller YSO-biljetter. Regeringsrätten finner att detta innebär att bolaget får anses handla i eget namn vid tillhandahållande av SO-biljetter och i annans namn vid tillhandahållande av YSO-biljetter. Detta ställningstagande stöds av EG-domstolens dom i mål C-163/91, Van Ginkel m.fl., (REG 1992 s. I5723) i vilken – angående rekvisitet att resebyrån skall handla i eget namn – anges att bedömningen måste grundas på de särskilda förhållandena i målet, varvid särskild hänsyn skall tas till resebyråns kontraktsrättsliga förpliktelser gentemot resenären (punkt 21).

Skatterättsnämndens beslut skall därför fastställas vad gäller frågorna 1 a och 1 b och fråga 2 skall besvaras i enlighet med vad bolaget och RSV yrkat.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut i vad det avser frågorna 1 a och 1 b.

Regeringsrätten förklarar, med ändring av beslutet beträffande fråga 2, att bolagets tillhandahållande av en med denna fråga avsedd biljett inte utgör omsättning av en sådan resetjänst som avses i 9 b kap. ML.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 19 juni 2003, mål nr 3319-2002

Tolkning av exportbegreppet i mervärdesskattelagen

Omsättning har inte ansetts ske utomlands, enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 ML, i det fall ett svenskt företag (A) säljer en vara till ett engelskt företag (B) som i sin tur säljer varan vidare till ett företag i Sydafrika (C, slutkunden) och där C hämtar varan i Sverige för direkt utförsel till Sydafrika.

Mervärdesskatt, förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 13 år 2002](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till det referatet.

Bolaget överklagade SRN:s förhandsbesked och yrkade därvid att dess försäljning av varorna i fråga skall anses som exportomsättning antingen enligt 5 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, eller enligt artikel 15 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Bolaget hänvisar till vad det tidigare anfört och tillägger bl.a. följande. Av 5 kap. 9 § första stycket 3 ML framgår att omsättning utomlands anses föreligga om en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG. Vilken kund som avses framgår inte klart av lagtexten varför bestämmelsen borde kunna vara tillämplig när det som i förevarande fall finns en mellanhand, (bolag B), som skall faktureras. Det är tänkt att bolaget ska fakturera bolaget B som i sin tur skall fakturera en kund utanför EG (bolag C). Faktum är att någon fysisk leverans aldrig sker till bolag B. Någon annan avsikt än att varorna i fråga ska levereras till en plats utanför EG finns inte och någon faktisk leverans sker inte heller förrän slutkunden hämtar varan. Att omsättningen måste ske direkt till den utländske företagare som hämtar varan framgår inte av lagtexten.

Faktureringen från bolaget gentemot bolag B bör mot bakgrund av det sagda kunna ske utan svensk mervärdesskatt. Bolaget delar inte Skatterättsnämndens uppfattning om tolkningen av artikel 15 i det sjätte mervärdesskattedirektivet. Av nämnda artikel framgår att varorna ska levereras av säljaren eller för säljarens räkning till en plats utanför EG. Bolaget menar att så kommer att vara fallet och att leveransen får anses ske för bolagets räkning eftersom bolag B endast utgör mellanman i en faktureringsrutin. Av direktivtexten framgår inte vilken kund som avses varför artikel 15 måste kunna tillämpas även i ett fall som det nu aktuella.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

RR:s dom den 27 maj 2003, mål nr. 4155-2002

Avfallsskatt

Utfyllnaden med mesa av ett bolags kalkstensgruvor har inte ansetts utgöra sådan deponering eller förvaring som avses i 1 § första stycket lagen om skatt på avfall.

Punktskatt –avfallsskatt, redovisningsperioder under tiden 1 oktober 2001 – 30 september 2004.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 5 juni 2002 har refererats i [rättsfallsprotokoll 16/02](#).

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten med ändring av beskedet skall förklara att utfyllnad av kalkstensgruvor med mesa är att anse som sådan slutlig förvaring eller deponering som avses i 1 § lagen (1999:673) om skatt på avfall, LSA (fråga 1) och att mesa inte kan likställas med kalkstoft alternativt kalksten vid en tillämpning av 3 § första stycket 1 a) LSA (fråga 2).

Under "SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE" anges följande.

"Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden".

"REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

KR:s i Stockholm dom 2003-06-13, mål nr 8187-02

**För treårsinventar (korttidsinventarier) medges inte en
avskrivningstid på tre år.**

Inkomsttaxering 2001

Ett AB (bolaget) skrev i sina räkenskaper av datorer under tre år medan övriga inventarier skrevs av med 20 procent per år. Det var i målet inte ifrågasatt att datorerna var treårsinventarier.

Bolaget hävdade i målet att det var berättigat till avdrag enligt bokföringen, alternativt hela beloppet anskaffningsåret. SKM hävdade att bolaget enbart var berättigat till avdrag för anskaffningskostnaden enligt reglerna för räkenskapsenlig avskrivning eller restvärdeavskrivning och att bolaget därmed inte hade möjlighet att med skatterättslig verkan vare sig avskriva datorerna enligt en avvikande treårig avskrivningsplan eller yrka direktavdrag vid taxeringen.

Såväl LR som KR delade SKM:s bedömning. Yrkande om direktavdrag framställdes av bolaget först i KR.

KR:s domskäl:

”DOMSKÄL

Vad gäller bolagets yrkande om avdrag för anskaffningskostnaden för datorutrustningen i enlighet med inlämnad inkomstdeklaration finner kammarrätten inte anledning att göra annan bedömning än den länsrätten gjort.

Bolaget har först i kammarrätten framställt yrkandet om att medges avdrag för hela anskaffningskostnaden för aktuell datorutrustning. Enligt 6 kap. 19 § första stycket taxeringslagen (1990:324), TL, får klaganden framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. I den proposition som föregick TL framgår att en beloppsmässig utvidgning av talan inte utgör en otillåten taleändring

(prop. 1989/90:74 s. 372 och 417). Enligt kammarrättens mening föreligger inte något hinder mot att pröva bolagets andrahandsyrkande.

Kammarrätten har därmed att ta ställning till om bolaget skall medges direktavdrag för hela anskaffningskostnaden för aktuell datorutrustning.

Enligt 24 § KL beräknas inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i KL. Som huvudregel gäller därför att inkomsten beräknas på samma sätt i redovisningen och i beskattningshänseende. I de fall KL innehåller särskilda regler som avviker från vad som gäller vid den bokföringsmässiga redovisningen skall däremot dessa regler tillämpas vid beskattningen.

Bestämmelsen i punkt 12 av anvisningarna till 23 § KL om direktavdrag för korttidsinventarier innebär att de skattskyldiga kan välja om de vill göra avdrag omedelbart för de utgifter som avses i bestämmelsen. Den är alltså inte tvingande. De skattskyldiga kan också välja att göra avdrag för värdeminskning av sina inventarier enligt bl.a. reglerna om räknenskapsenlig avskrivning. Det finns därför inte stöd för att anse att bokföringsmässiga grunde strider mot bestämmelsen om direktavdrag. Följden härav är att den skattemässiga redovisningen skall följa den bokföringsmässiga. Bolaget har, såvitt framgår, i bokföringen skrivit av de ifrågavarande inventarierna på tre år. Förutsättningar att vid taxeringen medge direktavdrag för datorutrustningen med stöd av punkt 12 av anvisningarna till 23 § KL föreligger därmed inte (jämför RÅ 2000 ref 26).

Kammarrätten finner sammanfattningsvis att överklagandet skall avslås".

I länsrättens dom anges bl.a. följande: "Det är emellertid inte möjligt att göra avdrag för avskrivning på korttidsinventarier med en av den skattskyldige själv vald procentsats under flera år. När det gäller korttidsinventarier är den skattskyldiges val, som anförts ovan, att antingen dra av hela kostnaden under det år då de anskaffats eller skriva av tillgången ihop med övriga inventarier".

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 11 april 2003, mål nr 2149-2002

Tidpunkt för avdrag för SLP på icke avdragsgill avsättning för pensionsutfästelse

Ett aktiebolag har vägrats avdrag för den SLP som belöper på icke avdragsgill kostnad för pensionsutfästelse. SLP skulle påföras vid utbetalningen av pensionen.

Inkomsttaxeringen 1999

Ett aktiebolag (bolaget) yrkade avdrag för den särskilda löneskatt på pensionskostnader (SLP) som belöpte på en otryggad och inte avdragsgill utfästelse för tjänstepension som hade gjorts under året. SLP skulle påföras vid utbetalningen av pensionen. Bolaget åberopade punkt 23 av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen (KL), som säger att avdrag för SLP får göras. Denna bestämmelse tillsammans med det faktum att några speciella krav för avdraget inte ställs i KL fick anses innebära att avdrag skall ske i enlighet med god redovisningssed. Med stöd av Redovisningsrådets rekommendation RR 16, punkt 14, hävdade bolaget att det är i överensstämmelse med god redovisningssed att avsättning för framtida SLP sker.

Länsrätten vägrade bolaget avdrag vid 1999 års taxering. Bolaget överklagade. KR avslog överklagandet och anförde följande:

"Frågan om hur en framtida skyldighet att betala löneskatt på pensionskostnader skall redovisas synes inte direkt ha behandlats vare sig av FAR, Bokföringsnämnden eller Redovisningsrådet. För en pensionsutfästelse som redovisas såsom pensionsskuld i balansräkningen under annan rubrik än Avsatt till pensioner betalas inte löneskatt förrän i samband med pensionsutbetalningarna (1 och 2 §§ SLPL).

Enligt propositionen med förslag till lag om särskild löneskatt bör en viss omständighet så långt som det är möjligt påverka underlaget för den särskilda löneskatten på pensionskostnader under samma beskattningsår som den påverkar inkomsttaxeringen och slutsatsen 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 gäller vid inkomsttaxeringen (prop 1990/91:166 s.46).

I förevarande fall är fråga om en otryggad utfästelse för vilken

avdrag inte medges vid inkomsttaxeringen vid utfästelsen. Den skuldföring avseende den särskilda löneskatten som är jämförlig till pensionsutfästelsen bör därvid behandlas på samma sätt.”

Kommentar:

I princip samma fråga har prövats av Skatterättsnämnden (SRN) den 16 april 2003 i ett förhandsbeskedsärende. SRN hade samma uppfattning som KR i det här refererade målet. Även nämnda förhandsbesked refereras i detta rättsfallsprotokoll. RSV delar KR:s uppfattning och har inte överklagat domen.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.

KR:s i Göteborg dom den 26 juni 2003, mål nr 215-2002

Avdrag för terminssäkring i bolag

Avdrag medgavs för orealiserade förluster på terminskontrakt innebärande en framtida försäljning av utländsk valuta som skulle erhållas p.g.a. rörelsefordringar.

Inkomsttaxeringen 1999

Bolaget har i bokslutet den 31 december 1998 kostnadsfört visst belopp avseende terminssäkring. Beloppet utgör skillnaden mellan balansdagens kurs och avtalad kurs enligt valutakontrakt. För att kurssäkra fordringar tecknas terminskontrakt med en bank enligt vilka bolaget säljer valuta till banken. Bolaget tillämpar en rutin enligt vilken man inte terminssäkrat varje specifik order utan istället ett visst belopp per termin. Terminskontrakten har varierande löptid, som längst ca ett år. Valutakontrakt har tecknats den 4 november 1998 med förfallodagar under 1999. Detta innebär att bolaget är skyldigt att sälja valuta enligt kontrakten. Bolaget har anfört att kostnaden är hänförlig till 1998, det år då kontrakten har tecknats.

SKM ansåg i omprövningsbeslut att avdrag för valutakursdifferensen inte skulle medges. LR delade SKM:s ståndpunkt.

KAMMARRÄTTEN

Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 24 § KL enligt den vid 1999 års taxering gällande lydelsen, värderas fordringar och skulder i utländsk valuta till kursen vid beskattningsårets utgång. Är

en sådan värdering inte förenlig med god redovisningssed tas dock posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed. I förarbetena till den angivna anvisningspunkten (prop. 1990/91:54 s. 236-240 samt s. 303) framhålls att utgångspunkten för värderingen är balansdagens kurs men att i de fall god redovisningssed föreskriver en annan värdering skall denna tillämpas vid värderingen.

Bokföringsnämnden har utfärdat rekommendation nr (BFN R7) för värdering av fordringar och skulder i utländsk valuta. Punkterna 15-19 rör valutasäkring. I punkt 15 anges att om en fordran eller skuld i utländsk valuta är effektivt skyddad av en motpost i utländsk valuta (hedging eller valutasäkring) skall fordringen eller skulden redovisas med hänsyn till detta. Det innebär att förändringar i valutakursen inte skall påverka det bokförda värdet. Vissa förutsättningar skall vara uppfyllda för att en valutasäkringsåtgärd skall anses föreligga. I punkt 19 anges att avsikten med valutasäkring måste ha förelegat vid transaktionstillfället. Av punkterna 15 och 19 framgår att fråga måste vara om specifika poster som valutasäkras var för sig.

Det är ostridigt i målet att de terminskontrakt som bolaget har tecknat med Banken innebär att bolaget förbundit sig att till banken sälja valuta vid kontraktstidens utgång till en i kontraktet angiven kurs samt att terminskontrakten inte skyddar särskilda specifika motposter i utländsk valuta. Varken bolagets förpliktelser gentemot terminskontrakten eller bolagets fordringar i utländsk valuta kan därför anses uppfylla de krav som enligt Bokföringsnämnden skall vara uppfyllda för att en valutasäkringsåtgärd skall anses föreligga. Eftersom bolagets förpliktelser enligt terminskontrakten inte uppfyller kraven på att vara valutasäkrade är de inte undantagna från förändringar av valutakursen. Det har inte ifrågasatts att bolagets förpliktelser ingåtts som ett led i bolagets näringsverksamhet. KR finner på grund härav och eftersom det inte heller har kommit fram någonting i övrigt som utgör skäl att frånga den i punkt 4 första stycket av anvisningarna till 24 § KL angivna utgångspunkten att balansdagens kurs skall tillämpas vid värderingen av bolagets förpliktelser enligt terminskontrakten, att bolaget är berättigat till avdrag för den per balansdagen uppkomna realiserade kursförlusten på dessa kontrakt. Det har inte ifrågasatts att denna förlust uppgått till x kr och bolaget är därför berättigat till avdrag med detta belopp.

Kommentar:

Det lagrum KR stöder sig på, 24 § anv. p. 4 KL, motsvaras i dag av 14 kap. 8 § IL.

RSV är numera av den uppfattningen att terminskontrakt i form av finansiella instrument som används för säkring av valutor ingående i en rörelse i ett aktiebolag sannolikt bör hänföras till kapitalreglerna. Se bl.a. RÅ 1997 ref. 5 I och II samt RÅ 2000 not. 47.

Det innebär att förluster på terminskontrakt inte får dras av förrän beskattning enligt kapitalreglerna ska ske. Detta var enligt 24 § 4 mom. 4 st. SIL då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske, dvs. i detta fall under 1999 (se numera 44 kap. 30 § IL).

RSV anser således att avdrag för förlust borde ha skett vid inkomsttaxeringen år 2000 i stället för 1999.

Detta mål är emellertid inte "rent" utan innehåller ett antal komplikationer. Vidare har problemet om rörelsereglerna eller kapitalreglerna ska tillämpas inte penetrerats. RSV har därför överklagat en annan dom från KR i Göteborg som mera lämpar sig som prejudikatmål. Där yrkar RSV att kapitalreglerna ska tillämpas vid beskattningen av valutakontrakt som använts för säkring av framtida intäkter i form av utländsk valuta p.g.a. en affär i bolagets rörelse. I det fallet innebär emellertid en tillämpning av kapitalreglerna att resultatet av terminerna ska tas upp ett år innan den säkrade valutan erhålls eftersom terminskontrakten löper ut och förnyas innan affären genomförs. Se KR:s i Göteborg dom den 26 maj 2003, mål nr 3080-2002, Säkring av kundfordran, rörelse eller kapitalregler.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 26 maj 2003, målnr 3080-2002

Säkring av kundfordran, rörelse eller kapitalregler

Ett företag har använt valutaterminer för att säkra kundfordringar i rörelse. Rörelsereglerna och inte reavinstreglerna har ansetts tillämpliga.

Inkomsttaxeringen 1996

Ett bolag som bedriver rörelse har säkrat kundfordringar i utländsk valuta med valutaterminer. Det underliggande avtalet drog emellertid ut på tiden och terminerna löpte ut och fullgjordes. I stället ingicks nya terminsavtal som säkrade valutariskerna återstoden av kundfordringarnas löptid. Bolaget avsatte vinsten på terminskontrakten till en valutavinstreserv och yrkade avdrag för avsättningsbeloppet i deklarationen.

SKM och LR ansåg att valutaterminerna skulle beskattas enligt

reavinstreglerna. Det innebar att de skulle skattas av vid bytet till nya terminer. Inget avdrag för avsättning till valutakursvinstreserv fick göras. Bolaget överklagade LR:s dom och yrkade avdrag för avsättning till valutavinstreserven.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Det är ostridigt att bolaget inte bedrivit någon särskild yrkesmässig handel med valutaterminer. De valutaterminskontrakt som bolaget har ingått får i stället anses ha ingåtts som ett led i bolagets normala verksamhet. Frågan i målet är om vinsten på de valutaterminskontrakt som löpt ut under 1995 och som avsett valutasäkring på ordervärdet av två projekt ska beskattas enligt de s. k. "realisationsvinstreglerna" eller enligt "rörelsereglererna".

Frågan om beskattningen av vinst på valutaterminer prövades av Regeringsrätten i RÅ 1991 ref. 106. Omständigheterna var följande. Ett svenskt aktiebolag hade genomfört en nyemission av aktier i USA. Bolaget hade före hemtagningen av likviden sålt denna successivt på termin till en högre genomsnittskurs än kursen den dag då likviden togs hem. Bolagets egna kapital ökades med likviden omräknad till svensk valuta efter terminskurs. Regeringsrätten uttalade att det kapital som ett aktiebolag tillförs genom en nyemission inte är en skattepliktig intäkt för bolaget. Det föreligger inte någon rättslig grund för att i beskattningshänseende betrakta valutaväxlingen som en separat transaktion innebärande att en skattepliktig kursvinst uppkommit på grund av den genomsnittliga nivån på terminskurserna överstigit den på likviddagen gällande kursen. Det i svensk valuta tillförda kapitalet är därmed i sin helhet av skattefri natur.

I Riksskatteverkets rapport om redovisning och beskattning av finansiella instrument inom företagssektorn (RSV Rapport 1996: 1 s. 97-98) uttalar granskningsgruppen att instrument, vars syfte är att säkra risker i den ordinarie verksamheten, bör hänföras till denna verksamhet. Om det står klart att det är fråga om säkring bör instrumenten hänföras till den yrkesmässiga verksamheten. De skulle därmed inte bli föremål för realisationsvinstbeskattning utan i stället tillämpas bokföringsmässiga grunder vid beskattningen. Instrument som säkrar reavinststillgångar, som inte har samband med näringsverksamheten, t.ex. kapitalplaceringsaktierna, torde dock bli föremål för realisationsvinstbeskattning oavsett hur de redovisas i bokföringen.

Skattemyndigheten – och länsrätten – har huvudsakligen byggt sitt ställningstagande på Regeringsrättens avgörande i RÅ 1997 ref. 5. Den avgörande frågan i målet är hur detta rättsfall (förhandsbesked) skall tolkas. Omständigheterna i målet var i huvudsak följande. Ett bostadsaktiebolag ägde och förvaltade fastigheter. I syfte att minska

ränterisken på upplåningen för fastighetsinnehavet tecknade bolaget terminsavtal avseende räntan. Frågan var om beskattningsreglerna för näringsverksamhet (rörelse) eller för realisationsvinst skulle tillämpas på resultatet av transaktionerna med ränteterminer. Om rörelsereglerna ansågs tillämpliga skulle vinst eller förlust på terminskontraktet få periodiseras över löptiden (20 december 1995 – 20 december 1996) för den underliggande krediten. Således skulle 11/365 redovisas mot 1995 års räntekostnader och återstoden 354/365 redovisas mot 1996 års räntekostnader.

Skatterättsnämnden uttalade. Bostadsbolagets syfte med att teckna terminskontrakten är att neutralisera de ränterisker som är förenade med den av fastighetsinnehavet betingade upplåningen. Fråga är således inte om en vid sidan av fastighetsförvaltningen bedriven handel med värdepapper e.d. Eftersom terminerna förvärvas som ett led i fastighetsförvaltningen skall de behandlas på motsvarande sätt som andra i den verksamheten förvärvade finansiella instrument. Beskattning skall alltså ske enligt reavinstreglerna. Det innebär bl.a. att skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust inträder det beskattningsår då fullgörandet enligt terminsavtalet skall ske (24 § 4 mom. fjärde stycket första meningen lagen om statlig inkomstskatt (SIL).

Utgången i RÅ 1997 ref. 5 innebar att realisationsvinstreglerna skulle tillämpas och att rörelsebeskattning – periodisering – inte tilläts och skattemyndigheten och länsrätten har tolkat rättsfallet som att vinst respektive förlust på valutaterminer alltid ska beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Enligt kammarrättens mening bör dock rättsfallet inte ges en så generell tolkning utan man måste också se på de speciella omständigheterna i rättsfallet. Räntesäkringen avsåg lån på anläggningstillgångar. Vinst respektive förlust vid avyttringen av sådana tillgångar skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Mot den bakgrunden kan skatterättsnämndens uttalande att "Eftersom terminerna förvärvas som ett led i fastighetsförvaltningen skall de behandlas på motsvarande sätt som andra i den verksamheten förvärvade finansiella instrument" logiskt inte leda till en annan slutsats än att även vinsten respektive förlusten på ränteterminerna skall beskattas enligt realisationsvinstreglerna. Om man ser rättsfallet på detta sätt blir det naturligt och förenligt med RÅ 1997 ref. 5 att i ett fall där valutasäkringen är avsedd att skydda värdet på omsättningstillgångar beskatta resultatet av terminskontrakten enligt rörelsereglerna. En sådan tolkning av RÅ 1997 ref. 5 stämmer dessutom väl överens med utgången i RÅ 1991 ref. 106 att koppla kursvinsten till den underliggande transaktionen samt ovan angivna uttalande i RSV Rapport 1996:1. Denna tolkning stöds även av det av bolaget ingivna utlåtandet i målet av professor Per Thorell. (Jfr även Leif Wernevis artikel i Balans 8-9/98).

I förevarande mål har valutaterminskontrakten tecknats för att säkra ordervärdet på två projekt som ostridigt utgjort *omsättningstillgångar*. Vinst respektive förlust på försäljningen av

dessa skall beskattas enligt rörelsereglerna. Skäl föreligger då för att beskatta även de terminsavtal som ingåtts för att säkra försäljningsvärdet på projekten enligt rörelsereglerna, dvs. tillåta bolaget att göra den yrkade avsättningen till valutavinstreserv under förutsättning att en sådan avsättning inte är oförenlig med god redovisningssed.

I målet har såväl auktoriserade revisorn Lars Eklund vid Price Waterhouse som professorn Per Thorell uttalat att bolagets hantering av valutaterminer överensstämmer med god redovisningssed. Skäl att inte godta denna uppfattning har enligt kammarrättens uppfattning inte framkommit i målet.

Mot bakgrund av det anförda skall bolagets överklagande bifallas.

Kommentar:

RSV delar inte kammarrättens tolkning av RÅ 1997 ref. 5 I och II utan anser att gällande rätt innebär att finansiella instrument som inte utgör lager ska beskattas enligt kapitalreglerna (reavinstreglerna). Detta gäller även då instrumenten, som i det här fallet, är näringsbetingade.

Att lagstiftaren delar denna uppfattning framgår av prop. 1999/2000:2 s. 327 och 169, prop. 2002/2003:40 s. 61 och dep. PM Fi 2003/2004 s. 9.

RSV har överklagat domen till Regeringsrätten.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 21 maj 2003

Allokerad återbäring vid avräkning av tidigare tryggande vid beräkning av det skattemässiga avdragsutrymmet för pensionskostnader enligt kompletteringsregeln

Traditionellt förvaltade pensionsförsäkringar avräknas endast med det garanterade värdet, dvs. fribrevsvärdet, utan hänsyn till den allokerade återbäringen

Inkomsttaxeringarna 2003-2005

Ett bolag överväger att göra en engångsavsättning enligt kompletteringsregeln till en nytecknad tjänstepensionsförsäkring för en av sina anställda. För att avgöra hur stor avsättning som kan göras med skattemässig avdragsrätt behöver bolaget svar på nedanstående frågor.

”Fråga 1

Skall det vid avräkning av tidigare trygganden i form av traditionellt förvaltade pensionsförsäkringar i avräkningsbeloppet, utöver det garanterade värdet, även inräknas den under risk stående allokerade återbäringen?

Fråga 2

Om svaret på fråga 1 är jakande, vid vilket tidpunkt skall värdet av den allokerade återbäringen avläsas vid detta avräkningsförfarande? Är det vid tidpunkten för ansökan om att teckna en ny tjänstepensionsförsäkring, eller vid tidpunkten för premiebetalningen efter det att försäkring har beviljats, eller vid tidpunkten för arbetsgivarens inlämnande av deklarationen eller, om det inte är frågan om någon av dessa tidpunkter, vid vilken annan tidpunkt?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Vid avräkning av tidigare tryggande i form av traditionellt förvaltade pensionsförsäkringar skall inte i avräkningsbeloppet, utöver det garanterade värdet, även inräknas den under risk stående allokerade återbäringen.

MOTIVERING

Fråga 1

Bolaget överväger att göra en avsättning enligt kompletteringsregeln i 28 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, till en nytecknad tjänstepensionsförsäkring för en av sina anställda. Enligt 28 kap. 12 § skall, när avdraget för avtalad ålderspension beräknas, värdet av sådan ålderspension för arbetstagaren räknas av som har tryggats under beskattningsåret eller tidigare av arbetsgivaren eller av någon annan arbetsgivare. Sökanden frågar om, vid avräkningen av värdet av tidigare tryggande, i avräkningsbeloppet även skall inräknas den under risk stående allokerade återbäringen (fråga 1) och om svaret på fråga 1 är jakande, vid vilken tidpunkt värdet av den allokerade återbäringen skall avläsas (fråga 2).

Nämnden gör följande bedömning.

Motsvarigheten till nuvarande bestämmelse infördes år 1976 i anvisningspunkten 2 e fjärde stycket till 29 § kommunalskattelagen (1928:370) och hade vid lagens upphörande sin placering i anvisningspunkten 20 d femte stycket till 23 §. Bortsett från att det numera endast är fråga om ålderspension har bestämmelsen samma innehåll som vid införandet.

När nya avdragsregler för tjänstepensionskostnader föreslogs i departementspromemorian (Ds 1997:39) Företagens avdragsrätt för pensionskostnader fanns såvitt avser den nämnda bestämmelsen ett förslag om ändrad lydelse så att det uttryckligen angavs att allokerad återbäring skulle beaktas vid beräkningen av värdet av sådan pensionsrätt som skall avräknas. Av förslaget till övergångsbestämmelser framgår vidare att bestämmelsen skulle tillämpas första gången vid 2008 års taxering. Förslaget får ses mot bakgrund av att promemorieförfattarna synes uppfattat rättslaget så att allokerad återbäring inte beaktades vid värdering i dessa fall (promemorian s. 88-91, jfr s. 16 och 20).

Med hänvisning till att man ville få till stånd starkt förenklade regler och ett regelsystem som inte missgynnar mindre och medelstora företag valde regeringen att inte genomföra det system som föreslogs i promemorian utan lade i stället fram ett nytt förslag till avdragsregler (prop. 1997/98:146 s. 59). I propositionens lagförslag ingick inte förslaget att beakta allokerad återbäring vid beräkningen av värdet av sådan pensionsrätt som skall avräknas. Det innebar att lagtexten i aktuellt hänseende förblev densamma som tidigare (jfr prop. s. 11). Bestämmelsen kommenteras endast i författningskommentaren där det anges att någon ändring av gällande rätt vad gäller vilket värde av den ålderspension som skall avräknas inte är avsedd (prop. s. 77).

Ordalydelsen av bestämmelsen i 28 kap. 12 § IL är så allmänt utformad att den i sig skulle kunna inrymma både en tolkning att allokerad återbäring skall beaktas och en tolkning att så inte skall ske. Förarbetena vid bestämmelsens införande år 1976 ger ingen ytterligare ledning.

Avsaknaden av avgörande i praxis får anses bekräfta att det funnits en allmän uppfattning att den allokerade återbäringen inte skall beaktas. Även lagstiftaren får – i samband med 1997 års reglering av pensionsavdragsreglerna – anses ha gett uttryck för samma uppfattning om gällande rätt.

Enligt nämndens uppfattning bör i ett fall som det förevarande när varken lagtextens ordalydelse, dess förarbeten eller praxis ger vägledning allmänna lämplighetsynpunkter vägas in vid

tillämpningen. Det talar för en tolkning som leder till det fördelaktigaste resultatet för den skattskyldige. Vad som nu sagts förstärks av att, som i det här fallet, skattemyndigheterna vid en praktiska tillämpningen godtagit en sådan tolkning. Med hänsyn härtill och till vad som anförts i övrigt anser nämnden att allokera återbäring inte skall beaktas vid tillämpningen av 28 kap. 12 § IL.

Fråga 2 förfaller.”

Kommentar:

Praxis i frågan om allokerad återbäring på traditionellt förvaltade pensionsförsäkringar ska avräknas vid tillämpning av kompletteringsregel eller inte saknas. RSV anser att en avräkning av allokerad återbäring ska ske och har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 16 april 2003

Särskild löneskatt avseende direktpension säkerställd med kapitalförsäkring

Väljer ett aktiebolag att skuldföra i enlighet med bestämmelserna i tryggandelagen ska skuldökningen ingå i underlagsberäkningen för SLP även när pensionsutbetalningen har säkerställts med kapitalförsäkring

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

Ett fåmansbolag ägs av två personer, varav en, X, har bestämmande inflytande och en, Y, saknar bestämmande inflytande. Delägarna har inget släktskap med varann.

Bolaget har i samband med utfästelser om direktpension säkerställt dessa utfästelser med kapitalförsäkringar. Den upplupna pensionsreserven har tidigare räknats som skuldförts i balansräkningen på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser för bägge delägarna. Bolaget har nu ändrat redovisningsprinciper i enlighet med 5 § lagen om tryggande av pensionsutfästelse m.m. om skuldföring på konto i balansräkningen. Samtidigt har pensionsreserven för pensionsutfästelse till person med bestämmande inflytande skuldförts i balansräkningen under rubriken övriga avsättningar.

Bolaget har inte något år erlagt särskild löneskatt (SLP) på de skuldförda och genom kapitalförsäkring säkerställda direktpensionslöftena.

Bolaget önskar nu en prövning av ovanstående förfarande avseende SLP mot bakgrund av RÅ 2001 not 166.

Dessutom önskar bolaget en prövning av konsekvenserna vid avstående av pension när det gäller inkomsttaxeringen och beskattningsunderlaget till SLP bl.a. mot bakgrund av RÅ 1987 ref. 131. Av nedanstående frågor besvarade SRN endast de två första. De övriga frågorna avvisades.

Fråga 1

Föranleder reglerna i 2 § lagen om särskild löneskatt på pensionskostnader att ökning av avsättning som sker i balansräkningen avseende beskattningsåret 2002 under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelse avseende pensionsåtagandet för person utan bestämmande inflytande skall ingå i beskattningsunderlaget för särskild löneskatt?

Fråga 2

Skall det förhållandet att pensionsutfästelsen till person med bestämmande inflytande redovisas under rubriken Övriga avsättningar föranleda att särskild löneskatt skall betalas först vid utbetalning av pensionen?

Fråga 3

Om delägarna definitivt/oåterkalleligt helt eller delvis avstår från pension enligt direktpensionsutfästelserna innan utbetalningstidpunkten inträder, innebär detta att underlaget för beräkning av särskild löneskatt skall minskas enligt 2 § första stycket g) SLPL? Om frågan besvaras jakande, gäller detta oavsett hur pensionsåtagandena har redovisats i bolagets balansräkning?

Fråga 4

För det fall delägarna definitivt/oåterkalleligt helt eller delvis avstår från direktpensionsutfästelserna innebär detta att det uppkommer en skattepliktig intäkt i bolaget enligt inkomstskattelagen?

Fråga 5

Uppkommer några beskattningskonsekvenser enligt inkomstskattelagen för person med bestämmande inflytande samt för person utan bestämmande inflytande om dessa definitivt/ oåterkalleligt helt eller delvis avstår från pension enligt gjorda utfästelser?

Fråga 6

Blir det någon skillnad i svaren ovan om det definitiva/oåterkalleliga avståendet sker inför en överlåtelse av aktierna i Bolaget?(Det kan därvid förutsättas att köpeskillingen för aktierna därigenom ökar.)

Fråga 7

Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på ovan beskrivna transaktioner?

FÖRHANDBESKED

”Fråga 1

Ifrågavarande ökning av avsättningen i balansräkningen avseende pensionsutfästelse till person utan bestämmande inflytande påverkar beskattningsunderlaget enligt 2 § första stycket c lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL.

Fråga 2

Ifrågavarande ökning av avsättningen i balansräkningen avseende pensionsutfästelse till person med bestämmande inflytande påverkar inte beskattningsunderlaget enligt 2 § första stycket c SLPL utan först vid utbetalningen av pensionen enligt 2 § första stycket d SLPL.

MOTIVERING

Bolaget ägs av X och Y. X äger 66,66 procent av aktierna i bolaget och Y 33,33 procent av aktierna. Bolaget har årligen sedan 1996 tecknat kapitalförsäkringar i samband med utfästelse om direktpension till ägarna. Kapitalförsäkringarna har pantförskrivits till de pensionsberättigade som säkerhet för bolagets fullgörande av pensionsutfästelserna. Bolaget har t.o.m. beskattningsåret 2000 i balansräkningen redovisat pensionsåtagandena för X och Y under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Bolaget har nu ändrat redovisningen av pensionsskuld såvitt avser delägare med bestämmande inflytande. I balansräkningen avseende beskattningsåret 2001 redovisar Bolaget den del som avser utfäst pension till X istället under rubriken Övriga avsättningar. Detta på

grund av att X har bestämmande inflytande över Bolaget. Denna ändring har skett för att redovisningen skall överensstämma med reglerna i lagen (1967:504) om tryggnad av pensionsutfästelse m. m., tryggandelagen, om särskild redovisning av pensionssskuld.

Bolaget avser att under beskattningsåret 2002 i samband med löfte om direktutfäst pension teckna kapitalförsäkringar om sammanlagt ca 15 mkr. Kapitalförsäkringarna kommer att pantförskrivas som säkerhet för den direktutfästa pensionen. Bolaget kommer att i balansräkningen år 2002 redovisa den utfästa pensionen till Y som skuld under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser medan pensionsåtagandet avseende X kommer att redovisas under rubriken Övriga avsättningar. Bolaget vill ha besked om särskild löneskatt skall betalas vid avsättning till pensionssskuld eller vid utbetalning av pension (frågorna 1-2). Vidare ställs ett antal frågor kring skattekonsekvenserna vid avstående av pension (frågorna 3-6) och tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt på ifrågavarande transaktioner (fråga 7) samt en tillägsfråga angående reservering för framtida särskild löneskatt på pensionskostnader.

