

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.

- [EG-domstolens dom den 21 november 2002](#)
Etableringsrätten. Fri rörlighet för kapital. Etableringsrätten - Fri rörlighet för kapital - Inkomstskatt - Skatteförmåner vid överlåtelse till underpris av aktier till bolag i vilka överlåtaren äger andel
- [RR:s dom den 4 december 2002, mål nr 2178-2179-2000](#)
Ersättning enligt ersättningslagen
- [KR:s i Stockholm dom den 26 november 2002, mål nr 6211-2001](#)
Blankning, övergång av äganderätt till värdepapper. Avdrag medges vid blankningsaffärer då ersättningsaktier återställs till långivaren. Dessa köptes i december år 1 men registrerades på mottagaren först i januari år 2. Avdrag medgavs inte för år 1
- [KR:s i Göteborg dom den 25 oktober 2002, mål nr 1192-2001](#)
Omkostnadsbelopp vid avyttring av fastighet. Bostadsrättsförening (Brf) har vid avyttring av fastighet ansetts berättigad att i omkostnadsbeloppet inräkna belopp motsvarande inlösta bostadsrätter
- [KR:s i Stockholm dom den 22 november 2002, mål nr 541-2002](#)
Äkta eller oäkta bostadsrättsförening. Vid bedömning av verksamheten har fördelning av taxeringsvärdet skett efter hyresvärden
- [SRN:s förhandsbesked den 12 november 2002](#)
Utländsk fastighetsfond. När tysk fastighetsfond förvärvar fastigheter i Sverige ska det tyska fondbolaget beskattas för inkomsterna från ifrågavarande fastighet
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: EG-domstolen

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 december 2002.*

EG-domstolens dom den 21 november 2002

Etableringsrätten. Fri rörlighet för kapital

Etableringsrätten - Fri rörlighet för kapital - Inkomstskatt - Skatteförmåner vid överlåtelse till underpris av aktier till bolag i vilka överlåtaren äger andel

I mål C-436/00,

Angående en begäran enligt artikel 234 EG, från Regeringsrätten (Sverige), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

X, Y och Riksskatteverket, angående tolkningen av artiklarna 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG och 58 EG, meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden M. Wathelet samt domarna C. W.A. Timmermans (referent), D.A.O. Edward, P. Jann och A. Rosas, generaladvokat: J. Mischo, justitiesekreterare: biträdande justitiesekreteraren H. Von Holstein, med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

- X och Y, genom P. Nordquist, advokat,
- Riksskatteverket, genom T. Wallén, skattejurist,
- Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, i egenskap av ombud,
- Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och J. Enegren, båda i egenskap av ombud,
- Eftas övervakningsmyndighet, genom P.A. Björgan, i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten, efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 20 mars 2002 av: X och Y, företrädna av P. Nordquist, Sveriges regering, företrädd av A. Kruse, i egenskap av ombud, kommissionen, företrädd av R. Lyal och J. Enegren, och Eftas övervakningsmyndighet företrädd av P.A. Björgan, och efter att den 6 juni 2002 ha hört generaladvokatens

förslag till avgörande, följande

Dom

1. Regeringsrätten har, genom beslut av den 1 november 2000 som inkom till domstolen den 27 november samma år, i enlighet med artikel 234 EG ställt en fråga om tolkningen av artiklarna 43 EG, 46 EG, 48 EG, 56 EG och 58 EG.

2. Frågan har uppkommit i samband med att X och Y, två svenska medborgare, har överklagat ett av Skatterättsnämnden utfärdat förhandsbesked, enligt vilket X och Y, när de till underpris överlåter aktier i bolag, inte kan beviljas uppskov med beskattningen av övervärdet på dessa aktier på grund av en nationell bestämmelse, enligt vilken sådant uppskov inte skall beviljas när överlåtelsen sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren direkt eller indirekt äger andel eller ett till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3. I 3 § 1 h mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt i ändrad lydelse (nedan kallad SIL) första, andra, tredje och åttonde styckena stadgas följande:

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning till ett svensk aktiebolag i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller - i annat fall än som anges i tredje stycket andra meningen - indirekt äger aktie skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet. Detsamma gäller om överlåtelsen skett mot ersättning som understiger såväl marknadsvärdet av tillgången som omkostnadsbeloppet. Understiger marknadsvärdet omkostnadsbeloppet, skall tillgången i de fall som nu nämnts anses ha avyttrats för en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Har ersättning inte utgått, skall det sammanlagda omkostnadsbeloppet för överlåtarens och närståendes aktier i bolaget ökas med ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet för tillgången eller, i fall som avses i första stycket tredje meningen, marknadsvärdet. Har ersättning utgått, skall omkostnadsbeloppet ökas med skillnaden mellan omkostnadsbeloppet respektive marknadsvärdet och ersättningen.

En överlåtelse av en tillgång, på vilken reglerna i 25-31 §§ är tillämpliga, utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet av tillgången till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som

motsvarar marknadsvärdet. Detsamma gäller vid överlåtelse till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

...

En tillgång som enligt första eller tredje stycket skall anses ha avyttrats för en viss ersättning skall vid tillämpning av ... denna lag anses ha anskaffats för samma ersättning av förvärvaren.

4. Enligt den hänskjutande domstolen tillkom dessa bestämmelser år 1998 och år 1999 i syfte att genom en närmare reglering klargöra hur tillskott (det vill säga överlåtelse utan ersättning eller till underpris) till företag av bland annat aktier skulle behandlas i beskattningshänseende.

5. Enligt den hänskjutande domstolen innebär de ovannämnda bestämmelserna sammanfattningsvis att skillnaderna mellan de överlåtna aktiernas verkliga värde vid överlåtelsen (marknadsvärdet) och det pris till vilket överlåtare har förvärvat de nämnda aktierna (anskaffningsvärdet) utgör beskattningsunderlag om överlåtelsen till underpris sker till en utländsk juridisk person i vilken överlåtare direkt eller indirekt äger andel eller till ett svenskt företag där sådan person direkt eller indirekt äger andel. Sker överlåtelsen till underpris däremot till ett svenskt företag utan utländska ägarintressen sker dock ingen omedelbar beskattning. Övervärdet, som motsvarar skillnaden mellan marknadsvärdet och anskaffningsvärdet för de aktier som överlåtit till underpris, kommer i det fallet typiskt sett att bli föremål för beskattning när överlåtare avyttrar sina aktier i det företag till vilket andelen överlåtit. I princip erhålls således uppskov med beskattningen av övervärdet till dess att en slutlig avyttring av överlåtarens aktier i det förvärvande bolaget sker.

6. Den hänskjutande domstolen har vidare noterat att skillnaden i beskattningshänseende mellan tillskott som lämnas till företag som är skattskyldiga i Sverige och tillskott som lämnas till sådana företag som inte är det i förarbetena till SIL motiverades med de risker som förelåg för att skatteunderlag undandrog svensk beskattning. Detta kunde ske till exempel genom att en ägare till ett aktiebolag inför en förestående flyttning utomlands till underpris överlät sina aktier i bolaget till ett utländskt företag som han också äger. Ursprungligen omfattade regleringen i 3 § 1 h mom. SIL tredje stycket endast överlåtelser till utländsk juridisk person. Det ansågs emellertid vid det fortsatta lagstiftningsarbetet att en form av skatteundandragande kunde ske även genom att ägaren överlät sina aktier i ett bolag till ett svenskt företag som är dotterföretag till det utländska företag som han äger. Reglerna ändrades därför så att de kom att omfatta överlåtelse såväl till utländska juridiska personer i vilka överlåtare eller närstående direkt eller indirekt äger andel som till svensk

juridisk person i vilken en sådan utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

7. Den hänskjutande domstolen har påpekat att från och med taxeringsåret 2002 (2001 års inkomster) skall inkomstskattelagen (1999:1229) tillämpas i stället för SIL. I den lagen finns bestämmelser med samma innehåll som de i målet aktuella bestämmelserna i SIL.

Det bilaterala dubbelbeskattningsavtalet mellan Konungariket Belgien och Konungariket Sverige

8. Artikel 13.4 i avtalet mellan Konungariket Sverige och Konungariket Belgien för att undvika dubbelbeskattning och förhindra skatteflykt beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (SFS 1991:606), som ingicks den 5 februari 1991 och trädde i kraft den 24 februari 1993 (nedan kallat det belgiskt-svenska avtalet) har följande lydelse:

Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan ... beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

9. Denna bestämmelse i det belgiskt-svenska avtalet är identiskt med artikel 13.4 i Organisationen för ekonomiskt samarbete och utvecklings (OECD) modellavtal (modell för skatteavtal beträffande inkomst och förmögenhet, rapport av OECD:s kommitté för skattefrågor, 1977, i dess lydelse av den 29 april 2000).

10. Vidare anges följande i artikel 13.5 i det belgiskt-svenska avtalet:

Utan hinder av bestämmelserna i punkt 4 får vinst, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktier i ett bolag med hemvist i den andra avtalsslutande staten, beskattas i denna andra stat om den fysiska personen är medborgare i denna andra stat och har haft hemvist där vid något tillfälle under en femårsperiod omedelbart före dagen före aktieöverlåtelsen...

11. I artiklarna 26 och 27 i det belgiskt-svenska avtalet återfinns slutligen regler om utbyte av upplysningar respektive om bistånd med indrivning.

Tvisten vid den nationella domstolen

12. De fysiska personerna X och Y, som är svenska medborgare med hemvist i Sverige, ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden angående tillämpningen av bestämmelserna om

överlåtelse av aktier i 3 1 h mom. SIL.

13. Det svenska systemet med förhandsbesked i skattefrågor syftar till att ge den enskilde bindande besked om hur en viss fråga som är av vikt för denne skall bedömas vid beskattningen. Enligt svensk rätt gäller i princip sekretess i ärenden om förhandsbesked.

14. I förevarande mål avser förhandsbeskedet beskattningskonsekvenserna av X och Y:s tilltänkta överlåtelse till ett pris motsvarande anskaffningsvärdet av deras aktier i X AB, ett svenskt bolag, till Z AB, likaledes ett svenskt bolag, som i sin tur är dotterbolag till Y SA, ett belgiskt bolag. Inför en omstrukturering av koncernen har X och Y nämligen befunnit det vara ändamålsenligt att överföra viss verksamhet till Y SA.

15. X AB är moderbolag i en koncern och ägs för närvarande till lika delar av X, Y och ett maltesiskt företag. I sistnämnda företag har X och Y inga ägarintressen. Y SA är också ett moderbolag som ägs av de nuvarande ägarna till X AB.

16. X och Y frågade i en ansökan om förhandsbesked Skatterättsnämnden bland annat huruvida den skillnad i fråga om beskattningskonsekvenser som kunde uppkomma beroende på om överlåtelsen av aktier till underpris skedde till ett svenskt företag utan utländskt ägande (3 § 1 h mom. första stycket) eller till ett svenskt företag med sådant ägande (3 § 1 h mom. SIL tredje stycket andra meningen) kunde upprätthållas mot bakgrund av dels bestämmelser i det belgiskt-svenska avtalet, dels bestämmelserna i EG-fördraget rörande etableringsfriheten och den fria rörligheten för kapital.

17. I förhandsbesked meddelat den 27 september 1999 fann Skatterättsnämnden att överlåtelsen av aktierna i X AB om den ägde rum skulle behandlas som om överlåtelsen hade skett mot ersättning motsvarande marknadsvärdet. X och Y skulle således beskattas för en vinst motsvarande skillnaden mellan aktiernas marknadsvärde och omkostnadsbelopp.

18. Skatterättsnämnden fann vidare att etableringsfriheten inte var i fråga samt, beträffande fri rörlighet för kapital, att det i artikel 58.1 a EG angivna undantaget var tillämpligt.

19. X och Y överklagade beslutet till Regeringsrätten och yrkade bland annat att Regeringsrätten skulle förklara att överlåtelsen skall beskattas med utgångspunkt i det tilltänkta överlåtelsepriset.

20. I Regeringsrätten anförde X och Y i huvudsak att den oförmånligare skattemässiga behandlingen av överlåtelser till

underpris av aktier till svenska bolag i vilka överlåtaren äger andel genom en utländsk juridisk person utgör ett klart hinder för såväl den fria rörligheten för kapital, som föreskrivs i artikel 56 EG, som för etableringsfriheten, som föreskrivs i artikel 43 EG.

21. Enligt X och Y kan detta hinder inte motiveras med stöd av artikel 58.1 EG, bland annat med hänsyn till domstolens rättspraxis, och strider i vart fall mot artikel 58.3 EG. Detta hinder kan enligt X och Y:s uppfattning inte heller motiveras på grund av upprätthållande av skatteneutralitet eller förhindrande av skatteflykt eller dylikt.

22. Detta hinder kan inte heller motiveras med stöd av artikel 46 EG, eftersom överväganden av ekonomisk art, såsom risk för skatteflykt eller ett framtida lägre skatteuttag, enligt domstolens rättspraxis inte kan läggas till grund för diskriminerande inskränkningar.

23. X och Y anförde slutligen att de ifrågavarande nationella bestämmelserna inte är förenliga med artiklarna 43 EG och 56 EG, eftersom de inte står i proportion till sitt syfte, då detta syfte - att undvika att Sverige till andra länder förlorar beskattningsrätten till övervärdet på aktier som överlåts till underpris - skulle kunna uppnås genom en betydligt mindre ingripande åtgärd, till exempel genom att beskattningsplikt på övervärdet uppstår då den skattskyldige flyttar utomlands.

24. I Regeringsrätten anförde Riksskatteverket i huvudsak att artikel 43 EG inte är tillämpligt i nu aktuellt fall och att även om denna bestämmelse befanns vara tillämplig och 3 § 1 h mom. SIL ansågs vara diskriminerande, är sådan diskriminering motiverad med hänsyn till tvingande hänsyn av allmänintresse, som godtagits av domstolen, såsom skattekontrollens effektivitet och kongruensen inom skattesystemet. Vidare kan en nationell bestämmelse som kan rättfärdigas enligt fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital enligt artikel 43 andra stycket EG inte förklaras vara oberättigad enligt artikel 43 EG.

25. Därutöver anförde Riksskatteverket att skatteförmånen utgjorde det enda skälet till att försäljningen skedde till ett för ändamålet bildat svenskt bolag i stället för till ett belgiskt bolag och att det dessutom finns starka skatteflyktsskäl. I detta hänseende gjorde Riksskatteverket gällande att en medlemsstat enligt domstolens rättspraxis får vidta åtgärder för att hindra att vissa medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa gemenskapsbestämmelserna när det är fråga om missbruk eller bedrägeri.

Tolkningsfrågan

26. Regeringsrätten, som fann att en tolkning av gemenskapsrätten måste göras för att den skulle kunna avgöra det aktuella målet, ställde följande tolkningsfråga till 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 utländsk juridisk person äger andel, än vad som skulle ha gällt om något sådant utländskt ägarinflytande inte funnits?

Huruvida frågan kan tas upp till sakprövning

27. Innan domstolen besvarar frågan erinrar den för det första om att domstolen redan har fastställt att Regeringsrätten utövar rättskipande verksamhet när den prövar ett överklagande av ett av Skatterättsnämnden utfärdat förhandsbesked avseende en transaktion som ännu inte har ägt rum. För det andra gäller målet vid den nationella domstolen en verklig tvist, även om den avser möjligheten att i framtiden genomföra en transaktion som ännu inte har ägt rum, och den nationella domstolens fråga rörande gemenskapsrätten är på intet sätt av hypotetisk art (se dom av den 18 november 1999 i mål C-200/98, X och Y, REG 1999, s. I-8261, punkterna 16-22).

28. Regeringsrättens tolkningsfråga kan således tas upp till prövning.

Prövning i sak

29. Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG, 46 EG och 48 EG, vilka avser etableringsfriheten, samt artiklarna 56 EG och 58 EG, vilka avser den fria rörligheten för kapital, utgör hinder för en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, enligt vilken överlåtelse till underpris av aktier i bolag behandlas olika skattemässigt beroende på vem förvärvaren är.

30. Vad gäller den nationella lagstiftningen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen skall det nämligen göras åtskillnad mellan tre typer av överlåtelser till underpris - det vill säga överlåtelser till ett pris som understiger marknadsvärdet - av aktier, beroende på av vilken art förhållandet mellan överlåtaren och förvärvaren är, nämligen följande typer av överlåtelser:

- Överlåtelse till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel (3 § 1 h mom. SIL tredje stycket första meningen) (nedan kallade aktieöverlåtelse av typ A).
- Överlåtelse till ett svenskt aktiebolag i vilket sådan en utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel (3 § 1 h mom. SIL tredje stycket andra meningen) (nedan kallade aktieöverlåtelse av typ B).
- Överlåtelse till ett annat svenskt aktiebolag än ett sådant som avses i föregående strecksats i vilket överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel (3 § 1 h mom. SIL första stycket) (nedan kallade aktieöverlåtelse av typ C).

31. I den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten stadgas att beskattningen hos överlåtaren av övervärdet på aktier som är föremål för en överlåtelse av typ C i princip skjuts upp, i allmänhet till den tidpunkt då överlåtaren överlåter sin andel i det förvärvande bolaget, medan ett sådant uppskov med beskattningen inte medges överlåtaren för övervärdet på aktier som är föremål för överlåtelse av typ A eller typ B. För dessa sistnämnda typer av överlåtelse beskattas övervärdet omedelbart hos överlåtaren.

32. Domstolen erinrar inledningsvis om att även om den direkta beskattningen omfattas av medlemsstaternas behörighet skall medlemsstaterna enligt fast rättspraxis iakttä gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (se bland annat dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI, REG 1998, s. I-4695, punkt 19, och av den 15 januari 2002 i mål C-55/00, Gottardo, REG 2002, s. I-413, punkt 32).

Etableringsfriheten

33. Riksskatteverket har hänvisat till domen av den 26 januari 1993 i mål C-112/91, Werner (REG 1993, s. I-429; svensk specialutgåva, volym 14, s. I-7), till stöd för att målet vid den nationella domstolen inte avser de grundläggande friheterna som garanteras i fördraget, eftersom det är fråga om interna förhållanden i en medlemsstat. Målet vid den nationella domstolen avser ändrade former för ägandet av en näringsverksamhet i Sverige som efter överlåtelsen alltså kommer att bedrivas där.

34. Detta argument kan inte godtas. Den nationella bestämmelse som är i fråga vid den nationella domstolen förutsätter att det föreligger en utländsk faktor som är uppenbart relevant för den etableringsfrihet som garanteras i fördraget. Denna faktor är för överlåtelse av typ A det förhållandet att ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och för aktieöverlåtelse av typ B det

förhållandet att ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat innehar en andel i det förvärvande bolaget. Denna utländska faktor medför en skillnad i skattemässig behandling i den medlemsstat där överlåtelsen sker.

35. Domstolen skall därför för det första pröva huruvida den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan utgöra en inskränkning, i den mening som avses i artikel 43 EG, av etableringsfriheten.

36. Domstolen konstaterar i detta hänseende vad för det första gäller aktieöverlåtelser av typ A att det i den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen föreskrivs en särbehandling som består i att överlåtaren vägras uppskov med beskattningen av övervärdet på de aktier som överlåtits till underpris, vilket för honom sålunda medför en likviditetsmässig nackdel, när det förvärvande bolag i vilket överlåtaren äger andel har sitt säte i en annan medlemsstat. Att neka överlåtaren den ifrågavarande skatteförmånen av den anledningen att det förvärvande bolag i vilket den skattskyldige äger andel har sitt säte i en annan medlemsstat riskerar även att avskräcka denne från att utöva den rätt han enligt artikel 43 EG har att genom ett bolag bedriva sin verksamhet i denna andra medlemsstat.

37. En sådan särbehandling utgör således en inskränkning av etableringsfriheten för medborgare i den berörda medlemsstaten (liksom för övrigt för medborgare i andra medlemsstater som har hemvist i den nämnda medlemsstaten), vilka äger andel i ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat, dock under förutsättning att de genom andelarna har ett obestridligt inflytande över detta bolags beslut och kan bestämma över bolagets verksamhet (se bland annat dom av den 13 april 2000 i mål C-251/98, Baars, REG 2000, s. I-2787, punkterna 22 och 28-31, och av den 5 november 2002 i mål C-208/00, Uberseering, REG 2002, s. I-0000, punkt 77). Det ankommer på den nationella domstolen att kontrollera huruvida detta villkor är uppfyllt i det mål som är anhängigt vid den.

38. Vad för det andra gäller aktieöverlåtelser av typ B konstaterar domstolen att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten utgör en inskränkning, i den mening som avses i artikel 43 EG, av etableringsfriheten för ett bolag som har bildats i en annan medlemsstat - i målet vid den nationella domstolen ett belgiskt aktiebolag - och som enligt artikel 48 EG skall jämföras med en fysisk person som är medborgare i denna medlemsstat, vilket bolag önskar bedriva sin verksamhet genom ett dotterbolag i den berörda medlemsstaten (se bland annat dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 24, och av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35). Om det i

förevarande fall godtogs att den berörda medlemsstaten kunde vägra överlåtaren uppskov med beskattningen av övervärdet, och sålunda beröva överlåtaren en likviditetsfördel, av den anledningen att det förvärvande bolagets moderbolags säte ligger i en annan medlemsstat, skulle nämligen artikel 43 EG bli innehållslös (se, för ett liknande resonemang, bland annat dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 42).

39. Följaktligen innebär tillämpningen av den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, såväl för aktieöverlåtelser av typ A - dock under förutsättning att det villkor som anges i punkt 37 i denna dom är uppfyllt - som för aktieöverlåtelser av typ B, en inskränkning av utövandet av den etableringsfrihet som garanteras i fördraget.

40. Riksskatteverket har gjort gällande att det i målet vid den nationella domstolen föreligger en risk för skatteflykt som är relevant för etableringsfriheten i två avseenden. Dels innebär denna risk att det kan ifrågasättas huruvida etableringsfriheten är tillämplig, eftersom det i förevarande mål finns tecken på ett eventuellt missbruk av denna frihet, dels skulle risken i fråga, om etableringsfriheten ansågs vara tillämplig i förevarande mål, kunna åberopas för att motivera en eventuell inskränkning av denna frihet, detta på grund av tvingande hänsyn till allmänintresset.

41. Vad gäller frågan huruvida det föreligger ett missbruk av etableringsfriheten har Riksskatteverket påpekat att skatteförmånen utgör det enda skälet till den av klagandena i målet vid den nationella domstolen tilltänkta överlåtelserna av aktier och att det framgår att det finns starka skatteflyktsskäl kopplade till transaktionen, framförallt av det faktum att X och Y till en början ställde frågan hos Skatterättsnämnden om det tilltänkta förfarandet var att bedöma som skatteflykt. Mot denna bakgrund anser Riksskatteverket, med hänvisning till domen av den 9 mars 1999 i mål C-212-97, Centros (REG 1999, s I-1459, punkt 24), att Konungariket Sverige enligt domstolens rättspraxis har rätt att vidta åtgärder som syftar till att förhindra att vissa medborgare på ett otillbörligt sätt försöker undandra sig den nationella lagstiftningen genom att använda sig av de möjligheter som ges i fördraget och att medborgarna inte har rätt att åberopa gemenskapsbestämmelserna när det är fråga om missbruk eller bedrägeri.

42. Domstolen erinrar i detta hänseende om att nationella domstolar, även om de genom att stödja sig på objektiva omständigheter i det enskilda fallet kan ta hänsyn till att den berörde gjort sig skyldig till missbruk eller bedrägligt handlande för att, i förekommande fall, neka honom hans rätt enligt de gemenskapsrättsliga bestämmelser som har åberopats, vid bedömningen av ett sådant agerande måste

beakta de i frågavarande gemenskapsbestämmelsernas syfte (se bland annat domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 25).

43. Domstolen konstaterar emellertid att den nationella bestämmelse som är i fråga vid Regeringsrätten inte gör det möjligt för de nationella domstolarna att göra någon sådan prövning i det enskilda fallet med beaktande av de särskilda omständigheterna i varje mål, detta eftersom alla aktieöverlåtelser av typ A eller typ B kategoriskt och generellt är utestängda från möjligheten att beviljas uppskov med beskattningen.

44. Domstolen noterar därutöver att det kriterium för att utestänga aktieöverlåtelser av typ A och typ B från den nämnda skatteförmånen som anges i den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten - nämligen den omständigheten att överlåtelserna sker till ett bolag som har bildats i enlighet med lagstiftningen i en annan medlemsstat eller till ett dotterbolag som har bildats i Sverige av ett sådant bolag - avser själva utövandet av den etableringsfrihet som garanteras genom fördraget och kan därmed inte i sig utgöra missbruk av etableringsrätten (se särskilt, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Centros, punkt 27).

45. Vid ett sådant förhållande är det inte motiverat på grund av missbruk av etableringsfriheten att en medlemsstat utestänger alla överlåtelser till underpris av aktier till ett bolag som har bildats i enlighet med rätten i en annan medlemsstat eller till ett dotterbolag till ett sådant bolag som är etablerat i den förstnämnda medlemsstaten från möjligheten att få en skatteförmån, såsom har skett genom den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten.

46. Det skall för det andra prövas huruvida den inskränkning av etableringsfriheten som följer av den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är motiverad med hänsyn särskilt till de grunder till vilka Riksskatteverket har hänvisat, vilka anges i punkt 24 i förevarande dom.

47. Såsom framgår av förarbetena till den nationella bestämmelse som är i fråga i målet Regeringsrätten, såsom de har återgivits av den nationella domstolen (se punkt 6 i denna dom) och av Riksskatteverkets yttrande är syftet med att utestänga alla aktieöverlåtelser av typ A eller av typ B från den skatteförmån som uppskov med beskattningen av övervärdet utgör att undvika att skatteunderlag undandras svensk beskattning, särskilt i fall där en ägare till aktier i ett svenskt aktiebolag inför en förestående slutlig flyttning utomlands till underpris överlåter sina aktier i bolaget till en utländsk juridisk person i vilken han eller närstående direkt eller indirekt äger andel eller till ett svenskt aktiebolag i vilket en sådan

utländsk juridisk person direkt eller indirekt äger andel.

48. Riksskatteverket anser att den skattemässiga särbehandlingen som är i fråga i målet vid den nationella domstolen syftar till att uppnå detta syfte och att den därför är berättigad av tvingande hänsyn till allmänintresset avseende nödvändigheten av att säkerställa kongruensen inom skattesystemet och avseende risken för skatteflykt och skattekontrollens effektivitet, samt att den av samma anledning är motiverad enligt de bestämmelser i fördraget som avser den fria rörligheten för kapital, nämligen artikel 58.1 och 58.2 EG. Den sistnämnda bestämmelsen kan nämligen enligt artikel 43 andra stycket EG även motivera inskränkningar av etableringsfriheten i den mening som avses i den sistnämnda artikeln.

49. Domstolen noterar i detta hänseende att en inskränkning av etableringsfriheten, såsom den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten, endast kan vara motiverad om denna bestämmelse har ett legitimt syfte som överensstämmer med fördraget samt kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det fordras i ett sådant fall även att bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se bland annat domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 26, och där nämnd rättspraxis).

50. Domstolen erinrar om att den minskning av skatteintäkter som skulle kunna följa av att den nämnda skatteförmånen beviljades aktieöverlåtelse av typ A och typ B inte återfinns bland de hänsyn som nämns i artikel 46 EG och inte kan anses som ett sådant tvingande hänsyn av allmänintresse som kan åberopas för att motivera en särbehandling i princip strider mot artikel 43 EG (se i detta hänseende bland annat domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 28, i de ovannämnda målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 59, och i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 51). Ett sådant syfte är nämligen av rent ekonomisk karaktär och kan därmed enligt fast rättspraxis inte utgöra ett tvingande hänsyn av allmänintresse (se bland annat dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 48).

51. Däremot följer det av domstolens rättspraxis av att nödvändigheten av att bevara kongruensen inom ett skattesystem (se domar av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, svensk specialutgåva, tillägg, s.31, och i mål C-300/90, kommissionen mot Belgien, REG 1992, s. I-305), kampen mot skatteflykt (se domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 26, och i de ovannämnda målen Metallgesellschaft m.fl., punkt 57) och skattekontrollens effektivitet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 31, och dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-

4809, punkt 18) utgör tvingande hänsyn av allmänintresse som kan motivera bestämmelser som är av sådan art att de utgör inskränkningar av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget (se, för fall där sådana hänsyn har åberopats i samband med inskränkningar som avser inkomstskattemässig särbehandling, bland annat dom av den 28 oktober 1999 i mål C-55/98, Vestergaard, REG 1999, s. I-7641, punkt 23).

52. Vad för det första gäller den grund avseende nödvändigheten av att bibehålla kongruensen inom skattesystemet till vilken Riksskatteverket har hänvisat erinrar domstolen om att det i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien, i vilka domstolen fann att en inskränkning av de grundläggande friheter som garanteras i fördraget kan vara motiverad av en sådan anledning, förelåg ett direkt samband mellan avdragsrätten för premier som erlagts i samband med pensions- och livförsäkringsavtal å ena sidan och beskattningen av de belopp som försäkringsgivarna var skyldiga att utge på grundval av de nämnda avtalen å andra sidan. Detta samband var nödvändigt att bevara för att det skulle vara möjligt att värna om kongruensen inom det ifrågavarande skattesystemet (se bland annat domen i det ovannämnda målet Vestergaard, punkt 24, och där nämnd rättspraxis).

53. Domstolen konstaterar att då Konungariket Sverige har slutit dubbelbeskattningsavtal med andra medlemsstater upprätthålls i målet vid den nationella domstolen kongruensen inom skattesystemet inte på det enskilda planet genom en strikt överensstämmelse mellan uppskovet med beskattningen av övervärdet och den slutliga beskattningen av detta, utan uppstår på ett annat plan genom reciprocitet mellan de avtalsslutande staterna beträffande de regler som tillämpas. Dessa regler föreskrivs i ett sådant avtal och har anknytningsfaktorer som grund, detta i syfte att fördela den behörighet att beskatta som medlemsstaterna är fria att fastställa så länge det, såsom i målet vid den nationella domstolen, inte har utfärdats några gemenskapsrättsliga bestämmelser (se bland annat dom av den 11 augusti 1995 i mål C-80/94, Wielockx, REG 1995, s. I-2493, punkt 24, och i det ovannämnda målet Saint-Gobain ZN, punkt 57).

54. Domstolen noterar i detta hänseende att stater genom dubbelbeskattningsavtal, såsom det belgiskt-svenska avtalet, och då särskilt artikel 13.4 i detta - som för övrigt är identisk med samma artikel i OECD:s modellavtal - i regel beskattar alla realisationsvinster på aktier som uppburits av överlåtare som är bosatta på deras territorium, men däremot avstår från att beskatta realisationsvinster som uppbärs av överlåtare som är bosatta i den andra avtalsslutande staten, detta oberoende av om överlåtaren har beviljats uppskov med beskattningen vid en tidigare överlåtelse av de berörda aktierna.

55. Fall där det föreligger en risk att överlåtaren slutligt flyttar från landet vid aktieöverlåtelser av typ A, vilken risk den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen syftar till att begränsa genom att inte göra det möjligt att få uppskov med beskattningen i sådana fall, omfattas sålunda av artikel 13.4 i det belgiskt-svenska avtalet, och detta på ett sätt som är reciprokt såtillvida att det i detta fall endast är den avtalsslutande stat till vilken överlåtaren har flyttat som är behörig att beskatta den berörda realisationsvinsten.

56. Det skall därutöver noteras att det i artikel 13.5 i det belgiskt-svenska avtalet föreskrivs ett reciprokt system som innebär att Konungariket Belgien och Konungariket Sverige sinsemellan fördelar sina beskattningsanspråk särskilt på området för beskattning av realisationsvinster vid avyttring av aktier. Denna bestämmelse syftar till att reglera den situation som den i målet vid den nationella domstolen ifrågavarande bestämmelsen avser, nämligen den situation där det föreligger en risk att överlåtaren slutligt flyttar till den andra avtalsslutande staten i samband med en överlåtelse av aktier. I detta hänseende föreskrivs det i artikel 13.5 i det belgiskt-svenska avtalet att sammanfattningsvis att den berörda avtalsslutande staten, när dess egna medborgare överlåter aktier i ett bolag som har hemvist på dess territorium, endast förlorar sin rätt att beskatta överlåtelser av aktier som äger rum mer än fem år efter det att överlåtaren slutligt flyttade till den andra avtalsslutande staten.

57. I vart fall är det inte nödvändigt och står inte i proportion till syftet med den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten att utestänga aktieöverlåtelser av typ A och typ B från uppskov med beskattningen på det sätt som föreskrivs i bestämmelsen i fråga.

58. I detta hänseende konstaterar domstolen att eventuella problem beträffande kongruensen inom den skattelagstiftning som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har ett helt annat ursprung än den problematik som var i fråga i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien. I dessa mål var risken nämligen att utbetalningar inte skulle komma att beskattas i den medlemsstat som hade beviljat skatteförmånen av den anledning att de gjordes av utomstående utanför denna medlemsstat, nämligen i dessa utomståendes etableringsstat. I ett sådant fall som det som är i fråga i målet vid den nationella domstolen är risken däremot att beskattningsunderlaget kan försvinna på ett senare stadium till följd av att den skattskyldige slutligt flyttat utomlands.

59. Till skillnad från vad som var fallet i de ovannämnda målen Bachmann och kommissionen mot Belgien (se domen i de ovannämnda målen Bachmann, punkt 28, och kommissionen mot

Belgien, punkt 20) kan kongruensen inom skattesystemet i en sådan situation emellertid säkerställas med medel som är mindre ingripande och i mindre grad inverkar på etableringsfriheten och som särskilt avser risken att den skattskyldige slutligen flyttar utomlands och som gäller alla typer av aktieöverlåtelser som medför samma objektiva risk. Sådana åtgärder skulle till exempel kunna bestå i att det utfärdades bestämmelser om ställande av säkerhet eller andra garantier som är nödvändiga för att säkerställa att skatten betalas när överlåtaren slutligen flyttar utomlands.

60. Vad därefter gäller den grund som Riksskatteverket har åberopat och som avser risken för skatteflykt och den risk som har samband med skattekontrollens effektivitet noterar domstolen inledningsvis att dessa grunder sammanfaller, med hänsyn till syftet med den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen. I förevarande fall är det nämligen fråga om en bestämmelse som syftar till att samtidigt säkerställa att det berörda övervärdet faktiskt beskattas och att det härvid sker en effektiv skattekontroll.

61. Den bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen har emellertid inte specifikt till syfte att från en skatteförmån utestänga rena skentransaktioner som sker för att kringgå svensk skattelagstiftning, utan avser allmänt alla situationer i vilka det, av vilken anledning det än må vara, görs en överlåtelse till underpris till ett bolag som har bildats i enlighet med lagstiftningen i en annan medlemsstat och i vilket överlåtaren äger andel, eller till ett dotterbolag som ett sådant bolag har bildat i Konungariket Sverige.

62. Någon allmän presumtion för skatteundandragande eller skatteflykt kan emellertid inte grundas på den omständigheten att det förvärvande bolaget eller detta bolags moderbolag är etablerat i en annan medlemsstat och kan inte motivera en skatterättslig bestämmelse som inverkar på en grundläggande frihet som garanteras i fördraget (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i mål C-478/98, kommissionen mot Belgien, REG 2000, s. I-7587, punkt 45).

63. Domstolen konstaterar i vart fall att den bestämmelse som Konungariket Sverige har utfärdat inte kan medföra att det uppgivna syftet med bestämmelsen, nämligen att överlåtaren faktiskt beskattas i Sverige för övervärdet på överlåtna aktier, uppnås, särskilt inte om överlåtelserna sker innan denne slutligen flyttar utomlands. Domstolen konstaterar nämligen att överlåtaren vid aktieöverlåtelser av typ C i samtliga fall har rätt till uppskov med beskattningen av övervärdet på de överlåtna aktierna. När den svenska regeringen besvarade en fråga från domstolen kunde den emellertid inte visa att det för denna överlåtelsetyp föreligger sakliga

situationsmässiga skillnader av vilka det följer att den potentiella risk som det innebär för beskattningen av överlåtaren i Sverige att denne slutligt flyttar utomlands i sak är en annan än vid aktieöverlåtelser av typ A eller typ B.

64. Vad slutligen gäller Riksskatteverkets argument att, när det är uppenbart att en bestämmelse i nationell rätt är motiverad med stöd av artikel 58 EG, även inskränkningar av etableringsfriheten som följer av denna nationella bestämmelse skall anses vara motiverade, konstaterar domstolen endast att artikel 58 EG, såsom följer av punkt 72 i denna dom, i vart fall inte kan åberopas för att motivera att en sådan nationell bestämmelse som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen tillämpas.

65. Mot bakgrund av ovanstående skall tolkningsfrågan, i den del den avser fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten, besvaras så, att artiklarna 43 EG och 48 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 överlåtelser 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.

Den fria rörligheten för kapital

66. Med hänsyn till svaret på tolkningsfrågan vad beträffar fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten finns det endast anledning att besvara den i den del den avser fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital i den mån den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan medföra en fristående inskränkning vad gäller de sistnämnda fördragsbestämmelserna och fördragsbestämmelserna om etableringsfriheten inte är tillämpliga.

67. Såsom följer av punkterna 38 och 65 i förevarande dom innehåller den ifrågavarande nationella bestämmelsen i detta hänseende en omotiverad inskränkning av etableringsfriheten vad gäller aktieöverlåtelser av typ B. Vad gäller aktieöverlåtelser av typ A följer det däremot av punkterna 37 och 65 i förevarande dom att artikel 43 EG endast utgör hinder för den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid den nationella domstolen såvida den andel som överlåtaren äger i det förvärvande bolaget med säte i en annan medlemsstat ger honom ett obestridligt inflytande i över detta bolags beslut och innebär att han kan bestämma över dess verksamhet.

68. Vid sådant förhållande skall tolkningsfrågan, i den del den avser bestämmelserna om fri rörlighet för kapital, endast besvaras beträffande fall där artikel 43 EG inte är tillämplig på en aktieöverlåtelse av typ A på grund av att överlåtarens andel i det förvärvande bolaget med säte i en annan medlemsstat inte är tillräckligt stor.

69. Domstolen konstaterar i detta hänseende inledningsvis att den nationella bestämmelse som är i fråga vid Regeringsrätten inte kan anses vara någon rent intern åtgärd, eftersom den är tillämplig när kapitalrörelser sker mellan medlemsstater till följd av att någon som har hemvist i en medlemsstat till underpris överlåter aktier till ett bolag som är etablerat i en annan medlemsstat och i vilken överlåtaren eller närstående direkt eller indirekt äger andel.

70. Därutöver är det ostridigt att den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten är av sådan art att den kan avskräcka dem som är skattskyldiga till skatt på det svenska övervärdet från att till underpris överlåta aktier till förvärvande bolag med hemvist i andra medlemsstater i vilka bolag överlåtaren direkt eller indirekt äger andel och att bestämmelsen följaktligen utgör en inskränkning av den fria rörligheten för dessa skattskyldigas kapital, i den mening som avses i artikel 56 EG (se, för ett liknande resonemang, dom av den 26 september 2000 i det ovannämnda målet kommissionen mot Belgien, punkt 18, och där nämnd rättspraxis).

71. Domstolen skall därför pröva huruvida en sådan inskränkning kan vara motiverad.

72. I detta hänseende är de grunder som Riksskatteverket åberopat avseende artikel 58 EG i huvudsak desamma som de som verket har angivit till stöd för den inskränkning av etableringsfriheten som förorsakats av den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten. Grunderna avser kongruensen inom skattesystemet, kampen mot skatteflykt samt en effektiv skattekontroll (se, vad gäller sambandet mellan de tvingande hänsyn av allmänintresse som domstolen har godtagit och artikel 73d. 1 a i EG-fördraget (nu artikel 58. 1 a EG), domen i det ovannämnda målet Verkooijen, punkterna 43-46). Av samma anledningar som angivits beträffande etableringsfriheten i punkterna 46-63 i förevarande dom kan dessa grunder emellertid inte godtas vad gäller den inskränkning av den fria rörligheten för kapital som konstaterats i punkt 70 i förevarande dom.

73. Domstolen konstaterar följaktligen att i de fall där artikel 43 EG vid en aktieöverlåtelse av typ A inte utgör något hinder för den nationella bestämmelse som är i fråga i målet vid Regeringsrätten på

grund av att överlåtarens andel i det förvärvande bolaget med säte i en annan medlemsstat inte är tillräckligt stor utgör denna nationella bestämmelse under alla omständigheter en sådan inskränkning av den fria rörligheten för kapital, i den mening som avses i artikel 56 EG, som inte kan motiveras med stöd av artikel 58 EG.

74. Mot bakgrund av ovanstående skall tolkningsfrågan, i den del den avser fördragsbestämmelserna om fri rörlighet för kapital, besvaras så, att artiklarna 56 EG och 58 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 som inte är sådan att han därigenom får ett obestridligt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet.

75. Följaktligen skall frågan besvaras så, att

- 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, och

- artiklarna 56 EG och 58 EG utgör hinder för en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga vid 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 som inte är sådan att han därigenom får ett obestridligt inflytande över denna utländska juridiska persons beslut och kan bestämma över dess verksamhet.

Rättegångskostnader

76. De kostnader som har förorsakats den svenska och den nederländska regeringen samt kommissionen och Eftas övervakningsmyndighet, vilka har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i

beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

- Angående den fråga som genom beslut av den 1 november 2000 har ställts av Regeringsrätten
- följande dom:

1) Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga vid 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.

Wathelet
Timmermans
Edward
Jann
Rosas

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 21 november 2002.

R. Grass

M. Wathele

Justitiesekreterare

Ordförande på femte avdelningen <

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 december 2002.*

RR:s dom den 4 december 2002, mål nr 2178--2179-2000

Ersättning enligt ersättningslagen

Dåvarande Skattemyndigheten i Dalarnas län beslutade att bestämma en skattskyldigs premieskatt till 75 kr. Den skattskyldiga överklagade beslutet till länsrätten och yrkade att skattemyndighetens beslut skulle undanröjas. Hon yrkade vidare ersättning för sina kostnader i länsrätten med 1 112 134 kr. Skattemyndigheten bestred ändring i frågan om premieskatten samt avstyrkte i första hand att kostnadsersättning skulle utgå och tillstyrkte i andra hand ersättning för en timmes juridisk konsultation med 1 041 kr inklusive moms. Länsrätten undanröjde skattemyndighetens beslut om premieskatt samt tillerkände den skattskyldiga kostnadsersättning med 824 629 kr.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens beslut i ersättningsfrågan till kammarrätten och yrkade att ersättningen skulle sättas ned till 1 041 kr inklusive moms. Den skattskyldiga yrkade ersättning med 500 kr för sina kostnader i kammarrätten. Kammarrätten avlog skattemyndighetens överklagande och biföll den skattskyldigas ersättningsyrkande.

RSV överklagade kammarrättens dom och yrkade att ersättningen för kostnaderna i länsrätten skulle bestämmas till 1 041 kr. Som grund härför anförde verket att vid den skälighetsbedömning som ska göras enligt 3 § ersättningslagen ska - förutom den skattskyldigas behov av sakkunnig hjälp - även kostnadernas storlek i förhållande till tvisteföremålets storlek beaktas.

RSV yrkade vidare att ersättning inte skulle utgå för kostnaderna i kammarrätten. Som grund härför anförde verket följande.

Regeringsrätten uttalade i målet RÅ 1993 Ref 24 att mål som endast avser frågan om rätt till ersättning enligt ersättningslagen inte kan anses utgöra mål om skatt. Kammarrätten fann emellertid, med hänsyn till Högsta domstolens bedömning i NJA 1998 s. 598, att ersättningslagen i dess nuvarande lydelse äger tillämpning på kostnader avseende behandlingen av själva ersättningsfrågan.

Högsta domstolen anförde i den av kammarrätten åberopade domen bl.a. följande: "Tillämpas samma synsätt som i RegR:s avgörande RÅ 1993 ref 24 skulle någon ersättning för kostnaderna i HD inte kunna komma i fråga. Det avgörandet grundades emellertid på tillämpning av lagen i dess före den 1 juli 1994 gällande lydelse. Lagen har nu ändrats på ett sätt som bl a innebär att ersättningsfrågorna närmare anknyts till själva det mål om skatt som kostnaderna hänför sig till. RegR:s avgörande får därför inte någon inverkan på HD:s bedömning."

Med anledning av det sagda får RSV anförda följande.

Tillämpningsområdet för ersättningslagen framgår av dess 1 §. Denna bestämmelse ändrades inte genom de ändringar i lagen som trädde i kraft den 1 juli 1994 (SFS 1994:470; prop. 1993/94:151) och som i huvudsak innebar att möjligheterna att erhålla ersättning förbättrades. Bestämmelsen har - efter det att Regeringsrättens nämnda dom meddelades - ändrats vid två tillfällen, nämligen genom SFS 1996:674 och SFS 1998:192. Vid inget av dessa båda tillfällen ändrades emellertid den principiella utgångspunkten för bestämmandet av lagens tillämpningsområde.

Ersättningslagens förfaranderegler förblev i stort sett oförändrade vid den lagändring som trädde i kraft den 1 juli 1994 och har inte heller därefter ändrats i någon större utsträckning.

Såvitt RSV kan se finns det i prop. 1993/94:151 inget, i vart fall uttryckligt, uttalande rörande ersättningsfrågornas knytning till det skattemål som kostnaderna hänför sig till.

RSV finner, med hänsyn till det anförda, det svårt att förstå Högsta domstolens uttalande om att ersättningsfrågorna närmare anknyts till själva det mål om skatt som kostnaderna hänför sig till.

Regeringsrätten anförde i sin dom bl.a. följande:

Den fråga som aktualiserades i skattemålet var av sådan karaktär att [NN] behövde biträde för att ta sin rätt till vara. Det har inte framkommit anledning att ifrågasätta de uppgifter [NN:s] ombud lämnat i länsrätten avseende

den tid som lagts ned. Dessa uppgifter bör därför godtas.

Det följer av 3 § ersättningslagen att skälighetsbedömningen skall omfatta den enskildes behov av biträde och att bedömningen skall omfatta inte endast objektiva omständigheter utan även omständigheter som kan hänföras till den enskildes förhållanden. Det finns inte något hinder för att i denna helhetsbedömning också låta ingå kostnadernas storlek i förhållande till det omtvistade beloppets storlek. Det skattebelopp som var aktuellt för [NN:s] del under det aktuella året uppgick till 75 kr, dvs. ett helt obetydligt belopp i förhållande till kostnaderna för processen. Det har visserligen inte framkommit att ytterligare mål rörande denna fråga låg oavgjorda i domstol, men målet kan likväl antas ha varit av stor betydelse för en större krets av försäkringstagare än just [NN]. Därför bör skälighetsbedömningen inte påverkas av det obetydliga skattebeloppet. Det står klart att utgången i skattemålet var av stor betydelse också för [NN:s] försäkringsgivare. I ersättningslagen lämnas emellertid inte utrymme för att också ett sådant intresse kan vägas in i bedömningen av vad som kan anses som skälig ersättning för den enskildes kostnader för biträde i målet.

Sammantaget måste den beviljade ersättningen anses skälig. Riksskatteverkets överklagande i denna del skall avslås.

[NN:s] talan i kammarrätten avsåg endast frågan om i vilken utsträckning hon haft rätt till ersättning för sina kostnader i länsrätten. Regeringsrätten beslutade i detta mål i protokoll den 16 oktober 2002 i plenum att ett mål som avser enbart ersättningsfrågan inte utgör ett mål om skatt i ersättningslagens mening. Ersättningslagen var därför inte tillämplig i ett sådant mål.

Riksskatteverkets överklagande skall således bifallas i den del det gäller ersättning för kostnader i kammarrätten.

[NN:s] yrkande om ersättning för kostnader i Regeringsrätten kan på motsvarande grund inte bifallas.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 december 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 26 november 2002, mål nr 6211-2001

Blankning, övergång av äganderätt till värdepapper

Avdrag medges vid blankningsaffärer då ersättningsaktier återställs till långgivaren. Dessa köptes i december år 1 men registrerades på mottagaren först i januari år 2. Avdrag medgavs inte för år 1.

Inkomsttaxeringen 1998

En fysisk person, B, yrkade avdrag för kostnad för återköp av blankade aktier och anförde bl.a. följande. SKM har ansett att återköp av aktier inte skett under 1997 då myndigheten i kontrolluppgift för beskattningsåret 1998 erhållit uppgift om att aktierna återlämnats först den 2 januari 1998. Av det årssammandrag som han erhållit och lämnat som bilaga till deklARATIONEN framgår att affärsdagen för detta återköp skall vara den 30 december 1997. När en anmälan om överlåtelse av ett finansiellt instrument registrerats får instrumentet därefter inte tas i anspråk av överlåtarens borgenärer. Sakrättsligt skydd uppnås i och med att överlåtelsen registrerats hos en central värdepappersförvarare. Enligt etablerad marknadspraxis skall avslut registreras hos VPC senast kl. 12.00 dagen efter avslut. Civilrättsligt är aktierna återlämnade och långgivaren åter ägare i och med att täckningsköp genomförs den 30 december 1997.

SKM bestred bifall och anförde bl.a. följande. SKM ifrågasätter varken att återköp av aktier skett den 30 december 1997 eller att äganderätten till dessa aktier övergått till B samma dag. Det SKM ifrågasätter är avdragstidpunkten för anskaffningskostnaden. Denna inträder enligt 24 § 4 mom. 5 st. SIL då aktierna återköpts samt återlämnats till utlånaren. Återlämnandet skedde den 2 januari 1998, vilket således är avdragstidpunkten.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Frågan i målet är om B vid 1998 års taxering har rätt till avdrag för anskaffningsutgiften för de aktier han förvärvade den 30 december 1997 för att återställa till långgivaren. För att han skall vara berättigad härtill skall aktierna ha såväl förvärvats som återställts till långgivaren under 1997 (jfr prop. 1989/90:110 s. 714).

De rättsverkningar som beträffande värdepapper i fysisk form knyts

till innehavet knyts beträffande aktier i avstämningsbolag i stället till registrering på ett konto. Vid tiden för de i målet aktuella transaktionerna gällde bestämmelserna om sådan registrering i aktiekontolagen (1989:827). Med hänsyn till registrerings civilrättsliga verkningar kan de utlånade aktierna inte anses ha återställts innan återlämnandet till långivaren registrerades i enlighet med bestämmelserna i aktiekontolagen (se 6 kap. 1, 2 och 5 §§ aktiekontolagen). Av utredningen i målet framgår inte att detta skedde före utgången av 1997. Avdrag för anskaffningsutgiften kan därför inte medges vid 1998 års taxering.

Kammarrätten avslog därför överklagandet.

Kommentar:

Numera finns bestämmelsen ifråga i 44 kap. 29 § IL och den här aktuella huvudregeln lyder så här: "Kapitalvinst på grund av att en lånad delägarrätt avyttras (blankningsaffär) skall tas upp som intäkt det beskattningsår då en delägarrätt återställs till långivaren, dock senast året efter det beskattningsår då den lånade delägarrätten avyttrades."

Det är således fortfarande så att det är återställandet av aktierna som utlöser beskattning och inte ersättningsköpet i sig, jfr även prop. 1999/2000:2, del 2 s. 539f.

Målet avser inte förmögenhetsskatt.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 december 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 25 oktober 2002, mål nr 1192-2001

Omkostnadsbelopp vid avyttring av fastighet.

Bostadsrättsförening (Brf) har vid avyttring av fastighet ansetts berättigad att i omkostnadsbeloppet inräkna belopp motsvarande inlösta bostadsrätter.

Inkomsttaxering 1998

Brf H skulle likvideras. Inför den förestående försäljningen av föreningens tio småhus till medlemmarna beslöts att föreningen skulle lösa in bostadsrätterna. Priset, som var satt på marknadsmässiga grunder, bestämdes till 1 880 000 kr. Föreningen

yrkade vid beräkning av realisationsvinst för de avyttrade fastigheterna avdrag för motsvarande belopp som en del av omkostnadsbeloppet för fastigheterna. Man hänvisade även till RÅ 1970 Fi 1590.

Skattemyndigheten ansåg att värdet av de inlösta bostadsrätterna inte kunde anses utgöra en del av omkostnadsbeloppet och vägrade avdraget.

Brf överklagade till länsrätten som med hänvisning till RÅ 1970 Fi 1590 fann att föreningen hade rätt att i omkostnadsbeloppet inräkna det belopp som föreningen erlagt för bostadsrätterna.

Skattemyndigheten överklagade till kammarrätten som instämde i länsrättens dom och inte ändrade den överklagade domen.

Kommentar:

Mot bakgrund av att upplåtelse av bostadsrätt inte jämföras med allframtidsupplåtelse av fastighet torde det inte föreligga förutsättningar för att utgifter för lösen av bostadsrätten skulle kunna ses som en anskaffningsutgift för fastigheten. Eftersom lösen av bostadsrätten dessutom innebär att fastigheten "återställs" i det "skick" den var före upplåtelsen samt att fastighetens anskaffningsutgift baserats på faktiska utgifter före upplåtelsen torde det inte heller finnas förutsättningar för att hävda att fastigheten är i bättre skick vid avyttringen än vid förvärvet. Någon vid kapitalvinstberäkningen avdragsgill förbättringsutgift har således inte förelegat enbart för att föreningen löst in bostadsrätterna av sina medlemmar.

RSV avser att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 december 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 22 november 2002, mål nr 541-2002

Äkta eller oäkta bostadsrättsförening

**Vid bedömning av verksamheten har fördelning av
taxeringsvärdet skett efter hyresvärden.**

Inkomsttaxering 1999

Brf K bildades och registrerades 1983/84. Ursprungligen fördelade sig ytorna med 555 kvm lokaler (36,78 %) upplåtna med hyresrätt samt 954 kvm bostäder (63,22 %) varav 163 kvm upplåtna med hyresrätt. Efter ändring av den ekonomiska planen år 1990 ökades totalytan med 36 kvm till 1545 kvm varav lokaler 594 kvm samt bostäder 951 kvm. Av bostadsytan uppläts 23 kvm med hyresrätt samt 48 kvm med bostadsrätt till juridisk person. Enligt Brf-s beräkningar utgjorde den kvalificerade användningen, inklusive bostad upplåten till juridisk person, herefter 931 kvm vilket motsvarade 60,26 % av totalytan. Fr.o.m år 1999 hade dessutom den juridiska personen överlåtit sin bostadsrätt till en fysisk person. Brf yrkade med anledning härav att bli behandlad som ett s.k. äkta bostadsföretag, numera privatbostadsföretag. Man uttalade att man inte ansåg det rimligt att drabbas av ett karaktärsbyte endast för att hyresnivåerna för lokaler respektive bostäder utvecklats olika när den egentliga verksamheten inte hade förändrats.

Skattemyndigheten ansåg emellertid att det var mer rättvisande att mäta huruvida verksamhetskravet var uppfyllt genom att jämföra omsättningen mellan s.k. kvalificerad verksamhet och okvalificerad verksamhet. Man uttalade "Har föreningen stora hyresintäkter från sina lokaler som subventionerar hyresgästernas boende så bör detta vid en viss nivå leda till att föreningen anses bedriva näringsverksamhet, dvs. anses vara oäkta." Skattemyndigheten gjorde sedan en beräkning utifrån senast avlämnad fastighetsdeklaration där bostadsytan uppgivits till 954 kvm. Som marknadsmässig hyra för bostäder användes den vid fastighetstaxeringen för området tillämpade s.k. jämförelsehyran vilken uppgick till 780 kr per kvm och år. Totalt 744 120 kr. Mot detta ställdes verklig hyra för lokaler och hyresrätter uppgående till 883 255 kr. Skattemyndigheten konstaterade sedan att endast cirka 46 % av den totala omsättningen var att hänföra till den kvalificerade användningen. Enligt RSV:s rekommendationer ska minst 60 % av verksamheten vara inriktad på att tillhandahålla bostäder till medlemmar för att föreningen ska anses utgöra en sk. äkta bostadsrättsförening.

LR uttalade ". . . , vid bedömning av om den huvudsakliga verksamheten består i att bereda medlemmarna bostäder, en metod där man beaktar också hyresintäkterna ger en mer rättvisande bild av verksamheten än en bedömning endast utifrån hur fastighetens yta används. Av utredningen framgår att endast cirka 46 % av de totala hyresintäkterna efter hänsyn tagen till jämförelsehyra belöper på den kvalificerade användningen."

Länsrätten fann mot denna bakgrund att Brf K inte utgjorde en sk. äkta bostadsrättsförening.

Brf K överklagade till kammarrätten.

Kammarrätten konstaterade att en fördelning av taxeringsvärdet i förhållande till hyresvärdena gav en rättvisande bild av omfattningen av en bostadsrättsförenings verksamhet och avslög överklagandet.

Kommentar:

Domen bekräftar vad som sägs i RSV:s rekommendationer (RSV 2356) samt broschyr ([RSV 378](#)) om utgångspunkter för bedömning av verksamheten. Med jämförelsehyra avses snarare s.k. genomsnittshyra, som fastställs inför varje allmän fastighetstaxering för varje hyresområde för hyreshus av olika ålderskategorier. För år då endast särskild fastighetstaxering är aktuell fastställer skattemyndigheten även omräkningstal vilka gör det möjligt att beräkna marknadsmässig hyra även för dessa år.

Beräkning av hyresvärden bör vidare baseras på förhållandena vid beskattningsårets utgång. Med dessa utgångspunkter skulle hyresvärdet av bostäder upplåtna till medlemmar som var fysiska personer kunna beräknas till 688 740 kr (883 kvm x 780). Totalhyra härefter 1 571 995 kr (688 740 + 883 255). Den kvalificerade användningen kan då beräknas till 43,8 % (688 740/1 571 995).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 december 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 12 november 2002

Utländsk fastighetsfond

När tysk fastighetsfond förvärvar fastigheter i Sverige ska det tyska fondbolaget beskattas för inkomsterna från ifrågavarande fastighet.

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

I ansökningen uppgavs bl.a. följande. Bolaget, ett GmbH, är ett s.k. managementbolag för ett antal tyska fastighetsfonder. Fonderna är avsedda för investeringar i fast egendom. Även investeringar i fastighetsbolag kan förekomma. Fonderna har många delägare. Delägarnas andelar i fondförmögenheten representeras av andelsbevis. Andelsbevisen är överlåtbara och kan även begäras återlösta till aktuellt värde. Fondernas förmögenhet förvaltas av bolaget och är sakrättsligt skyddat mot dess borgenärer. Fonderna är

öppna och lyder under offentlig reglering och tillsyn. De är inte juridiska personer och har ingen rättskapacitet. Bolaget, som legalt sett är ägare till fondernas tillgångar, beskattas inte i Tyskland för den avkastning som belöper på fondernas tillgångar utan endast för sin egen inkomst (förvaltningsarvoden som tas ur fondernas tillgångar).

Fondernas inkomster beskattas i Tyskland hos delägarna antingen när de delas ut eller vid räkenskapsårets utgång i den mån de är skattepliktiga (kapitalvinst på fastighet är skattefri efter tio års innehav).

Bolaget planerar att för fondernas räkning köpa fastigheter i Sverige. Fastigheterna kommer att hyras ut. Fastighetsförvaltningen kommer att skötas av externa företag. Bolaget kommer inte att ha något kontor eller dylikt i Sverige.

Fråga är om bolaget som ägare av de fastigheter som förvärvas är skattskyldigt i Sverige för inkomster från fastigheterna.

FÖRHANDBESKED

Bolaget skall beskattas för inkomster från ifrågavarande fastigheter.

MOTIVERING

Som utländskt bolag enligt 6 kap. 9 och 10 §§ IL är bolaget begränsat skattskyldigt i Sverige. Enligt 11 § första stycket 1 omfattar skattskyldigheten inkomst från ett fast driftställe eller en fastighet i Sverige.

Med hänsyn till bolagets förhållande till fastighetsfonderna måste en bedömning av bolagets skattskyldighet först göras mot bakgrund av fondernas skattesituation.

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 fastighetsfonder liknar i många hänseenden svenska värdepappersfonder. En väsentlig skillnad är dock att fastighetsfonderna i första hand är inriktade på förvärv av fastigheter. 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 medgetts 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 22001/108/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. De ifrågavarande fastighetsfonderna torde på grund av främst sin placeringsinriktning inte vara fondföretag i ucitsdirektivets mening (jfr artikel 2 punkt 1 fjärde strecksatsen). De 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 fastighetsfonderna inte kan anses utgöra sådana utländska värdepappersfonder som avses i 6 kap. 10 a och 16 a §§ IL. Nämnden finner vidare att de inte med stöd av 2 kap. 2 § kan hänföras till sådana värdepappersfonder som avses i ett antal andra bestämmelser i IL och att det inte heller bör

komma i fråga att direkt beskatta fondernas andelsägare för deras respektive andelar av inkomster från fastigheterna.

Mot bakgrund av det anförda anser nämnden att bolaget såsom ägare skall beskattas för inkomster från fastigheterna enligt 6 kap. 11 § IL.

Kommentar:

Eftersom personer bosatta i Sverige numera ofta köper andelar i utländska fonder är det av värde att få beskattningen av dessa fonders egendomsmassa belyst och förhandsbeskedet överklagas till Regeringsrätten.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 december 2002.*

Saken: Fråga om KR bort avvisa ett överklagande av ett avgörande av LR som innebar att LR visade målet åter till SKM för ytterligare utredning och därvid i skälen uttalade sig på ett sätt som enligt klaganden innefattade avgörande av fråga som inverkar på målets utgång.

RR målnr 5765--5768-2000, 5813--5817-2000, 6120--6121-2000, 6755--6756-2000; KRNS 2981--2984-2000, 2987--2988-2000, 2990--2994-2000, 6128--6129-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 34 § andra stycket FvPL

Saken: Fråga om KR bort meddela prövningstillstånd i mål om krav på säkerhet för meddelande av anstånd med betalning av skatt.

RR målnr 1953-2002, KRNJ 3742-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 49 § 1 och 2 mom. UBL

Saken: Fråga om AB vid inkomsttaxeringen 1995 har rätt till avdrag för underskott i KB när KB erhållit ackord under beskattningsåret.

Även fråga om skattetillägg.

RR målnr 4630-2001, KRNG 597-1999

Klagande: den skattskyldiga

Lagrum: 1 och 11 §§ LAU

- [RR:s dom den 12 mars 2002, mål nr 7283-1999](#)
3 § 12 mom. SIL. Verksam i betydande omfattning. Fysisk person som under en begränsad tid ägt och varit verksam i ett fåmansföretag har på grund av omständigheterna i målet inte ansetts verksam i betydande omfattning i företaget i den mening som avses i 3 § 12 mom. SIL
- [RR:s dom den 10 juni 2002, mål nr 8443-2000](#)
Periodisering - inkomster. Vid uthyrning av inventarietillgångar uttas förutom hyra en särskild avgift för framtida reparationer av inventarietillgångarna. Denna särskilda avgift skall upptas till omedelbar beskattning och får således inte "matchas" mot de framtida reparationskostnaderna
- [RR:s dom den 16 maj 2002, Mål nr 2720--2723-2000](#)
Rätt redovisningsperiod för avdragen skatt. Skatteavdrag anses vara gjort först när lönen betalats ut, dvs. när lönebeloppet är tillgängligt för lyftning på den anställdes lönekonto, och inte när arbetsgivaren i sin redovisning bokfört löner och skatteavdrag och överfört lönebeloppet till sitt arbetsgivarkonto i banken
- [KR:s i Stockholm dom den 25 mars 2002, mål nr 1365-2001](#)
SINK. Uthyrning av arbetskraft. Arbetsgivarbegreppet. Inkomst vid tillfälligt arbete i Sverige för ett utländskt bemanningsföretag har inte ansetts skattepliktig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.
- [KR: s i Stockholm dom den 23 maj 2002, mål nr 7137-2001](#)
Utländska nyckelpersoner. Särskild skattelättnad enligt 11 kap. 22 och 23 §§ inkomstskattelagen (1999:1229). Person som anställts som chef för en kommunal förvaltning har inte ansetts som expert eller innehavare av en nyckelposition i företaget
- [KR:s i Göteborg dom den 10 juni 2002, mål nr 3209-2001](#)
Periodiseringsfond. Vid överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag utan bokföring av periodiseringsfonden i aktiebolaget har några beskattningskonsekvenser för överlåtaren inte ansetts uppkomma.
- [KR:s i Göteborg dom den 12 april 2002, mål nr 836-1998](#)
Avdrag för reaförlust på fordring, genomsyn.
- [KR:s i Göteborg domar den 18 april 2002, mål nr 2617, 2618, 3189, 3288, 3376, 3377, 3669 och 4182 - 1998](#)
Avdrag för reservering för ITP-avgifter på semesterlöneskuld. Aktiebolag i samma koncern har i åtta likalydande domar ansetts inte vara berättigade till avdrag för avsättning för ITP-avgifter
- [KR:s i Jönköping dom den 15 maj 2002, mål nr 1275-2001](#)
F-skattsedelns rättsverkan efter återkallelse. Återkallelse av F-skattsedel har ansetts sakna verkan mot bolag som betalat ut ersättningar för arbete i enlighet med vid avtalstillfället bestämd

timersättning

- [KR:s i Stockholms beslut den 19 april 2002, mål nr 2263-2002](#)
Fråga i samband med ansökan om betalningssäkring om ett bolag har rätt att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration eller om redovisning ska ske varje månad.
 - [SRN:s förhandsbesked meddelat den 12 april 2002](#)
Väsentlig anknytning. Väsentlig anknytning till Sverige har ansetts föreligga då sökanden direkt/indirekt äger näringsfastigheter i Sverige
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 maj 2002](#)
Uttagsbeskattning, utdelningsbeskattning, underprisöverlåtelse. När andel i ett kommanditbolag överläts till underpris medför överlåtelsen uttagsbeskattning för överlåtande bolag och utdelningsbeskattning för delägarna i överlåtande bolag
 - [SRN:s förhandsbesked den 24 maj 2002](#)
Uttagsbeskattning, utdelningsbeskattning, underprisöverlåtelse. En andel i ett kommanditbolag överläts till underpris. Andelen är inte en sådan näringsbetingad andel i företag som omfattas av bestämmelserna i 23 kap. 7 § IL. Innehavet är inte heller att betrakta som en verksamhetsgren. Överlåtelsen uppfyller därför inte villkoren i 23 kap. 17 § IL för underlåten uttagsbeskattning
 - [SRN:s förhandsbesked den 4 juni 2002](#)
Bostadsförening - uttagsbeskattning. Fastighetsförvaltande "vanlig" ekonomisk förening övergick till att bli privatbostadsbolag (s.k. äkta bostadsrättsförening) under pågående räkenskapsår i samband med fastighetsförsäljning
 - [Meddelat prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.

RR:s dom den 12 mars 2002, mål nr 7283-1999

3 § 12 mom. SIL. Verksam i betydande omfattning.

Fysisk person som under en begränsad tid ägt och varit verksam i ett fåmansföretag har på grund av omständigheterna i målet inte ansetts verksam i betydande omfattning i företaget i den mening som avses i 3 § 12 mom. SIL.

Inkomstskatt, taxeringsår 1992

Den fysiska personen N bildade den 1 februari 1990 bolaget FI AB i

syfte att förvärva aktierna i FF AB, som var moderbolag till det rörelsedrivande F AB. Aktierna förvärvades den 30 april 1990 och N blev ende ordinarie styrelseledamoten i bolagen i koncernen. N var också ensam ägare av aktierna i FI AB. Efter att N avvecklat tidigare arbetsuppgifter, blev han verksam i företaget i oktober 1990 och i samband därmed visade sig ett annat företag intresserat av att köpa F-koncernen. Försäljningen kom till stånd i januari 1991 och resulterade i en realisationsvinst för N om 3 miljoner kronor. Under sin verksamma tid i koncernen hade N tagit ut lön om 120 000 kr.

SKM ansåg att realisationsvinsten skulle fördelas mellan inkomst av tjänst och inkomst av kapital. LR instämde i SKM:s bedömning. N överklagade till KR som fann att det inte kunde anses visat att N:s arbetsinsats haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen i bolaget. KR bestämde att realisationsvinsten i sin helhet skulle tas upp som intäkt i inkomstslaget kapital.

RR, som avslag RSV:s överklagande, anförde bl.a. följande.

"Det regelsystem som infördes i samband med 1991 års skattereform, med tillämpning fr.o.m. 1992 års taxering, innebar bl.a. att kapitalinkomster beskattas med en skattesats om 30 procent medan förvärsinkomster beskattas progressivt. I syfte att motverka att vad som i grunden utgör arbetsinkomster, som skall beskattas i inkomstslaget tjänst, omvandlas till lägre beskattade kapitalinkomster infördes i 3 § 12 mom. lagen om statlig inkomstskatt särskilda regler för beskattning av delägare i fåmansföretag. Såvitt gäller uppkommen realisationsvinst vid avyttring av aktier i ett fåmansföretag skall enligt tredje stycket i bestämmelsen hälften av den del av vinsten som överstiger kvarstående sparad utdelning tas upp som intäkt av tjänst. Detta skall dock enligt femte stycket tillämpas endast om den skattskyldige eller någon honom närstående varit verksam i företaget i betydande omfattning under beskattningsåret eller något av de tio beskattningsår som närmast föregått beskattningsåret.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av förarbetena till de aktuella bestämmelserna (prop. 1989/90:110 s. 467 ff. och s. 703 f. samt prop. 1990/91:54 s. 218 f.) framgår att bestämmelserna i 3 § 12 mom. tredje stycket skall tillämpas endast i fall då den skattskyldige eller någon närstående har varit verksam inom företaget i sådan omfattning att hans arbetsinsats har haft en påtaglig betydelse för vinstgenereringen. Vidare anges bl.a. att det är ägarens och hans närståendes arbetsinsatser som skall träffas av de särskilda reglerna och att arbetsinsatsen skall ses i relation till företagets omfattning och övriga omständigheter.

Mot denna bakgrund och med hänsyn särskilt till det grundläggande

syftet bakom bestämmelserna - att motverka att arbetsinkomster tas ut i form av lägre beskattad realisationsvinst m.m. i stället för som lön - finner Regeringsrätten att omständigheterna i N:s fall är sådana att han inte kan anses ha varit verksam i betydande omfattning i företaget i den mening som avses i 3 § 12 mom. femte stycket lagen om statlig inkomstskatt. Den omständigheten att han har haft den ställning han haft i företaget föranleder inte annan bedömning. Realisationsvinsten skall därför, som också kammarrätten funnit, i sin helhet tas upp till beskattning i inkomstslaget kapital.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

RR:s dom den 10 juni 2002, mål nr 8443-2000

Periodisering - inkomster

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

Förhandsbesked

Taxeringsåren 2001-2003

I RSV:s [rättsfallsprotokoll nr 36/00](#) redogörs för förutsättningarna och skatterättsnämndens motivering för det lämnade förhandsbeskedet. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

RR:s dom den 16 maj 2002, Mål nr 2720--2723-2000

Rätt redovisningsperiod för avdragen skatt

*Avgiftstillägg och dröjsmålsavgift avseende uppbörd av
arbetsgivaravgifter och avdragen skatt utgiftsåren/uppbördsåren 1995
och 1996 m.m.*

**Skatteavdrag anses vara gjort först när lönen betalats ut, dvs.
när lönebeloppet är tillgängligt för lyftning på den anställdes
lönekonto, och inte när arbetsgivaren i sin redovisning bokfört
löner och skatteavdrag och överfört lönebeloppet till sitt
arbetsgivarkonto i banken**

Av handlingarna i målet framgick att bolaget betalade ut löner var 14:
de dag. Det innebar att vissa löneutbetalningar ägde rum vid
månadsskiftet. Det inträffade ibland att företaget gjorde insättning på
sitt arbetsgivarkonto i banken den sista i en månad. Insättningen avsåg
de anställdas nettolöner efter skatteavdrag. Överföringen till de
anställdas lönekonton skedde efter månadsskiftet:

Målet gällde vilken månad bolaget hade att redovisa verkställda
skatteavdrag.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Frågan i målet är om skatteavdrag ska anses ha gjorts när
arbetsgivaren i sin redovisning bokfört löner och skatteavdrag samt
överfört lönebeloppet till sitt arbetsgivarkonto i banken eller när
banken, på arbetsgivarens uppdrag, överfört lönebeloppen till de
anställdas lönekonton.

I förarbetena till aktuella bestämmelser i uppbördslagen (prop.
1983/84:167 s.57) anges att det är angeläget att reglerna om uppbörd
av källskatt och arbetsgivaravgifter samordnas så långt det är möjligt.
Det anges vidare att ordningen för arbetsgivarnas redovisning av
källskatt och arbetsgivaravgifter så långt som möjligt bör tillgodose
kravet på att redovisningsskyldigheten ska kunna kontrolleras på ett
rationellt och effektivt sätt. En förutsättning för detta är bl.a. att
arbetsgivarnas redovisning av källskatt och arbetsgivaravgifter hålls
samman.

Enligt RR:s mening är lönen utbetald när lönebeloppet blir tillgängligt

för lyftning på respektive anställds lönekonto (jfr numera 5 kap. 1 § skattebetalningslagen). Mot bakgrund främst av den vikt som i lagstiftningen fästs vid samordningen av uppbörd av källskatt och arbetsgivaravgifter, där redovisningen knutits till den tidpunkt då lönen utgetts, finner RR att skatteavdrag får anses ha gjorts först när lönen betalats ut.

RR konstaterade att den innehållna skatten således betalats i rätt tid och förklarade att bolaget inte skulle påföras avgiftstillägg eller dröjsmålsavgifter.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 25 mars 2002, mål nr 1365-2001

SINK. Uthyrning av arbetskraft. Arbetsgivarbegreppet.

Inkomst vid tillfälligt arbete i Sverige för ett utländskt bemanningsföretag har inte ansetts skattepliktig enligt lagen om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta.

Inkomståret 1999

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

BB arbetade i Sverige mellan den 9 augusti - 19 augusti 1999 för det danska bemanningsföretaget A/S. Uppdragsgivare var ett svenskt aktiebolag. BB ansökte om beskattning enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta. Ansökan avslogs av skattemyndigheten med motiveringen att inkomsten var undantagen från beskattning enligt 5 § punkt 2 SINK då vistelsen i Sverige under en tolv månadersperiod understigit 183 dagar och ersättningen betalats av en arbetsgivare som inte har hemvist i Sverige och saknar fast driftställe här.

BB överklagade skattemyndighetens beslut till länsrätten som avslog överklagandet. Länsrättens domskäl var följande:

"Av 5 § punkt 2 SINK framgår att skattepliktig inkomst enligt lagen bl.a. är avlöning eller därmed jämförbar förmån som utgått av annan anställning eller annat uppdrag än hos svenska staten eller svensk

kommun i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet här i riket.

Enligt 6 § punkt 1 SINK undantas avlöning m.m. enligt 5 § punkt 2 samma lag från skatteplikt för utomlands bosatt person om

- a) mottagaren av inkomsten vistas här i riket under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist här i riket eller på dennes vägnar, samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

Av 2 § SINK framgår bl.a. att beteckningar som används i skattebetalningslagen (1997:483) har samma betydelse i denna lag om inte annat anges eller framgår av sammanhanget.

Av 1 kap. 6 § skattebetalningslagen framgår bl.a. att, vid tillämpningen av lagen, med arbetsgivare avses den som betalar ut ersättning för arbete.

Av 2 § lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna framgår att avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

Av artikel 15 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna framgår att ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppstår för arbete som utförs i annan avtalsslutande stat, beskattas endast i den förstnämnda staten, om

- a) mottagaren vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolv månadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och
- b) ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat eller på dennes vägnar, och
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat, samt
- d) fråga inte är om uthyrning av arbetskraft.

Av protokollet V till artikel 15 i dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna framgår bl.a. följande. I artikel 15 punkt 2 d) anses arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat uthyrd när han av någon (uthyrare) ställs till förfogande för att utföra arbete i annans (uppdragsgivare) verksamhet i annan avtalsslutande stat, förutsatt att uppdragsgivaren har hemvist eller fast driftställe i denna andra stat och att uthyraren inte har ansvar för och inte heller står risken för arbetsresultatet. Vidare anges i samma protokoll att vid avgörandet av frågan om en arbetstagare skall anses uthyrd en samlad bedömning

skall göras varvid särskilt beaktas om

- a) den övergripande arbetsledningen åvilar uppdragsgivaren,
- b) arbetet utförs på en arbetsplats som disponeras av uppdragsgivaren och för vilken han har ansvar,
- c) ersättningen till uthyraren beräknas efter den tid som gått åt eller med ledning av annat samband mellan ersättningen och den lön arbetstagaren får,
- d) största delen av arbetsredskap och material ställs till förfogande av uppdragsgivaren, och
- e) uthyraren inte ensidigt bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer dessa skall ha.

2 § lagen (1993:440) om privat arbetsförmedling och uthyrning av arbetskraft har följande lydelse. I lagen ges också bestämmelser om uthyrning av arbetskraft. Med uthyrning av arbetskraft avses ett rättsförhållande mellan en beställare och en arbetsgivare som innebär att arbetsgivaren mot en ersättning ställer arbetstagare till beställarens förfogande för att utföra arbete som hör till beställarens verksamhet.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. BB är bosatt i Danmark. A/S är ett bemanningsföretag som hyr ut personal. Bolaget, som huvudsakligen är verksamt utanför Sverige, har inget fast driftställe i Sverige. BB:s vistelse i Sverige varade mellan den 9 augusti och den 19 augusti 1999. Uppdragsgivaren var det svenska bolaget AB. Arbetet utfördes i Sverige. Av ansökan till skattemyndigheten av den 16 september 1999 framgår att angående särskild inkomstskatt för utomlands bosatta framgår att BB hade lön/arvode från bemanningsföretaget uppgående till 27 900 kronor samt ersättning för resor uppgående till 1 274 kronor per månad. Vidare framgår av intyg, vilket utfärdades av Den Sociale Sikringsstyrelse i Danmark på blankett E 101 i enlighet med EG-förordningen 1408/71, att BB:s arbetsgivare var A/S.

Länsrätten gör följande bedömning.

Enligt 6 § punkt 1 SINK undantas inkomst, varom nu är i fråga, från skatteplikt för utomlands bosatt om mottagaren av inkomsten vistas i Sverige under en tidrymd understigande 183 dagar under en tolv månadersperiod, ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist här i riket samt ersättningen inte belastar fast driftställe som arbetsgivaren har här i riket.

Ostridigt i målet är att BB är bosatt i Danmark och att hans vistelse i Sverige understigit 183 dagar. Fråga uppkommer då om kriteriet i 6 § punkt 1 b) SINK är uppfyllt. Enligt 6 § punkt 1 b) SINK undantas inkomst från skatteplikt som utbetalas av arbetsgivare som inte har hemvist här i riket. BB har anfört att den aktuella inkomsten inte skall undantas från beskattning enligt SINK eftersom uppdragsgivaren, som måste anses vara hans verkliga arbetsgivare, har hemvist här i landet.

BB har vidare angett en rad omständigheter, som även återfinns bl.a. i OECD: s kommentar till artikel 15 punkt 2 i modellavtalet, t.ex. att arbetet utförts i uppdragsgivarens lokaler, att uppdragsgivaren fungerat som arbetsledare, att uppdragsgivaren bestämt vem som skall engageras samt att uppdragsgivaren stått risken för utfört arbete. Dessa omständigheter skulle enligt BB peka på att uppdragsgivaren är att anse som arbetsgivare. Vidare har BB anfört att man inte endast i fall av missbruk av 183-dagarsregeln skall tolka arbetsgivarbegreppet extensivt så att de faktiska förhållandena, i stället för den juridiska form som parterna använt, blir avgörande för vem som skall anses vara arbetsgivare.

Länsrätten anser att de omständigheter, t.ex. att uppdragsgivaren står risken för det utförda arbetet, att arbetsledningen åvilar uppdragsgivaren och att arbetet utförs i uppdragsgivarens lokaler, som BB anfört och som även nämns bl.a. i OECD: s kommentar till artikel 15 punkt 2 i modellavtalet, inte automatiskt blir vägledande för tolkningen av arbetsgivarbegreppet. Detta beror dels på att OECD: s kommentar inte är bindande för svenska myndigheter, dels på arbetsgivarbegreppets tolkning i nationell rätt. I Sverige anses inte anställd hos bemanningsföretag vara anställd hos uppdragsgivare även om verksamheten uppfyller de kriterier som nämns angående arbetsgivarbegreppet i OECD: s kommentar till artikel 15 punkt 2 i modellavtalet.

Det har inte gjorts gällande eller i övrigt framkommit i målet att BB inte skulle ha ingått ett anställningsavtal med A/S eller att han inte skulle ha erhållit ersättning av uthyraren för utfört arbete. Det har bl.a. framkommit att BB haft lön/arvode från A/S för arbete utfört under den nu aktuella tidsperioden. Mot bakgrund av detta och då inget missbruk av 183-dagarsregeln åberopats eller visats anser länsrätten att det är A/S som är BB: s arbetsgivare. Vidare anser länsrätten att det, med hänsyn till att uthyrning av arbetskraft från bemanningsföretag accepteras i Sverige och att reglering av bemanningsföretag finns i svensk lagstiftning, inte finns lagstöd för eller annan anledning att särbehandla ett utländskt bemanningsföretag.

BB har vidare gjort gällande att Sverige enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet skulle ha beskattningsrätt avseende den ifrågavarande inkomsten. Enligt 2 § lagen om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna skall avtalets beskattningsregler tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga. Detta medför, enligt länsrättens mening, att den beskattningsrätt som tillerkänns Sverige i artikel 15 punkt 2 d) i dubbelbeskattningsavtalet, där undantag från 183-dagarsregeln medges när fråga är om uthyrning av arbetskraft, inte kan utövas eftersom ett motsvarande undantag från 183-dagarsregeln saknas i SINK. Överklagandet skall avslås."

BB överklagade till kammarrätten.

BB åberopade vad han anfört i länsrätten med bl.a. följande tillägg. Det finns utrymme att tolka arbetsgivarbegreppet annorlunda i de fall det av sammanhanget framgår att begreppet åsyftar någon annan än den som betalar ut ersättning. De nu relevanta reglerna infördes i då gällande kommunalskattelagen. Syftet var att fånga upp den beskattningsrätt som tilldelats Sverige i dubbelbeskattningsavtal. Således ändrades lagtextens lydelse, med OECD: s modellavtal som förebild, så att beskattning skulle ske här oavsett varifrån en ersättning uppburits. Ett undantag från denna regel ansågs motiverad, nämligen avseende personer som var utsända hit av sin arbetsgivare för ett korttidsuppdrag, exempelvis för att montera en maskin. I förarbetena uttalades vidare att någon särskild bestämmelse i fråga om uthyrning av arbetskraft inte föreslogs. "Kan det konstateras att det är uppdragsgivaren som är den egentlige arbetsgivaren får de föreslagna reglerna tillämpas utifrån dessa förutsättningar." Bestämmelserna har utformats utifrån OECD: s modellavtal. Även om de rekommendationer som utfärdats till ledning för tolkningen av detta avtal inte är bindande för svenska myndigheter utgör de väsentliga tolkningsdata i förevarande fall, vilket även skattemyndigheten m.fl. har uttalat som sin uppfattning. Arbetsgivarbegreppet kan i den aktuella situationen således definieras utifrån dessa rekommendationer. Den uppräknade av tolkningsdata som återges häri är i princip densamma som i det nordiska skatteavtalet och leder till att uppdragsgivaren vid uthyrning av arbetskraft skall anses vara arbetsgivare. Det får alltså anses av sammanhanget framgå att begreppet arbetsgivare i förevarande situation är ett annat än i skattebetalningslagen, med påföljd att inkomsten inte är undantagen från beskattning enligt 6 § 1 p. SINK. Regeringsrättens avgörande RÅ 2001 ref. 50 åberopas. Regeringsrätten kom, bl.a. efter en jämförelse med kommentaren till OECD: s modellavtal samt analys av de faktiska förhållandena, fram till att den som hyr arbetskraften skall anses om arbetsgivare. Skattemyndigheten hemställer att kammarrätten på de av länsrätten anförda skälen lämnar länsrättens dom utan ändring.

DOMSKÄL

Vad BB anfört i kammarrätten och vad som i övrigt förekommit i målet föranleder inte annan bedömning än den länsrätten gjort. Överklagandet skall därför avslås.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

Kammarrättens dom har inte överklagats.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

KR: s i Stockholm dom den 23 maj 2002, mål nr 7137-2001

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

Person som anställts som chef för en kommunal förvaltning har inte ansetts som expert eller innehavare av en nyckelposition i företaget

LR: s dom har refererats i RSV: s [rättsfallsprotokoll 28/01](#).

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

CA överklagar länsrättens dom och yrkar att hans ansökan om skattelättnad skall godkännas och anför i huvudsak följande. Han har sannolikt den högsta graden av specialisering och kompetensnivå inom sitt ämnesområde och är kvalificerad för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § inkomstskattelagen. Den tjänst han idag innehar söktes, förutom av honom själv, av ytterligare fem personer, samtliga svenska medborgare. De sökande bedömdes av en internationell sakkunnigkommitté bestående av tre professorer. 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 bifogat yttrande från arbetsgivaren skall han med sin erkända forskningsgärning 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. Såväl forskarskattenämnden som länsrätten präglas av en beaktansvärd underskattning av CA: s forskargärning och förringar förvaltningen såsom mindre akademisk eller mindre "värd" än motsvarande förvaltningar inom andra verksamhetsområden.

DOMSKÄL

Kammarrätten meddelar prövningstillstånd och gör följande bedömning i sakfrågan.

Fråga i målet är om förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1-3 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, är uppfyllda i CA:s fall. Av lagtext och förarbeten, utförligt återgivna i länsrättens dom, framgår att en bedömning ska göras av flera faktorer såsom sökandens kompetensnivå, arbetets inriktning och rekryteringsmöjligheterna inom landet. Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att det med hänsyn till lagtextens utformning och innehållet i förarbetena torde krävas en mycket hög specialisering eller kompetensnivå för att en arbetstagare ska kvalificera sig för skattelättnad enligt punkterna 1 eller 2 i angiven paragraf. Vidare ska arbetsuppgifterna i sig vara mycket kvalificerade och enligt förarbetena avse områden där Sverige har ett starkt intresse av att kunna konkurrera om internationellt rörlig arbetskraft. Som exempel anges att medan experterna främst torde vara verksamma inom industrin torde forskarna finnas inom såväl industrin som forskningsinstitutionerna. Slutligen krävs att det föreligger betydande svårigheter att rekrytera personer i Sverige med motsvarande kompetens eller inriktning.

CA har till styrkande av sin kompetens ingett en i och för sig diger meritlista. Av föreliggande anställningsavtal framgår att CA nu anställts som prefekt och förvaltningschef vid den kommunala förvaltningen. Ordföranden i styrelsen för den kommunala förvaltningen anger i yttrande till forskarskattenämnden att avsikten är att CA skall stärka institutionens vetenskapliga profil och kulturella utveckling. CA själv har anfört att det åligger honom att vara drivande och verka för en utveckling även i ett internationellt perspektiv. Någon närmare beskrivning av arbetsuppgifterna har emellertid inte ingivits i målet. Mot bakgrund härav och av omständigheterna vid tillsättningen av den aktuella tjänsten har CA varken visat att arbetsuppgifterna är så kvalificerade som förutsätts för erhållande av skattelättnad eller att det föreligger betydande svårigheter att rekrytera någon inom landet med för arbetsuppgifterna nödvändig inriktning eller kompetens. Förutsättningarna för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 1 och 2 IL är således inte uppfyllda.

I fråga om skattelättnad enligt 11 kap. 22 § första stycket 3 IL gör kammarrätten samma bedömning som länsrätten. Överklagandet skall därför avslås.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 10 juni 2002, mål nr 3209-2001

Periodiseringsfond

Vid överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag utan bokföring av periodiseringsfonden i aktiebolaget har några beskattningskonsekvenser för överlåtaren inte ansetts uppkomma.

Inkomsttaxering 1999

SKM återförde till beskattning ett belopp om ca 300 000 kr hos överlåtaren (X) avseende tidigare avsatt periodiseringsfond. Länsrätten avslog X överklagande. KR biföll däremot X överklagande med följande domskäl.

Länsrätten har i den överklagade domen redogjort för tillämplig lagstiftning beträffande periodiseringsfonder. I likhet med länsrätten finner kammarrätten att avgörande för frågan om de från firma X till X AB överförda periodiseringsfonderna skall återföras till beskattning eller inte är huruvida överföringen skall föranleda uttagsbeskattning. Avgörande för om uttagsbeskattning skall ske är i sin tur huruvida överföringen av periodiseringsfonderna direkt eller indirekt medfört en otillbörlig skatteförmån. Skattemyndigheten har ansett att sådan skatteförmån uppkommer när periodiseringsfonder överförs till aktiebolag och avsättning för fonden inte görs i bolagets räkenskaper.

Vid den aktuella tidpunkten fanns inte något lagstadgat krav att aktiebolag skulle göra avsättning i räkenskaperna för periodiseringsfond som övertagits i samband med överföring av näringsverksamhet från fysisk person. Ett sådant krav är numera infört i lagen (1993:1538) om periodiseringsfonder och gäller överföringar av periodiseringsfond från och med den 16 mars 1998. Av förarbetena till den nya lagstiftningen framgår att ett motiv till ändringen var att tidigare gällande regler kunde ge upphov till betydande skattefördelar vid byte av företagsform och överföring av periodiseringsfonder, vilket efter Regeringsrättens avgörande RÅ 1997 ref. 70 kunde befaras ge incitament till ett stort antal bolagiseringar som annars inte hade kommit till stånd. Möjligheten var inte uppmärksammas vid den tidigare lagstiftningens tillkomst (prop. 1997/98:157 s. 10-11).

I RÅ 1997 ref. 70 fastställde Regeringsrätten att periodiseringsfond enligt då gällande regler kunde bokföras som en deklarationspost hos det aktiebolag som övertagit fonden utan att medföra att fonden skulle återföras till beskattning. Skatterättsnämnden till vars bedömning

Regeringsrätten anslöt sig, anförde bl.a. följande.

"Kravet för aktiebolag att bokföra avsättningen är enligt de aktuella reglerna endast knuten till avdragsrätten. Syftet bakom kravet att bokföra avsättningen torde bl.a. vara att förhindra att aktiebolagets ägare ur bolaget tillgodogör sig vinstmedel som ännu inte underkastats någon bolagsskatt. Detta syfte kan inte anses ha samma relevans vid övertagande av en fond där avdraget redan gjorts av en person för vilken gäller andra regler. Om ett krav på att bokföra avsättningen till periodiseringsfond skulle gälla även vid ett övertagande borde detta enligt nämndens mening ha kommit till direkt uttryck i laget. Mot denna bakgrund anser nämnden att bolaget kan uppskjuta återföringen av avdragen utan att göra en motsvarande reservering i räkenskaperna."

Av vad som uttalats i referatfallet och av den då gällande lagstiftningen drar kammarrätten slutsatsen att en periodiseringsfond vid denna tid kunde överföras till aktiebolag utan avsättning i bolagets räkenskaper. Att lagen ändrades med uttrycklig motivering att sådana överföringar inte längre skulle kunna göras visar enligt kammarrättens mening att förfarandet vid nu aktuell tidpunkt var i enlighet med då gällande lagstiftning. Enbart den omständigheten att X redovisat de övertagna fonderna som en skattemässig deklaraionspost utan avsättning i bolagets räkenskaper kan därför inte anses innebära att förfarandet medfört en otillbörlig skatteförmån. Något annat skäl för uttagsbeskattning har inte framkommit i målet. Med hänsyn härtill skall överförda periodiseringsfonder inte återföras till beskattning på sätt som skett. Överklagandet skall således bifallas.

Kommentar: KR i Stockholm har tidigare i några domar gjort i sak samma bedömning. RSV har inte fått prövningstillstånd i ett överklagat mål. RSV överklagar inte den nu aktuella kammarrättsdomen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 12 april 2002, mål nr 836-1998

Avdrag för reaförlust på fordring, genomsyn.

Avdrag vägrades för reaförlust på fordring. Fordringen ansågs i realiteten utgöra ett ovillkorat aktieägartillskott.

Inkomsttaxering 1995

AB P yrkade avdrag för reaförlust på en fordring som förvärvats från ett bolag i samma koncern. Vid överlåtelse av kapitaltillgångar inom en äkta eller oäkta koncern övertog, enligt den dåvarande förlustregeln i 2 § 4 mom. 9 st. SIL, det förvärvande företaget det överlåtande företagens anskaffningsutgift för tillgången.

Beträffande fordringens uppkomst konstaterades att det holländska bolaget V BV var ett helägt dotterföretag till V AB och att V BV kommit på obestånd. V AB hade därför tillskjutit medel till V BV dock utan krav på ränta eller dylikt. V AB överlät sin fordring till VFAB som övertog V AB:s anskaffningsutgift. Därefter avyttrade V AB aktierna i VFAB till P AB. VFAB överlät fordringen till P AB som i sin tur tog över den ursprungliga anskaffningsutgiften. Slutligen avyttrade P AB fordringen till en extern köpare för ett lågt belopp och yrkade avdrag för den förlust som därvid uppkom.

Avdragsrätten för P AB var beroende av om den ursprungliga medelsöverföringen från V AB till V BV utgjort ett lån eller ett aktieägartillskott. P AB gjorde gällande att det såväl avtalsmässigt som bolagsrättsligt varit fråga om ett lån.

Kammarrätten konstaterade att karakteristiska egenskaper för ett lån till ett bolag är att bolaget är skyldigt att betala ränta och att återbetala kapitalbeloppet oavsett om bolagets verksamhet ger vinst samt att långivaren kan göra anspråk på att vid bolagets likvidation eller konkurs få betalning för sin fordring. Syftet med ett aktieägartillskott är att förbättra ett bolags finansiella ställning. Detta kan ske med eller utan villkor. Ett villkorslöst tillskott ger inte upphov till någon skuld för bolaget och medför inte heller någon särskild återbetalningsrätt för den som lämnat tillskottet.

Mot den bakgrunden fann Kammarrätten att överföringarna var att betrakta som aktieägartillskott och att det inte framkommit något som talade för att aktieägartillskottet varit villkorat. Någon överlåtningsbar fordring hade således inte uppkommit och P AB hade därför inte rätt till avdrag för förlust.

Kommentar: Vid förfarandet har förlustregeln i dåvarande 2 § 4 mom. 9 st. SIL använts för att transformera förlust till en utomstående köpare av avdraget. Förlustregeln har sedan 1999 en annorlunda utformning. Tanken är att avdraget ska förbli hos det subjekt där förlusten uppkommit men med en uppskjuten avdragsrätt till dess att tillgången avyttras till köpare utanför koncernen eller intressegemenskapen. Fallet är intressant ur den synvinkeln att ett belopp som redovisats som lån omkategoriserats till aktieägartillskott vid beskattningen. I andra sammanhang har yrkanden om sådan omkategorisering inte godtagits, jfr Kammarrätten i Stockholm 1997-03-24, mål nr 5972-1995 där ett aktiebolag gjorde gällande att ett räntefritt lån till ett utländskt dotterföretag i realiteten var att anse som ett aktieägartillskott.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

**KR:s i Göteborg domar den 18 april 2002, mål nr 2617, 2618,
3189, 3288, 3376, 3377, 3669 och 4182 - 1998**

Avdrag för reservering för ITP-avgifter på semesterlöneskuld

**Aktiebolag i samma koncern har i åtta likalydande domar
ansetts inte vara berättigade till avdrag för avsättning för ITP-
avgifter**

Inkomsttaxeringarna 1991 och 1992

Bolagen hade i bokslutet reserverat för framtida utgifter för ITP-avgifter på under beskattningsåret intjänade semesterförmåner. Bolagen ansåg att en sådan reservering följde av bestämmelserna i 41 § KL om att inkomsten skulle beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. SKM hävdade att pensionsskulden inte var relaterad till de faktiska löneutbetalningarna och att någon justering inte heller skedde på grund av arbetsgivarens beräknade semesterlöneskuld till anställda vid årsskiftet.

Länsrätten ansåg att reserveringen avsåg ännu ej intjänad pension och medgav inte bolagen avdrag. Bolagen överklagade domarna.

Kammarrätten anförde i sina domskäl följande:

"Frågan gäller om bolaget har rätt att göra avdrag för bokföringsmässiga reserveringar i visst fall för lönebikostnader. Som

bolagets talan måste förstås, avser reserveringarna framtida ITP-kostnader på semesterlöneskuld. Kostnaderna ingår, enligt bolaget, inte i den till SPP anmälda pensionsmedförande lönen och avdragsrätten grundas, enligt bolaget, inte heller på bestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen utan på 41 § samma lag om god redovisningssed. Bolaget har anfört att SPP:s fakturering av premier för intjänad pensionsrätt och PRI:s beräkning och registrering av denna pensionsrätt sker utan hänsyn till intjänade semesterförmåner. Enligt bolaget skulle det vara helt ohanterligt för SPP och PRI att ha administrativa rutiner varigenom särskilt beaktades om och i vilken utsträckning varje individ vid bokslutstidpunkten hade intjänade semesterförmåner med därmed sammanhängande ITP-intjänande under semesterledighet.

Taxeringsrevision har förevarit. Till taxeringspromemorian har fogats ett utdrag ur "SAF-PTK-avtalet" och en kopia av ett förhandlingsprotokoll daterat den 10 maj 1989 upprättat efter förhandlingar mellan Svenska Arbetsgivarförbundet (SAF) och Privattjänstemannakartellen (PTK). Genom SAF-PTK-avtalet har begreppet pensionsmedförande lön definierats på följande sätt i punkt 3.1.

"I den pensionsmedförande lönen skall ingå

- den aktuella fasta lönen
- naturaförmåner i form av kost eller bostad, värderade enligt källskattetabellen
- provision, tantiem etc enligt nedan
- för tjänsteman med regelmässigt skiftarbete, förskjuten arbetstid, jourtid eller beredskapstjänst den under närmast föregående kalenderår utbetalda ersättningen för skiftarbete, förskjuten arbetstid, jourtid eller beredskapstjänst.

Andra naturaförmåner, övertidsersättning och liknande skall inte inräknas i den pensionsmedförande lönen."

Avtalet innehåller sedan närmare bestämmelser för pensionsmedförande lön när en tjänsteman är avlönad helt eller delvis med provision.

Av förhandlingsprotokollet framgår bl.a. följande.

"§ 1 Enligt ITP planen bestäms pensionens storlek bland annat av den sk pensionsmedförande lönen beräknad enligt punkt 3.1 i planen. Enligt protokoll den 5 april 1979 skall vid anmälan av "den aktuella fasta lönen" till SPP/PRI enligt punkt 3.1 månadslönen multipliceras med faktorn 12,16. Faktorn 12,16 inkluderar schabloniserat hänsynstagande till det särskilda semestertillägget per semesterdag.

§ 2 Eftersom semestertillägget under 1988 har ändrats i samtliga tjänstemannaavtal enas parterna om att från och med den 1 januari

1989 höja faktorn 12,16 till 12,2."

Något ytterligare underlag angående vad som i nu aktuellt fall skall räknas som pensionsmedförande lön och därmed ligga till grund för avdragsrätt förekommer inte i målet. Skattemyndighetens inställning är att den reglering som finns genom 29 § KL med anvisningar är exklusiv och att bestämmelserna i 41 § KL därmed inte blir tillämpliga beträffande avsättning för framtida pensioner. Specialregleringen i 29 § KL med anvisningar medger, enligt skattemyndighetens mening, rätt till avdrag för pensionskostnad enligt en viss bestämd plan. Om planen uppfyller de krav som KL ställer för avdrag medges, enligt skattemyndigheten, avdraget i enlighet med vad som anges i planen. Med utgångspunkt häri anser skattemyndigheten att den pensionsplan som bolaget genom avtal har att hålla sig till inte medger den reservering bolaget gjort.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Rätten till avdrag för pensionsåtagande är reglerad i 29 § KL med anvisningar. För avdragsrätt krävs att åtagandet uppfyller vissa kvalitativa och kvantitativa villkor och att åtagandet har tryggats i någon av vissa angivna former. Av rättsfallet RÅ 1989 ref. 84 framgår bl.a. att dessa villkor gäller även för en avsättning till en framtida personalutgift av pensionsliknande karaktär. Bestämmelserna i 41 § KL behandlar bl.a. frågan om rätt beskattningsår med hänsyn till bokföringsmässiga principer. Någon särreglering av vad som skall vara rätt beskattningsår beträffande avsättning till pensioner finns inte i 29 § KL och de båda nu nämnda bestämmelserna kan inte anses stå i konflikt med varandra.

Den form av avsättning för framtida utgifter som målet gäller är av pensionsliknande karaktär. I enlighet med den bedömning som gjordes i ovannämnda rättsfall kan avdraget då, enligt bestämmelserna i 29 § KL med anvisningar, medges bara om avsättningen följer en pensionsplan och om avsättningen för övrigt har skett med beaktande av de kvalitativa och kvantitativa villkor som gäller för avdragsrätt på grund av ett pensionsåtagande. Den pensionsplan som redovisats ovan ger, enligt kammarrättens mening, inte utrymme för avsättningar i vidare utsträckning än vad som motsvaras av den fasta månadslönen multiplicerad med 12,2. Bolaget är därmed inte berättigat till avdrag för avsättning för de aktuella lönebikostnaderna."

Domen har inte överklagats av RSV.

Kommentar: Målet gäller avdrag för reservering för framtida ITP-utgifter på semesterlöneskuld. KR har påpekat att det för avdragsrätt krävs att åtagandet uppfyller vissa kvalitativa och kvantitativa villkor i KL och åberopar RÅ 1989 ref. 84 (förhandsbesked) där RR vägrade

avdrag för ett avgångsvederlag som skulle betalas under kommande år. Skatterättsnämnden ansåg - med instämmande av Regeringsrätten - att vederlaget utgjorde en framtida personalutgift av "pensionsliknande karaktär" och att frågan om avdrag för denna skulle bedömas mot villkoren för avdrag i 29 § KL. Eftersom dessa villkor inte var uppfyllda medgavs inte avdrag för reservering för åtagandet. På samma sätt ansåg KR i de aktuella domarna att den avsättning som det där var fråga om var av "pensionsliknande karaktär", vilket innebar att avdraget skulle prövas mot de villkor för avdrag för pensionskostnader som fanns i bl.a. 29 § KL. Eftersom dessa villkor inte var uppfyllda medgavs bolagen inte avdrag för reserveringen.

Flera kammarrättsdomar finns där samma slags fråga har behandlats och där utgången varit densamma som i de aktuella domarna. I exempelvis KR i Göteborg avgjordes den 19 maj 1995 ett mål (nr 2091-1994, Sandén) som i princip avsåg samma fråga. Utgången i detta mål var densamma som i de föreliggande domarna. Domen överklagades av den skattskyldige, men Regeringsrätten gav inte prövningstillstånd.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

KR:s i Jönköping dom den 15 maj 2002, mål nr 1275-2001

F-skattsedelns rättsverkan efter återkallelse

Återkallelse av F-skattsedel har ansetts sakna verkan mot bolag som betalat ut ersättningar för arbete i enlighet med vid avtalstillfället bestämd timersättning

Uppbördsåret 1996

Bolaget och T ingick ett muntligt avtal 1994 som enligt bolaget var löpande under aktuell tid. När avtalet ingicks uppvisade T en F-skattsedel, vilken emellertid återkallades i juni 1995. Ersättningen per timme bestämdes vid avtalstillfället och var oförändrad under hela uppdraget. T utförde arbeten på olika arbetsplatser under perioden 1994-1996.

Skattemyndigheten ansåg att bolaget inte visat vilka avtalsvillkor som förelegat. En förutsättning för att en F-skattsedel ska ha rättsverkningar vid avtalstillfället är att ersättning för arbetet bestämts. En ersättning får anses bestämd om den i avtalet är angiven till ett

totalbelopp för hela uppdraget. Så har inte visats vara fallet, varför mottagarens skattsedel vid utbetalningstillfället i stället ska gälla. Vid utbetalningstillfället hade T en A-skattsedel. Skattemyndigheten har även ifrågasatt om arbete på olika platser kan utgöra ett och samma uppdrag. Bolaget har således varit skyldigt att göra skatteavdrag från ersättningar vid utbetalningstillfällena i mars och april 1996.

LR ansåg att skattemyndigheten haft fog för sitt beslut och avslog bolagets överklagande.

KR hänvisade till lagtexten - att skatteavdrag inte ska göras om den som tar emot ersättningen har en F-skattsedel, antingen när ersättningen bestäms eller när den betalas ut. Detta innebär enligt KR, då lagen är entydig, att en återkallelse av en F-skattsedel blir verkningslös såvitt gäller ersättningar i enlighet med överenskommelser som träffats före återkallelsen, när kännedom om återkallelsen saknas. T innehade F-skattsedel när bolaget träffade överenskommelse med honom om ersättning för arbete. Bolaget kan därmed inte anses vara ansvarigt för den skatt som skatteavdraget skulle ha avsett.

KR upphävde LR:s och SKM:s beslut om skatt och dröjsmålsavgift.

Kommentar: Det har varit oklart huruvida en ersättning kan anses vara bestämd när endast en viss timlön avtalats. Det förhållandet att en betalningsmottagare som har F-skatt själv ska betala socialavgifter i form av egenavgifter på ersättningen har betydelse för ersättningens storlek även när den bestäms som ett fast belopp per timme. Detta talar för att kammarrättens dom bör följas.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

KR:s i Stockholms beslut den 19 april 2002, mål nr 2263-2002

Fråga i samband med ansökan om betalningssäkring om ett bolag har rätt att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration eller om redovisning ska ske varje månad.

Betalningssäkring mervärdesskatt

Kammarrätten har ansett att ett bolag inte har rätt att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration eftersom det fanns skäl att beräkna omsättningen till över en miljon kronor redan vid årets början. Beslut

om betalningssäkring har därför meddelats för belopp som motsvarar mervärdesskatt som ska betalas för en månad trots att den skattskyldige var registrerad för att redovisa mervärdesskatt i självdeklaration.

Bakgrunden är i huvudsak följande:

Bolaget registrerades till mervärdesskatt från december 2000 och ska enligt handlingarna köpa och sälja varor. I skatte- och avgiftsanmälan har bolaget uppgivit en årsomsättning som understiger en miljon kronor. Bolaget har därför registrerats för att redovisa mervärdesskatten i självdeklaration. Vid skattemyndighetens utredning har det framkommit att bolaget sedan början av 2001 bedrivit en omfattande handel med varor. Varorna har köpts från leverantörer i andra EG-länder och sålts till svenska kunder. Den utgående skatten för juni t.o.m. december 2001 beräknades efter utredning till 1 675 000 kronor. Den utgående skatten för januari månad 2002 beräknades till 450 000 kronor. Bolagets styrelseledamot har tidigare bedrivit verksamhet inom samma bransch i två andra bolag. Även de bolagen gjorde inköp av varor från utländska leverantörer. Båda bolagen försattes i konkurs innan någon mervärdesskatt deklarerats eller betalats in.

I Länsrättens beslutsskäl anges att bolaget är registrerat för att redovisa mervärdesskatt en gång om året i självdeklaration och har kalenderår som räkenskapsår. Skattemyndigheten har inte fattat beslut om att bolaget ska redovisa mervärdesskatt varje månad i skattdeklaration. Enligt Länsrättens beslut kunde därför inte betalningssäkring ske för ett belopp som motsvarar mervärdesskatt för januari 2002 eftersom redovisningsperioden inte gått till ända. Länsrätten fann att betalningssäkring kunde ske för ett belopp som motsvarar mervärdesskatten för juni - december 2001.

I Kammarrätten yrkar bolaget att den beslutade betalningssäkring i sin helhet ska hävas och anför i huvudsak att betalningssäkring kan ske först efter årets slut. Vidare anføres att beslutet kommer att resultera i bolagets undergång.

Skattemyndigheten yrkar att betalningssäkring ska meddelas för ytterligare 450 000 kr, avseende perioden januari 2002. Som stöd för detta anför skattemyndigheten att omsättningen enligt skattemyndighetens utredning redan under mitten av 2001 överstigit en miljon kronor. Bolaget har därför inte rätt att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. Skattemyndigheten kommer att retroaktivt besluta om enmånadersredovisning. Eftersom skattemyndigheten ansåg att fara i dröjsmål förelåg skedde inte ändring innan ansökan om betalningssäkring gjordes. Med hänsyn till omsättningens storlek ska mervärdesskatten beräknas utifrån bestämmelserna om redovisning en gång i månaden i särskild skattedeklaration. Den period som fordringen

avser har därför gått till ända.

Kammarrättens skäl

I förarbetena (prop. 1978/79:28 s. 143 f) till betalningssäkringslagen anges bl.a. följande.

I skatte- och avgiftsförfattningarna på det centrala området regleras inte tidpunkten för skatte- eller avgiftsfordringens uppkomst. Författningarna tar i stället sikte på den tidpunkt, då redovisnings- eller betalningsskyldigheten skall fullgöras för viss bestämd period. Beträffande dessa slag av fordringar har möjligheten att tillgripa betalningssäkring begränsats till tiden efter det att den tidsperiod, till vilken skatten eller avgiften kan anses hänförlig, har gått till ända. De perioder som därvid avses är beskattningsår och avgiftsår resp. de tidsperioder till vilken uppörd eller redovisning av skatte- eller avgiftsbelopp kan knytas. Huruvida en fordran på skatt, tull eller avgift är fastställd vid tidpunkten för beslutet om betalningssäkring saknar i detta sammanhang betydelse. Däremot spelar denna omständighet roll vid bestämningen av det belopp som beslutet om betalningssäkring får omfatta

Och vidare s. 145.

Beträffande mervärdesskatten... medför inskränkningen att ett beslut om betalningssäkring får fattas först när redovisningsperioden har avslutats. Detta gäller oberoende av omfattningen av den tid över vilken redovisningsperioden sträcker sig. Redovisas mervärdesskatt för helt år får betalningssäkring, inte användas för att säkerställa fordran på sådan skatt under detta år... Det sagda medför att beslut om betalningssäkring får meddelas beträffande t.ex. mervärdesskatt tidigast den första dagen som följer på redovisningsperioden

I specialmotiveringen (prop. 1989/90:3 s. 43) till 4 § betalningssäkringslagen med anledning av införandet av en proportionalitetsregel anges bl.a. följande.

Bestämmelsen innebär att vikten av att uppnå syftet med säkringsåtgärden skall ställas i relation till de olägenheter åtgärden förorsakar gäldenären eller något annat motstående intresse. Om det exempelvis står klart att en betalningssäkring skulle orsaka att ett företag måste läggas ned med allvarliga konsekvenser för de anställda kan avvägningen någon gång få till följd att man avstår från betalningssäkring även om förutsättningarna i övrigt är för handen.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Kammarrätten finner, även med beaktande av vad bolaget anfört, att

samtliga förutsättningar för betalningssäkring för ett belopp om 1 675 000 kr föreligger beträffande perioder juni-december 2001. Bolagets talan skall därför avslås.

Är en fordring att hänföra till viss tidsperiod får betalningssäkring beslutas endast om perioden gått till ända eller fordringen dessförinnan förfallit till betalning. Vad gäller mervärdesskatten för januari 2002 är bolaget visserligen registrerat att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. Eftersom bolagets räkenskapsår slutar först den 31 december 2002 skulle mervärdesskatten inte behöva redovisas förrän i självdeklaration under år 2003.

Vid skattemyndighetens utredning har emellertid framkommit skäl att redan under i januari 2002 beräkna omsättningen till över en miljon kr. Vid sådant förhållande har bolaget inte rätt att redovisa mervärdesskatt i självdeklarationen. Kammarrätten delar därför skattemyndighetens bedömning att mervärdesskatten skall beräknas utifrån bestämmelserna vid redovisning en gång i månaden i särskild skattedeklaration. Det förhållandet att skattemyndigheten ännu inte beslutat om sådan redovisning föranleder inte annan bedömning. Den period vilken fordringen 450 000 kr avser har därför gått till ända. På grund härav och då övriga förutsättningar för åtgärden föreligger skall skattemyndighetens talan bifallas.

BESLUT

Kammarrätten avslår bolagets överklagande. Kammarrätten bifaller skattemyndighetens talan och förordnar med ändring av länsrättens dom, att ytterligare 450 000 kr av bolagets egendom får tas i anspråk genom betalningssäkring, eller totalt 2 125 000 kr.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

SRN: s förhandsbesked meddelat den 12 april 2002

Väsentlig anknytning

Väsentlig anknytning till Sverige har ansetts föreligga då sökanden direkt/indirekt äger näringsfastigheter i Sverige

Inkomsttaxeringen 2002-2004

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Fastigheten A ägs av HB A med hälften av sökanden. Fastigheten B ägs av HB B med en tredjedel av sökanden. Fastigheten C ägs till hälften av sökanden. Det sammanlagda taxeringsvärdet på fastigheterna uppgår till cirka 100 000 000 kronor varav sökandens andel är cirka 40 000 000 kronor.

SRN beslutar följande.

FÖRHANDBESKED

Först om sökanden avyttrar sina direkt och indirekt ägda andelar i fastigheter i Sverige skall han inte längre anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), 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 till Sverige föreligger skall enligt kapitlets 7 § beaktas bl.a. om personen bedriver näringsverksamhet här, är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här eller innehar en fastighet här.

Sökanden äger direkt och indirekt andelar i kommersiella fastigheter vars sammanlagda taxeringsvärde är drygt 100 000 000 kronor. Sökandens egna andelar är värda drygt 40 000 000 kronor. Fastigheterna förvaltas av en utomstående person.

Mot bakgrund av sökandens direkt och indirekt via handelsbolag ägda fastighetsandelar finner nämnden att han får anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Förhandsbesked har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 24 maj 2002

Uttagsbeskattning, utdelningsbeskattning, underprisöverlåtelse

När andel i ett kommanditbolag överläts till underpris medför överlåtelsen uttagsbeskattning för överlåtande bolag och utdelningsbeskattning för delägarna i överlåtande bolag

Inkomsttaxering år 2002-2004

En verksamhet bedrivs genom ett kommanditbolag. Två fysiska personer, A och B, är genom var sitt aktiebolag delägare i kommanditbolaget samt anställda och aktiva i kommanditbolaget. Aktiebolagen bedriver inte någon verksamhet. Aktiebolagen ska överlåta sina andelar i kommanditbolaget till två andra av A och B helägda aktiebolag. Frågan var om överlåtelseerna medför uttagsbeskattning av delägarbolagen (fråga 1) och om A och B ska utdelningsbeskattas (fråga 2).

Skatterättsnämnden anförde bl.a. följande.

Fråga 1

Den prövning som aktualiseras i ärendet är om förutsättningen för underlåten uttagsbeskattning som uppställs i 23 kap. 17 § första stycket IL är uppfylld. När överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren det beskattningsår överlåtelsen sker, vilket är fallet i ärendet, krävs att överlåtelsen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren.

Enligt 23 kap. 7 § IL kan andelar i ett företag vid tillämpning av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser anses som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. Bestämmelsen måste läsas tillsammans med 23 kap. 6 § IL och enligt den senare bestämmelsen avses med andel vid tillämpning av 23 kap. IL endast andel i sådana företag som anges i 23 kap. 4 § 1, 2 och 7 IL, dvs. svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska bolag. Dessa bestämmelser är inte tillämpliga när andelsinnehavet avser ett kommanditbolag.

Frågan var då om överlåtelseerna av andelarna uppfyller villkoren i 23 kap. 17 § första stycket IL att avse överlåtelse av hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel härav.

Begreppet verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL som en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om dessa tillgångar innehas som ett led i en rörelse räknas innehavet dock till rörelsen. Andelar i handelsbolag är i och för sig att räkna som värdepapper (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 355) men en verksamhetsgren kan inte utgöras av enbart värdepapper (RÅ 2001 not 24).

Det skulle kunna anföras till stöd för att villkoren i 23 kap. 17 § första stycket IL är uppfyllda att andelsöverlåtelseerna i själva verket avser den verksamhet som hänförs till delägarbolagen till följd av de särskilda reglerna i 5 kap. IL som gäller för beskattning av handelsbolag. I olika sammanhang har i och för sig ansetts att näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag vid beskattningen av delägare kan jämföras med att andelsägaren bedriver denna verksamhet (RÅ 1978 1:80 och prop. 2001/02:46 s. 41 f). En andelsavyttring innebär inte någon förändring i den näringsverksamhet som handelsbolaget eller kommanditbolaget bedriver och beskattningskonsekvenserna följer vid avyttringen de i 50 kap. IL intagna bestämmelserna om kapitalvinst på sådana tillgångar. Resultatet av en andelsavyttring beräknas således efter andra grunder än de som gäller om ett handelsbolag avyttrar en rörelse.

Nämnden kom fram till att konsekvenserna av att delägarna beskattas för handelsbolagets inkomster inte sträcker sig så långt som att en delägars avyttring av andelen i bolaget vid tillämpning av underprisreglerna ska behandlas som en avyttring mot andelsinnehavarens svarande del av den rörelse som bolaget bedriver.

Detta leder till att andelsöverlåtelsen medför uttagsbeskattning för sökandebolagen.

Fråga 2

Införandet år 1998 av de regler för beskattning av underprisöverlåtelser som numera återfinns i 23 kap. IL ingick i ett större lagstiftningsprojekt som tog sikte på att åstadkomma en sammanhållen skattemässig reglering av omstruktureringar inom företagssektorn. Det innebär att nya regler kom att införas på områden som tidigare varit oreglerade eller blott reglerade i begränsad omfattning. Exempelvis hade frågor om underprisöverlåtelser i allt väsentligt fått lösas genom praxis.

Beskattningsreglerna av underprisöverlåtelser kom enligt den nya lagstiftningen systematiskt att utformas som undantag från vad som anses gälla enligt allmänna principer (den ekonomiska innebörden), prop. 1998/99: 15 s.169.

Lagstiftarens beslut att införa regler om underprisöverlåtelser innebär ett godkännande av de allmänna principer om den ekonomiska innebörden av berörda transaktioner som lagts till grund för utformningen av underprisreglerna, även om dessa principer inte formulerats i lagtexten. Enligt svaret på fråga 1 ska överlåtelser till underpris av respektive andelar i kommanditbolagen föranleda uttagsbeskattning. Av allmänna principer följer därmed att A och B ska beskattas som för utdelning från sina respektive aktiebolag.

I ärendet förekom skiljaktig mening. Beträffande fråga 1 var två av ledamöterna av en annan uppfattning när det gällde frågan om ett andelsinnehav i ett rörelsedrivande kommanditbolag i sig kan anses uppfylla villkoren i 23 kap. 17 § IL. I och med att delägarbolagen genom reglerna i 5 kap. IL är skattesubjekt får det anses att delägarna bedriver samma verksamhet som kommanditbolaget (jfr 14 kap. 10 § IL). Det betyder vidare att delägarbolagens andelar i kommanditbolaget kan anses innehavda som ett led i de indirekt bedrivna rörelserna. Mot denna bakgrund bör andelsöverlåtelserna anses omfatta de rörelser som andelsinnehavet ger upphov till och uppfyller därmed villkoren i 23 kap. 17 § IL om att avse en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Någon uttagsbeskattning ska - enligt denna skiljaktiga mening - inte ske vid de tilltänkta överlåtelserna.

Beträffande fråga 2 ansåg tre ledamöter sammanfattningsvis följande. När det gäller den fråga som är aktuell här, d.v.s. beskattningen på ägarnivå när underprisreglerna inte är tillämpliga, föranleder övervägandena i förarbetena ingen ändrad lagstiftning. Denna fråga måste därför fortfarande bedömas med hänsyn till tidigare praxis. Liksom var fallet i Sipanodomen (RÅ 1992 ref. 56) sker överlåtelserna i det aktuella fallet mellan två aktiebolag med samma ägare. Överlåtelserna innebär inte att egendom tillförs aktieägarna personligen eller på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det har heller inte framkommit någon annan omständighet som kan utgöra grund för att utdelningsbeskatta ägarna p.g.a. överlåtelserna och därför ska fråga 2 besvaras så att överlåtelserna inte ska föranleda att aktieägarna blir beskattade som för utdelning.

Skatterättsnämndens beslut har överklagats av RSV. Verket har yrkat fastställelse av nämndens beslut.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 24 maj 2002

Uttagsbeskattning, utdelningsbeskattning, underprisöverlåtelse

En andel i ett kommanditbolag överläts till underpris. Andelen är inte en sådan näringsbetingad andel i företag som omfattas av bestämmelserna i 23 kap. 7 § IL. Innehavet är inte heller att betrakta som en verksamhetsgren. Överlåtelsen uppfyller därför inte villkoren i 23 kap. 17 § IL för underlåten uttagsbeskattning

Inkomsttaxering 2002-2004

En fysisk person äger samtliga aktier i X AB och Y AB. X AB och Y AB är delägare i ett antal kommanditbolag, varav de flesta är fastighetsförvaltande. X AB och Y AB är dessutom delägare i Z AB. De tre aktiebolagen är delägare i ett fastighetsförvaltande kommanditbolag, KB.