Enligt 2 § första stycket SLPL beräknas beskattningsunderlaget som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter. Bland plusposterna ingår enligt första stycket c en ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt tryggandelagen eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag.

En arbetsgivares utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande kan enligt 1 § första stycket tryggandelagen tryggas genom särskild redovisning av pensionssskuld eller avsättning av medel till pensionsstiftelse. I 4 § finns en definition vad som menas med allmän pensionsplan.

I 5-8 §§ finns bestämmelser om särskild redovisning av pensionssskuld.

En arbetsgivare äger enligt 5 § första stycket i balansräkningen som skuld under rubriken Avsatt till pensioner uppta vad han enligt allmän pensionsplan åtagit sig att redovisa under denna rubrik. Enligt andra stycket äger bl.a. aktiebolag under rubriken Avsatt till pensioner redovisa även upplupen del av pensionsutfästelse som ej omfattas av allmän pensionsplan. Detta gäller inte i fåmansbolag för anställda, som har ett bestämmande inflytande över bolaget, under den tid det bestämmande inflytandet består. Rättsverkningarna av avsättningen regleras i 6-8 §§. Bestämmelsen 8 a § kompletterar 5 § och avser arbetsgivare som omfattas av bl.a. årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Sådana arbetsgivare skall istället redovisa motsvarande belopp som en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

Enligt vad som framgår av handlingarna uppfyller ifrågavarande skuldökning kraven enligt bestämmelserna i 5 § andra stycket och 8 a § tryggandelagen. Bolagets skall därmed betala särskild löneskatt på skuldökningen. Att bolaget saknar avdragsrätt för avsättningen enligt inkomstskattelagen (1999:1229) medför ingen annan bedömning.

Fråga 2

Eftersom delägaren genom sitt aktieinnehav i Bolaget har ett sådant bestämmande inflytande som avses i 5 § andra stycket och 8 a § tryggandelagen kan den aktuella pensionsavsättningen inte tryggas enligt lagen. Vid sådant förhållande aktualiseras betalning av särskild löneskatt på pensionskostnader enligt 2 § första stycket d SLPL först i samband med utbetalning av pensionen.

AVVISNING

Ansökningen i övrigt lämpar sig inte för förhandsbesked och avvisas därför."

RSV har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet.

Den sökande har överklagat förhandsbeskedet avseende fråga 1.

Kommentar:

I likhet med SRN anser RSV att om en enligt 5 och 8 a) §§ TrL tillåten skuldföring redovisas på konto Avsatt till pensioner eller på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser, jämte årlig skuldökning för delägare utan bestämmande inflytande i ett fåmansbolag, så skall skuldökningen oavsett avdragsrätt belastas med SLP. Detta gäller oavsett hur skulden säkerställts.

Vidare anser RSV, i likhet med SRN, att en avsättning för pensionsåtagande till en delägare i fåmansbolag med bestämmande inflytande och som inte utgör pensionsåtagande enligt faktisk anslutning till allmän pensionsplan, inte får skuldföras på konto Avsatt till pensioner eller på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt 5 § och 8 a § TrL och inte heller leder till att SLP påförs i samband med avsättningen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 16 april 2003

**Särskild löneskatt avseende kontoavsättningar i
balansräkningen för icke avdragsgilla pensionskostnader**

**Väljer ett aktiebolag att skuldföra i balansräkningen i enlighet
med bestämmelserna i tryggandelagen ska skuldökningen
ingå i underlaget för SLP - inte annars. En avsättning för
framtida SLP på den bokförda pensionsskulden är inte
avdragsgill vid inkomsttaxeringen.**

Inkomsttaxeringarna 2002-2006

Ett bolag, som ingår i en större koncern, har förutom pensionsåtaganden enligt allmän pensionsplan även åtaganden som redovisats som särskilda pensionsåtaganden mot anställda enligt bestämmelserna i 5 § OCH 8 a) § TrL. Avdrag har inte yrkats för de särskilda pensionsåtagandena utöver allmän pensionsplan. Redovisad skuld innehåller således både avdragsgilla och icke avdragsgilla pensionsåtaganden. Hela pensionsskulden på konto har kreditförsäkrats hos FPG.

Bolaget önskar nu, mot bakgrund Regeringsrättens dom 2001-11-30, mål nr 563-2001, RÅ 2001 not 166 gällande en idrottsförening, få besvarat följande frågor avseende skuldföring och redovisning på konto i balansräkning samt beräkning av underlag för särskild löneskatt på pensionskostnader.

Fråga 1

I belysning av den nämnda regeringsrättsdomen: Är det likväldigt korrekt att Bolaget med hittillsvarande - ovan beskrivna - redovisningsteknik, tar upp pensionsskuldens årliga ökningsbelopp i sammanställningen för särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) fastän inkomstskatterättslig avdragsrätt för reserveringen för utfästelserna inte föreligger?

Fråga 2

Ändras löneskatteredovisningen för pensionsskuldens årliga ökningsbelopp och i så fall hur, om åtagandenas ökningsbelopp ("skuldökningen") även fortsättningsvis skuldförs enligt

bakgrundsbeskrivningen ovan men åtagandena i stället för med kreditförsäkring fortsättningsvis säkerställs med panträtt i kapitalförsäkring som Bolaget köper och äger samt redovisar som tillgång i balansräkningen?

Fråga 3

Ändras löneskatteredovisningen för pensionsskuldens årliga ökningsbelopp och i så fall hur, om åtagandenas ökningsbelopp ("skuldökningen") även fortsättningsvis skuldförs enligt bakgrundsbeskrivningen ovan men åtagandena säkerställs på annat sätt än med kreditförsäkring eller panträtt i företagsägda kapitalförsäkringar alternativt inte säkerställs alls?

I den mån svaren på de ovanstående frågorna blir att särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP) ska utgå på ökningsbelopp som redovisas enligt tryggandelagen, önskas svar å följande ytterligare frågor:

Fråga 4

a) Uppskjuts löneskatten på ökningsbelopp på befintliga utfästelser och/eller på värde av nya utfästelser till dess pension betalas ut, om ökningsbelopp i stället redovisas som Övrig pensionsskuld på annan delpost under huvudrubriken Avsättning för pensioner och liknande förpliktelser än på den delpost som faller inom tryggandelagen?

b) Blir svaret på fråga a) samma oavsett om pension säkerställts genom kreditförsäkring, panträtt i företagsägd kapitalförsäkring alternativt inte säkerställts alls? Om det blir ett annat svar på fråga a) jämför med svaret på fråga b): vad gäller då vid de olika i fråga b) nämnda alternativen?

Fråga 5

Om och i de fall löneskatt omedelbart tas ut vid redovisning som i fråga 4, vilket innebär ett skattemässigt underkännande av rätt att på annan delpost under huvudrubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser redovisa sådan pensionsskuld som arbetsgivaren äger redovisa enligt den delpost under den nämnda huvudrubriken, som fall inom tryggandelagen:

a) Kan löneskatten i så fall uppskjutas genom att redovisning av pensionsskuld i stället görs under någon helt annan rubrik än Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser?

b) Blir svaret på fråga a) samma oavsett om säkerställande sker genom kreditförsäkring, panträtt i företagsägda kapitalförsäkring

alternativt pensionen inte säkerställts alls? Om det blir ett annat svar på fråga a) jämfört med svaret på fråga b): Vad gäller då vid de olika i fråga b) nämna alternativen?

Fråga 6

Om och i den mån – vid alternativen inom frågorna 4 och 5 – omedelbar löneskatt inte tas ut föreligger likväl ett företagsekonomiskt och redovisningsmässigt behov av att belasta Bolagets resultat med kostnad för löneskatt på intjänad pensionsrätt, eftersom löneskatt ju ska betalas då pensionen betalas ut och till dess är en skuld.

a) Behovet kan tillgodoses genom att den redovisade pensionsskulden ökas med värdet av beräknad löneskatt. Uppbyggnaden av redovisad pensionsskuld sker ju i samtliga fall utan avdragsrätt, men vad gäller ur avdragssynpunkt för den därpå belöpande och som kostnadspålägg redovisade skulden för framtida löneskatt? Är sådan löneskattereservering avdragsgill enligt 14 kap. 2 § IL eller på någon annan grund?

b) Påverkas frågan om avdragsrätt för reserveringen för framtida löneskattebetalning av om reserveringen i stället för att enligt a) läggas på pensionsskulden redovisas under en annan post för upplupna kostnader i balansräkningen? I så fall hur?

FÖRHANDBESKED

”Frågorna 1-3

Ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m., tryggandelagen, eller i delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser enligt 8 a § samma lag påverkar beskattningsunderlaget till särskild löneskatt för pensionskostnader, enligt 2 § första stycket c lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL.

Fråga 4

Om ökningsbeloppet i stället redovisas som annan delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser än sådan som avses i 8 a § tryggandelagen påverkas inte beskattningsunderlaget enligt 2 § första stycket c SLPL.

Fråga 6

En reservering för särskild löneskatt är inte avdragsgill.

MOTIVERING

Bolaget, som ingår i X-koncernen, har förutom åtaganden enligt allmän pensionsplan, särskilda pensionsåtaganden (utfästelser) mot en del anställda som Bolaget redovisat enligt 5 § andra stycket och 8 a § tryggandelagen. Avdrag har inte yrkats för de sålunda skuldförda kostnaderna för de särskilda utfästelserna, vilket innebär att redovisad skuld består av beskattade medel. Den årliga skuldökningen avseende de särskilda utfästelserna har tagits upp i sammanställningen för särskild löneskatt på pensionskostnader. För de pensionsberättigades säkerhet är utfästelserna kreditförsäkrade hos Försäkringsbolaget Pensionsgaranti, ömsesidigt (FPG).

Bolaget som avser att göra ytterligare avsättningar för dessa utfästelser och eventuellt nya utfästelser önskar besked om uttaget av särskild löneskatt påverkas av om skattemässig avdragsrätt inte föreligger för pensionsavsättningarna och om det har någon betydelse om och hur en pensionsutfästelse säkerställs (frågorna 1-3). Vidare vill Bolaget veta om uttaget av särskild löneskatt påverkas av om en avsättning till pensionsskuld, som i och för sig uppfyller tryggandelagens krav för tryggande, görs under en annan rubrik (frågorna 4-5) och slutligen om avdragsrätt föreligger för reservering av framtida löneskatt (fråga 6).

Enligt 2 § första stycket SLPL beräknas beskattningsunderlaget som den under beskattningsåret uppkomna skillnaden mellan ett antal plus- och minusposter. Bland plusposterna ingår enligt första stycket c en ökning av avsättning under rubriken Avsatt till pensioner enligt tryggandelagen eller i sådan delpost som avses i 8 a § samma lag.

En arbetsgivares utfästelse om pension till arbetstagare eller arbetstagares efterlevande kan enligt 1 § första stycket tryggandelagen tryggas genom särskild redovisning av pensionsskuld eller avsättning av medel till pensionsstiftelse. I 4 § finns en definition vad som menas med allmän pensionsplan.

I 5-8 §§ finns bestämmelser om särskild redovisning av pensionsskuld.

En arbetsgivare äger enligt 5 § första stycket i balansräkningen som skuld under rubriken Avsatt till pensioner uppta vad han enligt allmän pensionsplan åtagit sig att redovisa under denna rubrik. Enligt andra stycket äger bl.a. aktiebolag under rubriken Avsatt till pensioner redovisa även upplupen del av pensionsutfästelse som ej omfattas av allmän pensionsplan. Detta gäller inte i fåmansbolag för anställda, som har ett bestämmande inflytande över bolaget, under

den tid det bestämmande inflytandet består. Rättsverkningarna av avsättningen regleras i 6-8 §§. Bestämmelsen 8 a § kompletterar 5 § och avser arbetsgivare som omfattas av bl.a. årsredovisningslagen (1995: 1554), ÅRL. Sådana arbetsgivare skall istället redovisa motsvarande belopp som en delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser.

Nämnden gör följande bedömning.

Frågorna 1-3

Enligt givna förutsättningar uppfyller de ifrågavarande skuldökningarna kraven enligt bestämmelserna i 5 andra stycket och 8 a § tryggandelagen. Bolaget skall därmed betala särskild löneskatt på en skuldökning. Att bolaget saknar avdragsrätt för avsättningarna enligt inkomstskattelagen (1999:1229) medför ingen annan bedömning.

Fråga 4

Frågan gäller om en pensionsskuld kan redovisas i balansräkningen på annat sätt än vad som anges i 5 och 8 a §§ tryggandelagen och om den därmed inte skall beaktas vid beräkningen av beskattningsunderlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader enligt 2 § första stycket c SLPL.

Tryggandelagen tillkom år 1967 tillsammans med ändrade skatteregler i syfte att bl.a. åstadkomma överensstämmelse mellan civilrättens och skatterättens regler när det gällde företagets avdragsrätt för pensionskostnader vid inkomstbeskattningen (SFS 1967:531 och 546). Det innebar att om företagen redovisade sina pensionsutfästelser så att de tryggades enligt tryggandelagen så hade de också rätt till avdrag vid inkomstbeskattningen. Situationen har förändrats till följd av de ändringar av avdragsrätten som skett genom särskilda villkor som införts i skattebestämmelserna och genom införandet av SLPL.

Vid tidpunkten för tryggandelagens tillkomst fanns alltså i normalfallet knappast någon anledning att redovisa en pensionsskuld på annat sätt än genom en avsättning så att den tryggades enligt tryggandelagen. Ordalydelsen i 5 § andra stycket andra meningen, "aktiebolag äger under rubriken Avsatt till pensioner redovisa även upplupen del av pensionsutfästelse som ej omfattas av allmän pensionsplan" (första stycket innehåller motsvarande formulering), talar emellertid för att tryggandelagen inte utesluter att en pensionsskuld redovisas på annan plats i balansräkningen än under nämnda rubrik, dvs. att avsättningen görs med beskattade medel. Stöd för denna uppfattning finns i förarbetena till införandet av tryggandelagen där departementschefen i specialmotiveringen till en

följdändring i dåvarande aktiebolagslagen (införande av posten "pensionsskuld som redovisas under rubriken Avsatt till pensioner" under Långfristiga skulder i balansräkningsschemat) anslöt sig till ett påpekande från Föreningen auktoriserade revisorer (FAR) om att det följde av gällande rätt att en eventuellt förekommande avsättning till beskattad pensionsskuld skulle redovisas separat under Långfristiga skulder (prop. 1967:83 s. 201 f.).

Det är vidare nämndens bedömning att det inte strider mot god redovisningssed att ta upp pensionsskuld under annan rubrik i balansräkningen än under rubriken Avsatt till pensioner eller som en annan delpost under rubriken Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser än sådan som avses i 8 a § tryggandelagen (se FAR:s rekommendation nr 4 Redovisning av pensionsskuld och pensionskostnad under rubriken Överväganden och rekommendationer 1. Redovisning som skuld samt författningskommentaren till 3 kap. 4 § tredje stycket ÅRL, prop. 1995/96:10 del II s. 191).

Som en följd härav skall bolagets underlag enligt 2 § första stycket c SLPL inte påverkas av om en ökning av pensionsåtagande redovisas i balansräkningen på ovan diskuterat sätt. För svaret har det inte någon betydelse om eller hur utfästelsen säkerställs.

Fråga 5 förfaller.

Fråga 6

Särskild löneskatt på pensionskostnader är enligt 16 kap. 17 § IL en avdragsgill kostnad i näringsverksamheten och motsvarar den s.k. skattedelen i av socialavgifterna och bör därför behandlas som en lönebikostnad (jfr BFN U 91:3).

Eftersom en avsättning för pension under en annan rubrik än konto Avsatt till pension eller sådan delpost som avses i 8 a § tryggandelagen inte är avdragsgill bör inte heller en avsättning motsvarande framtida särskild löneskatt vara avdragsgill. Bolaget har, oavsett hur posten redovisas i de olika omfrågade alternativen, därför inte rätt till skatteavdrag för en avsättning för framtida särskild löneskatt."

Både sökanden och RSV har överklagat förhandsbeskedet.

Kommentar:

SRN anser, till skillnad från RSV, att tryggandelagens bestämmelser inte utesluter att pensionsskuld redovisas på annan plats i balansräkningen än de på den plats som omtalas i 5 och 8 a §§ TrL,

dvs. på konto Avsatt till pensioner eller på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Enligt SRN strider det vidare inte mot god redovisningssed att ta upp pensionsskuld under annan rubrik än som anvisas i TrL.

I likhet med SRN anser RSV att om en enligt 5 och 8 a) §§ TrL tillåten skuldföring redovisas på konto Avsatt till pensioner eller på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser jämte årlig skuldökning skall skuldökningen oavsett avdragsrätt belastas med SLP. Detta gäller oavsett hur skulden säkerställts.

SRN anser, också i likhet med RSV, att en avsättning för beräknad särskild löneskatt på de kostnadsförda pensionsåtaganden som frågorna gäller inte är en avdragsgill post vid inkomsttaxeringen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 25 juni 2003

Mervärdesskatt på självriskförsäkring vid vitvaruförsäljning

Självriskförsäkring som medföljer vid försäljning av vitvaror har ansetts utgöra ett underordnat led i försäljningen av varan. Omsättningen vid försäljningen av varan med medföljande försäkring har därför i sin helhet ansetts skattepliktig.

Mervärdesskatt

Omständigheterna är i huvudsak följande:

Ett bolag har ställt tre frågor samt en tillägsfråga om hur mervärdesskatt ska tas ut vid tillhandahållande av vitvaror där en försäkring medföljer vid försäljning av varan. Vid försäljning av vitvaror över ett visst värde ingår en försäkring som täcker självrisk samt eventuell värdeminskning. Försäkringen utgör ett komplement till den vanliga hem/villa- eller fritidsförsäkringen. Den gäller endast i de fall då försäkringstagaren fått ersättning genom sin ordinarie försäkring. Ersättningen för självrisk är maximerad till 5000 kr. Kunden har ingen möjlighet att avstå från försäkringen mot ett lägre pris.

Bolaget köper sina försäkringar från ett utländskt försäkringsbolag

medan försäkringarna administreras via ett ombud som är ett svenskt fristående bolag. I samband med försäljningen av varan skriver kunden på ett försäkringsbevis. Anställd personal undertecknar också försäkringsbeviset och anger butiksnummer. Skadeanmälan görs först till det försäkringsbolag där kunden har sin hem-/villa eller fritidsförsäkring. Försäkringsbeviset och den trasiga hushållsmaskinen tas med till sökandens försäljningsställe där den repareras på plats eller skickas till serviceverkstad. Maskinen repareras eller byts ut om felet inte anses lönsamt att åtgärda. Kunden betalar reparationsavgiften till butiken för att därefter få tillbaka utlägget när kopia på självriskfaktura och skaderegleringserkännande skickats till försäkringsbolagets svenska ombud.

Sökandens första fråga är följande:

Är den s.k. delningsprincipen enligt 7 kap. 7 § ML, tillämplig så att den del av försäljningslikviden som avser försäkringsersättning inte blir mervärdesskattepliktig enligt 3 kap. 10 § ML?

Bolaget har även ställt frågor om försäkringsbeloppet måste framgå av fakturan samt om försäkringen kan säljas till ett pris som överstiger inköpspriset utan att ersättningen blir skattepliktig. Allt under förutsättning att delningsprincipen ska tillämpas. Bolaget har även gjort en kompletteringsfråga som lyder: om försäljning av vitvaror med tillhörande självriskförsäkring skulle anses som en momspliktig omsättning, förändras svaret av att förvärvet av självriskförsäkringen inte är obligatorisk utan istället valfri?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

”FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Bolagets tillhandahållanden enligt frågan skall i sin helhet behandlas som omsättning av en vara.

AVVISNING

Frågorna 2, 3 och tilläggsfrågan avvisas.

MOTIVERING

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 10 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, omsättning av försäkrings- och återförsäkringstjänster, inbegripet tjänster som tillhandahålls av försäkringsmäklare eller andra förmedlare av försäkringar och som

avser försäkringar eller återförsäkringar.

Bolaget säljer i sin verksamhet s.k. vitvaror vilka omsättningar är skattepliktiga till mervärdesskatt. I samband med försäljningen av en vara kan köparen på ett särskilt formulär teckna en försäkring avseende ersättning för självrisk och eventuella värdeminskningssavdrag som köparen får vidkännas när det försäkringsbolag, i vilket han tecknat en hemförsäkring eller motsvarande försäkring, reglerar uppkomna skador på varan. Ersättningen för självrisk är högst 5 000 kr. Priset på varan är detsamma även om köparen av någon anledning inte skulle vilja ha den ifrågavarande försäkringen. Fråga i ärendet är om bolagets tillhandahållande genom förmedling av försäkringen, vartill ett annat försäkringsbolag är försäkringsgivare, skall anses som tillhandahållande mot vederlag av en försäkringstjänst och om en uppdelning av vederlaget på varan och försäkringen skall göras vid bestämmande av beskattningsunderlaget.

Nämnden gör följande bedömning.

Med hänsyn till omständigheterna kan det antas att värdet av försäkringen är obetydligt i förhållande till värdet av den vara som förvärvas. Då det också saknas möjlighet att förvärva varan till ett med försäkringens värde reducerat pris, om något avtal om försäkring inte ingås, får tillhandahållandet av försäkringen hänföras till endast ett underordnat led i försäljningen av varan. Denna är det som faktiskt efterfrågas av köparen och utgör det egentliga tillhandahållandet. Vederlaget vid försäljningen skall därför i sin helhet hänföras till vederlag för varan, varför omsättningen i sin helhet är skattepliktig.

Bestämmelserna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) medför inte annan bedömning (jfr t.ex. mål C-349/96 angående Card Protection Plan Ltd).

Frågorna 2, 3 och tilläggsfrågan lämpar sig inte för förhandsbesked och skall därför avvisas.

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som överensstämmer med RSV:s uppfattning, har överklagats av sökanden.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 16 juni 2003

Beskattning av s.k. benefika barnreverser

Sökandena kommer av en släkting i utlandet att som gåva få varsin revers. De såsom ränta betecknade beloppen ska behandlas som periodiskt understöd som inte ska beskattas.

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2005

Sökandena kommer av en släkting bosatt i utlandet att som gåva få var sin revers om 50 000 kr. Reverserna löper med sju procents ränta och förfaller till betalning efter 20 år. Sökandena vill ha besked om räntan är skattefri.

SRN fann att räntebetalningarna ska behandlas som frivilliga periodiska understöd (jfr. RÅ 1956 ref. 11). Periodiska understöd ska enligt 11 kap. 47 § IL inte tas upp till den del givaren enligt 9 kap. 3 § eller 62 kap. 7 § inte får dra av det utbetalade beloppet. Eftersom betalningarna inte skulle ha varit avdragsgilla om givaren hade varit skattskyldig i Sverige ska sökandena inte ta upp mottagna belopp.

Skiljaktig mening.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde följande.

I det rättsfall på vilket majoriteten baserar sin bedömning hade en moder till hemmavarande barn överlämnat av henne utfärdade reverser på vilken ränta erlagts. RR ansåg att modern inte var berättigad till avdrag för räntan eftersom utbetalningen skett till personer i hennes hushåll. Ett av regeringsråden som lämnade besvären om yrkande om avdragsrätt för räntan utan bifall framhöll att hinder inte förelåg för klaganden att i samråd med sin make när som helst uttaga medlen och använda dem för barnens uppehälle eller utbildning, och att utgivandet av räntan härvid skulle komma att innebära allenast ett fullgörande av klagandens underhållsskyldighet mot barnen. Därutöver har RR i ett antal notismål vidgat tillämpningen till reverser utfärdade av far- och morföräldrar.

I förevarande fall utgör reversutfärdaren moster och mormors syster till mottagarna. Något hinder för sökandena att överlåta eller pantsätta skuldebrev föreligger inte. Reversutfärdarens åliggande torde inte vara att bedöma enligt svensk rätt, som ger utrymme för reduktion och t.o.m. återkallelse av gåvan. Vi anser därför att mottagna ränteinkomster vid beskattningen inte ska behandlas som

frivilliga periodiska understöd utan som ränta.

Kommentar:

RSV kan inte se annat än att den praxis som följer av rättsfallet RÅ 1956 ref. 11 fortfarande gäller och att de som ränta betecknade beloppen således, även med moster respektive mormors syster som givare, bör kunna uppbäras skattefritt. RSV delar således majoritetens uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003

Videouthyrarens förseningsavgifter

**Fråga om en videofilmuthyrare är skattskyldig till
mervärdesskatt avseende förseningsavgift som påförs
hyresman som återlämnar videofilm för sent.**

*Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 mars 2003 –
den 28 februari 2006.*

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande. En videobutikskedja i Finland, som via dotterbolag nyligen startat videouthyrningsverksamhet i Sverige har ansökt om förhandsbesked angående eventuell moms skyldighet avseende förenämnda förseningsavgifter. Sökandebolaget har i ansökningen åberopat ett beslut från Högsta Förvaltningsdomstolen i Finland med innebörd att sådana avgifter bedöms utgöra skadestånd - och således icke mervärdesskattepliktig ersättning.

FÖRHANDBESKED

Sökandebolaget är inte skattskyldigt till mervärdesskatt med avseende på förseningsavgifterna.

MOTIVERING

Av 2 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att med omsättning av en tjänst förstås att en tjänst mot ersättning tillhandahålls någon. I förarbetena framhålls att en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga är

att ett avtal om köp eller byte har ingåtts och omsättningskravet medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med den skattepliktiga verksamheten men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av – såvitt nu är aktuellt – tjänster. Den aktuella transaktionens karaktär skall bedömas enligt civilrättsliga regler (prop. 1993/94:99 s. 134 f.).

EG-rättens motsvarighet till ML:s bestämmelser om omsättning av tjänster finns i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt EG-domstolens praxis vid tillämpningen av denna artikel tillhandahålls en tjänst "mot vederlag" varvid den blir beskattningsbar under förutsättning att ett rättsförhållande mellan tillhandahållaren av tjänsten och mottagaren som medför ömsesidighet, varvid den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten uppbär utgör det värde som faktiskt lämnas i utbyte för den tillhandahållna tjänsten (se t.ex. punkt 14 i domen i mål C-16/93 angående R. J. Tolsma).

Nämnden gör följande bedömning.

Den förseningsavgift som förhyraren har att erlägga enligt punkt 11 i de Allmänna hyresbestämmelserna medför inte att denne har fått rätt att disponera varan under en förlängd hyrestid. Något nytt avtal om hyra av varan under ytterligare en tid har inte ingåtts mellan parterna och någon omsättning av tjänst föreligger därmed inte. Med denna bedömning uppkommer inte skattskyldighet till mervärdesskatt för bolaget på grund av de aktuella förseningsavgifterna.

Kommentar:

I ärendet är intressant att notera att Högsta Förvaltningsdomstolen i Finland i ett videouthyrningsfall bedömt förseningsavgifter utgöra en form av skadestånd medan Skatterättsnämnden funnit en annan grund för skattefrihet, nämligen den att förseningsavgiften inte utgör någon omsättning vilket i sig utesluter skatteplikt. Som framgår påverkas bedömningen av innehållet i avtalade hyresvillkor. Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 18 juni 2003

Mervärdesskatt på videouthyrares förseningsavgifter m.fl. avgifter

Frågor om videouthyrares skattskyldighet till mervärdesskatt för av denne uttagen förseningsavgift samt för avgift uthyraren tar ut för skadad eller förkommen egendom.

*Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 maj 2003 –
den 30 april 2006*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att påförda förseningsavgifter avseende för sent återlämnade videofilmer inte medför skattskyldighet till mervärdesskatt för uthyraren - och vidare att denne inte heller är skattskyldig för den ersättning hyresmannen har att erlagga på grund av att en videokassett skadats eller förkommit.

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

Sökandebolagets verksamhet består av uthyrning av videofilmer och annan lös egendom. Vid ingåendet av ett hyresavtal fastställs hyrestidens längd, vilken hyra som skall utgå samt att hyrestagaren är skyldig att återställa egendomen i samma skick som vid utlämnandet. Om den uthyrda egendomen återlämnas efter den avtalade hyrestidens slut anges i avtalet att sökandebolaget har rätt att ta ut en förseningsavgift av hyresmannen. Vidare framgår av sökandebolagets hyresvillkor att om den uthyrda egendomen inte återlämnas inom sju dagar, eller om egendomen skadats eller förkommit så har sökandebolaget rätt att ta ut en avgift som motsvarar egendomens fulla värde, dock högst 500 kr. Mot denna bakgrund ställde sökandebolaget följande frågor:

1. Utgör den ovan beskrivna avgiften för sent återlämnad egendom omsättning enligt 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200)?
2. Utgör den ovan beskrivna avgiften för skadad eller förkommen egendom, omsättning enligt under 1. angivet lagrum?

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Vad som enligt frågorna 1 och 2 utbetalas till bolaget utgör inte ersättning för några av bolaget åt förhyraren tillhandahållna tjänster eller varor.

MOTIVERING

Frågorna 1 och 2

Av 2 kap. 1 § första respektive tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, framgår att med omsättning av en vara eller en tjänst förstås att en vara överläts mot ersättning respektive att en tjänst mot ersättning tillhandahålls någon. I förarbetena framhålls att en nödvändig förutsättning för att en omsättning skall anses föreligga är att ett avtal om köp eller byte har ingåtts och omsättningskravet medför att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med den skattepliktiga verksamheten men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. Den aktuella transaktionens karaktär skall bedömas enligt civilrättsliga regler (prop. 1993/94:99 s. 134 f.).

EG-rättens motsvarighet till ML:s bestämmelser om omsättning av varor och tjänster finns i artikel 2.1 i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). Enligt EG-domstolens praxis vid tillämpningen av denna artikel tillhandahålls en tjänst "mot vederlag" varvid den blir beskattningsbar under förutsättning att det föreligger ett rättsförhållande mellan tillhandahållaren av tjänsten och mottagaren som medför ömsesidighet, varvid den ersättning som tillhandahållaren av tjänsten uppbär utgör det värde som faktiskt lämnats i utbyte för den tillhandahålls tjänsten (se t.ex. punkt 14 i domen i mål C-16/93 angående R. J. Tolsma).

Nämnden gör följande bedömning.

Den förseningsavgift som förhyraren har att erlägga enligt de allmänna hyresbestämmelserna medför inte att denne har fått rätt att disponera varan under en förlängd hyrestid. Något nytt avtal om hyra av varan under ytterligare tid har inte ingåtts mellan parterna och någon omsättning av tjänst föreligger därmed inte. Vad förhyraren har att erlägga på grund av att en kassett har skadats eller förkommit utgör inte heller ersättning på grund av överlåtelse enligt avtal av en vara. Med denna bedömning uppkommer inte skattskyldighet till mervärdesskatt för bolaget på grund av vad detta erhåller enligt frågorna 1 och 2.

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som överensstämmer med RSV:s uppfattning, har inte överklagats.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 augusti 2003.*

Saken: Fråga vilken betydelse de nya bestämmelserna om anstånd i 17 kap. 2a och 3 §§ SBL ska tillmätas vid prövningen av motsvarande anstånd enligt 49 § 1 och 2 mom. UBL. Tillika fråga om innebörden av ikraftträdandebestämmelsen till ändringen i SBL.
RR målnr 2768-2003, KRNS 8626-2002

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 49 § 1 och 2 mom. UBL jämfört med 17 kap. 2a och 3 §§ SBL

Saken: Fråga om föregående års deklaration är sådant för SKM normalt tillgängligt kontrollmaterial att skattetillägg ska utgå med lägre procentsats.

RR målnr 1784-2002, KRNS 3693-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 § tredje stycket TL

Saken: Fråga om KR borde ha meddelat prövningstillstånd i mål om anstånd med inbetalning av skatt avseende företrädare för juridisk person vilka ålagts betalningsansvar med stöd av 12 kap. 6 § SBL.

RR målnr 1731--1732-2003, KRNS 1--2-2003

Klagande: företrädarna

Lagrum: 1 kap. 4 §, 12 kap. 6 § samt 17 kap. 2, 3 och 7 §§ SBL

Saken: Fråga om partshabilitet för ett aktiebolag vars konkurs avslutats utan överskott under pågående skatte- och avgiftsprocess i KR.

RR målnr 6814--6817-2002, KRNG 1909--1912-2001

Klagande: berört bolag

Lagrum: 13 kap. 49 § ABL

Saken: Fråga om rätt beskattningsår för avdrag för avsättning till vinstandelsstiftelse. Även fråga om skattetillägg.

RR målnr 1964-2001, KRNS 970-1999

Klagande: berörd stiftelse

Lagrum: 23 § anv.p. 1 och 24 § KL

Saken: Fråga vid beräkning av underlag för arbetsgivaravgifter om en vinstandelsstiftelses utbetalningar uppfyller förutsättningarna för

avgiftsfrihet.

RR målnr 1963-2001, KRNS 3553-2000

Klagande: den berörda stiftelsen

Lagrum: 2 kap. 4 § första stycket 16 SAL, 3 kap. 2 § andra stycket lagen om allmän försäkring

Saken: Fråga om utfallande försäkringsbelopp från en grupplivförsäkring med försäkringstagarens dödsbo som förmånstagare ska ingå i den skattepliktiga kvarlåtenskapen.

RR mål nr 1975-2003, KRNG 725-2002

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 12 § AGL, 102 § och 104 § första stycket lagen om försäkringsavtal

Saken: Fråga om KR bort meddela prövningstillstånd i mål om registrering av tilläggsbouppteckning och återvinning av arvsskatt.

RR mål nr 3005-2003, KRNG 2138-2003

Klagande: berört dödsbo

Lagrum: 20 kap. 10 § ÄB och 59 § AGL

Saken: Fråga om grund för påförande av skattetillägg förelegat när en skattskyldig gjort avdrag för nedskrivning av anläggningstillgångar.

RR mål nr 2598-2003, KRNS 5411-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 § TL

- [RR:s dom den 16 december 2002, mål nr 4800-4801-1999](#)
Försäljning av prenumerationer i eget namn
- [RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 8320-1999](#)
Fråga om bestämmande av beskattningsunderlag
- [RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 4941-2001](#)
Fråga om jämkning av ingående skatt samt uttagsbeskattning
- [RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 7468-2001](#)
Rätt period för kommun att betala särskild löneskatt på pensionskostnader på avgifter för tjänstepensionsförsäkring (SLP). Pensionsförsäkringspremier som betalas den 31 mars 2001 ska ingå i beskattningsunderlaget beskattningsåret 2001
- [RR:s dom den 23 december 2002, mål nr 379-2002](#)
Arbetsgivares rätt till avdrag för avsättning till s.k. kompetenskonton för de anställda och tidpunkt för deras beskattning för medel som tillförts kontot. Arbetsgivaren medges avdrag för avsättning med så stor del av insättningen på kompetenskontona som krävs enligt god redovisningssed. De anställda ska beskattas först när de tar medel från sina kompetenskonton i anspråk
- [KR:s i Sundsvall dom den 29 november 2002, mål nr 2042-2000](#)
Periodisering av tilläggsersättning för hyra
- [SRN:s förhandsbesked den 20 december 2002](#)
Koncernbidragsrätt vid byte av koncerntillhörighet
- [SRN:s förhandsbesked den 3 december 2002](#)
Löneunderlag vid beräkning av gränsbelopp. Beräkning av löneunderlag på grundval av ersättningar i dotterföretag som ägts under del av året före beskattningsåret
- [SRN:s förhandsbesked den 17 december 2002](#)
Tillträde mot avgift till lokal vari bedrivs spelverksamhet. Fråga om den entréavgift som tas ut vid tillträde till lokal, vari bedrivs bl.a. kasinoverksamhet, ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 mervärdesskattelagen
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

RR:s dom den 16 december 2002, mål nr 4800-4801-1999

Mervärdesskatt; redovisningsperioder april 1993, april 1994

Försäljning av prenumerationer i eget namn

Ett bolag som sålt prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer, vilka är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket p. 9 resp. 10 lagen (1968:430) om mervärdesskatt, (GML), har inte ansetts tillhandahålla några förmedlingstjänster som är skattepliktiga.