X AB ska överlåta sin andel i KB till Y AB till underpris. Frågan var om andelen i KB utgör en sådan näringsbetingad andel som enligt 23 kap. 7 § IL medför att överlåtelsen ska anses avse en verksamhetsgren (fråga 1) eller, om svaret på fråga 1 är nej, om andelen ändå kan utgöra en sådan verksamhetsgren som avses i 23 kap. 17 § IL (fråga 2).

Skatterättsnämnden anförde bl.a. följande.

Fråga 1

Den prövning som aktualiseras i ärendet är om förutsättningen för underlåten uttagsbeskattning som uppställs i 23 kap. 17 § första stycket IL är uppfylld. När överlåtaren inte med avdragsrätt kan lämna koncernbidrag till förvärvaren det beskattningsår överlåtelsen sker, vilket är fallet i ärendet, krävs att överlåtelsen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren.

Enligt 23 kap. 7 § IL kan andelar i ett företag vid tillämpning av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser anses som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. Bestämmelsen måste läsas tillsammans med 23 kap. 6 § IL och enligt den senare bestämmelsen avses med andel vid tillämpning av 23 kap. IL endast andel i sådana företag som anges i 23 kap. 4 § 1, 2 och 7 IL, dvs. svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar

och utländska bolag. Dessa bestämmelser är inte tillämpliga när andelsinnehavet avser ett kommanditbolag. Fråga 1 besvaras därför nekande.

Fråga 2

Mot den bakgrunden återstår att pröva om överlåtelsen av andelen i KB uppfyller villkoren i 23 kap. 17 § första stycket IL att avse överlåtelse av hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel härav.

Begreppet verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL som en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse. Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om dessa tillgångar innehas som ett led i en rörelse räknas innehavet dock till rörelsen. Andelar i handelsbolag är i och för sig att räkna som värdepapper (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 355) men en verksamhetsgren kan inte utgöras av enbart värdepapper (RÅ 2001 not 24).

Det skulle kunna anföras till stöd för att villkoren i 23 kap. 17 § första stycket IL är uppfyllda att andelsöverlåtelse i själva verket avser den verksamhet som hänförs till delägarbolagen till följd av de särskilda reglerna i 5 kap. IL som gäller för beskattning av handelsbolag. I olika sammanhang har i och för sig ansetts att näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag vid beskattningen av delägare kan jämföras med att andelsägaren bedriver denna verksamhet (RÅ 1978 1:80 och prop. 2001/02:46 s. 41 f). En andelsavyttring innebär inte någon förändring i den näringsverksamhet som handelsbolaget eller kommanditbolaget bedriver och beskattningskonsekvenserna följer vid avyttringen de i 50 kap. IL intagna bestämmelserna om kapitalvinst på sådana tillgångar. Resultatet av en andelsavyttring beräknas således efter andra grunder än de som gäller om ett handelsbolag avyttrar en rörelse.

Nämnden kom fram till att konsekvenserna av att delägarna beskattas för handelsbolagets inkomster inte sträcker sig så långt som att en delägars avyttring av andelen i bolaget vid tillämpning av underprisreglerna ska behandlas som en avyttring mot andelsinnehavarens svarande del av den rörelse som bolaget bedriver eller av den fastighet bolaget äger.

Överlåtelsen uppfyller inte villkoren enligt 23 kap. 17 § första stycket IL att avse en hel näringsverksamhet eller en verksamhetsgren eller en ideell andel härav. Detta leder till att överlåtelsen medför uttagsbeskattning av sökandebolaget.

Skatterättsnämndens beslut har överklagats av RSV. Verket har yrkat fastställelse av nämndens beslut.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.

SRN:s förhandsbesked den 4 juni 2002

Bostadsförening - uttagsbeskattning

Fastighetsförvaltande "vanlig" ekonomisk förening övergick till att bli privatbostadsbolag (s.k. äkta bostadsrättsförening) under pågående räkenskapsår i samband med fastighetsförsäljning.

Av ansökan framgick bl.a. följande.

Den ekonomiska föreningen Brf X (Föreningen) har till ändamål att upplåta lägenheter med bostadsrätt åt sina medlemmar. Föreningen äger fastigheten F. Fastigheten är bebyggd med 58 hus av radhuskaraktär.

Civilrättsligt utgör Föreningen en bostadsrättsförening (jfr. bostadsrättslagen (1991:614) "BRL" 1 kap 1 §). Drygt 74 % av Föreningens hus upplåts till juridiska personer. Det sistnämnda torde innebära att Föreningen inte utgör ett privatbostadsföretag (s.k. äkta bostadsrättsförening) enligt definitionen i Inkomstskattelagen (IL) 2 kap 17 §. Jfr. i sammanhanget Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1998:3, enligt vilken det krävs att minst 60 % av hela taxeringsvärdet för föreningens fastighet belöper på de till medlemmar med bostadsrätt upplåtna bostadslägenheterna, s.k. kvalificerad användning, för att föreningen skall anses som ett äkta bostadsföretag.

Sammantaget gäller alltså att Föreningen i skattehänseende torde vara att anse som en "vanlig" ekonomisk förening.

En av Föreningens medlemmar är AAB. Föreningen upplåter 38,43 hus med bostadsrätt till AAB. Detta innebär att ca 66 % av beståndet upplåts till AAB, som använder de upplåtna husen i sin konferensrörelse. Ett av husen ifråga användes endast vissa veckor under året eftersom andra personer disponerar resterande tider (time-sharing).

AAB har i huvudsak innehått sina bostadsrättsandelar i Föreningen sedan 1989. Föreningens byggnader uppfördes av YAB, som stod under i huvudsak gemensam ledning med AAB.

AAB bedriver även konferensrörelse på en angränsande, direktägd fastighet. Det medför ett avsevärt administrativt merarbete för AAB att samma konferensrörelse bedrivs på såväl egen fastighet som på fastighet ägd av Föreningen. Detta har medfört att AAB har ett intresse av att "separera" från Föreningen, för att fortsättningsvis äga alla "sina disponerade" hus direkt. Föreningens övriga medlemmar har på motsvarande sätt ett intresse av att Föreningen blir en mer "renodlad" bostadsrättsförening. Fördelar finns ur såväl administrativ synpunkt som rent ekonomiska aspekter.

I syfte att kunna bedriva konferensverksamheten på ett mer effektivt och ändamålsenligt sätt, planerar således Föreningen och AAB att överföra AAB:s andel av Föreningens fastighet till AAB. Delningen planeras ske i följande steg.

1. Föreningen avstycker en fastighet, omfattande 34 hus, dvs. AAB:s huvudsakliga andel i Föreningens fastighet. Resterande 4,43 % stannar kvar med Föreningen som ägare. Skäl härför är att dessa hus inte passar in i lokaliseringen av konferensverksamheten och att ett av husen endast disponeras vissa veckor.

2. Föreningen överlåter den avstyckade fastigheten till AAB, planerad köpeskilling är 8 709 051 kr, vilket motsvarar bostadsrättsandelarnas bokförda värde i AAB:s bokföring.

3. AAB betalar Föreningen genom att ställa ut en revers.

4. När fastigheten avyttrats, upphör AAB:s bostadsrätt, jmf BRL 7 kap 33 §. Enligt samma bestämmelse uppkommer en skyldighet för Föreningen att lämna skälig kompensation till AAB för den upphörda bostadsrätten. Normalt skall ersättningen uppgå till bostadsrättens marknadsvärde, men detta gäller inte om särskilda skäl talar emot. I detta fall är avsikten att ersättning skall utgå med samma belopp som köpeskillingen för fastigheten enligt punkten 2. Föreningen erlägger ersättningen genom kvittning mot den fordran Föreningen har mot AAB enligt reversen om 8 709 051 kr. Nämnden äger förutsätta att detta förfarande är civilrättsligt giltigt.

5. AAB utträder som medlem i Föreningen.

Föreningens bokförda värde för ifrågavarande hus - vilket i detta fall överensstämmer med skattemässigt omkostnadsbelopp - uppgår till 23 495 142 kr. Nämnden äger förutsätta att fastighetens marknadsvärde överstiger detta belopp.

AAB:s bostadsrätter förvärvades ursprungligen av ett annat bolag, vilket stod under i huvudsak gemensam ledning med AAB.

Bostadsrätterna har hos det tidigare ägarbolaget vid olika tillfällen skrivits ned innan de överfördes till AAB, mot en köpeskilling uppgående till det (nedskrivna) bokförda värdet. Nedskrivningarna har inte vid något tillfälle kunnat utnyttjats skattemässigt eftersom överlåtelse skett till närstående bolag, dvs. AAB. Nämnda nedskrivningar och påföljande överlåtelse inom intressegemenskap är skälet till att AAB:s bokförda värde på bostadsrättsandelarna (ca 8,7 MSEK) avviker från Föreningens bokförda värde på motsvarande fastigheter.

Skälet till att priset sätts så lågt är att transaktionen inte bedöms möjlig att genomföra om den medför skattekostnader.

Nämnden äger förutsätta att Föreningen - om ovanstående omstrukturering genomförs - kommer att ha en medlemsstruktur som gör att Föreningen kommer att uppfylla definitionen av privatbostadsföretag enligt IL 2 kap 17 §.

Föreningen ställde mot bakgrund av det anförda följande frågor:

1. Är Föreningen att betrakta som en "vanlig" ekonomisk förening när fastigheten avyttras, innebärande att reglerna om underprisöverlåtelser i IL 23 kapitlet i princip är tillämpliga?
2. Uppkommer någon skattekonsekvens för Föreningen, vid avyttring av fastigheten, utöver att Föreningen som intäkt skall redovisa ett belopp motsvarande omkostnadsbeloppet på fastigheten och som avdragspost omkostnadsbeloppet?
3. Innebär utbetalningen av kompensation enligt BRL 7 kap 33 § att AAB anses ha avyttrat bostadsrätten?
4. Om svaret på fråga 3 är ja, innebär avyttringen någon skattekonsekvens för AAB annat än att kompensationen skall tas upp som intäkt, samt omkostnadsbeloppet som avdragspost?
5. Om svaret på fråga 3 är nej, medför utbetalningen av kompensationen någon skattekonsekvens för AAB?
6. Medför AAB:s utträde ur Föreningen någon skattekonsekvens för AAB?
7. Vad utgör kompensationen i skattehänseende ur Föreningens synvinkel?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Möjligheten för Bostadsrättsföreningen X att till underpris avyttra den aktuella fastigheten till AAB får bedömas med utgångspunkt i att X inte

är att räkna som ett privatbostadsföretag, se 23 kap. 4 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Den fastighet som skall överlåtas utgör en verksamhetsgren enligt villkoret i 23 kap. 17 § första stycket IL för underlåten uttagsbeskattning.

Övriga frågor

Beskattningskonsekvenserna för AAB skall bestämmas med utgångspunkt i att förvärvet av fastigheten är att se som ett byte mot de av AAB innehavda bostadsrätterna till hus på fastigheten som upphör i och med överlåtelsen.

Värdet på vederlaget för bostadsrätterna skall anses utgöras av marknadsvärdet på den förvärvade fastigheten.

MOTIVERING

X äger fastigheten F som är bebyggd med 58 hus av radhuskaraktär. X har upplåtit 38 av husen med bostadsrätt till AAB. AAB har del i ytterligare ett hus på time-sharing basis. AAB bedriver konferensverksamhet på en angränsande, direktägd fastighet och använder de med bostadsrätt upplåtna husen i denna verksamhet.

I syfte att kunna bedriva konferensverksamheten på ett mer effektivt och ändamålsenligt sätt planerar AAB i samråd med X att friköpa flertalet av de hus som är upplåtna till AAB. Förfarandet är tänkt att ske enligt ett antal i ansökningen beskrivna steg och inleds med att X avstyckar en fastighet omfattande 34 av de hus som är upplåtna till AAB. Övriga delar av innehavet uppges inte passa in i konferensstrukturen och ingår därför inte i den nybildade fastigheten.

I ett andra steg överlåter X den avstyckade fastigheten till AAB för drygt 8,7 mkr, vilket motsvarar bostadsrätternas bokförda värde i AAB:s bokföring. AAB betalar genom att ställa ut en revers på hela köpeskillingen. Hos överlåtaren X uppgår det skattemässiga värdet på den nybildade fastigheten till, avrundat, 23,5 mkr.

Av 7 kap. 33 § bostadsrättslagen (1991:614), BRL, följer att en bostadsrätt upphör, om det hus i vilket lägenheten finns, överlåts. Föreningen är därvid skyldig att betala skälig ersättning för bostadsrätten. Genom överlåtelsen av den nybildade fastigheten menar sökandena att sådan ersättningsskyldighet uppkommer för X gentemot AAB för upphörandet av de upplåtna bostadsrätter till radhus som ingår i den överlåtna fastigheten. Ersättningens storlek skall bestämmas till samma belopp som utgör köpeskillingen för fastigheten och beloppet erlaggs genom kvittning mot nämnda köpeskillning.

Enligt sökandena utträder AAB, som ett sista led i uppdelningen, som medlem i X.

De två första frågorna i ansökningsen gäller möjligheten för X att överlåta den nybildade fastigheten till underpris till AAB utan uttagsbeskattning.

X status har härvid en avgörande betydelse så tillvida att ett privatbostadsföretag inte kan vara part i en underprisöverlåtelse, se 23 kap. 4 § andra stycket 1L. Däremot kan annan svensk ekonomisk förening företa en sådan överlåtelse, 23 kap. 4 § första stycket 2 1L.

Utgångspunkten för bedömningen är att X är en "vanlig" ekonomisk förening och inte ett privatbostadsföretag enligt definitionen i 2 kap. 17 § 1L. Detta till följd av att flertalet radhus är upplåtna till juridiska personer och att X verksamhet därmed inte uppfyller villkoret i 2 kap. 17 § 1 1L om att till klart övervägande del bestå i att åt sina medlemmar tillhandahålla bostäder i byggnader som ägs av föreningen, jfr Riksskatteverkets rekommendation RSV S 1999:43. Enligt förutsättningarna kommer emellertid X direkt efter det att den nybildade fastigheten har överlåtit till AAB att uppfylla detta villkor och därmed bli ett privatbostadsföretag.

Den fråga som uppkommer är således om det förhållandet att X i och med överlåtelser av den nybildade fastigheten blir ett privatbostadsföretag utgör hinder mot att tillämpa underprisreglerna vid överlåtelser.

Den väsentliga följden av att X får status som ett privatbostadsföretag är att föreningen därmed blir föremål för schablonbeskattning för inkomst av fastighet enligt bestämmelserna i 39 kap. 25 § 1L. Schablonbeskattningen är anledningen till att underprisreglerna inte har gjorts tillämpliga för sådana företag, prop. 1998/99:15 s. 159.

Det saknas emellertid bestämmelser som tar sikte på vilken tidpunkt som skall ligga till grund för bedömningen av om en bostadsrättsförening är av det ena eller andra slaget.

Riksskatteverket har i sitt yttrande gjort gällande att bedömningen bör med stöd av rekommendationen RSV S 1999:43 hänföras till förhållandena vid beskattningsårets utgång. Denna tidpunkt för bedömningen framstår i och för sig som lämplig när det gäller frågan om föreningen skall schablonbeskattas för det gångna beskattningsåret eller inte. Schablonbeskattningen av privatbostadsföretag omfattar dock inte fastighetsavyttringar utan de redovisas på vanligt sätt.

När det gäller beskattningskonsekvenserna vid en avyttring är läget annorlunda än vid den löpande beskattningen av inkomster och det får i

avsaknad av direkta regler om bedömningstidpunkten anses ligga närmast till hands att lägga förhållandena vid avyttringen till grund för bedömningen. Vid den tidpunkten är X inte ett privatbostadsföretag utan först när överlåtelsen har genomförts. Att X efter överlåtelsen blir ett privatbostadsföretag bör därför enligt nämndens mening inte hindra att X, i egenskap av ekonomisk förening, kan företa en underprisöverlåtelse (fråga 1).

För att en underprisöverlåtelse skall kunna ske måste dessutom övriga aktuella villkor i 23 kap. IL vara uppfyllda. Det villkor som utöver det ovan prövade har förts fram i ansökan är om överlåtelsen av den nybildade fastigheten uppfyller villkoret om att avse en verksamhetsgren enligt 23 kap. 17 § första stycket IL. Enligt nämndens mening uppfyller en självständig fastighet innehållande 34 hus av radhuskaraktär ingående i en näringsverksamhet detta villkor.

Om även övriga villkor i 23 kap. IL är uppfyllda medför överlåtelsen av den nybildade fastigheten till AAB således ingen annan beskattningskonsekvens för X än att överlåtelsen skall behandlas som om fastigheten avyttrats mot en ersättning som utgörs av det för X gällande skattemässiga värdet för fastigheten (fråga 2).

Övriga frågor berör i huvudsak effekterna för AAB. AAB förvärvar den nybildade fastigheten för en avtalad köpeskilling om 8,7 mkr. Förvärvet av fastigheten medför samtidigt att de bostadsrätter som AAB har till hus på fastigheten upphör, 7 kap. 33 § BRL.

Eftersom AAB:s bostadsrätter upphör i och med fastighetsöverlåtelsen får de därmed skattemässigt anses ha avyttrats. Det gäller sedan att fastställa vilket vederlag som AAB skall anses få för bostadsrätterna.

Enligt vad som anges i ansökningsen kommer X att enligt bestämmelserna i 7 kap. 33 § BRL till AAB utge en som skälig ansedd ersättning om 8,7 mkr för upphörandet av bostadsrätterna.

Utfallet av en som avyttring ansedd händelse är avhängigt av vad som faktiskt utväxlas mellan parterna. Med hänsyn till det samband som föreligger mellan fastighetsöverlåtelsen till AAB och upphörandet av bolagets bostadsrätter till hus på fastigheten kan enligt nämndens mening inte godtas som vederlag för bostadsrätterna enbart den ersättning (kompensation) som X erlägger till AAB. I stället får anses att avyttringen av bostadsrätterna är en del i ett byte av bostadsrätterna mot den förvärvade fastigheten. Med denna ståndpunkt gäller att vederlaget för bostadsrätterna skall bestämmas till marknadsvärdet på fastigheten som AAB förvärvar från X.

Med denna utgång saknas anledning till ytterligare svar.

GILTIGHET

Beskedet avser taxeringsåren 2002-2004."

Anmärkning: Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 18 juni 2002.*

Meddelat prövningstillstånd

Saken: Fråga om det för skattefrihet vid försäljning av fastighet från ett fideikommissaktiebolag krävs att bolagets hela fastighetsbestånd säljs eller om skattefrihet föreligger även vid försäljning av en del av innehavet.

RR mål nr 1071--1074-2001, KRNS 9033--9036-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 2 § lagen (1963:587) om inkomstbeskattning av fideikommissbo, m.m

- [RR:s dom den 19 november 2002, målnr 173-2002](#)
"Kapitalrabatt" vid utgivet konvertibellån. Ett bolag, som gett ut ett konvertibellån till ett emissionspris som motsvarar nominellt belopp, har vägrats avdrag för belopp motsvarande skillnaden mellan lånets nominella belopp och dess vid emissionen beräknade nuvärde på skuldebrevet
- [RR:s dom den 20 november 2002, målnr 1431-2002](#)
Teckningsrätter. Emission i två steg. Teckningsrätter som förfaller ska anses avyttrade och kapitalförlusten får dras av. Schablonmetoden (20 % av försäljningspriset) får inte tillämpas på teckningsrätter som erhållits på grund av aktieinnehav i bolaget, däremot på sådana som köpts på marknaden. Då optionsrätter att förvärva aktier i bolaget erhållits p.g.a. aktieteckning har utdelningsbeskattning inte ansetts skola ske då rätterna erhållits från dotterbolag
- [RR:s dom den 20 november 2002, mål nr 2093-2001](#)
Skadestånd. Partiell återgång av byte? Behandling av realisationsvinst
- [RR:s dom den 18 november 2002, mål nr 826-1999](#)
Fråga om vilken period ett avdrag för ingående skatt ska hänföras till. Det kan inte anses strida mot god redovisningssed - vad gäller rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt - att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän påföljande månad; detta under förutsättning att systemet tillämpas konsekvent
- [RR:s dom den 21 november 2002](#)
Marknadsvärdet har ansetts utgöra anskaffningsvärde på vederlagsandelar i ett danskt bolag vid försäljning av verksamhet vid fast driftställe i Danmark till bolaget
- [KR:s i Göteborg dom den 18 november 2002 mål nr 3759-2000](#)
Gammeldansförening. Gammeldansförening har inte ansett ha huvudsakligen allmännyttigt ändamål och är därför oinskränkt skattskyldig
- [KR:s i Stockholm dom den 11 november 2002, mål nr. 3644/3645-1999](#)
Ej verklig förlust/skuld för fysisk person. En fysisk person har deltagit i ett upplägg bestående av bl.a. förvärv av en sälj- och en köption med en begränsning avseende total framtida värdestegring. Förvärvet finansierades med ett lån som bara kunde användas till aktuella optioner och som vid förlust inte behövde betalas tillbaka. Domstolen ansåg att någon verklig förlust inte uppkommit
- [KR:s i Stockholms dom den 25 november 2002, mål nr 3156-2002](#)
Vid avyttring av andel i bostadsrätt har den s.k. delningsprincipen

tillämpats. Vid överlåtelse av andel i bostadsrätt har försäljningspriset understigit marknadspriset på den överlåtna andelen. Delningsprincipen har då tillämpats på så sätt att en mindre del ansetts såld och resten överlåten genom gåva. Detta har inneburit att en reavinst uppkommit hos säljaren på den sålda delen

- [SRN:s förhandsbesked den 27 november 2002](#)
Erhållande av fler andelar i värdepappersfond utan vederlag. I en värdepappersfond kan man välja om man vill ha andelar som ger årlig utdelning eller om man vill ha andelar som inte ger utdelning. Eftersom andelar alltid ska vara lika mycket värda måste innehavare av andelar som inte ger utdelning erhålla fler andelar i samband med utdelningen. Detta ska inte beskattas och de nya andelarna ska anses anskaffade utan utgift
- [SRN:s förhandsbesked den 19 november 2002](#)
Kongressarrangörs tillhandahållande av tjänster
- [SRN:s förhandsbesked den 12 november 2002](#)
Fördelningsunderlag vid räntefördelning. Ombokning av en skuld i enskild näringsverksamhet mot kapitalkontot har inte ansetts medföra att skulden inte ska beaktas vid beräkning av fördelningsunderlaget vid räntefördelning
- [Meddelade provningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

RR:s dom den 19 november 2002, målnr 173-2002

"Kapitalrabatt" vid utgivet konvertibellån

Ett bolag, som gett ut ett konvertibellån till ett emissionspris som motsvarar nominellt belopp, har vägrats avdrag för belopp motsvarande skillnaden mellan lånets nominella belopp och dess vid emissionen beräknade nuvärde på skuldebrevet.

Inkomsttaxeringarna 2002-2005

[SRN:s förhandsbesked den 21 december 2001.](#)

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att avdrag inte skulle medges för beloppet ifråga och anförde följande. Det konvertibla skuldebrevet utges i detta fall till det nominella beloppet och med en ränta som understiger marknadsräntan. Detta innebär att det rena skuldebrevsvärdet för innehavaren av skuldebrevet, konverteringsrätten oräknad, understiger det nominella beloppet på det konvertibla skuldebrevet. För bolaget innebär det att bolaget lånar 100, betalar en låg löpande ränta så länge lånet löper och sedan, om konvertering inte sker, återbetalar 100. Om skuldebrevet konverteras till aktie kommer lånebeloppet att överföras till eget, bundet kapital i bolaget. Någon kapitalrabatt i ordets egentliga betydelse, dvs. att lånet ges ut till ett pris som understiger nominellt belopp, är inte för handen. Skillnaden mellan det nominella värdet på skuldebrevet och det rena skuldebrevsvärdet utgör inte någon kostnad i skattemässig mening. Avdrag ska därför inte medges.

Sökandebolaget yrkade att SRN:s beslut skulle fastställas och anförde bl.a. följande. RSV:s uppfattning att värdet i fråga, som det definieras av verket, inte utgör någon kostnad i skattemässig mening är baserad på en felsyn. Givetvis gäller att avdrag inte medges för skillnaden mellan det nominella beloppet och det uppräknade värdet på lånet vid konverteringstidpunkten. Det är emellertid varken effekten av en konvertering eller det förhållandet att konverteringsrätten har ett "eget" värde som skall beaktas vid bedömningen om avdragsrätt föreligger för det belopp som allmänt kallas kapitalrabatt. Avdragsrätten gäller det belopp som enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 3 punkt 29 skall bokföras och periodiseras som en räntekostnad.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt förutsättningarna för ansökningsen avser sökandebolaget att ge ut konvertibla skuldebrev till det nominella beloppet och med viss nominell årlig ränta. För varje skuldebrev får en aktie i bolaget tecknas till en kurs som är "något lägre än den nuvarande börskursen". vidare anges att en förutsättning för förhandsbeskedet är att marknadsräntan vid emissionsbeslutet för motsvarande lån utan konverteringsrätt är högre än den nominella räntan. Det förhållandet att emissionskursen likväl enligt förutsättningarna skall bestämmas till ett belopp som motsvarar det nominella värdet anges bero på att konverteringsrätten har ett förväntningsvärde som beräknas täcka skillnaden mellan nuvärdet av marknadsräntan och den nominella räntan under lånets löptid.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Oavsett om konverteringsrätten utnyttjas eller inte utgörs bolagets kostnad för lånet endast av den nominella ränta som bolaget fått betala till långivaren. Sker konvertering får bolaget ett kapitaltillskott

motsvarande skuldebrevens nominella värde medan värdet minskar på de aktier som innehåses av bolagets gamla aktieägare i det fall en aktie vid konverteringen har ett högre värde än det nominella värdet av ett skuldebrev. Varken detta förhållande eller någon annan omständighet innebär att konverteringen medför att en kostnad, utöver den nominella räntan, uppkommer i bolagets rörelse. Svaret på fråga 1 skall utformas i enlighet härmed. Vid sådant förhållande förfaller fråga 2.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med ändring av SRN:s förhandsbesked förklarar Regeringsrätten som svar på fråga 1 att skillnaden mellan konverteringslånets nominella belopp och dess nuvärde inte utgör någon avdragsgill kostnad för bolaget.

Kommentar:

I ansökan kallades skillnaden mellan nominellt belopp och nuvärdet på skuldebrevet, konverteringsrätten oräknad, för kapitalrabatt. Med kapitalrabatt avses dock normalt skillnaden mellan nominellt belopp, dvs. det som ska återbetalas när lånet löper ut, och emissionspriset. Om ett skuldebrev på 100 ges ut till 85 erhåller bolaget bara 85 som lån. Mellanskillnaden på 15 utgör kapitalrabatten och behandlas som ränta. I det här aktuella fallet ges lånet emellertid ut till det nominella beloppet 100 och det finns ingen skillnad mellan det belopp bolaget erhåller vid lånets början och det belopp som ska återbetalas vid löptidens slut. Någon kapitalrabatt i ordets egentliga bemärkelse uppkommer således inte och den enda ränta som betalas är den löpande räntan som utfästs i skuldebrevet.

Redovisningsrådet har i RR 3 punkt 29 rekommenderat att skillnaden mellan skuldebrevsvärdet (som här understiger nominellt belopp eftersom den löpande räntan är så låg) och nominellt belopp ska periodiseras i bokföringen och behandlas som en räntekostnad. Detta medför emellertid ingen annan bedömning skattemässigt därför att god redovisningssed inte har någon betydelse för frågan om avdragsrätt föreligger eller ej. Jfr. prop. 1999/2000:2, del II, s. 177-180: "När det gäller frågan om skatteplikt eller avdragsrätt överhuvudtaget föreligger saknar däremot räkenskaperna helt materiell betydelse. Detta avgörs enbart enligt de skatterättsliga reglerna utan hänsyn till om en intäkt tagits upp eller ett avdrag gjorts i räkenskaperna." Se även RÅ 1998 ref. 6 (koncernbidrag).

Frågan om avdrag vid emission av konvertibellån har tidigare varit uppe i RÅ 1983 Aa 109 (Electrolux) och i RÅ 1987 Not. 241. Regeringsrätten har också i RÅ83 1:77 I uttryckligen sagt att konverteringsrätten inte i sig utgör någon kostnad för bolaget.

Jfr beträffande optionslån förbudet mot avdrag i 24 kap. 4 § IL som

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

RR:s dom den 20 november 2002, målnr 1431-2002

Teckningsrätter. Emission i två steg.

Teckningsrätter som förfaller ska anses avyttrade och kapitalförlusten får dras av.

Schablonmetoden (20 % av försäljningspriset) får inte tillämpas på teckningsrätter som erhållits på grund av aktieinnehav i bolaget, däremot på sådana som köpts på marknaden.

Då optionsrätter att förvärva aktier i bolaget erhållits p.g.a. aktieteckning har utdelningsbeskattning inte ansetts skolaske då rätterna erhållits från dotterbolag.

Inkomsttaxeringarna 2002-2004

Skatterättsnämndens förhandsbesked, 2002-02-06, emission genom dotterbolag.

RSV överklagade förhandsbeskedet och sökanden bestred ändring.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

Enligt 44 kap. 4 § första stycket 4 IL räknas till avyttring att tiden för utnyttjande av en option löper ut utan att optionen utnyttjas. Enligt andra stycket samma paragraf gäller detsamma för avtal som liknar optioner. En teckningsrätt som utfärdas av ett aktiebolag i samband med en nyemission innefattar en rätt att under en viss tidsperiod förvärva ny aktie i bolaget för ett bestämt pris. Enligt Regeringsrättens mening omfattas en teckningsrätt av bestämmelserna i 44 kap. 4 § IL. Om en teckningsrätt förfaller skall den således anses avyttrad, vilket i sin tur medför rätt till avdrag för eventuellt uppkommen förlust enligt bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster på delägarätter.

Såvitt avser frågorna 6, 8 och 9 gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Vad gäller fråga 10 (delfråga 4) och fråga 13 följer av 48 kap. 13 och 15 §§ IL att schablonmetoden inte är tillämplig på teckningsrätter som grundas på aktieinnehav i bolaget men väl på marknadsnoterade teckningsrätter som erhållits på annan grund. Förhandsbeskedet skall ändras i enlighet härmed.

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 5, 6, 8, 9 och 10, delfråga 5.

Regeringsrätten förklarar, med ändring av förhandsbeskedet beträffande fråga 10, delfråga 4 och fråga 13 att schablonmetoden är tillämplig vid avyttring av teckningsrätter som inte förvärvats på grund av aktieinnehav.

Övriga frågor avvisades.

Ett regeringsråd var skiljaktigt beträffande motiveringen och anförde följande:

"Enligt 44 kap. 4 § första stycket 4 IL räknas till avyttring att tiden för utnyttjande av en option löper ut utan att optionen utnyttjas. Enligt andra stycket samma paragraf gäller detsamma för avtal som liknar optioner. En option definieras i 44 kap. 12 § IL som, såvitt nu är av intresse, en rätt för innehavaren att förvärva aktier till ett bestämt pris. En teckningsrätt som utfärdas av ett aktiebolag i samband med en nyemission innefattar en rätt att under en viss tidsperiod förvärva ny aktie i bolaget för ett bestämt pris. Enligt ordalydelsen av definitionen av begreppet option är teckningsrätter således att anse som optioner. Att detta inte varit avsikten framgår klart av hur teckningsrätter behandlas i andra lagrum, där de omnämns helt fristående från optioner (se 44 kap. 10 § och 48 kap. 2 § IL). Direkt motstridig blir regleringen i 48 kap. 15 § IL, där det anges att schablonmetoden för beräkning av omkostnadsbelopp inte får användas i fråga om optioner in inte heller (kursiverat här) i fråga om sådana teckningsrätter som avses i 48 kap. 13 § IL (sådana som grundar sig på aktieinnehav i bolaget). Enligt Regeringsrättens mening kan därför bestämmelserna i IL om optioner inte anses tillämpliga på teckningsrätter. De får däremot anses omfattade av andra stycket i 44 kap. 4 § IL. Om en teckningsrätt förfaller skall den således anses avyttrad, vilket i sin tur medför rätt till avdrag för eventuellt uppkommen förlust enligt bestämmelserna om avdrag för kapitalförluster på delägarätter.

Såvitt avser frågorna 6, 8 och 9 gör RR samma bedömning som SRN.

Vad gäller fråga 10 (delfråga 4) och fråga 13 följer - som tidigare nämnts - av 48 kap. 13 och 15 §§ IL att schablonmetoden inte är tillämplig på optioner och inte heller på teckningsrätter som grundas på aktieinnehav i bolaget. Då i enlighet med vad tidigare anförts reglerna om optioner inte skall tillämpas på teckningsrätter föreligger inte hinder att använda schablonmetoden i fråga om marknadsnoterade teckningsrätter som erhållits på annan grund än aktieinnehav i bolaget. Förhandsbeskedet skall ändras i enlighet därmed."

Kommentar:

Detta innebär följande.

Erhållandet av teckningsrätter och optionsrätter på grund av aktieinnehav resp. teckning av aktier ska inte inkomstbeskattas. De ska anses anskaffade utan utgift om förvärvet grundar sig på aktieinnehav i moderbolaget.

Om en teckningsrätt förfaller utan att utnyttjas får omkostnadsbeloppet dras av som kapitalförlust. Detta blir aktuellt för teckningsrätter som köpts på marknaden. För sådana som förvärvats p.g.a. aktieinnehav är omkostnadsbeloppet 0 kr (48 kap. 13 § IL).

Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för de aktier som nytecknas genom utnyttjande av teckningsrätter respektive optionsrätter används bestämmelsen i 44 kap. 20 § IL och man räknar samman omkostnadsbeloppet för teckningsrätt/optionsrätt med kostnaden för aktierna.

Schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL (20 % av försäljningspriset) får inte tillämpas på teckningsrätter som erhållits på grund av aktieinnehav i bolaget. Den får däremot tillämpas på sådana teckningsrätter som köpts på marknaden.

Regeringsrätten säger också att schablonmetoden är tillämplig även då avyttringen avser teckningsrätter som förvärvats på båda sätten. Förhandsbeskedet säger däremot inget om hur detta ska ske.

Skillnaden mellan majoritetens motivering och den skiljaktiga meningen är att majoriteten inte tagit ställning till om teckningsrätter ska anses som optioner, annat än beträffande schablonregeln, där teckningsrätter omnämns särskilt. När det gäller tolkningen av bestämmelser i andra lagrum så har de inte uttalat någon uppfattning. Det regeringsråd som var skiljaktigt har emellertid gått längre och anser att teckningsrätter överhuvudtaget inte ska ses som optioner trots att de faller in under definitionens ordalydelse. Uttalandet är visserligen inte prejudicerande men ger viss ledning ändå.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

RR:s dom den 20 november 2002, mål nr 2093-2001

Skadestånd

Partiell återgång av byte? Behandling av realisationsvinst

Inkomstskatt, taxeringsåren 2001-2003

SRN:s fhb den 7 mars 2001 har redovisats i [protokoll nr 18 2001](#).
Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Två regeringsråd var av skiljaktig mening och ansåg att domen, såvitt vad som står under rubrikerna Skälen för Regeringsrättens avgörande och Regeringsrättens avgörande, bort ha följande lydelse:

"Det är tydligt att syftet med försäljningsavtalets föreskrift om att en huvuddel av vederlagsaktierna skulle bli föremål för pantsättning hos ett F närstående utländskt bolag och lämnas till sökandens förfogande först efter viss tids anställning hos A eller annat företag i F-koncernen varit att F önskat försäkra sig om att de anställda i A inte lämnade sina anställningar efter F:s förvärv av företaget. Detta syfte framgår också mera direkt av avtalet genom att de olika kategorier av säljare som samtidigt var anställda i A anges vara föremål för vad som betecknas som en "lock-up" av varierande styrka. Det är vidare tydligt att den valda konstruktionen kommit att utformas på sätt som skett bl.a. för att söka undvika att komma i konflikt med förbudet i 7 kap. 2 § aktiebolagslagen (1975:1385) mot att ett aktiebolag tar emot egna aktier, eller dotterbolag aktier i moderbolag, som pant.

Den pantförskrivning som enligt avtalen skall komma till stånd har

också kommit att bli av särpräglad slag. Panträtt är ju vad som brukar betecknas som en säkerhetsrätt, dvs. den innebär en rätt för panthavaren att när en viss prestation - huvudfordringen - inte erläggs tillgodogöra sig dess värde ur den pantsatta egendomen. Den huvudfordring som det i förevarande mål skulle kunna vara fråga om är ersättning för den skada som F i framtiden skulle komma att lida till följd av att en anställd i A säger upp sig. Det anses visserligen vara möjligt att träffa avtal om panträtt till säkerhet även för framtida, till beloppet tills vidare obestämda, fordringar. Men vad det närmare bestämt här synes vara fråga om är att den eventuellt blivande huvudfordringen, dvs. skadan för F, redan på förhand schablonmässigt bestämts till det vid uppsägningstidpunkten gällande marknadsvärdet av panten. Det innebär i sin tur att ett av panträttens karakteristiska drag saknas, nämligen vad som i 10 kap. 2 § handelsbalken uttrycks så att "varder panten högre värderad, eller försäld, än gälden är; njute då gäldenären det som över är: är panten mindre; fülle han bristen."

Det står emellertid samtidigt klart att försäljningsavtalet innebär att sökanden förvärvar aktier i F som vederlag för sin aktiepost i A. Det förefaller likaså klart att vederlagsaktierna också kommit i sökandens hand, eftersom det av pantförskrivningsavtalet framgår att det åligger sökanden att underrätta den som för hans räkning förvärvar aktierna om pantsättningen. Vidare har sökanden rätt till utdelning och rösträtt för samtliga vederlagsaktier. Hans äganderätt till aktierna kan således inte anses vara inskränkt även om hans rätt att förfoga över en större andel av dem begränsas till följd av pantsättningen. Vidare är det förhållandet att den huvudfordring för vilken pantförskrivning skett är lika med pantens dagsvärde helt enkelt en följd av det schabloniserade sätt på vilket skadeståndet vid kontraktsbrott bestämts i försäljningsavtalet.

Det finns mot nu angiven bakgrund inte tillräckliga skäl att bedöma parternas mellanhavanden på annat sätt än så som de kommer till uttryck i de träffade avtalen. Vid sådant förhållande skall vid den realisationsvinstbeskattning som sker då samtliga vederlagsaktier avyttras det uppskovsbelopp som är knutet till dessa aktier återföras till beskattning. För sökanden kan då en förlust uppkomma.

När det gäller i vilken mån sökanden bör vara berättigad till avdrag för en sådan förlust gör Regeringsrätten följande överväganden.

Sökandens aktier i A utgjorde s.k. kvalificerade andelar. Under den tid som förhandsbeskedet avser utgörs tillämplig lagstiftning dels, såvitt gäller regler om kvalificerade andelar, av 3 § 12 mom. och 3 § 12 a-e mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och, såvitt gäller regler om andelsbyten, av lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten, dels, sedan nu nämnda regler i sak oförändrade förts över till inkomstskattelagen (1999:1229), IL,

av bestämmelser i 57 kap. respektive 49 kap. IL. De särskilda reglerna för beskattning av delägare i fåmansbolag brukar emellertid alltjämt sammanfattande refereras till som 3:12-reglerna efter sin tidigare placering i lagen om statlig inkomstskatt.

Det förhållandet att de nu utbytta aktierna utgjorde sådana kvalificerade andelar som avses i 57 kap. 4 § IL innebär, enligt 57 kap. 12 § samma lag, att av en kapitalvinst på en sådan andel skall i princip 50 procent tas upp i inkomstslaget tjänst. När det gäller andelsbyten föreskrivs i 49 kap. 16 § samma lag att det skall göras en beräkning av de belopp som skulle ha tagits upp i inkomstslaget kapital (kapitalbeloppet) och i inkomstslaget tjänst (tjänstebeloppet) om hela ersättningen skulle ha tagits upp. Kapitalbeloppet och tjänstebeloppet fördelas så på de mottagna andelarna, vederlagsaktierna. De sålunda fördelade beloppen utgör därefter uppskovsbelopp. Det uppskovsbelopp som avser en mottagen andel skall, enligt 49 kap. 19 § samma lag, tas upp som intäkt senast det beskattningsår då äganderätten till andelen övergår till någon annat eller andelen upphör att existera.

Av reglerna om vad som skall tas upp och dras av i inkomstslaget kapital följer att en förlust vid avyttring av vederlagsaktierna får dras av mot den del av uppskovsbeloppet som är kapitalbelopp. Någon motsvarande reglering beträffande den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp finns emellertid inte. Eftersom denna del av uppskovsbeloppet skall tas upp i inkomstslaget tjänst bör övervägas om avdrag för förlusten likväl till någon del kan medges i detta inkomstslag. Huvudregeln vad gäller avdrag, såväl för inkomstslaget tjänst som för kapital, är att utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster skall dras av som kostnad (12 kap. 1 § första stycket och 42 kap. 1 § andra stycket andra meningen IL). Med hänsyn till det samband som föreligger mellan intäkten (tjänstebeloppet) och kostnaden (den förlust som uppkommit för sökanden på grund av inskränkningen av hans rätt att förfoga över de ifrågavarande vederlagsaktierna) bör något hinder mot att anse kostnaden utgöra en avdragsgill utgift i inkomstslaget tjänst inte föreligga (jfr RÅ 1994 not. 41). Rätt till avdrag mot tjänstebeloppet bör därför medges, i vart fall till den del den uppkomna förlusten inte kunnat dras av mot kapitalbeloppet.

En sådan bedömning vinner ytterligare stöd av det förhållandet att den kan sägas motsvara vad som följer av regleringen i rådets direktiv 90/434/EEG av den 23 juli 1990 om ett gemensamt beskattningssystem för fusion, fission, överföring av tillgångar och utbyte av aktier eller andelar som berör bolag i olika medlemsstater, vars föreskrifter de svenska bestämmelserna om uppskov med realisationsvinstbeskattning vid andelsbyten syftar till att införliva. Direktivet reglerar endast s.k. gränsöverskridande transaktioner. Tidigare gällde i Sverige också olika regler beroende på om det var fråga om ett andelsbyte mellan företag hemmahörande i olika

medlemsstater eller ett byte mellan två svenska företag. År 1998 slogs emellertid de två regelsystemen samman. Den enhetliga regleringen kom att utformas med utgångspunkt i den uppskovsteknik som dessförinnan använts vid gränsöverskridande andelsbyten.

Innebörden av regleringen i direktivet är, liksom av motsvarande svenska regler, att själva andelsbytet inte föranleder beskattning av mottagaren av vederlagsaktier utan att beskattningen skjuts upp till det senare tillfälle då dessa aktier i sin tur avyttras. Den teknik som direktivet anvisar för att uppnå det resultatet brukar betecknas kontinuitetsprincipen (roll-over relief). Den skattepliktiga kapitalvinsten, som automatiskt kommer att innefatta den värdeökning som under tiden fram till andelsbytet skett på de aktier som bytts bort, räknas då fram när vederlagsaktierna avyttras. Regleringen i inkomstskattelagen innebär emellertid att den skattepliktiga kapitalvinsten på de aktier som bytts bort räknas fram redan vid tidpunkten för andelsbytet och att därvid ett uppskavsbelopp fastställs som återförs till beskattning när vederlagsandelarna avyttras. Det framgår av de förarbeten som föregått vissa ändringar i lagstiftningen på området att den valda tekniken betingats av möjligheten att tillämpa 3:12-reglerna vid den uppskjutna beskattningen (se prop. 1994/95:52 s. 37 och prop. 1998/99:15 s. 178 f).

Det har ansetts att direktivet väl ställer krav på att ett andelsbyte inte skall utlösas omedelbar beskattning men inte hindrar medlemsstaterna att välja olika tekniska lösningar (se t.ex. prop. 2001/02:46 s. 61). Regeringsrätten konstaterar att oavsett hur därmed må förhålla sig bör, när en nationell lagstiftning reglerar både fall som omfattas av ett direktiv och liknande fall som inte omfattas, t.ex. på grund av att de inte berör företag från flera medlemsstater, en tolkning av lagstiftningen även i det senare fallet utgå från vad som följer av direktivet. Så långt möjligt skall alltså lagen tolkas i överensstämmelse med direktivet (RÅ 2000 ref. 23).

Mot bakgrund härav - särskilt det förhållandet att det av tidigare praxis framgår att utrymme finns för att medge avdrag under inkomst av tjänst för en kostnad av ett slag som inte på något avgörande sätt skiljer sig från den nu aktuella - bör en skattskyldig, som i utbyte mot kvalificerade aktier erhållit vederlagsaktier och får vidkännas en förlust vid avyttringen av vederlagsaktierna till följd av att han saknat möjlighet att förfoga över dem, medges rätt att dra av förlusten mot den del av uppskavsbeloppet som är tjänstebelopp till den del som förlusten inte kunnat dras av mot den del av uppskavsbeloppet som är kapitalbelopp.

Vad så slutligen gäller frågan om den skattemässiga behandlingen av det skadestånd som sökanden har att betala till F om han lämnar sin

anställning i förtid har det upplysts att den ersättning som F utgav för aktierna i A var oberoende av om säljaren förpliktades att kvarbli i anställningen eller inte. Skadeståndssanktionen synes således inte ha påverkat priset för aktierna i A och kan inte heller anses utgöra en kostnad för sökandens förvärv av anställningsinkomst från F. Avdrag för den kostnad som skadeståndet utgör kan därför inte göras vid kapitalbeskattningen eller vid beskattningen av sökandens inkomst från F. Om sökanden däremot tvingas utge skadestånd för att kunna tillträda en anställning hos annan arbetsgivare bör skadeståndet kunna betraktas som en kostnad för den nya inkomstens förvärvande och således vara avdragsgill vid beskattningen av inkomsten i den nya anställningen.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar att de ställda frågorna sammantagna bör besvaras så, att om sökanden slutar sin anställning före den i punkt 7.9 i försäljningsavtalet angivna tidpunkten skall, vid den avyttring av aktier i F som enligt avtalet då skall äga rum, realisationvinstbeskattningen ske med återförande av fastställt uppskovsbelopp knutet till dessa aktier. Om en förlust uppkommer vid försäljningen till följd av att sökanden dessförinnan saknat möjlighet att förfoga över aktierna, äger dock sökanden rätt att dra av förlusten mot den del av uppskovsbeloppet som är tjänstebelopp till den del förlusten inte kunnat dras av mot den del av uppskovsbeloppet som är kapitalbelopp. Det skadestånd som sökanden kan ha att utge om han frånträder sin anställning i förtid är avdragsgillt endast vid beskattningen av inkomst från en ny anställning under förutsättning att sökanden tvingats betala skadeståndet för att kunna tillträda den nya anställningen."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

RR:s dom den 18 november 2002, mål nr 826-1999

Fråga om vilken period ett avdrag för ingående skatt ska hänföras till

Det kan inte anses strida mot god redovisningssed - vad gäller rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt - att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän påföljande månad; detta under förutsättning

att systemet tillämpas konsekvent.

Mervärdesskatt, redovisningsperioden januari-februari 1994

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

Bolaget X har i sammandrag anfört bl.a. följande. Det åligger samtliga bolag inom koncernen att varje månad upprätta och avrapportera periodbokslut, som sedan sammanställs på koncernnivå. Vid upprättandet av månadsbokslutet periodiseras samtliga kostnader och intäkter till leveransmånaden för att ge en korrekt bild av resultatutvecklingen. Detta är samma förfarande som tillämpas vid upprättande av årsbokslut och det säkerställer en bokföringsmässigt korrekt intäkts- respektive kostnadsredovisning vid månadsrapporteringen. Även mervärdesskatten, såväl ingående som utgående, redovisas i leveransmånaden. Enligt Bokföringsnämndens tolkning av den tidigare tillämpliga bokföringslagen (1976: 125) får lagen, med utgångspunkt i att den reglerar senaste tidpunkten för bokföringsskyldighetens inträde, förstås så att det står den bokföringsskyldige fritt att omedelbart bokföra en affärshändelse vid fordrans eller skuldens uppkomst, dvs. vid leveranstillfället. Skattemyndigheten har vägrat bolaget avdrag för ingående mervärdesskatt i redovisningsperioden januari - februari 1994 med X kr, hänförligt till fyra leverantörsfakturer. Beslutet har sedan fastställts av länsrätten och kammarrätten, varvid Kammarrätten hänvisade till det s.k. Cloetta-målet (RÅ 1998 not 50).

Vid bolagets överklagande till Regeringsrätten har bolaget framställt följande yrkanden. I första hand yrkas att mervärdesskatten för perioden januari - februari 1994 ska bestämmas enligt lämnad deklaration samt att påfört skattetillägg ska undanröjas. I andra hand yrkas att utgående mervärdesskatt, vilken redovisats i nyssnämnda period men där fakturan utfärdats först i mars, istället ska redovisas i perioden mars- april 1994 och att detta beaktas vid fastställande av underlag för skattetillägg, varvid påfört skattetillägg ska undanröjas. I tredje hand yrkas att skattetillägget efterges och - slutligen även ersättning för bolagets kostnader i målet.

Riksskatteverket (RSV) har inför Regeringsrätten anfört bl. a. följande. RSV tillstyrker att bolaget för redovisningsperioden januari - februari 1994 medges avdrag för ingående skatt med Y kr avseende faktura 3 och med Z kr avseende faktura 4 samt att motsvarande del av skattetillägget undanröjs men hemställer att besvären i övrigt lämnas utan bifall. Beträffande faktura 1 som både har fakturadatum och orderdatum 94-03-02 dvs. efter den aktuella redovisningsperioden bör reglerna i artikel 10 och 17 i det sjätte mervärdesskattedirektivet beaktas vid tolkningen av ML:s redovisningsregler. Avdragsrätt föreligger därför inte för den i faktura 1 angivna ingående skatten under redovisningsperioden januari -

februari 1994. Beträffande faktura 2 får RSV påpeka att momsregistreringsnummer saknas i fakturan, vilket är ett obligatoriskt krav enligt 11 kap. 5 § mervärdesskattelagen. Denna brist är en omständighet som förtar bolaget från avdragsrätt. Bolagets yrkande om kostnadsersättning bör bestämmas utifrån rättshjälpstaxan.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av 17 § första och tredje styckena lagen (1968:430) om mervärdesskatt, som är tillämplig i målet, framgår att en skattskyldig vid redovisning av skatt får göra avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv för verksamhet som medför skattskyldighet. Rätt till avdrag föreligger för den redovisningsperiod då förvärvet enligt god redovisningssed borde ha bokförts. Motsvarande bestämmelser finns numera i 13 kap. 16 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), där det föreskrivs att ingående skatt skall dras av för den redovisningsperiod under vilken den som förvärvar en vara enligt god redovisningssed har bokfört eller borde ha bokfört förvärvet.

Regeringsrätten har i ett tidigare mål om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt (RÅ 1999 ref. 16) uttalat att det inte kan anses strida mot god redovisningssed att i redovisningen hänföra fakturor avseende leveranser/tillhandahållanden under en viss månad till den månaden trots att fakturorna inte inkommer förrän i början av den påföljande månaden; detta under förutsättning att systemet tillämpas konsekvent.

Regeringsrätten gör följande bedömning

I målet får anses utrett att bolaget mottagit samtliga de leveranser som avses i fakturorna 1 - 4 före utgången av februari 1994. Vidare har bolaget uppgett att man genomgående i sin redovisning hänför fakturor till den tidpunkt då varor tas emot respektive levereras. Vad som förekommit i målet ger inte anledning att ifrågasätta denna uppgift. Med hänsyn till att målet i underinstanserna avsett endast frågan om vilken period ett avdrag för ingående skatt skall hänföras till lämnar Regeringsrätten Riksskatteverkets invändning om utformningen av faktura 2 utan avseende. Bolaget bör därför ha rätt att under redovisningsperioden januari - februari 1994 göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som är att hänföra till fakturorna 1 - 4. Av detta följer också att det inte finns någon grund för att påföra bolaget skattetillägg.

Bolaget har i Regeringsrätten vunnit helt bifall till sitt förstahandsyrkande och är därför berättigat till ersättning för kostnader i Regeringsrätten. Ersättningen bör bestämmas till det av bolaget yrkade beloppet.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten bifaller, med upphävande av underinstansernas avgöranden, bolagets talan och förklarar att bolaget har rätt till avdrag för den ingående mervärdesskatt som är hänförlig till fakturorna 1 - 4 under redovisningsperioden januari - februari 1994 samt undanröjer det påförda skattetillägget.

Kommentar:

Det kan noteras att Regeringsrätten, genom att lämna RSV:s invändning i målet om utformningen av faktura 2 utan avseende, ansett invändningen utgöra en otillåten taleändring.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

RR:s dom den 21 november 2002

Marknadsvärdet har ansetts utgöra anskaffningsvärde på vederlagsandelar i ett danskt bolag vid försäljning av verksamhet vid fast driftställe i Danmark till bolaget

Inkomstskatt. Taxeringsåren 2002-2004

AB X bedriver verksamhet i en dansk filial som konstituerar fast driftställe i Danmark. Bolaget planerar att med retroaktiv verkan överföra hela sin näringsverksamhet, som bedrivs i Danmark, till ett i Danmark hemmahörande bolag i utbyte mot aktier i detta bolag. Överlåtelsen avses ske till marknadspris och AB X kommer att äga alla aktierna i det danska bolaget.

Av förutsättningarna i ansökan om förhandsbesked framgår att Danmark med skatterättslig verkan från år 1992 implementerade EG:s fusionsdirektiv. Om de regler som införts genom implementeringen av direktivet inte hade genomförts skulle den tänkta transaktionen utlösa beskattning i Danmark.

Den fråga som AB X ställer och som kommer att prövas av Regeringsrätten lyder: Kommer AB X att anses ha anskaffat aktierna för nettovärdet av den avyttrade näringsverksamheten såsom det definieras i 38 kap. 13 § IL eller för marknadsvärdet eller för något annat värde?

Skatterättsnämndens majoritet lämnade den 25 februari 2002 följande

FÖRHANDBESKED

Sökandebolagets andelar i det danska bolaget ska anses ha anskaffats för belopp motsvarande skillnaden mellan tillgångarnas i filialen skattemässiga värden och de skattemässiga värdena på de till filialen hänförliga skulderna och förpliktelserna.

MOTIVERING

Avyttringen är en sådan överlåtelse av tillgångar som avses i det s.k. fusionsdirektivet (90/434/EEG). Artikel 10 p. 2 i direktivet har lett till att bestämmelserna som numera återfinns i 38 kap. 19 § och 37 kap. 30 § IL införts. Sökandebolaget har på sätt som anges i de bestämmelserna rätt till avräkning av den skatt som skulle ha betalats om avyttringen hade beskattats i Danmark.

Rätten till avräkning av fiktiv utländsk skatt enligt 37 kap. 30 § IL är ett av två likställda alternativ för en underlåten beskattning enligt 38 kap. 1L av en avyttring av verksamhet. Av samma skäl som föranlett bestämmelsen i 38 kap. 13 § IL bör en avyttring av det nu aktuella slaget leda till att de mottagna andelarna anses anskaffade för den överlåtna verksamhetens skattemässiga värde.

En ledamot var av skiljaktig mening och anförde följande.

Vid byte av tillgångar gäller som grundläggande princip i beskattningshänseende att tillgångar anses avyttrade för ett belopp motsvarande värdet av erhållen valuta. Omvänt gäller att erhållen valuta tas upp till sitt marknadsvärde eller till marknadsvärdet av den avyttrade tillgången. Denna princip har brutits i ett fall. Sålunda gällde enligt lagen (1994:1854) om inkomstbeskattning vid gränsöverskridande omstruktureringar inom EG att anskaffningsvärdet av vederlagsandelarna skulle utgöras av det skattemässiga nettovärdet av den överlåtna verksamheten. En sådan regel saknas i EG:s fusionsdirektiv men infördes likväl i den svenska lagstiftningen. Därigenom åstadkoms att den skatteskuld på vederlagsandelarna som uppkom genom överlåtelsen blev den samma som om överlåtelsen i stället skett genom en underprisöverlåtelse - en transaktion där anskaffningskostnaden för aktierna i det övertagande företaget inte berörs. Genom lagstiftningen i övrigt uppnåddes att överlåtelsen inte behövde redovisas till och beskattas efter sitt marknadsvärde, utan den latent vinsten hos överlåtande företag kunde överföras till det övertagande företaget och där tas till beskattning i sinom tid. Denna s.k. dubbla kontinuitet överfördes till det generella uppskovssystem

som infördes genom lagen (1998:1603) om beskattning vid fusion, fission och verksamhetsöverlåtelse, vilken numera - såvitt gäller verksamhetsavyttringar - överförts till 38 kap. IL. Lagen är (liksom sina föregångare) tillämplig endast om transaktionen företas mellan skattesubjekt som är skattskyldiga i Sverige för den överlåtna verksamheten.

Dessa regler är inte tillämpliga i förevarande fall, eftersom den aktuella verksamheten bedrivs i Danmark och skall överföras till ett danskt företag. Det säljande företaget (sökandebolaget) är svenskt och skall redovisa transaktionen till marknadspris. Den förutsättning som motiverade tillkomsten av regeln om den dubbla kontinuiteten vid verksamhetsöverlåtelse föreligger således inte: i beskattningshänseende skall transaktionen ske och får inte redovisas annat än till marknadspris (14 kap. 19-20 §§. Den omständigheten att Danmark har implementerat EG:s fusionsdirektiv och därför medger uppskov med beskattningen eller medger att beskattningen sker hos det övertagande företaget kan enligt min mening inte medföra att Sverige tillämpar regeln om den dubbla kontinuiteten även på detta fall. Sverige bör inte utan stöd i lag kunna skärpa aktievinstbeskattningen därför att ett annat land avstår från eller skjuter upp sin beskattning av en inkråmstransaktion - en transaktion som inte kan företas på det sätt som föranledde införandet av regeln om den dubbla kontinuiteten.

För att underlätta omstruktureringar inom EU har Sverige åtagit sig att medge avräkning för den skatt som skulle ha utgått i Danmark om uppskov inte skulle ha medgetts där. Värdet av detta åtagande - som för företaget endast innebär en skattecredit vid den danska beskattningen - skulle omintetgöras om Sverige tar ut en skatt på (den framtida) aktieöverlåtelsen genom att förvärvspriset på aktierna inte får bestämmas till marknadsvärdet. Någon svensk skatt på inkråmstransaktionen skulle i praktiken inte utgått ens om transaktionen vid den danska beskattningen räknades av till marknadspris, eftersom den danska skatten då skulle ha avräknats från svenska skatten. Om sökandebolaget anses ha förvärvat vederlagsaktierna till ett värde motsvarande det bokförda nettovärdet av överlåtna tillgångar, skulle den ekonomiska konsekvensen av verksamhetsavyttringen därmed bli ett tillkommande svenskt skattekrav på kapitalvinsten på de mottagna vederlagsaktierna. Transaktionen skulle då varit lönsammare att genomföra till marknadspris med full beskattning i Danmark hos säljarföretaget med rätt till avräkning för betald dansk skatt vid den svenska taxeringen. Om den överlåtna verksamheten i den danska filialen skulle omsättas snabbt är dessutom värdet av den danska skattecrediten obetydligt.

Jag anser att i avsaknad av uttrycklig lagstiftning om annat skall anskaffningskostnaden för vederlagsaktierna utgöras av aktiernas marknadsvärde.

AB X överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten med ändring av svaret skulle besluta att anskaffningsutgiften för vederlagsaktierna ska utgöras av aktiernas marknadsvärde.

RSV avstyrkte bifall till överklagandet.

REGERINGSRÄTTENS DOM

Regeringsrättens majoritet ändrade Skatterättsnämndens förhandsbesked i nu aktuell del och förklarade att aktierna skall anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

I 38 kap. IL finns bestämmelser om undantag från omedelbar beskattning när ett företag avyttrar tillgångar till ett annat företag genom en verksamhetsavyttring. Bestämmelserna innebär att, under vissa förutsättningar, det företag som avyttrar samtliga tillgångar i sin näringsverksamhet mot en marknadsmässig ersättning i form av andelar i det köpande företaget inte behöver ta upp ersättningen till beskattning. Det köpande företaget inträder i princip i det säljande företagens skattemässiga situation. Vidare gäller, i de fall nyssnämnda bestämmelser skall tillämpas, enligt 13 § i kapitlet att de av det säljande företaget mottagna andelarna i det köpande företaget skall anses anskaffade för det skattemässiga nettovärdet av den avyttrade verksamheten.

Ett av villkoren för att de nämnda bestämmelserna skall få tillämpas är enligt 38 kap. 7 § IL att det köpande företaget omedelbart efter avyttringen skall vara skattskyldigt i Sverige för inkomst av sådan näringsverksamhet som det säljande företaget beskattats för. Eftersom det danska bolaget inte kommer att träffas av en sådan beskattning i Sverige, är det angivna villkoret inte uppfyllt i nu aktuellt mål. Bestämmelserna i 38 kap. 13 § IL om anskaffningsutgiften för mottagna andelar är således inte tillämpliga. Några andra särskilda bestämmelser om bestämmande av anskaffningsutgift i ett fall som detta finns inte heller.

Transaktionen mellan AB X och det danska bolaget kan karaktäriseras som ett byte. Grundregeln inom inkomstbeskattningen vid byte av tillgångar är att de mottagna tillgångarna skall anses anskaffade mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet av de avyttrade tillgångarna (jfr 61 kap. 2 § IL). Till de givna förutsättningarna i målet hör också att avyttringen avses ske till marknadspris. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att

frånga den nyss angivna grundregeln. Det förhållandet att beskattningen av AB X på grund av avyttringen kan komma att elimineras eller lindras genom bestämmelserna om avräkning av fiktiv skatt i 38 kap. 19 § IL föranleder inte någon annan bedömning.

Av det anförda följer att de mottagna aktierna skall anses anskaffade för ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den avyttrade verksamheten.

En ledamot gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens beslut i den del det överklagats.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 18 november 2002 mål nr 3759-2000

Gammeldansförening

Gammeldansförening har inte ansett ha huvudsakligen allmännyttigt ändamål och är därför oinskränkt skattskyldig.

B Gammeldansförening bedriver kursverksamhet och anordnar vid sidan av denna också danskvällar samt årligen en julfest. Föreningens intäkter består av entré- och kursavgifter (97% av de totala intäkterna) samt medlemsavgifter. SKM ansåg föreningen vara oinskränkt skattskyldig då verksamhetens inriktning på nöjes- och sällskapsdans inte uppfyller kraven på skattebefrielse (jfr RÅ 1980 Aa 128 och RÅ 1985 Aa 147).

LR avslög föreningens överklagande med hänvisning till praxis.

KR gör samma bedömning som LR.

Kommentar:

Det bör observeras att det går en skiljelinje mellan å ena sidan:
- nöjesdansföreningar (kännetecken: annonserar kontinuerligt på tidningarnas nöjessidor, har inte statliga/kommunala bidrag, har inträdes/entréavgifter som hos vissa föreningar går under benämningen kursavgifter som sin huvudsakliga inkomstkälla) och
- sådana dansföreningar som har annan karaktär, nämligen föreningar för folkdans och danskonst (kulturellt ändamål; uppbär som regel kommunala bidrag, antalet danskonstföreningar är få;

antalet föreningar för främjande av folkdans är relativt stort) och danssportföreningar (idrottsligt ändamål; tillhör RF; uppbär som regel kommunala bidrag, antalet danssportföreningar är relativt få). De förra är alltså enligt vad som får anses vara fast praxis oinskränkt skattskyldiga medan de senare, förutsatt att de uppfyller övriga villkor i 7 kap. 1 L, är inskränkt skattskyldiga.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

**KR:s i Stockholm dom den 11 november 2002, mål nr.
3644/3645-1999**

Ej verklig förlust/skuld för fysisk person

En fysisk person har deltagit i ett upplägg bestående av bl.a. förvärv av en sälj- och en köption med en begränsning avseende total framtida värdestegring. Förvärvet finansierades med ett lån som bara kunde användas till aktuella optioner och som vid förlust inte behövde betalas tillbaka. Domstolen ansåg att någon verklig förlust inte uppkommit.

Inkomst- och förmögenhetstaxeringen 1994

Av utredningen i målet framgick bl.a. att en fysisk person, P, öppnat en depå hos en bank där han 24 november 1993 satte in 28 000 kr. Därefter köpte han två OTC (ej noterade) ränteoptionskontrakt, en köption och en säljoption. Premie skulle betalas den 26 november 1993 och köpeskillingen för vardera av kontrakten uppgick till ca 1,6 miljoner kr, totalt ca 3,2 miljoner kr. Den underliggande kursen för bestämmande av optionernas värde baserades på OM:s marknadsnoteringar, OMR10 mars termin. De förvärvade optionerna var begränsade genom så kallade cap-klausuler vilket innebar att de tillsammans inte kunde bli mer värda än anskaffningsvärdet plus ränta under investeringsperioden. P finansierade köpeskillingen genom att uppta ett lån hos ett bolag om ca 3,2 miljoner kr. Lånet villkorades till att enbart kunna användas vid förvärvet av de aktuella optionerna. Samma dag som betalning skulle erläggas tillgodofördes lånebeloppet på P:s depå. Enligt upprättat kreditavtal mellan P och kreditgivaren skulle optionskontrakten inläggas i depå hos banken. Depån hade öppnats uteslutande för dessa transaktioners skull och var pantsatt för kreditgivarens räkning. I kreditavtalet inskrevs vidare en så kallad tillbakaträdesklausul med innebörd att P:s ansvar

för återbetalning av lån plus ränta begränsades till värdet på hans depå hos banken vid lånets förfallodag den 25 februari 1994, vilket även motsvarade de förvärvade optionernas likviddag. Den 26 november 1993 avyttrades den ena av optionerna för ca 16 000 kr då den förlorat merparten av sitt värde. Förlust uppkom därmed med ca 250 000 kr. Den 21 december 1993 avyttrades den andra optionen genom vad som uppges vara en terminsaffär med betalningsdatum den 25 februari 1994. Försäljningspriset för denna uppgick till ca 270 000 kr. Mot bakgrund av de transaktioner som genomförts på depån kunde kreditgivaren inte erhålla full återbetalning. Den del av lånet som inte kunde återbetalas via depån uppgick till ca 260 000 kr med rätt till eftergift i enlighet med tillbakaträdesklausulen i låneavtalet.

P yrkade i sin deklaration avdrag för realisationsförlust med ca 250 000 kr och avdrag för skuld vid förmögenhetstaxeringen med 3,2 miljoner kr.

SKM vägrade medge båda avdragen. Vidare beslutade man att inte ta upp redovisad ränteintäkt från banken samt redovisad behållning hos banken med smärre belopp. Motiveringen var att P tillhandahållits en realisationsförlust med ca 250 000 kr med en egen förlorad kapitalinsats på endast 28 000 kr netto. Upplägget medförde vidare att han kunde reducera deklarerad förmögenhet med 3,2 miljoner kr. SKM anförde i första hand att det rört sig om avdragsköp, i andra hand att någon verklig förlust/skuld inte uppkommit.

P överklagade. Han anförde bl.a. att klausuler som begränsar återbetalningsskyldigheten till värdet på panten är civilrättsligt oantastliga. Realisationsförlusten var reell eftersom försäljningssumman understeg köpesumman med förlustbeloppet. Först under 1994 utnyttjade han tillbakaträdesklausulen.

LÄNSRÄTTEN

Länsrätten fann att transaktionerna som sådana fick godtas, dvs. att det inte var fråga om ett rent avdragsköp, men att förlusten/skulden inte kunde anses som verklig eftersom P inte behövde stå för den slutligt.

P överklagade till Kammarrätten.

KAMMARRÄTTEN

Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att de i målet aktuella transaktionerna får godtas sådana som de kommer till uttryck i de handlingar som presenteras i målet.

Avdrag för den i målet aktuella realisationsförlusten kan dock, såsom länsrätten anfört, endast medges om förlusten är verklig.

Det är P som skall visa, eller i vart fall göra sannolikt, att han har lidit en verklig förlust i anledning av handeln med optioner, att en vid förmögenhetstaxeringen avdragsgill skuld förelegat till kreditgivaren och även att förlusten respektive skulden har uppgått till yrkade belopp.

Det anskaffningsvärde P vill tillgodogöra sig på de aktuella optionerna utgörs av upplånade medel. Kreditgivare var ett bolag.

Länsrätten har ifrågasatt om inte P kompenseras för den realisationsförlust som skulle komma att bli resultatet av de genomförda transaktionerna redan i och med avfattningen av det kreditavtal som legat till grund för finansieringen av transaktionerna.

P gör numera gällande att han återbetalat lånet till kreditgivaren i sin helhet inklusive ränta. Han har således inte utnyttjat den tillbakaträdesklausul i kreditavtalet som begränsade hans återbetalningsskyldighet till värdet av hans depå hos banken per lånets förfallodag den 25 februari 1994.

Av kontoutdrag från banken framgår att ca 3,2 miljoner kr överförts från P:s depåkonto till det långivande bolaget den 25 februari 1994 varefter P:s konto sattes i skuld. På kontoutdraget finns samma dag en händelse kallad "Eftergivelse av lån" med ca 260 000 kr. Depåkontot har därefter nollställts.

Det anskaffningsvärde P vill tillgodogöra sig på de aktuella optionerna utgörs fortfarande av upplånade medel vilka P helt i enlighet med det ursprungliga avtalet i realiteten inte behövt återbetala.

Kammarrätten anser inte att de uppgifter som numera åberopats föranleder någon annan bedömning än den som länsrätten gjort, nämligen att P inte har åsamkats någon vid taxeringen avdragsgill realisationsförlust och att det inte har förelegat någon vid förmögenhetstaxeringen avdragsgill skuld.

Kommentar:

Domstolarna har i detta fall inte ansett att situationen var att bedöma som avdragsköp. Då någon egentlig förlustrisk inte förelåg har man däremot ansett att P inte gjort någon verklig förlust och heller inte ådragit sig någon verklig skuld.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

KR:s i Stockholms dom den 25 november 2002, mål nr 3156-2002

Vid avyttring av andel i bostadsrätt har den s.k. delningsprincipen tillämpats.

Vid överlåtelse av andel i bostadsrätt har försäljningspriset understigit marknadspriset på den överlåtna andelen. Delningsprincipen har då tillämpats på så sätt att en mindre del ansetts såld och resten överlåten genom gåva. Detta har inneburit att en reavinst uppkommit hos säljaren på den sålda delen.

Inkomsttaxeringen 1999

L avyttrade genom överlåtelseavtal år 1998 35 % av sin bostadsrätt till sin sambo. Härefter kom parterna att äga 50 % vardera vilket varit den ursprungliga avsikten med förvärvet. Beroende på finansieringsförutsättningar uppgick L:s ursprungliga ägarandel till 90 % medan resterande 10 % belöpte på sambon. Under år 1992 överlät L 5 % till sambon som ett första steg för att nå hälftendelägarskap. Ursprunglig anskaffningskostnad uppgick till 1 500 000 kr motsvarande 12 500 kr per kvm. Bostadsrätten omfattade 120 kvm. Vederlaget för nu överlåtna 35 % bestämdes till 525 000 kr motsvarande 42 kvm x 12 500 kr. Enligt L:s beräkningar medförde överlåtelsen således vare sig vinst eller förlust.

Beroende på en positiv prisutveckling, som av skattemyndigheten ansågs motsvara ett marknadspris per kvm på 23 000 kr, ansåg skattemyndighet att 54,28 % av bostadsrätten var överlåten genom köp och 45,47 % genom gåva. Efter avdrag för omkostnadsbelopp med 285 000 kr dvs (54,28 % x 525 000) bestämde SKM realisationsvinsten till 240 000 kr varav skattepliktig del 120 000 kr.

L överklagade till Länsrätten och yrkade att bli taxerad enligt deklARATION. L hänvisade till att överlåtelse skett genom avyttring och då skulle delningsprincipen inte gälla. Vidare att överlåtelse inte skett till ett pris understigande marknadsvärdet samt att det inte funnits en avsikt till förmögenhetsöverföring.

Länsrätten hade i överklagandet även att ta ställning till ett av skattemyndigheten accepterat värderingsintyg innebärande att

marknadsvärdet kunde beräknas till
17 000 kr per kvm.

Länsrätten hänvisade inledningsvis till RÅ 1988 ref. 22 där Regeringsrätten tillämpat delningsprincipen vid avyttring av bostadsrätt. Länsrätten uttalade därefter att det inte är avgörande ifall det uppkommer en vinst eller förlust vid tillämpning av denna princip. Vidare att det saknar betydelse om det funnits avsikt att öka mottagarns förmögenhet eller inte. Länsrätten accepterar dock att vinstberäkning sker utifrån att marknadsvärdet uppgår till 17 000 kr per kvm. Detta innebär att 73 % (12 500/17 000) av bostadsrätten ansågs överlåtten genom köp och resterande del genom gåva. Omkostnadsbeloppet beräknades till 383 250 kr (73 % x 525 000). Realisationsvinsten härefter 141 750 kr varav skattepliktig del 70 875 kr.

L överklagade till KR och hävdade att det inte fanns någon tillämplig praxis att åberopa eftersom hans överlåtelse inte medfört förlust.

KR gjorde ingen annan bedömning än länsrätten och avslog överklagandet.

Kommentar:

Förutsättningarna i RÅ 1988 ref 22 var att en person hade för avsikt att köpa en bostadsrätt för 210 000 kr för att sedan överlåta den till sin dotter för 70 000 kr. Nominellt uppkom således en förlust. Genom tillämpning av delningsprincipen gjordes emellertid uppdelning i en avyttringsdel och en gåvodel. Om marknadsvärdet inte förändrats mellan ursprungligt köp och följande överlåtelse uppkom vare sig vinst eller förlust.

Delningsprincipen ska alltså tillämpas också när det inte uppkommer en nominell förlust.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 27 november 2002

Erhållande av fler andelar i värdepappersfond utan vederlag

I en värdepappersfond kan man välja om man vill ha andelar som ger årlig utdelning eller om man vill ha andelar som inte ger utdelning. Eftersom andelar alltid ska vara lika mycket värda måste innehavare av andelar som inte ger utdelning erhålla fler andelar i samband med utdelningen. Detta ska inte beskattas och de nya andelarna ska anses anskaffade utan utgift.

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

Den aktuella fonden är en nationell fond enligt 3 § lagen (1990:1114) om värdepappersfonder. Den förvaltas av ett fondbolag. I fonden finns två slag av andelar, A och B. Fondandel A ger ingen utdelning, medan fondandel B ger utdelning.

Den månatliga ersättningen till fondbolaget för förvaltning och administration kan vara olika mellan olika andelar. Vidare innebär utdelningen på B-andelarna att andelen i förmögenheten efter utdelningen inte är lika stor för dessa andelar som för A-andelarna. Detta innebär att antalet andelar måste räknas om för vissa andelsägare så att alla andelar blir lika mycket värda.

Finansinspektionen har godkänt förfarandet.

FRÅGOR

Vad blir skattekonsekvensen för de andelsägare som tilldelas ytterligare andelar

- a) på grund av den resultatbaserade ersättningen?
- b) i syfte att förhindra att det i fonden investerade kapitalet omfördelas till ägare av andelar B på grund av att andelsägare B (men inte andelsägare A) har erhållit utdelning från fonden?

FÖRHANDBESKED

Bolaget skall inte i något av de omfrågade fallen beskattas för att det tilldelas nya andelar i fonden. De nya andelarna skall anses anskaffade utan utgift.

MOTIVERING

Genom förfarandena kommer bolaget att få nya andelar i fonden. Det totala värdet av dess fondandelar kommer dock inte att förändras. Med hänsyn härtill och till att bolaget genom förfarandena inte erhåller någon utdelning från fonden kan någon skattepliktig inkomst inte anses uppkomma för bolaget.

Det totala omkostnadsbeloppet för bolagets andelar påverkas inte av förfarandena. De nya andelarna får därför anses anskaffade utan utgift.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

Den vanliga rutinen är att fonden ger utdelning till alla andelsägare och sedan omgående återinvesterar den i nya andelar. Beskattning för utdelning ska i så fall ske hos andelsägaren och det utdelade beloppet läggs till anskaffningsutgiften för andelarna i fonden. Se RÅ 1994 ref. 45.

I detta fall finns emellertid både andelar som ger utdelning och andelar som inte ger utdelning i fonden. Om B-andelarna ger utdelning kommer deras andel i fondens förmögenhet att minska jämfört med A-andelarnas. För att alla andelar ska vara lika mycket värda måste man därför räkna om antalet A-andelar. Det innebär att innehavare av A-andelar får flera sådana andelar än de hade före omräkningen. Det innebär emellertid inte att dessa innehavare fått någon utbetalning från fonden som ska utdelningsbeskattas eller att deras totala innehav i fonden ökat i värde. De har inte heller skjutit till medel till fonden för att förvärva de nya andelarna. Förfarandet får därför närmast anses jämförbart med en split eller en fondemission beträffande aktier, dvs. att samma andel i fonden har delats upp på fler andelar. Några konsekvenser vad gäller beskattningen uppkommer därför inte.

Vad gäller den differentierade förvaltningskostnaden så innebär inte heller den att några medel utbetalats från fonden till andelsägaren utan tvärtom har medel tagits från hans andel. Den andelsägare som haft en mindre kostnad blir inte heller berikad av förfarandet. Utdelningsbeskattning kommer därför inte ifråga utan situationen är jämförbar med den ovan redovisade beträffande den differentierade utdelningen och några skattekonsekvenser uppkommer inte.

Man frågade inte om byte från A-andel till B-andel eller vice versa innebär avyttring.

Att nationella fonder behandlas som andra värdepappersfonder framgår av RÅ 1996 ref. 32 och prop. 1999/2000:2, del 2, s. 453.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 19 november 2002

Kongressarrangörs tillhandahållande av tjänster

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 juni 2002 -
den 31 maj 2005*

Fråga om de tjänster som en kongressarrangör tillhandahåller utländska deltagare, i form av seminarier, diskussioner i s.k. workshops m.m., utgör sådana informationstjänster som omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 7 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X har för avsikt att som arrangör organisera och genomföra kongresser där olika föreläsare och forskare kommer att lämna information och sprida sina expertkunskaper i olika vetenskaper och ämnesområden. Deltagarna i bolagets kongresser kommer från Sverige, andra EG-länder och från tredje land. Bolaget kommer att skicka ut inbjudan till olika organisationer, företag, och privatpersoner som kan förväntas vara intresserade av det aktuella ämnet och avtal kommer att träffas direkt mellan bolaget och deltagarna. Kongressprogrammet kommer att innehålla föreläsningar och eventuellt även möjligheter till diskussion av aktuellt ämne genom s.k. work-shops. För deltagandet i kongressen uttas en deltagaravgift. För deltagaravgiften tillhandahålls öppnings- och välkomstceremoni (med enklare slag av förtäring/buffé), deltagande i samtliga seminarier som hålls på konferensen, konferensprogram och anteckningsblock, förfriskningar (kaffe, te) samt transport mellan hotell och kongresslokalen. När kunden anmält sig som deltagare i en viss kongress kommer bolaget att tillhandahålla samtliga nämnda komponenter och det pris kunden får betala är detsamma oavsett om kunden deltar i buffén och/eller utnyttjar möjlighet till transfer från hotellet.

Mot denna bakgrund ställde bolaget följande frågor.

1. Ska bolagets uppdrag att mot deltagaravgift arrangera en kongress enligt den modell och med det innehåll som beskrivs i ansökan anses utgöra en tjänst ?

2. Om svaret på fråga 1 är jakande; ska för bestämmande av omsättningsland reglerna i 5 kap. 7 § ML tillämpas på tillhandahållandet (informationstjänst) ?
3. Om svaret på fråga 1 är att det är fråga om flera tjänster; ska aktuella bitjänster som beskrivs i ansökan anses underordnade den huvudsakliga tjänsten (tillhandahållande av information) med hänsyn till att de enbart utgör ett medel att tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten på bästa sätt eller ska tjänsterna ses som sidoordnade i förhållande till varandra ?
4. Om svaret på fråga 3 är att tjänsterna ska anses som underordnade den huvudsakliga tjänsten; ska tjänsten enligt huvudsaklighetsprincipen i sin helhet beskattas med stöd av 5 kap. 7 § ML ?

Bolagets uppfattning är den att uppräknade tillhandahållanden i sin helhet ska betraktas som en informationstjänst vilken beskattas med stöd av 5 kap. 7 § ML.

FÖRHANDBESKED

Bolagets tillhandahållande i kongressverksamheten till deltagare i kongressen skall i sin helhet behandlas som omsättning av en sådan informationstjänst som anges i 5 kap. 7 § andra stycket 5 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

BESLUT

I den mån frågorna i ansökningen inte blivit besvarade genom förhandsbeskedet eller inte förfallit finner nämnden att förhandsbeskedet inte bör meddelas och avvisar ansökningen i de delarna.

MOTIVERING

Bolaget har i ärendet utgått från att de seminarier, diskussioner i s.k. work-shops m.m., som tillhandahålls deltagare i en kongress, utgör sådana informationstjänster som avses i 5 kap. 7 § andra stycket 5 ML och ingenting i handlingarna motsäger enligt nämndens mening riktigheten i detta antagande. Fråga är då om de arrangemang, t.ex. tillhandahållande av förfriskningar som kringgärdar seminarierna m. m. skall ses som särskilda tjänster av annat slag.

Nämnden gör följande bedömning.

Kongresserna har till ändamål att bereda deltagarna tillfälle att ta del av information inom olika ämnesområden. I samband med att en kongress inleds, tillhandahålls deltagarna en enklare förtäring och i någon paus i själva kongressarbetet någon form av förfriskning.

Deltagaren erbjuds också transport mellan hotell och kongresslokal. Oavsett om dessa tillhandahållanden utnyttjas eller inte erlägger kongressdeltagaren samma avgift för deltagandet i kongressen. De nu nämnda tjänsterna, som för övrigt får antas ha ett obetydligt värde i förhållande till värdet av de egentliga informationstjänster som tillhandahålls, torde inte i sig efterfrågas av kongressdeltagaren utan framstår som ett sätt för bolaget att med enkla medel på bästa sätt göra tillhandahållandet av information stimulerande och effektivt. Tjänsterna framstår därför som underordnade det tillhandahållandet och skall bedömas som ingående i den tjänsten.

Bestämmelserna i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) medför inte annan bedömning (jfr t.ex. mål C-349/96 ang. Card Protection Plan Ltd. Mot Commissioners of Customs & Excise).

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning med det förtydligandet att informationstjänsten ifråga anses omsatt utomlands - visavi en deltagare/ förvärvare i ett annat EG-land - under förutsättning att sådan deltagare är näringsidkare (taxable person).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 12 november 2002

Fördelningsunderlag vid räntefördelning

Ombokning av en skuld i enskild näringsverksamhet mot kapitalkontot har inte ansetts medföra att skulden inte ska beaktas vid beräkning av fördelningsunderlaget vid räntefördelning.

Inkomstskatt taxeringsår 2000

W har vid taxeringen 2000 yrkat att en skuld som redovisats i inkomstslaget näringsverksamhet flyttas från hans enskilda näringsverksamhet och i stället tas upp som en privat skuld. Bakgrunden till skulden är att den skattskyldige tagit ett lån för att förvärva en näringsfastighet, en fastighet som fortfarande utgör en tillgång i den enskilda näringsverksamheten. Den skattskyldige hävdar att han genom att ta över skulden privat gjort ett tillskott till

den enskilda näringsverksamheten. Denna åtgärd har han genomfört genom att bokföringsmässigt debitera skuldkontot och kreditera kontot för eget kapital. I enlighet därmed har dels bl.a. fördelningsunderlaget vid räntefördelning vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet påverkats, dels räntorna hänförliga till skulden dragits av i inkomstslaget kapital, dels skulden minskat förmögenheten vid beräkning av förmögenhetsskatt. Fråga är om denna överflyttning av skulden från den enskilda näringsverksamheten till den privata ekonomin kan godtas vid beskattningen.

Skattemyndigheten accepterade inte att skulden lyfts ut ur näringsverksamheten utan beskattade W som om skulden fortfarande var hänförlig till näringsverksamheten. RSV ansökte om förhandsbesked och frågade:

1. kan fördelningsunderlaget vid räntefördelning i 2 § lag (1993:1536) om räntefördelning (RfL) ökas genom att en skuld, som är hänförlig till förvärv av näringsfastighet och bokförd som en skuld i näringsverksamheten, omvandlas till en privat skuld och ses som ett kapitaltillskott genom att omboka den över kapitalkontot?

2. Kan en skuld enligt fråga 1, som använts för anskaffning av i förmögenhetssammanhang skattefri tillgång, ses som en avdragsgill skuld enligt 4 § lag (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Den som tillskott betecknade bokföringsåtgärden varigenom den skattskyldige fört en skuld som bokförts i hans enskilda näringsverksamhet till den privata sfären föranleder inte att skulden inte skall beaktas vid beräkningen av fördelningsunderlaget vid räntefördelning enligt 2 § RfL.

Fråga 2 förfaller.

MOTIVERING

God redovisningssed förutsätter att en klar åtskillnad görs mellan den enskilda näringsverksamheten och den privata ekonomin när det gäller fördelningen av tillgångar och skulder. En näringsidkare kan emellertid genom egna tillskott och uttag i viss omfattning själv bestämma storleken av kapitalet i verksamheten. Det gäller särskilt genom insättningar och uttag av likvida medel. Däremot ges inget stöd för att det skulle vara i överensstämmelse med god redovisningssed att i samma syfte och på motsvarande sätt kunna

fördela skulder mellan näringsverksamheten och privatekonomin.

Enligt nämndens uppfattning saknas det därför anledning att anta annat än att god redovisningssed förutsätter att en bedömning av om en skuld hör till näringsverksamheten eller ej grundas på användningen av de mot skulden svarande medlen. Den fråga som ska prövas i ärendet bör bedömas på grundval härav.

I förevarande fall har skulden bokförts i näringsverksamheten till följd av att medlen har använts för att förvärva en näringsfastighet (jfr punkt 1 första stycket av anvisningarna till 23 § kommunalskattelagen /1928:370/ och Melz, Skattenytt 1995 s. 230-232). Den skattskyldige har därefter genom en som tillskott betecknad handling fört skulden från näringsverksamheten till den privata sfären i syfte att stärka det egna kapitalet i verksamheten. Den genomförda åtgärden kan enligt nämndens mening inte anses innebära någon ändrad användning av ifrågavarande medel.

Med hänsyn härtill finner nämnden att den vidtagna bokföringsåtgärden inte kan läggas till grund för beskattningen. Skulden skall därför beaktas vid beräkning av fördelningsunderlaget vid taxeringen år 2000.

Kommentar:

Anledningen till att man velat flytta skulden till den privata sfären kan antas bero på att procentsatsen för räntefördelning överstiger den debiterade ränteprocentsatsen på lånet. Därigenom kunde man ha omvandlat högbeskattad inkomst av näringsverksamhet till lägre beskattad inkomst av kapital. Dessutom skulle eventuellt skulden kunnat beaktas vid förmögenhetsbeskattningen.

Lämnat förhandsbesked överensstämmer med RSV:s syn, varför RSV har överklagat förhandsbeskedet och yrkat att Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens beslut.

Frågan avsåg 2000 års taxering. Från och med 2002 års taxering finns motsvarande regler i 33 kap. IL vid beräkning av kapitalunderlag för räntefördelning. Någon ändring i sak har inte gjorts när det gäller denna fråga, varför förhandsbeskedet får anses tillämpligt även i den nya lagstiftningen. Motsvarande synsätt gäller vid beräkning av kapitalunderlag för expansionsfonder, vilket framgår av 34 kap. 7 § IL.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 3 december 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om anstånd med betalning av skattetillägg i avvaktan på LR:s prövning. I målet även fråga om rättegångsfel förekommit i anståndsmålet.

RR mål nr 5696-2002, KRNS 4779-2002

Klagande: den skattskyldige

Lagrums: 17 kap. 2 § SBL

Saken: Fråga om en i Frankrike bosatt person är skattskyldig för allmän tilläggspension, när personen haft inkomst av såväl offentlig som privat tjänst.

RR mål nr 2897-2000, KRNS 6649-1998

Klagande: RSV

Lagrums: 5 § 4 SINK, artikel 18 och 19.2 i avtalet med Frankrike

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 27 maj 2002, mål nr 6304-2001](#)
Inkomstskatt. Skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag samt skatteflyktslagen
 - [RR:s dom den 23 april 2002, mål nr 2526-2001](#)
Energiskatt. Elektrisk kraft
 - [KR:s i Göteborg dom den 18 april 2002, mål nr 4629--4635-2001](#)
Ska behandling/rådgivning som tillhandahålls av konsulenter - med syfte att för enskilda eller grupper av medlemmar uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning - bedömas omfattas av begreppet sjukvård enligt ML?
 - [KR:s i Sundsvall domar den 5 maj 2002, mål nr 1835, 1836 och 1837-2000](#)
Karaktären på tillgångar som består av vissa ämnen som ingår i metallframställning. I tillverkningen av aluminium tillförd anodkol, elektrodmassa och elektrolyt har ansetts utgöra varulager
 - [KR:s i Göteborg dom den 23 maj 2002, mål nr 1687-2000](#)
Montessoriförskola. En Montessoriförskola har ansetts vara inskränkt skattskyldig
 - [SRN:s förhandsbesked den 26 mars 2001](#)
Energiskatt. Elektrisk kraft Lagerhållning av tillverkad produkt kan inte anses ingå i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet vid tillämpningen av 11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE
 - [Meddelat provningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 juni 2002.

RR:s dom den 27 maj 2002, mål nr 6304-2001

Inkomstskatt

Skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag samt skatteflyktslagen

Utdelning från nederländskt BV bestående av i Nederländerna skattefri kapitalvinst från avyttring av dotterdotterbolag är skattefri.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 25/01](#).

Riksskatteverket överklagade frågorna 2 och 3 och hemställde att Regeringsrätten skulle förklara att MB inte är frikallat från skattskyldighet för utdelningen från BV samt att förhandsbeskedet skulle fastställas såvitt avser fråga 3.

Regeringsrätten angav att det förfarande som Skatterättsnämndens prövning omfattar med avseende på nu aktuella frågeställningar avser följande händelseförlopp. MB, som är moderbolag i en koncern som består av ett nederländskt företag med svenska dotterbolag, avser att genom en underprisöverlåtelse överlåta andelar i ett par svenska företag till de svenska dotterbolagen. Något eller några av dessa företag kommer härefter att avyttras. Den kapitalvinst som därvid kan uppkomma och som är skattefri för dotterbolaget i Nederländerna avser sist nämnda företag att dela ut till sitt moderbolag, MB.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

"Skatterättsnämnden har, mot bakgrund av de i ansökan om förhandsbesked givna förutsättningarna rörande MB-koncernen, funnit att den skattefrihet som kan föreligga för MB för utdelningen från sitt nederländska dotterbolag inte påverkas av den skattefria kapitalvinsten på försäljningarna av några eller något av dotterbolagen. Regeringsrätten gör i detta avseende samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Vad härefter gäller frågan om lagen (1995:575) mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är tillämplig på förfarandet framgår att det nu aktuella förfarandet endast utgör slutled i en sammansatt transaktionskedja som i övrigt innehåller flera led som inte omfattas av Skatterättsnämndens prövning. Då det inte är möjligt att i ett fall som det förevarande uttala sig om skatteflyktslagens tillämplighet på endast

en del av en längre transaktionskedja bör förhandsbeskedet i denna del undanröjas och ansökningen i motsvarande del avvisas."

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

"Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 2. Regeringsrätten undanröjer förhandsbeskedet såvitt gäller fråga 3 och avvisar ansökningen i denna del."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 juni 2002.*

RR:s dom den 23 april 2002, mål nr 2526-2001

Energiskatt. Elektrisk kraft

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vilket innebär att lagerhållning av tillverkad produkt kan inte anses ingå i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet vid tillämpningen av 11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE.

Punktskatt - energiskatt, redovisningsperioder under tiden 1 oktober 2000 - 30 september 2003.

Skatterättsnämndens förhandsbesked den 26 mars 2001 har refererats i [rättsfallsprotokoll nr 14/02](#) .

Bolaget överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten med ändring av beskedet skall uttala att den i ärendet avsedda elektriska kraften skall anses förbrukad i tillverkningsprocessen.

RR 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 11 juni 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 18 april 2002, mål nr 4629--4635-2001

Ska behandling/rådgivning som tillhandahålls av konsulenter - med syfte att för enskilda eller grupper av medlemmar uppnå livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och bestående viktminskning - bedömas omfattas av begreppet sjukvård enligt ML?

Mervärdesskatt

Kammarrätten har ansett att ett bolag med ovan angivna verksamhet inte kan anses tillhandahålla sådan sjukvård eller sjukvårdande behandling som enligt 3 kap. 4 och 5 §§ mervärdesskattelagen (1994:200), ML, ska undantas från skatteplikt.

Bakgrunden är i huvudsak följande.

Bolagets verksamhet består i tillhandahållande av kurser och korrespondens samt behandling för enskilda och grupper av medlemmar avseende viktminskning, viktkontroll samt därmed förenlig verksamhet. Gruppbehandling sker genom kurser med ett i princip obegränsat antal veckokurstillfällen. Inför varje termin utarbetar bolaget, i samråd med medicinsk sakkunskap, program för verksamheten. För varje kurstillfälle genomförs ett tema. Dessa temata rör främst kostlära, viktminskningsteknik, beteendevetenskap och motionsråd. Bolaget använder i huvudsak eget framtaget utbildningsmaterial. Själva utbildningen leds av konsulenter som rekryterats bland de egna medlemmarna. Konsulenterna genomgår grundläggande utbildning i bl.a. framställningsteknik och pedagogik vartill kommer fortlöpande utbildning. Bolaget samarbetar med läkare och dietister. Bolaget har som mål för sin verksamhet att medlemmarna (enskilda och patientgrupper) ska uppnå en livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och vikt och därtill bestående viktminskning.

Skattemyndighetens inställning i länsrätten.

Enligt 3 kap. 4 § ML undantas sjukvård från skatteplikt. I 5 §, samma kapitel, definieras vad som avses med sjukvård och det räknas upp ett antal åtgärder som skall vara för handen för att fråga skall vara om en sjukvårdstjänst i ML:s mening. Åtgärderna måste dessutom vidtas vid sjukhus eller annan inrättning som drivs av det allmänna eller inom

enskild verksamhet eller vid inrättningar för sluten vård. Åtgärderna kan också vidtas av någon med legitimation att utöva yrke inom sjukvården och skall då rymmas inom behörigheten för denna. Bolaget kan inte anses tillhandahålla sjukvård såsom denna definieras i ML och myndigheten anser vidare att de svenska reglerna överensstämmer med motsvarande bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet (art. 13 A 1 b och c). Omfattningen av vad som skall anses vara mervärdesskattefritt beror enligt direktivet dessutom i hög grad på hur de enskilda medlemsstaterna definierar begreppet sjukvård, läkarvård etc. De tjänster bolaget tillhandahåller ska därför medföra skatteplikt och utgående skatt ska följaktligen redovisas på den ersättning som bolaget erhåller för tjänsterna.

Bolagets inställning i länsrätten.

I princip bedriver samtliga landsting i landet en med bolaget konkurrerande verksamhet och väsentligen utifrån samma riktlinjer. Såväl hos bolaget som hos tre särskilt undersökta sjukhus sker uppföljning av dess medlemmar/patienter. Bolaget har i verksamheten tillgång till läkare, dietister och sjuksköterskor och anlitar konsulenter med egna erfarenheter och med särskild utbildning. Konkurrenternas personal rekryteras ur och består i princip av samma yrkesgrupper. Bolaget, liksom dess konkurrenter, har ett snarlikt innehåll som omfattar vägning, information om kosthållning, ätbeteende, näringslära och matlagning. Behandlingsmålet är också detsamma, nämligen bestående livsstilsändring, mat och viktbalans samt viktminskning. Som framgår är likheterna mellan de båda verksamheterna så betydande att det i vissa fall är fråga om identitet. Däremot föreligger den skillnaden att bolagets verksamhet belastas med utgående moms medan konkurrenternas verksamhet är skattefria. Detta måste strida mot likabehandlingsprincipen och ska bedömas som oförenligt med de grundläggande värderingarna om beskattning enligt såväl svensk rätt som enligt EG-rätten. Bolagets verksamhet borde således anses utgöra sjukvård eller därmed jämförlig vård av samma skäl som konkurrenterna bedöms tillhandahålla sjukvård. I vart fall fördragsrättsligt kan det inte råda något tvivel om att Sverige har att följa EG-rätten i dess konkreta innehåll och att det vid oklarheter finns en skyldighet för svenska domstolar att inhämta tolkningsbesked av EG-domstolen. Sjätte direktivet torde för övrigt ha direkt effekt vilket borde medföra att bolagets verksamhet ska befrias från skyldigheten att redovisa utgående skatt.

Länsrättens bedömning.

Efter hänvisning till innehållet i 3 kap. 4 och 5 §§ ML och i 1 § hälso- och sjukvårdslagen anförde länsrätten i huvudsak följande. Av Riksskatteverkets rekommendationer (RSV S 1996: 7) framgår att Socialstyrelsen har ansett att begreppet sjukvård enligt 1 § hälso- och sjukvårdslagen har följande innebörd. Med "åtgärder för att medicinskt

förebygga, utreda och behandla sjukdomar, kroppsfel eller skador" förstås sådana åtgärder som kan godkännas av Socialstyrelsen som sjukvård och som därmed ligger inom ramen för behörigheten att utöva sjukvårdsyrke enligt lagen om behörighet att utöva yrke inom hälso- och sjukvården (behörighetslagen). Vad som ligger utanför detta område, vanligen så kallad alternativvård och det som faller under lagen om förbud i vissa fall mot verksamhet på hälso- och sjukvårdens område, omfattas inte av begreppet sjukvård. För att uppfylla kravet på "medicinsk" skall åtgärderna stå i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet. Med "åtgärder för att förebygga" avses verksamhet som syftar till att förebygga uppkomsten av sjukdomar, t. ex. mödrahälsovården, eller åtgärder beträffande patienter som varit sjuka, till exempel hjärtinfarktpatienter, eller sådana som är sjuka, till exempel vid kroniska sjukdomstillstånd. Med "åtgärder för att utreda" avses en inom ramen för behörighetslagen utförd bedömning av patientens hälsotillstånd och bestämmande av behandlingsåtgärder, till exempel en läkares diagnos eller en psykologbedömning. Med "åtgärder för att behandla" avses sjukvårdsbehandlingar som står i överensstämmelse med vetenskap och beprövad erfarenhet och som utförs inom ramen för behörighetslagen. RSV rekommenderar att begreppet sjukvård enligt ML inte helt bör anses motsvara begreppet sjukvård enligt hälso- och sjukvårdslagen. Sistnämnda begrepp bör dock användas till ledning vid tolkning av begreppet sjukvård enligt ML. Som exempel på åtgärder som inte bör omfattas av undantaget för sjukvård nämns bland annat allmän kostrådgivning samt allmän rekreation och friskvård.

För skattefrihet enligt ML krävs att sjukvården omfattar sådana åtgärder som definitionsmässigt är sjukvård enligt ML och att sjukvården tillhandahålls på det sätt som anges i lagen. Detta innebär att den skall tillhandahållas vid vissa inrättningar eller av någon med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke. Bolaget bedriver en verksamhet som har som mål att medlemmarna skall uppnå en livsstilsförändring vad gäller matkonsumtion, motion och vikt samt att viktminskningen skall bli bestående. Det rör sig således om en verksamhet som enligt RSV:s rekommendationer inte bör omfattas av undantaget från sjukvård. Bolaget bedriver sin verksamhet framförallt i grupper men även för enskilda. För varje kurstillfälle finns ett tema som genomförs. Dessa temata kretsar huvudsakligen kring kostlära, viktminskningsteknik, beteendekunskap och motionsråd. Bolaget samarbetar med läkare, dietister och sjuksköterskor för att bland annat kunna anpassa rådgivningen för Xenicalpatienter. Till bolaget har även knutits ledande personer inom forskning och utbildning inom såväl medicin som pedagogik. Själva utbildningen leds dock av s.k. konsulenter, vilka är rekryterade bland medlemmarna. Dessa konsulenter har fått genomgå en grundläggande utbildning i bland annat framställningsteknik och pedagogik samt får även fortlöpande utbildning. Det rör sig dock inte om personer med särskild legitimation att utöva sjukvårdsyrke. Flera landsting bedriver verksamhet som till

stora delar liknar bolagets. Den väsentliga skillnaden är dock att deras verksamhet tillhandhålls inom sjukvården och av sjukvårdspersonal. Länsrätten finner således att bolaget inte kan anses tillhandahålla sjukvård såsom den definieras i ML.

Av art. 13 A:1b i sjätte mervärdesskattedirektivet framgår bl.a. att följande verksamheter skall undantas från skatteplikt.

b) Sjukhusvård, sjukvård och närbesläktade verksamheter som bedrivs av offentligrättsliga organ eller under jämförbara sociala betingelser av sjukhus, centra för medicinsk behandling eller diagnos och andra i vederbörlig ordning erkända inrättningar av liknande natur,
c) Sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

Av prop. 1994/95:57 s. 95 framgår bl.a. följande. Utredningen har funnit att ML:s bestämmelser om skattebefrielse vad gäller sjukvård, tandvård och social omsorg i allt väsentligt överensstämmer med motsvarande regler i sjätte mervärdesskattedirektivet. Omfattningen av vad som skall anses vara mervärdesskattefritt beror i hög grad på hur de enskilda medlemsstaterna definierar begreppen sjukvård, läkarvård etc. En betydande nationell handlingsfrihet finns således.

Med hänsyn till att bolaget inte kan anses tillhandahålla sjukvård såsom den definieras i ML samt att det av förarbetena framgår att ML:s bestämmelser om skattebefrielse vad gäller sjukvård i allt väsentligt överensstämmer med motsvarande regler i sjätte mervärdesskattedirektivet finner länsrätten att de tjänster som bolaget tillhandahåller inte heller enligt EG:s regler kan undantas från skatteplikt. Skatteplikten kan således inte anses strida mot likabehandlingsprincipen eller anses vara konkurrensvidrig.

Länsrätten avslag överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom. Kammarrätten fann dock inte skäl att ändra länsrättens dom och avslag därför överklagandet.

Kommentar:

Domen visar att man för flertalet fall bör anlägga en strikt/snäv tolkning, som nära ansluter till ML:s och direktivets bestämmelser, med avseende på de behandlingsformer som omfattas av sjukvårdsbegreppet respektive vad som inbegrips i sjukvårdande behandling. Den omständigheten att skatteplikt skulle tillämpas för den av bolaget bedrivna verksamheten bedömdes vare sig strida mot likabehandlingsprincipen eller mot konkurrensneutraliteten. KR:s bedömning överensstämmer med RSV:s uppfattning och verket avser inte att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 juni 2002.*

**KR:s i Sundsvall domar den 5 maj 2002, mål nr 1835, 1836 och
1837-2000**

**Karaktären på tillgångar som består av vissa ämnen som ingår i
metallframställning**

**I tillverkningen av aluminium tillförd anodkol, elektrodmassa
och elektrolyt har ansetts utgöra varulager**

Inkomsttaxeringarna 1993 - 1995

Vid tillverkningen av aluminium tillsätts anodkol, elektrodmassa och elektrolyt. Dessa ämnen förbrukas i tillverkningsprocessen. Vid varje tömning av ugnarna lämnas en del flytande metall kvar, som fortfarande innehåller en del av de tillsatta ämnena. Den kvarvarande metallen kommer, tillsammans med vad som framställs i följande omgång, att ingå i vad som då tappas ur ugnarna etc. Utan de tillsatta ämnena fungerar inte ugnarna. Aktiebolaget (bolaget) ansåg därför att ämnena var en del av ugnarna och räknade in utgifterna för dessa ämnen i anskaffningsvärdet för ugnarna och yrkade avdrag för värdeminskning på detta värde.

Skattemyndigheten (SKM) ansåg däremot att de tillsatta ämnena utgjorde varulager, lika väl som det avtappade aluminiumet, och borde ha tagits upp som tillgång i räkenskaperna. Den mängd flytande aluminium som finns kvar i ugnarna vid bokslutstillfället är av exakt samma beskaffenhet som den som är avtappad.

Länsrätten i Västernorrlands län delade SKM:s uppfattning och anförde: "Länsrätten finner att de tillgångar av anodkol, anodmassa och elektrolyt som tillförs processen och som förbrukas vid produktionen av primäraluminium är insatsvaror och som sådan att hänföra till varulager liksom tillgången av flytande aluminium som finns i pågående process i elektrolytverken ugnar. Med hänsyn härtill skall värdet av dessa tillgångar ingå i varulagret. Mot det av skattemyndigheten beräknade värdet har ingen erinran riktats. Skäl för ändring av skattemyndighetens beslut föreligger därför inte i denna del."

Bolaget överklagade domarna till KR, som avslog överklagandena med följande motivering: "Kammarrätten ansluter sig till länsrättens bedömning att värdet av de tillgångar av anodkol, elektrodmassa och elektrolyt som tillförts processen liksom den mängd flytande aluminium

som vid bokslutstillfället fanns i den pågående processen skall ingå i bolagets varulager. Skäl att beräkna lagrets värde de olika taxeringsåren till andra belopp än skattemyndigheten gjort föreligger inte. Bolagets talan kan därmed inte bifallas."

En domare var skiljaktig enligt följande: "Av 24 § anvisningspunkt 2 st. 1 kommunalskattelagen framgår att som varulager skall värderas tillgångar som är avsedda för omsättning eller förbrukning. Den utredning som finns i målen rörande den tillverkningsprocess som drivs av bolaget ger vid handen att anodkol och elektrodmassa förbrukas som ett led i processen. Den flytande aluminium, som måste finnas i ugnen för att processen skall fungera, omsätts kontinuerligt även om inte hela kvantiteten kan tas ut från ugnen vid fortsatt drift. Beträffande dessa tillgångar delar jag majoritetens bedömning och anser att bolagets överklagande skall avslås. Vad däremot gäller elektrolyten gör jag följande bedömning. Elektrolyten är nödvändig för processen men förbrukas inte som ett led i processen. Bolaget har angett att "omloppstiden" är ca ett år samt uppgett att elektrolyten förångas något vid de höga temperaturer som hålls i processen. Bolaget har hävdats att denna "förbrukning" av elektrolyt närmast är att betrakta som svinn. Elektrolyten tillförs sålunda inte processen för att omsättas eller förbrukas. Enligt min mening kan den förbrukning som ändå sker av elektrolyt anses utgöra slitage eller svinn, och det ligger närmast till hands att anse elektrolyten utgöra en del av den ugn där processen äger rum. Elektrolyten skall då inte anses ingå i varulagret. Jag finner därför att bolagets talan skall bifallas såvitt gäller värdet av elektrolyten men inte vad gäller övriga tillgångar."

RSV delar KR:s bedömning och kommer inte att överklaga domarna.

(Jfr KR:s i Sundsvall dom den 13 september 2000, mål nr 3874-1998, finns återgiven i RSV:s [rättsfallsprotokoll 29/2000](#)).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 juni 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 23 maj 2002, mål nr 1687-2000

Montessoriförskola

En Montessoriförskola har ansetts vara inskränkt skattskyldig

Frågan om daghems- och förskoleverksamhet kan anses vara allmännyttig verksamhet och en förening som bedriver sådan verksamhet kan ha till huvudsakligt syfte att främja vård och uppfostran av barn är en ofta tvistig fråga. Den har behandlats bl.a. i;

SkU 1990/91:30 s. 30 (främjar föräldrarnas intresse genom ekonomisk verksamhet)

RSV-skrivelse 28 oktober 1992 dnr 38920-92/900 (vanligen skattepliktig näringsverksamhet)

SRN 12 oktober 1994 (skattepliktig näringsverksamhet)

KRNG 1 april 1997 mål 3165-1996 (skattepliktig näringsverksamhet)

KRNS 8 december 1997 mål 470-1996 (skattepliktig näringsverksamhet, ej pt)

KRNG 27 april 1998 mål 5315-1997 (skattepliktig näringsverksamhet)

KRNS 29 mars 2001 mål 5948-2000 (Waldorf, skattebefriad vård och uppfostran, överklagad)

KRNG 28 december 2001 mål 2305-1999 (Montessori, skattebefriad vård och uppfostran)

Frågan om vad som inbegrips i begreppet vård och uppfostran behandlas också i doktrinen i;

Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s. 258ff

SOU 1995:65 s. 131f.

I nu aktuellt fall lämnade föreningen särskild uppgift, dvs ansåg sig vara inskränkt skattskyldig. SKM godtog föreningens uppgifter. RSV överklagade SKM:s beslut.

LR fann att föreningens syfte enligt stadgarna, dvs. barnomsorg i enlighet med Montessoripedagogikens intentioner, inte kan anses motsvara ett syfte att främja vård och uppfostran av barn eller annat allmännyttigt ändamål i den mening som avses i 7 § 5 mom. SIL. LR ansåg föreningen oinskränkt skattskyldig.

KR har med hänvisning till 2a kap. 3 § skollagen, där det sägs att förskoleverksamhetens uppgift är att genom pedagogisk verksamhet erbjuda barn fostran och omvårdnad, ansett att den bedrivna verksamheten sammantaget måste anses innefatta vård och uppfostran av barn i den mening som avses i 7 § 6 mom. SIL (numer 7 kap. 4 § 1

IL). Då övriga villkor är uppfyllda är föreningen därför skattebefriad.

Kommentar:

Som framgår ovan får rättsläget anses oklart. De två senaste KR-domarna tyder möjligen på ett ändrat synsätt till att daghems- och förskoleverksamhet numer får anses vara vård och uppfostran enligt 7:4 1 IL. En annan möjlig slutsats är att om daghems- och förskoleverksamhet drivs med viss uttalad inriktning är den skattebefriad. I andra fall är den det inte. Detta är dock mindre troligt då all daghems- och förskoleverksamhet torde bedrivas utifrån någon form av pedagogisk grundtanke. Frågan föranleder ofta tvist varför det är angeläget med ett klarläggande. RSV avser därför att överklaga KR-domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 juni 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 26 mars 2001

Energiskatt. Elektrisk kraft

Lagerhållning av tillverkad produkt kan inte anses ingå i tillverkningsprocessen i industriell verksamhet vid tillämpningen av 11 kap. 3 § första stycket 1 lagen (1994:1776) om skatt på energi, LSE

Punktskatt - energiskatt, redovisningsperioder under tiden 1 oktober 2000 - 30 september 2003.

Fråga i ärendet är om den elektriska kraft som i huvudsak används för belysning i och utanför den aktuella lagerlokalen kan anses förbrukad i tillverkningsprocessen i bolagets industriella tillverkning.

Nämnden gör följande bedömning.

"Ärendet gäller främst efter vilka grunder begreppet "tillverkningsprocessen" skall avgränsas från ett företags hela industriella verksamhet. Varken i lagtexten eller i förarbetena förekommer någon definition av begreppet. I ovannämnda proposition anförs dock att till tillverkningsprocessen bör också räknas hjälpverksamhet såsom belysning, uppvärmning och ventilation. Nämnden tolkar detta så att det i en lokal för tillverkning inte enbart är den elektriska kraft som förbrukas av tillverkningsmaskiner e.d. som omfattas av 0-skattesatsen utan denna avser även el för belysning m.

m. i lokalen. I övrigt får frågan om vad som omfattas av begreppet "tillverkningsprocessen" avgöras med ledning av allmänt språkbruk. Härvid är enligt nämndens mening vad som anförs i de i ärendet åberopade Riksskatteverkets rekommendationer m.m. om energiskatt på elektrisk kraft, RSV Sp 1999: 1, av intresse. Enligt dessa bör elektrisk kraft som förbrukas i och kring byggnad och mark som är knuten till pågående förädling anses förbrukad i tillverkningsprocessen. Lagerhållning av produkter som är färdiga för försäljning bör däremot inte hänföras till tillverkningsprocessen utan till försäljningsverksamhet. Ett sådant synsätt innebär enligt nämndens mening en lämplig avgränsning av begreppet "tillverkningsprocessen" i förhållande till ett företags övriga industriella verksamhet."

Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i det ovan nämnda synsättet.

Förhandsbeskedet har överklagats.

Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 11 juni 2002.*

Saken: Fråga om vad som utgör saken i en taxeringsprocess rörande avdrag för realisationsförlust uppkommen vid försäljning av konstverk.
RR målnr 1-2001, KRSU 3497-1998

Klagande: RSV

Lagrum: 6 kap. 18 § TL

- [RR:s dom den 15 november 2002, mål nr 7790-1999](#)
Beviskrav, reavinst på fastighet. Vid reavinstberäkning avseende såld fastighet har avdrag för förbättringskostnader medgetts med skäliga 470 007 kr mot yrkade 734 640 kr då det visserligen inte var visat hur stora kostnaderna varit men då det fanns godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning
- [RR:s dom den 15 november 2002, mål nr 1999-2000](#)
Reavinst vid avyttring av fastighet. Vid reavinstberäkning avseende såld fastighet har avdrag för förbättringskostnader medgivits med skäliga 71 950 kr mot yrkade 140 000 kr då det visserligen inte var visat hur stora kostnaderna varit men då det fanns godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning
- [RR:s dom den 14 november 2002, mål nr 628-2002](#)
Korttidsupplåtelse av s.k. företagsbostäder. En lägenhet eller motsvarande utrymme i en byggnad, som efter uppförande eller ombyggnad används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet har inte ansetts inrättade för permanent boende. Under villkor om frivillig skattskyldighet har avdragsrätt bedömts föreligga för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader för ombyggnad och drift
- [RR:s dom den 14 november 2002, mål nr 7467-2001](#)
Upplåtelse av lägenheter till hotellföretag för korttidsuthyrning
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

- **OBS! Tillägg till ovanstående protokoll:**
[KR:s i Sundsvall dom den 8 oktober 2002, mål nr 385-2001](#)
Skönsmässig uppskattning av realisationsvinst fastighet. Då fastighet avyttrats och endast en obetydlig del av omkostnadsbeloppet har kunnat styrkas har den skattepliktiga realisationsvinsten uppskattats skönsmässigt

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 2002.*

RR:s dom den 15 november 2002, mål nr 7790-1999

Beviskrav, reavinst på fastighet

Vid reavinstberäkning avseende såld fastighet har avdrag för förbättringskostnader medgetts med skäliga 470 007 kr mot yrkade 734 640 kr då det visserligen inte var visat hur stora kostnaderna varit men då det fanns godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning.

Inkomsttaxeringen 1997

A avyttrade under år 1996 sin fastighet för 528 208 kr. A yrkade avdrag för förbättringskostnader med 734 640 kr, varav 690 000 kr avsåg nybyggnad under åren 1986-1988 och resterande 44 460 kr kostnader under åren 1992-1996. Av de sistnämnda kostnaderna avsåg 9 082 kr materialkostnader för målning, tapetsering samt byte av ytterdörr nedlagda i anslutning till försäljningen. A ombads styrka sina kostnader och inkom med vissa fakturor som leverantörerna i efterhand kunnat skaffa fram. A uppgav att originalhandlingarna kommit bort i samband med flyttning. A hänvisade även till 1996 års allmänna fastighetstaxering varvid byggnadsvärde åsatts med 438 000 kr, beslut om bostadslån utvisande en godkänd ombyggnadskostnad på 490 000 kr, fotografier på byggnationen samt uppgifter från SCB avseende byggkostnader för den aktuella perioden.

SKM medgav avdrag med 120 007 kr varav 106 257 kr för nybyggnaden motsvarande vad som kunnat styrkas med kvitto eller faktura. Kostnader nedlagda för renovering i samband med avyttringen ansågs utgöra icke avdragsgilla reparations- och underhållskostnader.

A överklagade till LR som inte ändrade skattemyndighetens beslut.

A gick vidare till KR som avslög överklagandet.

A överklagade då till RR som medgav prövningstillstånd.

RR konstaterar att det i princip ankommer på den skattskyldige att visa vilka kostnader han har haft när han yrkar avdrag för förbättringskostnader vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet. Vanligen sker detta genom att den skattskyldige företer fakturor eller kvitton som avser kostnader för

utfört arbete, byggnadsmaterial m.m.

RR redovisar sedan de uttalanden som gjorts av departementschefen i samband med införandet av den s.k. eviga realisationsvinstbeskattningen som infördes år 1968 (prop. 1967:153, s. 143) samt i samband med behandlingen av SOU 1975:53 (prop. 1975:53 s. 132). RR påpekar vidare att beviskraven belysts i rättsfallen RÅ 1992 not. 90 samt 91.

I nu aktuellt fall uttalar RR att det föreligger statistiska uppgifter rörande nybyggnadskostnader, uppgifter från särskild fastighetsdeklaration samt uppgifter från leverantörer av byggnadsmaterial m.m. Utredningen i fallet kan emellertid inte anses visa hur stora kostnader som A haft. Efter det att RR uttalat att situationen påminner om förutsättningarna för s.k. skönstaxering enligt 4 kap. 3 § TL konstateras dock att det i fallet finns godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning. RR anser att mot denna bakgrund bör kostnaderna uppskattas till ett skäligt belopp med utgångspunkt från företagen utredning. RR finner därför att A bör medges avdrag för förbättringskostnader avseende nybyggnad med 350 000 kr utöver tidigare medgivet avdrag.

Kommentar:

Se även RR:s dom denna dag i mål nr 1999-2000 samt KR:s i Sundsvall dom den 8 oktober 2002, målnr 385-2001.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 26 november 2002.

RR:s dom den 15 november 2002, mål nr 1999-2000

Reavinst vid avyttring av fastighet.

Vid reavinstberäkning avseende såld fastighet har avdrag för förbättringskostnader medgivits med skäliga 71 950 kr mot yrkade 140 000 kr då det visserligen inte var visat hur stora kostnaderna varit men då det fanns godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning.

Inkomsttaxeringen 1995

S avyttrade under 1994 sin fastighet för 218 000 kr. Fastigheten hade förvärvats genom arv år 1979. S yrkade avdrag för

förbättringskostnader med 140 000 kr avseende en tillbyggnad samt viss renovering som företagits under år 1980. S ombads styrka sina kostnader och inkom med ett kvitto på 11 950 kr avseende företagen brunnsborrning samt intyg från sin tidigare arbetsgivare, upprättat 17 maj 1966, att S varit tjänstledig från arbete under 4 månader år 1980 för att utföra om- och tillbyggnader på sin fastighet. Vidare intygades att S köpt allt material hos arbetsgivaren samt att kostnaden uppgått till 100 000 kr inkl moms. S bifogade även bygglovshandlingar som utvisade om- och tillbyggnadens omfattning. Alla kvitton och fakturor förutom kvittot avseende brunnsborrningen hade slängts.

SKM medgav avdrag med 11 950 kr.

S överklagade till LR som ansåg att åberopat intyg innebar att S styrkt kostnader med ytterligare 100 000 kr och medgav avdrag med motsvarande belopp.

SKM överklagade till KR som konstaterade att intyget saknade underlag i form av fakturor liksom uppgifter om när och hur ersättningen för byggnadsmaterialet hade erlagts. Med anledning därav samt mot bakgrund av vilka beviskrav som måste ställas ansåg KR inte att S genom intyget styrkt att han var berättigad till avdrag utöver de 11 950 kr som medgivits av SKM.

S överklagade till RR som medgav prövningstillstånd.

RR konstaterar att det i princip ankommer på den skattskyldige att visa vilka kostnader han har haft när han yrkar avdrag för förbättringskostnader vid beräkning av realisationsvinst vid försäljning av fastighet. Vanligen sker detta genom att den skattskyldige företer fakturor eller kvitton som avser kostnader för utfört arbete, byggnadsmaterial mm.

RR redovisar sedan de uttalande som gjorts av departementschefen i samband med införandet av den s.k. eviga realisationsvinstbeskattning som infördes år 1968 (prop. 1967:153 s. 143) samt i samband med behandlingen av SOU 1975:53 (prop. 1975:53 s. 132). RR påpekar vidare att beviskraven belysts i rättsfallen RÅ 1992 not. 90 samt 91.

I nu aktuellt fall uttalar RR att utredningen i huvudsak får anses visa vilka förbättringar S utfört på fastigheten. Vidare att det får anses klarlagt att S haft betydande förbättringskostnader som väsentligen avser byggnadsmaterial. Vare sig redovisat intyg eller annan kostnadsutredning kan anses visa hur stora kostnader S haft. RR konstaterar att situationen påminner om den då skatten eller underlaget för att ta ut skatt, på grund av bristfälligt underlag för deklARATIONEN, uppskattas till det belopp som framstår som skäligt

med hänsyn till vad som framkommit i ärendet - jfr skönstaxering enligt 4 kap. 3 § taxeringslagen (1990:324). I detta fall, uttalar RR, finns en godtagbar utredning om förbättringsarbetenas omfattning medan det saknas en sådan om kostnadernas storlek. Kostnaderna bör därför uppskattas till ett skäligt belopp baserat på utredningen om förbättringsarbetena. Enligt RR bör därför S medges avdrag med ytterligare 60 000 kr utöver kostnaderna för brunnsborrning.