Sakomständigheterna

Bolaget förmedlar prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer i eget namn samt uppbär likviden härför från sina kunder i Sverige. Förmedlingen sker på så sätt att bolaget tar emot beställningar från kunder och därefter i sin tur gör beställningar från förlagen. Tidskrifterna skickas sedan från förlagen direkt till kunden. Bolaget har inga formliga avtal med förlagen men erhåller provision från dessa vid beställning. Avtal om prenumerationer har däremot ingåtts mellan bolaget och kunderna och det har varit bolaget och inte förlagen som haft ansvaret för att tidningar och tidskrifter levererats i enlighet med avtalen och även stått risken för utebliven betalning från kunderna.

Kammarrätten i Stockholm har i skälen till sin dom, i förevarande ärende, sammanfattningsvis anfört följande. Bolaget har gjort gällande att dess förmedling av prenumerationer sker för egen räkning och att tillhandahållandet därför är att betrakta som varuförsäljning. Bolaget erhåller provision från förlagen vid beställning av publikationerna men har inga formliga avtal med förlagen ifråga. Äganderätten till publikationerna övergår inte till bolaget och bolaget förfogar inte vid något tillfälle över varorna. Kammarrätten finner mot bakgrund av omständigheterna att bolaget måste anses förmedla publikationerna för förlagens räkning. Eftersom förmedling sker i eget namn och bolaget uppbär likvid blir den s.k. kommissionärsregeln i anvisningspunkt 3 till 2 § GML tillämplig. I förarbetena till GML redogörs enbart för hur beskattningen ska ske av ersättningen mellan huvudmannen och förmedlaren. Hur förmedlaren ska redovisa sin ersättning från kunden berörs inte. I förarbetena till de ändringar, som bl.a. medförde att en generell skatteplikt för tjänster infördes (prop.1989/90:111 s. 106 o 190), anges bl.a. att den generella

skatteplikten också bör omfatta all yrkesmässig förmedlingsverksamhet oavsett om förmedlingstjänsten avser fastighet eller skattefria varor och tjänster. -Vidare att ett undantag från skatteplikt för vara eller tjänst inte gäller förmedling av varan eller tjänsten annat än om det anges uttryckligen och att ett undantag från skatteplikt medför att den särskilda bestämmelsen i punkt 3 första stycket av anvisningarna till 2 § GML angående kommissionärer m.fl. inte blir tillämplig. Kammarrätten finner att dessa uttalanden talar för att förmedlaren inte generellt ska beskattas på samma sätt som huvudmannen samt att förmedlingstjänsten ska beskattas separat. På grund härav och då det inte heller i övrigt finns något undantag från skatteplikt enligt 8 § GML som är tillämpligt på de nu aktuella förmedlingstjänsterna finner kammarrätten att dessa är skattepliktiga enligt huvudregeln i 7 § GML.

Bolaget fullföljde sin talan till Regeringsrätten och yrkade därvid i första hand att bolaget skulle beskattas i enlighet med avlämnade deklARATIONER och i andra hand att i vart fall bolagets förmedling av allmänna nyhetstidningar ska undantas från beskattning.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till bolagets överklagande.

Härefter framgår av Regeringsrättens nu aktuella dom följande.

Till stöd för sin talan anför bolaget bl.a. följande. Bolaget agerar som säljare av tidskrifterna och är kundernas motpart. Bolaget fakturerar kunderna och tar risken för förlust i händelse av att kunden inte betalar. Vid utebliven eller försenad leverans är det bolaget som är kundernas avtalspart och som ansvarar för att fullfölja avtalen med kunderna. Bolaget upphandlar prenumerationerna för egen räkning från förlagen och erhåller faktura från dessa. Bolaget har inte något kommissionärsavtal med förlagen eller något särskilt avtal om förmedling eller förmedlingsprovision med förlagen. I vissa fall kan bolaget få en mindre rabatt från förlagen. Ofta betalar dock bolaget samma vederlag till förlagen som andra prenumeranter. Vid prissättning till kund gör bolaget ofta ett påslag som kan variera med hänsyn till vilka avtal bolaget kan förhandla fram med kunderna. Påslaget är inte synligt gentemot kunden utan är enligt global och svensk branschpraxis inbakat i bolagets abonnemangspris. -Bolaget tillhandahåller inte någon särskild tjänst i mervärdesskattehänseende utan det är endast fråga om transaktioner som ska beskattas som varuförsäljning.

RSV anför till stöd för sitt bestridande bl.a. följande. Den som vill prenumerera på en utländsk publikation kan vända sig till ett förlag eller en bokhandel som förmedlar prenumerationen. I gengäld får kunden då räkna med att betala en avgift till förmedlaren i form av ett högre pris än om han valt att vända sig direkt till utgivaren med

sin beställning. En prenumerant kan vid prenumerationsförmedling sägas efterfråga både publikationen levererad direkt till prenumerantens adress och den tjänst som innefattar förlagets kontakter med utgivaren och betalningen till denne. Vad som anförts om ansvarsfrågor och prissättning m.m. talar för att bolagets förmedling, såsom kammarrätten funnit, i första hand bör betraktas som en förmedling för annans räkning i eget namn. -Med den tolkning som kammarrätten gjort av uttalandet på s. 190 i prop. 1989/90:111 och som innebär att beskattningen efter den 1 januari 1991 har ändrats så att förmedlingsprovision har blivit skattepliktig, bör inte heller andrahandsyrkandet bifallas. -I ett förhandsbesked av Skatterättsnämnden den 7 juli 1992, vilket inte överklagats, har nämnden haft att ta ställning till frågan om skatteplikt för tjänst som avsåg förmedling av prenumerationer. Sökandebolaget tog i det fallet upp beställningar i eget namn från köpare i Sverige. Bolaget beställde sedan prenumerationerna från de utländska förlagen. Vid beställningen utgick också en rabatt. Det fanns inget avtal om provisioner, utan rabatten byggde på internationellt handelsbruk inom branschen. Skatterättsnämnden ansåg i nämnda fall att bolaget var skattskyldigt för förmedlingstjänsterna, då undantaget i 8 § första stycket 10 lagen (1968:430) om mervärdeskatt, GML, gällde själva prenumerationen men inte förmedlingstjänsten.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt 7 § första stycket GML, som är tillämplig i målet, är varor och tjänster skattepliktiga om inte annat följer av 8 § samma lag. Från skatteplikt undantas enligt 8 § första stycket allmän nyhetstidning (punkt 9) och bl.a. utländsk periodisk publikation när prenumeration på sådan publikation förmedlas mellan prenumerant och utländsk utgivare eller när sådan publikation inkommer direkt till prenumerant (punkt 10).

Enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § GML är den som i egenskap av ombud i eget namn förmedlar vara eller tjänst som anges i 2 § första stycket samma lag skattskyldig om han uppstår likviden för varan eller tjänsten, exempelvis som kommissionär vid försäljning i kommission. I 2 § första stycket anges - utöver skattepliktiga varor och tjänster - bl.a. vissa från skatteplikt undantagna varor, däribland allmänna nyhetstidningar. Däremot är utländska publikationer inte angivna i sistnämnda stadgande.

Frågan i målen gäller om bolaget genom att sälja prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska periodiska publikationer som är undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 9 resp. 10 GML också tillhandahåller särskilda förmedlingstjänster och om så är fallet om dessa tjänster är skattepliktiga.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bolagets beskrivning av tidskriftsverksamheten har lämnats obestridd av RSV. Regeringsrätten finner således utrett att bolaget i eget namn tillhandahållit prenumerationer på allmänna nyhetstidningar och utländska tidskrifter och uppburit likviden för dessa. Det är vidare klarlagt att avtalen om prenumerationer har ingåtts mellan bolaget och kunderna och det har varit bolaget och inte förlagen som haft ansvaret för att tidningar och tidskrifter levererats i enlighet med avtalen och även stått risken för utebliven betalning från kunder. Av vad som framkommit i målen kan däremot inte mot bolagets bestridande anses klarlagt att bolaget vid försäljningen av prenumerationerna skulle ha agerat som ombud för förlagen enligt punkt 3 av anvisningarna till 2 § GML och därvid uppburit provision för tjänsterna. Utredningen i målen ger snarare vid handen att bolaget vid upphandlingen av och försäljningen av tidskrifterna agerat självständigt och att det varit fråga om vad som är att karakterisera som en självständig återförsäljning. Det finns mot denna bakgrund inte skäl för att bedöma bolagets tillhandahållande som två transaktioner i form av dels en varuleverans, dels en förmedlingstjänst. Det sagda innebär således att bolaget, utöver själva försäljningen, inte skall anses ha tillhandahållit några förmedlingstjänster som är skattepliktiga.

Bolagets överklagande skall följaktligen bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller överklagandet och förklarar att bolagets tillhandahållande av de i målen aktuella tidskrifterna inte innefattat några skattepliktiga förmedlingstjänster.

Kommentar:

Regeringsrätten lägger i domen vikt vid att det inte funnits något avtal mellan bolaget och förlaget om förmedling samt att risken för utebliven betalning och ansvaret i övrigt gentemot prenumeranterna visat sig ligga hos bolaget snarare än hos förlaget. Sammantaget förefaller graden av faktisk visad självständighet hos mellanmannen/förmedlaren lett till bedömningen att fråga var om ett tillhandahållande (varuförsäljning) och inte dessutom en separat förmedlingstjänst.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 8320-1999

Fråga om bestämmande av beskattningsunderlag

Mervärdesskatt

Fråga huruvida beskattningsunderlaget avseende ett bolags varuförsäljning - och där del av försäljningssumman vid bolagets återkommande arrangemang tillföll två ideellt bedrivna stiftelser - skulle reduceras med den del av ersättningen som bolaget överförde till stiftelserna.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 40/99](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Bolaget överklagade till Regeringsrätten och yrkade att denna måtte förklara att den erhållna likviden, med avdrag för den del som ska tillfalla aktuell stiftelse, ska anses utgöra ersättningen för aktuella tillhandahållanden.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 4941-2001

Fråga om jämkning av ingående skatt samt uttagsbeskattning

Mervärdesskatt

Fråga om rättighet eller skyldighet att jämka avdrag för ingående skatt, hänförlig till fastigheter och andra investeringsvaror som omfattas av tänkt överlåtelse (fråga 1), uppkommer för det överlåtande bolaget -tillika fråga om detta bolag skulle uttagsbeskattas för överlåtelse till underpris (fråga 2).

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 19/01](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Riksskatteverket (RSV) överklagade förhandsbeskedet och yrkade att fråga 1 besvaras så att jämkning kan underlåtas beträffande överlåtelse av sådana investeringsvaror som inte är fastighet men att jämkning ska ske beträffande fastigheterna och att fråga 2 besvaras med att uttagsbeskattning ska ske i de av sökanden angivna fallen. RSV anförde vidare att det kan ifrågasättas om den av bolaget lämnade förutsättningen för förhandsbeskedet om s.k. frivillig skattskyldighet kan godtas.

Bolaget hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

När det gäller jämkning av ingående mervärdesskatt enligt 8 a kap. 12 § ML vill RSV särskilt framhålla att en förutsättning för förhandsbeskedet uppgavs vara att det förvärvande bolaget på begäran blir frivilligt skattskyldigt för uthyrning av fastigheten. Vidare har det i ärendet upplysts att denna skattskyldighet gäller fr.o.m. tillträdet. Förhandsbeskedet avser således inte sådana fall då den frivilliga skattskyldigheten medges först efter tillträdet. RSV kommer att kommentera bestämmelsen i 8 a kap. 12 § ML i en kommande skrivelse med dnr 537-01/120.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.

RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 7468-2001

Rätt period för kommun att betala särskild löneskatt på pensionskostnader på avgifter för tjänstepensionsförsäkring (SLP)

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

Inkomsttaxeringarna 2002 - 2004

Regeringsrätten (RR) gjorde samma bedömning som SRN och fastställde den 20 december 2002 förhandsbeskedet från 2001-11-21. Detta har återgetts i [rättsfallsprotokoll 30/2001](#).

Kommentar:

Förhandsbeskedet gäller en kommun, som, liksom kommuner i allmänhet, är skattskyldig till SLP men inte till inkomstskatt. Bestämmelserna i IL om avdrag för pensionsförsäkringspremier blir därför heller inte aktuella. Det är osäkert vilka slutsatser som kan dras för andra skattskyldiga till SLP än kommuner och i vad mån förhandsbeskedet har betydelse också för avdragstidpunkten för pensionskostnader vid inkomstbeskattningen.

Den största gruppen som är skattskyldiga till SLP torde också vara skattskyldiga till inkomstskatt. Förhandsbeskedet aktualiserar frågan om vilket år dessa personer ska påföras SLP och vilket år de ska medges avdrag vid inkomstbeskattningen. Det torde vara klart att bokföringsskyldiga företag ska skuldföra utfästelser i en liknande situation. Frågan blir då vilket år exempelvis ett aktiebolag ska påföras SLP om en sådan skuld har tagits upp i bokslutet för ett visst år och betalats året efter.

SRN anser att bestämmelserna om SLP nära ansluter till bestämmelserna vid inkomstbeskattningen. Dessa bestämmelser kan tolkas på olika sätt. Antalet rättsfall från RR är sparsamt. SRN har dock i detta förhandsbesked - med instämmande av RR - ansett att "vid tillämpningen har som huvudregel avdrag medgetts det beskattningsår då premien betalats (jfr RÅ80 1:4)".

I RÅ 1977 ref 41 hade ett aktiebolag under räkenskapsåret beslutat att teckna tjänstepensionsförsäkring mot engångspremie för VD. I bokslutet avsattes belopp för premien. Försäkringen tecknades och premien betalades efter räkenskapsårets utgång men före deklarationstidpunkten. Avdrag medgavs för räkenskapsåret. Ingenting i förhandsbeskedet tyder på att detta rättsfall inte längre skulle ha giltighet.

Det är vanskligt att dra någon slutsats om avdragstidpunkten för dem som är skattskyldiga till både till SLP och inkomstskatt. Med hänsyn till den vikt som SRN lägger vid kopplingen mellan inkomstskatten och SLP:n torde i vart fall den slutsatsen kunna dras att SLP bör påföras för samma år som avdrag medges vid inkomstbeskattningen.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

RR:s dom den 23 december 2002, mål nr 379-2002

**Arbetsgivares rätt till avdrag för avsättning till s.k.
kompetenskonton för de anställda och tidpunkt för deras
beskattning för medel som tillförts kontot**

**Arbetsgivaren medges avdrag för avsättning med så stor del
av insättningen på kompetenskontona som krävs enligt god
redovisningssed. De anställda ska beskattas först när de tar
medel från sina kompetenskonton i anspråk**

Inkomsttaxeringarna 2002 - 2004

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde den 23 december 2002 förhandsbeskedet från 2001-12-21. Nämnda förhandsbesked har återgetts i [rättsfallsprotokoll 2/2002](#).

Kommentar:

SRN yttrade om den anställdes beskattning: "Nämnden utgår från att NN väljer insättning på kompetenskontot innan lön m.fl. ersättningar blir tillgängliga för lyftning för honom." SRN hänvisade i sammanhanget till RÅ 2000 ref. 4. Mot denna bakgrund medgavs företaget avdrag för sådan insättning inte som för lön, som RSV hade yrkat, utan som avsättning för framtida utgifter.

En förutsättning för förhandsbeskedet var också följande: "Nämnden utgår från att kostnaderna för den utbildning som kan komma till stånd med användning av kompetenskontona inte är av karaktären att de är att se som driftkostnader för företaget. Sådana framtida utgifter kan inte bli föremål för avsättning (SOU 1994:17 Del I s. 246 f.)."

SRN ansåg att den del av kompetenskontona som de anställda hade tillfört kontot och som inarbetats skulle redovisas som en skuld i räkenskaperna. Även för den del som företaget skulle tillskjuta när de anställda gjorde uttag från sina konton ansågs en förpliktelse för företaget i princip finnas genom avtalet. Det var emellertid osäkert i vad mån denna del skulle tas i anspråk i enskilda fall. SRN ansåg, med hänvisning till Redovisningsrådets rekommendationer RR 16 punkt 36, att en avsättning ändå borde göras och beräknas enligt principen om bästa uppskattning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 29 november 2002, mål nr 2042-2000

Periodisering av tilläggsersättning för hyra

Hyresgäst lämnade lokaler innan ett flerårigt hyresavtal upphörde. Lokalerna kunde hyras ut till annan hyresgäst till lägre belopp. Den tidigare hyresgästen betalade då löpande under återstående avtalstid mellanskillnaden mellan belopp enligt dennes ursprungliga avtal och vad den nye hyresgästen betalade. Denna kompensationshyra ska enligt KR periodiseras löpande under återstående tid och inte upptas med en gång såsom ett engångsbelopp.

Inkomsttaxering 1996

"Kammarrättens bedömning

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Enligt hyreskontrakt, som undertecknats den 30 september 1993, har bolaget hyrt ut lokaler i fastigheten Z till X AB (moderbolaget) för tiden den 1 oktober 1993 t.o.m. den 30 september 1999. Årshyran har enligt kontraktet uppgått till 560 000 kr. Sedan moderbolaget vid årsskiftet 1994/1995 flyttat sin verksamhet till annan ort har bolaget hyrt ut lokalerna till Y AB för tiden den 1 januari 1995 t.o.m. den 31 december 1997, varvid årshyran bestämts till 90 000 kr. Genom ett tillägg till hyresavtalet mellan bolaget och moderbolaget, som undertecknats av parterna den 31 januari 1995 (nedan benämnt "tilläggsavtalet"), har moderbolaget förbundit sig att till bolaget "betala mellanskillnaden mellan avtalad hyra och den hyra som Y AB betalar till dess att avtalet upphör 1999-09-30". Den 1 mars 1995 har bolaget, vars räkenskapsår omfattat perioden den 1 maj - den 30 april, fakturerat moderbolaget "tilläggshyra" för tiden januari-april 1995 med $(4 \times 42\,107 =)$ 168 428 kr. Frågan i målet är om bolaget varit skyldigt att som intäkt i bokslutet för aktuellt räkenskapsår - utöver nämnda belopp - redovisa vad moderbolaget enligt tilläggsavtalet haft att betala i ersättning till täckande av hyra som är att hänföra till påföljande räkenskapsår.

Skattemyndigheten gör i målet gällande att bolaget enligt god redovisningssed varit skyldigt att i bokslutet per den 30 april 1995 även intäktsföra ersättning som moderbolaget haft att erlägga till

täckande av hyra för tiden den 1 maj 1995 - den 31 december 1997. Till stöd härför har skattemyndigheten bl.a. åberopat att ifrågavarande ersättning av moderbolaget redovisats som avvecklingskostnad i bokslutet, vilket enligt myndigheten talar för att ersättningen de facto är att anse som ersättning för att hyresavtalet med moderbolaget upphört i förtid och inte ersättning för någon motprestation från bolagets sida. Vidare har åberopats att ersättningen för tiden januari 1995 - december 1997 kunnat beräknas utifrån tilläggsavtalet med moderbolaget och hyresavtalet med Y AB och att intäkten därmed måste anses realiserad.

Kammarrätten för följande bedömning.

Av 24 § kommunalskattelagen (KL) framgår att intäkt av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i denna lag. Enligt punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 41 § KL skall vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder iakttas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda.

Enligt kammarrättens mening talar omständigheterna, och då inte minst det förhållandet att bolaget utan förbehåll hyrt ut samma lokaler till en annan hyresgäst för att hyresavtalet med moderbolaget upphört vid utgången av december 1994. Under alla förhållanden finner kammarrätten, i likhet med skattemyndigheten, att den i tilläggsavtalet avtalade ersättningen måste vara att betrakta som kompensation för den förlust som bolaget gör på grund av att lokalerna i fråga upplåtits till en annan hyresgäst och till ett betydligt lägre hyrespris än vad moderbolaget haft att utge och således inte som ersättning för en framtida prestation från bolagets sida. På skäl som skattemyndigheten anfört har det i och för sig varit möjligt för bolaget att vid tidpunkten för bokslutet den 30 april 1995 beräkna den "tilläggshyra" som moderbolaget haft att erlägga för tiden maj 1995 - december 1997. Emellertid har i tilläggsavtalet inte angetts på vilket sätt ersättningen skall utgå. Enligt kammarrättens mening har det inte framkommit något som motsäger bolagets uppgift att moderbolaget haft att utge ifrågavarande ersättning löpande under hyrestiden och att tilläggsavtalet därför inte skall tolkas så att moderbolaget varit skyldigt att till bolaget utbetala ersättning för kommande hyresförluster med ett engångsbelopp i anslutning till avtalet. Vid angivna förhållanden är enligt kammarrättens mening inte annat utrett än att bolaget enligt god redovisningssed under aktuellt räkenskapsår varit skyldigt att - av den ersättning som skulle utgå enligt tilläggsavtalet - redovisa endast sådan ersättning som kan hänföras till hyror som var förfallna till betalning vid tidpunkten för bokslutet i april 1995. I likhet med länsrätten anser

kammarrätten att den omständigheten att moderbolaget i sitt bokslut för motsvarande räkenskapsår har bokfört visst belopp som avvecklingskostnad inte kan tillmätas avgörande betydelse i sammanhanget. Skattemyndighetens yrkande att hela beloppet 1 153 556 kr skall beskattas vid förevarande taxering kan därför inte bifallas. Härav följer att inte heller yrkandet om skattetillägg kan vinna bifall".

Kammarrätten lämnade SKM:s överklagande utan bifall.

Domen överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 20 december 2002

Koncernbidragsrätt vid byte av koncerntillhörighet.

Avdragsrätt för koncernbidrag ansågs föreligga mellan två tidigare "syskonföretag" när det ena företaget under beskattningsåret blev moderföretag till det andra företaget och aktierna i det först nämnda företaget därefter och under samma beskattningsår avyttrades externt.

Inkomstskatt taxeringsåret 2003

ABX och ABY var vid ingången av beskattningsåret dotterföretag till samma moderföretag i en underkoncern. De båda bolagens moderföretag avsåg att först avyttra aktierna i ABY till ABX och därefter, under samma beskattningsår, avyttra aktierna i ABX externt. Före avyttringen skulle ABY lämna koncernbidrag till ABX.

ABY frågade om rätt till avdrag för koncernbidrag förelåg även om den nya underkoncernen (med ABX som moderföretag och ABY som dotterföretag) såldes externt och båda bolagen därför fick en ny koncerntillhörighet under året.

En förutsättning för avdragsrätt för koncernbidrag mellan moderföretag och helägt dotterföretag är enligt 35 kap. 3 § p. 3 IL att dotterföretaget har varit helägt under givarens och mottagarens hela beskattningsår.

Enligt 35 kap. 7 § IL ska ett företag, som blir helägt dotterföretag till ett nytt moderföretag och som fortsätter att vara det till utgången av givarens och mottagarens beskattningsår, trots ägarförändringen, anses ha varit helägt av det nya moderföretaget under hela beskattningsåret. Detta under förutsättning att förhållandena mellan företaget och dotterföretaget under hela den del av bådars beskattningsår som föregick ägarförändringen varit sådana att företagen skulle ha haft rätt till avdrag för koncernbidrag till varandra om förhållanden hade bestått under hela deras beskattningsår.

SRN konstaterade att båda bolagen vid ingången av beskattningsåret stod i sådant förhållande till varandra att koncernbidragsrätt förelåg. Den ägarförändring som därefter genomfördes varigenom ABY blev helägt dotterföretag till ABX kom enligt förutsättningarna att bestå vid utgången av beskattningsåret. Det innebär vid tillämpningen av 35 kap. 7 § IL att ABY skulle anses ha varit helägt av ABX under hela beskattningsåret. Ägarförändringen utgjorde därför inte något hinder för ABY att lämna koncernbidrag med skatterättslig verkan till ABX samma år. Den omständigheten att företagen fick en ny koncerntillhörighet genom att ABX förvärvades av en extern köpare medförde inte en ändrad bedömning.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte. Bestämmelsen i 35 kap. 7 § IL är ny i förhållande till tiden före IL och är avsedd att vara en kodifiering av tidigare praxis. Beträffande tidigare praxis, jfr RÅ 1973 ref. 37 samt RÅ 1990 not. 102 och 103. I rättsfallet RÅ 1994 not. 655 ansågs dock inte avdragsrätt för koncernbidrag föreligga mellan två "syskonföretag" när dessa, var för sig, fått ett nytt gemensamt moderföretag och ny koncerntillhörighet under året.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 3 december 2002

Löneunderlag vid beräkning av gränsbelopp.

Beräkning av löneunderlag på grundval av ersättningar i dotterföretag som ägts under del av året före beskattningsåret.

Inkomsttaxering 2003

Vid ingången av år 2001 ägde den fysiska personen N med familj samtliga aktier i X AB, ett moderbolag i en koncern. I november samma år överläts samtliga aktier i X AB till det nybildade Y AB. Y AB kom härigenom att bli moderbolag i koncernen. Aktierna i Y AB ägs på samma sätt och i samma proportioner som aktierna i X AB före överlåtelsen.

N vill ha besked om han vid beräkning av gränsbeloppet är berättigad att använda sig av ett löneunderlag som baseras på samtliga löneutbetalningar som gjorts i koncernbolagen.

SRN beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

N är vid beräkning av gränsbelopp enligt 57 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, avseende taxeringen år 2003 inte berättigad att beräkna löneunderlaget på grundval av samtliga löneutbetalningar som gjorts i koncernbolagen under år 2001.

MOTIVERING

- - -

Enligt 43 kap. 12 § IL skall löneunderlaget beräknas på grundval av ersättningar som ingår i underlaget för beräkning av avgifter enligt 2 kap. socialavgiftslagen (2000:980) eller skatt enligt 1 § lagen (1990:659) om särskild löneskatt på vissa förvärvsinkomster och som under året före beskattningsåret har lämnats till arbetstagarna i företaget och dess dotterföretag.

Lagtexten ger inte närmare vägledning för behandlingen av fall där dotterbolagsaktier ägts endast under en del av året. När aktier som ägs direkt av en person säljs kan säljaren inte tillgodogöra sig

ersättningar som betalats under hans innehavstid under överlåtelseåret. Detta är en konsekvens av regelsystemet eftersom löneunderlaget kan utnyttjas först påföljande beskattningsår. För köparens del ligger det i sakens natur att han inte får utnyttja de ersättningar som erlagts under den förre ägarens innehavstid.

Vad som kan tala för att behandla förevarande fall annorlunda är att det enbart är fråga om en omstrukturering inom samma ägargrupp. För att kunna göra ett undantag för denna situation krävs dock enligt nämndens mening en uttrycklig reglering.

Nämndens slutsats är därför att det saknas grund att behandla förevarande fall annorlunda än ovan angivna typfall. N får därför vid beräkning av löneunderlaget inte ta med vad som motsvaras av utbetalda löner i X AB med dotterbolag för tiden innan X AB utgör dotterbolag till Y AB."

Kommentar:

Prövningstillstånd har meddelats av Regeringsrätten i ett mål rörande samma rättsfråga. I nämnda mål har ett dotterföretag förvärvats under beskattningsåret. Kammarrätten har i den av den skattskyldige överklagade domen kommit till samma slut som Skatterättsnämnden. Kammarrätten fann att löneunderlagsregeln ska tolkas på det sätt att aktieägare i moderföretag får räkna med lön som utgetts till anställda i dotterföretag endast under den tid detta utgjort dotterföretag.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 17 december 2002

Tillträde mot avgift till lokal vari bedrivs spelverksamhet

Fråga om den entréavgift som tas ut vid tillträde till lokal, vari bedrivs bl.a. kasinoverksamhet, ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 mervärdesskattelagen.

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 april 2002 - den 31 mars 2005.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X bedriver verksamhet som huvudsakligen består av spel- och kasinoverksamhet. Bolaget avser hyra en lokal som särskilt anpassas för denna verksamhet. Förutom spelverksamheten kommer det i lokalen att finnas restauranger och barer och besökarna/gästerna kommer även att tillhandahållas olika former av underhållning där. De verksamheter som inte avser spel kommer dock att tillhandahållas av andra företag än bolaget X.

Mot denna bakgrund ställde bolaget X följande fråga. Är den tjänst som bolaget tillhandahåller mot ersättning i form av entréavgift skattepliktig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML ?.

Bolaget X uppfattning är att den tillhandahållna tjänsten måste ur ekonomisk synvinkel utgöra en tjänst. Den tjänst som tillhandahålls mot entréavgiften ska dessutom anses skattepliktig enligt 3 kap 1 § ML.

FÖRHANDBESKED

Tillträde mot avgift till lokal där spelverksamhet bedrivs utgör inte ett tillhandahållande i en omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 23 § 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, eller annan bestämmelse i denna lag.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 23 § 5 ML undantas från skatteplikt omsättning av lotterier, inräknat vadhållning och andra former av spel. Undantaget skall avse alla spel om pengar och avsikten med regleringen är att undanta spelinsatserna från skatteplikt. Däremot omfattar undantaget inte t.ex. entréavgifter till anläggningar där spelet bedrivs (jfr bl.a. SOU 1989:35 s. 115 och s. 214 samt prop. 1989/90:111 s. 120). Detta får anses gälla oberoende av skälet till att avgift tas ut eller vilket spel som bedrivs. I ML finns inte heller någon annan bestämmelse som undantar nu aktuella omsättningar från skatteplikt. En bedömning enligt EG-rätten medför inte annat ställningstagande (jfr SOU 1994:88 s. 171 f.). Förhandsbeskedet har utformats i enlighet med det anförda.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 21 januari 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om bussbolags skattskyldighet för passagerarnas alkoholhaltiga drycker.

RR mål nr 4237-2002, KRNG 3899-2001

Klagande: bussbolaget

Lagrum: 8 § 5 lagen (1994:1564) om alkoholskatt

Saken: Fråga om periodisering av en engångsbetalning

RR mål nr 181-2000, KRNJ 4477-1995

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 41 § KL

Saken: Bl.a. fråga om den s.k. sexmånadersregeln för sjömän stirder mot gemenskapsrätten.

RR mål nr 419--420-2001, KRNG 6582--6583-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 54 § första stycket f) och anv.p. 3 KL

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 21/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- RR:s dom den 16 juni 2003, målnr 5185-2001
Ej värdepappershandel. Då ett företag placerat överskottslikviditet hos en fondkommissionär som bedrivit aktiv förvaltning har kapitalplacering i visst fall ansetts föreligga och inte värdepappershandel
- KR:s i Göteborg dom den 9 maj 2003, målnr 463-03
Regressfordran efter konkurs. En fysisk person har infriat borgen efter det att gäldenären, ett bolag, gått i konkurs och upplösts. Avdrag för förlust vägrades då han inte ansågs ha förvärvat någon regressfordran
- KR:s i Sundsvall dom den 13 maj 2003, mål nr 2337-00
Näringsfastighet eller privatbostad. Ombyggd ekonomibyggnad på jordbruksfastighet (ladugård) utgjorde inte komplementbyggnad till småhus eftersom byggnaden var inrättad och användes för näringsverksamhet
- KR:s i Göteborg dom den 14 februari 2003, mål nr 3913-2002
Fråga om skattemässig karaktär på avyttrad tomt. Avyttring av näringsfastighet har ansetts föreligga vid avyttring av obebyggd tomt. Fastigheten hade vid avyttringen år 1998 varit i den skattskyldiges ägo sedan år 1994. Tomten hade förvärvats vid arvsskifte efter maken år 1994, vilken i sin tur hade innehaft tomten sedan år 1982
- SRN:s förhandsbesked den 30 juni 2003
Bredbandsuppkoppling som arbetsredskap. Installation av bredbandsuppkoppling i bostaden har ansetts kunna vara sådan förmån av begränsat värde som är skattefri för den anställde om uppkopplingen är av väsentlig betydelse för att han eller hon ska kunna utföra sina arbetsuppgifter
- SRN:s förhandsbesked den 23 juni 2003
Underprisöverlåtelse; byggmästarsmitta. När en s.k. byggmästarsmittad person till underpris överlåter andelarna i två kommanditbolag till ett eget aktiebolag är villkoret i 23 kap. 17 § IL om att överlåtelsen ska avse överlåtarens hela näringsverksamhet uppfyllt

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juli 2003.*

RR:s dom den 16 juni 2003, målnr 5185-2001

Ej värdepappershandel

**Då ett företag placerat överskottslikviditet hos en
fondkommissionär som bedrivit aktiv förvaltning har
kapitalplacering i visst fall ansetts föreligga och inte
värdepappershandel**

Eftertaxering 1995

Ett aktiebolag bedriver annan rörelse än värdepappersrörelse. Sedan 1991 har bolaget, vid sidan om den vanliga rörelsen, i stället för inlåning i bank placerat delar av sin överlikviditet i värdepapper. Detta har skett genom en fondkommissionärsfirma som skött förvaltningen. Omsättningen av värdepapper har under 1994 uppgått till ca 15 miljoner kr och antalet transaktioner har uppskattats till ca 150 stycken.

Såväl länsrätten som kammarrätten ansåg att värdepappershandel förelåg. Bolaget överklagade till Regeringsrätten och yrkade att eftertaxeringen avseende inkomster av värdepappersrörelse under 1994 skulle undanröjas. Grunden är att bolaget inte bedrivit värdepappersrörelse och att beskattningen av vinsten vid avyttring av aktier under nämnda år således ska ske i enlighet med bestämmelserna för inkomst av kapital. Till stöd för sin talan anför bolaget i huvudsak följande. Det måste vara möjligt för ett företag att tillfälligt placera "överlikviditet" i exempelvis värdepapper och räntebärande papper utan att företaget därmed ska anses bedriva värdepappersrörelse. Bolaget har inte haft för avsikt att bedriva sådan rörelse. Det framgår bl.a. av att bolagsordningen inte ändrats. Ytterligare en omständighet som visar att bolaget inte avsett att bedriva värdepappersrörelse är att man inte byggt upp någon egen kompetens för att bedriva sådan rörelse. Bolaget har i stället uppdragit åt fondkommissionären att förvalta bolagets tillfälliga "överlikviditet". Uppdraget var att, inom ramen för det risktagande som bolaget angett i sina riktlinjer för placeringsverksamheten, förvalta tillgångarna så att högsta möjliga avkastning uppnåddes. Bolaget har inte haft något inflytande på i vilken omfattning aktierna omsattes. Vid förvaltning av aktier sker omplaceringar för att få så hög avkastning som möjligt. Det behöver inte medföra att man

därmed automatiskt ska anses bedriva värdepappersrörelse. När bolaget gav förvaltningsuppdraget var syftet att uppnå en högre avkastning på de likvida medlen än vanlig bankränta. Den omständigheten att försäljningar under år 1994 skedde vid 85 tillfällen kan delvis förklaras av att skattereglerna ändrades så att endast hälften av realisationsvinsten på aktier som var anläggningstillgångar var skattepliktig det året.