Kommentar:

Se även RR:s dom samma dag i mål nr. 7790-1999 och KR:s i Sundsvall dom den 8 oktober 2002, målnr 385-2001.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 2002.*

RR:s dom den 14 november 2002, mål nr 628-2002

Korttidsupplåtelse av s.k. företagsbostäder

En lägenhet eller motsvarande utrymme i en byggnad, som efter uppförande eller ombyggnad används för uthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet har inte ansetts inrättade för permanent boende. Under villkor om frivillig skattskyldighet har avdragsrätt bedömts föreligga för ingående mervärdesskatt som är hänförlig till kostnader för ombyggnad och drift.

Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked

Ett kommanditbolag (KB), som äger fastigheten X i Y kommun, avser att bygga om lokalerna i fastigheten och inrätta en- och tvårumslägenheter, anpassade till en hotellliknande verksamhet i form av korttidsupplåtelser av s.k. företagsbostäder. KB ägs i sin tur av medsökanden AB. Fråga om avdragsrätt för dels sådan ingående skatt som är hänförlig till kostnader för ombyggnad och drift av den del av fastigheten som rymmer de aktuella företagsbostäderna och dels ingående skatt hänförlig till förvärv i mervärdesskattepliktig verksamhet som bedrivs med anknytning till dessa bostäder.

Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 4/02](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Riksskatteverket (RSV) överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten (RR) och yrkade - såvitt gällde SRN:s beslut i frågorna 1a, 1b, 2a, 2b, 3a, 3b, och 3d - att RR måtte förklara att KB och AB inte är berättigade till avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som avses i SRN:s beslut.

KB och AB bestred RSV:s yrkande.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av ansökan om förhandsbesked framgår att KB, som äger fastigheten X i Y kommun planerar att bygga om lokalerna i fastigheten och inrätta en- och tvårumslägenheter, anpassade till en hotellliknande verksamhet i form av korttidsupplåtelser (en vecka - sex månader) av s.k. företagsbostäder. Denna verksamhet skall bedrivas antingen av KB i egen regi eller av något annat företag till vilket KB, direkt eller via AB, hyr ut lokalerna i fråga.

Av 3 kap. 2 § och 3 § första stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att skatteplikt föreligger för omsättning i form av rumsuthyrning i hotellrörelse eller liknande verksamhet. De med ansökan avsedda korttidsupplåtelseerna av företagsbostäder får anses vara av detta slag. I det fall KB bedriver verksamheten i egen regi är bolaget skattskyldigt enligt mervärdesskattelagen. KB har därför, till den del fastigheten används för korttidsupplåtelser av företagsbostäder, rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till utgifter för ombyggnad och drift av fastigheten X.

Samma rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger i det fall KB, direkt eller via AB, hyr ut ifrågavarande lokaler till ett företag som yrkesmässigt driver verksamhet i form av korttidsupplåtelser av företagsbostäder, under förutsättning att KB och, i förekommande fall, AB är skattskyldiga enligt bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. mervärdesskattelagen.

Av anförda skäl skall förhandsbeskedet fastställas i de delar det har överklagats.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i de delar det har överklagats.

Kommentar:

Regeringsrätten har samma dag (14 nov. 2002) avgjort ett förhandsbesked, mål nr 629-2002, med samma utgång som det nu refererade. Då såväl innehåll, parter som rättsfrågor i detta senare ärende är desamma som den nu refererade domen tas det inte upp

och refereras särskilt här.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 2002.*

RR:s dom den 14 november 2002, mål nr 7467-2001

**Upplåtelse av lägenheter till hotellföretag för
korttidsuthyrning.**

**Förutom rubricerad regeringsrättsdom återger RSV härnedan
först tidigare ej refererat förhandsbesked.**

*Mervärdesskatt, överklagat förhandsbesked, redovisningsperioder
under tiden den 1 maj 2001 - den 30 april 2004*

Skatterättsnämnden (SRN) har i ett förhandsbesked uttalat att ett bolags (AB) uthyrning av lägenheter är - under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till moms - en skattepliktig omsättning enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. SRN uttalade vidare att den ingående moms som avser AB i ansökan angivna anskaffningskostnader och driftkostnader för vissa fastigheter ej omfattas av bestämmelsen i 8 kap. 9 § första stycket 1 ML, om avdragsförbud för ingående moms hänförlig till stadigvarande bostad.

OMSTÄNDIGHETERNA VAR I HUVUDSAK FÖLJANDE

AB har förvärvat två nyuppförda hyreshusenheter belägna i kommunen X. På varje fastighet finns en byggnad som innehåller 8 lägenheter. Lägenheterna är identiska och har en boyta på strax under 60 kvm. Tillträde kommer att ske under sommaren 2001 så fort byggnationen färdigställts. AB har träffat avtal om upplåtelse av samtliga 16 lägenheter till en hotellrörelse (hyrestagaren). Lägenheterna ska användas som ett komplement till sedvanlig rumsuthyrning i hotellverksamheten. Upplåtelsen av lägenheterna till hyrestagaren är långsiktig och sker för stadigvarande användning. AB kommer inte att ha tillgång till fastigheten eller lägenheterna under den avtalade hyrestiden. Mot denna bakgrund ställde sökanden (AB) följande frågor till SRN:

- 1) Är AB uthyrning av fastigheterna (lägenheterna) till hotellföretaget (hyrestagaren) skattepliktig omsättning enligt mervärdesskattelagen ?

2) Omfattas AB anskaffningskostnad samt löpande driftskostnader som avser fastigheterna av avdragsförbudet för stadigvarande bostad enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML ?

SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

FRÅGA 1

AB uthyrning är, under förutsättning att hyrestagarens verksamhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt, en skattepliktig omsättning enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga 2

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

MOTIVERING

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

Fråga 1

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

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

Fråga 2

Enligt 8 kap. 9 § första stycket 1 ML får avdrag inte göras för sådan

ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad med ett nu inte aktuellt undantag. Med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende. Avdragsförbudet avser all ingående skatt som kan hänföras till bostaden, dvs. såväl kostnader för inventarier som reparationer samt kostnader för drift och underhåll (SOU 1994:88 s. 242). Skälet till att avdragsförbudet infördes var att avdrag för ingående skatt endast skall medges för förvärv som görs i en verksamhet som medför skattskyldighet. Förvärv för privat konsumtion skall inte medföra avdragsrätt (a. SOU s. 254).

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

Riksskatteverket (RSV) överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten (RR), såvitt avser fråga 2, och yrkade att RR måtte förklara att bolaget (AB) inte var berättigat till avdrag för sådan ingående mervärdesskatt som avses i förhandsbeskedet.

Bolaget bestred RSV:s yrkande och hemställde att RR skulle fastställa SRN:s beslut.

SKÄLEN TILL REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av ansökan om förhandsbesked framgår att bolaget (AB) kommer att upplåta ett antal lägenheter till ett på orten redan verksamt hotellföretag som i sin tur kommer att hyra ut lägenheterna för korttidsboende under samma former som det tillämpar för övrig rumsuthyrning.

Av 3 kap. 2 § och 3 § första stycket 4 mervärdesskattelagen (1994:200) framgår att skatteplikt föreligger för omsättning i form av rumsuthyrning i hotellrörelse och liknande verksamhet. Hotellföretagets verksamhet är av sådant slag. Under förutsättning att AB är skattskyldigt enligt bestämmelserna om frivillig skattskyldighet i 9 kap. mervärdesskattelagen har AB därför rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till anskaffning av och driftkostnader för de lägenheter som upplåtits till hotellrörelsen.

Förhandsbeskedet skall därför fastställas till den del det överklagats.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked till den del det överklagats.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om grund förelegat att påföra såväl delägare i handelsbolag som bolaget förseningsavgift med anledning av att uppgifter om den av handelsbolaget bedrivna näringsverksamheten inte inkommit i rätt tid.

RR mål nr 3543 och 3544-2002, KRNG 7015 och 7016-2001

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 2 kap. 25 § LSK, 5 kap. 5 § TL

Saken: Fråga om eftergift av skattetillägg när skattskyldig skönstaxerats pga utebliven självdeklaration men enligt erhållna kontrolluppgifter och sedermera efter den i 5 kap. 3 § TL stadgade tiden inkommit med självdeklaration varvid den taxerade förvärvsinkomsten sänkts.

RR mål nr 72--73-2001, KRNS 4130--4131-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 2 och 6 §§ TL

Område: Kammarrätten

(tillägg i RSV:s rättsfallsprotokoll nr. 28/02)

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 november 2002.*

KR:s i Sundsvall dom den 8 oktober 2002, mål nr 385-2001

Skönsmässig uppskattning av realisationsvinst fastighet.

**Då fastighet avyttrats och endast en obetydlig del av
omkostnadsbeloppet har kunnat styrkas har den
skattepliktiga realisationsvinsten uppskattats skönsmässigt.**

Inkomsttaxering 1999

F avyttrade fastighet 1998 för 590 000 kr. F erhöll fastigheten i gåva 1980. F betalade VA-avgift med 11 000 kr 1978. Ansökte om bygglov 1979. F hävdade att befintliga byggnader ingått i moderns gåva av fastigheten. Modern hade förvärvat fastigheten, obebyggd tomt, 1978 för 60 000 kr. Med anledning av att såväl gåvogivaren som dennes make, som varit verksam i byggnadsbranschen, numera var avlidna så hade inga verifierationer kunnat återfinnas. F var dessutom själv i byggnadsbranschen.

F redovisade en skattepliktig vinst (50 procent) med 79 675 kr.

Skattemyndigheten medgav ej yrkat avdrag för nybyggnad med 337 500 kr. Avdrag medgavs istället med kostnader som kunnat styrkas, dvs. med 71 000 kr. Efter avdrag för försäljningskostnader mm beräknades den skattepliktiga vinsten (50 %) till 242 925 kr.

LR redovisade i sina domskäl att man var införstådd med uttalanden i propositioner från 1967 (prop. 1967:153 sid. 143) samt (prop. 1975/76:180 sid. 132-133) avseende att avdrag för kostnader nedlagda efter 1967 bör kunna styrkas genom faktura eller räkning. Vidare refererades RR:s avgörande RÅ 1992 not. 90 som fastslagit att det ankommer på den skattskyldige att genom verifierationer eller på annat sätt styrka att han är berättigad till yrkade avdrag för förbättringskostnader som utförts efter den 1 januari 1968.

LR redovisade därefter innebörden av 4 kap 3 § TL dvs. förutsättningar för att beräkna skatt eller underlag för att ta ut skatt till det belopp som framstår skäligt med hänsyn till vad som framkommit i ärendet dvs. skönstaxering.

LR gör sedan den bedömningen att såsom insatt i branschen borde F kunnat specificera yrkat avdrag för byggnadskostnader även om nu kvitton saknades. LR uttalar sedan att F eller föräldrarna måste ha haft högre byggnadskostnader än vad som motsvarades av styrkta

avdrag för VA-anlutning. LR konstaterar sedan att "vid nu angivna förhållanden bör den skattepliktiga vinsten uppskattas efter skälig grund".

LR uppskattar därefter genom skönstaxering den skattepliktiga vinsten till 200 000 kr.

KR finner efter F:s överklagande inte skäl att frångå LR:s bedömning.

Kommentar:

LR konstaterar i den av KR fastställda domen att förutsättningar för skönstaxering förelåg i det aktuella fallet. Med hänsyn till praxis på detta område (jfr RSV:s Handledning för taxeringsförfarandet, s. 190) måste dock det ställningstagandet ifrågasättas.

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 april 2002, mål nr 3426-2001](#)
Koncernbidrag, skatteflyktslagen. Skatteflyktslagen ansågs tillämplig på ett förfarande som innebar att ett aktiebolag under en begränsad tidsperiod skulle bli ett sådant dotterföretag att koncernbidragsrätt förelåg mellan dotterföretaget och dess moderföretag
- [RR:s dom den 22 april 2002, mål nr 2030-2001](#)
Vinstandelsstiftelse. Har en vinstandelsstiftelse rätt till avdrag för vad den utbetalar till destinatärer?
- [RR:s dom den 7 maj 2002, Mål nr 5972--74-2000](#)
Värdering av kostförmån. De anställda i en restaurangkedja, som enbart saluför s.k. snabbmat, anses ha fått en skattepliktig förmån av delvis fri kost. Förmånsvärdet har jämkats med hänsyn till "måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar"
- [KR:s i Göteborg dom den 12 mars 2002, mål nr 4117-2000](#)
Beskattning av borgensprovision
- [SRN:s förhandsbesked den 29 april 2002](#)
Fråga om skattskyldighet avseende fondadministration
- [SRN:s förhandsbesked den 29 april 2002](#)
Tolkning av exportbegreppet i mervärdesskattelagen
- [Meddelade provningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 maj 2002.

RR:s dom den 24 april 2002, mål nr 3426-2001

Koncernbidrag, skatteflyktslagen

Skatteflyktslagen ansågs tillämplig på ett förfarande som innebar att ett aktiebolag under en begränsad tidsperiod skulle bli ett sådant dotterföretag att koncernbidragsrätt förelåg mellan dotterföretaget och dess moderföretag.

Inkomstskatt, överklagat förhandsbesked.

En kommun ägde 77,8 procent av aktierna i X AB. Övriga aktier ägdes av två andra kommuner och av ett statligt bolag. Kommunen avsåg att överlåta sina aktier i X AB till ett helägt bolag, Y AB. Efter en riktad nyemission skulle Y AB bli ägare till 90,6 procent av aktierna i X AB. Övriga ägare skulle teckna skuldebrev med rätt till konvertering till aktier i X AB tidigast från år 2008. Efter konverteringen av skuldebreven skulle aktierna i X AB komma att ägas i exakt samma proportioner som före nyemissionen.

Skatterättsnämnden fann att under förutsättning att även övriga villkor för koncernbidrag kom att vara uppfyllda kunde X AB och Y AB ge varandra koncernbidrag med skattemässig verkan.

RSV överklagade skatterättsnämndens beslut och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att Y AB inte skulle anses bli ett sådant moderföretag till X AB som avses i 35 kap. 2 § IL och att koncernbidrag därmed inte skulle kunna ges med skatterättslig verkan.

Regeringsrätten kom fram till att de föreliggande avtalen inte hindrade att Y AB var att anse som moderföretag till X AB i den mening som avses i 35 kap. 2 § IL.

Därefter prövade Regeringsrätten om skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet och fann att genom de rättshandlingar som bolagen medverkat i hade en väsentlig skatteförmån uppkommit. Transaktionerna framstod som praktiskt taget meningslösa om man bortsåg från skatteförmånen. Det ansågs därmed stå klart att skatteförmånen utgjort det övervägande skälet för förfarandet.

En taxering på grundval av förfarandet ansågs vidare strida mot lagstiftningens syfte. Bestämmelserna om koncernbidrag syftar till att skattebelastningen för en koncern inte ska bli större än om det den skulle ha varit om verksamheten bedrivits av ett enda företag. Bolagen framstod dock inte som en enda skattskyldig utan verksamheten hade även efter förfarandet karaktär av en samverkan mellan olika från varandra fristående ägare. Av avtalen ansågs framgå att någon reell ägarförändring inte varit åsyftad.

Regeringsrätten förklarade med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked att skatteflyktslagen var tillämplig på förfarandet och att Y AB därvid inte skulle anses som ett sådant moderföretag som avses i 35 kap. 2 § IL.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 maj 2002.*

RR:s dom den 22 april 2002, mål nr 2030-2001

Vinstandelsstiftelse

Har en vinstandelsstiftelse rätt till avdrag för vad den utbetalar till destinatärer?

Inkomsttaxering, taxeringsåret 2001

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 8/2001](#).

Sökanden överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara stiftelsen berättigad till avdrag för utbetalningar till destinatärerna.

Regeringsrätten angav följande:

"SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 maj 2002.*

RR:s dom den 7 maj 2002, Mål nr 5972--74-2000

Värdering av kostförmån

De anställda i en restaurangkedja, som enbart saluför s.k. snabbmat, anses ha fått en skattepliktig förmån av delvis fri kost. Förmånsvärdet har jämkats med hänsyn till "måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kunde välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar"

Arbetsgivaravgifter utgiftsåren 1992-1994 m.m.

Ett referat av kammarrättens dom finns i [rättsfallsprotokoll 25/00](#).

Bolaget yrkar i RR i första hand att de anställda inte ska anses ha fått någon förmån eftersom de anställda betalar ett belopp som är högre än bolagets kostnad. I andra hand yrkar bolaget att förmånen ska ses som en för branschen sedvanlig personalvårdsförmån som är skattefri. I vart fall anser bolaget att det föreligger skäl för jämkning av förmånsvärdet.

RR anför i skälen för sitt avgörande i huvudsak följande:

Frågan i målet gäller till en början om de måltider som bolagets anställda erhållit utgör en förmån.

Bedömningen måste därvid ta sin utgångspunkt i en jämförelse mellan det pris som den anställda får betala för en måltid och det pris som tas ut vid försäljning till bolagets kunder. En förmån för den anställda måste principiellt anses föreligga om det pris som denne får betala understiger det pris som kunderna har att erlagga. Detta senare pris utgörs av marknadsvärdet, vilket också är det värde som normalt ska läggas till grund för förmånsvärderingen. Såvitt gäller förmån av fri kost har det värdet blivit föremål för schablonisering, varvid ett genomsnittspris i riket för en lunchmåltid ska läggas till grund för beräkningen av förmånsvärdet.

Lagstiftningen bygger på den principen att en förmån av fri kost ska beskattas om arbetsgivaren helt bär kostnaderna för de anställdas måltider eller subventionerar dessa. I ett fall som det förevarande, där arbetsgivaren tar ut ett pris av den anställda som motsvarar eller t.o.m. något överstiger produktionskostnaden inklusive mervärdesskatt för varan, måste arbetsgivaren anses ha subventionerat de anställdas måltider genom att avstå från att ta ut det vinstpåslag som annars ingår i varans pris.

Förmånen kan inte bedömas som en skattefri personalvårdsförmån eller av annat skäl vara skattefri.

Genom att bolagets anställda erhållit måltider till ett pris som understiger måltidens marknadsvärde har de åtnjutit en skattepliktig förmån.

Frågan är härefter till vilket belopp förmånen ska värderas.

De måltider som bolagets anställda erhållit utgörs av vad som i dagligt tal benämns snabbmat. En måltid av det slaget kan inte generellt anses utgöra vare sig lunch eller middag. Det förekommer emellertid att mat

av det slaget vid vissa tillfällen intas som främst lunchmåltid. I målet är upplyst att bolagets anställda erbjudits en måltid per arbetspass om mer än fyra timmar. Det står därför klart att erbjudandet syftat till att tillhandahålla vad som motsvarar lunchmåltider för bolagets anställda. Mot den bakgrunden är det ofrånkomligt att måltidernas värde bestäms enligt de särskilda värderingsreglerna för kostförmån.

Om den skattskyldige utger ersättning för en förmån ska förmånsvärdet sättas ned med ersättningens belopp. Värdet av fri kost kan jämkas uppåt eller nedåt om det finns synnerliga skäl. Fr.o.m. 1 juli 1992 kan hänsyn till föreliggande jämkningsskäl också tas vid beräkning av underlaget för arbetsgivaravgifter.

De erhållna måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kan välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar medför att måltiderna inte kan anses utgöra lunchmåltider av normal beskaffenhet. Förutsättningar för nedsättning av förmånsvärdet föreligger därför. RR finner att värdet bör jämkas ned till marknadsvärdet, dvs. 39 kr. Från detta förmånsvärde ska dessutom avräknas den ersättning som de anställda utgett för att erhålla förmånen.

RR fann även att bolaget hade lämnat oriktig uppgift varför grund för såväl efterprovning som avgiftstillägg förelåg.

RR fastslog att för tiden den 1 juli - den 31 december 1992 samt för utgiftsåren 1993 och 1994 skulle kostförmåner ingå i bolagets underlag för arbetsgivaravgifter med ett belopp per måltid som motsvarade skillnaden mellan 39 kr och vad den anställde erlagt. I övrigt avslogs överklagandet.

Kommentar:

RR har funnit att "de erhållna måltidernas karaktär av snabbmat och det förhållandet att de anställda endast kan välja mellan ett fåtal snarlika anrättningar" utgör skäl för jämkning av kostförmånen för bolagets anställda. Detsamma bör gälla anställda vid andra matställen som enbart serverar s.k. snabbmat. Noteras bör att domen inte ger svar på frågan om jämkning kan komma i fråga även för anställda på andra arbetsplatser, om de erbjuds fri kost av snabbmatskaraktär. Det får bedömas från fall till fall. Dock bör jämkning med stöd av domen kunna ske om anställda med fri kost t.ex. bara har möjlighet att inta sina måltider på ett snabbmatställe. Kan de anställda välja mellan olika matställen, bör skäl för jämkning inte anses föreligga.

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 maj 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 12 mars 2002, mål nr 4117-2000

Beskattning av borgensprovision

Inkomsttaxering 1997

SKM påförde AB A intäkt om 1 150 000 kr avseende beräknad ersättning för utställd borgensförbindelse för A:s amerikanska dotterbolag. AB A har inte tagit ut någon ersättning för borgensåtagandet.

Enligt SKM:s bedömning är utställande av borgen utan marknadsmässig ersättning en sådan tjänst som bör medföra uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 § kommunalskattelagen (KL). Att låta bli att ta ut ersättning för åtagandet strider vidare mot den s.k. korrigeringsregeln i 43 § KL och mot artikel 9 i skatteavtalet med USA. Moderbolagets stöd till dotterbolagens lånefinansiering i form av borgensåtagande utgör en koncernintern tjänst.

AB A överklagade SKM:s beslut.

LR angav under "Domskaäl" bl.a. följande:

"Enligt svensk praxis skall svenskt moderbolag som lämnar räntefritt lån till utländskt dotterbolag, med stöd av 43 § KL, beskattas för beräknad ränta på lånet (jfr. RÅ 1954 ref. 22). Skattemyndigheten har hävdatt att på samma grunder som företag bör beskattas för beräknad ränta på koncerninterna fordringar bör företag beskattas för beräknad borgensprovision för borgensåtaganden till förmån för utländska dotterbolag. Länsrätten anser emellertid att det inte går att dra direkta paralleller mellan räntefria lån och utländska dotterbolag och borgensåtaganden till förmån för utländska dotterbolag. Ett bolag som lämnar räntefria lån minskar sin inkomst genom lånet eftersom bolaget mister ränteintäkter på det utlånade kapitalet. Såvitt framgår av utredningen i målet har AB A:s inkomster inte faktiskt blivit lägre på grund av åtagandena än vad de skulle ha varit om borgen inte hade lämnats. Förhållandena skiljer sig därmed påtagligt från de fall där räntefria lån lämnats. Skattemyndigheten har gjort gällande att AB A enligt armlängdsprincipen eller enligt de allmänna principerna i 22 § och 42 § KL borde ha debiterat dotterbolagen avgifter motsvarande bankgaranti. Armlängdsprincipen och de allmänna principerna kan i förevarande fall inte tillämpas på annat sätt än som en jämförelse med vad två sinsemellan oberoende näringsidkare skulle ha avtalat. Denna metod är mindre lämplig, eftersom bolag utanför bank- och finanssektorn normalt inte går i borgen för tredje man och det kan inte

heller antas att bolaget skulle ha gjort det. Samtidigt framstår det som naturligt att ett moderbolag borgar för sina dotterbolags förpliktelser och en sådan situation kan enligt länsrättens mening inte jämföras med en banks lämnande av bankgaranti. Det torde dessutom vara svårt att på annat sätt beräkna ett marknadsvärde för åtagandena. Det är därför tveksamt om borgensåtaganden överhuvud taget kan åsättas något värde. Ett sådant kan i vart fall inte beräknas utan risk för oskäligen skattekonsekvenser. Vid en helhetsbedömning av omständigheterna i målet anser länsrätten inte att det är visat att AB A:s inkomst minskat till följd av borgensåtagandet. AB A:s underlåtenhet att ta ut ersättning för utställandet av borgensförbindelsen strider därför vara sig mot 32 § KL eller art 9 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Amerikas Förenta Stater (1994:1617). Skattemyndigheten har således inte haft fog för sitt beslut att påföra AB A inkomst i form av beräknad ersättning för utställd borgensförbindelse."

SKM överklagade LR:s dom.

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

Kommentar:

RSV har överklagat domen.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 28 maj 2002.

SRN:s förhandsbesked den 29 april 2002

Fråga om skattskyldighet avseende fondadministration

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 oktober 2001 - den 30 september 2004

I ett förhandsbesked har SRN uttalat att de fondadministrativa tjänster sökandebolaget tillhandahåller två fondbolag - bestående i medverkan vid transaktioner rörande värdepapper såsom bl.a. registrering och rapportering av gjorda affärer i ett portföljsystem samt likviduppföljning m.m. - inte utgör sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som avses i 3 kap. 9 § tredje stycket 1 och 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökandebolagets tjänster avser tillhandahållas två fondbolag vars verksamhet rör handhavandet av nya s.k. nationella fonder enligt 3 § lagen om värdepappersfonder. Bolagets tjänster utgörs av fondadministration som ska tillhandahållas nämnda fondbolag. Administrationen delas upp i löpande dagligt arbete och i sådant arbete som sker i samband med att månadsbokslut upprättas för fonderna. Det löpande arbetet omfattar, enligt sökandebolaget, tjänster (transaktioner) innefattande kontroll, avstämning, registrering och rapportering av gjorda affärer i ett portföljsystem samt likviduppföljning, hantering av säkerheter och bevakning av utländska affärer avseende valuta- och aktiekurser vilka tjänster i rapportform tillställs fondbolagen dagligen. De månadsvis återkommande tjänsterna består i avstämning av balans- och bankkonton, uppdatering av slutkurser, redovisning av upplupna kostnader och andra periodiseringar samt framtagande av fondvärde och fondkurs. Till detta kommer upprättande av kvartalsrapport till finansinspektionen avseende balansräkning, positioner m.m. Sökandebolaget anser att de beskrivna tjänsterna medför att det medverkar vid finansiella transaktioner rörande värdepapper på ett sätt som gör att dess verksamhet borde anses utgöra sådan värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

SRN:s 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 av förvaltning av värdepappersfond enligt lagen (1990:1114) om värdepappersfonder, LVPF, (punkt 2).

Det aktuella undantaget har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser 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.

Fråga i ärendet är om omsättning av de med ansökningen avsedda tjänsterna utgör värdepappershandel i form av omsättning eller förmedling av värdepapper alternativt förvaltning av värdepappersfond enligt LVPF.

EG-domstolen har i flera domar bedömt innebörden och omfattningen

av sjätte direktivets bestämmelser om värdepappershandel. I den av parterna berörda domen avseende Sparekassernes Datacenter (SDC), C-2/95, anför domstolen beträffande tolkningen av bl.a. artikel 13 B d punkt 5 att de tjänster som tillhandahålls vid en helhetsbedömning skall framstå som en avgränsad enhet som syftar till att uppfylla de särskilda och väsentliga funktionerna inom någon av de tjänster som omfattas av undantaget. En tjänst som är undantagen från skatteplikt i den mening som avses i direktivet bör särskiljas från tillhandahållandet av endast en materiell eller teknisk tjänst (p. 66).

I domen angående CSC Financial Services, C-235/00, framhåller domstolen vad gäller transaktioner rörande överföringar i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet att de tillhandahållna tjänsterna måste ha som verkan att medel överförs och medföra rättsliga och ekonomiska förändringar (p. 26). Denna analys gäller i princip, i tillämpliga delar, även för transaktioner rörande värdepapper i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet (p. 27). Tillhandahållandet av en tjänst som enbart är materiell, teknisk eller administrativ och som inte medför rättsliga och ekonomiska förändringar framstår enligt domstolen som en transaktion som inte omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs i punkt 5 (p. 28). Det är inte möjligt att enbart av det förhållandet att en beståndsdel är oundgänglig för att genomföra en transaktion som är undantagen från skatteplikt dra slutsatsen att den tjänst som motsvarar denna beståndsdel är undantagen från skatteplikt (p. 32).

De tjänster som bolaget tillhandahåller de båda fondbolagen har, bl.a. mot bakgrund av EG-domstolens ovan redovisade uttalanden, enligt nämndens mening inte ett sådant samband med omsättning eller förmedling av värdepapper som fordras för att sådan värdepappershandel som avses i 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML eller sådana transaktioner rörande värdepapper som omfattas av artikel 13 B d punkt 5 i det sjätte direktivet skall föreligga.

Fråga uppkommer då om bolagets tjänster i stället kan hänföras till sådan förvaltning av värdepappersfond enligt LVPF som avses i 3 kap. 9 § tredje stycket 2 ML.

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 mervärdeskatt, 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. Innebörden av begreppet fondverksamhet i LVPF är oförändrat i förhållande till vad som gällde enligt den numera upphävda aktiefondslagen (1974:931), se 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).

En grundläggande förutsättning för att den aktuella undantagsbestämmelsen skall vara tillämplig är att fråga är om "förvaltning av värdepappersfond". Enligt nämndens mening bör vid tolkningen av innebörden av begreppet "förvaltning" viss ledning kunna hämtas från förarbetena till 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 bör även ledning sökas i allmänt språkbruk. Begreppet "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 ned en viss valfrihet för förvaltaren.

De tjänster som bolaget tillhandahåller de båda fondbolagen kan enligt nämndens mening inte anses vara av den förhållandevis kvalificerade art som enligt det ovan sagda kännetecknar en "förvaltning". De omfattas därför inte heller av undantaget i punkt 2 i 3 kap. 9 § tredje stycket ML. En sådan bedömning får enligt nämndens mening också anses vara i överensstämmelse med motsvarande bestämmelse i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 maj 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 29 april 2002

Tolkning av exportbegreppet i mervärdesskattelagen

*Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 november
2001 - den 31 oktober 2004.*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att bestämmelsen i 5 kap. 9 § första stycket 3 mervärdesskattelagen, som rör

exportomsättning, inte omfattar situationen varvid ett svenskt företag (bolag A) säljer en vara till ett engelskt företag (bolag B) som i sin tur säljer varan vidare till ett företag i Sydafrika (bolag C), men där B inte hämtar varan i Sverige för direkt utförsel till en plats utanför EG utan detta sker först av B:s kund, C.

Sökanden, bolaget A, ställde följande frågor i nu aktuell ansökning om förhandsbesked. Fråga 1): Kommer bolagets försäljning till det brittiska bolaget att hänföras till omsättning utom landet enligt 5 kap. 9 § punkt 3 ML om varan hämtas av den kund som det brittiska bolaget sedan fakturerar?. Denna kund är hemmahörande i land utanför EG. Fråga 2): Om svaret på fråga 1 är nej önskas också svar på om formuleringen i det sjätte direktivet i så fall tar över med innebörden att bolagets försäljning till det brittiska bolaget då får anses ha skett utanför gemenskapen?. Fråga 3): Om svaret är nej även på fråga 2 önskas svar på om det brittiska bolaget måste momsregistrera sig i Sverige?. Fråga 4): Om svaret är nej även på fråga 3 önskas svar på om det brittiska bolaget kan erhålla återbetalning enligt bestämmelserna i 10 kap. 1 § ML?.

SRN:s FÖRHANDBESKED

Det svenska bolaget A:s försäljning av varan till det engelska bolaget B skall anses som en omsättning inom Sverige.

SRN:s MOTIVERING

Enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, anses en omsättning enligt 2, 2 a, 2 b eller 3 § samma kapitel av en vara som en omsättning utomlands, 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.

I artikel 15 i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) återfinns bestämmelser om undantag för export från gemenskapen och liknande transaktioner och internationell transport. Från skatteplikt undantas bl.a. dels leverans av varor som av säljaren eller för hans räkning skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen (punkt 1), dels leverans av varor som av en kund som inte är etablerad inom landet eller för hans räkning, skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen med vissa nu inte aktuella undantag (punkt 2).

Av ansökningen framgår att det med ansökningen avsedda förfarandet innebär att bolag A utfärdar en faktura till bolaget B avseende försäljning av de aktuella varorna. Avsikten är inte att bolaget B skall hämta eller använda varorna utan bolaget B utfärdar i sin tur en egen faktura vid sin vidareförsäljning till den slutlige kunden som finns i ett

land utanför EG. Att förfarandet skall gå till på detta sätt beror bl.a. på försäkringstekniska skäl. Frågan i ärendet är om bolaget A:s försäljning av de aktuella varorna till bolaget B skall anses som en omsättning inom landet eller utomlands.

Nämnden gör följande bedömning.

För att en omsättning av en vara skall anses som en omsättning utomlands enligt 5 kap. 9 § första stycket 3 ML fordras att en utländsk företagare förvärvar varan för sin verksamhet i utlandet och hämtar den här i landet för direkt utförsel till en plats utanför EG. Fråga 1 avser den omsättning av varor som sker mellan bolaget A och bolaget B. Det sistnämnda företaget skall inte hämta varorna i Sverige för utförsel till en plats utanför EG utan detta sker först av bolaget B:s kund. Vid sådant förhållande är den aktuella bestämmelsen inte tillämplig på omsättningen mellan bolaget A och bolaget B (fråga 1).

En av förutsättningarna för att artikel 15 punkt 1 och 2 i sjätte direktivet skall vara tillämplig på leverans av varor är att dessa skickas eller transporteras till en destination utanför gemenskapen. Denna förutsättning är inte uppfylld beträffande bolaget A:s försäljning av varor till bolaget B. En tillämpning av direktivets nu ifrågavarande bestämmelser medför således inte någon annan bedömning av försäljningen (fråga 2).

Frågorna 3 och 4

Enligt 5 § första stycket lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor gäller bl.a. att förhandsbesked får lämnas endast i en fråga som avser sökandens skattskyldighet eller beskattning. Enligt 1 § första stycket 3 samma lag gäller lagen förhandsbesked om skatt enligt ML. Frågorna 3 och 4 avser inte bolaget A utan bolaget B som således skulle varit sökande i den delen av ansökningen.

Fråga 3 gäller vidare inte tillämpligheten av ML utan om bolaget B är skyldigt att registrera sig som skattskyldigt enligt ML. Bestämmelser om sådan registrering finns i 3 kap. skattebetalningslagen (1997:483) och avser således inte tillämpligheten av ML. Inte heller fråga 4, som gäller rätt till återbetalning av ingående skatt, kan anses avse en fråga om skattskyldighet eller beskattning enligt ML.

Mot bakgrund av det sagda kan frågorna 3 och 4 inte besvaras genom förhandsbesked och skall därför avvisas.

Kommentar:

Bolaget har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 maj 2002.*

Saken: Fråga om rättskapacitet och partshabilitet för ett aktiebolag vars konkurs avslutats utan överskott under pågående skatteprocess i länsrätt (RR målnr 6715--6722-2001, KRNS 5563--5570-2000) och i kammarrätt (RR målnr 6294--6295-2000, KRNS 3127--4128-1998).

Klagande: aktiebolagen

Lagrum: 13 kap. 19 § första stycket ABL

Saken: Fråga om omprövning av ett aktiebolags taxering sedan bolaget upplösts genom fusion.

RR mål nr 5670-2001, KRNG 4183-2000

Klagande: ett aktiebolag

Lagrum: 4 kap. 7 och 14 §§ TL, 14 kap. 1 § ABL

Saken: Fråga om ett överklagande först måste ha avvisats som för sent inkommet för att den försuttna tiden för överklagandet ska kunna återställas.

RR mål nr 1341-2001, KRNS 8051-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 37c § FvPL

- [RR:s dom den 6 november 2002, mål nr 3812-2000](#)
Periodisering av kostnader. Hos returpacksföretag kostnadsbokförda subventioner till butiker för inköp av burkautomater med streckkodläsare samt till bryggerier för inköp av balpressar behöver inte periodiseras som kostnad under fem år
- [SRN:s förhandsbesked den 15 oktober 2002](#)
Beskattning av personaloptioner - villkorsändring med anledning av fusion. Utgivaren av vissa personaloptioner har gått samman med ett annat bolag. Samgåendet anses inte leda till förmånsbeskattning innan den skattskyldige utnyttjar sina optioner för att förvärva aktier
- [SRN:s förhandsbesked den 14 oktober 2002](#)
Beskattning av personaloptioner - villkorsändring - förlängning av utnyttjandeperioden vid anställningens upphörande. En förlängning av utnyttjandeperioden för personaloptioner vid anställningens upphörande från tre till tolv månader innebär inte att den skattskyldige ska förmånsbeskattas i samband med villkorsändringen
- [SRN:s förhandsbesked den 16 oktober 2002](#)
Beskattning av optionsprogram - teckningsoptioner. Anställds tecknande av optionslån kopplat till s.k. optionsbevis som ger rätt att under vissa förutsättningar till en förutbestämd kurs teckna aktier i arbetsgivarens moderbolag har bedömts inte utgöra värdepapper, utan en sådan rätt att i framtiden förvärva aktier som enligt 10 kap. 11 § andra stycket IL ska beskattas när den anställda antingen utnyttjar rätten att förvärva aktier, eller överlåter den. Någon premie har inte ansetts erlagd
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 november 2002.*

RR:s dom den 6 november 2002, mål nr 3812-2000

Periodisering av kostnader

Hos returpacks företag kostnadsbokförda subventioner till butiker för inköp av burkautomater med streckkodläsare samt till bryggerier för inköp av balpressar behöver inte periodiseras som kostnad under fem år

Inkomsttaxering 1997

Omständigheterna i målet framgår av [rättsfallsprotokoll 26/00](#). Både läns- och kammarrätt ansåg att periodisering av subventionerna skulle ske över en femårsperiod. RR ändrade domarna efter inhämtande av yttrande från Bokföringsnämnden (BFN).

BFN:s yttrande:

"Frågan i målet gäller om bolagets utgifter för bidrag till handlare respektive bryggerier är en kostnad 1996 eller om utgifterna skulle ha redovisats som en tillgång. Utgifterna har inte givit upphov till någon materiell eller finansiell anläggningstillgång hos företaget. I stället är frågan om utgifterna kan utgöra en tillgång av immateriell karaktär och under vilka förutsättningar en sådan tillgång måste tas upp i redovisningen. -Målet gäller förhållanden under 1996 och det är således den gamla bokföringslagen (1976:125; GBFL) som är tillämplig. -I 15 § GBFL anges att anläggningstillgång får tas upp till högst anskaffningsvärde. Av 17 § andra stycket samma lag framgår att utgifter för teknisk hjälp, forsknings- och utvecklingsarbete, provdrift, marknadsundersökningar och liknande får tas upp som anläggningstillgång, om de är av väsentligt värde under kommande år. -Varken de återgivna bestämmelserna eller andra bestämmelser i GBFL anger att utgifter av den karaktär som målet gäller måste tas upp som anläggningstillgångar. Frågan blir då om god redovisningssed 1996 innebar att utgifterna skulle ha redovisats som en tillgång. -Under de senaste åren har synen på immateriella tillgångar förändrats i Sverige. För de noterade företagen gäller idag Redovisningsrådets rekommendation RR 15 Immateriella tillgångar. Denna rekommendation anger vilka förutsättningar som skall vara uppfyllda för att en utgift skall få redovisas som en immateriell tillgång. Huvudsakligen gäller att ett företag för att redovisa en immateriell tillgång skall ha kontroll över en identifierbar tillgång som sannolikt kommer att ge företaget framtida ekonomiska fördelar. Om dessa förutsättningar är uppfyllda inte bara får utan skall företaget redovisa utgifterna som en tillgång. - Vad som idag gäller för ett

noterat företag har emellertid ingen betydelse när det gäller att avgöra vad som 1996 gällde för ett icke-noterat företag. Enligt nämndens mening gjordes det vid denna tid i större utsträckning än idag skillnad mellan utgifter för förvärvade respektive egenupparbetade immateriella tillgångar. - För utgifter hänförliga till egenupparbetade tillgångar fanns inget krav på tillgångsföring, vilket bl.a. framgår av normgivning från BFN. Nämnden gav 1988 ut rekommendationen BFN R 1 Redovisning av forsknings- och utvecklingskostnader. I rekommendationen behandlas vilka förutsättningar som skall gälla för att det skall vara tillåtet att behandla utgifter för forskning och utveckling som en tillgång. I rekommendationen anges att huvudregeln är att utgifter för FoU-arbeten skall redovisas som kostnader när de uppkommer. Motsvarande gällde sedan tidigare för utgifter för utveckling av datorprogram för försäljning (jfr BFN U88:15). - För utgifter som kan hänföras till förvärvade immateriella tillgångar gällde åtminstone delvis andra principer. Det företag som på marknadsmässiga villkor förvärvat t.ex. ett patent kunde i normala fall inte redovisa utgiften som en kostnad, utan patentet skulle redovisas som en tillgång varvid utgifterna utgjorde anskaffningsvärde. Det var alltså frågan om fall som avsåg förvärv av en klart definierad juridisk rättighet. Även i detta fall måste det emellertid prövas om rättigheten skulle ge företaget ekonomiska fördelar i framtiden. - Möjligen finns det andra fall utöver förvärv av juridiska rättigheter i vilka det kan diskuteras om utgifterna borde redovisas som en tillgång. Det skulle i så fall vara frågan om fall i vilka sambandet mellan en utgift och en framtida ökning i inbetalningar eller minskning av utbetalningar är helt säkerställd. - Enligt BFN:s mening visar omständigheterna i förevarande fall inte på ett sådant samband mellan utgiften och framtida intäkter eller minskade kostnader för bolaget, att utgifterna måste redovisas som en tillgång. Skälen är flera. - Bolaget har startats för att tillgodose miljökrav som företagets ägare ställts inför. Av handlingarna framgår att avsikten är att bolaget genom att förändra ersättningsnivåerna skall ge ett nollresultat. Dessa förhållanden påverkar möjligheten att bedöma om bolaget verkligen utgivit de aktuella bidragen för att minska sina kostnader respektive öka sina intäkter. De visar nämligen att det kan finnas andra skäl till bidragen än sådana som har ett direkt samband med bolagets intäkter eller kostnader. - Parterna har i målet redovisat olika uppfattningar om hur bidragen skulle påverka bolagets intäkter och kostnader. När det gäller handelns inköp av burkautomaterna står det, med den beskrivning av ansvaret för kostnader för utbetalning av pant för icke-svenska burkar som ges i handlingarna, klart att de mer direkta ekonomiska fördelarna av investeringen kommer att tillfalla handeln. Bolaget kan naturligtvis också dra nytta av investeringen. Dels genom att återvinningssystemet fungerar bättre - det är ju skötseln av detta system som är bolagets egentliga verksamhet - och dels genom att handelns krav på hanteringsersättning möjligen kan öka om dess arbete med återvinningen ökar. På motsvarande sätt finns det naturligtvis

anledning att tro att investeringen i balpressar kommer att föranleda att systemet fungerar bättre. Det är också möjligt att ett uteblivet bidrag skulle ha inneburit att bryggerierna ställt krav på högre hanteringsersättning. Enligt BFN:s mening har det emellertid inte i något av fallen visats på ett säkerställt samband mellan bolagets bidrag och minskade kostnader respektive ökade intäkter för bolaget. - Sammanfattningsvis anser BFN således att bolagets redovisning, som innebär att utgifter för bidrag till handeln och till bryggerier redovisats som kostnad för 1996, inte står i strid med god redovisningssed".

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

I 24 § kommunalskattelagen (1928:370), som skall tillämpas i målet, anges att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot övriga bestämmelser i lagen. Enligt punkt 1 första och tredje styckena av anvisningarna till samma paragraf gäller vidare bl.a. följande. För skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. 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 t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. Regeringsrätten finner, mot bakgrund av vad BFN anfört, att bolagets redovisning av bidragen som kostnad för 1996 inte kan anses strida mot god redovisningssed.

På grund av det anförda skall bolagets överklagande bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av länsrättens och kammarrättens domar, att periodiseringen av bidragen i bolagets räkenskaper skall läggas till grund för bolagets inkomsttaxering".

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 november 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 15 oktober 2002

Beskattning av personaloptioner - villkorsändring med anledning av fusion

Utgivaren av vissa personaloptioner har gått samman med ett annat bolag. Samgåendet anses inte leda till förmånsbeskattning innan den skattskyldige utnyttjar sina optioner för att förvärva aktier.

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2005

Sökanden är anställd i bolaget X. Hon har personaloptioner i två av moderbolagets (Y:s) utställda optionssparplaner. Personaloptionerna kan efter viss kvalifikationstid utnyttjas för förvärv av aktier i moderbolaget.

Moderbolaget Y ska gå samman med ett annat bolag (Z) genom en form av fusion. Resultatet blir att Y blir ett helägt dotterbolag till Z. I och med samgåendet kommer Z att inträda som part i alla utestående optionsavtal beträffande optioner i Y. Fråga i ärendet är om sökanden ska förmånsbeskattas med anledning av de förändringar av de ursprungliga förutsättningarna avseende personaloptionerna (villkorsändringar) som inträder till följd av samgåendet.

Bestämmelserna om beskattning av personaloptioner, som numera återfinns i 10 kap. 11 § andra stycket IL, infördes 1998. Enligt den rättspraxis som tillämpades före lagregleringen beskattades en personaloption det år en kvalifikationstid gått ut, oberoende av om optionen faktiskt utnyttjades eller inte. De nya reglerna innebär att en skattskyldig som förvärvar en personaloption beskattas när den utnyttjas eller överläts.

Av förarbetena till lagändringen framgår att med ett faktiskt utnyttjande avses att ett värdepapper förvärvas med stöd av optionen (prop. 1997/98:133 s. 30). Anledningen till att även en överlåtelse av en personaloption beskattas var att undvika att någon beskattningstidpunkt aldrig skulle inträffa i fall då optionen överläts av den som ursprungligen har förvärvat optionen i stället för att utnyttjas av denne (prop. s. 32). Bakgrunden till att införa särregler för denna typ av tjänsteförmån var att personaloptioner skiljer sig från de flesta andra tjänsteförmåner genom att det faktiska värdet på förmånen är okänt fram till dess att den utnyttjas. Vidare anfördes att fördelarna med en beskattning vid

utnyttjandetidpunkten är så stora, såväl för skattemyndigheten som för den skattskyldige, att detta alternativ framstår som det mest ändamålsenliga (prop. s. 31).

Avsikten med regleringen av beskattning av personaloptioner är alltså att förmånen av en option ska beskattas först när rätten att förvärva ett värdepapper utnyttjas eller att denna rätt överlåts till någon annan. Samma tidpunkt ska ligga till grund för värderingen av förmånen. Enligt nämndens uppfattning innebär detta att villkorsförändringar avseende en personaloption, som beslutas under optionens löptid, inte kan föranleda beskattning så länge förmånen behåller sin karaktär av personaloption.

Mot bakgrund härav ska sökanden förmånsbeskattas först då hon i enlighet med förutsättningarna i ärendet utnyttjar optionerna för förvärv av aktier i Z.

Kommentar:

Beskedet står i överensstämmelse med både sökandens och RSV:s uppfattning. På grund av den osäkerhet som för närvarande råder om hur personaloptioner ska hanteras har RSV att begärt fastställelse av förhandsbeskedet hos RR.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 november 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 14 oktober 2002

**Beskattning av personaloptioner - villkorsändring -
förlängning av utnyttjandeperioden vid anställningens
upphörande**

**En förlängning av utnyttjandeperioden för personaloptioner
vid anställningens upphörande från tre till tolv månader
innebär inte att den skattskyldige ska förmånsbeskattas i
samband med villkorsändringen.**

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2005

Samtliga anställda i bolaget X och dess dotterbolag, däribland sökanden, har tilldelats personaloptioner i X. Optionerna avser förvärv av aktier i X. De kan utnyttjas tidigast viss tid efter tilldelningen (intjänandeperioden). Intjänandeperioden är för en

tredjedel av optionerna ett år och för resterande tredjedelar två respektive tre år. Om anställningen upphör före intjänandeperiodens utgång förfaller de optioner som ännu inte intjänats. Även optioner som är intjänade förfaller om de inte utnyttjas inom tre månader efter det att anställningen upphört. X avser att förlänga denna tidsfrist från tre månader till tolv månader. Frågan i ärendet är om sökanden ska förmånsbeskattas med anledning av villkorsändringen.

Bestämmelserna om beskattning av personaloptioner som numera återfinns i 10 kap. 11 § andra stycket IL infördes 1998. Enligt den rättspraxis som tillämpades före lagregleringen beskattades en personaloption det år en kvalifikationstid gått ut, oberoende av om optionen faktiskt utnyttjades eller inte. De nya reglerna innebär att en skattskyldig som förvärvar en personaloption beskattas när den utnyttjas eller överläts.

Av förarbetena till lagändringen framgår att med ett faktiskt utnyttjande avses att ett värdepapper förvärvas med stöd av optionen (prop. 1997/98:133 s. 30). Anledningen till att även en överlåtelse av en personaloption beskattas var att undvika att någon beskattningstidpunkt aldrig skulle inträffa i fall då optionen överläts av den som ursprungligen har förvärvat optionen i stället för att utnyttjas av denne (prop. s. 32). Bakgrunden till att införa särregler för denna typ av tjänsteförmån var att personaloptioner skiljer sig från de flesta andra tjänsteförmåner genom att det faktiska värdet på förmånen är okänt fram till dess att den utnyttjas. Vidare anfördes att fördelarna med en beskattning vid utnyttjandetidpunkten är så stora, såväl för skattemyndigheten som för den skattskyldige, att detta alternativ framstår som det mest ändamålsenliga (prop. s. 31).

Avsikten med regleringen av beskattning av personaloptioner är alltså att förmånen av en option ska beskattas först när rätten att förvärva ett värdepapper utnyttjas eller att denna rätt överläts till någon annan. Samma tidpunkt ska ligga till grund för värderingen av förmånen. Enligt nämndens uppfattning innebär detta att villkorsförändringar avseende en personaloption, som beslutas under optionens löptid, inte kan föranleda beskattning så länge förmånen behåller sin karaktär av personaloption.

Mot bakgrund härav ska sökanden inte förmånsbeskattas med anledning av villkorsändringen.

Kommentar:

Beskedet står i överensstämmelse med både sökandens och RSV:s uppfattning. Det har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 november 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 16 oktober 2002

Beskattning av optionsprogram - teckningsoptioner

Anställds tecknande av optionslån kopplat till s.k. optionsbevis som ger rätt att under vissa förutsättningar till en förutbestämd kurs teckna aktier i arbetsgivarens moderbolag har bedömts inte utgöra värdepapper, utan en sådan rätt att i framtiden förvärva aktier som enligt 10 kap. 11 § andra stycket IL ska beskattas när den anställde antingen utnyttjar rätten att förvärva aktier, eller överlåter den. Någon premie har inte ansetts erlagd.

Inkomstskatt taxeringsåren 2001-2004

Sökanden är anställd vid bolaget X som är ett helägt dotterbolag till det utländska bolaget Y. I samband med tecknande av ett s.k. optionslån, som är räntefritt, har hon förvärvat vissa s.k. optionsbevis som ger henne rätt att under vissa förutsättningar till en förutbestämd kurs teckna aktier i moderbolaget. Tiden då rätten att förvärva aktier eller, om hon väljer det alternativet, att överlåta denna rätt till annan, avser tre olika perioder. Den första perioden påbörjas 2002-11-01, den andra 2003-05-02 och den tredje 2004-05-02. Slutdatum för samtliga perioder är 2008-05-31. Teckning av aktien under de angivna perioderna får endast ske om kursen på aktien överstiger ett visst jämförelseindex vid ingången av det år då respektive teckningsperiod inleds.

En ytterligare förutsättning för rätten att teckna aktie under respektive teckningsperiod är att sökanden kvarstår i anställning tills teckningstiden för respektive period har inletts. Upphör anställningen således dessförinnan av annan orsak än dödsfall eller pensionering, äger bolaget utan att behöva lämna någon ersättning återfå optionsbevisen avseende kommande tidsperioder. Om anställningen upphör innan optionslånet förfallit till betalning återbetalas det nominella beloppet. Lånet har förfallit till betalning och återbetalas 2002-06-01.

Enligt 10 kap. 11 § första stycket IL ska, om den skattskyldige på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor, förmånen tas upp som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker. Om det som förvärvas inte är ett värdepapper, utan innebär en rätt

att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor, tas enligt andra stycket förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts. Den första frågan som uppkommer i ärendet är således om sökandens förvärv av optionsbevis vid tecknandet av optionslånet utgjort förvärv av värdepapper eller om optionsbevisen sammantaget med andra villkor för optionslånet endast ingår som osjälvständiga moment i en utfästelse om att i framtiden kunna förvärva värdepapper.

Någon särskild definition eller vägledande uttalanden i förarbetena om vad som är att anse som värdepapper i 10 kap. 11 § IL finns inte. I praxis, som alltjämt torde ha giltighet i nämnda hänseende, har arbetstagares förvärv från arbetsgivaren av optioner som innebär rätt att vid en senare tidpunkt få förvärva aktier till ett förutbestämt pris men som inte är överlåtbara och som förverkas om anställningen upphör, inte ansetts utgöra förvärv av värdepapper (jfr RÅ 1994 not. 41). Däremot har förvärv av en s.k. syntetisk option från arbetsgivaren ansetts utgöra förvärv av värdepapper även om hembudsskyldighet förelegat, när denna hembudsskyldighet innebär att inlösen ska ske till marknadspris och rätten att utnyttja optionen inte är villkorad av fortsatt anställning (jfr RÅ 1997 ref. 71).

Optionsbevisen i det nu aktuella ärendet har vid optionslånets tecknande varit varken överlåtbara eller realiserbara och rätten att tillgodogöra sig värdet av dem genom utnyttjande eller överlåtelse är villkorad av fortsatt anställning. Optionsbevisen är således inte bärare av självständiga rättigheter för sökanden utan liknar sådana utfästelser om förmåner beroende av fortsatt anställning som enligt ovannämnda praxis inte ansetts utgöra värdepapper.

När den ovan redovisade bestämmelsen i 10 kap 11 § andra stycket IL om rätt att i framtiden få förvärva värdepapper tillkom, motiverades den av att beskattningstidpunkten borde vara det tillfälle då den skattskyldige genom ett agerande rent faktisk tillgodogör sig optionens värde, dvs. vid utnyttjande eller överlåtelse (jfr prop. 1997/98:133 s. 30). Tidigare skedde beskattning enligt den s.k. kontantprincipen i 10 kap 8 § IL, dvs. då inkomsten kunde disponeras. Mot denna bakgrund bör bestämmelsen kräva ett agerande av den skattskyldige för att rätten ska anses utnyttjad till förvärv av värdepapper. I förevarande fall medför detta att beskattning ska ske då sökanden utnyttjar sin rätt att teckna aktier i moderbolaget eller överlåter den. Beskattning ska således inte ske enbart av den anledning att hon vid en teckningsperiods inträde får en ovillkorlig och överlåtbar rätt att teckna aktier om hon inte i något av nämnda hänseenden använder sig av den.

Vad gäller eventuellt erlagd premie anförde SRN följande.

Enligt 48 kap. 14 § IL ska anskaffningsutgiften för ett skuldebrev förenat med en köp- eller teckningsoption, beräknas till skuldebrevets marknadsvärde vid förvärvet. Denna anskaffningsutgift får dock inte överstiga den sammanlagda anskaffningsutgiften för skuldebrevet och optionen. Anskaffningsutgiften för optionen ska beräknas till vad som återstår av den sammanlagda anskaffningsutgiften.

Enligt det tidigare anförda är utfästelsen till sökanden att i framtiden få teckna aktier inte någon självständig rätt som hon har förvärvat och hon kan därför inte i samband med optionslånet anses ha förvärvat något annat än det vid lånet utgivna skuldebrevet. Vad hon betalat i samband med låneavtalet är därför i sin helhet hänförligt till anskaffningsutgift för skuldebrevet även om lånet också är en av förutsättningarna för att senare få teckna aktier. Den ovan nämnda bestämmelsen i 48 kap. 14 § IL avser vidare bestämmande av anskaffningsutgift i inkomstslaget kapital och torde även av detta skäl inte kunna tillämpas vid beräkningen av en förmån av optionsförvärv i inkomstslaget tjänst. Sökanden kan inte heller i övrigt anses ha utgett någon ersättning som enligt 10 kap. 15 § IL ska dras av som kostnad det beskattningsår då förmånen ska tas upp som intäkt.

Skiljaktig mening.

Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare följande.

De optionsbevis med rätt till nyteckning av aktier i moderbolaget som har knutits till skuldebrevet får med de förutsättningar som lämnats i sig anses utgöra sådana värdepapper som avses i 10 kap. 11 § första stycket IL (se 48 kap. 2 § och 2 kap. 2 § IL). På grund av de inskränkningar som inledningsvis gäller för sökanden att förfoga över optionsbevisen kan något förvärv av bevisen inte anses ha skett vid teckningen av optionslånen utan först när begränsningarna upphör. Det leder till att sökanden får anses förvärva optionsbevisen vid ingången av respektive period när de kan användas för att teckna aktier, även om hon inte vare sig tecknar några aktier eller överlåter optionsbevis till någon annan. En förmån avseende förvärv av värdepapper ska alltså tas upp det beskattningsår då respektive teckningsperiod infaller. Anskaffningsutgiften för optionsbevisen bör beräknas enligt principerna i 48 kap. 14 § IL med tillägg för eventuellt förmånsbeskattat belopp.

Kommentar:

RSV har överklagat förhandsbeskedet och hävdar den uppfattning som anges i den skiljaktiga meningen. Detta var också den ståndpunkt som angavs i ansökan.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 november 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om utländsk vetenskapsman som anställts vid kommunal institution i Sverige kan komma i fråga för skattelättnad enligt 11 kap. 22 § 1, 2 eller 3 IL

RR målnr 3988-2002

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 11 kap. 22 § IL

Saken: Fråga om förutsättningarna för att tomtmark för byggnad ska anses ingå i brukningscentrum på en lantbruksenhet.

RR målnr 3933-1999, KRNS 2342-1995

Klagande: den skattskyldige och RSV

Lagrum: 6 kap. 1 och 7 §§ FTL

Saken: Fråga om en pensionspremie ska anses ha betalats när den skattskyldige erlade premien i en bankkassa eller när beloppet bokfördes på försäkringsbolagets konto.

RR målnr 4218-2002, KRNJ 4098-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 46 § 2 mom. 6 KL, numera 62 kap. 8 § IL

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.

- SRN:s förhandsbesked den 7 maj 2002.

Samtidig avräkning och omkostnadsavdrag för utländsk skatt. Omkostnadsavdrag och avräkning som grundas på samma utländska skatt kan inte kombineras.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 14 maj 2002.

SRN:s förhandsbesked den 7 maj 2002.

Samtidig avräkning och omkostnadsavdrag för utländsk skatt

Omkostnadsavdrag och avräkning som grundas på samma utländska skatt kan inte kombineras.

Inkomsttaxering för taxeringsår 2000

SAKOMSTÄNDIGHETER

Bolaget har vid 2000 års taxering redovisat utländsk inkomst med 2 108 053 kr och utländsk skatt med 2 358 430 kr. Av den skatten har Bolaget yrkat avräkning med 590 255 kr och omkostnadsavdrag för återstående ($2\,358\,430 - 590\,255 =$) 1 768 175 kr. Fråga är om de båda metoderna för att undvika internationell dubbelbeskattning kan kombineras på angivet sätt.

FÖRHANDBESKED

Omkostnadsavdrag och avräkning som grundas på samma utländska skatt kan inte kombineras utan att avdraget för den utländska skatten, för vilken avräkning skall ske, återläggs vid beräkningen av spärrbeloppet enligt 9 § lagen (1986:463) om avräkning av utländsk skatt (avräkningslagen).

MOTIVERING

Enligt punkt 4 första stycket av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen (1928:370) medges avdrag för erlagd utländsk skatt om skatten är att anse som preliminär eller slutlig, under förutsättning att skatten utgör omkostnad i förvärvskälla enligt vad som följer av övriga stycken i anvisningspunkten.

Vidare skall enligt 9 § första meningen avräkningslagen, om den skattskyldige erhållit avdrag såsom för omkostnad för den utländska skatt, för vilken avräkning skall ske, beräkning av spärrbelopp enligt 6 § utföras som om sådant avdrag ej erhållits (återläggning av avdrag). Enligt 9 § andra meningen skall belopp, varmed avräkning enligt 5 och 6 §§ högst kan erhållas, minskas med det belopp varmed den svenska inkomstskatten har sänkts genom avdraget.