RSV bestred bolagets ändringsyrkande och anförde bl.a. följande. Med näringsverksamhet avses förvärvsverksamhet som bedrivs yrkesmässigt och självständigt. För aktiebolag är kravet rätt lågt ställt vad avser kriteriet förvärvsverksamhet. Kriteriet är uppfyllt i detta mål. Bolagets placeringar i aktier inleddes år 1991 och avslutades under år 1996. Verksamheten pågick således i sex år. En verksamhet som pågått i sex år kan inte bedömas som tillfällig utan måste anses varaktigt bedriven. Huruvida det kapital som avskilts för viss verksamhet härrör från något som kallas för överlikviditet saknar helt betydelse för bedömningen. Det avgörande är att bolaget avskilt kapital för viss verksamhet. Genom att avskilja visst kapital för verksamheten med marknadsnoterade svenska och utländska aktier och sluta ett avtal om förvaltningen med fondkommissionären har bolaget uttryckligen önskat uppnå högsta möjliga avkastning på avskilt kapital. Av utredningen i målet framgår att bolaget uppfyller kriterierna för yrkesmässigt bedriven verksamhet enligt tidigare avgöranden av Regeringsrätten.

SKÄL FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Den grundläggande frågan i målet är om hanteringen av den del av bolagets likvida medel som placerats i marknadsnoterade svenska och utländska aktier haft en sådan omfattning och skett på ett sådant sätt att den varit yrkesmässig och bolaget därmed bedrivit värdepappersrörelse. I så fall skall vinsten beskattas med tillämpning av de bestämmelser som gäller för inkomst av näringsverksamhet i allmänhet, vilket har skett genom beslutet om eftertaxering. I annat fall skall beskattning ske med tillämpning av de bestämmelser som gäller för inkomst av kapital.

Av utredningen framgår bl.a. följande. Bolaget bedriver huvudsakligen rörelse av annat slag än värdepappershandel. Sedan 1980-talet och fram till 1996 har bolaget haft en likviditetsreserv på genomsnittligt ca 20 milj. kr. Fram till år 1991 placerades denna likviditet hos bank eller i obligationer. Under sistnämnda år placerade bolaget likviditeten i en aktieportfölj i syfte att öka avkastningen. Eftersom bolaget inte hade någon egen kompetens i fråga om förvaltning av aktier uppdrog man åt fondkommissionären att förvalta portföljen. Vid ingången av år 1994 fanns i den 25 aktieslag. Bolagets totala omsättning det året uppgick till drygt en miljard kr, varav ca 15 milj. kr avsåg aktier. Antalet transaktioner med aktier

har uppskattats till 150, varav 85 avsåg försäljningar. Vid 19 av försäljningarna såldes aktier som anskaffats under samma år. Övriga försäljningar avsåg poster och delposter anskaffade under 1993 och i några fall under år 1992. Aktieportföljen avvecklades under åren 1995-1996, eftersom medlen då behövdes i rörelsen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Det ingår som ett led i många företags verksamhet att bygga upp en viss likviditetsreserv, t.ex. för att möta konjunktursvängningar och framtida investeringsbehov. Av uppenbara skäl strävar varje företag, inom de ramar som krav på tillgänglighet och riskbegränsning ger, efter att få så hög avkastning som möjligt på sina likvida medel. Placering i aktier eller andra värdepapper kan då i vissa skeden vara mer attraktiv än t.ex. sedvanlig inlåning i bank. Periodvis kan det också finnas skäl för kortfristiga placeringar, vilket nödvändigtvis för med sig en förhållandevis hög omsättningshastighet.

Sett mot denna allmänna bakgrund bör det finnas ett ganska vitt utrymme för ett företag att placera vad som kan bedömas som en rimlig likviditetsreserv i aktier eller andra värdepapper och att aktivt förvalta dessa medel i syfte att få så god avkastning som möjligt, och detta utan att företaget för den skull skall anses bedriva värdepappersrörelse.

Att i generella termer närmare ange när sådan förvaltning övergår till att vara värdepappersrörelse låter sig inte göra. En bedömning får ske med utgångspunkt i förhållandena i det enskilda fallet. Faktorer som påverkar bedömningen är bl.a. förvaltningens omfattning i förhållande till företagets storlek och verksamhetsinriktning samt hur förvaltningen organiseras och genomförs.

Med utgångspunkt i vad som i detta mål framkommit om omfattningen, inriktningen och genomförandet av likviditetsförvaltningen kan denna verksamhet inte anses ha skett yrkesmässigt i den meningen att bolaget bedrivit värdepappersrörelse. Därmed finns inte heller någon grund för eftertaxering

Regeringsrätten undanröjde, med ändring av kammarrättens dom, den åsatta eftertaxeringen.

Kommentar:

Regeringsrätten framhåller följande faktorer som påverkar bedömningen.

Förvaltningens omfattning i förhållande till företagets storlek och verksamhetsinriktning har betydelse. Detta torde påverka

bedömningen av om kapitalet kan anses utgöra överskottslikviditet eller ingå i en separat verksamhet av något slag. I det här aktuella fallet rörde det sig om proportionerna 15 miljoner / 1 000 miljoner, dvs. 1,5 %.

Vidare är det relevant hur förvaltningen organiseras. Med detta torde avses om en egen organisation byggs upp vilket tyder det på att företaget ser verksamheten som en separat verksamhet eller om man anlitar utomstående expertis. Man har således inte ansett att det faktum att man överlämnat förvaltningen av värdepapperna till ett företag som självt bedriver värdepappershandel smittar verksamheten så att den av det skälet ska bedömas som rörelse.

Man bör även se på hur handeln genomförs. T.ex. bör omsättningshastigheten vara sådan att verksamheten framstår som rörelse. Här har omsättningen varit beaktansvärd, men i någon mån tillfällig p.g.a. en nyinförd skattelättnad vid försäljningar. Domstolen har också sett på innehavstidens längd för de sålda värdepapperna.

Regeringsrätten fann slutligen att omfattningen, inriktningen och genomförandet av likviditetsförvaltningen framstod som sådan att en separat verksamhet i form av yrkesmässig värdepappersrörelse inte kunde anses ha förelegat.

Den slutsats som ligger närmast till hands att dra är att syftet med verksamheten har stor betydelse. Tidigare praxis har avsett fall då bolagen själva anser sig bedriva rörelse medan det här rör sig om den motsatta situationen, nämligen att bolaget inte anser sig bedriva rörelse utan i stället kapitalförvaltning. Synsättet blir då annorlunda.

Vidare bör tillfälliga förändringar av omsättningshastigheten inte påverka bedömningen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juli 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 9 maj 2003, målnr 463-03

Regressfordran efter konkurs

En fysisk person har infriat borgen efter det att gäldenären, ett bolag, gått i konkurs och upplösts. Avdrag för förlust vägrades då han inte ansågs ha förvärvat någon regressfordran.

Inkomsttaxeringen 1998

En fysisk person, C, var en av tre delägare i ett fåmansbolag. I samband med att bolaget tog ett lån i november 1988 utfärdade bolagsmännen en generell borgensförbindelse. I november 1993 försattes bolaget i konkurs. Konkursen avslutades den 9 december 1994. Tingsrätten har i dom den 24 mars 1995 förpliktigt bolagsmännen att solidariskt till banken utge ca 650 000 kr jämte ränta och rättegångskostnader. Därefter har parterna i avtal daterat den 3 augusti 1995 träffat uppgörelse om att envar av dem skulle erlägga 150 000 kr till banken senast den 22 augusti 1995, att vardera parten står sina kostnader samt att banken avskriver resterande fordran enligt domen. – Vid 1998 års taxering yrkar C avdrag för realisationsförlust om 149 900 kr som uppkommit genom att han den 24 december 1997 avyttrat fordran för 100 kr. SKM vägrade avdrag för förlusten.

LÄNSRÄTTEN

Av utredningen i målet framgår att C genom generell borgensförbindelse den 14 november 1988 åtog sig att som borgensman ansvara för bolagets förpliktelser gentemot banken, såsom för egen skuld. På grund av detta åtagande tvangs han i augusti 1995 betala 150 000 kr till banken. Genom nämnda betalning fick C en regressfordran på bolaget. Bolaget hade dock försatts i konkurs i november 1993 och konkursen hade avslutats utan överskott den 9 december 1994. Bolaget hade därmed enligt 13 kap. 19 § första stycket ABL upplösts. Detta förhållande att bolaget var upplöst när C:s regressfordran uppkom kan dock enligt länsrättens bedömning inte anses innebära att någon regressfordran aldrig uppkommit. Bolaget kan nämligen väckas till liv exempelvis om det i efterhand skulle visa sig att bolaget är ägare till ytterligare tillgångar och innehavaren av regressfordran bör i ett sådant fall kunna kräva bolaget på betalning för sin fordran.

Mot bakgrund av det ovan sagda och Regeringsrättens avgörande RÅ

2001 ref. 51 finner länsrätten att C bör anses berättigad till avdrag för realisationsförlust på grund av avyttring av sin regressfordran med 70 % av (150 000 – 100 kr).

SKM överklagade till kammarrätten.

KAMMARRÄTTEN

En förutsättning för att en fordran skall kunna anses existera är att det finns någon som ett krav på betalning för fordringens belopp kan riktas mot. När det gäller en fordran mot ett aktiebolag måste således detta existera. Enligt 13 kap. 49 § ABL blir ett aktiebolag som är försatt i konkurs upplöst om konkursen avslutas utan överskott. Huvudregeln är att ett på detta sätt upplöst bolag anses sakna såväl rättssubjektivitet som partshabilitet. En vid allmän domstol väckt talan mot ett sådant upplöst bolag skall därför avvisas.

Av utredningen framgår att bolaget försattes i konkurs i november 1993 samt att konkursen avslutades utan överskott den 9 november 1994. Bolaget upphörde således enligt 13 kap. 49 § ABL sistnämnda dag att existera. När C den 22 augusti 1995 infriade sitt borgensansvar för en skuld som det tidigare bolaget haft till banken förvärvade han därför inte en regressfordran som kunde göras gällande mot någon motpart. Den omständigheten att bolaget i ett tänkbart scenario skulle kunna väckas till "liv" exempelvis genom att det konstateras att bolaget haft ytterligare tillgångar än de som omfattats av konkursen utgör inte tillräckligt skäl för att anse att C genom betalningen till banken erhållit en verklig regressfordran låt vara av tills vidare "svävande" natur. Till följd härav har det för C inte uppkommit något omkostnadsbelopp att avräkna. C är därför inte berättigad till det av länsrätten medgivna avdraget för realisationsförlust.

KR upphävde LR:s dom och fastställde skattemyndighetens beslut.

Kommentar:

Domen överensstämmer med RSV:s uppfattning. I en annan dom den 5 december 2002 med mål nr 3330-1999 har Kammarrätten i Jönköping emellertid kommit till motsatt slutsats. RSV har i det fallet överklagat till Regeringsrätten.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juli 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 13 maj 2003, mål nr 2337-00

Näringsfastighet eller privatbostad

Ombyggd ekonomibyggnad på jordbruksfastighet (ladugård) utgjorde inte komplementbyggnad till småhus eftersom byggnaden var inrättad och användes för näringsverksamhet.

Inkomsttaxeringen 1995

Ekonomibyggnad (f.d. ladugård) i jordbruk byggdes om för att användas som verksamhetslokal i ägarens aktiebolag. SKM ansåg att ladugården genom ombyggnaden övergått från att vara ekonomibyggnad i jordbruk till att vara komplementhus till ägarens småhus (mangårdsbyggnad) på jordbruksfastigheten.

LR anförde att till småhus inrättade som bostad hör enligt 2 kap 2 § FTL komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad och att enligt 3 § i samma kapitel skall byggnadstyp bestämmas med hänsyn till det ändamål som byggnad till övervägande del är inrättad för, och det sätt som byggnad till övervägande del används på. Avgörande för bedömningen är alltså om fråga är om ett småhus, d.v.s. en byggnad som är inrättad till bostad för en eller två familjer och ett komplementhus till sådant småhus. Med hänsyn till storleken på ekonomibyggnaden, 500 kvm fördelat på två plan, finner LR att den inte kan betraktas som komplementhus, varför den skall indelas och bedömas för sig. Vid bedömningen finner LR bl.a. att byggnadens faktiska beskaffenhet är sådan att den till övervägande del är inrättad för annat ändamål än som komplementhus. Den har heller inte till övervägande del använts eller varit avsedd att användas som komplementhus. Byggnaden skall därför hänföras till näringsfastighet.

KR instämmer i länsrättens bedömning att byggnaden inte kan betraktas som komplementhus med hänsyn till dess faktiska beskaffenhet samt att den inte heller till övervägande del används som komplementhus.

Kommentar:

Domen bekräftar huvudregeln att varje byggnad på en småhusenhet i princip skall bedömas för sig. För komplementbyggnader, d.v.s. sådana byggnader som har till uppgift att betjäna småhusets funktion som bostad, gäller enligt 2 kap 2 § FTL att de hör till bostadsbyggnaden och åsätts därför inget särskilt värde vid fastighetstaxeringen.

Om en komplementhus byggs om så att dess beskaffenhet till övervägande del ändras eller att den till övervägande del används för annat ändamål än som komplementhus, så kan den ändrade användningen utgöra grund för att vid inkomstbeskattningen bedöma byggnaden för sig.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juli 2003.*

KR:s i Göteborg dom den 14 februari 2003, mål nr 3913-2002

Fråga om skattemässig karaktär på avyttrad tomt

Avyttring av näringsfastighet har ansetts föreligga vid avyttring av obebyggd tomt. Fastigheten hade vid avyttringen år 1998 varit i den skattskyldiges ägo sedan år 1994. Tomten hade förvärvats vid arvsskifte efter maken år 1994, vilken i sin tur hade innehaft tomten sedan år 1982.

Inkomsttaxeringen år 1999

N:s make förvärvade fastigheten från sina föräldrar år 1982. På grund av förbehåll från föräldrarna fick ej tomten bebyggas under deras levnad. Planer på att bebygga fastigheten fanns år 1993 men kom av sig när N:s make avled i början av år 1994. N:s avsikt har därefter varit att bebygga fastigheten men planerna har ej kommit till genomförande.

SKM ansåg att oavsett att byggplaner fanns under åren 1993-1994 har N inte inkommit med något som styrkte att sådan avsikt funnits därefter. Vinsten vid avyttringen har därför beskattats enligt reglerna för avyttring av näringsfastighet.

LR. Oavsett att N och N:s make hade planer under år 1993 på att bebygga fastigheten, så är det avsikten med innehavet under åren före avyttringen som ska läggas till grund för bedömningen av fastighetens karaktär. Av prop. 1990/91:54 s. 191 framgår bl.a. att det inte räcker med påståenden från ägarens sida utan att avsikten måste framgå på något sätt. Med hänsyn härtill och då N inte visat att hon haft för avsikt att inom överskådlig framtid bebygga fastigheten ändrar Länsrätten inte Skattemyndighetens beslut.

KR. Ej ändring.

Kommentar:

Domen är en bekräftelse på att efter viss tid måste den skattskyldiges påstående om avsikten med sitt fastighetsinnehav på något sätt visas i handling. Enbart påståenden från ägarens sida är i sådana situationer inte tillräckligt.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juli 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 30 juni 2003

Bredbandsuppkoppling som arbetsredskap

Installation av bredbandsuppkoppling i bostaden har ansetts kunna vara sådan förmån av begränsat värde som är skattefri för den anställde om uppkopplingen är av väsentlig betydelse för att han eller hon ska kunna utföra sina arbetsuppgifter.

Taxeringsåren 2003-2006

Sökandena är anställda hos ett företag i IT-branschen som ingår i en koncern vars huvudkontor är beläget i USA. Företaget har i enlighet med sin affärsidé utformat en affärsstruktur som bygger på att personalen använder nätverksbaserade produkter för att effektivisera arbetet. Det innebär ökade möjligheter för de anställda att med hjälp av sina bärbara datorer utföra arbetsuppgifter på andra platser än vid det egna kontoret som hos kunder, under resor eller i den egna bostaden. Företagets kontor är därför inte dimensionerat så att alla anställda ska kunna arbeta där samtidigt. Endast chefspersonal och administrativ personal har tillgång till fasta arbetsplatser.

Vidare har anställda i sitt arbete behov av att ha direktkontakt med kollegor i andra länder bl.a. vid huvudkontoret i USA. Med hänsyn till tidsskillnader sker dessa kontakter regelbundet från de anställdas bostäder. Kontakterna sker vanligtvis genom telefonkonferenser och s.k. Netmeetings – ett webbaserat samarbetsverktyg som gör det möjligt att arbeta från olika platser samtidigt och i samma dokument. För att sådant arbete ska vara möjligt från de anställdas bostäder krävs en betydligt snabbare och säkrare datauppkoppling mot Internet än vad som kan ske mot vanligt telefonnät. Företaget avser därför att bekosta både installation av bredbandsuppkoppling och

löpande abonnemang för de anställda.

Fem anställda, sökande 1-5, med olika tjänsteställningar och behov har efterfrågat besked om bredbandsuppkopplingen och abonnemanget utgör en skattepliktig förmån för dem och, för det fall förmånen ska beskattas, vilket värde den ska tas upp till.

Sökandena anser i första hand att installationen av bredbandsuppkoppling är skattefri enligt bestämmelsen om skattefrihet för datorlån. I andra hand anser de att installationen är skattefritt som arbetsredskap, i vart fall för vissa anställda. I fråga om värderingen anser sökandena att, eftersom den aktuella bredbandsuppkopplingen har högre prestanda än vad en privatperson normalt har behov av, bör förmånen värderas enligt vad som motsvarar en privatkunds behov.

Fråga är också om företagets avdragsrätt för kostnaderna.

Frågan om skatteplikt har i första hand bedömts enligt 11 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, där det anges att förmån av en vara eller tjänst som en anställd får av arbetsgivaren inte beskattas om

- varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna utföra sina arbetsuppgifter,
- förmånen är av begränsat värde för den anställde, och
- förmånen för den anställde inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen.

Skatterättsnämnden lämnar följande förhandsbesked.

För sökande 1-4 får det anses vara av väsentlig betydelse för att de skall kunna utföra sina arbetsuppgifter att de i sina bostäder har tillgång till uppkopplingen i fråga. Eftersom förutsättningarna för skattefrihet i 11 kap 8 § IL även i övrigt är uppfyllda, är den förmån det innebär att kunna utnyttja uppkopplingen privat skattefri för dessa sökande.

För sökande 5 kan installationen av bredbandsuppkopplingen i bostaden inte anses vara av väsentlig betydelse för utförandet av hennes arbetsuppgifter som ekonomiassistent, vilka arbetsuppgifter normalt måste utföras på företagets kontor. Förmånen är till följd härav inte skattefri för henne enligt 11 kap 8 § IL.

Förmånen kan inte heller omfattas av bestämmelsen om skattefritt lån av datorutrustning i 11 kap. 7 § IL. Detta följer av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1996/97:173 s. 60) där det bl.a. sägs att abonnemang på uppkopplingar mot Internet inte ska hänföras till datorutrustning vid tillämpning av bestämmelsen. Sökande 5 ska

således förmånsbeskattas med anledning av att arbetsgivaren bekostar installation av bredbandsuppkoppling mot Internet i hennes bostad och löpande abonnemang på uppkopplingen.

Förmånen ska värderas till marknadsvärdet, dvs. det pris som den skattskyldige skulle ha fått betala för motsvarande förmån mot kontant betalning. Marknadsvärdet ska beräknas utan någon försiktighetsprincip (prop. 1989/90:110 s. 655). Inte heller föreligger sådana speciella omständigheter som kan föranleda att värdet av förmånen bestäms till annat än marknadsvärdet (RÅ 1996 ref. 75).

Företaget har rätt till avdrag för kostnader avseende installationer och abonnemang.

Kommentar:

RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 juli 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 23 juni 2003

Underprisöverlåtelse; byggmästarsmitta

När en s.k. byggmästarsmittad person till underpris överlåter andelarna i två kommanditbolag till ett eget aktiebolag är villkoret i 23 kap. 17 § IL om att överlåtelsen ska avse överlåtarens hela näringsverksamhet uppfyllt

Inkomsttaxering år 2003-2006

En fysisk person, X, äger samtliga aktier i ett aktiebolag, B AB. B AB bedriver byggnadsrörelse. X är därmed en byggmästarsmittad person. X äger även två fastighetsförvaltande handelsbolag. Handelsbolagsandelarna är, enligt 27 kap. 6 § IL, lagertillgång hos X. X har för avsikt att överlåta sina andelar i handelsbolagen till B AB till underpris. I ärendet aktualiseras frågan om överlåtelsen, enligt 23 kap. 17 § IL, omfattar X:s hela näringsverksamhet eller en verksamhetsgren.

Skatterättsnämnden anförde bl.a. följande.

"Om X överlåter andelarna i de två handelsbolagen till det av honom ägda B AB upphör den rörelse X anses bedriva på grund av andelsinnehavet. Han får därför anses ha avyttrat hela sin enskilda näringsverksamhet avseende byggnadsrörelse, vilket medför att villkoren i 23 kap. 17 § IL skall anses uppfyllt"

- [RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 2295--2296-2001](#)
Ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning. Ränteutgifter hänförliga till lån på villafastighet har inte beaktats vid beräkningen av avdrag för ökade levnadskostnader avseende utgifter för logi på arbetsorten
- [RR:s dom den 12 december 2002, mål nr 5055-2000](#)
Avräkning av retroaktiv finsk folkpension. Finsk folkpension som utbetalats retroaktivt har beräknats med beaktande av tidigare erhållen svensk folkpension för samma tid. Förfarandet har inte inneburit att den svenska folkpensionen minskats och påverkar därför inte inkomsttaxeringen i Sverige
- [RR:s dom den 19 december 2002, mål nr 1664-2001](#)
Förmån av begränsat värde - arbetsredskap. Arbetsgivaren har tillhandahållit betalkort, i första hand avsedda för tjänsten. Betalkorten har varit av väsentlig betydelse för innehavarnas arbetsuppgifter och förmånen av att kunna utnyttja korten privat har inte utan svårighet kunnat särskiljas från nyttan i anställningen, varför någon skattepliktig förmån inte uppkommit för de anställda
- [RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 2272-1999](#)
Avdrag för realisationsförlust. Avdrag för realisationsförlust medgavs inte för förlust på delägarrens fordran på sitt kommanditbolag
- [RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 1014-2001](#)
Avdrag för realisationsförlust. Ett aktiebolag, som var ägare i ett annat aktiebolag, var inte berättigad till avdrag för förlust som uppkommit på ett villkorat aktieägartillskott till följd av att det senare bolaget försatts i konkurs
- [RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 4694-1999](#)
Avdrag för realisationsförlust. Ägare till ett aktiebolag var inte berättigad till avdrag för realisationsförlust på grund av bolagets konkurs för belopp som lämnats eller förvärvats såsom villkorade aktieägartillskott
- [RR:s dom den 19 december 2002, mål nr 1078-2001](#)
Avdrag för realisationsförlust. Omvandling av ett villkorat aktieägartillskott till ovillkorat medförde inte en höjning av omkostnadsbeloppet på aktier
- [RR:s dom den 19 december 2002, mål nr 7604-1999](#)
Avdrag för realisationsförlust. Omvandling av ett villkorat aktieägartillskott till ovillkorat medförde inte en höjning av omkostnadsbeloppet på aktier
- [RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 6625-2001](#)
Avdrag för realisationsförlust. Avdrag medgavs inte för realisationsförlust i anledning av att delägaren i ett aktiebolag tvingats infria ett borgensåtagande, erhållit en regressfordran på

- bolaget som därefter omvandlats till ett ovillkorat aktieägartillskott
- [KR:s i Sundsvall dom den 16 december 2002, mål nr 1085--1088-2000](#)
Vinstandelssystem i fåmansföretag
 - [SRN:s förhandsbesked den 18 december 2002](#)
Avfallsskatt. Sökanden är inte skattskyldig till avfallsskatt för den med frågan avsedda verksamheten
 - [SRN:s förhandsbesked den 1 november 2002](#)
Matlagningsvin. Den etylalkohol som ingår i matlagningsvin är skattepliktig enligt 6 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 2295--2296-2001

Ökade levnadskostnader vid dubbel bosättning

Ränteutgifter hänförliga till lån på villafastighet har inte beaktats vid beräkningen av avdrag för ökade levnadskostnader avseende utgifter för logi på arbetsorten

Inkomsttaxering 1995 och 1996

Regeringsrätten har, med ändring av kammarrättens dom, funnit att ränteutgifter avseende en villafastighet inte ska beaktas vid beräkning av avdrag för ökade levnadskostnader.

Regeringsrätten angav följande skäl för sitt avgörande.

CO, som har familjebostad i Göteborg, har under de aktuella beskattningsåren haft ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning. Bostaden på arbetsorten var en villafastighet i Hunnebostrand. Han har vid taxeringen medgivits avdrag för sina ränteutgifter avseende lån hänförliga till villafastigheten i inkomstslaget kapital och erhållit skattereduktion med 30 procent av underskott som därigenom uppkom i inkomstslaget.

Frågan i målet avser beräkningen av utgifter för logi på arbetsorten vid dubbel bosättning. Länsrätten och kammarrätten har i dessa utgifter räknat in ränteutgifterna reducerade med det räntebidrag och

den skattereduktion som CO erhållit.

Avdrag för kostnad för logi vid dubbel bosättning beräknas till ett belopp motsvarande den faktiska utgiften (anvp. 3 a 6 st till 33 § KL, 12 kap. 21 § IL).

Från intäkt av kapital får avdrag för ränteutgift göras under förutsättning att avdrag inte skall göras från intäkt av näringsverksamhet (3 § 2 mom. SIL, 41 kap. 1 § 2 st. IL). Även ränta på skuld som den skattskyldige ådragit sig i och för tjänsten skall hänföras till inkomst av kapital (33 § 1 mom. 4 st. KL, 10 kap. 4 § IL). CO har också i inkomstslaget kapital medgivits avdrag för sina ränteutgifter hänförliga till lånet på fastigheten. Någon ytterligare vid taxeringen avdragsgill ränteutgift föreligger därför inte.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 12 december 2002, mål nr 5055-2000

Avräkning av retroaktiv finsk folkpension

Finsk folkpension som utbetalats retroaktivt har beräknats med beaktande av tidigare erhållen svensk folkpension för samma tid. Förfarandet har inte inneburit att den svenska folkpensionen minskats och påverkar därför inte inkomsttaxeringen i Sverige

Inkomsttaxering 1998

Regeringsrätten har funnit att retroaktiv finsk folkpension som beräknats med beaktande av tidigare erhållen svensk folkpension inte inneburit att den svenska folkpensionen minskats och ska därför inte medföra avdragsrätt vid inkomsttaxeringen i Sverige. Rubricerade dom är en av tre med samma utgång och motivering.

Regeringsrätten har angett följande skäl för sina avgöranden.

Frågan i målet gäller om X är berättigad till avdrag vid inkomsttaxeringen 1998 med samma belopp som avräknats från hennes finska folkpension avseende svensk folkpension som utgått för samma tid som den finska folkpensionen.

Pension beskattas i Sverige såsom intäkt av tjänst. Enligt artikel 18 lagen (1989:933) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna, vilken är tillämplig i målet, skall pension som utbetalas från Finland till person med hemvist i Sverige beskattas endast i Finland.

I förevarande fall har X varit berättigad till folkpension både i Sverige och i Finland. För att undvika dubbla förmåner för samma tid har den retroaktivt utbetalade finska folkpensionen nedsatts med belopp motsvarande utbetald svensk folkpension. Det avdrag för svensk folkpension som gjorts vid utbetalningen av den finska folkpensionen har inte inneburit någon minskning av den svenska folkpensionen. X har inte heller krävts på eller återbetalat någon del av den svenska folkpension som hon uppburit. Den omständigheten att den finska folkpensionen beräknats med beaktande av tidigare erhållen svensk folkpension kan därför inte medföra rätt till avdrag vid den svenska inkomsttaxeringen. Grund för att medge yrkat avdrag vid 1998 års inkomsttaxering har således inte förelegat.

Kommentar:

Domen överensstämmer med vad som enligt svensk intern rätt gäller vid sammanträffande av förmåner, se 17 kap 1 § lagen (1962:381) om allmän försäkring, AFL. Se också tidigare rättsfallsprotokoll [39/99](#) och [24/00](#).

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.

RR:s dom den 19 december 2002, mål nr 1664-2001

Förmån av begränsat värde - arbetsredskap

Arbetsgivaren har tillhandahållit betalkort, i första hand avsedda för tjänsten. Betalkorten har varit av väsentlig betydelse för innehavarnas arbetsuppgifter och förmånen av att kunna utnyttja korten privat har inte utan svårighet kunnat särskiljas från nyttan i anställningen, varför någon skattepliktig förmån inte uppkommit för de anställda

Arbetsgivaravgifter vid utgiftsåret 1996

Bolaget tillhandahöll betalkort att användas i tjänsten för dem av bolagets anställda som på grund av tjänsteresor hade behov av att kunna göra reseutlägg för bolagets räkning. Betalkorten utgjorde en

förutsättning för att bolagets rutiner för tjänsteresor skulle kunna göras mer kostnadseffektiva. Bland annat minskade bolagets kostnader för fakturahanteringen väsentligt eftersom faktureringen från varje enskilt inköpsställe undveks. Vidare minskade behovet av reseförskott. Kortet fick också användas för privata köp.

Målet gällde om årsavgifterna för betalkorten kunde anses skattefria enligt den bestämmelse om förmån av begränsat värde som tillämpades första gången vid 1997 års taxering. Enligt bestämmelsen är en vara eller en tjänst som en anställd får från arbetsgivaren skattefri om

- den är av väsentlig betydelse för den anställde när denne skall utföra sina arbetsuppgifter
- förmånen är av begränsat värde för den anställde, och
- förmånen för den anställde inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen. Det sista rekvisitet innebär att förmånen ska framstå som "en närmast ofrånkomlig biförmån". För skattefrihet krävs att alla tre rekvisiten är uppfyllda. Bestämmelsen finns numera i 11 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229).

RSV menade att förmånen av betalkorten var skattepliktiga, främst då denna inte kunde anses innebära en ofrånkomlig biförmån.

Regeringsrätten fann att förmånen var skattefria enligt den aktuella bestämmelsen och anförde som skäl för sin bedömning. "Av bestämmelsen framgår att en förutsättning för deras tillämpning är att arbetsgivaren själv direkt betalar den vara eller tjänst som är i fråga. Denna omständighet tillmäts således en förhållandevis stor vikt vid bedömningen av om varan eller tjänsten är av väsentlig betydelse för den anställde i dennes tjänst eller inte, eftersom en rimlig utgångspunkt ansetts vara att en arbetsgivare inte är beredd att dra på sig onödiga driftkostnader (Jfr SOU 1994:98 s. 155 och prop. 1994/95:182 s. 40 och 44)".

Regeringsrätten fann visat att betalkortstjänsten varit av väsentlig betydelse för att de anställda skulle kunna utföra sina arbetsuppgifter. Det förhållandet att bolaget valt det betalkortsalternativ som bolaget ansåg tillgodose det egna intresset av en kostnadseffektiv och smidig reseräkningsadministration försvagade på intet sätt anknytningen mellan tjänsten och de anställdas arbetsuppgifter.

Regeringsrätten fann även övriga rekvisit för skattefrihet uppfyllda. Förmånen var av begränsat värde för de anställda. Utredningen gav vidare vid handen att förmånen av att kunna utnyttja kortet privat inte utan svårighet kunde särskiljas från nyttan i anställningen. Regeringsrätten anslöt sig därför till underinstansernas bedömning i frågan om arbetsgivaravgifter, m.m..

Kommentar:

Regeringsrättens motivering tar i första hand sikte på rekvisitet att tjänsten ska vara av väsentlig betydelse för arbetsuppgifternas utförande. Rekvisitet att "förmånen för den anställde inte utan svårighet kan särskiljas från nyttan i anställningen" - det rekvisit som RSV i första hand ville få prövat - behandlas däremot mycket kortfattat.

Domen innebär i det senare avseendet när det gäller årsavgifter för betalkort som tillhandahållits för tjänstebruk, att den förmån som det innebär att också kunna använda kortet för privata betalningar, ska anses svår att särskilja från nyttan i anställningen. Samma svårighet bör med detta synsätt gälla i fråga om abonnemangavgifter för mobiltelefoner som tillhandahållits för tjänstebruk.

Domen kan föranleda begäran om omprövning från berörda arbetsgivare och anställda. Sådan begäran görs skriftligen hos skattemyndigheten med angivande av belopp och år som är aktuella. Arbetsgivaravgifter kan omprövas avseende beskattningsår 1997 och framåt. Anställdas taxering kan omprövas avseende taxeringsår 1998 (inkomståret 1997) och framåt. För inkomståret 2002 kan arbetsgivaren lämna ny kontrolluppgift för de anställda som berörs.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 2272-1999

Avdrag för realisationsförlust

Avdrag för realisationsförlust medgavs inte för förlust på delägarens fordran på sitt kommanditbolag

Inkomsttaxeringen 1994

X var tillsammans med sin hustru indirekt delägare i A KB. Bolaget försattes i konkurs den 27 maj 1992. Enligt konkursbouppteckningen, där makarna tas upp som bouppgivare, hade dessa dels ett regresskrav på bolaget om drygt 2,6 milj. kr, dels en fordran om knappt 7,3 milj. kr. Konkursen avslutades under år 1993 och makarna erhöll utdelning om drygt 1,6 milj. kr. Även komplementären i kommanditbolaget, Y AB, försattes i konkurs våren 1992. Konkursen avslutades under år 1994. Utdelningen tillföll i sin

helhet staten (kronofogdemyndigheten) och motsvarade 1,6 procent av fordringens belopp.

X yrkade i deklARATIONEN avdrag med drygt 2,8 milj. kr, motsvarande 70 procent av hans del av förlusten. Skattemyndigheten vägrade avdrag och länsrätten avsåg X:s överklagande av beslutet. Sedan X överklagar länsrättens dom biföll kammarrätten överklagandet.

RR anförde bl.a. följande.

"Enligt den numera upphävda 24 § 2 mom. första stycket SIL, i dess lydelse vid 1994 års taxering, jämföras med avyttring bland annat det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorat sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs. Motsvarande bestämmelse finns numera i 44 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Begreppet finansiellt instrument har dock utmönstrats, och i den nämnda bestämmelsen i IL används i stället uttrycket "värdepapper".

I målet uppkommer till en början frågan om bestämmelsen är tillämplig även på finansiella instrument som getts ut av ett handelsbolag (i förevarande mål ett handelsbolag som är ett kommanditbolag).

I SIL, liksom i kommunalskattelagen (1928:370) och IL, används ordet bolag i stor utsträckning med syftning på en i texten tidigare nämnd bolagsform, aktiebolag, handelsbolag eller kommanditbolag. När ordet används självständigt får det i och för sig anses omfatta alla bolag, i vart fall sådana som är juridiska personer. Detta synes också överensstämma med användningen av ordet i 2 § 5 mom. första stycket SIL (den s.k. Lex Kockum). Det förhållandet att bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL enligt den dåvarande lydelsen utgick från att det finansiella instrumentet definitivt förlorat sitt värde genom bolagets upplösning - en förutsättning som kort därefter togs bort utan närmare kommentar - föranleder inte någon annan bedömning.

Hinder mot att en tillämpning av nämnda lagrum föreligger således inte av det skälet att det är fråga om ett kommanditbolag.

Nästa fråga blir då om den i målet åberopade fordringen kan anses utgöra ett sådant, av kommanditbolaget utgivet, finansiellt instrument som avses i 24 § 2 mom. SIL.

Syftet med bestämmelsen var att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till (prop. 1989/90:110, del 1 s. 392). För begreppet "finansiellt instrument" gavs inte någon

definition i lagtexten och inte heller i förarbetena finns någon utförlig beskrivning av företeelsen. Departementschefen uttalade bl.a. följande (a. prop. s. 722):

"Begreppet finansiellt instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av Värdepappersmarknadskommittén. I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2 s. 298 f.) anges att med finansiellt instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företag och staten lånar upp pengar eller i övrigt från tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i värdepappersslöst system, omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas av begreppet."

I det betänkandet av Värdepappersmarknadskommittén till vilket departementschefen hänvisade diskuteras innebörden av begreppet enligt följande. Fondpapper är aktie, annat bevis om delaktighet i bolag, obligation, förlagsbevis och liknande skuldebrev, avsett för allmän omsättning samt andel i aktiefond. Gemensamt för alla de rättigheter som kan förekomma är att de kan emanera från ett aktiebolag. De kan också emanera från andra bolag. Fordringsrätter kan också utges av t.ex. staten och bostadsfinansieringsinstitut. Det finns en emittent som anskaffar kapital genom att ge ut sådana finansiella instrument. En annan gemensam nämnare är att det för varje tid finns ett av emittenten bestämt antal aktier eller ett bestämt totalt nominellt belopp för vilket skuldebrevet utfärdats ute på marknaden. Det är bara emittenten som kan påverka mängden av instrument. Det är dock möjligt för en större enskild aktieägare att t. ex. utfärda optioner på sitt eget innehav. Sådana optioner är inte att anse som fondpapper men väl som finansiella instrument. Finansiella instrument utgör således en samlingsbeteckning för alla de instrument som det förekommer handel med på värdepappersmarknaden. Fondpapper utgör en mindre, klart avgränsad grupp av finansiella instrument. Bortsett från fondpapper avses med finansiella instrument som består av rättigheter och förpliktelser. Med annan rättighet avses inte sådana delägarätter eller fordringsrätter som anges i definitionen av fondpapper. Rättigheter ska alltså rikta sig mot någon annan än en emittent.

En definition av begreppet kom sedermera att inflyta i 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, enligt vilken detta begrepp definieras som "fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden" I den proposition som låg till grund för denna lag anfördes likaledes att med finansiella instrument avsågs fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden (prop. 1990/91:142 s. 86). De finansiella instrument som inte är

fondpapper kännetecknas enligt propositionen av att rättigheten eller förpliktelsen riktar sig mot någon annan än den som traditionellt är att anse som emittent av fondpapper på värdepappersmarknaden.

Ett finansiellt instrument i dess civilrättsliga betydelse kännetecknas sålunda av att värdehandlingen är avsedd för omsättning på värdepappersmarknaden. I SIL har emellertid begreppet finansiellt instrument fått en mer vidsträckt användning än vad som motsvarar den civilrättsliga definitionen. Ett tydligt exempel på detta är att andel i ekonomisk förening skatterättsligt omfattas av begreppet trots att sådana andelar inte alls torde vara föremål för handel på värdepappersmarknaden. Ett annat exempel är att inte endast standardiserade optioner omfattas av regleringen utan också andra optioner, även om dessa inte är lämpliga för omsättning.

En utförlig genomgång av betydelsen av begreppet finansiellt instrument gjordes av Skattelagskommittén i dess betänkande Inkomstskattelag (SOU 1997:2, del I s. 361 ff). Kommittén fann att begreppet inte användes enhetligt inom SIL. I vissa fall hade uttrycket en hänvisningsfunktion medan det i andra fall användes i syfte att avgränsa vissa företeelser som skulle omfattas av ett stadgande från andra som inte skulle omfattas. Beträffande bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL fann kommittén att avsikten kan ha varit att uppnå en avgränsning. Kommittén ansåg det sannolikt att tankarna vid bestämmelsens tillkomst främst varit inriktade på aktier och annan allmän kapitalanskaffning i form av obligationer, konvertibla skuldebrev och dylikt, alltså tillgångar som är lämpade för allmän omsättning. Olika skäl, bl.a. att andelar i ekonomiska föreningar omfattas och att 29 § 1 mom. SIL kan ge anledning att anta att alla fordringar ska anses som finansiella instrument, hade enligt kommittén emellertid lett till uppfattningen att så gott som alla fordringar faller in under bestämmelsen. I den proposition som låg till grund för IL uttrycks ingen annan uppfattning, se prop. 1999/2000:2, del I s. 508 ff.

Enligt Regeringsrättens mening står det klart att begreppet finansiellt instrument i skatterättslig mening är vagt i sin kontur och saknar den precision som följer av den definition som används på värdepappersmarknadsområdet. Vad som utgör ett finansiellt instrument i SIL kan därför inte ges ett entydigt svar. Den närmare innebörden av begreppet i ett visst lagrum får bedömas mot bakgrund av bestämmelsens syfte. Vad gäller det nu aktuella lagrummet tillkommer att det för en tillämpning också krävs att det är fråga om ett finansiellt instrument som har getts ut av bolaget.

Som ovan nämnts var syftet med bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till. Syftet med bestämmelsen var med andra ord att

förhindra en mer eller mindre marknadsmässig handel med finansiella instrument utan egentligt värde där handeln endast motiverades av den skattemässiga effekt som följde av en avyttring.

Uppgifterna om den i målet aktuella fordringen är knapphändiga. Det har anförts att fordringen har sin grund i att X, som tidigare synes ha varit bolagsman i bolaget, tillskjutit medel till detta samt även att den har samband med avyttring av hans andel i bolaget. Någon annan dokumentation av fordringen än att den tagits upp i kommanditbolagets konkursuppteckning och lagts till grund för utdelning i konkursen föreligger inte i målet.

För att en fordran skall kunna anses som ett av ett bolag utgivet finansiellt instrument (enligt nuvarande lagstiftning värdepapper) måste i vart fall krävas att fordringen genom bolagets försorg dokumenterats och konkretiserats gentemot den berättigade genom en utfärdad handling eller på något annat sätt. Såvitt framgår av utredningen i målet är inte ens detta krav uppfyllt beträffande den åberopade fordringen. Rätt till avdrag föreligger därför inte."

Kommentar:

Samma dag meddelade RR dom - i samma fråga och med samma utgång - i mål nr 2273-1999 avseende hustrun till X.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 1014-2001

Avdrag för realisationsförlust

Ett aktiebolag, som var ägare i ett annat aktiebolag, var inte berättigad till avdrag för förlust som uppkommit på ett villkorat aktieägartillskott till följd av att det senare bolaget försatts i konkurs

Inkomsttaxeringen 1996

X AB förvärvade den 1 maj 1993 aktier i Y AB. Den 31 december 1993 lämnade X AB ett villkorat aktieägartillskott till Y AB om 210 000 kr. Y AB försattes i konkurs den 19 september 1994. Vid detta tillfälle ägde X AB en tredjedel av aktierna i Y AB. Konkursen avslutades den 17 mars 1995 utan överskott.

X AB yrkade i sin självdeklaration avdrag för förlust avseende aktierna i Y AB med 228 000 kr. SKM medgav avdrag med endast 9 000 kr.

RR anförde bl.a. följande.

"För det i målet aktuella aktieägartillskottet har den 31 december 1993 upprättats en handling mellan X AB och Y AB betecknad "Avtal om villkorat aktieägartillskott". Av denna handling framgår dels att X AB tillskjutit 210 000 kr "genom att på nedan villkorat vis efterge fordran mot bolaget på samma belopp", dels att tillskottet är "villkorat på så sätt att det återbetalas av bolaget inom ramen för utdelningsbart fritt eget kapital och förutsatt att bolagsstämman finner det lämpligt att återbetala hela eller delar av beloppet". Någon ytterligare upplysning om aktieägartillskott och dess tillkomst finns inte i handlingen.

Enligt den numera upphävda 24 § 2 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, i dess lydelse vid 1996 års taxering, anses avyttring av ett finansiellt instrument föreligga om det företag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs eller, om det är ett svenskt aktiebolag eller en svensk ekonomisk förening, när företaget försätts i konkurs.

Frågan i målet är om den nämnda bestämmelsen kan anses tillämplig på det i målet aktuella aktieägartillskottet, dvs. om detta är ett av Y AB utgivet finansiellt instrument.

Syftet med bestämmelsen var att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till (prop. 1989/90:110, del 1 s. 392). För begreppet "finansiellt instrument" gavs inte någon definition i lagtexten och inte heller i förarbetena finns någon utförlig beskrivning av företeelsen. Departementschefen uttalade bl.a. följande (a. prop. s. 722):

"Begreppet finansiellt instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av Värdepappersmarknadskommittén. I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2 s. 298 f.) anges att med finansiellt instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företag och staten lånar upp pengar eller i övrigt från tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i värdepapperslöst system, omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas

av begreppet."

I det betänkandet av Värdepappersmarknadskommittén till vilket departementschefen hänvisade diskuteras innebörden av begreppet enligt följande. Fondpapper är aktie, annat bevis om delaktighet i bolag, obligation, förlagsbevis och liknande skuldebrev, avsett för allmän omsättning samt andel i aktiefond. Gemensamt för alla de rättigheter som kan förekomma är att de kan emanera från ett aktiebolag. De kan också emanera från andra bolag. Fordringsrätter kan också utges av t.ex. staten och bostadsfinansieringsinstitut. Det finns en emittent som anskaffar kapital genom att ge ut sådana finansiella instrument. En annan gemensam nämnare är att det för varje tid finns ett av emittenten bestämt antal aktier eller ett bestämt totalt nominellt belopp för vilket skuldebrevet utfärdats ute på marknaden. Det är bara emittenten som kan påverka mängden av instrument. Det är dock möjligt för en större enskild aktieägare att t. ex. utfärda optioner på sitt eget innehav. Sådana optioner är inte att anse som fondpapper men väl som finansiella instrument. Finansiella instrument utgör således en samlingsbeteckning för alla de instrument som det förekommer handel med på värdepappersmarknaden. Fondpapper utgör en mindre, klart avgränsad grupp av finansiella instrument. Bortsett från fondpapper avses med finansiella instrument som består av rättigheter och förpliktelser. Med annan rättighet avses inte sådana delägarätter eller fordringsrätter som anges i definitionen av fondpapper. Rättigheter ska alltså rikta sig mot någon annan än en emittent.

En definition av begreppet kom sedermera att inflyta i 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, enligt vilken detta begrepp definieras som "fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden" I den proposition som låg till grund för denna lag anfördes likaledes att med finansiella instrument avsågs fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden (prop. 1990/91:142 s. 86). De finansiella instrument som inte är fondpapper kännetecknas enligt propositionen av att rättigheten eller förpliktelsen riktar sig mot någon annan än den som traditionellt är att anse som emittent av fondpapper på värdepappersmarknaden.

Ett finansiellt instrument i dess civilrättsliga betydelse kännetecknas sålunda av att värdehandlingen är avsedd för omsättning på värdepappersmarknaden. I SIL har emellertid begreppet finansiellt instrument fått en mer vidsträckt användning än vad som motsvarar den civilrättsliga definitionen. Ett tydligt exempel på detta är att andel i ekonomisk förening skatterättsligt omfattas av begreppet trots att sådana andelar inte alls torde vara föremål för handel på värdepappersmarknaden. Ett annat exempel är att inte endast standardiserade optioner omfattas av regleringen utan också andra optioner, även om dessa inte är lämpliga för omsättning.

En utförlig genomgång av betydelsen av begreppet finansiellt

instrument gjordes av Skattelagskommittén i dess betänkande Inkomstskattelag (SOU 1997:2, del I s. 361 ff). Kommittén fann att begreppet inte användes enhetligt inom SIL. I vissa fall hade uttrycket en hänvisningsfunktion medan det i andra fall användes i syfte att avgränsa vissa företeelser som skulle omfattas av ett stadgande från andra som inte skulle omfattas. Beträffande bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL fann kommittén att avsikten kan ha varit att uppnå en avgränsning. Kommittén ansåg det sannolikt att tankarna vid bestämmelsens tillkomst främst varit inriktade på aktier och annan allmän kapitalanskaffning i form av obligationer, konvertibla skuldebrev och dylikt, alltså tillgångar som är lämpade för allmän omsättning. Olika skäl, bl.a. att andelar i ekonomiska föreningar omfattas och att 29 § 1 mom. SIL kan ge anledning att anta att alla fordringar ska anses som finansiella instrument, hade enligt kommittén emellertid lett till uppfattningen att så gott som alla fordringar faller in under bestämmelsen. I den proposition som låg till grund för IL uttrycks ingen annan uppfattning, se prop. 1999/2000:2, del I s. 508 ff.

Enligt Regeringsrättens mening står det klart att begreppet finansiellt instrument i skatterättslig mening är vagt i sin kontur och saknar den precision som följer av den definition som används på värdepappersmarknadsområdet. Vad som utgör ett finansiellt instrument i SIL kan därför inte ges ett entydigt svar. Den närmare innebörden av begreppet i ett visst lagrum får bedömas mot bakgrund av bestämmelsens syfte.

Som ovan nämnts var syftet med bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till. Syftet med bestämmelsen var med andra ord att förhindra en mer eller mindre marknadsmässig handel med finansiella instrument utan egentligt värde där handeln endast motiverades av den skattemässiga effekt som följde av en avyttring.

För villkorade aktieägartillskott saknas såväl civilrättslig som skatterättslig reglering. Kännetecknande för aktieägartillskott är att de ges till aktiebolag i syfte att öka dess kapital utan att öka dess skulder. Det normala förfarandet torde i princip vara att ett avtal om tillskott ingås mellan tre parter. Tillskottsgivaren och bolaget kommer överens om att utge respektive ta emot medel medan tillskottsgivaren och aktieägarna i bolaget avtalar om att de senare ska rösta för en återbetalning av tillskottet på en framtida bolagsstämma. Det mottagande bolaget medverkar således i tillskottsförfarandet men har i detta förfarande en underordnad, närmast passiv roll.

Det förhållandet att ett tillskott avser att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder innebär att tillskott måste ges i sådan form att

det inte uppkommer någon skyldighet för bolaget att redovisa en skuld. I ett sådant fall har något egentligt tillskott inte gjorts och bolagets ställning har inte förbättrats. Av det sagda följer att det krävs att tillskottet har gjorts på ett sådant sätt att det tydligt framgår att en ren tillskottssituation föreligger. Framgår detta förhållande inte klart följer av civilrättslig praxis att något tillskott inte anses gjorts, se NJA 1988 s. 620.

Ett villkorat aktieägartillskott får alltså inte ha karaktären av skuldebrev. Det står samtidigt klart att ett sådant tillskott inte heller har karaktär av delägarrätt i bolaget. Tillskottet torde snarast ha karaktär av svävande fordringsrätt, dvs. en rätt som inte kan göras gällande mot bolaget förrän de villkor som är förenade med tillskottet har uppfyllts. Detta torde normalt inträffa när bolagsstämma fattat beslut om att tillskott helt eller delvis ska betalas tillbaka.

Vad som anförts om det villkorade aktieägartillskottets uppkomst och karaktär ger enligt Regeringsrättens mening vid handen att Y AB:s medverkan i tillskottsförandet inte är av det slag att bolaget kan anses ha utgivit ett finansiellt instrument i den mening som avses i 24 § 2 mom. första stycket SIL. X AB är därför inte berättigad till avdrag för den förlust som uppkommit på aktieägartillskottet till följd av att Y AB försatts i konkurs."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 4694-1999

Avdrag för realisationsförlust

Ägare till ett aktiebolag var inte berättigad till avdrag för realisationsförlust på grund av bolagets konkurs för belopp som lämnats eller förvärvats såsom villkorade aktieägartillskott

Inkomsttaxeringen 1993

Fysikern X var huvudaktieägare i AB A. Den 21 december 1988 lämnade han ett villkorat aktieägartillskott till AB A om 375 000 kr. X avyttrade samma dag ett mindre antal aktier till en annan person, Y, för 2 500 kr. Den 28 december 1990 återköpte X aktierna för 2 500 kr. Samma dag förvärvade han även för 67 500 kr ett av Y lämnat

villkorat aktieägartillskott på nämnda belopp. AB A försattes i konkurs den 18 mars 1991. Konkursen avslutades under år 1992.

X yrkade i självdeklarationen vid 1993 års taxering avdrag för realisationsförlust hänförligt till de villkorade aktieägartillskotten. SKM vägrade avdrag. Länsrätten och kammarrätten avlog X:s överklagande.

RR anförde bl.a. följande.

"Enligt den numera upphävda 24 § 2 mom. SIL, i dess lydelse vid 1993 års taxering, jämställs med avyttring bland annat det fallet att ett finansiellt instrument definitivt förlorar sitt värde genom att det bolag som givit ut instrumentet upplöses genom konkurs. Motsvarande bestämmelse finns numera i 44 kap. 8 § inkomstskattelagen (1999:1299), IL. Begreppet finansiellt instrument har dock utmönstrats, och i den nämnda bestämmelsen i IL används i stället uttrycket "värdepapper".

Frågan i målet är om 24 § 2 mom. SIL kan anses tillämpligt på de aktuella aktieägartillskotten, dvs. om dessa kan anses utgöra av bolaget utgivet finansiellt instrument.

Syftet med bestämmelsen var att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till (prop. 1989/90:110, del 1 s. 392). För begreppet "finansiellt instrument" gavs inte någon definition i lagtexten och inte heller i förarbetena finns någon utförlig beskrivning av företeelsen. Departementschefen uttalade bl.a. följande (a. prop. s. 722):

"Begreppet finansiellt instrument är nytt för skattelagstiftningen. Det är hämtat från den terminologi som används av Värdepappersmarknadskommittén. I betänkandet Värdepappersmarknaden i framtiden (SOU 1989:72, del 2 s. 298 f.) anges att med finansiellt instrument avses alla typer av fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden. Det gäller alltså värdepapper som förekommer när företag och staten lånar upp pengar eller i övrigt från tillskott från allmänheten. Även om aktier i framtiden kommer att finnas i värdepapperslöst system, omfattas de av begreppet finansiellt instrument. Även andra instrument som inte har omedelbar riskkapitalförsörjningskaraktär, t.ex. optioner, omfattas av begreppet."

I det betänkandet av Värdepappersmarknadskommittén till vilket departementschefen hänvisade diskuteras innebörden av begreppet enligt följande. Fondpapper är aktie, annat bevis om delaktighet i bolag, obligation, förlagsbevis och liknande skuldebrev, avsett för allmän omsättning samt andel i aktiefond. Gemensamt för alla de

rättigheter som kan förekomma är att de kan emanera från ett aktiebolag. De kan också emanera från andra bolag. Fordringsrätter kan också utges av t.ex. staten och bostadsfinansieringsinstitut. Det finns en emittent som anskaffar kapital genom att ge ut sådana finansiella instrument. En annan gemensam nämnare är att det för varje tid finns ett av emittenten bestämt antal aktier eller ett bestämt totalt nominellt belopp för vilket skuldebrevet utfärdats ute på marknaden. Det är bara emittenten som kan påverka mängden av instrument. Det är dock möjligt för en större enskild aktieägare att t. ex. utfärda optioner på sitt eget innehav. Sådana optioner är inte att anse som fondpapper men väl som finansiella instrument. Finansiella instrument utgör således en samlingsbeteckning för alla de instrument som det förekommer handel med på värdepappersmarknaden. Fondpapper utgör en mindre, klart avgränsad grupp av finansiella instrument. Bortsett från fondpapper avses med finansiella instrument som består av rättigheter och förpliktelser. Med annan rättighet avses inte sådana delägarrätter eller fordringsrätter som anges i definitionen av fondpapper. Rättigheter skall alltså rikta sig mot någon annan än en emittent.

En definition av begreppet kom sedermera att inflyta i 1 § lagen (1991:980) om handel med finansiella instrument, enligt vilken detta begrepp definieras som "fondpapper och annan rättighet eller förpliktelse avsedd för handel på värdepappersmarknaden". I den proposition som låg till grund för denna lag anfördes likaledes att med finansiella instrument avsågs fondpapper och andra rättigheter eller förpliktelser avsedda för handel på värdepappersmarknaden (prop. 1990/91:142 s. 86). De finansiella instrument som inte är fondpapper kännetecknas enligt propositionen av att rättigheten eller förpliktelsen riktar sig mot någon annan än den som traditionellt är att anse som emittent av fondpapper på värdepappersmarknaden.

Ett finansiellt instrument i dess civilrättsliga betydelse kännetecknas sålunda av att värdehandlingen är avsedd för omsättning på värdepappersmarknaden. I SIL har emellertid begreppet finansiellt instrument fått en mer vidsträckt användning än vad som motsvarar den civilrättsliga definitionen. Ett tydligt exempel på detta är att andel i ekonomisk förening skatterättsligt omfattas av begreppet trots att sådana andelar inte alls torde vara föremål för handel på värdepappersmarknaden. Ett annat exempel är att inte endast standardiserade optioner omfattas av regleringen utan också andra optioner, även om dessa inte är lämpliga för omsättning.

En utförlig genomgång av betydelsen av begreppet finansiellt instrument gjordes av Skattelagskommittén i dess betänkande Inkomstskattelag (SOU 1997:2, del I s. 361 ff). Kommittén fann att begreppet inte användes enhetligt inom SIL. I vissa fall hade uttrycket en hänvisningsfunktion medan det i andra fall användes i syfte att avgränsa vissa företeelser som skulle omfattas av ett stadgande från andra som inte skulle omfattas. Beträffande

bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL fann kommittén att avsikten kan ha varit att uppnå en avgränsning. Kommittén ansåg det sannolikt att tankarna vid bestämmelsens tillkomst främst varit inriktade på aktier och annan allmän kapitalanskaffning i form av obligationer, konvertibla skuldebrev och dylikt, alltså tillgångar som är lämpade för allmän omsättning. Olika skäl, bl.a. att andelar i ekonomiska föreningar omfattas och att 29 § 1 mom. SIL kan ge anledning att anta att alla fordringar skall anses som finansiella instrument, hade enligt kommittén emellertid lett till uppfattningen att så gott som alla fordringar faller in under bestämmelsen. I den proposition som låg till grund för IL uttrycks ingen annan uppfattning, se prop. 1999/2000:2, del I s. 508 ff.

Enligt Regeringsrättens mening står det klart att begreppet finansiellt instrument i skatterättslig mening är vagt i sin kontur och saknar den precision som följer av den definition som används på värdepappersmarknadsområdet. Vad som utgör ett finansiellt instrument i SIL kan därför inte ges ett entydigt svar. Den närmare innebörden av begreppet i ett visst lagrum får bedömas mot bakgrund av bestämmelsens syfte.

Som ovan nämnts var syftet med bestämmelsen i 24 § 2 mom. första stycket SIL att förhindra den konstlade handel med värdelösa aktier och andra finansiella instrument som de dåvarande reglerna gav upphov till. Syftet med bestämmelsen var med andra ord att förhindra en mer eller mindre marknadsmässig handel med finansiella instrument utan egentligt värde där handeln endast motiverades av den skattemässiga effekt som följde av en avyttring.

För villkorade aktieägartillskott saknas såväl civilrättslig som skatterättslig reglering. Kännetecknande för aktieägartillskott är att de ges till aktiebolag i syfte att öka dess kapital utan att öka dess skulder. Det normala förfarandet torde i princip vara att ett avtal om tillskott ingås mellan tre parter. Tillskottsgivaren och bolaget kommer överens om att utge respektive ta emot medel medan tillskottsgivaren och aktieägarna i bolaget avtalar om att de senare skall rösta för en återbetalning av tillskottet på en framtida bolagsstämma. Det mottagande bolaget medverkar således i tillskottsförfarandet men har i detta förfarande en underordnad, närmast passiv roll.

Det nu anförda ger enligt Regeringsrättens mening vid handen att bolagets medverkan vid lämnande av villkorade aktieägartillskott inte är av det slag att bolaget kan anses ha utgivit ett finansiellt instrument i den mening som avses i 24 § 2 mom. första stycket SIL. X är därför inte berättigad till avdrag för realisationsförlust på grund av bolagets konkurs såvitt avser de belopp han lämnat eller förvärvat såsom villkorade aktieägartillskott."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 19 december 2002, mål nr 1078-2001

Avdrag för realisationsförlust

Omvandling av ett villkorat aktieägartillskott till ovillkorat medförde inte en höjning av omkostnadsbeloppet på aktier

Inkomsttaxeringen 1995

Fysikern X ägde hälften av aktierna i AB A. X lånade ut 250 000 kr till bolaget. Under år 1992 omvandlades fordringen till ett villkorat aktieägartillskott och den 31 maj 1993 utfärdade X en handling som angav att han avstod från kravet på återbetalning. AB A försattes i konkurs den 20 juli 1993. Konkursen avslutades den 9 mars 1994. Frågan i målet var om det förelåg ett ovillkorat aktieägartillskott som skulle höja omkostnadsbeloppet på aktierna.

RR anförde bl.a. följande.

"Aktieägartillskott kan ges i form av kontant inbetalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskottet inte anses ske med högre belopp än som motsvarar tillgångens värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat.

Vid bedömningen av vad som kan anses ha varit det villkorade aktieägartillskottets marknadsvärde den 31 maj 1993 kan följande noteras. Bolaget försattes i konkurs den 20 juli 1993. Enligt konkursbouppteckningen uppgick tillgångarna i boet till ca 1,7 milj. kr och skulderna till ca 4.6 milj. kr. Bristen i boet uppgick således till ca 2,9 milj. kr. Enligt förvaltarberättelsen hade bolagets betalningsförmåga, som redan tidigare varit något ansträngd, försämrats under våren 1993. Förvaltarens slutsats var att AB A varit på obestånd senast i början av mars 1993 och troligen redan tidigare. Enligt Regeringsrättens mening får det villkorade aktieägartillskottet vid tidpunkten för omvandlingen anses ha varit värdelöst. X:s avstående från villkoren om återbetalning har därför inte inneburit att han lämnat ett ovillkorat aktieägartillskott som kan

medföra en höjning av omkostnadsbeloppet."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 19 december 2002, mål nr 7604-1999

Avdrag för realisationsförlust

Omvandling av ett villkorat aktieägartillskott till ovillkorat medförde inte en höjning av omkostnadsbeloppet på aktier

Inkomsttaxeringen 1993

Fysikern X ägde samtliga aktier i AB A. X hade en fordran på AB A som vid slutet av år 1991 uppgick till knappt 1,5 milj. kr. I samband med bokslutet den 31 december 1991 omvandlades fordringen till ett aktieägartillskott som i bolagets årsredovisning per den 31 december 1991 upptogs som ett villkorat aktieägartillskott. I målet är oklart vid vilken tidpunkt en omvandling av det villkorade tillskott till ett ovillkorat ägde rum. AB A försattes i konkurs den 4 december 1992 och påföljande dag, den 5 december, överlät X samtliga aktier i bolaget till sin hustru för 1 kr.

Frågan i målet var vilket omkostnadsbelopp X får tillgodoräkna sig vid beräkningen av realisationsförlusten.

RR anförde bl.a. följande.

"Aktieägartillskott kan ges i form av kontant inbetalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskottet inte anses ske med högre belopp än som motsvarar tillgångens värde när tillskottet lämnas. Med hänsyn till den skilda karaktären på villkorade och ovillkorade aktieägartillskott måste detsamma gälla om ett villkorat tillskott omvandlas till ett ovillkorat.

Vid bedömningen av vad som kan ha varit det villkorade aktieägartillskottets marknadsvärde den 31 december 1991 kan följande noteras. Bolaget försattes i konkurs den 4 december 1992. Boets brist uppgick då till drygt 7 milj. kr. I förvaltarberättelsen uppges att bolaget torde ha varit på obestånd redan år 1990. Enligt kontrollbalansräkning upprättad per den 31 december 1991 uppgick skulderna till ca 8,4 milj. kr och tillgångarna till ca 78 000 kr.

Överenskommelse träffades med huvudkreditgivaren om viss ytterligare kredit samt räntesubventioner, varefter det beslutades att bolagets verksamhet skulle fortsätta. Enligt Regeringsrättens mening får - oavsett när i tiden efter den 31 december 1991 det villkorade aktieägartillskottet omvandlades till ett ovillkorat tillskott - tillskottet anses ha varit värdelöst. X kan därför inte anses ha lämnat ett ovillkorat aktieägartillskott som kan medföra en höjning av omkostnadsbeloppet."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

RR:s dom den 30 december 2002, mål nr 6625-2001

Avdrag för realisationsförlust

Avdrag medgavs inte för realisationsförlust i anledning av att delägaren i ett aktiebolag tvingats infria ett borgensåtagande, erhållit en regressfordran på bolaget som därefter omvandlats till ett ovillkorat aktieägartillskott

Inkomsttaxeringen 1996

Fysikern X var delägare i ett aktiebolag som försattes i konkurs den 16 juni 1992. X hade gått i borgen för en checkräkningskredit som bolaget hade i en bank. Under år 1995 tvingades han infria borgensåtagandet och betalade 200000 kr till banken. Därmed fick han en regressfordran på bolaget. X begärde den 7 juni 1995 att få omvandla fordringen till ett ovillkorat aktieägartillskott. Konkursförvaltaren godkände detta.

RR anförde bl.a. följande.

"Frågan i målet är om X skall anses ha gjort ett sådant aktieägartillskott som ökar hans omkostnadsbelopp för aktierna och som ger honom rätt till avdrag för realisationsförlust.

Vid beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust vid avyttring av aktier gäller enligt praxis att ovillkorade aktieägartillskott får anses som omkostnader för aktierna. Med avyttring avses enligt 24 § 2 mom. första stycket första meningen lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Av 24 § 4 mom. första stycket SIL

följer att rätten till avdrag för realisationsförlust inträder när förlusten är definitiv (jfr RÅ 1998 ref. 24).

(.....)

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Syftet med aktieägartillskott anses vara att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder. Aktieägartillskott kan ges i form av kontant betalning eller andra tillgångar. När tillskottet utgörs av andra tillgångar än kontanta medel kan tillskott inte anses ske med högre belopp än vad som motsvarar tillgångarnas värde när tillskottet lämnas.

I X:s fall har den som aktieägartillskott betecknade åtgärden företagits flera år efter det att bolaget försatts i konkurs och avsett omvandling av en fordran på bolaget. I målet har inte framkommit annat än att fordringen inte hade något marknadsvärde och att åtgärden endast haft den effekten för bolaget att dess skulder och därmed också dess sammanlagda underskott minskat. Vid dessa förhållanden kan X:s åtgärder inte anses innebära att han lämnat ett ovillkorat aktieägartillskott som kan medföra en höjning av omkostnadsbeloppet. Han har inte heller visat sig på annan grund vara berättigad till det yrkade avdraget."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

**KR:s i Sundsvall dom den 16 december 2002, mål nr 1085--
1088-2000**

Vinstandelssystem i fåmansföretag

**Visst vinstandelssystem i fåmansföretag har ansetts inte
medföra avdragsrätt för avsättning.**

L har varit ägare till D AB och har tillsammans med brodern M ingått i styrelsen. Bolaget har under aktuell tid haft ytterligare fyra personer, varav tre närstående till bröderna, anställda. Endast bröderna har omfattats av vinstandelssystemet.

SKM vägrade avdrag med motiveringen att syftet med avsättningen inte varit att premiera anställda för deras arbetsinsatser utan att

åstadkomma en otillåten resultatreglering. SKM eftertaxerade också bolaget för två år trots invändningen att fråga var om ett öppet yrkande och att SKM haft tillgång till all information i samband med att stiftelsen ansökte om och tilldelades organisationsnummer.

LR konstaterade att något krav på att alla anställda ska omfattas av ett vinstdelningssystem finns inte. Avsatt belopp är att se som personalkostnad varför avdrag ska medges. Överklagandena bifölls och eftertaxeringarna undanröjdes och ersättning enligt ersättningslagen fastställdes.

KR konstaterar att förutom bröderna har också övriga anställda enligt vinstandelssystemet varit andelsberättigade åtminstone med en halv andel. KR instämmer i LR:s bedömning att det inte finns något krav på att alla anställda ska omfattas av ett vinstdelningssystem men anför också att när styrelsen i ett fåmansbolag beslutat att avsätta medel i sin helhet ska tillkomma dem själva kan ifrågasättas om syftet verkligen varit att premiera de anställda. Det kan i aktuellt fall inte anses klarlagt att avsätta medel huvudsakligen tjänar syftet att premiera anställda för gjorda arbetsinsatser (jfr RÅ 1986 not. 374). Vid sådant förhållande föreligger inte rätt till avdrag för avsättningarna till stiftelsen.

Beträffande eftertaxeringen anser KR att tillgängligt material inte möjliggjort för SKM att göra en skatterättsligt riktig bedömning av bolagets rätt till avdrag. Enligt KR kan endast sådana uppgifter som den skattskyldige lämnat i sin deklaration eller på annat sätt till ledning för den aktuella taxeringen beaktas. Det material som lämnats in i samband med ansökan om organisationsnummer föranleder alltså inte annan bedömning. Grund för eftertaxering föreligger därför enligt KR. ST påförs och ersättningsyrkandena lämnas utan bifall.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 18 december 2002

Avfallsskatt

Sökanden är inte skattskyldig till avfallsskatt för den med frågan avsedda verksamheten.

Punktskatt - avfallsskatt, redovisningsperioder under tiden 1 juli 2002 - 30 juni 2005.

Fyra frågor har ställts i ärendet:

1. Medför den avvattningsverksamhet som sökanden avser att bedriva i bassängerna att avloppsreningsverket blir att betrakta som en skattepliktig anläggning enligt 1 § LSA?
2. Om svaret på fråga 1 är ja; är undantag för avfall som är avsett att avvattnas i 6 § första stycket 2 d LSA tillämpligt på den beskriva verksamheten?
3. Om svaren på fråga 1 och 2 är ja, innebärande att skattskyldighet för resterna från avvattningen i princip skall inträda vid genomförd behandling, har sökanden då rätt att tillämpa undantaget enligt 6 § första stycket 2 a om slamresterna är avsedda att komposteras?
4. Om svaren på fråga 1 och 2 är ja, innebärande att skattskyldighet för resterna från avvattningen inträder vid genomförd behandling, har sökanden då rätt till avdrag enligt 10 § första stycket 1 LSA när slamresterna förs ut från anläggningen?

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

"Enligt 1 § första stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) skall skatt (avfallsskatt) betalas till staten för avfall som förs in till en avfallsanläggning där farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år slutligt förvaras (deponeras) eller förvaras under längre tid än tre år. Enligt andra stycket samma paragraf skall skatt också betalas för avfall som uppkommer inom en anläggning där det huvudsakligen bedrivs annan verksamhet än avfallshantering, om farligt avfall eller annat avfall till en mängd av mer än 50 ton per år deponeras inom anläggningen eller förvaras där under längre tid än tre år.