Reglerna om avdrag för utländsk skatt kom till år 1951 (SFS 1951:324) medan avräkningsreglerna infördes år 1966 (SFS 1966:729). Avräkningsreglerna togs ursprungligen in i förordningen (1947:576) om statlig inkomstskatt (24-28 §§). Med undantag för vissa redaktionella justeringar överensstämmer innehållet i 9 § avräkningslagen med innehållet i 25 § andra stycket förordningen om statlig inkomstskatt i dess ursprungliga lydelse. Enligt de ursprungliga avräkningsreglerna kunde en ansökan om avräkning enligt huvudregeln göras senast ett år efter det att taxeringen till statlig inkomstskatt vunnit laga kraft. År 1982 utvidgades avräkningsreglerna till att avse även kommunal inkomstskatt och infördes den s.k. overall-principen. I samband därmed infogades avräkningen inom ramen för det ordinarie taxeringsförfarandet (prop. 1982/93:14, SkU 8, SFS 1962:1098-1100).

Kommunalskattelagen och lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt har ersatts av inkomstskattelagen (1999:1229). De upphävda lagarna tillämpas dock alltjämt såvitt avser 2001 och tidigare års taxeringar (3 § lagen /1999:1230/ om ikraftträdande av inkomstskattelagen). Någon motsvarighet till avräkningslagens regler om avräkning av utländsk skatt har inte tagits in i inkomstskattelagen (jfr 65 kap. 16 § inkomstskattelagen och prop. 1999/2000:2 del 1 s. 482).

Nämnden gör följande bedömning.

Nämnden utgår från att ifrågavarande utländska skatter är såväl avdragsgilla enligt punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen som avräkningsbara enligt avräkningslagen samt att den utländska inkomst som Bolaget har redovisat vid 2000 års taxering är beskattningsbar utländsk inkomst före omkostnadsavdrag för utländsk skatt.

Avdragsregeln i punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen

innebär att betald skatt skall dras av. Detta följer av den grundläggande avdragsregeln i 20 § första stycket kommunalskattelagen. Någon valrätt för en skattskyldig, som enligt god redovisningssed skall bokföra den utländska skatten som en kostnad, att göra avdrag - helt eller delvis - eller att helt avstå från avdrag kan alltså inte anses föreligga (jfr 24 § kommunalskattelagen). Nämnas kan att motsvarigheten till avdragsbestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 20 § kommunalskattelagen, 16 kap. 18 § inkomstskattelagen, uttryckligen föreskriver att betald utländsk skatt skall dras av (jfr prop. 1999/2000 del 1 s. 500-502 och del 2 s. 205 f.)

Med hänsyn härtill och till hur sambandet mellan avdrag för och avräkning av utländsk skatt har reglerats i 9 § avräkningslagen finner nämnden att avdraget skall göras först och beräkningen av avräkningsutrymmet (spärrbeloppsberäkningen) därefter. Beräkningen av Bolagets omkostnadsavdrag skall omfatta hela den utländska skatten. Nämnden finner vidare att vid spärrbeloppsberäkningen skall ett belopp återläggas som motsvarar den del av avdraget för utländsk skatt som avser avräkningsbar utländsk skatt (i detta fall hela avdraget). Angivna synsätt innebär att Bolaget med de förutsättningar som gäller för förhandsbeskedet skall medges lättnad i internationell dubbelbeskattning på sätt närmare anges nedan.

Siffermässiga förutsättningar

| | |
|--|--------------|
| Utländsk inkomst före skatt | 2 108 053 kr |
| Utländsk skatt | 2 358 438 kr |
| Sammanlagd beskattningsbar inkomst (bbi) före avsättning till periodiseringsfond (PF) och före avdrag för utländsk skatt | 4 783 368 kr |
| Avdrag för utländsk skatt | 2 358 430 kr |
| Bbi före avsättning till PF | 2 424 938 kr |
| Avsättning till PF (20 %) | 484 987 kr |
| Bbi efter avsättning till PF | 1 939 951 kr |

Beräkning av spärrbelopp

| | |
|--|--------------|
| Bbi efter avsättning till PF | 1 939 951 kr |
| Återläggning av avdrag för utländsk skatt enligt 9 § avräkningslagen | 2 358 430 kr |
| Bbi för spärrbeloppsberäkning | 4 298 381 kr |
| Svensk skatt för spärrbeloppsberäkning (28 % av 4 298 381) | 1 203 547 kr |

spärrbelopp 2 108 053 x 1 203 547
4 298 381

590 255 kr

Spärrbeloppsberäkningen leder till att högst 590 255 kr av den utländska skatten kan avräknas mot svensk skatt. Detta belopp skall enligt 9 § andra meningen avräkningslagen minskas med skatteminskningen på grund av avdraget för den utländska skatten. Den utländska skatten uppgår till 2 358 438 kr och skatteminskningen blir då 28 % av detta belopp eller 660 363 kr. Eftersom sistnämnda belopp överstiger spärrbeloppet på 590 255 kr kan någon avräkning inte medges mot svensk inkomstskatt vid 2000 års taxering. Den utländska skatt för vilken avräkning ej medges kan avräknas senare enligt bestämmelserna i 11 § avräkningslagen.

Tre av nämndens ledamöter var skiljaktiga.

Kommentar:

RSV har hemställt att Regeringsrätten ska fastställa förhandsbeskedet.

- [RR:s dom den 14 oktober 2002, mål nr 3438-2001](#)
Väsentlig anknytning. A:s innehav i ett helägt förvaltande bolag, direkt och indirekt innehav (ej över tio procent i något av bolagen) i sex bolag samt att kvarstå som styrelseledamot i ett av bolagen, medför inte väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttning
- [Regeringsrättens dom den 4 november 2002, målnr. 7290-1999](#)
Underskott i nystartad verksamhet. En fysisk person som förärvat en näringsfastighet 1989 flyttade till fastigheten först i januari 1990. Allmänt avdrag för underskott i nystartad verksamhet medgavs inte för beskattningsåret 1994
- [Regeringsrättens dom den 8 november 2002, mål nr 4248-2001](#)
Avdrag för kapitalförlust vid likvidation av handelsbolag. Regeringsrätten medgav avdrag för kapitalförlust vid likvidation av ett handelsbolag
- [RR:s domar den 17 oktober 2002, Mål nr 4139-1999, 5884--5887-2000 och 797--798-2001](#)
Anstånd med betalning av skatt. Särskilda skäl att medge anstånd utan att säkerhet ställs I-III
- [KR:s i Stockholm dom den 16 oktober 2002, mål nr 475-2001](#)
Verklig förlust. Ett aktiebolag ansågs inte ha rätt till avdrag för förlust på aktier i ett dotterföretag när förlusten i realiteten inte burits av aktiebolaget eller av den koncern i vilken aktiebolaget ingick. Förlusten ansågs inte verklig
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 november 2002.*

RR:s dom den 14 oktober 2002, mål nr 3438-2001

Väsentlig anknytning

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

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokollet 15/2001](#).

Inkomstskatt.

Taxeringsåren 2001-2003.

RSV överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att A efter utflyttningen skulle anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Regeringsrätten angav följande:

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 november 2002.*

Regeringsrättens dom den 4 november 2002, målnr. 7290-1999

Underskott i nystartad verksamhet

En fysisk person som förvärvat en näringsfastighet 1989 flyttade till fastigheten först i januari 1990. Allmänt avdrag för underskott i nystartad verksamhet medgavs inte för beskattningsåret 1994.

Inkomsttaxeringen 1995

En fysisk person, M, förvärvade en jordbruksfastighet under 1989. Tillträde skedde samma år. I januari 1990 flyttade hon till fastigheten. I deklarationen för inkomståret 1994 yrkade hon allmänt avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet avseende jordbruksfastigheten.

Eftersom sådant avdrag bara kan medges under de första fem åren var frågan i målet om hon påbörjat verksamheten under 1989 eller under 1990.

Såväl länsrätt som kammarrätt fann att hon påbörjat verksamheten först 1990 och att hon skulle medges avdrag.

RSV överklagade till Regeringsrätten som anförde bl.a. följande.

Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet yrkesmässig självständigt bedriven förvärsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas, enligt samma lagrum, också i annat fall innehav av bl.a. näringsfastighet.

Av 46 § 1 mom. KL i dess lydelse vid 1995 års taxering framgår, såvitt här är av intresse, att avdrag för underskott a förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet får göras avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren.

För att näringsverksamhet skall föreligga måste såsom framgår av 21 § KL verksamheten uppfylla krav på yrkesmässighet, självständighet och förvärvssyfte. Detta gäller dock inte vid innehav av näringsfastighet. Då räknas redan innehavet till näringsverksamhet. Vid beskattningen av näringsfastighet delas anskaffningsutgifterna för fastigheten upp på bl.a. mark, markanläggningar, byggnader och

inventarier. Medan anskaffningsutgiften för marken dras av vid en framtida avyttring av fastigheten skrivs inventarier, byggnader och markanläggningar av genom årliga värdeminskningssavdrag (jfr anvisningarna till 23 § KL och 25 § 5 mom. lagen, 1947:576, om statlig inkomstskatt). Utgifter för reparationer och underhåll skall som regel dras av omedelbart. Vid överlåtelse av näringsfastighet fördelas vid den löpande beskattningen intäkter och kostnader mellan säljare och köpare.

Av reglerna för beskattning av näringsfastigheter framgår att de särskilda reglerna för näringsverksamhet är tillämpliga från och med förvärvet av fastigheten. Näringsverksamheten får därför anses bedriven från samma tidpunkt. Inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. Med begreppet förvärvskälla i 46 § 1 mom. KL måste därför avses den ifrågakvarande beräkningsenheten, dvs. den näringsverksamhet som i detta fall utgörs av innehav av näringsfastighet.

Genom förvärvet av fastigheten 1989 måste fastighetsägaren således anses ha börjat bedriva förvärvskällan. Startåret vid tillämpning av 46 § 1 mom. KL är då 1989. M är därför inte berättigad till allmänt avdrag för underskott av förvärvskällan vid 1995 års taxering.

Kommentar:

Utgången överensstämmer med RSV:s uppfattning, jfr Handledning för beskattning av inkomst och förmögenhet m.m. vid 2002 års taxering, del 2, avsnitt 25.4, s. 1205f.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 november 2002.*

Regeringsrättens dom den 8 november 2002, mål nr 4248-2001

Avdrag för kapitalförlust vid likvidation av handelsbolag

Regeringsrätten medgav avdrag för kapitalförlust vid likvidation av ett handelsbolag

Inkomsttaxering, taxeringsåren 2001-2003

SRN:s förhandsbesked finns refererat i RSV:s [rättsfallsprotokoll nr](#)

18/01. Beskedet överklagades av såväl RSV som sökandebolaget, O Fastighets AB (O). RSV yrkade att RR skulle fastställa förhandsbeskedet i sin helhet. O yrkade att RR skulle ändra svaret på fråga 2 och förklara att det förelåg rätt till avdrag för den kapitalförlust som uppkom på andelen i handelsbolaget B (B). RR gjorde samma bedömning som SRN såvitt avser fråga 1 och fastställde förhandsbeskedet i den delen. Beträffande fråga 2 förklarade RR att O hade rätt till avdrag för kapitalförlusten på andelen i B och anförde följande.

" Vad gäller fråga 2 gör Regeringsrätten, som förutsätter att det inte föreligger några andra omständigheter av betydelse för rätten till avdrag än de transaktioner som redovisats i ansökan om förhandsbesked, följande bedömning.

Av 44 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) följer att avdrag kan medges för en kapitalförlust endast om förlusten är verklig. Någon sådan bestämmelse fanns inte i den tidigare inkomstskattelagstiftningen men en motsvarande princip tillämpades i praxis sedan länge i fråga om förluster på aktier och andelar i inkomstlaget rörelse och principen fick efter 1990 års skattereform en vidare tillämpning. Innebörden av kravet på att en förlust ska vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan skattekonsekvenser (RÅ 1999 ref. 13).

Den i målet aktuella kapitalförlusten har inte sin grund i att fastigheterna överförs till det nybildade bolaget till underpris utan skattekonsekvenser. Samma kapitalförlust skulle uppkomma även om utskiftningen skedde till marknadspris eller fastigheten före utskiftningen såldes till någon utomstående (jfr förhållandena i rättsfallet RÅ 1999 ref. 35). De i ansökningen beskrivna transaktionerna utgör därför inte grund för att anse att kapitalförlusten inte är verklig. Hinder mot att medge avdrag för förlusten föreligger därmed inte av denna anledning."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 november 2002.*

**RR:s domar den 17 oktober 2002, Mål nr 4139-1999, 5884--
5887-2000 och 797--798-2001**

Anstånd med betalning av skatt

Särskilda skäl att medge anstånd utan att säkerhet ställs I-III

Bestämmelserna om anstånd finns i dag i 17 kap. 2 och 3 §§ SBL. Motsvarande, i sak överensstämmande, bestämmelser fanns i 49 § 1 och 2 mom. i den numera upphävda uppbördslagen (1953:272), UBL.

Enligt nuvarande bestämmelser får skattemyndigheten bevilja anstånd med inbetalning av skatt

1. om det kan antas att den skattskyldige kommer att få befrielse helt eller delvis från skatten
2. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om skatt och det är tveksamt om han kommer att bli skyldig att betala skatten ("ovisshetsfallen"), eller
3. om den skattskyldige begärt omprövning av eller överklagat ett beslut om skatt och det skulle medföra betydande skadeverkningar för den skattskyldige eller annars framstå som oskäligt att betala skatten ("obillighetsfallen").

Om det i sådana fall som avses i punkt 2 och 3 kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid, får anstånd beviljas endast om den skattskyldige ställer säkerhet för beloppet genom en av bank utfärdad bankförbindelse eller någon annan form av borgen. Anstånd får dock beviljas utan att säkerhet ställs, om anståndsbeloppet är förhållandevis obetydligt eller det annars finns särskilda skäl.

Regeringsrätten har avdömt tre mål där frågan varit om anstånd kan medges utan att säkerhet för beloppet ställs, även om vad som framkommit om de aktuella bolagens ekonomiska situation gör att det kan befaras att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. Frågan är således vad som kan utgöra sådana "särskilda skäl" som enligt lagtexten kan motivera avsteg från huvudregeln om krav på säkerhet vid anstånd enligt punkt 2 eller 3.

I. (Mål nr 5884--5887-2000)

Bolag 1 har av kammarrätten medgetts anstånd u Motsvarande, i sak överensstämmande, bestämmelser tan krav på säkerhet. I

överklagande yrkar RSV att anstånd medges endast om säkerhet ställs för anståndsbeloppet bl.a. då bolaget visat ovilja att medverka i utredningen.

Regeringsrätten har bifallit RSV:s överklagande och skriver i sin motivering.

"Frågan i målet gäller endast om anstånd med betalning av den tillkommande skatten skall förenas med ett krav på säkerhet. Avgörande för detta ställningstagande är om det med hänsyn till bolagets förhållanden och omständigheterna i övrigt kan antas att beloppen kommer att betalas i rätt tid eller inte. Det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att det finns skäl att kräva säkerhet för betalning av skatten.

Av förarbetena (prop. 1989/90: 74 s. 342 ff.) framgår bl.a. följande. Även i fråga om den nya anståndsgrund som departementschefen föreslår - att det råder ovisshet om utgången i ärendet eller målet - är det knappast motiverat att säkerhet normalt skall ställas med tanke på att anståndsgrunden avser fall där det råder tveksamhet om det allmänna slutligen kan rikta något skattekrav mot den enskilde. Det finns å andra sidan inte anledning att utan någon form av inskränkningar bevilja anstånd om den skattskyldige försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet, t.ex. genom att överlåta sina tillgångar till någon närstående, eller hans egendom under anståndstiden skulle komma att tas i anspråk för andra borgenärsfordringar. Ordningen bör vara sådan att det skall vara skattemyndighetens sak att föra fram de omständigheter som talar mot att anstånd ges utan säkerhet, inte den skattskyldige som skall visa att han förmår betala. Har myndigheten anledning att räkna med att beloppet inte kommer att betalas, t.ex. därför att den skattskyldiges ekonomiska situation är mindre god, bör frågan om säkerhet skall ställas eller inte prövas närmare.

Av handlingarna i målet framgår att Bolag 1 är ett s.k. off-shorebolag med säte i Brittiska Jungfruöarna. Bolaget bedriver värdepappershandel. Det ägs av en trust som lyder under lagstiftningen på Isle of Man och administreras av ett företag med säte på ön Jersey. Bolaget, som först efter anmaning avgett deklARATIONER, har inte medverkat till utredningen i ärendet genom att förete räkenskaper eller annat material som gett skattemyndigheten tillräcklig möjlighet att bedöma bolagets ekonomi och tillgångar. Att bolaget har säte i ett s.k. skatteparadis medför att skattemyndigheten inte har några möjligheter att få bistånd med utredningen och inte heller med indrivning av påfordrad skatt om denna inte betalas. Redan vad nu sagts talar för att säkerhet bör krävas. Härtill kommer att det av handlingarna i målet framgår att bolaget i samband med att ett beslut om betalningssäkring hävdades avhändertog sig fast egendom som fanns i Sverige."

Regeringsrätten finner beträffande Bolag 1 att skattemyndigheten gjort vad som skäligen kan begäras för att föra fram omständigheter som talar mot att bolaget ges anstånd utan krav på säkerhet och att det på grund av dessa omständigheter kan antas att skatten inte kommer att betalas i rätt tid. RSV:s överklagande ska därför bifallas.

II. (Mål nr 4139-1999) och III. (797--798-2001)

Domarna beträffande Bolag 2 och 3 skiljer sig från den ovan refererade. Domskälen inleds på samma sätt i båda domarna där Regeringsrätten skriver:

"Inledningsvis skall erinras om att det redan i lagtexten som exempel på "särskilda skäl" anges det förhållandet att anståndsbeloppet är förhållandevis ringa. Ytterligare två exempel omnämns i lagens förarbeten, nämligen att den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god och att det bakomliggande taxeringsmålet kan antas komma att avgöras inom en nära framtid (se prop. 1989/90:74 s. 433; jfr RÅ 1993 ref. 89). När det gäller vad som i övrigt kan anses utgöra "särskilda skäl" och vad som därvid bör beaktas då skattekravet baseras på beslut om eftertaxering eller avser skattetillegg gör Regeringsrätten följande överväganden.

Först kan konstateras att samma element som är av betydelse för den primära frågan om anstånd över huvud taget kan beviljas också kan spela en roll i bedömningen av om det finns särskilda skäl för att avstå från ett krav på säkerhet, även om det kan antas att det aktuella beloppet inte kommer att betalas i rätt tid.

Även om det förhållandet att utgången i taxeringsmålet är oviss utgör ett av kriterierna för att anstånd ska beviljas (49 § 1 mom. 2 UBL) och således är ett moment i ett tidigare bedömningsled, är det uppenbart att en prognos om utgången också kan tillmätas betydelse vid prövningen av om särskilda skäl talar för att avstå från säkerhet. Kan det redan vid en preliminär bedömning av taxeringsfrågan konstateras att det allmännas skattekrav är svagt grundade om än inte i den grad att utgången är given, kan det framstå som stötande att upprätthålla kravet på att säkerhet ställs. Därvid bör påpekas att de strängare beviskrav som uppställs då målet avser eftertaxering eller fråga är om skattetillegg medför att utgången i ett sådant mål kan framstå som mera tveksam än i ett ordinärt taxeringsmål även om omständigheterna är desamma.

På motsvarande sätt bör kravet på ställande av säkerhet kunna efterges av "särskilda skäl" om ett upprätthållande av kravet skulle medföra betydande skadeverkningar för den enskilde eller annars framstå som obilligt - alltså enligt samma grundkriterium som anges i 49 § 1 mom. 3 UBL vad gäller frågan om konsekvenserna av en

betalning av det påförda skatte- eller avgiftsbeloppet kan motivera ett anstånd. En risk för skadeverkningar exempelvis till följd av att den skattskyldige tvingas i konkurs eller nödgas sälja fastigheter eller annan egendom som har stor betydelse för hans ekonomi kan inte generellt utgöra skäl för att kravet på säkerhet frånfaller. Vid alltför obilliga konsekvenser och när skadeverkningarna för den skattskyldige inte står i rimlig proportion till risken för att det allmänna inte ska kunna ta ut skatten bör emellertid ett frånfallande av kravet på säkerhet kunna komma i fråga, dock endast under förutsättning att den enskilde inte försöker komma undan sin eventuella betalningsskyldighet genom att överlåta tillgångar e.d. (jfr prop. 1989/90: 74 s.343).

Till det nu anförda kan läggas att det bör finnas ett större utrymme för att medge anstånd utan krav på att säkerhet ställs när skattekravet endast grundar sig på ett beslut av skattemyndigheten än när ett domstolsbeslut föreligger. Saknar den skattskyldige möjlighet att ställa säkerhet kan följden annars bli att hans möjligheter att över huvud taget erhålla en domstolsprövning av den grundläggande skattefrågan avsevärt försvåras, t.ex. om han skulle försättas i konkurs.

Eftersom bestämmelserna om säkerhet har sin grund i att anstånd kan medföra risk för att aktuella skattebelopp inte kan tas ut vid anståndstidens utgång (jfr prop. 1989/90: 74 s. 342) bör kravet på säkerhet kunna efterges om möjligheten för staten att i förekommande fall få betalt för sin fordran inte försämras under anståndstiden.

Vad nu sagts gäller i princip anstånd med betalning av alla typer av skatter och avgifter. Det finns härutöver skäl till vissa särskilda överväganden när det gäller skattetillägg.

När fråga är om en straffliknande sanktion som skattetillägg finns särskild anledning att iaktta försiktighet beträffande krav som grundas enbart på beslut av skattemyndigheten. Mot bakgrund av skattetilläggets karaktär kan finnas särskild anledning att söka undvika att det uppkommer irreparabla skador genom upprätthållande av kravet på säkerhet. För det fall en konkurs skulle vara en uppenbar följd av ett krav på säkerhet för ett betydande belopp, som enbart eller till övervägande del avser skattetillägg, kan det därför finnas "särskilda skäl" att avstå från kravet (se RÅ 2000 ref. 66 II och Europadomstolens dom den 23 juli 2002 i målet Janosevic mot Sverige §§ 106-109, /.../).

Efter denna inledning går Regeringsrätten in på bedömningen av Bolag 2 respektive Bolag 3.

Bolag 2 (i likvidation) har genom eftertaxering påförts såväl

tillkommande skatt med ett större belopp som skattetillägg. Bolaget har på grund av att den bakomliggande skattefrågan varit att anse som oviss medgetts anstånd med betalning av skatten med krav på att säkerhet ställs. Bolaget yrkar i Regeringsrätten att anstånd ska medges utan ställande av säkerhet eftersom ett sådant krav skulle innebära att bolaget nödgas gå i konkurs. Kravet på säkerhet skulle därför medföra betydande ekonomiska skadeverkningar för bolaget.

Regeringsrätten konstaterar beträffande Bolag 2 först att det i lagtexten nämnda exemplet på "särskilda skäl", nämligen att anståndsbeloppet är förhållandevis ringa inte är tillämpligt. Detsamma gäller det i förarbetena nämnda fallet att den skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god, något som Regeringsrätten också påpekar mera sällan syntes vara anledningen till att avstå från kravet på säkerhet. Om den skattskyldiges ekonomi är god finns det ju vanligtvis inte anledning att ställa ett sådant krav utom då det föreligger risk för att han undanskaffar tillgångar och i sådant fall saknas skäl att efterge kravet.

Regeringsrätten fortsatte därefter:

"Det har inte framkommit något som ger anledning till antagande att ett anstånd utan krav på säkerhet i sig skulle medföra en försämring av statens möjligheter att erhålla den tillkommande skatt som slutligt kan komma att påföras bolaget vid den aktuella taxeringen.

Regeringsrätten finner vid en samlad bedömning av omständigheterna i målet att särskilda skäl föreligger att medge bolaget anstånd med betalning av den tillkommande skatten utan krav på säkerhet."

Regeringsrättens majoritet bifaller Bolag 2:s överklagande. Ett regeringsråd är skiljaktigt och vill medge bolaget anstånd utan ställande av säkerhet för den del som rör skattetillägg, men avslå överklagandet i övrigt.

Bolag 3 har på grund av att skattefrågan är oviss medgetts anstånd med krav att säkerhet för anståndsbeloppet ställs. Bolaget yrkar hos Regeringsrätten att bolaget ska medges anstånd med betalning av skatten utan ställande av säkerhet. Bolaget anför att skattefrågan rör mål om eftertaxering, där skattemyndigheten har bevisbördan för att förutsättningarna för eftertaxering och skattetillägg föreligger. En påtvingad betalning skulle i dagsläget få till följd att bolaget tvingas gå i konkurs.

Även i detta fall börjar Regeringsrätten med att konstatera att det i lagtexten nämnda exemplet på "särskilda skäl", nämligen att anståndsbeloppet är förhållandevis ringa inte är tillämpligt. Detsamma gällde det i förarbetena nämnda fallet att den

skattskyldiges ekonomi allmänt sett är god, något som Regeringsrätten också påpekar mera sällan syntes vara anledningen till att avstå från kravet på säkerhet. Om den skattskyldiges ekonomi är god finns det ju vanligtvis inte anledning att ställa ett sådant krav utom då det föreligger risk för att han undanskaffar tillgångar och i sådant fall saknas skäl att efterge kravet.

Regeringsrätten fortsatte därefter:

"Utredningen i målet ger inte tillförlitligt underlag för att bedöma om ett anstånd utan krav på säkerhet skulle kunna medföra en försämring av statens möjligheter att erhålla de nu aktuella skattebeloppen.

Regeringsrätten, som noterar att bolaget tidigare beviljats anstånd utan krav på ställande av säkerhet såvitt avser de påförda skattetilläggen, finner vid en samlad bedömning av omständigheterna i målen att särskilda skäl inte föreligger att därutöver medge bolaget anstånd med betalning utan krav på säkerhet. Överklagandet skall därför avslås."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 november 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 16 oktober 2002, mål nr 475-2001

Verklig förlust.

Ett aktiebolag ansågs inte ha rätt till avdrag för förlust på aktier i ett dotterföretag när förlusten i realiteten inte burits av aktiebolaget eller av den koncern i vilken aktiebolaget ingick. Förlusten ansågs inte verklig.

Inkomsttaxering 1997

Ett aktiebolag (ABX) förvärvade den 1 juni 1995 en andel i ett kommanditbolag (KBZ) för 1 kr. Den andra andelen förvärvades samtidigt av ett annat bolag inom samma företagsgrupp.

Tillgångarna i KBZ bestod vid förvärvet av samtliga aktier i ABY samt en fordran på samma bolag. KBZ hade förvärvat aktierna 1991 för 125 000 000 kr och samma dag lämnat ett lån till ABY på 25 000 000

kr. Hela den affären hade finansierats med ett banklån på 150 000 000 kr.

Den 31 maj 1995, det vill säga dagen innan ABX:s förvärv av KBZ, träffade KBZ en ackordsuppgörelse med kreditgivaren. Efter den uppgörelsen uppgick KBZ:s skuld till 7 000 000 kr.

Den 15 juni 1995 förvärvade ABX aktier och fordran från KBZ för 7 000 000 kr. Därvid övertog ABX det för KBZ gällande skattemässiga anskaffningsvärdet för aktierna och fordringen om 150 000 000 kr på grund av den dåvarande s.k. förlustregeln i 2 § 4 mom. 9 st. SIL.

Den 19 december 1996 avyttrade ABX aktierna och fordringen till ett utomstående bolag för 20 000 kr och deklarerade en förlust på denna försäljning med 149 980 000 kr.

Skattemyndigheten reducerade avdraget med 143 000 000 kr med motiveringen att förlusten till övrig del inte var verklig eftersom den burits av kreditgivaren genom ackordet. Den verkliga förlusten hade enligt skattemyndigheten uppgått till endast 6 980 000 kr.

ABX överklagade. Länsrätten biföll överklagandet och undanröjde skattemyndighetens beslut. Skattemyndigheten överklagade. Kammarrätten förklarade, med ändring av länsrättens dom, att ABX inte skulle medges avdrag för realisationsförlust med 143 000 000 kr. I domskälen anfördes bl.a. följande.

För att rätt till avdrag för realisationsförlust ska medges krävs att förlusten är verklig. När det gäller överlåtelser av aktier i dotterföretag ska denna bedömning göras ur ett koncernperspektiv. I målet har inte framkommit annat än att den ursprungliga skulden satts ned till 7 000 000 kr och att förlusten burits av annan än bolaget, nämligen av KBZ:s fordringsägare, som även enligt vad skattemyndigheten uppgett har medgetts avdrag för denna förlust. Även om förlustregeln ger stöd för att använda det av bolaget åberopade anskaffningsvärdet måste beräkningen av den verkliga förlusten ske utifrån vad transaktionerna sammantaget inneburit för bolaget och koncernen i övrigt.

Kammarrätten fann vid en sådan bedömning att den verkliga förlusten inte uppgått till mer än 6 980 000 kr.

Kommentar:

Kammarrätten lät i detta mål allmänna principer (om verklig förlust) få företräde framför en specialregel (förlustregeln).

Skattemyndigheten hade även yrkat om påförande av skattetillägg.

Kammarrätten fann att bolaget lämnat oriktig uppgift men att frågan i målet fick anses vara svårbedömd varför befrielsegrund för skattetillägget förelåg.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 12 november 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om tillämpningen av avdragsförbudet för ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad när en företagare bedrev skattepliktig näringsverksamhet i den fastighet i vilken han hade sin bostad.

RR målnr 7423-2001, KRNG 389-2000

Klagande: RSV

Lagrum: 8 kap. 9 § 1 och 10 § ML

Saken: SKM har i omprövningsbeslut eftertaxerat och i bilaga till beslutet angivit att skattetillägg påförts men inte angivit detta i beslutet. Rättelse har därefter skett genom efterprövning. Fråga om KR bort avvisa överklagande avseende skattetillägget på grund av att SKM inte beslutat om skattetillägg.

RR målnr 8425-2000, KRNS 908-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 4 kap. 13-16 §§ och 5 kap. 1 och 9-11 §§ TL samt 92 § 1 och 94 § uppbördslagen

Saken: Fråga om ett yrkat avdrag för inköp av lager påverkat resultatet.

RR målnr 2815-2000, KRNS 385-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 23 och 24 §§ KL

Saken: Fråga om ett överklagande varit så ofullständigt att LR ägt förelägga klaganden att komplettera överklagandet vid äventyr att det annars inte skulle tas upp till prövning och därefter, sedan föreläggandet bedömts inte ha följts, avvisa överklagandet.

RR målnr 4204--4211-2002, KRNS2002-04-25

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 4 och 5 §§ FvPL

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 april 2002, mål nr 1196-1199-2001](#)
Konstförenings skattskyldighet. Konstförening har av RR ansetts vara inskränkt skattskyldig
- [RR:s dom den 24 april 2002](#)
Aktiekorgbevis. Kapitalvinst. Ränta. Avkastningen på visst värdepapper, kallat aktiekorgbevis, ska vid avyttring beskattas som kapitalvinst/kapitalförlust i sin helhet och ingen del ska ses som ränta. Restvärdemetoden ska inte användas
- [RR:s dom den 30 april 2002, mål nr 4789-1998](#)
Aktiv - passiv näringsverksamhet. Verksamhet i jordbruk ansågs som aktiv näringsverksamhet då allt arbete som krävdes utfördes av den skattskyldige trots att nedlagt arbete var av mindre omfattning
- [RR:s beslut den 30 april 2002, mål nr 2304-1998](#)
Domstolens utredningsansvar. Kammarrätten har åsidosatt sitt utredningsansvar genom att inte underrätta klaganden om att åberopade intyg saknades och bereda henne tillfälle att sända in dem innan målet avgjordes. Målet har återförvisats för ny handläggning
- [KR:s i Göteborg domar den 5 april 2002, mål nr 4397 - 4401-1999](#)
Avdrag för avsättning för framtida utgifter för utbyte av tegel i vagnar (smältugnar) har inte medgivits
- [KR:s i Göteborg dom den 5 april 2002, mål nr 525-2000](#)
Semesterlöneskuld. Aktiebolag medgavs inte avsättning för semesterlöneskuld till aktieägare avseende tidigare år än senaste räkenskapsår
- [KR:s i Jönköping dom 2002-04-25, mål nr 1044-2002](#)
Avvisning av överklagande
- [SRN:s förhandsbesked den 17 april 2002](#)
Omsättning till utbildare ej undantagen från skatteplikt
- [SRN:s förhandsbesked den 17 april 2002](#)
Fråga om överföring av medel till medlemsförbund utgör skattepliktig omsättning
- [SRN:s förhandsbesked den 3 maj 2002](#)
Tillämplig skattesats på tidskrift med medföljande CD-skivor. Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av tidskrift med i förekommande fall medföljande CD-skivor
- [SRN:s förhandsbesked den 4 april 2002](#)
Beskattning av optionsprogram. Villkorsändring. Om utgivande bolag efter samråd med optionsinnehavarna beslutar om

förlängning av optionernas löptid anses optionerna avyttrade i samband med villkorsförändringen. Detta gäller även om förlängningen av löptiden kompenseras med en höjning av lösenpriset på så sätt att optionernas värde förblir oförändrat

- [SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002](#)

Periodiseringsfond - apportionering. Anskaffningsutgiften för aktier blev inte negativ på grund av övertagandet av periodiseringsfond (jfr 48 kap. 12 § IL). Inte heller i övrigt skulle återföring ske av del av periodiseringsfonden

- [Meddelade provningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.

RR:s dom den 24 april 2002, mål nr 1196-1199-2001

Konstförenings skattskyldighet

Konstförening har av RR ansetts vara inskränkt skattskyldig

M konstförening (M) bedriver för en konstförening sedvanlig verksamhet, dvs. utlottning av konstverk, arrangerandet av konstvisningar och anordnande av studiebesök vid utställningar och föredrag om konst. M:s verksamhet finansieras genom medlemsavgifter. Den klart dominerande verksamheten har varit inköp och utlottning av konst. Cirka 95 procent av inkomsterna har använts för denna verksamhet.

SKM ansåg inte M vara en allmännyttig förening och därför vara oinskränkt skattskyldig. Den huvudsakliga motiveringen synes vara att konstinköp för senare utlottning inte kan ses som allmännyttig verksamhet.

LR ansåg M:s ändamål vara allmännyttigt och genom inköp och utlottning av konst främjas detta ändamål då medlemmarnas intresse för konst ökas och breddas. M är därför inskränkt skattskyldig.

KR konstaterade att föreningen har arrangerat ett flertal guidebesök vid konstsamlingar och utställningar. Utlottning av konstverk i samband med medlemmöten framstår enligt KR som ett naturligt led i föreningens verksamhet. KR delade därför LR:s bedömning att M är inskränkt skattskyldig.

RR gör utan egen motivering samma bedömning som KR.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

RR:s dom den 24 april 2002

Aktiekorgbevis. Kapitalvinst. Ränta.

Avkastningen på visst värdepapper, kallat aktiekorgbevis, ska vid avyttring beskattas som kapitalvinst/kapitalförlust i sin helhet och ingen del ska ses som ränta. Restvärdemetoden ska inte användas.

Inkomsttaxeringarna 2002-2003

SRN:s förhandsbesked den 28 november 2001, se RSV:s rättsfallsprotokoll nr 01/02.

RSV överklagade SRN:s förhandsbesked beträffande frågorna 1 a, 1 b, 4 (vad avser frågorna 1a och 1b) samt 5 och yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas i dessa delar.

Sökanden hemställde att RR skulle fastställa förhandsbeskedet i de överklagade delarna.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

RR gör samma bedömning som SRN beträffande de frågor som överklagats.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

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

Kommentar:

Rättsfallet belyser gränsdragningen mellan ränta och kapitalvinst som varit omdiskuterad sedan RR tog ställning till omvända konvertibler (RÅ 2001 ref. 21). Beträffande de omvända konvertiblerna fanns en fast avkastning som alltid utgick på värdepappret och som var jämförbar med en fast ränta. Inlösen kunde sedan ske antingen med nominellt kapitalbelopp eller med aktier värda mindre än kapitalbeloppet och en kapitalförlust kunde således uppkomma. Likaså kunde en kapitalförlust

uppkomma vid försäljning under löptiden.

I detta fall kan emellertid ingen del av den eventuella ersättningen som utbetalas vid inlösen anses garanterad. Vid större kursfall under löptiden kommer en förlust att uppkomma och vid värdeökningar kommer en vinst att uppkomma, dock maximerad till ca 30 % av startkursen. Värdeförändringen får således anses som så oförutsägbar att den inte kan karaktäriseras som löpande avkastning.

Detta innebär att all värdeförändring på värdepappret ska ses som kapitalvinst eller kapitalförlust och ingen del ska beskattas som ränta. Detta gäller både vid inlösen och vid avyttring under löptiden.

Den restvärdemetod som används vid uppdelning av anskaffningsutgiften för optionsskuldebrev (48 kap. 14 § IL) är inte tillämplig av naturliga skäl eftersom någon uppdelning inte ska ske och eftersom det inte rör sig om ett optionsskuldebrev.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

RR:s dom den 30 april 2002, mål nr 4789-1998

Aktiv - passiv näringsverksamhet

**Verksamhet i jordbruk ansågs som aktiv näringsverksamhet då
allt arbete som krävdes utfördes av den skattskyldige trots att
nedlagt arbete var av mindre omfattning**

Taxeringsåret 1994

X redovisade i sin självdeklaration för taxeringsåret 1994 verksamheten på jordbruksfastigheten Å 1:24 som aktivt bedriven näringsverksamhet och yrkade att underskottet om 53 969 kr skulle kvittas mot överskottet i den enskilda firman X Buss. Skattemyndigheten avslag X yrkande med motiveringen att det för att kvittning mellan två förvärvskällor skall kunna ske krävs endera att båda förvärvskällorna utgör aktiva förvärvskällor eller att det finns en naturlig anknytning mellan dem. För att en verksamhet skall anses vara aktiv krävs enligt huvudregeln att tidsåtgången motsvarar minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Om en verksamhet i huvudsak baseras på egen arbetsinsats behöver dock inte tredjedelsregeln vara uppfylld, detta gäller dock endast den som vid sidan av sin anställning bedriver en näringsverksamhet och inte den

som bedriver en näringsverksamhet vid sidan av en annan näringsverksamhet. Skattemyndigheten åberopade vad departementschefen anfört i prop 1989/90:110 sid 646: "En person som vid sidan av en anställning bedriver näringsverksamhet som i huvudsak baseras på hans egen arbetskraft får således anses uppfylla aktivitetskravet." Den aktiva inkomsten i förvärvskällan uppgår endast till 2 520 kr, kostnaderna uppgår till 9 620 kr och fastighetens areal uppgår till 30,3 ha. Mot bakgrund av dessa uppgifter framstår det enligt skattemyndigheten som osannolikt att X skulle ha arbetat mer än 500 timmar på fastigheten under 1993. Eftersom det är ett absolut krav att man arbetat minst ca 500 timmar på fastigheten för att verksamheten skall bedömas som aktiv anser skattemyndigheten att verksamheten på jordbruksfastigheten utgör passiv näringsverksamhet. Om betydande balansomslutning föreligger gäller också i det senare fallet kravet avseende egen arbetstid på minst en tredjedel av den tid som åtgår för en vanlig anställning på heltid. Betydande balansomslutning föreligger normalt när det gäller hyresfastigheter och jordbruksfastigheter.

Länsrätten ansåg att verksamheten var aktiv. Kammarrätten (Göteborg) hade motsatt uppfattning. RR ansåg att verksamheten var aktiv med följande motivering.

"Enligt dåvarande bestämmelser i 18 § andra och tredje styckena kommunalskattelagen (1928:370) KL, bildar all aktiv näringsverksamhet som en skattskyldig bedriver en enda förvärvskälla, medan varje passiv näringsverksamhet bildar en särskild förvärvskälla. Enligt fjärde stycket i paragrafen utgör en verksamhet aktiv näringsverksamhet om den skattskyldige i inte oväsentlig omfattning arbetat i verksamheten och i annat fall passiv näringsverksamhet.

X redovisade i sin deklaration som aktiv näringsverksamhet dels busstransportverksamhet under firman X Buss, dels verksamhet på jordbruksfastigheten Å 1:24. Verksamheterna hänfördes alltså till samma förvärvskälla, vilket innebar att underskottet i verksamheten på jordbruksfastigheten, 53 969 kr, avräknades mot överskott i transportverksamheten. Jordbruksfastigheten är en skogsfastighet med en areal om ca 30 hektar. X har skött fastigheten själv. Omfattningen av arbetet på fastigheten under beskattningsåret har inte närmare klarlagts men synes i vart fall inte ha överstigit ett par hundra timmar. Frågan i målet är om verksamheten på jordbruksfastigheten utgör aktiv eller passiv näringsverksamhet.

Bestämmelserna om aktiv och passiv näringsverksamhet kom till vid 1990 års skattereform. De har inte längre betydelse för indelning i förvärvskällor men används i andra hänseenden för att skilja mellan avkastning av arbete och avkastning av kapital. Inkomst av aktiv näringsverksamhet är pensionsgrundande och utgör underlag för socialavgifter samt medför rätt till avdrag för pensionsförsäkringspremier, allmänt avdrag för nystartad eller

konstnärlig verksamhet och grundavdrag. Vidare finns särskilda regler om avyttring av andelar i handelsbolag där aktiv näringsverksamhet bedrivits. Före 1990 års skattereform utgjordes den pensionsgrundande inkomsten, såvitt är av intresse i målet, av inkomst av här i riket bedriven rörelse och inkomst av här belägen jordbruksfastighet som brukas av den försäkrade. I inkomstskattehänseende skedde en uppdelning i A- och B-inkomst, varvid med A-inkomst avsågs, förutom inkomst av tjänst, inkomst av jordbruksfastighet och rörelse, om den skattskyldige varit verksam i förvärvskällan i ej blott ringa omfattning och med B-inkomst övriga inkomster.

Det kan nämnas att de regler som infördes i samband med skattereformen år 1990 om uppdelning i vissa fall av utdelning och realisationsvinster mellan inkomstlagen kapital och tjänst (de s.k. 3:12-reglerna) bygger på en liknande avgränsning. Dessa regler skall nämligen bara tillämpas om den skattskyldige eller någon närstående till honom varit verksam i företaget i betydande omfattning.

Inget av dessa uttryckssätt klargör hur bedömningen skall göras och vilken betydelse som skall tillmätas verksamhetens art och omfattning. Gemensamt för dem är att de syftar till att dra en skiljelinje mellan avkastning av eget arbete och avkastning av förmögenhet. Ett annat inslag i beskattningen som är inriktat på att göra en sådan indelning är den år 1993 införda räntefördelningen.

Gränsdragningens syfte och dess betydelse för inkomstbaserad pension medför att sådan verksamhet där en näringsidkare lägger ner en stor del av sin arbetskraft alltid måste betecknas som en aktiv näringsverksamhet. Likaså måste rimligen en verksamhet vars avkastning helt eller till allt övervägande del närmast kan ses som ersättning för arbete, t.ex. verksamhet som konsult, skribent eller hantverkare, alltid betecknas som aktiv oavsett omfattningen. Ett sådant synsätt överensstämmer också med vad som uttalats i förarbetena (prop. 1989/90:110, del 1, s. 646).

Svårare blir gränsdragningen när det är fråga om en verksamhet som baserar sig på innehavet av en tillgång och den nedlagda arbetsinsatsen är av begränsad omfattning. Näringsidkarens befattning med verksamheten kan då närmast ha karaktären av förmögenhetsförvaltning. Tydliga sådana fall kan vara innehav av utarrenderade jordbruksfastigheter eller av hyresfastigheter eller skogsfastigheter vilkas skötsel omhänderhas av annan. Om däremot den skattskyldige i ett jord- eller skogsbruk utför allt det arbete som krävs får denna arbetsinsats anses ha sådan betydelse för avkastningen att det förhållandet att verksamheten är av mindre omfattning och arbetsinsatsen därför blir begränsad inte hindrar att verksamheten bedöms utgöra aktiv näringsverksamhet.

Mot denna bakgrund bör det av X bedrivna skogsbruket på

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

RR:s beslut den 30 april 2002, mål nr 2304-1998

Domstolens utredningsansvar

Kammarrätten har åsidosatt sitt utredningsansvar genom att inte underrätta klaganden om att åberopade intyg saknades och bereda henne tillfälle att sända in dem innan målet avgjordes. Målet har återförvisats för ny handläggning

Inkomsttaxering 1992

A hade i sin deklaration yrkat avdrag för bl.a. resor till och från arbetet, vilket avdrag inte medgavs av SKM. LR avslog hennes överklagande med motiveringen att hon inte förmått visa att hon varit bosatt på viss fastighet under längre tid än folkbokföringen utvisade - en uppgift som hade betydelse för rätten till avdrag. KR instämde i LR:s bedömning och fastställde domen.

I överklagande till RR uppger A att hon styrkt sina uppgifter med de intyg som hon sänt separat till KR i särskilt kuvert. Intygen synes inte ha varit föremål för prövning i målet. Eftersom de inte tycks ha kommit KR till handa, inges de ånyo. Prövningstillstånd meddelades beträffande frågan om KR begått ett processuellt fel när den avgjorde målet utan tillgång till intygen.

I skälen för sitt avgörande anför RR: I överklagandet till KR hänvisade A upprepade gånger till intyg som avsågs styrka hennes uppgifter. Hon uppgav att intygen skulle insändas separat. Det måste därmed ha stått klart för KR att de åberopade intygen för A framstod som väsentliga bevismedel för bedömningen av hennes bosättningsförhållanden och rätt till avdrag för resor till och från arbetet.

Det förhållandet att SKM:s påpekande att den "inte tagit del av åberopat intyg" inte kommenterats av A, kan inte förstås så att hon frånfallit sin begäran om att intygen skulle beaktas. SKM:s svar utgör nämligen endast ett konstaterande av att man faktiskt inte har tagit del av något intyg och säger ingenting om anledningen härtill. Det behöver nödvändigtvis inte uppfattas så att intygen inte inkommit till kammarrätten - mot vilket A då borde ha reagerat - utan förklaringen

kan lika väl vara att kammarrätten varit i besittning av intygen men vid infordrandet av SKM:s svar underlätit att foga dem till överklagandeskriften. Uppfattas SKM:s svar på det sättet ter det sig förklarligt att det inte föranlett någon särskild kommentar från A:s sida.

Trots att bevisningen angående A:s bostadsförhållanden varit avgörande för målets utgång - KR instämde i länsrättens bedömning att hon "inte har förmått visa" att hon varit bosatt på den aktuella fastigheten under längre tid än folkbokföringen utvisade - har KR i den uppkomna situationen underlätit att underrätta henne om att de åberopade intygen saknades och att bereda henne tillfälle att sända in dem innan målet avgjordes. KR har därmed åsidosatt sitt utredningsansvar enligt 8 § förvaltningsprocesslagen.

RR upphävde den överklagade domen och visade målet åter till KR för ny handläggning.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.

KR:s i Göteborg domar den 5 april 2002, mål nr 4397 - 4401-1999

Avdrag för avsättning för framtida utgifter för utbyte av tegel i vannor (smältugnar) har inte medgivits

Inkomsttaxeringarna 1993 - 1997

Ett aktiebolag (bolaget) har gjort avdrag med 27 811 000 kr avseende avsättning för framtida utgifter för utbyte av tegel i två vannor. Vannorna används för nedsmältning av manganråvaror till glas. Beroende på produktionstakten slits teglet i vannorna ut och måste ersättas med jämna mellanrum.

Länsrätten i Göteborg vägrade, med hänvisning till RÅ 1987 not 182, avdrag för avsättningen.

Kammarrätten i Göteborg delade länsrättens uppfattning och gav följande motivering:

"Företagets rätt att göra avdrag för framtida utgifter är inte reglerad i lag, varför bedömningen får ske utifrån de allmänna bestämmelserna i KL. I 24 § KL stadgas att inkomst av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder såvida dessa inte står i strid med

särskilda bestämmelser i KL. I anvisningarna till 24 § KL anges vidare att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. Denna princip skall på motsvarande sätt tillämpas på verksamhetens kostnader. I praxis har avdrag i regel inte medgivits för avsättningar för framtida reparationer (se t.ex. RÅ 1987 not. 182). I doktrinen har bl.a. följande uttalats. Ett intressant exempel då någon reserv för framtida utgifter inte bör bildas är framtida reparationsbehov av anläggningstillgångar. Detta reparationsbehov hör nära samman med principerna för avskrivning av samma tillgångar, och är av den karaktären att de löpande bör belasta resultatet. Att reparationer skall redovisas löpande kan sägas följa av fortlevnadsprincipen. Företaget förväntas med andra ord löpande utnyttja och reparera sina anläggningstillgångar. Vidare skall värdet på balansräkningen återspegla den förslitning maskinen undergått under användningstiden. Om man dessutom gör avsättning för framtida reparationer blir dessa beaktade dubbelt (Per Thorell; Skattelag och affärssed, 1984, s. 282).

Av utredningen i målet framgår att bolaget har två vagnar (smältugnar). Vagnarna är invändigt klädda med en speciell tegelsort. Teglet måste tåla hög värme eftersom manganåvaren smälts ned till flytande glas. Beroende på produktionstakten slits teglet i vagnarna ut och måste ersättas med jämna mellanrum. Bolagets reservering för framtida reparationer av vagnarna i bokslutet uppgick per den 31 december 1992 till totalt 27 811 000 kr. Bolaget har uppgivit att man tidigare belastade bolagets resultat med ombyggnadskostnaden när denna uppkom, men från och med 1986 började man göra reserveringar för beräknad framtida ombyggnadskostnad. Den framtida kostnaden har beräknats med utgångspunkt från vad det senast kostade att bygga om respektive vagna och hur lång tid den uppskattningsvis tar innan man måste byta tegel i vagnarna igen.

Mot bakgrund av vad som anförts ovan om innehållet i praxis och doktrin kan det av bolaget tillämpade redovisningssättet avseende avsättning för framtida utgifter för reparation av vagnarna enligt kammarrättens mening inte anses vara förenligt med god redovisningssed. Yrkat avdrag kan därmed inte medges."

Domarna kommer inte att överklagas av RSV.

Kommentar:

KR har med hänvisning till skattepraxis och redovisningsdoktrin funnit att avsättningen för framtida utgifter för förpliktelser mot företaget självt inte varit förenlig med god redovisningssed. Domarna avser förhållanden före årsredovisningslagens (ÅRL) tillkomst.

Rätten till avdrag för framtida utgifter på områden där särskilda skatteregler saknats har bedömts utifrån de allmänna reglerna om inkomstberäkning i 24 § KL. Avgörande för avdragsrätten har då varit

om avsättningen varit förenlig med god redovisningssed eller inte. Innehållet i god redovisningssed för avsättningar klarlades i ett yttrande till Regeringsrätten från Bokföringsnämnden (BFN), se RÅ 1981 1:51 (STC-fallet). I målet prövades bolagets bokslut per 1973-12-31. BFN ansåg de uttalanden om avsättning för framtida förluster som gjordes i IAS 10 bekräftade en sedan länge i Sverige tillämpad praxis. Enligt denna godtogs en avsättning om förlustrisken framstod som sannolik och om en rimlig uppskattning av förlustens belopp kunde göras.

Först genom ÅRL infördes särskilda lagbestämmelser om avsättningar, som nu finns i 3 kap. 9 § ÅRL. Bestämmelsen ansågs inte innebära någon förändring i förhållande till tidigare redovisningspraxis. I propositionen, 1995/96:10 sid. 84-85, uttalades dock att det inte var helt klarlagt om avsättningar mot företaget självt fick göras enligt god redovisningssed eller inte. Vidare sades att lämpligheten av sådan regler måste utredas med hänsyn till gränsdragningsproblem och ev. ändringar i skattelagstiftningen. Redovisningskommittén fick därför tilläggsdirektiv att utreda frågan.

Frågan behandlades slutligt i propositionen till den nya bokföringslagen, 1998/99:130 del 1 s. 297 ff. Regeringen valde att inte föreslå någon utvidgning av avsättningsmöjligheterna genom ändring av bestämmelsen i ÅRL och uttalade (s. 300): "Även den utveckling som har skett inom ramen för den internationella normgivningen talar för att möjligheten att göra avsättningar inte bör utvidgas till att omfatta förpliktelser som företaget s.a.s. enbart har mot sig själv."

Kammarrättsdomarna får ses som en bekräftelse på att avsättningar inte får göras för utfästelser som ett företag har enbart mot sig själv, och att god redovisningssed och skatterättslig praxis överensstämmer i detta avseende. Detta gäller både för förhållanden före årsredovisningslagens tillkomst och för tid därefter.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 5 april 2002, mål nr 525-2000

Semesterlöneskuld

Aktiebolag medgavs inte avsättning för semesterlöneskuld till aktieägare avseende tidigare år än senaste räkenskapsår.

Inkomsttaxering 1997

Ett AB gjorde varje år avsättning för aktieägares ej uttagna semester. Avsättningen ackumulerades och vid 1997 års taxering innefattade avsättningen intjänad men ej uttagen semester från den 1 april 1991 till och med den 30 juni 1996.

Såväl länsrätt som kammarrätt medgav endast avdrag för avsättning för outtagen semester senaste räkenskapsår. Resterande del av avsättningen återfördes därför till beskattning. Kammarrätten avslog bolagets överklagande med hänvisning till länsrättens domskäl.

Länsrättens domskäl:

"Av 24 § kommunalskattelagen framgår att inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i denna lag. Bestämmelsen skall, enligt 2 § 1 mom lagen om statlig inkomstskatt, tillämpas även vid taxeringen till statlig inkomstskatt om inget annat följer av denna lag.

Länsrätten gör följande bedömning.

Av 19 § bokföringslagen följer att en avsättning för semesterersättning måste göras motsvarande de semesterlöner och den semesterersättning som intjänats under året. Enligt huvudregeln som framgår av 24 § kommunalskattelagen och 2 § 1 mom lagen om statlig inkomstskatt skulle därför avdrag kunna medges med hela det av bolaget reserverade beloppet. I rättspraxis har emellertid en särskilt restriktiv syn intagits vad gäller s k fåmansföretag (jfr RÅ 1968 Fi 966 och RÅ 1977 Aa 164). Av dessa två rättsfall får anses framgå att ett fåmansföretag endast kan medges avdrag för avsättning motsvarande lagstadgad semester och att något avdrag för avsättning avseende tidigare år, men som då inte kunnat utnyttjas, inte kan medges.

Bolaget är ett fåmansföretag, varför den nu nämnda rättspraxisen är tillämplig vid avgörandet av målet. Bolaget kan därför endast medges

avdrag för avsättning motsvarande den lagstadgade semestern under år 1996. Lönen till delägarna under år 1996 uppgick, såvitt framgår av handlingarna i målet, till 440 000 kr. Bolaget har kalenderår som räkenskapsår.

Bokföringsnämnden har i ett cirkulär uttalat att i ett bolag som har kalenderår som räkenskapsår torde den del av semesterskulden som avser intjänandeåret kunna beräknas till 12 procent av 9/12 av den totala lönesumman. Utöver detta belopp skall även reserveras ett belopp motsvarande sociala avgifter hänförliga till semesterlönen/semesterersättningen (se BFN C 10/2). Som skattemyndigheten har funnit innebär detta att semesterlöneskulden kan beräknas till 39 600 kr (12 procent x 9/12 x 440 000 kr). De sociala avgifterna uppgår till 13 000 kr (39 600 kr x 32,92 procent). Det totala avdragsgilla beloppet uppgår sålunda till 52 600 kr. Trots detta har skattemyndigheten beslutat att ändå medge ett avdrag om 60 000 kr. Bolaget överklagande kan därför inte vinna bifall."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

KR:s i Jönköping dom 2002-04-25, mål nr 1044-2002

Avvisning av överklagande

KR upphävde länsrätts beslut om avvisning av RSV:s yrkande om eftertaxering till inkomstskatt för opreciserat belopp, som senare skulle preciseras när den skattskyldiges yrkande om momsåterbäring är slutligt avgjord.

RSV överklagade 1996 års inkomsttaxering i slutet av år 2001 till statlig inkomstskatt och yrkade eftertaxering för belopp motsvarande den nedsättning av mervärdeskatten som den skattskyldige (försäkringsbolag) yrkat eller kunde komma att yrka med anledning av RÅ 1999 not 245. Genom den domen fastställdes att momsavdrag kunde medges för vissa finansiella tjänster. Mot bakgrund av den osäkerhet som tidigare förelåg hade många berörda företag omkostnadsbokfört nämnda moms vid 1996 års inkomsttaxering. RSV angav i sitt överklagande att beloppsmässig precisering skulle inkomma när den skattskyldiges yrkande om nedsättning av momsen var slutligt avgjord av SKM eller skattedomstol. Skälet till RSV:s agerande var att många företag väntade till i slutet på 2001 med att begära momsåterbäringen. SKM kunde då av tidsskäl inte göra motsvarande justering av inkomsttaxeringen.

Länsrätten avvisade RSV:s överklagande med bl.a. följande motivering.

"Länsrätten finner att överklagandet inte visar att det finns ett beslut av skattemyndigheten som Riksskatteverket är behörig att överklaga. Riksskatteverkets talan är vidare svävande och opreciserad eftersom den gjorts beroende av att motparten "yrkat eller kan komma att yrka" något med anledning av Regeringsrättens dom i rättsfallet RÅ 1999 not 245. Riksskatteverket vill inte precisera sin talan beloppsmässigt förrän "motpartens yrkande om nedsättning av mervärdesskatten är slutligt avgjord av SKM eller skattedomstol".

Länsrättens slutsats är att Riksskatteverkets överklagande är för ofullständigt för att nu kunna prövas i sak. Eftersom verkets talan avser att åstadkomma ett beslut av länsrätten till motpartens nackdel bör överklagandet avvisas utan vidare åtgärder av länsrätten (jfr 5 § och 8 § andra stycket förvaltningsprocesslagen)."

KR undanröjde länsrättens avvisningsbeslut och visade målet åter till länsrätten för fortsatt handläggning med följande motivering.

"Riksskatteverket har, med stöd av bestämmelser i 6 kap. taxeringslagen (1990:324), genom sin skrivelse den 28 december 2001 överklagat skattemyndighetens grundläggande beslut om taxering av X för år 1996. Överklagandet har efter rättidsprövning av skattemyndigheten överlämnats till länsrätten.

Enligt kammarrättens mening borde inte länsrätten ha avvisat Riksskatteverkets överklagande med hänvisning till 5 § och 8 § andra stycket förvaltningsprocesslagen (1971:291) utan att dessförinnan ha förelagt verket att avhjälpa eventuella brister i överklagandet vid påföljd att verkets talan eljest inte skulle bli prövad. Länsrättens beslut bör på grund härav undanröjas och målet återförvisas.

Kammarrätten undanröjer länsrättens avvisningsbeslut och visar målet åter till länsrätten för fortsatt handläggning".

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.

SRN:s förhandsbesked den 17 april 2002

Omsättning till utbildare ej undantagen från skatteplikt

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 mars 2002 -
den 28 februari 2005*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Ett företag (bolaget) marknadsför och säljer kontorsmöbler, datorer, kopiatorer, videokanoner, whiteboards och annan kontorsutrustning som skall användas i sådan utbildning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § första stycket ML. Bolaget tillhandahåller därutöver vissa tjänster med anknytning till varuförsäljningen. Bolagets omsättningar görs direkt till den myndighet eller det företag som genomför den skattebefriade utbildningen. Bolaget självt tillhandahåller inte någon utbildningstjänst.

Mot denna bakgrund frågade bolaget hur uttrycket ..."som ett led i utbildningen"..., i 3 kap. 8 § andra stycket ML, skulle tolkas. Bolaget framhöll därvid att lagrummets ordalydelse samt slopandet av det s.k. direktkravet talade för att bestämmelsens tillämpning inte förutsätter att varorna omsätts av den som också bedriver utbildningen. Uttrycket bör därför tolkas så att undantaget generellt sett omfattar varor som omsätts för direkt användning i en skattebefriad utbildning.

SRN:s FÖRHANDBESKED

Sådan omsättning av varor som avses med ansökningen är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 8 § första stycket 1 och 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av sådana tjänster som utgör i stycket närmare angiven utbildning. Enligt andra stycket omfattar undantaget även omsättning av varor och tjänster som omsätts som ett led i utbildningen.

Bestämmelsen fick såvitt nu är av intresse sin nuvarande lydelse genom den lagändring som genomfördes 1996 (SFS 1996:1327) för att uppnå bättre överensstämmelse med motsvarande undantag i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG). I specialmotiveringen till 3 kap. 8 § andra stycket anfördes bl.a. att tillämpningen av undantaget i likhet med vad som gällt tidigare borde vara restriktiv. Undantaget från

skatteplikt för detta slags omsättning skulle gälla för den utbildare som omsatte den skattebefriade utbildningstjänsten (prop. 1996/97: 10 s. 52).

NÄMNDENS BEDÖMNING

En grundförutsättning för att undantaget enligt 3 kap. 8 § andra stycket ML skall anses vara tillämpligt är enligt nämndens mening att tillhandahållandet görs av den som bedriver utbildningen till den som åtnjuter den. Regeln får även enligt sin lydelse anses syfta på utbildningstjänsten som ett övergripande tillhandahållande. På grund härav är undantaget inte tillämpligt på bolagets ifrågavarande omsättning av varor.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och verket avser inte att överklaga detsamma.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 17 april 2002

Fråga om överföring av medel till medlemsförbund utgör skattepliktig omsättning

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 oktober 2001 - 30 september 2004

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att en intressesammanslutnings (organisationen) överföring av medel - särskilt avsatta för information, utbildning och rådgivning av medlemmar (informationsverksamheten) - till anslutet medlemsförbund (förbund A) inte utgör ersättning för några av förbundet A till organisationen tillhandahållna tjänster.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Såväl organisationen som dess medlemsförbund är ideella föreningar. I avtal med annan intressesammanslutning har organisationen överenskommit om viss informationsverksamhet. Enligt avtalet äger parterna disponera vissa intäkter från ett antal försäkringsgivare vilka intäkter används för organisationens informationsverksamhet. Denna verksamhet syftar till att öka förbundstjänstemännens intresse och

kunskap om lagstadgade och kollektivavtalade försäkringar. Organisationens styrelse avser nu att förnya informationsverksamheten - med en ny rollfördelning mellan organisationen och medlemsförbunden - så att förbunden tar ett större ansvar för genomförandet av informationsverksamheten gentemot förbundstjänstemännen. Fråga uppkom därvid om de medel som överförs från organisationen till ett av medlemsförbunden (förbundet A), för att detta förbund i egen regi skall utföra viss informationsverksamhet och utbildning, ska anses utgöra skattepliktig omsättning eller ej.

SRN:s MOTIVERING

Enligt 2 kap. 1 § tredje stycket 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, förstås med omsättning av tjänst bl.a. att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. En nödvändig förutsättning för att en omsättning skall föreligga är att ett avtal om köp eller byte har ingåtts (prop. 1993/94:99 s. 134 f.).

Det i handlingarna beskrivna förfarandet utgör närmast en omfördelning av ansvaret för ifrågavarande informationsverksamhet för förbundens, däribland förbund A:s medlemmar. De av organisationen till förbund A tillskjutna medlen utgör därmed inte ersättning för tjänster som har sin grund i ett avtalsförhållande mellan organisationen och förbund A. Någon omsättning av tjänst föreligger därmed inte (jfr RÅ 2001 ref. 34 II).

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s inställning. Verket avser inte att överklaga beskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 3 maj 2002

Tillämplig skattesats på tidskrift med medföljande CD-skivor

Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av tidskrift med i förekommande fall medföljande CD-skivor

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden 1 januari 2002 - 31 december 2004

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Ärendet avsåg tre olika tidningar som alltid säljs med bipackade CD-skivor. Innehållet i de CD-skivor som följer med tidningarna består till 90-95 % av s.k. demos (ej fullvärdiga program, glimtar, smakprov) av olika program. Dessa s.k. demos finns också tillgängliga för alla på internet. Servicen från sökandebolaget består i att de har hämtat hem dem från internet åt läsarna. Härutöver innehåller CD-skivorna fullversioner som något programvaruföretag har skänkt, t.ex. ett spel eller användarprogram. Fullversionerna är aldrig de senaste versionerna. Sökandebolaget uppger att kostnaden per CD-skiva uppgår till ca 2 kronor och att tidningspriset i kiosk är ca 50-59 kr/st. Priset för tidningarna är detsamma oberoende av hur många CD-skivor som bifogas per nummer. Priset förblev även oförändrat när en CD-skiva för första gången bifogades den ena tidningen.

Bolaget önskade svar på frågan vilken momsskattesats som skulle tillämpas då en CD-skiva medföljer en tidskrift, 25 % eller 6 %?

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för tillhandahållanden av exemplar av de tidskrifter med medföljande CD-skivor som presenterats i ärendet.

MOTIVERING

Skatt skall enligt 7 kap. 1 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), 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 av beskattningsunderlaget för bl.a. tidningar och tidskrifter, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

I förarbetena till bestämmelserna anförs bl.a. att CD, DVD och annan utrustning för lagring av information enligt huvudregeln liksom hittills skall beskattas med normalskattesatsen. När en sådan vara eller annan vara som beskattas med normalskattesatsen tillhandahålls gemensamt med en bok, tidning eller tidskrift uppkommer frågan om vilken skattesats som skall tillämpas. Som exempel anges bl.a. datatidningar som ofta säljs i samma förpackningar som CD-skivor innehållande dataprogram. Ytterligare ett exempel är leksaker av mindre värde som ingår vid köp av en serietidning. Även andra exempel på kombinerade tillhandahållanden ges. Det går dock självfallet inte att förutse alla situationer som kan uppstå till följd av den nya lagstiftningen utan den närmare avgränsningen måste överlämnas till rättstillämpningen (prop. 2001/02:45 s. 48 f.).

Nämnden gjorde följande bedömning.

Bolaget har uppgett att kostnaden för de i ärendet ingivna CD-skivorna är cirka två kronor per styck. På flertalet av de ingivna skivorna har bl. a. särskilt angetts att varken respektive tidskrift eller programföretag ger några som helst garantier för att programmen fungerar överhuvudtaget. Med hänsyn till det ringa värde som CD-skivorna får anses betinga, såväl i förhållande till respektive tidskrifts pris, som i sig själva, får CD-skivorna enligt nämndens mening anses utgöra en närmast försumbar del av tillhandahållandet av tidskriften. Den omständigheten att en eller några CD-skivor med huvudsakligen demonstrationsmaterial och i övrigt äldre versioner av viss programvara medföljer en tidskrift framstår därför närmast som ett led i marknadsföringen av tidskriften och programföretagens produkter. Nämnden finner med hänsyn härtill och till omständigheterna i övrigt att i sådana fall som kan anses motsvara de som avses med ansökningen får fråga anses vara om endast en omsättning i form av tillhandahållande av en tidskrift. Skatt skall därför tas ut med 6 procent av hela beskattningsunderlaget för tillhandahållandet.

Den ovan gjorda bedömningen får enligt nämndens mening anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 4 april 2002

Beskattning av optionsprogram. Villkorsändring.

Om utgivande bolag efter samråd med optionsinnehavarna beslutar om förlängning av optionernas löptid anses optionerna avyttrade i samband med villkorsförändringen. Detta gäller även om förlängningen av löptiden kompenseras med en höjning av lösenpriset på så sätt att optionernas värde förblir oförändrat.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2006

Omständigheterna i ärendet var i huvudsak följande.

Under år 1997 emitterade sökandebolaget ett optionslån med

avskiljbara teckningsoptioner. Lånet tecknades av ett bolag som är delägare i sökandebolaget. Teckningsoptionerna har avskiljts och överlåtits på marknadsmässiga villkor till anställda hos sökandebolaget.

Teckningsoptionerna ger rätt att teckna aktier i sökandebolaget under perioden den 27 oktober 1997 - 27 oktober 2002 (löptiden). Optionerna är fritt överlåtbara efter den 27 oktober 1998, dock med skyldighet att senast två veckor före överlåtelsen anmäla den till det bolag som tecknade lånet.

Sökandebolaget överväger att ändra villkoren för teckningsoptionerna antingen (alternativ 1) på så sätt att löptiden förlängs med tre år med oförändrad teckningskurs (varvid optionerna ökar i värde på grund av ökat tidsvärde) eller (alternativ 2) på så sätt att löptiden förlängs med tre år samtidigt som teckningskursen (lösenpriset) höjs med ett belopp som motsvarar det ökade tidsvärdet på optionerna (dvs. optionernas värde förändras sammantaget inte av villkorsförändringarna).

Som förutsättningar gäller vidare bl.a. följande. Innehavarna av teckningsoptionerna kommer att skriftligen godta de ändrade villkoren. Beslut om villkorsförändringar kommer att ske enligt aktiebolagslagens beslutsregler för till anställda riktade emissioner. Det är inte fråga om "indragning" av befintliga optioner och utfärdande av "nya" optioner utan endast om villkorsförändring för befintliga optioner. Aktierna i sökandebolaget ägs till 98,6 % av företag som inte är fåmansföretag. Teckningsoptionerna motsvarar 17,4 % av aktierna vid utnyttjande. Någon s.k. 3:12-beskattnings av optionsinnehavarna aktualiseras inte.

Sökandena anför att alternativ 1 endast innebär en förändring av det obligationsrättsliga förhållandet mellan innehavare och optionsutfärdaren och inte en novation (jfr t.ex. Knut Rodhe, Obligationer, 1956, s. 639 ff.). Om man accepterar att den förlängda löptiden inte är en novation så bör man, enligt sökandena, inte heller för skatteändamål anse optionerna avyttrade, dvs. den ursprungliga förpliktelsen (optionen) bör anses bestå.

Enligt sökandena föreligger inte heller beträffande alternativ 2 en novation och därmed inte någon avyttring i skattehänseende, främst med tanke på att förlängningen av löptiden och höjningen av teckningskursen är kopplade och att parterna alltjämt inte avser att skapa ett nytt rättsförhållande. Sökandena hänvisar till att ett incitamentsprogram är ett med anställningsvillkoren intimt förknippat avtal, att en förmånsbeskattning i tjänst förutsätter värdeöverföring, att samtidigt företagna villkorsförändringar i ett optionsprogram skall vägas samman samt att - om ändringarna balanserar varandra, såsom i detta alternativ - någon förmånsbeskattning inte bör ske (och därmed inte heller beskattning såsom vid avyttring). Sökandena åberopar vidare följande. Ifrågasättande villkorsförändringar innebär inte någon ändring av underliggande egendom. Optionerna ger fortfarande rätt att teckna

samma slags aktier i bolaget och alltså inte aktier med annan rätt till kapital eller utdelning (jfr RÅ 1964 not. Fi. 431, RÅ84 1:1, RÅ 1997 ref. 81, RÅ 2000 ref. 44; de två förstnämnda gällde ändring av rösträtt för aktier, de två sistnämnda gällde aktier som gavs ändrad rätt till utdelning; allt genom ändring av bolagsordning).

RSV, som anser att befintliga optioner skall anses avyttrade, anför att det avgörande för den skatterättsliga bedömningen är förändringen i den primära delägarrätten (dvs. optionen) och att löptid och teckningskurs var för sig är grundläggande variabler i en option. Slutsatsen att optionerna skall anses avyttrade påverkas enligt verket inte av att (i alternativ 2) ökningen av teckningskursen avser att motverka den värdeökning som en förlängning av löptiden medför.

FÖRHANDBESKED

En förlängning av löptiden medför att den befintliga optionen skall anses avyttrad och en ny option förvärvad oavsett om lösenpriset ändras eller inte.

Vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust skall den befintliga optionen anses avyttrad för ett belopp motsvarande dess marknadsvärde före villkorsförändringen oavsett om lösenpriset ändras eller inte.

MOTIVERING

Nämnden delar Riksskatteverkets uppfattning att man i detta fall bör se till förändringarna endast av den primära delägarrätten. Löptid och lösenpris torde i normalfallet vara de två viktigaste komponenterna i en option av ifrågavarande slag. Såvitt framgår finns inte några andra komponenter av samma betydelse för aktuella optioner.

Enbart den omständigheten att förändringarna sker i ett fortlöpande rättsförhållande mellan samma parter eller att partväxling inte sker torde inte hindra att det kan bli fråga om en avyttring i skattehänseende (jfr ovan nämnda rättsfall samt även RÅ81 1:36, utbyte av premieobligationer).

Vid sidan av i skattelag givna uttryckliga undantag från avyttringsbegreppet vid utnyttjande av instrument för förvärv av andra har i vissa fall avyttring inte ansetts föreligga. Det har då varit fråga om t.ex. "byte" av instrument endast som ett led i ett "värdepapperiserat" förfarande [RÅ 1994 ref. 1, utnyttjande av s.k. teckningsaktier (interimsaktier) för förvärv av "vanliga" aktier och RÅ 1997 ref. 43 II, utnyttjande av s.k. inlösenrätter och aktier för förvärv av s.k. inlösenaktier].

I andra fall har avyttring ansetts ske vid utnyttjande av instrument för förvärv av andra (RÅ 2000 not. 8 resp. 2001 ref. 21, byte av s.k. aktiekorgsbevis resp. s.k. omvänd konvertibel mot underliggande aktier).

I RÅ 1999 not. 285, "klyvning" av peruanskt dotterbolag, synes "regelrätt" avyttring inte anses ha skett; däremot överfördes del av anskaffningsvärdet på det "okluvna" bolaget till aktierna i det "avknoppade" bolaget. I RÅ 1998 ref. 19 har RR behandlat en (skattefri) "riktad" utdelning till en aktieägare som en (skattepliktig) "avyttringsintäkt" vid den vederlagsfria indragning av aktierna som följde efter den riktade utdelningen.

I förevarande fall är det fråga om en väsentlig förlängning av löptiden (alternativ 1 och 2). Även om en värdebalansnerande ökning av teckningskursen sker är det fråga om en väsentlig förändring av villkoren (alternativ 2). Med hänsyn härtill finner nämnden att villkorsförändringarna i såväl alternativ 1 som alternativ 2 skall anses medföra att innehavaren skall anses avyttra sina teckningsoptioner.

I alternativ 1 kommer värdet av optionerna att öka på grund av villkorsförändringen. Eftersom denna är en förmån i ett anställningsförhållande skall värdeökningen beskattas som inkomst av tjänst för optionsinnehavaren. Ett belopp motsvarande marknadsvärdet av den "gamla" optionen (före villkorsförändringen) skall av innehavaren tas upp såsom intäkt vid beräkningen av kapitalvinst eller kapitalförlust vid avyttring av den "gamla" optionen. Ett belopp motsvarande summan av avyttringsintäkten och löneförmånsbeskattat belopp utgör skattemässig anskaffningsutgift för den "nya" optionen (efter villkorsförändringen).

Enligt givna förutsättningar kommer i alternativ 2 värdet av den "gamla" optionen att vid villkorsförändringen vara detsamma som värdet av den "nya" optionen. Någon beskattning såsom för löneförmån aktualiseras därför inte i detta alternativ utan endast beskattning såsom vid avyttring av den "gamla" optionen till belopp motsvarande dess marknadsvärde vid tidpunkten för villkorsförändringen. Den skattemässiga anskaffningsutgiften för den "nya" optionen utgörs av samma belopp.

Skiljaktig mening.

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde bl.a. följande.

En förlängning av utnyttjandetiden med i övrigt oförändrade villkor innebär i princip att de ursprungliga optionsvillkoren kvarstår t.o.m. 2002-10-27 och att sökanden således inte kan anses ha erhållit någon annan egendom som har trätt i denna options ställe före nämnda

tidpunkt. Att rättigheten fysiskt har förts över på en annan värdehandling som samtidigt är bärare av ytterligare rättigheter, t.ex. ett nytt optionsbevis, kan inte anses innebära ett sådant nytt egendomsförvärv i denna del. Frågan om eventuella kapitalbeskattningseffekter på grund av det ursprungliga optionsförvärvet aktualiseras således inte dessförinnan. Den effekt som det då kan bli fråga om är att optionen skall räknas som avyttrad på grund av att utnyttjandetiden har löpt ut utan att optionen har utnyttjats. Eftersom sökanden även efter utnyttjanderättstidens utgång fortfarande innehar en optionsrätt avseende förvärv av samma egendom får det emellertid anses stämma bäst överens med de särskilda bestämmelserna som gäller beskattningen vid optionsinnehav att göra en samlad bedömning av de skattemässiga effekterna först när rätten att teckna aktier definitivt upphör på grund av optionsrättens utslocknande eller när aktier som förvärvats på grund av optionen avyttras.

Ett sådant ställningstagande står också i överensstämmelse med Skatterättsnämndens bedömning i ett ej överklagat förhandsbesked (dnr B 112-127-89, F 1989:20:4) som bl.a. avsåg förlängning av löptiden av ett konverteringslån, dvs. principiellt samma fråga som i förevarande fall.

Även om teckningskursen höjs samtidigt som teckningsoptionens löptid förlängs, förändras inte sökandens relativa rätt till andel i företaget. Endast den omständigheten att han accepterar att betala mera för rätten att bli aktieägare, bör inte anses innebära att sökanden avyttrar sin option och förvärvar en ny.

Den värdeökning som uppkommer genom villkorsändringarna får anses utgöra skattepliktig inkomst av tjänst. Den skattepliktiga intäkten motsvarar den ökning av marknadsvärdet optionerna undergår på grund av villkorsändringarna. Inkomsten bör anses kunna disponeras eller på annat sätt komma sökanden till del det år villkorsändringarna träder i kraft. Beskattat belopp tilläggs omkostnadsbeloppet för optionen.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av både sökandena och RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002

Periodiseringsfond - apportemission

**Anskaffningsutgiften för aktier blev inte negativ på grund av
övertagandet av periodiseringsfond (jfr 48 kap. 12 § IL). Inte
heller i övrigt skulle återföring ske av del av
periodiseringsfonden.**

Taxeringsåren 2002-2005

Av ansökan framgår följande.

Bakgrund

"Vi överväger att överföra den av oss makar gemensamt bedrivna
enskilda näringsverksamheten tillsammans med periodiseringsfonder till
ett aktiebolag genom apportemission. Utformningen av tillämpliga
regler, särskilt bestämmelsen i 48 kap. 12 §, 2 st IL, ger enligt vår
uppfattning utrymme för olika tolkningar, vilket medför osäkerhet
beträffande de skatterättsliga konsekvenserna av överföringen. Det är
därför av vikt för oss att få besked på förhand beträffande tolkningen
av den aktuella bestämmelsen.

Verksamheten ägs till lika delar av oss. Överföringen planeras att
genomföras i början av januari 2002 på ett sådant sätt att
uttagsbeskattning inte kommer att ske i den enskilda
näringsverksamheten. Aktiekapitalet på 100 000 kr avses att tillskjutas
genom apportemission och fördelas med ledning av de ägarförhållanden
som gäller i den enskilt bedrivna verksamheten. Aktieinnehavet
kommer att vara kvalificerat enligt 57 kap. 4 § IL. I samband med den
tilltänkta bolagiseringen avser vi att överföra periodiseringsfonder som
avsatts i den enskilda näringsverksamheten på totalt cirka 765 000 kr,
varav cirka hälften belöper på vardera maken. Sammantaget kommer
tillgångar och skulder att överföras till ett nettovärde som motsvarar
aktiekapitalet på 100 000 kr samt den latent skatt som är hänförlig till
de överförda periodiseringsfonderna, dvs med totalt cirka 314 000 kr.
Avsättning kommer att göras i aktiebolaget avseende latent skatt på
periodiseringsfonderna, som kommer att avskattas i bolaget enligt
bestämmelserna i 30 kap. 15 § IL. Om den tilltänkta överföringen
genomförs kommer beräkningen av anskaffningsutgiften för våra aktier
enligt ordalydelsen i 48 kap. 12 §, 2 st IL att resultera i ett negativt
värde, $[100\ 000 - (765\ 000 - 214\ 200) =]$ - 450 800 kr. Det skulle
kunna hävdas att nyssnämnda bestämmelse kan tolkas som en
begränsning när det gäller storleken på överförd periodiseringsfond vid

apportemission så att anskaffningsutgiften efter reduceringen inte skulle kunna bli lägre än 0. Periodiseringsfond skulle då inte kunna överföras med mer än 138 889 kr [$100\,000 - (138\,889 - 28\% \times 138\,889) = 0$]. Det sistnämnda är ett alternativ som inte övervägs. Om periodiseringsfonder i sin helhet inte kan överföras till aktiebolaget på det planerade sättet kommer bolagiseringen att medföra en omedelbar avskattning av periodiseringsfonderna med en påfrestande likviditetsavtappning som resultat.

Frågor

Fråga 1: Det är mot den här bakgrunden och med hänsyn till att bestämmelsen i 48 kap. 12 §, 2 st IL är oklar av vikt för oss att på förhand få besked huruvida överföringen av periodiseringsfonderna får göras på planerat sätt, dvs utan att storleken av överföringen begränsas av 48 kap. 12 §, 2 st IL.

Fråga 2: Om svaret på fråga 1 är jakande önskar vi besked huruvida anskaffningsutgiften för aktierna skall anses vara 0 kr, - 450 800 kr eller av något annat värde.

Fråga 3: Om svaret på fråga 2 innebär att anskaffningsutgiften skall anses vara 0 kr är det oklart huruvida det kan anses innebära att dubbelbeskattningen kringgås. a. 1. Vi önskar därför besked huruvida vi skall utdelningsbeskattas med ett belopp motsvarande totalt 450 800 kr eller något annat belopp. a. 2. Med tanke på att någon faktiskt utdelning inte erhålls av oss önskar vi besked - om svaret på fråga a. 1. är jakande - om eventuell skattepliktig utdelning får läggas till omkostnadsbeloppet. b. Om svaret på fråga 3 a. 1. är nekande är det ändå tänkbart att dubbelbeskattningen upprätthålls på annat sätt, exempelvis genom att ersättningen vid en framtida avyttring ökas med 450 800 kr eller annat belopp. Vi önskar därför besked huruvida dubbelbeskattning skall upprätthållas på annat sätt än genom utdelning.

Fråga 4: Om svaret på fråga 2 är att anskaffningsutgiften skall anses vara - 450 800 kr tycks inte dubbelbeskattningen kringgås. Ett sådant besked ger emellertid upphov till osäkerhet beträffande tillämpningen av vissa regler i 57 kap. IL om utdelning och kapitalvinst avseende kvalificerade aktier. Vi önskar därför besked huruvida beräkningen av gränsbelopp och sparade gränsbelopp skall resultera i negativa värden.

Fråga 5: Om svaret på fråga 1 är jakande, svaret på fråga 2 är 0 och nämnden skulle finna att det saknas stöd i IL för att effektuera ett andra led i dubbelbeskattningen önskar vi besked huruvida lagen (1995:575) mot skatteflykt är tillämplig på förfarandet.

De ursprungliga reglerna om periodiseringsfonder utformades så att det skulle vara möjligt för enskilda näringsidkare att överföra

periodiseringsfonder till aktiebolag under förutsättning att verksamheten kunde överföras utan uttagsbeskattning. Utgången i RÅ 1997 ref. 70 föranledde regeringen att i prop. 1997/98:157 föreslå kompletterande och skärpta krav för att överföring skulle kunna ske med avskattning i aktiebolaget. Beträffande apportemission begränsades regeringsförslaget till ett krav på kapitaltillskott motsvarande de överförda periodiseringsfonderna. Regeringen förutsatte att bolaget torde ha skyldighet att göra avsättning i räkenskaperna för den latent skatteskuld som följer med de överförda periodiseringsfonderna (prop. 1997/98:157, s. 26). I utskottsbehandlingen utmönstrades kravet på ägartillskott vid apportemission med hänvisning till den likviditetsbelastning som skulle följa med ett sådant krav (SkU30, s. 8). I gengäld beslutade riksdagen i enlighet med utskottets förslag att anskaffningsutgiften för aktierna skall reduceras med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning bolaget gör i räkenskaperna för den latent skatt som belöper på överförd periodiseringsfond. Bortsett från språkliga ändringar motsvarar det lydelsen i den nu gällande bestämmelse i 48 kap. 12 §, 2 st IL.

Oavsett om omkostnadsbeloppet för aktierna skall anses få ett negativt värde eller lägst 0 vid tillämpningen av 48 kap. 12 §, 2 st IL menar vi att lagtexten inte ger utrymme att tolka bestämmelsen som en beloppsbegränsning vid överföringen av periodiseringsfond. Det skulle visserligen kunna hävdas att en sådan tolkning skulle strida mot syftet med lagstiftningen, dvs att upprätthålla dubbelbeskattningen. Detta är dock ingen självklarhet eftersom den i princip skulle kunna upprätthållas genom exempelvis utdelningsbeskattning eller genom en justering av ersättningen vid en framtida avyttring av aktierna. Oavsett hur det förhåller sig med den saken borde - om syftet med bestämmelsen hade varit att åstadkomma en beloppsmässig begränsning - detta ha framgått av lagtexten.

Skulle nämnden finna att omkostnadsbeloppet skall anses vara 0 kr i skatterättsligt hänseende är det ändå vår uppfattning att ingen utdelningsbeskattning skall ske. För att utdelningsbeskattning överhuvudtaget skall komma ifråga krävs vanligtvis att aktieägaren personligen får ut egendom från bolagssfären. Vi kommer inte att kunna överföra tillgångar från aktiebolaget genom förfarandet och anser inte att det finns grund för utdelningsbeskattning. Den förmån som ligger däri att periodiseringsfonderna avskattas i aktiebolaget i stället för i vår enskilda näringsverksamhet är ett åsyftat resultat av regleringen och bör därför inte ses som en skattepliktig utdelning.

Ett tänkbart alternativt till att sätta omkostnadsbeloppet till 0 kr är att låta det negativa värdet få genomslag även skatterättsligt. Vi menar att övervägande skäl talar mot en sådan lösning. Det följer visserligen direkt av uttryckliga bestämmelser att omkostnadsbelopp för andelar i handelsbolag kan anta ett negativt värde men lagstiftaren har valt att

betrakta det negativa värdet som en skattepliktig ersättning för att slippa laborera med negativa omkostnadsbelopp. Den reglerade lösningen för handelsbolagsandelar är med hänsyn till de speciella förutsättningar som gäller beträffande relationen mellan handelsbolaget och bolagsmännen ändamålsenlig och materiellt tillfredsställande. Såväl förutsättningarna för som konsekvenserna av ett liknande förfarande beträffande aktier är väsentlig annorlunda, varför det ter sig direkt olämpligt att generellt tillämpa reglerna för andelar i handelsbolag analogt på aktier. Exempelvis är en sådan lösning svår att förena med vissa övriga bestämmelser som rör omkostnadsbelopp för aktier. Det är mot den här bakgrunden och med hänsyn till att en särskild regel saknas vår uppfattning att omkostnadsbeloppet inte kan åsättas ett negativt värde. Samma skäl talar emot att lägga det negativa värdet till ersättningen vid en framtida avyttring av aktierna.

Tillkomsten av de aktuella bestämmelserna föregicks av omfattande överväganden med syftet att upprätthålla dubbelbeskattningen. Vid tolkningen av bestämmelserna är det därför ett rimligt krav att skattskyldiga skall kunna utgå från att de frågor som sammanhänger med tidigare problem blev behandlade på ett uttömmande sätt. Med hänsyn till detta menar vi sammanfattningsvis att det inte finns lagligt hinder för att överföra periodiseringsfonderna på planerat sätt utan andra skattekonsekvenser än att dessa avskattas i aktiebolaget och att våra respektive omkostnadsbelopp avseende aktierna blir 0."

RSV hävdade i sitt yttrande till SRN att anskaffningsutgiften för aktierna skulle bestämmas till 0, att apportdelen därigenom skulle beräknas till 138 889 kr, att 175 311 kr (= totalt tillskott 314 200 - apportdelen 138 889 kr) skulle bokföras i bolagets räkenskaper samt att 450 800 kr skulle återföras till beskattning i den enskilda näringsverksamheten (= 765 000 - 138 889 - 175 311). För att undvika sistnämnda beskattning måste enligt RSV ytterligare tillskott ske med 450 800 kr.

SRN beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

Överföringen av periodiseringsfonderna i samband med en apportemission av sökandenas enskilda näringsverksamhet medför inte att sökandena skall återföra avdrag för avsättning till periodiseringsfonder.

Anskaffningsutgiften för aktierna påverkas inte av fondövertagandet på ett sådant sätt att den kan bli negativ.

Sökandena skall inte utdelningsbeskattas med anledning av att bolaget övertar periodiseringsfonderna.

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

MOTIVERING

Nuvarande regler om överföring av periodiseringsfond i samband med att en enskild näringsverksamhet överförs till ett aktiebolag infördes år 1998 (SFS 1998:643). Detta lagstiftningsingripande syftade till att skärpa tidigare gällande regler. Regeringens förslag i prop. 1997/98:157 innebar bl.a. ett tillkommande generellt krav på att tillskott skulle lämnas till bolaget motsvarande överförd periodiseringsfond. Med hänvisning till den likviditetsbelastning som skulle bli följden vid en överföring genom apportemission förordade emellertid skatteutskottet att något krav på tillskott inte borde uppställas i sådana fall (1997/98:SkU30 s. 8). Detta villkor föreslog utskottet ersatt med ett krav att anskaffningsvärdet för aktierna skulle minskas, vilket också blev riksdagens beslut. Bestämmelserna som numera återfinns i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, har följande innehåll.

Enligt 30 kap. 11 § första stycket IL, gäller att om en enskild näringsidkare för över sin näringsverksamhet eller driften av näringsverksamheten till ett aktiebolag får en periodiseringsfond helt eller delvis tas över av aktiebolaget om

1. överföringen inte föranleder uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap.,
2. den fysiska personen, såvida det inte är fråga om apportemission, skjuter till ett belopp som motsvarar överförd periodiseringsfond till aktiebolaget, och
3. aktiebolaget, såvida det inte är fråga om apportemission, gör avsättning i räkenskaperna för övertagen periodiseringsfond.

I tredje stycket samma lagrum hänvisas till att särskilda regler finns i 48 kap. 12 § IL för beräkning av omkostnadsbeloppet för aktierna.

Enligt första stycket i sistnämnda lagrum skall, om en periodiseringsfond förs över till ett aktiebolag enligt 30 kap. 11 § IL, det tillskott som är en förutsättning för överföringen inte räknas med vid beräkningen av omkostnadsbeloppet för aktierna i bolaget. Vidare gäller enligt 48 kap. 12 § andra stycket IL att vid apportemission skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med överförd periodiseringsfond minskad med den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper sig på fonden.

Sökandena planerar att överföra sin enskilt bedrivna näringsverksamhet till ett aktiebolag genom en apportemission på ett sådant sätt att uttagsbeskattning inte kommer att ske. I samband därmed skall periodiseringsfonder på sammanlagt ca 765 000 kr övertas av bolaget.

Aktiekapitalet kommer att sättas till 100 000 kr. Sammantaget kommer tillgångar och skulder att överföras till ett nettovärde som motsvarar aktiekapitalet samt den latent skatt som är hänförlig till periodiseringsfonderna, dvs. med totalt ca 314 200 kr.

Nämnden utgår från att sökandenas aktier i bolaget kommer att bli kvalificerade andelar enligt 57 kap. 4 § IL.

Skatterättsnämnden gör följande bedömning.

Enligt förutsättningarna i ärendet är villkoren uppfyllda för att bolaget skall få överta periodiseringsfonderna i samband med apportemissionen av sökandenas enskilda näringsverksamhet (jfr 30 kap. 11 § första stycket IL). Bolagets övertagande av fonderna medför inte att sökandena skall återföra någon del av de avdrag för avsättning till fonderna som sökandena gjort (30 kap. 7 § andra stycket IL).

Överföringen av periodiseringsfonderna får däremot betydelse vid beräkningen av omkostnadsbeloppet (jfr 30 kap. 11 § tredje stycket IL). Med omkostnadsbelopp avses, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter), och ökade utgifter för förbättring (förbättringsutgifter), 44 kap. 14 § IL. Omkostnadsbeloppet skall tas upp som en avgående post vid kapitalvinstberäkning vid avyttring av aktier (44 kap. 13 § IL). Det beaktas även vid årlig beräkning av underlaget för lättnadsbelopp och gränsbelopp (jfr 43 kap. 3 - 8 §§ och 57 kap. 7 - 12 §§ första stycket IL).

Enligt 48 kap. 12 § andra stycket IL är principen att vid apportemission av enskild näringsverksamhet skall anskaffningsutgiften för aktierna minskas med ett belopp motsvarande överförd periodiseringsfond efter att detta belopp reducerats med ett belopp motsvarande den avsättning som bolaget gör i räkenskaperna för skatt som belöper på fonden. Det innebär i förevarande fall att överföringen ger upphov till en avgående post på $(765\ 000 - 214\ 200 =) 550\ 800$ kr. Enligt förutsättningarna i ärendet är tillkommande belopp endast 100 000 kr motsvarande aktiekapitalet. Det innebär att avgående poster överstiger tillkommande poster vid överföringen av den enskilda näringsverksamheten och periodiseringsfonderna med 450 800 kr.

Frågan är om en tillämpning av bestämmelsen kan leda till att hela beloppet 450 800 kr skall beaktas även om det skulle innebära att den delen av omkostnadsbeloppet som utgörs av anskaffningsutgifterna skulle understiga 0.

Definitionen av omkostnadsbeloppet i 44 kap. 14 § IL har med viss ändring av terminologin hämtats från 24 § 1 mom. första stycket andra meningen lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt där bestämmelserna funnits sedan 1990 års skattereform (se prop.

1999/2000:2 s. 530). Ordalydelsen talar för att varken omkostnadsbeloppet eller dess beståndsdelar, anskaffningsutgifter och förbättringsutgifter, skulle kunna understiga 0. Mot bakgrund härav och då inte heller kompletterande bestämmelser eller avgöranden i praxis tyder på motsatsen anser nämnden att gällande rätt - före den nu diskuterade ändringen - får anses ha varit att anskaffningsutgifterna inte kan vara negativa.

Den ursprungligen införda regeln motsvarande 48 kap. 12 § andra stycket IL kom till på ett sent stadium i lagstiftningsprocessen efter initiativ av skatteutskottet och därmed utan att ha blivit föremål för sedvanlig beredning. Den föranledde inte någon följdändring i nu berört hänseende och frågan om negativa anskaffningsutgifter diskuterades inte heller i lagstiftningsärendet (jfr 1997/98:SkU30).

En jämförelse kan göras med vad som gäller vid kapitalvinstbeskattningen av andelar i handelsbolag (jfr 50 kap. 3 § IL). Efter att tidigare varit oreglerat infördes motsvarigheten till nuvarande bestämmelser om beräkning av omkostnadsbeloppet år 1988. Bakgrunden var att lagstiftaren ville lägga fast att underskott skulle reducera anskaffningsutgiften (då benämnt ingångsvärdet) i samma utsträckning som en vinst ökade detta värde (se prop. 1988/89:55). Den tekniska utformning som valdes är sådan att om beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften leder till ett negativt resultat skall omkostnadsbeloppet anses vara 0 medan ersättningen för andelen skall ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Som skäl angavs att man ville undvika att laborera med negativa omkostnadsbelopp (a. prop. s. 30).

Ett godtagande av negativa anskaffningsutgifter skulle kunna ge konsekvenser vid tillämpningen av omkostnadsbeloppet som är svåra att överblicka inte minst beträffande bestämmelserna om utdelning och kapitalvinst avseende kvalificerade andelar i fåmansföretag. Med beaktande härav och mot bakgrund av vad som anförts tidigare är nämndens uppfattning att någon ändring av gällande rätt i denna fråga inte varit avsedd. Det finns därför inte stöd för att anskaffningsutgifterna för aktier vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall kunna bestämmas till ett lägre belopp än 0 kr.

Den omständigheten att anskaffningsutgifterna inte kan bestämmas till ett lägre belopp än 0 kr innebär inte - som RSV anført - att apportemissionen skall ses som en överlåtelse till den del den motsvarar ett negativt värde.

Någon grund att utdelningsbeskatta sökandena med anledning av att bolaget övertar periodiseringsfonderna föreligger inte.

Det i ansökningsbeskrivningen beskrivna förfarandet är inte sådant att

skatteflyktslagen är tillämplig."

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 7 maj 2002.*

Saken: En person förvärvade en jordbruksfastighet enligt köpekontrakt den 22 december 1989. Tillträdesdag var enligt kontraktet den 30 december samma år men hon flyttade till fastigheten först i mitten av januari 1990. Fråga i mål om avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet vilket år verksamheten ska anses påbörjad.
RR målnr 7290-1999, KRNJ 1908-1998

Klagande: RSV

Lagrum: 21 § och 46 § 1 mom. KL

Saken: Fråga om författande av läromedel utgör sådan "litterär, konstnärlig eller därmed jämförlig verksamhet" som avses i 46 § 1 mom. fjärde stycket KL.

RR målnr 1149-2000, KRNS 4273-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 46 § 1 mom. fjärde stycket KL i dess lydelse vid 1995 års taxering

Saken: Fråga om rätt till avdrag för ingående moms avseende leverantörsskuld som eftergetts. Även fråga om ST och ersättning för kostnader.

RR målnr 7942--7944-2000, KRNS 3940--3942-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 17 § GML

Saken: Fråga om belopp som erlagts till andra näringsidkare som bidrag till deras inköp av inventarier får dras av i sin helhet under beskattningsåret eller om avdraget ska fördelas på flera år.

RR målnr 5812-2000, KRNS 6901-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 24 § och 24 § anv.p. 1 första och tredje styckena KL

Saken: Fråga om efternamnet Milmark lätt kan förväxlas med de redan förekommande efternamnen Millmark och Milemark.

RR mål nr 730-2002, PBR 01-070

Klagande: Språk- och folkminnesinstitutet

Lagrum: 13 § första stycket 1 namnlagen

Saken: Fråga om ett sökt efternamn lätt kan förväxlas med ett redan förekommande efternamn.

RR mål nr 3988-2001, PBR 00-398

Klagande: Riddarhuset och ett antal fysiska personer

Lagrum: 13 § första stycket 1 namnlagen

Saken: Fråga om efternamnet Berneckow lätt kan förväxlas med det redan förekommande efternamnet Barnekow.

RR mål nr 305-2002, PBR 00-513

Klagande: Riddarhuset och släktförening

Lagrum: 13 § första stycket 1 namnlagen

- [RR:s dom den 28 oktober 2002, mål nr 6803-2001](#)
Periodisering av engångsbelopp vid markarrende. En jordbrukare ska utarrendera ett markområde på 25 år till ett kraftbolag för uppförande av ett vindkraftverk. Engångsbeloppet får periodiseras över arrendetidns löptid
 - [SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 2002](#)
Rätt att förvärva aktier eller kontantbelopp. Att för ett visst kontantbelopp förvärva en rätt att i framtiden - beroende på kursutvecklingen - antingen vissa aktier eller ett kontantbelopp har sett som en delägarrätt som ska beskattas som en fordran tills den löses in eller byts mot aktier. Den har inte setts som en option eller en termin
 - [SRN:s förhandsbesked den 10 okt 2002](#)
Fråga om utdelning kan tas emot skattefritt
 - [Meddelade prövningstillstånd](#)
-

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 4 november 2002.

RR:s dom den 28 oktober 2002, mål nr 6803-2001

Periodisering av engångsbelopp vid markarrende.

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

Förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked framgår av [rättsfallsprotokoll 29/01](#). RR gör samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställer därför förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 november 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 11 oktober 2002

Rätt att förvärva aktier eller kontantbelopp

Att för ett visst kontantbelopp förvärva en rätt att i framtiden - beroende på kursutvecklingen - antingen vissa aktier eller ett kontantbelopp har sett som en delägarrätt som ska beskattas som en fordran tills den löses in eller byts mot aktier. Den har inte setts som en option eller en termin.

Inkomsttaxeringen 2003

Sökanden avser att förvärva ett av en bank utfärdat värdepapper, som ger honom rätt att på förfallodagen av banken erhålla antingen underliggande egendom (noterade aktier) eller kontant betalning med ett visst belopp (takbelopp). Kontant betalning sker om börskursen på förfallodagen på underliggande aktie uppgår till eller överstiger takbeloppet. I annat fall sker leverans av aktier. Värdepappret är marknadsnoterat.

Sökanden anger att den ekonomiska innebörden av ett förvärv av värdepappret är en kombination av ett förvärv av underliggande aktie och utställande av en köption med lösenpris motsvarande takbeloppet.

Fråga 1

Utgör värdepappret i skattemässigt hänseende en sådan helhet vilken betraktas som en delägarrätt enligt 48 kap. 2 § 1 eller 2 stycket IL eller ska beskattning ske separat för de i instrumentet ingående delmomenten (exempelvis förvärv av aktie och utfärdande av köption)?

SRN: Värdepappret skall behandlas som en delägarrätt.

Fråga 2

Utgör värdepappret en sådan termin som avses i 44 kap. 11 § IL?

SRN: Värdepappret är inte en sådan termin som avses i 44 kap. 11 § IL.

Fråga 3

Om svaret på fråga 1 är att värdepappret utgör en delägarrätt: Vilka skattekonsekvenser utlöses och hur beräknas avdragsgillt omkostnadsbelopp vid

- a) avyttring av värdepappret under löptiden,
- b) lösen på förfallodagen genom kontantavräkning till ett belopp motsvarande taknivån,
- c) lösen på förfallodagen genom leverans av aktie, samt
- d) vid avyttring av aktie som förvärvats med stöd av värdepappret?

SRN, fråga 3a och 3b: Vid en avyttring av värdepappret under löptiden eller genom kontant inlösen skall skillnaden mellan vederlaget vid avyttringen och omkostnadsbeloppet beräknat enligt den i 48 kap. 7 § första stycket IL angivna genomsnittsmetoden tas upp som kapitalvinst eller dras av som kapitalförlust.

SRN, fråga 3c: Vid inlösen genom leverans av aktier skall värdepappret anses avyttrat för belopp motsvarande marknadsvärdet av aktierna vid leveransen.

SRN, fråga 3d: Anskaffningsutgiften för aktier som förvärvats med stöd av värdepappret skall beräknas till belopp motsvarande marknadsvärdet av dessa aktier vid leveransen.

Fråga 5

Om fråga 2 besvaras nekande: Är den s.k. schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL tillämplig vid beräkning av omkostnadsbelopp?

SRN: Den i 48 kap. 15 § första meningen angivna schablonmetoden är tillämplig på värdepappret.

Fråga 6

Till vilket värde ska ett marknadsnoterat värdepapper av här ifrågavarande slag tas upp vid förmögenhetsbeskattningen?

SRN: Värdepappret skall tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

I praxis har sammansatta instrument vid kapitalvinstbeskattningen behandlats som en enhet (s.k. odelbara instrument), se t.ex. Regeringsrättens dom den 24 april 2002 i mål nr 7672- 2001 (s.k. aktiekorgbevis) och RÅ 1999 ref. 69 (s.k. valutaobligation). Med hänsyn härtill och till anknytningen till utvecklingen av börskursen på underliggande aktie bör enligt 48 kap. 2 § andra stycket IL bestämmelserna om delägarrätter tillämpas på värdepappret. Det innebär bl.a. att bestämmelserna om genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § första stycket IL är tillämpliga.

Utmärkande för en termin enligt 44 kap. 11 § IL är att den är ett för bägge parter bindande avtal och att någon betalning ej utgår vid avtalets ingående. En innehavare av värdepappret har inte några förpliktelser. Det innehåller en endast ensidig rätt för innehavaren att vid löptidens utgång få antingen pengar eller aktier. Ett förvärv av värdepappret kan bl.a. av detta skäl inte ses som ett avtal om framtida köp. Det kan därför inte anses vara en termin. Det kan inte heller ses som en option avseende aktier (jfr RÅ 2000 not. 8). Schablonmetoden är därför tillämplig.

Vid förvärvet av värdepappret är det osäkert om någon aktieleverans kommer att ske. Med hänsyn härtill och till att värdepappret inte kan anses vara en termin eller en option bör, liksom vid avyttring under löptiden eller genom kontant betalning vid inlösen, leverans av aktier vid löptidens utgång ses som en avyttring mot vederlag av levererade aktier (jfr RÅ 2000 not. 8 och RÅ 2001 ref. 21 I).

En följd av att bestämmelserna om delägarrätter skall tillämpas på värdepappret är att det vid förmögenhetsbeskattningen skall tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet, 12 § jämförd med 3 § första stycket 7 och 1 § tredje stycket lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt.

Fråga 4 förföll.

Kommentar:

Skatterättsnämnden har valt att se värdepappret som en fordran intill dess att betalning sker, antingen genom kontant betalning eller genom överlämnande av aktier. Konstruktionen är ju mycket lik de i motiveringen nämnda aktiekorgbevisen, valutaobligationerna och omvända konvertiblerna. Skillnaden i konstruktion är att det här rör sig om en kortare löptid än i de tidigare behandlade fallen.

Om man jämför med en konventionell termin så är skillnaden att betalningen här erläggs vid avtalets ingående/vid köpet. I terminsavtal är det normalt att betalning sker i samband med leverans. Detta gäller både då terminen avser köp/försäljning av egendom och då den avser kontantavräkning av mellanskillnaden. Det är emellertid inget krav att betalning ska ske i slutet av löptiden. Definition av termin, se 44 kap. 11 § IL.

Avtalet är i detta fall bindande för båda parter från ingåendet och det finns ingen valmöjlighet för någon av dem under avtalets gång som för en option, utan aktiekursens utveckling blir avgörande för hur det ska avslutas. Det är därför inte likt en option även om det i och för sig uppfyller rekvisiten enligt ordalydelsen i 44 kap. 12 § IL.

Om avtalet bedöms som en termin eller en option i beskattningshänseende kommer förvärvet av aktier att ses som ett köp som inte kapitalvinstbeskattas, 44 kap. 10 § IL. Om man ser värdepappret som en fordring utgör inlösen ett byte mellan fordringen och aktierna enligt 44 kap. 3 § IL. Vinst blir skattepliktig och förlust blir avdragsgill.

En konsekvens av derivatsynsättet blir att anskaffningsutgiften blir avdragsgill först när aktierna säljs, till skillnad från fordringsfallet då ny anskaffningsutgift = aktiernas värde vid bytet uppkommer. Annorlunda uttryckt så får man i derivatfallet bara en kapitalvinstbeskattning vid avyttringen av aktierna medan man i fordringsfallet får två beskattningstillfällen, ett vid bytet värdepappret mot aktier och ett vid försäljning av aktierna.

Vidare innebär SRN:s inställning att schablonregeln i 48 kap. 15 § IL (man får dra av 20 % av försäljningspriset som anskaffningsutgift) blir tillämplig. För derivat är detta inte tillåtet. Detta kan få betydelse då aktiens eller aktiernas värde sjunker kraftigt under den i det här fallet korta löptiden (sex månader), men får i allmänhet inte någon betydelse.

Värdepappret utgör emellertid i båda fallen en delägarrätt. Försäljning och inlösen utgör avyttringar som leder till att kapitalvinstbeskattning utlöses. Förmögenhetsbeskattning sker till 80 % av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

Om man hävdar att värdepappret ska ses som en termin uppkommer den konsekvensen att vi måste göra en tidsmässig skillnad mellan långa avtal, som ska ses som aktiekorgbevis e.d. och korta som ska ses som terminer. I och med att betalning utgår i början av avtalstiden så är ju konstruktionen i övrigt densamma. Detta är opraktiskt och ett enhetligt synsätt, oavsett avtalstid, har stora fördelar.

En annan fråga är om någon del av avkastningen kan anses som ränta. I och med att det i detta fall inte finns något fast belopp som alltid, oavsett hur kursen på aktierna rör sig, kommer att utgå till innehavaren är det långsökt att hävda att någon del är löpande avkastning och kapitalbeskattning framstår som mera riktig.

Kommentar: RSV har inte överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

s årsredovisning för 2001 framgår vidare följande. Verksamheten under året har främst inriktats på rörelsens avveckling genom diskussioner och förhandlingar avseende slutreglering av överlåtelserna av ...-rörelsen och det ena dotterbolagets ...-tillverkning. Försäljningen av [handels-]rörelsen slutreglerades under året. Vidare reglerades kvarvarande tillgångar och skulder såsom pensionsskulder och avgångsavtal för tidigare VD.

I ärendet är ostridigt att aktierna tidigare var näringsbetingade för sökandebolaget enligt bestämmelserna i 24 kap. 16 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229) och motsvarande bestämmelser i tidigare gällande skattelagar. Frågan i ärendet är om aktierna fortfarande kan anses vara näringsbetingade för sökandebolaget enligt angivna bestämmelse. Med hänsyn till omständigheterna finner nämnden att så är fallet till följd varav ifrågavarande utdelning är skattefri för sökandebolaget."

Kommentar: RSV har överklagat förhandsbeskedet.

Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 4 november 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Ett bolags överklagande av SKM:s beslut rörande underlag för arbetsgivaravgifter samt avgiftstillägg har avvisats av LR, sedan bolagets konkurs under pågående process i LR avslutats utan överskott. Staten har, sedan LR:s avvisningsbeslut vunnit laga kraft, väckt talan om att tidigare styrelseledamot i bolaget skulle åläggas betalningsskyldighet för avgifterna. Fråga om det finns synnerliga skäl att bevilja resning i målen om arbetsgivaravgifter m.m. och därvid tillerkänna bolaget rättskapacitet och partshabilitet.

RR målnr: 998--1001-2001, KRNG 5268--5271-2000

Klagande: bolaget i fråga

Lagrum: 13 kap. 19 § första stycket ABL, 37b § FvPL

Saken: Fråga om AB vid inkomsttaxeringen 1995 har rätt till avdrag för förlust i KB när KB:t erhållit ackord under beskattningsåret. Enligt dom i RR mål nr 6642-1998 föreligger rätt till avdrag i denna situation.

RR målnr 6937-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 1 och 11 §§ underskottslagen, 18 § KL och 2 § 1 mom. SIL

Saken: I mål om moms och skattetillägg har KR inhämtat uppgift om att klagandens konkurs avslutats utan överskott. KR har därefter, utan att delge klaganden uppgiften och låta honom yttra sig, avskrivit målet. Fråga om tillämpning av 18 § FvPL. Tillika fråga om talerätt för upplöst aktiebolag.

RR målnr 7580--7584-2001, KRNS 5338--5342-1999 och RR 7585--7603-2001, KRNS 7768--7786-1999

Klagande: de skattskyldiga bolagen

Lagrum: 18 § FvPL, 13 kap. 49 § ABL

Saken: Fråga om den vinst en livsmedelsbutik, som mottagit betalning i utländsk valuta, gör vid inväxling till svenska kronor ska anses avse en finansiell tjänst som är undantagen från skatteplikt eller om den ska ingå i skattepliktiga ersättningen för de försålda varorna.

RR målnr 470--471-2002, KRNG 2932--2933-1999

Klagande: RSV

Lagrum: 2 kap. 1 §, 3 kap. 9 § och 7 kap. 2, 3 och 3a §§ ML samt artikel 11A1a och 13Bd4 sjätte mervärdesskattedirektivet.

Saken: Fråga vid beräkning av löneunderlag i ett fåmansföretag om löner under året före beskattningsåret i ett bolag, som blivit dotterföretag till fåmansföretaget under beskattningsåret, får medräknas.

RR målnr 6261-2001, KRNG 6949-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 3 § 12d mom. första stycket SIL

Saken: Fråga om föreskrifter om uttagande av särskild inkomstskatt för utomlands bosatta strider mot EG-fördraget.

RR målnr 5954-2001, KRSU 2208-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 3, 5 och 7 §§ SINK, artikel 39 (tidigare artikel 48) i EG-fördraget

- [RR:s dom den 8 februari 2002, mål nr 1835-2001](#)
Realisationsförlust i handelsbolag; näringsbetingat innehav? Avdrag för realisationsförlust på syntetiska optioner till anställda som uppkommer hos ett handelsbolag ska begränsas till 70 procent. Förlusten var inte näringsbetingad
- [RR:s dom den 26 mars 2002, mål nr 3966-2001](#)
Förmån av fri tandvård. När tandläkare avstår från sin rätt till ersättning från försäkringskassan för meddelad tandvård ska den aktuella tandvården inte anses offentligt finansierad.
- [KR:s i Göteborg dom den 28 december 2001, mål nr 2305-1999](#)
Förskoleverksamhet
- [KR:s i Göteborg dom den 21 januari 2002, mål nr 820-2000](#)
Uttagsbeskattning. Räntefri utlåning från bank har föranlett uttagsbeskattning. Den räntefria utlåningen har inte bedömts utgöra en avdragsgill kostnad för sponsring
- [KR:s i Stockholm dom den 14 mars 2002, mål nr 4288-2001](#)
Koncernbidrag. Avdrag för koncernbidrag har vägrats hos givande moderbolag på grund av att dotterbolaget inte varit helägt under hela beskattningsåret. Då bolagen bytt koncerntillhörighet föranleder en koncernintern omstrukturering som skett före koncernbytet ingen annan bedömning
- [KR:s dom den 17 april 2002, mål nr 6061-1999](#)
Insamlingsverksamhet i form av s.k. tele-marketing. Tele-marketing av brevmärken etc. har ansetts utgöra skattepliktig rörelse
- [SRN:s förhandsbesked den 5 mars 2001](#)
Bidrag; varken omsättning eller avdragsbegränsning. Fråga gällde om ett bidrag skulle medföra avdragsbegränsning eller om det kunde anses utgöra omsättning genom motprestation eller genom uttagsreglerna
- [SRN:s förhandsbesked den 12 april 2002](#)
Avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap ML. Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger endast för de allmänna omkostnader som kan anses hänförliga till mervärdesskattepliktig verksamhet
- [Meddelade provningstillstånd](#)

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.*

RR:s dom den 8 februari 2002, mål nr 1835-2001

Realisationsförlust i handelsbolag; näringsbetingat innehav?

**Avdrag för realisationsförlust på syntetiska optioner till
anställda som uppkommer hos ett handelsbolag ska begränsas
till 70 procent. Förlusten var inte näringsbetingad**

Inkomsttaxeringarna 2001-2003

Skatterättsnämndens förhandsbesked är refererat i rättsfallsprotokoll
7/2001.

RSV överklagade skatterättsnämnden beslut och begärde att
Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet i de frågor som
avsåg nämndens bedömning av förlustbegränsningen, om förlusten var
näringsbetingad samt om svaren förändrades vid en tillämpning av
inkomstskattelagen (1999:1229).

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden
och fastställde förhandsbeskedet i samtliga överklagade delar.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.*

RR:s dom den 26 mars 2002, mål nr 3966-2001

Förmån av fri tandvård

**När tandläkare avstår från sin rätt till ersättning från
försäkringskassan för meddelad tandvård ska den aktuella
tandvården inte anses offentligt finansierad.**

Inkomstskatt, överklagat förhandsbesked.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll
17/01. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta
referat.

Sökanden överklagade förhandsbeskedet och yrkade att han inte ska

beskattas för fri tandvård.

I skälen för RR:s avgörande citeras en skrivelse från Riksförsäkringsverket av vilken bl.a. framgår att om en vårdgivare väljer att avstå från försäkringsersättning för behandling av en patient hindrar detta inte att vårdgivaren får debitera försäkringen för samme tandläkares vård av andra patienter.

RR uttalade att enligt de förutsättningar som angavs i ansökan om förhandsbesked kommer sökandens arbetsgivare att i förhållande till vårdgivaren svara för hela kostnaden för den tandvård som tillhandahålls sökanden och någon ersättning för vården kommer därför inte att lämnas av försäkringskassan. RR fann därför att den i målet aktuella tandvården inte kan anses offentligt finansierad.

Med ändring av förhandsbeskedet fann RR att sökanden inte ska beskattas för den i ansökan avsedda förmånen av fri tandvård. Den omständigheten att tandvården erhålls mot s.k. bruttolöneavdrag föranledde inte annan bedömning.

Kommentar:

Domen innebär en förändring av den uppfattning som RSV tidigare gett uttryck för i bl.a. en skrivelse 2000-12-28 (dnr 11283-00/100).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 28 december 2001, mål nr 2305-1999.

Förskoleverksamhet

Förening som driver förskoleverksamhet har ansetts vara inskränkt skattskyldig.

En förening (M) bedriver Montessoriuundervisning omfattande grundskola, daghem och fritidsverksamhet.

SKM beskattade M för inkomst av näringsverksamhet avseende överskottet från förskoleverksamheten.

M överklagade. LR fann att M:s uppgift är att bedriva barnomsorg och grundskoleutbildning. Att bedriva barnomsorg är enligt LR inte ett sådant allmännyttigt ändamål som kan medföra skattefrihet även om verksamheten bedrivs under andra pedagogiska former än t.ex. den

kommunala barnomsorgen. M tillgodoser inte uteslutande eller så gått som uteslutande ett allmännyttigt ändamål. Barnomsorgen kan inte heller anses utgöra en direkt fullföljd av föreningens verksamhet i form av grundskoleutbildning. Föreningen uppfyller därför inte villkoren i 7:5 SIL varför överskottet från förskoleverksamheten ska beskattas. Att de totala intäkterna från föreningens verksamhet i form av bl.a. bidrag och föräldraavgifter till huvudsaklig del härrör från grundskoleverksamheten föranleder ingen annan bedömning.

M överklagade. KR konstaterar att förskoleverksamheten är att skatterättsligt betrakta som rörelse. Grundskoleverksamheten utgör sådan allmännyttig verksamhet som medför inskränkt skattskyldighet. Enligt skollagen är förskoleverksamhetens uppgift att genom pedagogisk verksamhet erbjuda barn fostran och omvårdnad. KR anser att den av M bedrivna förskoleverksamheten sammantaget anses innefatta vård och uppfostran av barn i den mening som avses i 7:6 SIL. Det har inte ifrågasatts att föreningens förskoleverksamhet uppfyller övriga i 7:5 SIL intagna förutsättningar för inskränkt skattskyldighet. KR bifaller därför M:s överklagande och förklarar M vara inskränkt skattskyldig enligt 7:5 SIL.

Kommentar:

Jfr Handledningen för stiftelser och ideella föreningar (RSV 327) s. 141-142. Av förbiseende överklagades inte domen. Denna KR-dom och den tidigare från KRNS 2001-03-29, mål nr 5948-2000, innebär inte att RSV har annan uppfattning än den som framgår av handledningen. Jfr också KRNS 1997-03-18 (ej prövningstillstånd) samt KRNS 1997-03-21, mål nr 7805-1995, KRNS 1997-12-08, mål 470-1996 och KRNG 1998-04-27, mål nr 5315-1997.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.*

KR:s dom i Göteborg den 21 januari 2002, mål nr 820-2000

Uttagsbeskattning

Räntefri utlåning från bank har föranlett uttagsbeskattning. Den räntefria utlåningen har inte bedömts utgöra en avdragsgill kostnad för sponsring.

Inkomsttaxering 1993

Banken lånade ut 2 Mkr till A AB. Lånet löpte utan ränta och var amorteringsfritt under perioden. Syftet med lånet var att möjliggöra

renovering och därmed bevaring av A AB:s lokaler. Långgivaren som ställde räntefria lån till förfogande skulle erhålla vissa förmåner. Dessa förmåner kunde dock inte utnyttjas/respektive erbjöds inte banken.

SKM uttagsbeskattade genom eftertaxering banken för marknadsvärdet av räntefriheten för lånet med 35 tkr. Banken överklagade.

LR avslog överklagandet.

Banken överklagade länsrättens dom och anförde i huvudsak följande:

Räntefriheten i det aktuella fallet är affärsmässigt motiverad och utgör ett naturligt led i bankens utlåningsverksamhet. Mot bakgrund av att utlåningen skett i konkurrens med andra banker får prissättningen anses marknadsmässig. Vidare anses värdet av räntefriheten som ringa. Förutsättningarna för uttagsbeskattning är inte uppfyllda.

Skattemyndigheten anförde i huvudsak följande:

Räntefriheten får jämföras med ett bidrag till renoveringen. Eftersom räntefriheten inte motsvaras av erhållna motprestationer är räntefriheten att se som gåva.

KR gör följande bedömning:

Bestämmelsen i punkt 1 femte stycket av anvisningarna till 22 § KL om beskattning vid uttag av tjänst är tillämplig när den skattskyldige utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet tillhandahåller en tjänst till annan än närstående och fråga är om uttag i mer än ringa omfattning. Enligt kammarrättens mening är en banks utlåning av pengar att hänföra till sådan tjänst som avses i lagrummet. Det krävs således inte att underlåtenheten att betinga sig marknadsmässig ränta skall ha särskild betydelse i skattehänseende för att uttagsbeskattning skall ske. Därmed uppkommer också neutralitet i beskattningen mellan en bank som till en låntagare lånat ut visst belopp till en ränta som inte är marknadsmässig och en bank som till samma låntagare lånat ut motsvarande belopp till marknadsmässig ränta och lämnat skillnadsbeloppet avseende räntan som sponsorbidrag till låntagaren.