Enligt 6 § första stycket 2 LSA skall avfallsskatt inte betalas för avfall som är avsett att inom en anläggning behandlas bl.a. genom kompostering eller reaktorbaserad rötning eller avvattnas. Enligt andra stycket samma paragraf gäller undantaget för avfall som

avvattnas endast om det vatten som avgår från behandlingen inte deponeras inom anläggningen.

Det slam som uppkommer vid den avvattningsprocess som sker i bassängerna skall enligt ansökningen antingen komposteras eller föras ut från anläggningen för vidare omhändertagande. Vattnet kommer att cirkulera i anläggningen till dess att det erhållit en sådan kvalitet att det kan ledas till recipient. Det kommer således inte att deponeras inom avloppsreningsverket. Det avlopps slam som förs in till anläggningen skall bearbetas på sätt som anges i 6 § LSA och kan därför inte anses förvarat där i den mening som avses i 1 § så länge det finns i anläggningen för att bearbetas där eller så länge processen pågår (jfr RÅ 2001 ref. 30)."

Frågorna 2 - 4

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

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 14 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 1 november 2002

Matlagningsvin

Den etylalkohol som ingår i matlagningsvin är skattepliktig enligt 6 § lagen (1994:1564) om alkoholskatt (LAS).

Punktskatt - alkoholskatt

Förhandsbeskedet rör en produkt som består av rött respektive vitt vin, salt (2,5 procent w/w) och sorbinsyra (200 mg/l). Produkten kommer att ha en alkoholhalt om ca. 10 volymprocent.

Motivering

"---I prop. 2000/01:118 s. 126 framhålls att det inte bara är användningen som är skattefri utan även den färdiga produkten (jfr. RÅ 1999 not 236). Om någon använder alkohol för att tillverka t.ex. läkemedel skall skatt inte betalas för alkoholen. Någon skatt skall inte heller tas ut för det färdiga läkemedlet oavsett om detta skulle vara skattepliktigt enligt 6 § LAS. För att detta skall komma till bättre

uttryck i 7 § första stycket LAS har därför föreskrivits att skattefrihet enligt undantagen i paragrafen skall gälla för alkohol som "ingår" i de där angivna varorna.

Nämnden gör följande bedömning.

Innebörden av 6 § första stycket LAS är enligt nämndens mening att skatt i princip skall betalas även för varor som ingår i en vara som hänförs till andra kapitel än kapitel 22 om sådana varor innehåller etylalkohol hänförlig till KN-nr 2207 och 2208 och har en alkoholhalt som överstiger 1,2 volymprocent; jfr. dels uttalanden i prop. 1994/95:56 s. 115 enligt vilka artikel 20 i det nyssnämnda direktivet "principiellt" innefattar även etylalkohol som ingår i parfym, färg, m. m., dels de i det föregående redovisade uttalandena i prop. 2000/01:118. I 7 § LAS återfinns undantag från skatteplikt som innebär att skatt inte skall betalas bl.a. för varor som ingår i vinäger - om vinägern är hänförlig till KN-nr 2209 - eller för livsmedel - om etylalkoholen i livsmedlet inte överstiger vissa angivna mängder. Innebörden av såväl direktivets som LAS nu aktuella bestämmelser är således enligt nämndens mening, under förutsättning att inte något av undantagen i 7 § LAS är tillämpligt, att den etylalkohol som ingår som en del av en produkt skall urskiljas och beskattas även om produkten i sig hänförs till ett annat KN-nr än 2207 och 2208.

De med ansökningen avsedda matlagningsvinerna, som har en alkoholhalt på ca. 10 procent, har visserligen beretts för att användas för matlagningsändamål på ett sådant sätt att de blivit olämpliga som dryck och därför inte är hänförliga till något KN-nr i kapitel 22 utan omfattas av KN-nr 2103. I enlighet med vad som sagts i det föregående och då inte något av de i 7 § LAS angivna undantagen är tillämpligt är emellertid den alkohol som ingår i produkterna skattepliktig enligt 6 § i den nämnda lagen. En sådan tolkning får också anses vara i överensstämmelse med motsvarande bestämmelser i direktivet om harmonisering av strukturerna för punktskatter på alkohol och alkoholdrycker."

Ordföranden är skiljaktig och anför bl.a. följande.

Han anser i likhet med majoriteten att det aktuella matlagningsvinet är en produkt som har beretts för att användas för matlagningsändamål och därigenom blivit olämplig som dryck. Emellertid är det då enligt hans mening mest följdriktigt att förmoda att därvid samtidigt också etylalkoholen, som matlagningsvinet innehåller, har beretts för att användas för matlagningsändamål och därigenom blivit olämplig som dryck. Alkoholen skulle då inte heller i ett tänkt koncentrat, såsom sett för sig, omfattas av kapitel 22 i den s.k. Kombinerade nomenklaturen enligt förordningen EEG 2658/87.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Riksskatteverkets rättsfallsprotokoll 20/03

I de rättsfall som återges i detta protokoll har av sekretess- och integritetsskäl alla egennamn anonymiserats. Detta gäller även i de fall i övrigt direkta citat ur domar och beslut återges.

- [RR:s dom den 8 april 2003, mål nr 2897-2000](#)
Beskattning av ATP. Tillämpning av skatteavtalet med Frankrike. Allmän tilläggspension har inte ansetts utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller artikel 19 punkt två i skatteavtalet med Frankrike
- [RR:s dom den 18 juni 2003, mål nr 3160-2000](#)
Eftertaxering för inkomst av kapital avseende tilläggsköpeskilling vid försäljning av aktier. Skattemyndighetens underlåtenhet att tillämpa undantagsregel i övergångsbestämmelse ansågs inte utgöra ett sådant uppenbart förbiseende att förutsättningar för eftertaxering enligt 4 kap. 17 § 1 taxeringslagen varit för handen
- [RR:s dom den 27 maj 2003](#)
Ränta, kapitalvinst eller annan inkomst av tillgång. En obligation har en årlig avkastning som är knuten till ett aktieindex, dock minst tre procent per år. De tre procenten har bedömts som ränta, resten som annan inkomst av tillgång
- [KR:s i Stockholm dom den 6 juni 2003, mål nr 1255-02](#)
Stiftelses skattskyldighet. Stiftelsen S lämnar understöd till forskning och utbildning till mottagare och för verksamhet utanför Sverige. KR har funnit S inskränkt skattskyldig
- [KR:s i Jönköping dom den 16 maj 2003, mål nr 231-01](#)
Avdrag för ränteskillnadsersättning. Avdrag för ränteskillnadsersättning som betalats vid lösen av lån har vägrats då den som betalat inte var betalningsansvarig för skulden
- [SRN:s förhandsbesked den 26 maj 2003](#)
Koncernbidrag lämnat från utländskt bolag. Koncernbidrag från utländskt bolag till svenskt bolags fasta driftställe i utlandet har inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst
- [SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003](#)
Motionsförmån mot bruttolöneavdrag. Motionsförmån, som lämnas till anställda mot att de avstår från en del av lönen genom s.k. bruttolöneavdrag, utgör inte en skattefri personalvårdsförmån
- [SRN:s förhandsbesked den 22 april 2003](#)
Väsentlig anknytning. Fråga om ett direkt och indirekt aktieinnehav

i ett börsnoterat bolag motsvarande 5,35 procent av aktierna och 3,75 av röstetalet i kombination med den skattskyldiges styrelseuppdrag i bolaget skall anses utgöra sådant väsentlig inflytande i näringsverksamhet som innebär väsentlig anknytning

- [SRN:s förhandsbesked den 15 maj 2003](#)
Nedsättning av avkastningsskatt. Sökanden har ansetts berättigad till nedsättning med beräknad utländsk skatt hänförlig till tidigare år, s.k. carry forward
 - [SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003](#)
Värdepappershandel. Ett bolag som utgör s.k. internbank i en koncern har ansetts driva värdepappershandel
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

RR:s dom den 8 april 2003, mål nr 2897-2000

Beskattning av ATP. Tillämpning av skatteavtalet med Frankrike.

Allmän tilläggs pension har inte ansetts utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller artikel 19 punkt två i skatteavtalet med Frankrike

Taxeringsår 1997

Y är bosatt i Frankrike och har hemvist där enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Frankrike. Under inkomståret 1996 uppbar Y allmän tilläggs pension, ATP, ifrån Sverige. SKM i Stockholm beslutar att beskatta Y enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINK, för den ATP han uppbar då denna fick anses intjänad i offentlig tjänst och därmed vara skattepliktig i Sverige enligt artikel 19 punkt 2. Till stöd för sin uppfattning anförde SKM att Y:s inkomster som offentliganställd under en följd av år vida överstigit taket för beräkning av pensionsgrundande inkomst (PGI). Under 1995 uppbar han lön från sådan anställning med närmare 700 000 kronor under det att hans inkomst av privatanställning uppgick till 61 000 kronor. Y:s PGI är

fastställd till 234 000 kronor. Taket för PGI detta år har alltså uppnåtts oberoende av sidoinkomsten på 61 000 kronor. Y:s ATP torde alltså inte ha påverkats av sidoinkomsten. Y överklagar beslutet till länsrätten och yrkar att hans ATP inte ska beskattas enligt SINK. Till stöd för sin uppfattning åberopar Y propositionen 1990/91:74 till skatteavtalet med Frankrike enligt vilken pension som intjänats såväl i privat som offentlig tjänst inte är att hänföra till artikel 18 eller 19 utan till artikel 21 och endast beskattas i hemviststaten Frankrike. Länsrätten meddelade dom i enlighet med Y:s yrkande. KR fastställde LR:s dom.

RSV överklagade kammarrättens dom och yrkade att RR skulle förklara att Y ska betala särskild inkomstskatt för i första hand hela den ATP han uppburit under tiden den 17 oktober 1996 – den 31 december 1996 och i andra hand för 99,46 procent av denna.

Y bestred bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Utbetalning enligt socialförsäkringslagstiftningen, det vill säga att ATP, omnämns inte uttryckligen i artikel 18 eller artikel 19 i det svensk-franska skatteavtalet. Sådan utbetalning ska således när den inte i sin helhet hänförs sig till privat eller offentlig tjänst i enlighet med vad som sägs i propositionstexten beskattas enligt artikel 21.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

" Y är pensionär och bosatt i Frankrike. Han uppbar under den i målet aktuella tiden från Sverige bl.a. statlig tjänstepension, folkpension och ATP. Dessa inkomster är skattepliktiga enligt 5 § lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta, SINKL. Frågan i målet är om ATP:n är en sådan inkomst som är undantagen från beskattning i Sverige på grund av bestämmelserna i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike och därmed från skatteplikt enligt 6 § 4 SINKL. Han är i sådant fall inte skattskyldig för denna inkomst enligt 3 § SINKL.

Genom lagen (1991:673) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Frankrike införlivades med svensk lagstiftning ett mellan staterna den 27 november 1990 undertecknat avtal, ett protokoll samma dag samt ett tilläggsavtal träffat genom notväxling den 14 och 18 mars 1991. I artikel 18 i avtalet anges att pension och annan liknande ersättning, som med anledning av tidigare anställning betalas till person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i denna stat, om inte bestämmelserna i artikel 19 punkt 2 föranleder annat. Denna punkt har följande lydelse.

- a) Pension som betalas av, eller från fonder inrättade av, en avtalsslutande stat, dess lokala myndigheter eller dess offentligrättsliga juridiska personer till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, dess lokala myndigheters eller dess offentligrättsliga juridiska

personers tjänst, beskattas endast i denna stat.

b) Sådan pension beskattas emellertid endast i den andra avtalsslutande staten om personen i fråga har hemvist och är medborgare i denna stat.

Enligt artikel 21 beskattas inkomst som en person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av avtalet endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

Bestämmelserna i dessa artiklar överensstämmer nära med OECD:s modellavtal. Det kan nämnas att Sverige i åtskilliga dubbelbeskattningsavtal har en särskild bestämmelse som innebär att pension och annan ersättning som utbetalas från Sverige enligt socialförsäkringslagstiftningen får beskattas här.

Av utredningen i målet framgår att Y varit anställd i offentlig tjänst så lång tid och med sådana inkomster att förutsättningarna för högsta möjliga ATP är uppfyllda samt att han under år 1995 haft inkomst från enskild tjänst med 61 000 kronor. Y har inte gjort gällande att han i övrigt haft pensionsgrundande inkomster av annat än offentlig tjänst.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 1975 ref. 62 ansett att ATP till en person som haft inkomst endast av statlig tjänst var att hänföra till den bestämmelse i dåvarande dubbelbeskattningsavtalet med Spanien som reglerade beskattningen av pensioner som avser ersättning till tjänstemän hos en avtalsslutande stat, då sådan pension uppbärs i anledning av arbete, som tjänstemannen utfört i tjänst hos samma stat. När det i ett avtal har funnits en särskild bestämmelse om pensioner som utbetalats enligt svensk socialförsäkringslagstiftning har denna dock ansetts omfatta även ATP till en person som enbart haft statlig tjänst (RÅ R79 1:7).

Den statliga pensionen var fram till år 1992 en s.k. bruttopension utgörande viss andel av lönen varifrån den allmänna pensionen avräknades men övergick därefter som huvudregel till att bli en fristående s.k. nettopension. Även efter denna förändring verkställdes dock utbetalning av folkpension och ATP till den som hade statlig pension av Statens pensionsverk. Det kan nämnas att folkpension och ATP fr.o.m. den 1 januari 2003 ersatts av – såvitt nu är aktuellt – tilläggspension som består av summan av två belopp, varav det ena motsvarar folkpensionen och det andra ATP:n, och att Statens pensionsverk inte handhar utbetalning av tilläggspension.

Det har i målet framkommit att det – efter utgången av bevarandetiden för deklaramaterialet från de år då en person haft sin pensionsgrundande inkomst – saknas underlag för att

fastställa om ATP:n har tjänats in i offentlig eller i enskild tjänst.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I målet uppkommer till en början frågan om ATP över huvud taget är att anse som sådan pension som regleras i artikel 18 och artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet. Artikel 18 reglerar pension som betalas ut med anledning av tidigare anställning (au titre d'un emploi antérieur) och artikel 19 punkt 2 pension på grund av arbete i denna stats tjänst (au titre de services rendus à cet Etat).

Det framstår som uppenbart att de nämnda bestämmelserna i första hand är inriktade på sådan pension som utbetalas som en direkt följd av avtalsvillkoren för anställningen såsom ITP, STP och statlig tjänstepension. Pensionen framstår då som en av arbetsgivaren eller genom dennes försorg utbetalad uppskjuten lön. ATP skiljer sig i flera hänseenden från sådana pensioner.

Rätten till ATP grundas inte på en tidigare anställning som sådan utan på socialförsäkringslagstiftningen och ATP:n utgår enligt de villkor som för varje tid bestäms genom riksdagens beslut. En försäkrads ATP bestäms i huvudsak av hans förvärvsinkomster under en lång följd av år. Det saknar härvid betydelse om dessa inkomster har förvärvats i offentlig tjänst, i enskild tjänst eller som egenföretagare. Till grund för ATP har även i ökad utsträckning lagts inkomster som inte direkt kan betraktas som förvärvsinkomster såsom sjukpenning, arbetsskadelivränta och delpension. Även vård av egna barn kan ha betydelse för pensionsrätten. Finansieringen sker genom avgifter från arbetsgivare, egenföretagare och – fr.o.m. år 1995 – de försäkrade.

Förhållandena i förevarande mål illustrerar väl de komplikationer som uppkommer om ATP skall inordnas under bestämmelserna i artikel 18 och artikel 19 punkt 2. Reglerna för beräkning av ATP särskiljer inte mellan någon "offentlig ATP" och "enskild ATP" vilket medför att det inte heller finns något behov av att bevara underlag för en sådan uppdelning. Bortsett från de allra senaste åren, där deklaramaterialet finns bevarat, är således möjligheten att avgöra i vilken utsträckning pensionen tjänats in i offentlig eller privat tjänst helt beroende av de uppgifter den skattskyldige kan lämna om förhållanden långt tillbaka i tiden.

Vid den tid som var aktuell i det tidigare omnämnda rättsfallet RÅ 1975 ref. 62 hade, som nämnts, den statliga tjänstepensionen en annan utformning än vid den nu aktuella tiden. Detta kan uttryckas så att pensionen innefattade även de belopp som utbetalades som ATP. Numera är som huvudregel den statliga tjänstepensionen frikopplad från ATP:n. Detta fall kan därför med de förhållanden som nu råder inte tillmätas någon avgörande betydelse för bedömningen.

Enligt Regeringsrättens mening kan ATP som är ett led i socialförsäkringssystemet inte anses utgöra sådan pension som avses i artikel 18 eller artikel 19 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet med Frankrike. Den utgör därför sådan annan inkomst som avses i artikel 21 och skall enligt avtalet beskattas endast i hemviststaten (alltså i detta fall Frankrike).

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet."

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.

RR:s dom den 18 juni 2003, mål nr 3160-2000

Eftertaxering för inkomst av kapital avseende tilläggsköpeskilling vid försäljning av aktier

Skattemyndighetens underlåtenhet att tillämpa undantagsregel i övergångsbestämmelse ansågs inte utgöra ett sådant uppenbart förbiseende att förutsättningar för eftertaxering enligt 4 kap. 17 § 1 taxeringslagen varit för handen.

1995 års taxering

Fysikern Y deklarerade en skattepliktig realisationsvinst om 525 000 kr. Y bifogade till deklarationen en K4 bilaga i vilken Y uppgav att realisationsvinsten avsåg försäljning av aktier i X AB och att försäljningsintäkten uppgick till 1 260 000 kr, att anskaffningsvärdet för aktierna var 0 kr och att det var fråga om "tilläggsköpeskilling enligt försäljningsavtal 901228". Den skattepliktiga realisationsvinsten, 525 000 kr, beräknade Y efter att bruttovinsten 1 260 000 kr enligt i blanketten förtryckta uppgifter reducerats till 5/6 av 50 procent av vinsten. Y taxerades enligt deklaration. SKM konstaterade i samband med kontroll av en senare aktieförsäljning att realisationsvinsten vid 1995 års taxering rätteligen skulle tagits upp till 1 050 000 kr och beslutade genom omprövning den 21 april 1998 att eftertaxera Y med 525 000 kr. SKM anförde som skäl för beslutet att myndigheten genom ett uppenbart förbiseende avvikit från gällande rätt. Y överklagade SKM:s beslut om eftertaxering hos Länsrätten och Kammarrätten som båda avslog överklagandet.

RR anförde följande.

"Genom 1990 års skattereform bestämdes att skattskyldighet för realisationsvinster skulle inträda redan vid avyttringstidpunkten. Ändringen föranledde särskilda övergångsbestämmelser för fall då avyttring skett före ikraftträdandet och betalning helt eller delvis sker därefter. För s.k. tilläggsköpeskilling stadgas i punkten 3 av övergångsbestämmelserna till lagen (1990:651) om ändring i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt att tillkommande köpeskilling skall tas upp till beskattning när den blir tillgänglig för lyftning. Vidare anges att beräkning av realisationsvinst eller realisationsförlust skall ske enligt de regler som tillämpades när första delen av köpeskillingen togs upp till beskattning med undantag av 35 § 3 mom. Andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse intill de 1 juli 1990. Denna sistnämnda bestämmelse var avsedd att kompensera för penningvärdets urholkning genom inflation och innebar att endast 50 procent av vinsten var skattepliktig. Skälet till att en sådan reduktion inte skall göras när övergångsbestämmelsen tillämpas är att skattesatsen i det nya inkomstslaget kapital satts till en nivå som innebär ett schablonmässigt hänsynstagande till inflationen och att dubbel kompensation annars skulle medges (prop. 1989/90:110 del 1 s. 728).

Frågan i målet är om skattemyndighetens underlåtenhet att tillämpa undantagsregeln i övergångsbestämmelserna, med följden att den skattepliktiga realisationsvinsten felaktigt reducerats med 50 procent, kan anses utgöra ett sådant uppenbart förbiseende att förutsättningar eftertaxering enligt 4 kap. 17 § 1 taxeringslagen (1990:324) varit för handen.

Av stadgandets ordalydelse – enligt vilken eftertaxering får ske "vid rättelse av felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende" – framgår att utrymmet för omprövningsbeslut till den skattskyldiges nackdel genom eftertaxering är starkt begränsat i sådana fall då det inte föreligger någon brist i hans uppgiftslämnande. Det krävs inte endast att skattemyndigheten gjort sig skyldig till ett "förbiseende", utan detta måste också vara "uppenbart". Kravet på att det skall röra sig om en omiskännlig lapsus förstärks ytterligare av preciseringen att rättelsen skall avse felräkning, misskrivning eller "annat" uppenbart förbiseende. Det är således inte tillräckligt att skattemyndigheten felaktigt eller inte alls tillämpat en reglering, utan detta misstag skall objektivt – även för utomstående – framstå som ett med felräkning eller misskrivning jämförbart uppenbart förbiseende. Föreligger osäkerhet om hur det förhåller sig härmed får eftertaxering inte ske.

Y har redovisat aktieförsäljningen i en K4-bilaga till sin självdeklaration 1995 och därvid genom särskild påskrift markerat

att var fråga om en "tilläggsköpeskilling enligt försäljningsavtal 901228". Han har också fullständigt och klargörande presenterat de i blanketten efterfrågade sifferuppgifter som lett fram till en skattepliktig realisationsvinst om 525 000 kr. Då han taxerats enligt deklARATIONEN har han haft anledning att utgå från att skattemyndighetens beslut baserats på ett medvetet ställningstagande till dessa särskilt lämnade uppgifter.

Därtill kommer att den av skattemyndigheten felaktigt tillämpade regleringen inte tillhör skattelagstiftningens centrala element utan tar sikte på en ytterst speciell situation och återfinns i övergångsbestämmelserna till en ändring i den numera upphävda lagen om statlig inkomstskatt, där den innefattar ett undantag i form av en hänvisning till ett stadgande i den likaledes numera upphävda kommunalskattelagen. Det synes inte rimligt att utgå från att en oriktig tillämpning av en sådan reglering kan tillskrivas ett förbiseende från skattemyndighetens sida. I vart fall kan det inte anses röra sig om ett med felräkning eller misskrivning jämförbart uppenbart förbiseende. Av det sagda följer att överklagandet skall bifallas och eftertaxeringen sålunda upphävas."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

RR:s dom den 27 maj 2003

Ränta, kapitalvinst eller annan inkomst av tillgång

En obligation har en årlig avkastning som är knuten till ett aktieindex, dock minst tre procent per år. De tre procenten har bedömts som ränta, resten som annan inkomst av tillgång.

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

SRN:s förhandsbesked den 10 september 2002, se [RSV:s rättsfallsprotokoll nr 20/02](#).

Båda parter överklagade. RSV yrkade ändring betr. frågorna 1-4 och betr. fråga 6 i den mån den avsåg frågorna 1-4. RSV:s inställning var att hela den årliga avkastningen skulle behandlas som ränta. Sökanden överklagade frågorna 1-6, där man yrkade att den årliga avkastningen i första hand skulle behandlas som kapitalvinst samt i andra hand som annan inkomst av tillgång, samt fråga 7 där man yrkade att svaret skulle fastställas.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN såvitt gäller frågorna 1-6. Överklagandet av fråga 7 avvisades då svaret inte gått sökanden emot.

Kommentar:

Avgörandet innebär att den del av avkastningen som är garanterad, dvs. 3 %, ska beskattas som ränta. Preliminärskatteavdrag och kontrolluppgift som för ränta aktualiseras. Överskjutande del ska däremot inte behandlas som ränta utan som annan inkomst av tillgång. För denna del kommer varken avdrag för preliminär skatt eller kontrolluppgift ifråga.

Avgörandet ligger i linje med tidigare prejudikat från Regeringsrätten avseende gränsdragningen kring begreppet ränta men vållar stora praktiska problem för skattskyldiga, SKM och de företag som lämnar KU och drar preliminär skatt på fordringar.

Beträffande svaret på fråga 7 så delar RSV SRN:s uppfattning att obligationen bör tas upp till 80 % av det noterade värdet inklusive upplupen ränta eftersom den är en marknadsnoterad delägarrätt. I det noterade värdet ingår normalt upplupen del av överskjutande avkastning, dvs. den del som ska beskattas som annan inkomst av tillgång.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 6 juni 2003, mål nr 1255-02

Stiftelses skattskyldighet

Stiftelsen S lämnar understöd till forskning och utbildning till mottagare och för verksamhet utanför Sverige. KR har funnit S inskränkt skattskyldig.

Stiftelsen S har till ändamål att främja vetenskaplig forskning och lämna understöd till undervisning och utbildning. Destinatärerna ska vara forskare i Danmark, Finland, Japan, Norge, Sverige och Island. Under år 1999 har cirka 80% av utdelade medel gått till utländska mottagare och organisationer och till forskning förlagd till utlandet.

SKM ansåg S vara oinskränkt skattskyldig med motiveringen att bidrag till utlandet inte är till nytta för det svenska samhället. Enligt

förarbeten (SOU 1939:47 s. 54, prop. 1942:134 s. 46) ska skatteprivilegieringen avse sådana områden "inom vilka positiva insatser från det allmännas sida anses ofrånkomliga....". Enligt SKM främjar S inte heller nordiskt samarbete, vilket skulle kunna vara en annan grund för skattebefrielse. S överklagade.

LR konstaterade att endast cirka 3% av utdelade medel avser aktiviteter mellan två eller flera nordiska länder och Japan och att endast cirka 20% gått till svenska mottagare och resterande belopp till mottagare i utlandet. Med hänsyn härtill är S oinskränkt skattskyldig och överklagandet avslogs. S överklagade.

KR fann att det av ordalydelsen i 7 § 6 mom. SIL inte kan utläsas att främjande av vetenskaplig forskning och lämnade av understöd för beredande av undervisning och utbildning ska ske på ett sätt som gagnar det svenska samhället för att inskränkt skattskyldighet ska komma i fråga. Med hänsyn härtill kan enligt KR ett sådant krav inte uppställas. KR biföll därför med ändring av underinstansernas avgöranden överklagandet och förklarar att S är frikallad från skattskyldighet.

Kommentar:

RSV kommer att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 16 maj 2003, mål nr 231-01

Avdrag för ränteskillnadsersättning

Avdrag för ränteskillnadsersättning som betalats vid lösen av lån har vägrats då den som betalat inte var betalningsansvarig för skulden.

Inkomsttaxeringen 1999

A förvärvade en fastighet tillsammans med sin make genom köpekontrakt den 27 maj 1998. Köpekontraktet stadgade att köpeskillningen till viss del erlades genom övertagande av lån samt att intäkter och kostnader från och med tillträdesdagen åvilade köparen. Av köpekontraktet framgick att köparna var betalningsansvariga för eventuell ränteskillnadsersättning för lånen.

Av handlingarna framgick att i den mån köparna valde att förtidsinlösa ett av eller båda lånen skulle köparna stå för kostnaden för det (ränteskillnadsersättning).

Av brev från kreditinstitutet X angående övertagande av lån framgår att detta beviljat ansökan om övertagande av lån. A och hennes make valde emellertid att lösa de nu aktuella lånen på tillträdesdagen.

LÄNSRÄTTEN

Länsrätten gjorde följande bedömning. Såvitt framgår av handlingarna i målet undertecknade inte A övertagandeförbindelsen gentemot kreditinstitutet X och inte heller mot kreditinstitutet Y för ifrågavarande lån. Av svar till skattemyndigheten framgår att hon och hennes make i stället valde annan finansiering av fastigheten. A var därför aldrig betalningsansvarig för lånen gentemot långivaren. Förutsättningar för att medge henne avdrag för ränteskillnadsersättningen föreligger därmed inte.

KAMMARRÄTTEN

A yrkade i kammarrätten avdrag för ränteskillnadsersättning. Som stöd för sin talan anförde hon bl.a. följande. Enligt vad som stadgas i köpekontraktet var hon betalningsansvarig för de aktuella lånen. För det fall hon inte kan anses ha varit betalningsansvarig gentemot kreditinstituterna ska säljarna av fastigheten anses vara långivare.

Kammarrättens domskäl:

Kostnaden för ränteskillnadsersättningen gav tidigare inte rätt till avdrag (jfr RÅ 1990 not. 89). Genom 1991 års skattereform infördes i 3 § 4 mom. 2 st. SIL regeln att vederlag vid återbetalning av lån i förtid jämställs med ränteutgift. Enligt fast praxis är en förutsättning för rätt till avdrag för ränteutgift att man varit betalningsansvarig för skulden under den tid räntan avser. Mot bakgrund härav måste, för att avdragsrätt för ränteskillnadsersättning skall uppkomma, krävas i ett fall som det nu aktuella att köparen först övertar lånet och därefter utger ränteskillnadsersättningen. Utredningen i målet gör inte sannolikt att detta skett. Att A i köpekontraktet förbundit sig att övertaga betalningsansvaret för lånen innebär inte att hon blivit låntagare. A har därför inte rätt till avdrag för ifrågavarande ränteskillnadsersättning.

Kommentar:

A har i detta fall aldrig åtagit sig något betalningsansvar för lånen. Då lagtexten säger att vederlag vid återbetalning av lån i förtid ska jämföras med ränta har domstolarna utgått ifrån att man även för

detta slag av ersättning ska kräva att betalningsskyldighet för lånet föreligger. De har därför inte medgivit något avdrag.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 26 maj 2003

Koncernbidrag lämnat från utländskt bolag.

Koncernbidrag från utländskt bolag till svenskt bolags fasta driftställe i utlandet har inte ansetts utgöra skattepliktig inkomst.

Inkomsttaxeringarna 2004-2007

En svensk koncern med ett dotterbolag i Sverige, A, bedriver verksamhet i Finland i en filial. I koncernen ingår också ett finskt dotterbolag, B, som avser att lämna ett koncernbidrag till A. Bidraget, som är avdragsgillt i Finland för det givande bolaget, kommer att allokeras till filialen och är en skattepliktig inkomst i Finland för A. Det är dock inte någon omkostnad i det givande bolagets verksamhet och inte heller en betalning för prestationer som utförts av A.

I ansökan om förhandsbesked ställdes frågan om bidraget är skattepliktigt även i Sverige.

SRN lämnade det förhandsbeskedet att koncernbidraget inte är en skattepliktig inkomst för A.

Nämnden gav följande motivering. Bidraget är inte hänförligt till någon verksamhet som det givande bolaget bedriver i Sverige. Det omfattas därför inte av reglerna i 35 kap. 1L. Bidraget utgör inte heller en betalning för utförda prestationer. Det ska därför inte tas till beskattning här.

Kommentar:

Utgången överensstämmer med RSV:s uppfattning. Sökandebolaget hävdade dock att bidraget borde ses som en förtäckt utdelning från B till det svenska koncernmoderbolaget, vilket i sin tur slussar medlen vidare såsom ett kapitaltillskott till A. RSV anser emellertid att det inte finns utrymme att tillämpa den ekonomiska innebörden utanför det lagreglerade området såvitt avser underprisöverlåtelse inom

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003

Motionsförmån mot bruttolöneavdrag

Motionsförmån, som lämnas till anställda mot att de avstår från en del av lönen genom s.k. bruttolöneavdrag, utgör inte en skattefri personalvårdsförmån

Taxeringsåren 2002-2004

FÖRHANDBESKED

X skall ta upp förmånen av motionskort som hon får i utbyte mot att hon går ner i lön.

MOTIVERING

Enligt 11 kap. 11 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229) skall personalvårdsförmåner inte tas upp som intäkt. Med personalvårdsförmåner avses förmåner av mindre värde som inte är en direkt ersättning för utfört arbete utan består av enklare åtgärder för att skapa trivsel i arbetet eller liknande eller lämnas på grund av sedvänja inom det yrke eller den verksamhet som det är fråga om. Som personalvårdsförmåner räknas enligt andra stycket samma lagrum inte rabatter, förmåner som den anställde får byta ut mot kontant ersättning, förmåner som inte riktar sig till hela personalen eller andra förmåner som den anställde får utanför arbetsgivarens arbetsplatser genom kuponger eller något motsvarande betalningssystem.

X har tillsammans med övrig personal av sin arbetsgivare erbjudits ett motionskort som ger tillträde till en motionsanläggning. Förmånen utgår endast till anställda som avstår från en del av sin lön genom s. k. bruttolöneavdrag.

Enligt nämndens mening innebär kravet att en anställd går ner i lön för att få åtnjuta förmånen att den inte är en sådan personalvårdsförmån som enligt 11 kap. 11 § inkomstskattelagen

inte skall tas upp.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning att motionsförmån inte med bibehållen skattefrihet kan erbjudas anställda mot bruttolöneavdrag, eftersom förfarandet innebär att förmånen då får bytas ut mot kontant ersättning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 22 april 2003

Väsentlig anknytning

Fråga om ett direkt och indirekt aktieinnehav i ett börsnoterat bolag motsvarande 5,35 procent av aktierna och 3,75 av röstetalet i kombination med den skattskyldiges styrelseuppdrag i bolaget skall anses utgöra sådant väsentlig inflytande i näringsverksamhet som innebär väsentlig anknytning.

Taxeringsåren 2003-2005

FÖRHANDBESKED

X kommer efter utflyttningen till Y inte att anses som obegränsat skattskyldig i Sverige enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 jämfört med 3 kap. 7 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 IL skall den som tidigare varit bosatt i Sverige och fortfarande har väsentlig anknytning hit, vara obegränsat skattskyldig i Sverige. Vid bedömningen om väsentlig anknytning föreligger skall enligt kapitlets 7 § 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.

X är medborgare i Z och bosatt i Sverige sedan 1995. Han var även bosatt i Sverige under 1980-talet. Sedan slutet av 1980-talet är han VD för ett börsnoterat AB. X äger tillsammans med sin familj direkt

och indirekt 5,35 procent av aktierna, vilket motsvarar 3,75 procent av röstetalet i AB. X anställning i AB upphörde under 2002. I samband därmed flyttade han med sin familj till Y och startade ett konsultföretag. Han kvarstår dock som styrelseledamot i AB men deltar inte i den operativa verksamheten. Han kommer under 2003 att utföra vissa konsultuppdrag för AB.

Nämnden finner att X ekonomiska engagemang i AB efter utflyttningen inte är av sådan omfattning att det ger honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. Med hänsyn härtill och då inte några andra anknytningsfaktorer av betydelse föreligger kan X efter utflyttningen vid en samlad bedömning inte anses ha sådan väsentlig anknytning till Sverige att han skall anses bosatt här.

Kommentar:

Förhandsbeskedet, som inte har överklagats, är i överensstämmelse med RÅ 2002 not 150. Sökanden i målet, som innehade 2,28 procent av aktierna i ett börsnoterat bolag och satt i dess styrelse, ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 15 maj 2003

Nedsättning av avkastningsskatt

Sökanden har ansetts berättigad till nedsättning med beräknad utländsk skatt hänförlig till tidigare år, s.k. carry forward

Taxeringsåren 2003-2006

FÖRHANDBESKED

Sökanden är berättigad till nedsättning av avkastningsskatt med belopp motsvarande beräknad utländsk skatt, som hänför sig till tidigare år.

MOTIVERING

Som förutsättningar för förhandsbeskedet anger sökanden i huvudsak följande.

Han avser att teckna en kapitalförsäkring hos ett brittiskt försäkringsbolag (Bolaget) i form av en s.k. fondförsäkring. Bolaget placerar premierna i värdepappersfonder enligt försäkringstagarnas i var stund gällande önskemål. För innehavet av försäkringen blir han skattskyldig enligt 2 § första stycket 7 a lagen (1990:661) om avkastningsskatt på pensionsmedel (avkastningsskattelagen). I Storbritannien beskattas avkastningen på försäkringskapitalet hos Bolaget enligt konventionell metod (dvs. beräknad på faktisk avkastning). Med hänsyn till hur skatten är utformad och till hur försäkringarna är konstruerade går det inte att exakt beräkna hur stor del av skatten som belöper på varje enskild försäkring. Bolaget allokerar därför skatten på i ansökningen närmare angivet sätt på de olika försäkringarna enligt en skälighetsprincip (vilka belopp anges vara skäliga enligt 10 a § andra stycket avkastningsskattelagen). Som förutsättning gäller vidare att det skattebelopp som Bolaget fördelar på en enskild försäkring inte nödvändigtvis är samma belopp som faktiskt belastar just den försäkringen.

I Sverige beskattas avkastningen enligt en schablonmetod (hos varje försäkringstagare), beräknad på värdet av försäkringen vid ingången av varje beskattningsår (= kalenderår). Till skillnad mot vad som gäller enligt brittiska regler tas alltså någon svensk skatt inte ut för det första året.

De olika metoderna för beräkning av skatt i Sverige och Storbritannien kan leda till stora skillnader i skatteuttag för samma år. Som exempel anför sökanden att Bolaget för taxeringsåren 2001 och 2002 för svenska försäkringstagare beräknat den brittiska skatten till 5,92 respektive 0 procent av försäkringarnas värde vid det svenska beskattningsårets ingång medan den svenska avkastningsskatten tagits ut med 1,32 respektive 1,44 procent.

Med hänvisning till att de skilda beskattningsmetoderna orsakar problem i avräkningshänseende ställer sökanden följande frågor.

1. Om nedsättning sker med skäligt belopp jämlikt 10 a § andra stycket avkastningsskattelagen, kan då avräkningsbar utländsk skatt som kvarstår outnyttjad få räknas av senare år mot skatt enligt samma lag (carry forward)?
2. Om svaret på fråga 1 är ja, får då också engelsk skatt som påförts det år försäkringen tecknats (år 1) avräknas mot svensk skatt, när sådan börjar betalas två år senare (år 3)?

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt 10 a § första stycket första meningen avkastningsskattelagen har skattskyldig, som avses i 2 § första stycket 7, rätt till nedsättning av skatten på försäkring med belopp som motsvarar den utländska skatt hänförlig till försäkringen som försäkringsgivaren eller den skattskyldige har betalat. I fjärde meningen anges att avräkningsbar skatt som kvarstår outnyttjad får räknas av senare år mot skatt enligt avkastningsskattelagen vilken avser samma försäkring.

I andra stycket stadgas att det åligger den skattskyldige att lämna den utredning som behövs för prövning av frågan om nedsättning av skatt. Det stadgas vidare att om den skattskyldige har visat att förutsättningarna för nedsättning har förelegat men inte förmått lämna samtliga de uppgifter som fordras för tillämpningen av nedsättningsreglerna får nedsättning ske med skäligt belopp.

Avräkningsreglerna i 10 a § avkastningsskattelagen har utformats efter förebild i motsvarande regler i lagen (1986:486) om avräkning av utländsk skatt, avräkningslagen, (jfr prop. 1995/96:231 s. 39-42 och 50-51). Det finns dock vissa skillnader. Enligt 11 § första stycket avräkningslagen medges carry forward i tre år. Detsamma gäller för avräkning mot avkastningsskatt (16 § första stycket). För carry forward enligt 10 a § avkastningsskattelagen gäller ingen sådan tidsbegränsning. Enligt 13 § tredje stycket avräkningslagen medges inte carry forward för annat än sådant avräkningsbart överskjutande belopp som den skattskyldige kan visa. Något motsvarande stadgande finns inte i 10 a § avkastningsskattelagen. Vad gäller annan avkastningsskatt än sådan som avses i sistnämnda bestämmelse uppstår inte den i ärendet aktuella frågan eftersom avräkning med skäligt belopp i sådana fall inte medges (jfr 17 § avräkningslagen).

Nämnden, som inte tar ställning till om avkastningsskatten på utländska försäkringar strider mot EG-rätten (jfr EG-domstolens dom den 28 april 1998 i mål nr C-118/96, Safir, REG 1998 s. I-1897), anser att det är osäkert om carry forward-bestämmelsen i 10 a § första stycket avkastningsskattelagen är tillämplig om den utländska skatten ifråga är att hänföra till skatt för vilken nedsättning skett tidigare år med "skäligt belopp" enligt andra stycket. Ordalydelsen i första stycket talar närmast mot en sådan möjlighet medan uppbyggnaden av 10 a § jämfört med motsvarande bestämmelser i avräkningslagen, ett beaktande av olika metoder för beskattning i utlandet och i Sverige samt uttalanden i förarbetena om undvikande av faktisk dubbelbeskattning (a. prop. s. 40) ger stöd för att carry forward-bestämmelsen skulle kunna vara tillämplig. Nämnden finner emellertid – oavsett om den bestämmelsen är tillämplig eller ej – att innebörden av andra stycket får anses vara att det i den skälighetsbedömning, som skall göras, ligger att det är möjligt att beakta inte blott den utländska skatt som kan anses ha betalats för försäkringen under det i Sverige aktuella beskattningsåret utan även

utländsk skatt som kan anses ha betalats under tidigare år. Med de av sökanden givna förutsättningarna skall därför förhandsbesked ges med angivet innehåll.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att carry forward bara ska medges för sådant avräkningsbart överskjutande belopp som den skattskyldige kan visa.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 19 juni 2003

Värdepappershandel

**Ett bolag som utgör s.k. internbank i en koncern har ansetts
driva värdepappershandel.**

Inkomsttaxeringarna 2002-2006

Bolaget är ett dotterbolag inom en koncern som bedriver verksamhet i flera länder. Bolaget är s.k. internbank för koncernen, som år 2000 omsatte ett mycket stort belopp och med en balansomslutning som var 1,5 gånger större.

I Bolagets verksamhet ingår att säkra koncernens valuta- och ränterisker genom transaktioner med olika finansiella instrument och liknande, såsom ränteterminskontrakt, FRA-kontrakt, ränteoptioner, valutaswappar och valutaoptioner. Därtill kommer in- och utlåning gentemot koncernbolag och viss finansiell rådgivning.

Verksamheten bedrivs i eget namn på uppdrag av andra koncernbolag. Bolaget är alltså part mot såväl koncernbolag som utomstående parter. Det ställer ett antal frågor avseende beskattningen av de olika instrumenten:

1. Kan bolagets verksamhet anses utgöra handel med värdepapper (värdepappersrörelse)?

2. Är det förenligt med skattelagstiftningen att betrakta de ingångna avtalen, derivatinstrumenten, som separata transaktioner innebärande att dessa för Sökandebolaget skall anses utgöra

omsättningstillgångar i verksamhet som avser handel med värdepapper?

3. Förändras svaret på fråga 2 om derivatinstrumentet är kopplat ("öronmärkt") till en skuld eller tillgång av långsiktig karaktär (näringsbetingade innehav som utgör anläggningstillgångar) vilket innehas av annat bolag inom koncernen på så sätt att derivatinstrumentet i sådant fall skall anses utgöra anläggningstillgång för Sökandebolaget?

4. Äger Sökandebolaget vid beskattningen rätt att erhålla avdrag för under löptiden orealiserade värdeförändringar på derivatkontrakt som utgör omsättningstillgångar vilka värderas till balansdagens kurs?

5a. Om kursvinst uppkommer på derivatinstrument som utgör omsättningstillgång, äger Sökandebolaget rätt att underlåta att kvitta denna kursvinst mot kursförlust på annat derivatinstrument som utgör omsättningstillgång om de avser samma valuta?

5b. Om kursvinst uppkommer på derivatinstrument som utgör omsättningstillgång, äger Sökandebolaget rätt att underlåta att kvitta denna kursvinst mot kursförlust på annat derivatinstrument som utgör omsättningstillgång om de avser olika valutor?

6. Skall den premie som erlägges respektive erhålles vid förvärv av ränteoption anses utgöra ett förvärv av finansiellt instrument som är att karaktärisera som omsättningstillgång till följd att värdering skall ske såsom för varulager av värdepapper?

FÖRHANDBESKED

Bolagets innehavda finansiella tillgångar skall vid inkomstbeskattningen behandlas som lagertillgångar.

MOTIVERING

Ett fastighetsförvaltande aktiebolags vinster och förluster på enstaka transaktioner med finansiella instrument och liknande, som det företagit som ett led i sin näringsverksamhet, har i praxis behandlats enligt de inkomstskatteregler som gäller för kapitalvinster och kapitalförluster (RÅ 1997 ref. 5 I). Ett liknande synsätt har tillämpats för ett varuproducerande företag, som bedrivits av en fysisk person (RÅ 1997 ref. 5 II).

I förevarande fall är Bolagets verksamhet helt inriktad på att vara en s.k. internbank för koncernen. En sådan verksamhet kan inte anses utgöra kapitalförvaltning (jfr RÅ 1999 not. 34) och omfattas därmed i

inkomstskattehänseende inte av de regler som gäller för kapitalvinster och kapitalförluster. Den får i stället likställas med sådan verksamhet som bedrivs av banker. En följd av detta är att Bolagets finansiella tillgångar vid inkomstbeskattningen skall behandlas som lagertillgångar.

Nämnden fann att förhandsbesked inte bör meddelas i vidare mån än som skett och avvisar ansökningen i den del den inte har besvarats genom beskedet.

Kommentar:

SRN ansåg således att den verksamhet som denna s.k. internbank i en koncern bedriver är att betrakta som rörelse. Verksamheten är ju också mycket lik den som en fristående bank bedriver och utgör ett sätt att behålla vinsterna på de finansiella affärerna inom koncernen i stället för att överlåta dem till en utomstående bank.

De finansiella tillgångarna i bolaget ska behandlas som lagertillgångar. Dit hör t.ex. köpta optioner som vid förvärvet tas upp som tillgångar i bokföringen. SRN tar däremot inte ställning till hur sådana derivat som inte ska tas upp som tillgångar utan inom linjen ska behandlas. Dit hör exempelvis terminer med plusvärde. Förpliktelser p.g.a. derivat, t.ex. utfärdade optioner och terminer med minusvärde berörs inte heller.

Eftersom frågan om hur internbanker ska behandlas skattemässigt är aktuell i många koncerner och då det normalt berör stora belopp avser RSV att föra upp frågan i Regeringsrätten. RSV:s inställning är att förhandsbeskedet bör fastställas.

I den mån frågeställningarna avvisats kan förhandsbeskedet inte överklagas.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 30 juni 2003.*

Saken: Fråga om en förkortad form av ett patronymikon, C:son, kan godkännas som förnamn.

RR målnr 2573-2003, KRNG 3548-2002

Klagande: berörd individ

Lagrum: 34 § första stycket namnlagen

Saken: Fråga om tjänster i form av bl.a. byggledning och lägenhetsbesiktning, som en fastighetsägare utför i egen regi, omfattas av bestämmelserna om uttagsbeskattning.

RR målnr 847--849-2001 och 1120--1123-2003, KRNG 4064--4066-1998 och KRNJ 426--429-1999

Klagande: RSV och den skattskyldige

Lagrum: 2 § anv.p. 2f GML, 2 kap. 8 § ML

Saken: En ideell förening har anskaffat medel för hjälp åt cancersjuka huvudsakligen genom s.k. telemarketing som skötts av anställd personal och där de som lämnat bidrag erbjudits brevmärken som ersättning. Fråga i vad mån föreningens är skattskyldig.

RR målnr 2183--2186-2000

Klagande: Föreningen och RSV

Lagrum: 7 § 5 mom. SIL

Saken: Fråga om skattetillägg ska påföras med 20% av underlaget då den skattskyldige underlåtit att redovisa en fastighetsförsäljning men denna framgått av sådan underrättelse till SKM om beslut i anledning av sökt lagfart som vederbörande myndighet författningsenligt ska lämna.

RR målnr 3774-2001, KRNJ 1824-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 § TL

Saken: Fråga om, mot bakgrund av SKM:s utredningsskyldighet, grund för påförande av skattetillägg föreligger när ett bolag i sin deklaration redovisar avyttringen av en näringsfastighet som bolaget ägt i åtta år, utan att reducera omkostnadsbeloppet med medgivna värdeminskningssavdrag.

RR målnr 3811-2001, KRNS 1108-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 3 kap. 1 § och 5 kap. 1 § TL, 25 § 5 mom. första stycket SIL, 22 § anv.p. 5 första och femte styckena KL

- [RR:s dom den 5 december 2002, mål nr 7085-2001](#)
Underprisöverlåtelse. Vid överlåtelse till underpris av byggmästarsmittade fastigheter (lagertillgångar) från fysisk person till av denne nybildad aktiebolag ska uttagsbeskattning ske, aktierna blir lagertillgångar hos fysikern och fastigheterna blir kapitaltillgångar i det nybildade bolaget
- [RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 3384-1999](#)
Fördelning av resultatet från handelsbolag. Den av delägarna gjorda fördelningen av ett handelsbolags resultat frångicks och fördelades istället enligt skälighet
- [RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 3230-1999](#)
Fördelning av resultatet från kommanditbolag. Den av delägarna gjorda fördelningen av ett kommanditbolags resultat frångicks och fördelades istället enligt skälighet
- [KR:s i Göteborg dom den 21 november 2002, mål nr 5143- -5144-1999](#)
Ersättningar från en idrottsförening till personer, som tillfälligt hjälpt till under Gothia Cup med arbete som varit direkt nödvändigt för fotbollsturneringens genomförande, har ansetts som ersättningar till idrottsutövare och ska därför inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter
- [KR:s i Sundsvall dom den 4 december 2002 mål nr 656-2000](#)
Räntefördelning. I fördelningsunderlaget för räntefördelning får inte fordran på avverkningsrätt som redovisats enligt kontantprincipen ingå
- [KR:s i Jönköping dom den 11 december 2002, målnr 1212-1999](#)
Valutasäkring genom lån. Ett bolag har tagit upp ett lån i utländsk valuta för att valutasäkra aktier i ett dotterbolag i valutalandet. Ett senare år har bolaget ändå gjort avdrag för förlust på lånet men inte tagit upp kursvinsten på aktierna. En säkring har dock fortfarande ansetts föreligga och avdrag för förlusten har vägrats
- [SRN:s förhandsbesked den 3 december 2002](#)
Lättnadsbelopp och löneunderlag i fåmansföretag. Rätt till teckning av aktier ansågs inte kunna jämföras med aktier vid beräkning av lättnadsbelopp. Utbetalda löner i ett dotterbolag fick inte inräknas i löneunderlaget vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp för tid innan bolaget utgjorde ett dotterbolag vid en omstrukturering inom samma ägargrupp
- [SRN:s förhandsbesked den 20 december 2002](#)
Betalskyddsförsäkring för lånekostnader. En fysisk person, som har ett lån i en bank, tar en försäkring i ett annat företag som innebär att om hon blir arbetslös e.d. faller ett belopp motsvarande hela eller del av månadskostnaden för lånet ut. Hon har trots det rätt till avdrag för räntan på lånet

- [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

RR:s dom den 5 december 2002, mål nr 7085-2001

Underprisöverlåtelse

Vid överlåtelse till underpris av byggmästarsmittade fastigheter (lagertillgångar) från fysisk person till av denne nybildad aktiebolag ska uttagsbeskattning ske, aktierna blir lagertillgångar hos fysikern och fastigheterna blir kapitaltillgångar i det nybildade bolaget.

Överklagat förhandsbesked.

Taxeringsåren 2002 - 2004

Fysisk person (X) hade bedrivit byggnadsrörelse och innehade ett antal fastigheter som därför utgjorde lagertillgångar hos honom. X övervägde att bilda ett nytt helägt aktiebolag, NyAB1. X avsåg därefter att överlåta antingen samtliga fastigheter som han ägde privat eller samtliga fastigheter utom en eller ett fåtal till NyAB1 till pris motsvarande fastigheternas skattemässiga värden, som väsentligen understeg fastigheternas marknadsvärden.

X ställde ett antal frågor till Skatterättsnämnden. Följande tre frågor besvarades.

1. Kommer överlåtelsen av samtliga fastigheter till skattemässiga värden att falla in under bestämmelserna om underprisöverlåtelse i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1229)?
2. Kommer fastigheterna att utgöra skattemässiga anläggningstillgångar hos NyAB1?
3. Kommer aktierna i NyAB1 att utgöra skattemässiga omsättningstillgångar för X?

Skatterättsnämnden lämnade följande förhandsbesked;

"FÖRHANDBESKED

Frågorna 1-3

Överlåtelsen av fastigheterna medför att X skall uttagsbeskattas. Fastigheterna får karaktär av anläggningstillgångar hos förvärvaren NyAB1 medan aktierna i det bolaget blir lagertillgångar för X.

MOTIVERING

Enligt förutsättningarna har X bedrivit byggnadsrörelse vilket fått till följd att ett antal fastigheter som han äger, eller är delägare i, har karaktär av lagertillgångar för honom.

X överväger nu att bilda ett bolag, NyAB1, och till underpris överlåta sina fastigheter till det bolaget. Därefter skall aktierna i NyAB1 överlåtas till underpris till ett annat av X:s ägt nybildat bolag, NyAB2. Såvitt framgår kommer varken NyAB1 eller NyAB2 att bedriva någon egen näringsverksamhet och X kommer inte heller att vara verksam i betydande omfattning i något av dessa bolag.

Utifrån det tilltänkta förfarandet ställer X ett antal frågor som delvis griper in i varandra men som syftar till få prövat om först fastighetsöverlåtelse till NyAB1 och sedan aktieöverlåtelse till NyAB2 faller in under reglerna för underprisöverlåtelser i 23 kap. inkomstskattelagen (1999:1299), IL.

Frågorna 1-3 gäller den första överlåtelsen och avser, enligt vad som ovan sagts, ett antal fastigheter som utgör lagertillgångar i byggnadsrörelse för X. NyAB1 kommer inte att bedriva någon byggnadsrörelse utan enbart förvaltning av fastigheterna. Vid sådant förhållande kommer fastigheterna att bli anläggningstillgångar hos NyAB1 efter förvärvet. I konsekvens härmed blir enligt 27 kap. 6 § IL aktierna i detta bolag att betrakta som lagertillgångar hos X. Att tillgångar ändrar karaktär utgör inte i sig något hinder mot att överlåta uttagsbeskattning.

Ett av de villkor som gäller för att en underprisöverlåtelse skall föreligga är enligt 23 kap. 18 § IL, när överlåtaren är en fysisk person och förvärvaren ett företag, att samtliga andelar i företaget är kvalificerade. Såvitt omständigheterna i ärendet utvisar kommer X aktier i NyAB1 inte att vara kvalificerade. Villkoret i 23 kap. 18 § IL för undantag från uttagsbeskattning är således inte uppfyllt. (Jfr Regeringsrättens dom den 25 juni 2001 i mål nr 8006-1999. Fallet avsåg det undantag från uttagsbeskattning som vid underskott hos förvärvaren gäller när koncernbidragsrätt föreligger mellan överlåtare

och förvärvare, 22 § andra stycket i den numera upphävda lagen (1998:1600) om beskattningen vid överlåtelser till underpris som motsvarar 23 kap. 28 § första stycket IL. Situationen var den att överlåtelserna gjordes av ett kommanditbolag och enligt ordalydelsen var därmed undantagsbestämmelsen inte tillämplig. Den omständigheten att delägare, som beskattas för kommanditbolagets inkomster, i stället kan ha en sådan rätt medför enligt Regeringsrätten inte att undantaget blir tillämpligt. Förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning ansågs därmed inte uppfyllda).

Vid de i förhandsbeskedet lämnade svaren på frågorna 1-3 får övriga frågor anses förfalla".

En ledamot i Skatterättsnämnden var skiljaktig och anförde följande;

"Frågorna 1-3

Överlåtelserna av fastigheterna medför inte att X skall uttagsbeskattas. Fastigheterna får karaktär av anläggningstillgångar hos förvärvaren NyAB1 medan aktierna i det bolaget blir lagertillgångar för X.

MOTIVERING

Avgörande för majoritetens ställningstagande är att aktierna i NyAB1 inte skulle vara kvalificerade enligt reglerna i 57 kap IL. Reglerna i det kapitlet avser emellertid beräkningen av inkomst av kapital och utdelning på aktier i fåmansföretag, d.v.s. i inkomstslaget kapital och avser bl.a. att säkerställa att endast en viss del av inomsten/vinsten får beskattas som inkomst av kapital. I förevarande fall är aktierna i NyAB1 lagertillgång, vars avyttring och avkastning till ingen del beskattas som inkomst av kapital utan helt och hållet enligt de hårdare reglerna om näringsverksamhet. Aktierna är därmed - om uttrycket tillåtes - närmast överkvalificerade".

X överklagade förhandsbeskedet till RR.

Regeringsrätten gjorde beträffande fråga 1 samma bedömning som Skatterättsnämnden.

När det gäller frågorna 2 och 3 yrkade X inte någon ändring av förhandsbeskedet. Eftersom Skatterättsnämndens beslut inte gått X emot avvisades överklagandet i denna del.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt gäller fråga 1 och avvisade överklagandet såvitt gäller frågorna 2 och 3.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 3384-1999

Fördelning av resultatet från handelsbolag

Den av delägarna gjorda fördelningen av ett handelsbolags resultat frångicks och fördelades istället enligt skälighet

Inkomsttaxeringen 1989

Ett handelsbolag, A HB, bedrev mäklarverksamhet. A HB ägdes med en sjättedel var av fysikern Y och två andra mäklare samt tre aktiebolag. Y ägde ett av aktiebolagen, T AB, medan de två andra mäklarna ägde, helt eller tillsammans med närstående, var sitt av de andra aktiebolagen.

I december 1988 överlät Y samtliga aktier i T AB. Samma dag bildade Y ett nytt av honom helägt aktiebolag. Detta bolag övertog det överlåtna aktiebolagets andel i handelsbolaget. Tillgångarna i det överlåtna bolaget utgjordes nästan enbart av likvida medel.

SKM avvek från Y:s självdeklaration genom att beskatta honom för ytterligare belopp i inkomstslaget rörelse. Efter överklagande taxerade länsrätten och kammarrätten Y i enlighet med hans deklaration.

RR anförde bl.a. följande

"Frågan i målet gäller om den fördelning av handelsbolagets resultat som inneburit att inte Y utan det av honom ägda aktiebolaget tillgodoförts handelsbolagets resultat kan godtas vid beskattningen av honom.

Vid 1990 års taxering fanns bestämmelser om beskattning av delägare i kommanditbolag i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och punkt 10 av anvisningarna till detta lagrum samt i 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Motsvarande reglering återfinns fr.o.m. 2002 års taxering i 5 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Reglerna innebär att handelsbolaget inte beskattas för sina inkomster utan varje delägare beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av bolagets

inkomst.

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

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

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

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

I dessa hänseenden kan följande konstateras.

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

Till bilden hör också den senare under år 1988 gjorda försäljningen av aktierna i aktiebolaget. Den skall ses tillsammans med det förhållandet att Y under beskattningsåret tagit ut lön som väsentligt understeg vad handelsbolaget hade tillförts som ersättning för hans arbete. När aktiebolaget avyttrades har Y, i enlighet med de regler som gällde vid 1989 års taxering, tillgodogjort sig de däri ingående

vinstmedlen, vilka ytterst härrör från hans eget arbete i handelsbolaget, som en - i förhållande till inkomst av rörelse - lägre beskattad realisationsvinst.

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

Kommentar:

Samma dag meddelade RR dom avseende de två andra mäklarna som var delägare i handelsbolaget.

I den ena domen (mål nr 3386-1999) var utgången samma som den ovan. I den andra (mål nr 3385-1999) hade ägaren till aktiebolaget redovisat lön från aktiebolaget med belopp som ansågs motsvara vad aktiebolaget tillgodoförts som ersättning för ägarens arbetsinsats i handelsbolagets mäklriverksamhet. RR ansåg att det inte fanns skäl att i det fallet frånga resultatfördelningen.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

RR:s dom den 20 december 2002, mål nr 3230-1999

Fördelning av resultatet från kommanditbolag

**Den av delägarna gjorda fördelningen av ett
kommanditbolags resultat frångicks och fördelades istället
enligt skälighet**

Inkomsttaxeringen 1990

Under år 1987 bildade en fysisk person, X, tillsammans med sin hustru A AB. X överlät herefter den verksamhet som han tidigare bedrivit under enskild firma till aktiebolaget. Samma år bildades ett kommanditbolag, B KB, med X och A AB som delägare. Aktiebolagets tillskott till B KB utgjordes av den från X förvärvade verksamheten.

X och hans hustru överlät den 4 december 1989 aktierna i A AB. Tillgångarna i bolaget utgjordes huvudsakligen av likvida medel.

I samband med aktieförsäljningen utträdde aktiebolaget som delägare i kommanditbolaget.

Taxeringsnämnden taxerade X i enlighet med självdeklarationen. Efter överklagande av SKM godtog länsrätten och kammarrätten inte den gjorda fördelningen av kommanditbolagets resultat utan fördelade 350 000 kr på A AB och beskattade X för återstoden, drygt 700 000 kr.

RR anförde bl.a. följande.

"Vid 1990 års taxering fanns bestämmelser om beskattning av delägare i kommanditbolag i 53 § 2 mom. kommunalskattelagen (1928:370) och punkt 10 av anvisningarna till detta lagrum samt i 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt. Motsvarande reglering återfinns fr.o.m. 2002 års taxering i 5 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Reglerna innebär att kommanditbolaget inte beskattas för sina inkomster utan varje delägare beskattas för så stort belopp som motsvarar hans andel av bolagets inkomst.

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

I förevarande mål har i enlighet med ett muntligt avtal 4 665 kr av kommanditbolagets nettointäkt om 1 079 228 kr tillfallit X, medan återstoden 1 074 563, dvs. 99,6 % av nettointäkten, tillfallit aktiebolaget. Frågan i målet är om denna fördelning av kommanditbolagets resultat kan ligga till grund för beskattningen.

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

I dessa hänseenden kan följande konstateras.

Den revisions- och redovisningsverksamhet som kommanditbolaget bedrev var i mycket hög grad beroende av X:s arbetsinsats. Aktiebolaget synes i förhållande till kommanditbolaget inte ha någon

annan konkret funktion vid sidan av att samla upp vinstmedel från kommanditbolaget. Vid sådant förhållande kan ifrågasättas om aktiebolaget i detta hänseende bedrev någon självständig näringsverksamhet (jfr RÅ 2001 ref. 60). Det kan också konstateras att aktiebolagets insats i kommanditbolaget utgjordes av den verksamhet som X ursprungligen bedrev under enskild firma och att, såvitt framgår av handlingarna, X:s verksamhet i kommanditbolaget fortsatt efter försäljningen av aktiebolaget.

Till bilden hör också den senare under år 1989 gjorda försäljningen av aktierna i aktiebolaget. Den skall ses tillsammans med det förhållandet att X under beskattningsåret tagit ut lön som väsentligen understeg vad kommanditbolaget hade tillförts som ersättning för hans arbete. När aktiebolaget avyttrades har X, i enlighet med de regler som gällde vid 1990 års taxering, tillgodogjort sig de däri ingående vinstmedlen, vilka ytterst härrör från hans eget arbete i kommanditbolaget, som en - i förhållande till inkomst av rörelse - lägre beskattad realisationsvinst.

Sammanfattningsvis kan den påfallande ojämna fördelningen av kommanditbolagets resultat mellan X och aktiebolaget inte anses affärsmässigt motiverad utan framstår som orimlig och väsentligen betingad av skatteskäl. Kommanditbolagets resultat skall därför, såsom underinstanserna funnit, fördelas efter skälighet. Skäl att påföra X en mindre andel av resultatet än vad som skett har inte framkommit."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

**KR:s i Göteborg dom den 21 november 2002, mål nr 5143- -
5144-1999**

**Ersättningar från en idrottsförening till personer, som
tillfälligt hjälpt till under Gothia Cup med arbete som varit
direkt nödvändigt för fotbollsturneringens genomförande, har
ansetts som ersättningar till idrottsutövare och ska därför
inte ingå i underlaget för arbetsgivaravgifter**

Arbetsgivaravgifter för uppbördsåren 1996 och 1997

Idrottsföreningen BK Häcken arrangerar under en vecka i juli varje år en stor fotbollsturnering för ungdomar, Gothia Cup. Över 1000 ungdomar från mer än 50 länder deltar. För att kunna genomföra

arrangemanget tar föreningen hjälp av ett stort antal personer, huvudsakligen bestående av medlemmar och anhöriga till dem. Ersättningarna till dem som hjälpt till var 2 700 kr för 7-10 dagars arbete. Om ersättningarna är avsedda att täcka kostnader som de haft för bilkörning m.m. framgår inte.

Skattemyndigheten har höjt underlaget för arbetsgivaravgifter för idrottsföreningen med drygt 1,7 milj. kr för 1996 och drygt 1,5 milj. kr för 1997. Avgiftstillägg har påförts. Som grund för beslutet har angetts att föreningen haft ett stort antal tillfälligt anställda under Gothia Cup. Exempelvis har föreningen för inkomståret 1996 lämnat 742 kontrolluppgifter varav 15 avser fast anställda och resterande 727 stycken avser spelare/tränare samt tillfälligt anställda i samband med Gothia Cup.

Föreningen anser att undantagsbestämmelsen i 2 kap. 4 § punkt 14 Socialavgiftslagen, SAL, om ersättning till idrottsutövare är tillämplig på de personer som medverkat i samband med turneringen och att arbetsgivaravgifter därför inte ska betalas på ersättningarna. Motsvarande bestämmelse finns numera i 2 kap. 19 § SAL (2000:980).

Kammarrätten har upphävt länsrättens domar och skattemyndighetens beslut att höja underlaget för arbetsgivaravgifter samt besluten om avgiftstillägg.

Kammarrätten skriver i sina domskäl i huvudsak följande. Frågan är om de utbetalda beloppen skall anses som sådana ersättningar till idrottsutövare som enligt 2 kap. 4 § punkt 14 SAL inte ska inräknas i underlaget för arbetsgivaravgifter.

Av förarbetena till bestämmelsen (prop. 1990/91:76 s. 10) framgår att syftet med införandet av bestämmelserna var att den dittills tillämpade ordningen för uttag av socialavgifter på ersättningar till idrottsutövare skulle bestå /efter skattereformen/. Departementschefen uttalade att på samma sätt som enligt RSV:s rekommendationer bör även i fortsättningen med idrottsutövare menas också tränare, innefattande gymnastikinstruktörer, domare eller därmed jämställda slag av funktionärer. Med funktionärer avses i detta sammanhang också sådana ledare i föreningar som regelmässigt medverkar vid träningar, matcher o.d. och vilkas medverkan är en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten i föreningen. Däremot är sådana funktionärer vilkas verksamhet i föreningen utgörs av administrativa uppgifter, t.ex. styrelseuppdrag och liknande inte att hänföra till denna grupp.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Begreppet idrottsutövare är inte närmare definierat i SAL utan får

med ledning av det som uttalats i de angivna förarbetena till SAL tolkas med utgångspunkt i RSV:s rekommendationer. Enligt kammarrättens mening skall därvid för att en funktionär skall räknas som idrottsutövare arbetsinsatsen till huvudsaklig del ha varit en nödvändig förutsättning för den idrottsliga verksamheten, i det aktuella fallet fotbollsspelet i Gothia Cup. Till sådant arbete, vilket således omfattas av undantagsregeln i 2 kap. 4 § punkt 14 SAL, hör klart utförandet av transporter eller guidning av spelare och funktionärer till och från match- och träningsområden samt städning av sådana områden. Samma bedömning kan göras av t.ex. insatser som görs av s.k. speaker och särskilda matchvärdar eftersom insatserna har ett direkt samband med de idrottsliga prestationerna. När det gäller arbete som utförs av kökspersonal, serveringspersonal, skolvärdar och kontorsarbete synes sådant arbete vid första anblicken rent allmänt sett till sin natur inte ha samband med idrottsliga prestationer. Det gäller dock en årligen återkommande tävling som pågår en vecka i juli. Tävligen drivs inte med något egentligt vinstsyfte, utan entréavgifter, souvenirförsäljning etc. är avsedda att endast täcka uppkommande kostnader. Mycket av arbetet utförs ideellt av medlemmar i klubben och deras anhöriga. Tävligen är den största i sitt slag i världen och något mer än tusen unga spelare från mer än 50 länder deltar. Det ligger i sakens natur att det krävs mycket omfattande insatser på många områden för att genomföra ett så stort arrangemang och att tävligen medför stora kostnader. För att tävligen skall kunna genomföras är det inte möjligt att överlåta åt spelarna och deras ledare att själva ordna logi, utspisning etc. Med så många unga spelare som inte behärskar det svenska språket och inte heller känner till Göteborg krävs också särskilda insatser av gruppvärdar och andra ledare för att hjälpa till på allehanda sätt samt för att upprätthålla ordningen. Ersättningen till de personer som utfört dessa arbetsinsatser avser uteslutande deras arbete för tävligen Gothia Cup. Sett mot den bakgrunden måste även arbetsinsatser av nu nämnt slag betraktas som direkt nödvändiga för fotbollstävlingens genomförande. Den omständigheten att deras arbetsinsatser således inte har något sammanhang med BK Häckens idrottsliga verksamhet i övrigt kan inte tillmätas någon betydelse. Ersättningarna till de personer som utfört sådant för Gothia Cup nödvändigt arbete skall därför inte inräknas i underlaget för arbetsgivaravgifter. Besluten att höja underlaget för arbetsgivaravgifter skall därför undanröjas. Till följd härav föreligger inte heller förutsättningar för att påföra avgiftstillägg.

Kommentar:

Gothia Cup är ett kortvarigt inslag i idrottsföreningens årliga verksamhet, men utgör otvivelaktigt en del av föreningens idrottsliga verksamhet. Turneringen kräver tillfällig medverkan av ett stort antal personer. Det arbete som dessa personer bidrar med är inte "idrottsutövning" i egentlig mening. Däremot är deras medverkan en förutsättning för att Gothia Cup ska kunna genomföras. Arbetet är

ideellt, dvs. det sker inte i förvärvssyfte. Ersättningen är låg och har - i vart fall har annat inte framkommit - kostnadstäckande karaktär. Ersättningen är således av det slag som undantagsbestämmelsen tar sikte på.

Frågan om personer vars arbetsuppgifter inte typiskt sett var idrottsutövning - ideella ledare och instruktörer inom Friluftsförbundet som fungerade som aktiva lägerledare - var att anse som idrottsutövare i den mening som avses i aktuella lagrum, har redan prövats av Regeringsrätten i RÅ 1999 ref. 25. Regeringsrätten fann där att det saknades anledning att inte hänföra dem till sådana funktionärer vilkas medverkan var en direkt förutsättning för den idrottsliga verksamheten.

Mot den bakgrunden anser RSV att också de personer, vilkas medverkan är en förutsättning för att Gothia Cup ska kunna anordnas, kan hänföras till sådana funktionärer som är att se som idrottsutövare i den mening begreppet har i SAL och RSV:s allmänna råd. RSV avser därför inte att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

KR:s i Sundsvall dom den 4 december 2002 mål nr 656-2000

Räntefördelning

I fördelningsunderlaget för räntefördelning får inte fordran på avverkningsrätt som redovisats enligt kontantprincipen ingå.

Inkomsttaxeringen 1996

L redovisade fordran på framtida ersättning vid upplåtelse av avverkningsrätt till skog i enlighet med kontantprincipen i 24 § anvisningspunkt 1 femte stycket KL. SKM ansåg att fordran som inte redovisats som intäkt inte ska ingå i fördelningsunderlaget för räntefördelning. Först i samband med betalning och därmed intäktsredovisning ska beloppet medräknas.

I överklagande till LR menade L att fordran enligt betalningsplanen ska jämföras med skogskonto.

LR menade att enligt 2 § lagen om räntefördelning vid beskattning, RFL, utgörs fördelningsunderlaget vid räntefördelning av skillnaden mellan tillgångar och skulder i verksamheten vid utgången av närmast föregående beskattningsår. Tillgångarna bör i princip tas upp till de värden som gäller vid beskattningen (prop 1993/94:50 s. 231). Denna huvudregel framgår bl.a. av 13 § punkten 2 RFL som föreskriver att kundfordringar skall tas upp till de värden som gäller vid inkomsttaxeringen. I punkten 7 stadgas att medel på skogskonto, skogsskadekonto och upphovsmannakonto tas upp till halva beloppet.

Den ifrågavarande fordran får enligt anvisningarna till 24 § KL tas upp som intäkt med belopp motsvarande vad som inflyter respektive år. Något lagstöd för att anse ifrågavarande fordran som tillgång vid beräkning av fördelningsunderlag finns inte. Enligt LR:s mening skall ifrågavarande fordran tas upp till det värde som gäller vid inkomsttaxeringen, alltså noll kr (13 § andra punkten RFL). Först då ersättning erhålls och beskattas kommer påverkan att ske av fördelningsunderlaget. Överklagandet skall därför avslås.

KR ansluter sig till länsrättens bedömning.

Kommentar:

Domen överensstämmer med RSV:s uppfattning. Numera finns motsvarande regler i 33 kap. IL (kapitalunderlag för räntefördelning) och 21 kap. 2 § IL (kontantredovisning av ersättning för avverkningsrätt till skog). Någon ändring i sak i nu gällande lagstiftning mot tidigare gällande har inte gjorts varför synsättet får anses gälla även i nuvarande lagstiftning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

KR:s i Jönköping dom den 11 december 2002, målnr 1212-1999

Valutasäkring genom lån

Ett bolag har tagit upp ett lån i utländsk valuta för att valutasäkra aktier i ett dotterbolag i valutalandet. Ett senare år har bolaget ändå gjort avdrag för förlust på lånet men inte tagit upp kursvinsten på aktierna. En säkring har dock fortfarande ansetts föreligga och avdrag för förlusten har vägrats.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Som huvudregel gäller, enligt punkten 4 första stycket av anvisningarna till 24 § KL, att fordringar och skulder i utländsk valuta skall värderas till kursen vid beskattningsårets utgång. Skillnaden mellan anskaffningsvärdet och balansdagens värde avseende kursförlust skall sålunda resultatföras. Kursförluster skall i enlighet härmed omedelbart påverka resultatet och inte fördelas över fler år. Regeln gäller dock inte undantagslöst. Är värderingen inte förenlig med god redovisningssed, tas posterna upp till det värde som följer av god redovisningssed. Beskattningsfrågan skall därmed kopplas till redovisningsfrågan och avgöras genom en bedömning av vad som kan anses som god redovisningssed.

En av de grundläggande redovisningsprinciperna är att samma grunder för värdering av bokföringens poster skall tillämpas konsekvent från år till år. Av 20 § BFL framgår, att om ändringar i värderingsgrunderna ändå skett, skall bolaget lämna upplysningar därom i resultat- och balansräkningen. En annan grundläggande redovisningsprincip är den s.k. försiktighetsprincipen. Den innebär att värderingen av bokslutets poster skall göras med iakttagande av rimlig försiktighet, se bl.a. 14-15 §§ BFL. Hänsyn skall tas både till förutsebara förluster och till värdenedgångar på tillgångar. Samma hänsyn skall dock inte tas till orealiserade vinster och värdeuppgångar.

Av BFN:s rekommendation BFN R 7 punkt 15, framgår följande. Om en fordran eller skuld är effektivt skyddad av en motpost i utländsk valuta (hedging/valutasäkring), skall förändringar i växelkurserna inte påverka värderingen. Exempel på fall då en effektiv valutasäkring kan föreligga är att aktier i utländska dotterföretag eller utländska fastigheter finansierats med lån i lokal valuta. För att en valutasäkringsåtgärd skall anses föreligga måste denna avsikt enligt punkt 19 ha förelegat vid transaktionstidpunkten. Den valda redovisningsprincipen skall tillämpas konsekvent mellan åren. Om den ändras, är det fråga om ett byte av redovisningsprincip.

Av särskilda självdeklarationer (balansräkningar) för inkomståren 1992-1994 framgår att värdet på bolagets aktier och andelar i utländska företag uppgått till ett 600 000 kr högre belopp för inkomståren 1992-1993 än för inkomståret 1994.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Bolaget har i bokslutet den 31 december 1992 redovisat ett lån i utländsk valuta till en historisk kurs med motiveringen att en

hedgesituation enligt BFN:s rekommendation R 7 p. 15 förelegat. Av handlingarna i målet får anses framgå att bolaget har tagit upp lånet i syfte och med avsikt att valutasäkra utländska tillgångar (dotterbolagsaktier i valutalandet). Vad bolaget anfört föranleder inte kammarrätten till annan bedömning än att en effektiv valutasäkring förelegat under året. Avdrag för valutakursförlust har skett i bokslutet den 31 december 1993, sedan bolaget inte längre betraktat skulderna i utländsk valuta som säkrade av dotterbolagsaktierna. Valutasäkringen har av bolaget inte ansetts som effektiv. När bolaget vid nästkommande bokslut således frångått valutasäkringen, är detta att betrakta som ett byte av redovisningsprincip. Skattemyndigheten har gjort gällande att det inte finns någon omständighet som visar att valutasäkringen är mindre effektiv än vad som gäller i normalfallet eller att den skulle vara det under 1993 och hänvisar till att det i målet är fråga om en sådan valutasäkring som exemplifieras i BFN:s återgivna rekommendation. Bolaget har, trots att en valutasäkring ansågs föreligga året innan, skrivit ned hela valutakursförlusten på skulderna men däremot inte beaktat valutakursvinsten på dotterbolagsaktierna. Såvitt framgår av räkenskapschema till särskild självdeklaration har endast en marginell förändring skett av värdet på bolagets aktier och andelar i utländska företag under perioden 1992-1994. Omständigheterna i målet visar enligt kammarrättens mening att bolagets skuld i utländsk valuta fortfarande är effektivt skyddad av motposten i utländska dotterbolagsaktier. Vad bolaget anfört föranleder inte annat ställningstagande. Med hänsyn härtill och med beaktande av återgivna redovisningsprinciper gör kammarrätten bedömningen att bolagets redovisning under 1993 inte ger en rättvisande bild av bolaget, och att bolagets förändring av värderingsprinciperna således strider mot god redovisningssed. Bolaget är därför inte berättigat till yrkat avdrag för valutakursförlust.

Kommentar: Rättsläget är detsamma idag som vid taxeringen 1994, se bl.a. RSV:s utbildningsmaterial i kurs i beskattning av finansiella instrument, teoridelen, s. 28-29.

Varken BFL eller ÅRL innehåller regler om säkringsredovisning. Redovisningspraxis finns emellertid i BFN R 7 punkterna 15-19 om valutasäkring. Rekommendationen avser valutasäkring av fordringar och skulder i utländsk valuta men har i praxis extenderats till att omfatta även ingångna kontrakt och budgeterade transaktioner för framtida inköp och försäljning. Den har även extenderats till att omfatta kurs-, ränte- och prISRISKER.

Enligt BFN R 7 punkt 15 gäller att om en fordran eller skuld i utländsk valuta är effektivt skyddad av en motpost i utländsk valuta (hedging/valutasäkring) ska fordran/skulden redovisas med hänsyn till detta. Förändringar i växelkursen ska då inte påverka det bokförda värdet av fordran/skulden. BFN anger som exempel på fall

då en effektiv valutasäkring kan föreligga att aktier i utländska dotterföretag eller utländska fastigheter finansierats med lån i utländsk valuta. Enligt BFN kan således även icke monetära tillgångar säkras.

De kvalitativa kraven för säkring är i BFN R 7 enbart uttryckta genom kravet på att fordran/skuld ska vara effektivt skyddad. Enligt BFN R 7 punkt 19 gäller vidare att det måste föreligga en säkringsavsikt vid transaktionstidpunkten, dvs. vid den tidpunkt som säkringsinstrumentet anskaffas. Företagen har ibland hävdats att icke monetära poster aldrig kan uppfylla kraven på effektiv säkring. RSV har menat att ett så allmänt resonemang strider mot BFN R 7 och hävdats att frågan om effektiv säkring får bedömas i det enskilda fallet, se RSV:s referensgrupps notisärende 1996:18.

Resultatförändringar till följd av att säkringsinstrumentet avyttrats ska i redovisningen uppskjutas tills säkringen upphör genom att den säkrade posten säljs, jfr RSV:s referensgrupps notisärende 1996:2 och 1996:18 (deferral hedge accounting, DHA). Om instrumentet emellertid ska beskattas enligt kapitalreglerna och inte enligt bokföringsmässiga grunder ska vinsten beskattas genast, se RÅ 1997 ref. 5, fall I.

KR har i detta fall inte godtagit att ett lån som upptagits för att säkra valutaförändringar på aktier i danskt dotterbolag vid en senare taxering behandlas som en fristående post utan samband med aktierna. Om någon omständighet inträffat som gjort säkringen mindre effektiv skulle emellertid en annan bedömning kunna komma ifråga.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 3 december 2002

Lättnadsbelopp och löneunderlag i fåmansföretag.

Rätt till teckning av aktier ansågs inte kunna jämföras med aktier vid beräkning av lättnadsbelopp. Utbetalda löner i ett dotterbolag fick inte inräknas i löneunderlaget vid beräkning av lättnads- och gränsbelopp för tid innan bolaget utgjorde ett dotterbolag vid en omstrukturering inom samma ägargrupp.

F var aktieägare i ABY. Genom en intern aktieöverlåtelse avyttrade han (och övriga aktieägare) sina aktier i detta bolag till ABX som således kom att bli moderföretag till ABY. Något senare under samma år tecknade sig F för nya aktier i ABX. De nya aktierna registrerades först i början av påföljande år. Därefter erhöll F utdelning på aktierna.

F frågade om aktierna, vid beräkning av lättnadsbelopp, skulle anses förvärvade när likviden för de tecknade aktierna betalades eller när aktierna registrerades (fråga 1). Vidare frågades om lönerna i dotterföretaget (ABY) fick tillgodoräknas löneunderlaget fr.o.m. dagen för aktieförvärvet eller fr.o.m. den 1 januari under förvärvsåret (fråga 2).

Beträffande fråga 1 anförde SRN följande. I den uppräkningsparagrafen i 43 kap. 1 § andra stycket IL av andelar som omfattas av lättnadsreglerna finns upptaget aktier i svenska aktiebolag. I 48 kap. 2 § IL behandlas aktier och rätter på grund av teckning av aktier som olika delägarrätter. Det saknas enligt nämndens mening stöd för att uttrycket aktier i svenska bolag ska ges en annan betydelse än aktier i egenskap av delägarrätter. Lättnadsreglerna är därför inte tillämpliga på rätt till teckning av aktier.

Beträffande fråga 2 anförde SRN följande. Lagtexten ger inte närmare vägledning för behandlingen av fall där dotterbolagsaktier ägts endast under en del av året. När aktier som ägs direkt av en person säljs kan säljaren inte tillgodogöra sig ersättningar som betalats under hans innehavstid under överlåtelseåret. Detta är en konsekvens av regelsystemet eftersom löneunderlaget kan utnyttjas först påföljande beskattningsår. För köparens del ligger det i sakens natur att han inte får utnyttja de ersättningar som erlagts under den förre ägarens innehavstid.

Vad som kan tala för att behandla förevarande fall annorlunda är att det enbart är fråga om en omstrukturering inom samma ägargrupp. För att kunna göra ett undantag för denna situation krävs dock enligt nämndens mening en uttrycklig reglering.

Nämndens slutsats är därför att det saknas grund att behandla förevarande fall annorlunda än ovan angivna typfall. F får i löneunderlaget inte ta med vad som motsvaras av utbetalda löner i ABY för tiden innan bolaget utgör ett dotterbolag till ABX.

Kommentar:

Överklagas inte av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 20 december 2002

Betalskyddsförsäkring för lånekostnader

En fysisk person, som har ett lån i en bank, tar en försäkring i ett annat företag som innebär att om hon blir arbetslös e.d. faller ett belopp motsvarande hela eller del av månadskostnaden för lånet ut. Hon har trots det rätt till avdrag för räntan på lånet.

Inkomsttaxeringarna 2003 - 2005

En fysisk person, S, är låntagare i en bank. Hon avser att teckna en betalskyddsförsäkring hos ett annat företag. Försäkringen kan under vissa förutsättningar tecknas av låntagare i banken. Om låntagaren blir arbetslös eller arbetsoförmögen på grund av sjukdom faller ett belopp motsvarande hela eller en del av månadskostnaden för lånet ut. Försäkringsbolaget övertar inte betalningsansvaret för lånet utan åtagandet gäller endast att betala ut vissa belopp. Beloppen sätts in direkt på ett konto i banken.

FRÅGA

Medges S avdrag för den ränta som är hänförlig till hennes lån när försäkringen fallit ut och pengar löpande sätts in på låntagarens lånekonto för betalning av räntan?

FÖRHANDBESKED

S har rätt till avdrag för ränta hänförlig till lånet när räntan betalas genom utfallande försäkringsbelopp.

MOTIVERING

S är som låntagare betalningsansvarig för lånet i banken. Hon har därmed rätt till avdrag för ränta som hon betalar på lånet. Nämnden, som förutsätter att försäkringen är en av S privat tecknad kapitalförsäkring, finner att avdragsrätten inte påverkas av om räntan i stället för att betalas direkt av S betalas av försäkringsbolaget på grund av hennes försäkring (jfr RÅ80 1:69).

Kommentar:

RSV har samma uppfattning som SRN och förhandsbeskedet överklagas inte. Försäkringsbolaget får anses betala S:s ränta för hennes räkning och det faktum att betalningen inte går över hennes konto är utan betydelse i sammanhanget. Om lånet och försäkringen tagits i samma bolag hade saken emellertid kunnat komma i ett annat läge.

Se även RÅ81 1:24 (dödsbodelägare betalat dödsboets räntor), RÅ 1988 ref. 121 och RÅ 1990 not. 382 (borgensman har betalat ränta på borgenslånet), RÅ 1992 ref. 17 (borgensmannen även delägare i det låntagande handelsbolaget), RÅ 1999 ref. 14 (fristående resp. till lånet bundet CAP-avtal) samt RÅ 1985 Aa 192 (Östgöta Bank).

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 januari 2003.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Har en fastighet som utgör omsättningstillgång avyttrats ska medgivna värdeminskningsskatt som inte gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning. Gäller detta även när vad som avyttras inte är en fastighet utan en andel i ett HB som äger fastigheten?

RR mål nr 7125-2000, KRNS 1363-2000

Klagande: Den skattskyldige

Lagrum: 22 § anv.p. 4 andra stycket KL jfr 26 kap. 12 § IL

Saken: Fråga om påförande av skattetillägg när uppgift om realisationsvinst vid avyttring av fastighet inte lämnats i den skattskyldiges självdeklaration.

RR målnr 4193--4194-2001, KRNJ 4384--4385-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 och 6 §§ TL och 10 § andra stycket fastighetsdatakungörelsen (1974:1058)

Saken: Fråga om tillämpningen av avdragsförbud för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad när ett bolag bedrev skattepliktig näringsverksamhet i den fastighet i vilken bolagets företagsledare hade sin bostad.

RR målnr 4713-2002, KRNG 2899-2001.

Klagande: RSV

Lagrum: 8 kap. 9 § 1 och 10 § ML.

Saken: Fråga om KR:s domslut är felaktigt utformat.
RR målnr 456-2001, KRNS 2513-1998
Klagande: RSV
Lagrum: 4 kap. 7 och 8 §§ samt 6 kap. 6 § TL.

Saken: Personer med hemvist i Tyskland äger en privatbostadsfastighet i Sverige vilken gett vissa hyresinkomster. Fråga om rätt till avdrag för räntekostnader som belöper på lån nedlagt i fastigheten.
RR målnr 801--8011-2000, KRNS 1590--1591-2000.
Klagande: de skattskyldiga
Lagrum: 3 § 2 mom., 3 § 3 mom. och 6 § 1 mom SIL.

Saken: Fråga vid beräkning av realisationsvinst/förlust pga. avyttring av andelar i KB om ingångsvärdet på andelarna kan ökas med en tidigare uppkommen obeskattad kapitalinkomst.
RR målnr 5784-2000, KRNS 2953-1998
Klagande: RSV
Lagrum: 28 § första stycket SIL jfr 50 kap. 5 § IL.

Saken: Fråga om bolag, som sålt prenumerationer på utländska tidskrifter vilka varit undantagna från skatteplikt enligt 8 § första stycket 9 och 10 GML, tillhandahållit skattepliktiga förmedlingstjänster.
RR målnr 5924-1999, KRNS 6045-1998
Klagande: den skattskyldige
Lagrum: 7 § och 8 § första stycket 9 och 10 samt 2 § anv.p. 3 GML.

-
- [RR:s dom den 16 maj 2003, mål nr 5846-2002](#)
Arv av fastigheter (lager)
 - [RR:s dom den 19 maj 2003, mål nr 3988-2002](#)
Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL för utländska nyckelpersoner. Person som anställts som chef för en kommunal förvaltning har inte ansetts som expert, forskare eller innehavare av en nyckelposition i företaget
 - [RR:s dom den 3 juni 2003, mål nr 1268-2003](#)
Överlåtelse av aktier till närstående till underpris – skattemässig behandling av transaktionen. Vid en överlåtelse av aktierna ska en så stor del av aktierna anses ha överlåtits genom köp, som svarar mot förhållandet mellan vederlaget och marknadsvärdet på aktierna vid tidpunkten för överlåtelsen. Resterande del ska anses ha överlåtits genom gåva (delningsprincipen)
 - [RR:s dom den 27 maj 2003, mål nr 5648-2002](#)
Fullföljdskravet för stiftelse – aktieobligation
 - [KR:s i Stockholm dom den 10 april 2003, mål nr 8148-00](#)
Periodisering av engångsbetalning
 - [SRN:s förhandsbesked den 27 maj 2003](#)
Beskattning av idrottslig verksamhet i eget bolag. Alla ersättningar - även prispengar - som utbetalas till ett av en professionell golfspelare ägt aktiebolag ska tas upp som inkomst i bolaget

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 juni 2003.*

RR:s dom den 16 maj 2003, mål nr 5846-2002

Arv av fastigheter (lager)

Överklagat förhandsbesked

En fysisk person (A), som bedrev byggnadsrörelse genom AB, ärvde fastigheter från sin far, som också var byggmästare. Fastigheterna ansågs behålla sin karaktär av lager hos A.

Sakomständigheterna samt Skatterättsnämndens förhandsbesked framgår av [rättsfallsprotokoll 21/02](#).

RR gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 juni 2003.*

RR:s dom den 19 maj 2003, mål nr 3988-2002

Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 §§ IL för utländska nyckelpersoner

Person som anställts som chef för en kommunal förvaltning har inte ansetts som expert, forskare eller innehavare av en nyckelposition i företaget.

LR:s och KR:s domar har refererats i RSV:s [rättsfallsprotokoll 28/01](#) resp. [15/02](#).

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

CA överklagar kammarrättens dom och yrkar att hans ansökan om skattelättnad skall beviljas. Den tjänst han innehar idag söktes, förutom av honom själv, av ytterligare fem personer, samtliga svenska medborgare. De sökande bedömdes av en internationellt sakkunnig kommitté. Det faktum att han enhälligt rekommenderats,

att han tidigare innehaft en professur vid ett universitet samt att han vid tillsättningen saknade konkurrens medför att han har hög kompetens och att motsvarande inte står att finna i Sverige. Som framgår av yttrande från arbetsgivaren skall han med sin erkända forskargärning stärka förvaltningens vetenskapliga profil och utveckling. Fråga är således inte om att upprätthålla en tjänst såsom utkomst utan att avsevärda krav och förväntningar åvilar honom att vara drivande och verka för en utveckling av förvaltningen till att bli konkurrenskraftig även i ett internationellt perspektiv.

DOMSKÄL

Regeringsrätten meddelar prövningstillstånd och gör följande bedömning av sakfrågan.

Enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 och 2 IL kan utländska experter, forskare eller andra nyckelpersoner få vissa skattelättnader om arbetet avser specialistuppgifter eller kvalificerade forsknings eller utvecklingsuppgifter med sådan inriktning eller på sådan kompetensnivå att det innebär betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Skattelättnader kan också medges om arbetet avser företagsledande uppgifter eller andra uppgifter som medför en nyckelposition i ett företag (11 kap. 22 § första stycket 3).

"Anställningen som prefekt för - - - och chef för den gemensamma förvaltningen - - - med den inriktning som angetts anses innefatta sådana uppgifter som avses i 11 kap. 22 § första stycket 2 IL. Vidare är det klart att CA uppfyller de formella förutsättningarna för skattelättnader i 11 kap. 22 § andra stycket IL. Frågan är då om förhållandena vid anställningen varit sådana att det inneburit betydande svårigheter att rekrytera inom landet. Utredningen i målet ger en bild av inriktningen av CA:s forskning samt hans verksamhet och vetenskapliga produktion. Vidare framgår att CA av samtliga tre sakkunniga placerats i främsta rummet bland sex sökande. Det förhållandet att en utländsk sökande är mest meriterad och även i övrigt mest lämpad för en anställning utgör emellertid inte i sig tillräcklig grund för skattelättnader enligt 11 kap. 22 § IL. Utredningen innehåller i detta fall inga uppgifter om övriga sökandens inriktning eller kompetensnivå. Mot den bakgrunden kan det inte anses visat att det inneburit betydande svårigheter att inom landet rekrytera en person med önskvärd inriktning och erforderlig kompetens för anställningen."

"Bestämmelsen i 11 kap. 22 § första stycket 3 IL är tillämplig i fråga om verksamhet i ett företag. Vad som avses med företag anges inte i lagtexten. Begreppet har inte heller någon enhetlig innebörd inom skatterättens område utan ges ett med hänsyn till omständigheterna avpassat innehåll (RÅ 1995 ref. 13). Enligt förarbetena (prop. 2000/01:12 s. 22) avses här 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, produktion, engineering, ekonomi samt informations- och kommunikationsteknologi. Ett skäl för den nämnda bestämmelsen har angetts vara att skapa incitament för företag att förlägga eller behålla bl. a. koncernledande funktioner som kräver utländsk personal i Sverige (s.18). Mot nu angiven bakgrund finner Regeringsrätten inte heller skäl att medge skattelättnader med stöd av 11 kap. 22 § första stycket 3 IL.”

DOMSLUT

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 juni 2003.*

RR:s dom den 3 juni 2003, mål nr 1268-2003

**Överlåtelse av aktier till närstående till underpris –
skattemässig behandling av transaktionen**

Vid en överlåtelse av aktierna ska en så stor del av aktierna anses ha överlåtits genom köp, som svarar mot förhållandet mellan vederlaget och marknadsvärdet på aktierna vid tidpunkten för överlåtelsen. Resterande del ska anses ha överlåtits genom gåva (delningsprincipen).

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003 – 2005

För omständigheterna i målet, se referat av SRN:s förhandsbesked den 7 februari 2003, [rättsfallsprotokoll nr 06/03](#).

RR gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Kommentar:

RR:s dom överensstämmer med RSV:s uppfattning av rättsläget.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 juni 2003.*

RR:s dom den 27 maj 2003, mål nr 5648-2002

Fullföljdskravet för stiftelse – aktieobligation

Överklagat förhandsbesked.

RR har gjort samma bedömning som SRN och fastställt förhandsbeskedet (jfr [rättsfallsprotokoll 20/02](#)).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 juni 2003.*

KR:s i Stockholm dom den 10 april 2003, mål nr 8148-00

Periodisering av engångsbetalning

Inkomsttaxering 1998

Enligt domen ska erhållen kompensation för avtalsbrott periodiseras över avtalsperioden. Förutsättningarna i domen är följande: Bolaget hade ingått ett avtal med B-bolagen avseende försäljning av reklamplatser. Avtalets löptid sträckte sig från den 1 juli 1997 till den 31 december 1998. Ersättningen från B-bolagen avseende avtalet skulle utgå enligt provision. Dessutom var bolaget genom avtalet garanterat vissa intäkter. I samband med ägarförändringar i B-bolagen sades avtalet upp och bolaget erhöll en ersättning som kompensation för avtalsbrottet. En förutsättning för ersättningen var att bolaget inte bedrev någon gentemot B-bolagen konkurrerande verksamhet, dvs verksamhet i enlighet med avtalet, vilket var bolagets huvudsakliga verksamhet. Under den tid som konkurrensklausulen gällde, 1 juli 1997 – 31 december 1998, bedrevs det endast begränsad verksamhet i bolaget varför intäkterna under denna period var mycket små. Under avtalstiden har bolaget behållit den person med kompetens inom den ordinarie verksamheten som bolaget genom konkurrensklausulen var förhindrat att bedriva. Bolaget behöll den anställde då det ansågs

viktigt för den framtida verksamheten att man upprätthöll kontaktnätet inom den huvudsakliga verksamheten. Samtidigt var avsikten att om möjligt finna nya verksamheter för bolaget. I redovisningen har bolaget periodiserat ut ersättningen linjärt över avtalets löptid dvs under den tid som bolaget enligt avtalet varit förhindrat att utöva sin ordinarie verksamhet.

Länsrätten ansåg att ersättningen skulle tas upp omedelbart.

KR:s domskäl:

"Enligt 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot särskilda bestämmelser i lagen. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som haft ordnad bokföring ske på grundval av denna med beaktande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I tredje stycket i anvisningspunkten föreskrivs bl. a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget, som har brutet räkenskapsår som löper från den 1 september till den 31 augusti, hade ingått avtal med B-bolagen om att försälja reklamplatser åt B-bolagen. Bolaget hade enligt avtalet ensamrätt att försälja reklam på [visst sätt] inom Sverige. Avtalet tecknades 1996 och gällde från och med den 1 juli 1997 till och med den 31 december 1998. Ersättningen från B-bolagen skulle utgå enligt provision baserad på nettofaktureringen i bolaget. I samband med ägarförändringar hos B-bolagen sade B-bolagen upp avtalet den 26 juli 1997. Den 29 augusti 1997, dvs. två dagar före bokslutet, erhöll bolaget 1 218 658 kr från B-bolagen som kompensation dels för avtalsbrott dels och för att bolaget under avtalstiden inte fick bedriva med B-bolagen konkurrerande verksamhet. Ursprungligen hade bolaget tänkt att fakturera kompensationen i rater/poster under avtalsperioden i likhet med hur intäkter (dock väsentligt större) skulle komma bolaget tillhanda om avtalet inte brutits. Vid förfrågan i juni eller juli 1997 hos såväl skattemyndigheten som revisionsexpertis erhöll bolaget den upplysningen att detta inte behövdes då kompensationen kunde periodiseras i enlighet med avtalsperioden, vilken innehöll förpliktelser. På detta sätt iaktogs matchningsprincipen för att möta framtida kostnader. Bolaget har uppgivit att kompensationen innebar förpliktelser att inte bedriva ordinarie verksamhet eller verka i konkurrens med tidigare avtalspart fram till den 31 december 1998. Bolaget har under avtalstiden haft ansvar för en anställd med kompetens inom den ordinarie verksamheten. Det har varit viktigt för bolaget att under

avtalsperioden upprätthålla sitt kontaktnät för att om möjligt finna nya framtida möjligheter/verksamheter. Bolaget erhöll under den tid konkurrensklausulen gällde begränsade intäkter på grund av svårigheter att finna icke konkurrerande uppdrag. I redovisningen periodiserade bolaget den erhållna kompensationen, 1 218 658 kr, jämt fördelat över avtalstiden, varav 135 406 kr hänfördes till tiden den 1 juli 1997 – den 31 augusti 1997. Härutöver redovisades 10 procent av intäkten (121 866 kr) samma räkenskapsår som uppstartningskostnad och minskade sedan de två följande räkenskapsårens periodiserade intäkter med 1/16 per månad. Detta innebär att $(1\,218\,658 - 135\,406 - 121\,866 =)$ 961 386 kr fördelades över tiden den 1 september 1997 – den 31 december 1998. Under räkenskapsåret den 1 september 1997 – den 31 augusti 1998 har bolaget haft intäkter om 35 280 kr och lönekostnader och kontorskostnader uppgående till 506 449 kr.

Bestämmelserna i KL innebär att bolagets intäktsredovisning skall läggas till grund för beskattningen, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen, skall beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda alternativet. Ersättningar för tjänster som skall utföras under en kommande period, skall intäktsföras antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. (Jfr bl.a. RÅ 1999 ref. 32, RÅ 2002 ref. 84 och 94).

Kammarrätten gör följande bedömning.

Eftersom bolaget i sin bokföring inte har gjort avsättningar för framtida utgifter, kan avsättningar i efterhand inte läggas till grund för taxeringen. Bolagets förstahandsyrkande kan således inte bifallas.

I andra har bolaget yrkat, som det förstås, att den ersättning som erhållits som kompensation skall periodiseras över avtalsperioden på det sätt som bolaget gjort i sin intäktsredovisning.

Fråga uppkommer då om den ersättning som bolaget erhöll den 29 augusti 1997 från B-bolagen som kompensation för avtalsbrott var realiserad detta datum genom att parterna kan anses ha fullgjort sina åtaganden i och med att ersättningen erlades i huvudsak. Ersättningen – som bl.a. avsåg kompensation för uteblivna framtida intäkter – erhöles under den förutsättningen att bolaget under avtalstiden inte bedrev med B-bolagen konkurrerande verksamhet. Bolaget var inte skyldigt att aktivt tillhandahålla någon form av motprestation men bolaget var genom konkurrensklausulen förhindrat att bedriva konkurrerande verksamhet, vilket var en förpliktelse enligt uppgörelsen. Skyldigheten att under ifrågavarande tidsperiod inte bedriva konkurrerande verksamhet måste betraktas som en förpliktelse som löpande fullgörs under avtalstiden.

Kammarrätten finner inte anledning att ifrågasätta bolagets uppgifter om att bolaget under avtalsperioden endast bedrivit företagsuppehållande åtgärder såsom vidmakthållande av kontaktnät och försök att finna nya verksamheter. Enligt kammarrättens mening har bolaget vid tidpunkten för ersättningsens erläggande inte i huvudsak fullgjort sitt åtagande enligt uppgörelsen utan denna förpliktelse har löpande fullgjorts under avtalsperioden.

Enligt god redovisningssed är det möjligt att löpande under perioden intäktsföra ersättningar för tjänster som skall utföras under en period som hänför sig till flera räkenskapsår. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att god redovisningssed i det aktuella fallet ger utrymme för att periodisera intäkten på sätt bolaget gjort och att bolagets intäktsredovisning således inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Bolagets intäktsredovisning skall därför läggas till grund för beskattningen och innebär således att 961 386 kr av erhållen kompensation inte skall tas upp till beskattning vid 1998 års taxering. Överklagandet skall således bifallas.

DOMSLUT

Kammarrätten förklarar med bifall till överklagandet och med ändring av skattemyndighetens beslut och länsrättens dom att periodiseringen av erhållen kompensation för avtalsbrott i bolagets räkenskaper skall läggas till grund för bolagets inkomsttaxering".

En domare var skiljaktig och delade länsrättens bedömning.

Kommentar:

RSV har överklagat domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 juni 2003.*

SRN:s förhandsbesked den 27 maj 2003

Beskattning av idrottslig verksamhet i eget bolag

Alla ersättningar - även prispengar - som utbetalas till ett av en professionell golfspelare ägt aktiebolag ska tas upp som inkomst i bolaget.

Inkomstskatt taxeringsåren 2004 - 2006

X är golfspelare på elitnivå och bedriver sin golfverksamhet som enskild näringsidkare. Han avser att övergå till att bedriva golfverksamheten i bolagsform. Han avser därvid att överlåta samtliga rättigheter och skyldigheter avseende verksamheten till ett av honom nybildat helägt svenskt aktiebolag. Efter bolagsbildningen ska X:s intäkter pga. golfverksamheten - bl.a. prispengar, sponsorsbidrag och andra reklambidrag - tillfalla bolaget. Bolaget ska å sin sida betala samtliga kostnader förenade med verksamheten samt utge lön till X.

X frågade om de ersättningar som X uppbär från sin idrottsliga verksamhet - i form av exempelvis prispengar - med skatterättslig verkan kan redovisas som intäkter i det helägda bolaget.

SRN gör följande bedömning.

" I rättspraxis har hinder inte ansetts föreligga att - med verkan även i skatterättsligt hänseende - driva sådan verksamhet som i allt väsentligt bygger på personliga arbetsinsatser i aktiebolagsform (jfr t. ex. RÅ 1969 ref.19). En förutsättning för att inkomsten av verksamheten skall beskattas hos bolaget och inte direkt hos aktieägaren har dock varit att det av omständigheterna klart framgått att det är bolaget - och inte aktieägaren personligen - som har bedrivit verksamheten. Denna utveckling av praxis har lett till att fria yrken nära förbundna med utövarens person - exempelvis läkare, tandläkare, revisorer samt utövare av litterär eller konstnärlig verksamhet som författare, skådespelare, musiker m.fl. - ansetts kunna bedrivas genom ett aktiebolag. Det torde också förhålla sig så att denna möjlighet i princip även står öppen för idrottsmän.

Vad ansökningen vill klarlägga är om den del av X:s golfverksamhet som avser deltagande i tävlingar är så förknippad med hans person att den skattemässigt skall anses vara av sådan art att den inte hör till aktiebolaget utan skall hänföras till den enskilde.

X:s ersättning för deltagande i tävlingar baseras helt eller delvis på

prispengar, dvs. ersättningen är avhängig hans individuella skicklighet. Detta är utmärkande för professionell idrottsverksamhet på en rad områden men kan även förekomma inom andra yrken. Enligt nämndens mening innebär inte detta förhållande i sig ett skäl att underkänna bolagskonstruktionen. Att framgångar på tävlingsbanorna påverkar X:s 'namn' på ett sätt som han personligen skulle kunna utnyttja även i andra sammanhang än vad som omfattas av bolagets verksamhet förändrar inte denna bedömning."

SRN fann därför att X:s golfverksamhet i sin helhet ska hänföras till aktiebolaget. Som en förutsättning för förhandsbeskedet gäller att bolaget uppträder som part i ekonomiskt hänseende gentemot tävlingsarrangörer och andra uppdragsgivare.

Kommentar: RSV har överklagat förhandsbeskedet.