Den räntefria utlåningen kan inte anses innebära marknadsmässig prissättning utan får istället ses som ett bidrag från banken för renovering av A AB:s lokaler. Vid sådant förhållande och då det inte kan anses som ett ringa uttag av tjänst att räntefritt ställa ett lån om 2 Mkr till en låntagares disposition skall banken uttagsbeskattas för 35 tkr.

Frågan i målet är då om bidraget om 35 tkr kan anses utgöra vid en taxering avdragsgill kostnad för sponsring.

KR anser att det i förevarande fall inte finns anledning att underkänna det lämnade räntefria lånet på den grunden att det inte kan anses utgöra en omkostnad för intäkternas förvärvande eller bibehållande. Därmed måste ställning tas till frågan om avdragsrätt bortfaller av den anledningen att sponsorersättningen omfattas av förbudet mot avdrag för gåvor.

Banken har under året inte erhållit någon motprestation av A AB. Då det inte heller föreligger något egentligt samband mellan banken och A AB:s verksamheter följer det av praxis att det av banken lämnade bidraget, även om bidraget kan antas ha gett vissa goodwill effekter för banken, är att anse som en inte avdragsgill gåva. Skattemyndigheten har därmed haft fog för sin åtgärd att genom eftertaxering uttagsbeskatta banken för 35 tkr.

KR avslog överklagandet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 14 mars 2002, mål nr 4288-2001

Koncernbidrag

Avdrag för koncernbidrag har vägrats hos givande moderbolag på grund av att dotterbolaget inte varit helägt under hela beskattningsåret. Då bolagen bytt koncerntillhörighet föranleder en koncernintern omstrukturering som skett före koncernbytet ingen annan bedömning.

Inkomsttaxering 1999

Vid ingången av 1998 ingick både bolaget och C i en koncern i vilket det holländska bolaget A var moderbolag. A innehade dels samtliga aktier i C, dels samtliga aktier i ett annat holländskt bolag, D, vilket i sin tur ägde samtliga aktier i bolaget. Under 1998 skedde en omstrukturering i koncernen vid vilken bolaget förvärvade samtliga aktier i C, som dessförinnan överlätit sin verksamhet till annat bolag, X. Efter denna omstrukturering övertog T aktierna i bolaget, men dessförinnan lämnade bolaget koncernbidrag till C.

SKM vägrade avdrag för lämnat koncernbidrag med 81 Mkr till dotterbolaget.

Bolaget överklagade och länsrätten, som avslog överklagandet, anförde bland annat följande:

I förevarande fall är det fråga om byte av koncerntillhörighet. Frågan är om det förhållande att det skett en koncernintern omstrukturering före koncernbytet medför att bedömningen blir en annan än den i RÅ 1994 not. 655. I målet medgav Regeringsrätten inte avdrag för koncernbidrag mellan två systerföretag när dessa inte bara fått ett nytt moderföretag utan också ny koncerntillhörighet.

I RÅ 1973 ref 37 och RÅ 1990 not. 102 och 103 har Regeringsrätten gjort avsteg från lagtextens lydelse och medgivit avdrag för koncernbidrag trots att berörda dotterföretag inte varit helägda under hela beskattningsåret. Regeringsrätten har således funnit att omstrukturering inom en koncern inte medför att avdragsrätt för koncernbidrag försvinner om sådan förelegat före omstruktureringen. I förevarande fall har de aktuella bolagen i likhet med de i RÅ 1994 not 655 aktuella bolagen, flyttats från en koncern till en annan. Att en koncernintern omstrukturering skett före bytet av koncerntillhörighet föranleder igen annan bedömning utan bolagets yrkande ska avslås.

Bolaget fullföljde sin talan i KR.

KR avslog överklagandet och angav:

DOMSKÄL

" En förutsättning för att koncernbidrag skall anses som avdragsgill omkostnad för det givande moderföretaget är enligt vad som framgår av 2 § 3 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt bland annat att dotterföretaget som mottar bidrag har varit helägt under hela beskattningsåret. I förevarande fall har det mottagande bolaget C inte varit ett helägt dotterföretag till bolaget under hela beskattningsåret, varför rätt till avdrag i enlighet med det sagda således inte föreligger. Inte heller föreligger rätt till avdrag enligt de av bolaget åberopade rättsfallen eftersom bolaget och C inte endast fått nya moderföretag, utan bolagen också har bytt koncerntillhörighet."

Område: Kammarrätten

KR:s dom den 17 april 2002, mål nr 6061-1999

Insamlingsverksamhet i form av s.k. tele-marketing

**Tele-marketing av brevmärken etc. har ansetts utgöra
skattepliktig rörelse.**

Föreningen C bedriver omfattande insamlingsverksamhet genom s.k. tele-marketing med hjälp av anställd personal. Försäljningen avser huvudsakligen brevmärken och vykort och riktar sig till privatpersoner. Kostnaderna för inköpta varor uppgår till 8 procent av insamlade medel. Intäkter som bort redovisas av det av C helägda servicebolaget C1 och kostnader som borde ha belastat C1 har bokförts hos C och tvärtom. Verksamheterna i C och C1 har alltså blandats samman.

SKM beslutade om en skälig fördelning av verksamheterna mellan C och C1 och beskattade C och C1 för inkomst av rörelse samt C för utdelning från C1.

LR lämnade SKM:s beslut i sin helhet utan ändring.

KR konstaterar att skäl saknas att frångå den av SKM beslutade skäliga fördelningen av verksamheterna mellan C och C1.

KR konstaterar vidare att någon utredning om föreningens verksamhet i övrigt saknas varför C får anses uppfylla verksamhetskravet i 7:5 fjärde stycket b) SIL (7:9 IL) . C uppfyller också öppenhetskravet i fjärde stycket c) och fullföljdskravet i d) (7:13 och 7:10 IL).

Enligt KR har de sålda varorna haft visst värde även om det varit lågt jämfört med vad kunderna betalat för varorna varför försäljningsinkomsterna inte utan vidare kan anses vara gåvor. Försäljningen har syftat till att ge vinst. Verksamheten har bedrivits med anställd personal och under affärsmässiga former varför den måste anses yrkesmässig. Insamlingsverksamheten utgör därför rörelse. Fråga blir då om denna rörelse har naturlig anknytning eller av hävd används som finansieringskälla för det ideella arbetet.

KR finner att försäljningsverksamheten inte kan anses ha annat samband med det ideella arbetet än att finansiera detta varför försäljningen saknar naturlig anknytning (7:5 första stycket SIL, 7:7 andra stycket 2 IL). Med hänsyn främst till att verksamheten bedrivits med anställd personal och i övrigt under affärsmässiga former kan den inte heller anses vara hävdvunnen finansieringskälla. C är därför

skattskyldig för inkomsterna från den bedrivna insamlingsverksamheten.

KR konstaterar att C är begränsat skattskyldig enligt 7:5 SIL (numer skulle vi säga inskränkt skattskyldig enligt 7:7 IL). Av detta följer att C inte är skattskyldig för den utdelning som SKM påfört och som avser utdelning från C1.

Kommentar:

Jfr med KRNG dom 1998-03-24 mål 3913-1997 med samma resonemang beträffande rörelsebeskattning av tele-marketing och också KRNS dom 2000-01-11 mål 1244--49-1999 samt KRNS 2001-10-22 mål 512-2000 .

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 5 mars 2001

Bidrag; varken omsättning eller avdragsbegränsning

Fråga gällde om ett bidrag skulle medföra avdragsbegränsning eller om det kunde anses utgöra omsättning genom motprestation eller genom uttagsreglerna.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden mar 2000 - feb 2003

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolag A ägs helt av en ideell förening, vars medlemmar utgörs av företag inom en viss sektor inom industrin. Bolag A:s verksamhet består i att lämna service och rådgivning till medlemsföretagen i frågor som rör företagets verksamhet. Sådana frågor är t.ex. förhandlings- och andra arbetsgivarfrågor samt avtals-, handels- och miljöfrågor.

Bolag B är ett helägt dotterföretag till en annan ideell förening. Bolag B:s verksamhet stämmer i allt väsentligt överens med Bolag A:s verksamhet, dvs. service och rådgivning i olika frågor till medlemsföretag inom den sektor som den ideella föreningens medlemsföretag arbetar i.

Båda bolagen är skattskyldiga till mervärdesskatt för sin verksamhet.

Under ledning av Bolag A har med ekonomiska bidrag från staten

utvecklats ett nätverkssystem över Internet genom vilket små och medelstora företag kan etablera kontakter med forskningsinstitut m.fl. för att utnyttja modern teknik i sin affärsutveckling.

Bolag A och Bolag B samt ytterligare ett företag har ingått ett samarbetsavtal som syftar till att utveckla systemet till ett rikstäckande system för alla företag. För detta utvecklingsprojekt har Bolag A beviljats bidrag av bl.a. regeringen. Samarbetsavtalet förutsätter att parterna själva, med egen personal eller genom upphandling av tjänster, utför arbetsprestationer inom ramen för projektet. Efter det att respektive parts arbetsinsats nått en viss avtalad nivå ska ersättning utgå för det ytterligare arbete som läggs ned på projektet.

Med anledning av att projektutvecklingen är bidragsfinansierad av bl.a. staten ställer Bolag A fråga om avdragsrätt föreligger enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML för ingående skatt hänförlig till anskaffningar för projektet (fråga 1), om de tjänster bolaget utför eller upphandlar för projektet utgör uttag enligt ML (fråga 2 a) och, om svaret på den sista frågan är jakande, huruvida användningen av tillgångar för projektets räkning utgör uttag (fråga 2 b). Bolag B frågar om den ersättning bolaget erhåller för insatser i projektet utgör ersättningar som led i omsättningar (fråga 3). Utgångspunkten för bolagens frågor är att det inte föreligger någon omsättning av tjänst i vilken bidraget utgör vederlag.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Bolag A har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till förvärv av varor och tjänster för att användas i projektet.

Fråga 2

Egna arbetsinsatser eller upphandlade tjänster för projektets utveckling medför inte av Bolag A ska uttagsbeskattas.

Fråga 3

De betalningar som Bolag B erhåller från Bolag A inom ramen för utvecklingen av projektet utgör inte ersättningar i samband med omsättningar av varor eller tjänster.

MOTIVERING

Fråga 1

Enligt 8 kap. 3 § ML får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Bolag A bedriver service- och rådgivningsverksamhet som medför skattskyldighet och utvecklingen av den ifrågavarande helpdesk-funktionen är ett led i denna verksamhet.

Ingående skatt som hänför sig till förvärv för projektet är därför avdragsgill och detta gäller oavsett hur projektet finansieras och att tjänster inom projektet i utvecklingsfasen tillhandahålls utan vederlag.

Fråga 2

Enligt 2 kap. 5 § ML förstås med uttag av tjänst bl.a. 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 utan ersättning eller mot ersättning som understiger kostnaden vid tidpunkten för uttaget att utföra tjänsten och nedsättningen inte är marknadsmässigt betingad. Ett uttag föreligger också om den skattskyldige använder eller låter någon annan använda en tillgång som hör till verksamheten för privat ändamål eller för annat rörelsefrämmande ändamål bl.a. om den skattskyldige haft rätt till avdrag för den ingående skatten vid förvärvet av varan.

Av motiveringen till svaret på fråga 1 framgår att det aktuella projektet är att anse som en del av den verksamhet, som bolaget bedriver och som medför skattskyldighet. Det är således inte fråga om någon rörelsefrämmande verksamhet. De nämnda bestämmelserna om uttag är därför inte tillämpliga (jfr. RÅ 1999 ref. 33). I den mån fråga 2 inte har besvarats genom det anförda avvisas den.

Fråga 3

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ML förstås med omsättning av tjänst, förutom att en tjänst tas i anspråk genom uttag enligt särskilda bestämmelser, att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. Omsättningskravet, dvs. tillhandahållandet mot vederlag, är ett villkor för skyldigheten att ta ut mervärdesskatt och detta medför att från beskattningen utesluts sådana intäkter som visserligen har ett samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att ett avtal om köp eller byte har ingåtts.

Mellan Bolag A och Bolag B föreligger inte en sådan avtalssituation som enligt det ovan sagda förutsätts för att omsättningar av tjänster ska anses föreligga. Någon omsättning i vilken ersättningen utgör vederlag för ett tillhandahållande föreligger därmed inte.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.

SRN:s förhandsbesked den 12 april 2002

Avdrag för ingående mervärdesskatt enligt 8 kap ML.

Rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt föreligger endast för de allmänna omkostnader som kan anses hänförliga till mervärdesskattepliktig verksamhet.

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden
1 juli 2001 - 30 juni 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget ansöker om förhandsbesked i fråga om rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för samtliga allmänna omkostnader.

Bolagets verksamhet består i att tillhandahålla förvaltnings- och rådgivningstjänster till olika typer av investeringsfonder. Verksamheten medför skattskyldighet för bolaget. Vidare utgörs verksamheten av att bolaget som komplementär deltar i förvaltningen av X KB. I samband med bildandet av X KB aktualiserades frågan om förvaltningsarvodet skulle komma att betraktas som omsättning enligt ML och därigenom vara mervärdesskattepliktigt. I förhandsbesked den 17 januari 2000 meddelade Skatterättsnämnden att bolaget på grund av förvaltningen av X KB:s angelägenheter inte ansågs omsätta några tjänster i mervärdesskattehänseende och förfarandet medförde därför inte skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolagets kostnader består till stor del av så kallade overhead-kostnader, det vill säga kostnader som inte kan hänföras till några specifika intäktsbringande transaktioner.

Bolagets fråga:

Begränsas bolagets avdragsrätt för den ingående mervärdesskatten på overhead-kostnaderna på grund av att bolaget erhåller icke mervärdesskattepliktiga förvaltningsarvoden från X KB?

FÖRHANDBESKED

Bolaget är inte berättigat till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv avseende allmänna omkostnader som avser bolagets deltagande i förvaltningen av X KB.

MOTIVERING

Enligt huvudregeln om avdragsrätt i 8 kap. 3 § första stycket

mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får den som bedriver verksamhet som medför skattskyldighet göra avdrag för den ingående skatt som hänför sig till förvärv i verksamheten. Enligt 8 kap. 13 § första stycket gäller särskilda regler om förvärvet görs för flera verksamheter av vilka någon inte medför skattskyldighet eller för en verksamhet som endast delvis medför skattskyldighet. I sistnämnda fall får avdrag göras endast för skatten på den del av ersättningen som hänför sig till verksamhet som medför skattskyldighet. Vad som föreskrivs i fråga om verksamhet avser enligt 1 kap. 7 § första stycket såväl hela verksamheten som en del av verksamheten. Med "verksamhet som medför skattskyldighet" förstås enligt andra stycket sådan verksamhet i vilken omsättning av varor eller tjänster medför skattskyldighet enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 ML. Enligt sistnämnda bestämmelse, jämfört med samma kapitel 1 § första stycke 1, avser, med vissa här ej aktuella undantag, skattskyldigheten sådan omsättning inom landet av varor eller tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet.

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 (prop. 1993/94:99 s. 209).

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.

De i ML använda begreppen verksamhet och del av verksamhet har inte definierats. Begreppen har inte ansetts ha en innebörd som är så entydig att bestämmelser där begreppen förekommer kan grunda en avdragsrätt som inte har stöd i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG. Det är således ytterst direktivet som avgör bolagets rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt (jfr RÅ 1999 not. 282). Innebörden av ML:s regler om avdragsrätt i 8 kap. skall således tolkas mot bakgrund av motsvarande bestämmelser i det sjätte direktivet.

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 med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill som för transaktioner där mervärdesskatten inte är avdragsgill är endast den del av mervärdesskatten avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna (artikel 17.5 och 19.1).

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-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 till uttryck i dessa domar i sammanfattning på följande sätt.

Avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv. Det gemensamma mervärdesskattesystemet skall 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 skall utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden och att avdrag skall 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. I detta hänseende framgår det av artikel 17.5 första stycket att en skattskyldig person, som genomför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, bara kan dra av den andel av mervärdesskatten som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna. För att all mervärdesskatt som hänför sig till de förvärvade varorna eller tjänsterna skall kunna dras av krävs att det finns ett sådant samband som angetts i det föregående mellan nämnda varor och tjänster och en klart avgränsad del av näringsidkarens ekonomiska verksamheter, så att utgifterna för nämnda varor och tjänster utgör direkta eller allmänna kostnader för denna del av företagets verksamheter. Vidare krävs att alla transaktioner som ingår däri är mervärdesskattepliktiga.

Nämnden gör följande bedömning.

Bolagets verksamhet utgörs av dels att till utomstående tillhandahålla förvaltnings- och rådgivningstjänster för vilken verksamhet bolaget är skattskyldigt till mervärdesskatt, dels att som komplementär i X KB delta i förvaltningen av kommanditbolaget. I det senare fallet kan bolaget inte anses omsätta några tjänster i mervärdesskattehänseende och förfarandet medför därför inte skattskyldighet till mervärdesskatt (jfr förhandsbesked 2000-01-17 angående bolaget).

De allmänna omkostnader som avses med ansökningsenheten består bl.a. i kostnader för lokaler, inventarier, resor, utbildning och administration. Kostnaderna hänförs sig såväl till den del av bolagets verksamhet som medför skattskyldighet som till den del som inte gör det. Med utgångspunkt i innebörden av EG-domstolens ovan redovisade praxis har bolaget endast rätt att dra av mervärdesskatten på de allmänna omkostnader som kan anses hänförliga till den del av bolagets verksamhet som medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Skulle, vilket bolaget gör gällande, avdragsrätt föreligga för all den ingående mervärdesskatt som hänförs sig till samtliga allmänna omkostnader skulle detta strida mot en av förutsättningarna för den grundläggande principen om neutralitet i mervärdesskattesystemet, nämligen att verksamheten i sig är underkastad mervärdesskatt.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 23 april 2002.*

Saken: KR har i dom i mål om eftertaxering enligt 114 § TL i domskälen angett att grund förelåg för eftertaxering med 8 722 000 kr och skattetillägg beräknat på ett underlag motsvarande detta belopp. KR:s domslut har sedan utformats på så sätt att KR fastställt TN:s beskattningsåtgärder och påfört den skattskyldige skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på 8 722 000 kr. Fråga om med hänsyn bl.a. till utformningen av KR:s domslut i inkomstskattedelen förutsättningar förelegat för påförande av skattetillägg.

RR målnr 1380-2000, KRNS 1366-1996

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 116a § TL

Saken: Fråga om rätt till förnyat byte av efternamn enligt 5 § namnlagen.

RR målnr 5120-2000, KRNS 9005-1999

Klagande: RSV

Lagrum: 5 § namnlagen

Saken: Fråga om avdrag för ökade levnadskostnader på grund av dubbel bosättning (logi) kan medges för ränteutgifter hänförliga till lån på privatbostad.

RR målnr 2295-2001, KRNG 1942-2000

Klagande: RSV

Lagrum: 33 § 1 mom. fjärde stycket KL, 33 § anvp. 3a KL, 3 § 2 mom SIL.

Saken: En klagande har haft två mål om skatt anhängiggjorde i KR. En skrivelse från klaganden med återkallelse har föranlett KR att avskriva båda målen från vidare handläggning, trots att återkallelsen avsett endast det ena målet. Fråga om upphävande av KR:s ena avskrivningsbeslut.

RR målnr 3090-1999, KRNG 1764-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 36 § 2 FvPL

Saken: Fråga om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av del av lantbruksenhet vilken tidigare ingått i samma taxeringsenhet som den icke avyttrade privatbostadsfastigheten.

RR målnr 2142-2001, KRSU 711-1998

Klagande: RSV

Lagrum: 25 § 1 och 6 mom SIL

- [RR:s dom den 25 juni 2002, mål nr 3454-2001](#)
Tillhandahållande av kyrkovaktmästare. Fråga om samfällighets tillhandahållande av kyrkovaktmästare till domkyrka som ingår i samfälligheten är yrkesmässig och görs med vinstsyfte
- [RR:s dom den 10 oktober 2002, mål nr 986--987-1998](#)
Väsentlig anknytning. Uttrycket "Varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort" i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen har vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger efter en utflyttning inte ansetts innefatta ett krav på att oinskränkt skattskyldighet ska föreligga i det andra landet
- [KR:s i Jönköping dom den 5 september 2002, mål nr 2355-2356-2000](#)
Ackord och underskottsavdrag. Eftergift av en fordran genom villkorat aktieägartillskott ansågs med hänsyn till omständigheterna utgöra ett underhandsackord som skulle reducera aktiebolagets underskott
- [KR:s i Stockholm dom den 8 oktober 2002, mål nr 3397-2001](#)
Skatterättslig ägare till bostadsrätt. M har varit registrerad ägare till bostadsrätt. Utifrån ett hävdad bulvanförhållande har M yrkat att avyttringen ska redovisas i det egna aktiebolaget
- [KR:s Göteborg dom den 10 oktober 2002, mål nr 4672-2002](#)
Avdrag för rättegångskostnader vid avyttring av bostadsrätt. Då bostadsrätt avyttrats efter tvångsförsäljning initierad av bostadsrättsförening har motpartens rättegångskostnader ansetts utgöra privata levnadskostnader
- [KR:s i Stockholm dom den 17 oktober 2002, mål nr 2905-2001](#)
Beviskrav, realisationsvinst på fastighet. Vid realisationsvinstberäkning avseende avyttrad fastighet har yrkat avdrag satts ner på grund av bristande bevisning från den skattskyldiges sida
- [SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2002](#)
Fission av utländska dotterföretag. Fission av utländska dotterföretag har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning. Omkostnadsbeloppet för aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelades mellan aktierna i det bolaget och aktierna i de från detta fissionerade bolagen i förhållande till marknadsvärdena på bolagen vid tidpunkten för fissionen. Uppskovsbelopp avseende aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelades på motsvarande sätt
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

RR:s dom den 25 juni 2002, mål nr 3454-2001

Tillhandahållande av kyrkovaktmästare

Fråga om samfällighets tillhandahållande av kyrkovaktmästare till domkyrka som ingår i samfälligheten är yrkesmässig och görs med vinstsyfte

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden 1 november 2000 till 31 oktober 2003

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 18/01](#).

Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

X kyrkliga samfällighet (samfälligheten) överklagade fråga nr 4 till Regeringsrätten och yrkade att tillhandahållande av kyrkovaktmästare till X stift vid stiftsförättningar i X domkyrka inte skall betraktas som yrkesmässig och att den inte drivs i vinstsyfte.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas i den överklagade delen.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är om samfälligheten är skattskyldig till mervärdesskatt för de belopp som den uppbär från X stift som ersättning för vissa tjänster åt stiftet i samband med förrättningar i X domkyrka.

Såväl X stift som de nio församlingar i X kommun som har bildat samfälligheten utgör särskilda organisatoriska delar av det registrerade trossamfundet Svenska kyrkan; stiftet på det regionala planet och församlingarna på det lokala planet. Samfälligheten sköter samtliga ekonomiska frågor som uppkommer i den verksamhet som bedrivs av de församlingar som har del i samfälligheten. Den i samfälligheten ingående Domkyrkoförsamlingen använder domkyrkan som församlingskyrka vid sina gudstjänster och andra förrättningar. Domkyrkan är även biskopens och stiftets kyrka.

Samfälligheten ställer behövlig personal till förfogande vid de förrättningar som församlingarna håller i domkyrkan och i de andra kyrkor som används i församlingarnas verksamhet. Den ställer även behövlig personal till förfogande vid de gudstjänster och andra förrättningar som stiftet håller i domkyrkan, varvid samfälligheten får en ersättning från stiftet på ca 75 000 kr per år. Ersättningen är beräknad enligt självkostnadsprincipen och är därför endast avsedd att täcka samfällighetens kostnader för personalens deltagande vid dessa förrättningar.

För skattskyldighet till mervärdesskatt krävs bl. a. att det är fråga om skattepliktig omsättning i en yrkesmässig verksamhet. Vad som avses med yrkesmässig verksamhet anges i 4 kap. 1 § ML. Enligt den bestämmelsen är en verksamhet yrkesmässig om den utgör näringsverksamhet enligt 13 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) eller bedrivs i former som är jämförliga med en till sådan näringsverksamhet hänförlig rörelse och ersättningen för omsättningen i verksamheten under beskattningsåret överstiger 30 000 kr.

Den verksamhet det är fråga om i detta fall innebär att samfällighetens personal ställer domkyrkan i ordning för stiftets förrättningar, biträder vid dessa förrättningar samt utför visst arbete efter förrättningarnas slut. Dessa uppgifter har i stora delar sin grund i Svenska kyrkans gudstjänstordning och de får därför anses kräva särskilda insikter i denna ordning. Med hänsyn till uppgifternas speciella karaktär kan utförandet av dem inte påverkas av samfälligheten.

Den ersättning som betalas av X stift till samfälligheten avser således tjänster som har sin grund i och är direkt förbundna med kyrkans gudstjänstverksamhet. I detta avseende skiljer sig dessa tjänster till sin karaktär inte från de tjänster som personalen utför vid de förrättningar som församlingarna själva anordnar. Att samfällighetens personal på detta sätt deltar vid såväl stiftets som församlingarnas förrättningar utgör således en del av kyrkans gudstjänstliv. Som en följd av dessa förhållanden tillhandahålls de ifrågavarande tjänsterna inte till något utomstående subjekt. Enligt Regeringsrättens uppfattning kan verksamheten inte anses vara yrkesmässig i den mening som avses i 4 kap. 1 § ML.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked i den överklagade delen, att samfälligheten inte är skattskyldig till mervärdesskatt för den ersättning som uppbärs från X stift i samband med förrättningar i X domkyrka.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

RR:s dom den 10 oktober 2002, mål nr 986--987-1998

Väsentlig anknytning.

Uttrycket "Varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort" i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen har vid bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger efter en utflyttning inte ansetts innefatta ett krav på att oinskränkt skattskyldighet ska föreligga i det andra landet.

Inkomsttaxeringen 1995

Makarna E utvandrade från Sverige till Spanien i september 1994. De var svenska medborgare och hade kvar en fritidsfastighet i Sverige. De var inte oinskränkt skattskyldiga i Spanien under 1994. Kammarrätten i Stockholm fann vid en samlad bedömning att någon väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen inte kunde anses föreligga. RSV överklagade kammarrättens dom och yrkade att makarna E för hela beskattningsåret 1994 skulle beskattas i enlighet med de regler som gäller för skattskyldiga som är bosatta i Sverige. RSV anförde härvid bl.a. följande. Av utredningen i målet framgår att makarna E anmälde utflyttning från Sverige till Spanien i september 1994 och att de angett den 29 september 1994 som utresedatum. I målet är vidare ostridigt att makarna E under 1994 inte varit oinskränkt skattskyldiga i Spanien. Då makarna E under det nu aktuella året inte varit oinskränkt skattskyldiga i något annat land kan de enligt RSV:s uppfattning inte heller, på det sätt som anges i punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), anses ha haft varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort. Den exakta innebörden av begreppet "varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort" framgår varken av lagtexten eller av dess förarbeten. Det ligger emellertid i uttrycket att den skattskyldige är just oinskränkt skattskyldig i ett annat land. Makarna E hemställde att RSV:s talan avslås.

RR gör följande bedömning.

"RSV har som sin uppfattning framfört att frågan om makarna E skattskyldighet under det aktuella året skall bedömas mot bakgrund av om de kan anses ha varit oinskränkt skattskyldiga i ett annat

land. Det finns emellertid inte någonstans angivet i lag att förekomsten av "oinskränkt skattskyldighet i ett annat land" skall vara bestämmande för en persons skattskyldighet i Sverige. RSV anser att det i uttrycket "varaktigt bo och hemvist på viss utländsk ort" i punkt 1 andra stycket anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen ligger att den skattskyldige är oinskränkt skattskyldig i ett annat land. De citerade orden i anvisningarna ger dock endast uttryck för att vissa faktiska förhållanden (bosättning och hemvist) skall vara för handen. Den tolkning som RSV förordar skulle i själva verket medföra att det andra landets skatterättsliga lagstiftning skulle vara utslagsgivande för den skattskyldiges bosättning och hemvist. Det ifrågavarande uttrycket i anvisningarna ingår som en av många anknytningsfaktorer. Dessa ger överlag uttryck för objektiva iakttagbara faktiska förhållanden vilket talar emot att innebörden av såväl det ifrågavarande uttrycket som övriga anknytningsfaktorer skulle vara beroende av en särskild skatterättslig prövning enligt utländsk rätt. Om uttrycket skulle tillmätas den betydelse som RSV gör gällande, skulle flertalet andra anknytningsfaktorer framstå som i stort sett onödiga. Syftet med bestämmelsen om väsentlig anknytning till Sverige i 53 § 1 mom. kommunalskattelagen är emellertid att det skall göras en samlad bedömning i varje särskilt fall, varför alla omständigheter av betydelse för bosättningen skall vägas in. Vad nu anförts innebär att frågan om makarna E haft väsentlig anknytning till Sverige skall besvaras utan avseende på om de varit obegränsat skattskyldiga eller inte i ett annat land.

De anknytningspunkter som beskattningsåret 1994 förelåg för makarna E var att de var svenska medborgare och att de hade kvar en fritidsfastighet i Sverige. Dessa omständigheter är varken sedda för sig eller sammantagna sådana att makarna skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter avresan till Spanien. Makarna E skall därför efter den 29 september 1994 inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

**KR:s i Jönköping dom den 5 september 2002, mål nr 2355-
2356-2000**

Ackord och underskottsavdrag.

**Eftergift av en fordran genom villkorat aktieägartillskott
ansågs med hänsyn till omständigheterna utgöra ett
underhandsackord som skulle reducera aktiebolagets
underskott.**

Inkomsttaxering 1996 och 1997

Ett aktiebolag hade en skuld till en bank. Bolaget var på obestånd. Banken överlät sin fordran på bolaget till dess företagsledare och aktieägare mot betalning i form av revers. När reversbeloppet betalats av aktieägaren intill ett visst belopp avskrev banken sin resterande fordran enligt reversen. En förutsättning var att aktieägaren i anslutning till förvärvet av fordringen lämnade ett villkorat aktieägartillskott till bolaget i form av eftergift av hela den av honom förvärvade fordringen mot bolaget.

Skattemyndigheten beslutade att reducera bolagets underskott. Bolaget ansågs i realiteten ha erhållit en eftergift av banklånet d.v.s. underhandsackord. Det verkliga ändamålet med förfarandet var enligt skattemyndigheten att bolaget inte skulle förlora sitt underskottsavdrag på grund av ackord.

Bolaget genmälde att aktieägaren förvärvat en fordran på bolaget från banken som han därefter i sin helhet omvandlat till ett villkorat aktieägartillskott. Det fanns en möjlighet för honom att återta det lämnade tillskottet när det uppkom fritt kapital i bolaget. Det faktum att banken skrivit av viss del av sin fordran på aktieägaren skulle leda till skattekonsekvenser den dag aktieägaren erhöll återbetalning av det villkorade aktieägartillskottet.

Länsrätten anförde bl.a. att ett beslut om fastställande och återbetalning av villkorat aktieägartillskott ska fattas av bolagsstämman. Innan så har skett kan någon återbetalning av aktieägartillskottet inte lagligen göras. En fordran mot bolaget kan således inte anses uppstå förrän beslut om återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott fattas av bolagsstämman (jfr RÅ 1987 ref. 145). Eftersom fordringen mot bolaget var att betrakta som bortfallen genom det villkorade aktieägartillskottet förelåg ett ackord.

Kammarrätten konstaterade att det saknas lagreglering beträffande

underhandsackord samt vilka kriterier som ska vara uppfyllda för att ett sådant ackord ska vara för handen. Syftet med såväl offentliga ackord som underhandsackord torde emellertid vara att borgenärer genom nedsättning samt eftergift av skulder avser att möjliggöra för bolag som har en betalningsoförmåga som inte är tillfällig, att fortsätta sin verksamhet. Således har i praxis ställts krav på att obestånd eller insolvens ska föreligga. En avskrivning eller delvis eftergift av en skuld ska vidare vara definitiv.

Kammarrätten fann, bl.a. med hänsyn till bolagets egna uppgifter, att bolaget vid tidpunkten för avtalets upprättande var på obestånd. Kammarrätten delade i övrigt länsrättens bedömning och fann att det aktuella förfarandet utgjorde sådant ackord för vilket underskottsavdrag inte ska medges.

Kommentar:

I en annan dom i Kammarrätten i Jönköping den 13 september 2002, mål nr. 2013-2000 gjordes i princip samma bedömning avseende ett s.k. villkorat borgenärstillskott från en bank till ett aktiebolag på obestånd. Tillskottet var villkorat och i avtalet angavs att banken i framtiden skulle äga rätt att erhålla återbetalning av tillskottet ur disponibla vinstmedel.

Tidigare gällde att det inrullade underskottet året efter ackordsåret skulle reduceras (RÅ 1999 ref. 59). Numera gäller att om den skattskyldige får ackord ska det inrullade underskottet för ackordsåret minskas med summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet (40 kap. 21 § IL).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

**KR:s i Stockholm dom den 8 oktober 2002, mål nr 3397-2001
Skatterättslig ägare till bostadsrätt.**

**M har varit registrerad ägare till bostadsrätt. Utifrån ett
hävdad bulvanförhållande har M yrkat att avyttringen ska
redovisas i det egna aktiebolaget.**

Inkomsttaxering 1998

M är ägare till MP AB. MP AB hade några år tidigare förvärvat inkråmet i GB AB. Därvid ingick en bostadsrätt. Registrerad ägare till

bostadsrätten var dock G som var ägare till GB AB. Bolaget hade förvärvat bostadsrätten (före år 1991), bokförd i bolagets räkenskaper, men vägrats inträde i föreningen med hänvisning till gällande stadgar. G hade därför registrerats som ägare till bostadsrätten. I samband med att MP AB förvärvade inkråmet kom M att registreras som ägare till bostadsrätten. Bostadsrätten avyttrades 1997. M redovisade inte försäljningen i sin deklaration.

Skattemyndigheten ansåg att M var ägare till bostadsrätten och hänvisade till 2 § bostadsrättslagen (1971:479) där det stadgas att nyttjanderätt endast får upplåtas till medlem, samt till 13 § samma lag som reglerar att överlåtelse till person som inte antagits som medlem är ogiltig. Skattemyndigheten beskattade M för vinsten och bortsåg därvid för M:s påstående om att han endast var bulvan för den rättmätige ägaren, dvs. MP AB. Bolaget hade dessutom redovisat försäljningen i sin deklaration. För att styrka sitt påstående om rätt till genomsyn hänvisade M till ett antal rättsfall från RR avseende dold äganderätt samt till RÅ 1987 ref 78 (Accentamålet), RÅ 1989 ref 127 (Ädelstensmålet). Skattemyndigheten uttalade att man inte ansåg att det förelåg skäl för att genom s.k. genomsyn bortse från att M genom civilrättsligt giltiga handlingar i egenskap av ägare till bostadsrätten förvärvat och avyttrat denna.

LR refererade till vid förvärvet gällande bostadsrättslag dvs. 1971 års lag. Man uttalar sedan att det inte framkommit annat än att M civilrättsligt varit ägare till bostadsrätten och konstaterar sedan att man inte finner skäl att bortse härifrån vid den skatterättsliga tillämpningen. M anses därför skattskyldig för uppkommen realisationsvinst.

KR gör samma bedömning som LR och ändrar inte den överklagade domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

KR:s Göteborg dom den 10 oktober 2002, mål nr 4672-2002

Avdrag för rättegångskostnader vid avyttring av bostadsrätt.

Då bostadsrätt avyttrats efter tvångsförsäljning initierad av bostadsrättsförening har motpartens rättegångskostnader ansetts utgöra privata levnadskostnader.

Inkomsttaxering 2000

G avyttrade efter tvist med HSB av tvång sin bostadsrätt under 1999. Tvisten hade avgjorts i domstol varvid G ålagts att betala motpartens rättegångskostnader med 45 000 kr. G yrkade avdrag med motsvarande belopp vid sin realisationsvinst-beräkning.

LR refererade till 24 § 1 mom SIL som föreskriver rätt till avdrag för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet). LR uttalar därefter att avdrag för rättegångskostnader inte kan anses ingå i omkostnadsbeloppet utan hänför istället dessa till privata levnadskostnader.

KR instämmer i länsrättens bedömning och avslår därför överklagandet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 17 oktober 2002, mål nr 2905-2001

Beviskrav, realisationsvinst på fastighet.

Vid realisationsvinstberäkning avseende avyttrad fastighet har yrkat avdrag satts ner på grund av bristande bevisning från den skattskyldiges sida.

Inkomsttaxering 1997

S avyttrade under 1996 sin fastighet. Avdrag för förbättringskostnader yrkades med 1 404 926 kr. Skattemyndigheten begärde att S skulle styrka sina kostnader med kvitton eller dylikt. Endast tre fakturakopior kunde uppvisas. Två av dessa var dessutom utställda på TH S Plåtslageri. Motsvarande den firma som S tidigare make bedrivit. Kvarstod en faktura på 25 000 kr. Utifrån tillgängliga uppgifter fanns inget som styrkte att bostadsbyggnaden genomgått några påtagliga ny-, till- eller ombyggnader. Däremot ansågs det klarlagt att ett nytt garage uppförts på fastigheten. Yrkat avdrag härför var 135 000 kr.

Skattemyndigheten medgav avdrag med 160 000 kr (25 000 + 135 000).

S överklagade och uttalade. Fastigheten hade genom arvskifte övergått till hennes make 1988. S blev ägare genom bodelning 1996. Utförda arbeten hade utförts under ett antal år men tyvärr hade underlagen, med bortseende för några få fakturor förkommit. S hänvisade till en förteckning över utförda arbeten och bifogade även ett antal fotografier.

LR konstaterar att utgångspunkten i taxeringsprocessen är att den som har lättast att prestera bevisningen också ska ta på sig detta ansvar. Vidare är huvudregeln att det allmänna anses ha bevisbördan ifråga om relevanta fakta för inkomstsidan, medan den skattskyldige anses ha bevisbördan ifråga om relevanta fakta för avdragssidan. LR finner sedan att S inte lyckats tillföra tillräckliga bevis för att hon ska anses berättigad till högre avdrag för förbättringskostnader än vad skattemyndigheten medgivit.

S överklagar till KR. KR hänvisar till praxis (RÅ 1992 not. 90) varav framgår att beträffande kostnader efter den 1 januari 1968 så bör dessa kunna styrkas med faktura eller räkning. KR konstaterar därefter att S beskrivning och bifogade fotografier får anses innebära att S visat omfattningen av vidtagna förbättringsarbeten. KR konstaterar därefter att S inte genom fakturor eller räkningar, utöver medgivna avdrag, förmått visa vem som utfört arbetena eller när dessa utförts och inte heller vem som svarat för därav uppkomna kostnader. KR avslår därför S överklagande.

Kommentar:

Det diskuteras emellanåt om de i förarbetena (prop. 1967:153 sid. 143 samt prop. 1975/76:180 sid. 132-133) gjorda uttalandena om krav på styrkta förbättringskostnader för åtgärder gjorda efter 1967 skulle kunna begränsas till att enbart avse förbättringskostnader på befintlig byggnad men inte en ren nybyggnation. Av KR:s domskäl framgår inte att en sådan distinktion skulle kunna påverka avdragsrätten. Det kan nämnas att RR medgivit prövningstillstånd i två fall; dels KR i Göteborg dom 8 februari 2000

målnr. 37-1999 som avser bevisvärdet att ett 16 år i efterhand upprättat intyg om inköpt material och dels KR Göteborg dom 21 september 1999 målnr. 8357-1998 som avser yrkat avdrag för nybyggnation med 734 640 kr mot medgivna 120 007 kr motsvarande vad som kunnat styrkas med kvitto eller faktura.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 9 oktober 2002

Fission av utländska dotterföretag.

Fission av utländska dotterföretag har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning. Omkostnadsbeloppet för aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelades mellan aktierna i det bolaget och aktierna i de från detta fissionerade bolagen i förhållande till marknadsvärdena på bolagen vid tidpunkten för fissionen. Uppskovsbelopp avseende aktierna i det ursprungliga dotterföretaget fördelades på motsvarande sätt.

Inkomstskatt taxeringsåren 2003-2005

Ett svenskt moderföretag skulle fissionera (dela upp) ett dotterföretag i Danmark och ett dotterföretag i Norge enligt dansk respektive norsk rätt. Fissionerna skulle resultera i ett antal nya bolag i respektive land. De ursprungliga bolagen skulle komma att leva kvar som juridiska personer.

Fissionerna kunde komma att genomföras enligt olika alternativ. Inget av dessa alternativ skulle möta den definition av fission som finns i 37 kap. 5 § IL.

Ett alternativ var att aktiekapitalet i det ursprungliga bolaget fördelades mellan detta bolag och de genom fissionen nybildade bolagen. Minskningen av aktiekapitalet i det ursprungliga bolaget kunde komma att ske antingen genom nedsättning av aktiernas nominella belopp eller genom inlösen av aktier.

Ett annat alternativ var att fritt eget kapital i ursprungligt bolag "omallokerades" till aktiekapital varefter den ökning av aktiekapitalet som skett genom omallokeringen fördelades ut till de nya bolagen. Enligt det alternativet kom aktiekapitalet i det ursprungliga bolaget

att vara detsamma såväl före som efter fissionen.

Det svenska moderföretaget hade vidare ett uppskovsbelopp för vinst på grund av en tidigare genomförd koncernintern andelsavyttring kopplat till innehavet av aktierna i det ena av de utländska dotterföretagen.

Frågeställningarna var bl.a. om aktier i de ursprungliga kunde anses ha avyttrats i samband med nedsättning av aktiekapitalet på olika sätt i dessa bolag, hur omkostnadsbeloppet för aktierna i ursprungliga och nybildade bolag skulle beräknas, om fissionen skulle leda till beskattning av uppskovsbelopp och om så inte var fallet, hur uppskovsbeloppet fortsättningsvis skulle fördelas mellan aktierna i de olika bolagen.

Det svenska moderföretaget (sökandebolaget) benämns nedan XAB. De utländska dotterbolagen benämns gemensamt UDB.

FÖRHANDBESKED

XAB ska inte anses avyttra aktier i UDB genom ifrågavarande fissioner. XAB:s omkostnadsbelopp för aktierna i UDB ska fördelas mellan aktierna i UDB och aktierna i de från dessa fissionerade bolagen i förhållande till marknadsvärdena på aktierna i UDB och aktierna i de nybildade bolagen vid tidpunkten för fissionen. Vidare ska uppskovsbelopp avseende aktierna i UDB inte återföras till beskattning utan fördelas på motsvarande sätt mellan aktierna i UDB och aktierna i de från UDB fissionerade bolagen.

MOTIVERING

UDB ska bli föremål för fission (uppdelning) enligt dansk respektive norsk rätt för att åstadkomma att de olika affärsområdena fördelas på skilda bolag. UDB kommer att finnas kvar. Uppdelningarna, som saknar motsvarighet i svensk rätt, faller inte under definitionen av fission i 37 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229). Som redovisas i ansökningen kan uppdelningarna i tekniskt avseende komma att ske enligt alternativa förfaranden.

Nämnden finner mot bakgrund av Regeringsrättens avgörande i RÅ 1999 not. 285 att de aktuella förfarandena inte bör anses innefatta vare sig avyttring av aktier i UDB eller utdelning från dessa bolag till XAB. Vidare bör omkostnadsbeloppet för aktierna i UDB före uppdelningen fördelas mellan aktierna i dessa bolag och de nybildade bolagen i förhållande till aktiernas marknadsvärden omedelbart efter uppdelningen. Uppskovsbelopp avseende aktierna i UDB bör fördelas mellan aktierna i detta bolag och de nybildade bolagen efter samma princip.

Kommentar:
RSV har inte överklagat förhandsbeskedet.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 29 oktober 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om ägaren av en tennishall, vilken vid fastighetstaxeringen indelats som skattefri specialbyggnad, ska beskattas för inkomster från uthyrning av hallen

RR målnr 7534--753-2000

Klagande: RSV

Lagrum: 7 § 7 mom. första stycket SIL

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 domar den 26 mars 2002, mål nr 7489-2000 och mål nr 4928-4929-1999](#)

Skattetillägg på bilförmån. För att skattetillägg ska kunna påföras vid oredovisad bilförmån krävs att det visats inte bara att dispositionsrätt förelegat, utan också att privatkörning faktiskt förekommit i mer än ringa omfattning. När bilförmån påförs enbart på grund av presumtionen att privatkörning förekommit saknas därför förutsättningar att påföra skattetillägg

- [KR:s i Stockholm dom den 17 januari 2002, mål nr 1185-2000](#)

Avyttring av andelar i fåmansföretag; genomsyn. Fråga dels om realisationsvinst vid avyttring av andelar i fåmansföretag ska redovisas i inkomstslaget tjänst eller kapital samt dels om reversfordran på ett bolag är en tillgång vid förmögenhetstaxeringen

- [KR:s i Stockholm dom den 6 februari 2002, mål nr 972-2001](#)

Tillämpning av lagen mot skatteflykt vid avyttring av andelar i fåmansföretag

- [KR:s i Stockholm dom den 5 mars 2002](#)

Byggnation i egen regi som avslutas som entreprenad

- [KR:s i Stockholm dom den 19 juni 2001, mål nr 3114-2001](#)

Utlämnande av namnen på de jurister som har viss angiven kompetens samt allmänna uppgifter om utbildning, betyg m.m. rörande en viss namngiven anställd

- [SRN:s förhandsbesked den 18 mars 2002](#)

Begreppet resetjänst enligt 9 b kap. ML. Fråga gällde om två olika typer av "seat only" biljetter ansågs omfattas av begreppet resetjänst i 9 b kap. ML

- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 april 2002.*

**RR:s domar den 26 mars 2002, mål nr 7489-2000 och mål nr
4928-4929-1999**

Skattetillägg på bilförmån

För att skattetillägg ska kunna påföras vid oredovisad bilförmån krävs att det visats inte bara att dispositionsrätt förelegat, utan också att privatkörning faktiskt förekommit i mer än ringa omfattning. När bilförmån påförs enbart på grund av presumtionen att privatkörning förekommit saknas därför förutsättningar att påföra skattetillägg.

Skattetillägg

Regeringsrätten har i två mål prövat frågan om det förhållandet att de skattskyldiga påförts bilförmån på grund av presumtionen att privatkörning förekommit, också innebär att de befunnits lämna oriktig uppgift och därför ska påföras skattetillägg. Det ena målet överklagades till regeringsrätten av den skattskyldige, som bl.a. yrkade att skattetillägget på bilförmånen skulle undanröjas. I det andra målet yrkade RSV ändring av kammarrättens dom varigenom skattetillägget undanröjts. Målen åskådliggör den olikformighet i praxis som förelegat.

Domskälen i de båda målen är i väsentliga delar likalydande. Regeringsrätten hänvisar till en början till RÅ 2001 ref 22 I och II, vari prövats frågan om en skattskyldig ska påföras bilförmån vid den ordinarie inkomsttaxeringen, när utredning saknas i frågan om privatkörning förekommit. Regeringsrätten uttalade därvid följande:

"Det allmänna skall visserligen anses ha bevisbördan såvitt gäller den grundläggande förutsättningen att dispositionsrätt har förelegat (en annan sak är att förekomsten av dispositionsrätt kan framstå som i det närmaste självklar i de fall då det är fråga om en bil som ingår i den skattskyldiges egen näringsverksamhet eller tillhör ett företag i vilket den skattskyldige är anställd och har bestämmande inflytande). Om det emellertid har gjorts sannolikt att den skattskyldige har haft dispositionsrätt, bör en presumtion gälla som innebär att bilen skall anses ha använts för privatkörning i mer än ringa omfattning om inte den skattskyldige kan göra sannolikt att den använts endast i ringa omfattning eller inte alls. Förekomsten av dispositionsrätt medför alltså en omkastning av bevisbördan. Det bör understrykas att det nu sagda tar sikte på den ordinarie taxeringen. Regeringsrätten saknar anledning att i det nu aktuella målet ta ställning till vad som gäller vid eftertaxering eller när det är fråga om att påföra skattetillägg.

Skattepliktig bilförmån skall alltså anses föreligga om inte presumtionen bryts genom att det görs sannolikt att privatkörning inte har förekommit i den omfattning som fordras för beskattning."

När det gäller frågan om det förhållandet att bilförmån påförts på grund av presumerad privat användning - såsom är fallet i de båda målen - också utgör tillräcklig bevisning för att påföra skattetillägg gör regeringsrätten följande bedömning.

"Det är skattemyndigheten som har bevisbördan för att den skattskyldige lämnat en oriktig uppgift. Frågan är då vad som krävs i form av bevisning för att en oriktig uppgift skall anses vara för handen. Det står klart att beviskraven är högre vad gäller påförande av skattetillägg, liksom då det gäller eftertaxering, än vad som gäller vid den ordinarie inkomsttaxeringen.

Den bevislättnad, som presumtionen innebär för skattemyndigheten, kan inte tillåtas få ett sådant genomslag i skattetilläggs- och eftertaxeringssammanhang, så att redan det förhållandet att dispositionsrätt förelegat också skulle innebära att det visats att oriktig uppgift lämnats vad gäller förekomsten av privatkörning. För att en oriktig uppgift skall anses föreligga bör fordras att skattemyndigheten har visat - med de krav på bevisningens styrka som gäller vid påförande av skattetillägg - inte bara att dispositionsrätt har förelegat, utan också att privatkörning förekommit i den omfattning som krävs för att det skall vara fråga om en skattepliktig förmån."

Regeringsrätten konstaterar avslutningsvis att bilförmån i förevarande mål påförts på grund av presumtionen att privatkörning förekommit. Det är emellertid inte visat att sådan körning förekommit och därmed inte heller att de skattskyldiga i sina självdeklarationer lämnat oriktig uppgift. Förutsättningar för att påföra skattetillägg saknas därför.

Kommentar:

Den av RSV överklagade kammarrättsdomen finns refererad i rättsfallsprotokoll 31/00

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 april 2002.

KR:s i Stockholm dom den 17 januari 2002, mål nr 1185-2000

Avyttring av andelar i fåmansföretag; genomsyn

**Fråga dels om realisationsvinst vid avyttring av andelar i
fåmansföretag ska redovisas i inkomstslaget tjänst eller kapital
samt dels om reversfordran på ett bolag är en tillgång vid
förmögenhetstaxeringen**

Inkomsttaxering 1995

Fysikern X var, tillsammans med ytterligare tre fysiska personer, delägare i AB A. Fysikerna ägde 25 procent vardera. AB A var i sin tur ensam ägare till aktierna i AB B. AB B bedrev verksamhet och tre av delägarna i AB A var anställda av och aktiva i AB B. De fyra personerna ägde dessutom aktierna i ett annat bolag som saknade verksamhet, AB C.

Under november månad 1994 sålde X sina aktier i AB A till ett av honom nybildat bolag, AB D. Köpeskillingen motsvarade aktiernas anskaffningsvärde och någon realisationsvinst uppkom således inte i anledning av försäljningen. Samma dag avyttrade X aktierna i AB D till AB C och köpeskillingen bestämdes då till 2.5 milj. kr. Genom den sista avyttringen erhöll X en fordran på AB C med belopp som motsvarade storleken på köpeskillingen.

X redovisade realisationsvinsten på försäljningen av AB D i inkomstslaget kapital, eftersom han inte varit verksam i AB D. Skattemyndigheten beskattade X enligt de s.k. 3:12-reglerna och fördelade vinsten mellan inkomstlagen tjänst och kapital. Myndigheten höjde även X:s beskattningsbara förmögenhet med 2,5 milj. kr på grund av ej redovisat reversfordran på AB C.

X överklagade och i länsrätten gjorde skattemyndigheten gällande att 3:12-reglerna var tillämpliga och angav i första hand att X varit "verksam i betydande omfattning" i AB D, i andra hand att AB A och AB D bedrivit "samma eller likartad verksamhet" och i sista hand att förutsättningarna för genomsyn var uppfyllda.

Enligt länsrätten fanns förutsättningarna uppfyllda "att genom genomsyn skatterettsligt bortse från att de aktuella aktierna" sålts först till AB D och sedan till AB C.

X överklagade. Kammarrätten fann att det inte kan sägas att X varit

verksam i betydande omfattning i AB D eller att det rörde sig om samma eller likartad verksamhet. I genomsynsfrågan delade kammarrätten länsrättens bedömning och angav sammanfattningsvis bl. a. Aktierna hade sålts samma dag för ett pris som uppenbarligen bestämts i förväg. För X som tillsammans med två av de andra delägarna kontrollerat samtliga i målet aktuella bolag - och således rått över situationen - hade transaktionerna inte inneburit några ekonomiska risker. Den ekonomiska verkligheten var att aktierna i AB A (och därmed i AB B) sålts till AB C. Mot denna bakgrund ansåg kammarrätten att den omständigheten att AB D lagts in som mellanled inte skulle tillmätas betydelse i skattemässigt hänseende.

När det gällde förmögenhetsbeskattningen anslöt sig kammarrätten till länsrättens bedömning och beskattade X för den aktuella fordringen på AB C.

Anmärkning:

Samma dag meddelade Kammarrätten i Stockholm dom med motsvarande utgång angående de två andra fysiska personerna som genomfört liknande transaktioner som de nu aktuella (mål nr 1186- - 1187-2000). Den fjärde delägaren i AB A omfattades inte av skattemyndighetens beslut eftersom han inte varit verksam i något av de i målen aktuella bolagen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 april 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 6 februari 2002, mål nr 972-2001

Tillämpning av lagen mot skatteflykt vid avyttring av andelar i fåmansföretag

Inkomsttaxering 1996

Den fysiska personen X ägde 666 av totalt 2 000 aktier och var i betydande omfattning verksam i fåmansföretaget AB A. Under oktober månad 1995 sålde X aktierna till ett handelsbolag, i vilket han ägde lika stor del, för en köpeskilling motsvarande aktiernas anskaffningsvärde. Någon realisationsvinst uppkom således inte i anledning av denna försäljning. Tre veckor senare sålde X andelen i handelsbolaget för ca. 1,4 milj kr till en utomstående person. I deklarationen redovisade X denna realisationsvinst i inkomstslaget kapital. Om X sålt aktierna i AB A direkt till utomstående hade avyttringen beskattats enligt de s.k. 3-12-reglerna.

Skattemyndigheten yrkade i framställning hos länsrätten att lagen mot skatteflykt var tillämplig och att realisationsvinsten till hälften skulle tas upp som intäkt av tjänst och till hälften som intäkt av kapital enligt 3:12-reglerna.

Länsrätten biföll myndighetens yrkande.

X överklagade och kammarrätten avslog överklagandet. Kammarrätten konstaterade att det står klart att det aktuella förfarandet, om det godtagits vid taxeringen, medför en inte oväsentlig skatteförmån för X och att det får anses klart att uppnåendet av denna förmån utgjort skälet för förfarandet.

När det gällde frågan om en taxering på grundval av förfarandet skulle strida mot lagstiftningens grunder anförde kammarrätten bl.a. följande:

"Skatten på inkomst av förvärvsverksamhet över skikt-gränsen är högre än skatten på inkomst av kapital. Personer med höga arbetsinkomster kan därför antas vilja ta ut dessa som lägre beskattade kapitalinkomster, t.ex. i form av utdelning eller reavinst i samband med försäljning av aktier. Bestämmelserna i 3 § 12 mom. SIL har införts i syfte att motverka en sådan omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster (jfr prop. 1989/90:110 s. 476). Just en sådan omvandling skulle ske om det i målet aktuella förfarandet lades till grund för taxeringen. Kammarrätten finner därför i likhet med länsrätten att en taxering där X beskattas för realisationsvinsten endast i inkomstslaget kapital skulle strida mot lagstiftningens grunder. Skatteflyktslagen är därmed tillämplig."

Kommentar:

Samma dag meddelade Kammarrätten i Stockholm dom med motsvarande utgång rörande personerna som genomfört liknande transaktioner som de nu aktuella (mål nr 973--975-2001).

Område: Kammarrätten

KR:s i Stockholm dom den 5 mars 2002

Byggnation i egen regi som avslutas som entreprenad

Mervärdesskatt

Kammarrätten har ansett att arbete som påbörjats i egen regi men avslutats som entreprenad ska beskattas enligt reglerna för entreprenadverksamhet då endast en liten del av arbetet utförts i egen regi.

Bakgrund

Bolaget äger i normalfallet marken innan byggnationen påbörjas. En bostadsrättsförening finns redan klar eller bildas av bolaget. Mellan bolaget och föreningen upprättas ett entreprenadkontrakt.

I det här aktuella fallet avses två fastigheter som hanterats på detta sätt och där entreprenadarbetena avslutades för den ena fastigheten under 1995 och för den andra under 1996.

Bolaget uttagsbeskattades i enlighet med reglerna i mervärdesskattelagen (1994:200), ML 2 kap. 7 §, dvs. såsom arbete utfört i egen regi. Entreprenadkontraktens summor har därmed inte påverkat beräkningen av mervärdesskatt.

Vid kontroll framkom att endast en mycket liten del av bolagets tillhandahållande utförts i egen regi innan marken överläts och arbetet fortsatte i entreprenadform. Av respektive projektets totala kostnader är endast en mindre del hänförliga till tiden före respektive entreprenadkontraktets upprättande.

Exempel på arbeten som bolaget utfört i egen regi är, avseende den ena fastigheten, utsättning av husgrunder, geoteknisk undersökning, montering av försäljningsbyggskylt, avstädning, borttransport av skräp, etablering av visningskontor, rutavvägning av fastigheten, besiktning av omgivande gatumark, pålutsättning, husprofiler, grovterrassering, kulvertering av dike, utbyggnad av infartsgata, garageutsättning, och avseende den andra fastigheten, VA-anslutning, bygglov och projektering.

Skattemyndigheten ansåg att bolaget skulle beskattas i enlighet med upprättade entreprenadkontrakt och beslutade därför att höja bolagets utgående skatt för perioderna september-oktober 1995 samt juli 1996.

Bolaget överklagade ärendet och hänvisade till branschpraxis samt RSV:s uttalanden i handledning för mervärdesskatt.

Länsrättens bedömning.

I 2 kap. 7 § ML anges att med uttag av tjänst förstås även att den skattskyldige utför eller förvärvar sådana tjänster som anges i andra stycket och tillför dem en egen fastighet som enligt kommunalskattelagen (1928:370) utgör omsättningstillgång i byggnadsrörelse, om han i byggnadsrörelsen både tillhandahåller tjänster åt andra (byggnadsentreprenader) och utför tjänster på sådana egna fastigheter.

Första stycket gäller

1. byggnads- och anläggningsarbeten, inräknat reparationer och underhåll, och
2. ritning, projektering, konstruktion eller andra jämförliga tjänster.

Första stycket gäller också om tjänsterna utförs av den skattskyldige på en egen fastighet som utgör tillgång i rörelsen men inte är en sådan omsättningstillgång som avses i första stycket.

Av 7 kap. 5 § ML framgår att vid uttag av sådana tjänster gällande fastigheter som avses i 2 kap. 7 eller 8 § utgörs beskattningsunderlaget av bl.a.

1. de nedlagda kostnaderna,
2. beräknad ränta på kapital, annat än lånat, som är nedlagt i sådant varulager eller sådana andra tillgångar än omsättningstillgångar som används för tjänsterna.

Av 7 kap. 3 § ML framgår att beskattningsunderlaget, vid annan omsättning än uttag, utgörs av ersättningen.

För att utröna om byggnationen skett i egen regi eller på entreprenad måste en helhetsbedömning göras av omständigheterna i de aktuella fallen. Härvid är såväl tidsaspekten som kostnadsaspekten relevant samt även vilka arbeten som faktiskt utförts före respektive efter det att entreprenadavtalet slöts. Att bolaget innehåft fastigheten under lång tid innan entreprenadavtalet slutits saknar relevans. Vid en helhetsbedömning av omständigheterna i målen fann länsrätten att byggnationerna fick anses utförda huvudsakligen på entreprenad, varvid beskattningen ska ske enligt bestämmelsen i 7 kap. 3 § ML på det sätt som skattemyndigheten beslutat.

Länsrätten avslog överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom. Kammarrätten fann dock inte att bolaget anfört några skäl som kan medföra ändring av länsrättens dom. Överklagandet avslogs därför.

Kommentar:

KR:s bedömning stämmer överens med RSV:s uppfattning, och domen överklagas inte av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 april 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 19 juni 2001, mål nr 3114-2001

Utlämnande av namnen på de jurister som har viss angiven kompetens samt allmänna uppgifter om utbildning, betyg m.m. rörande en viss namngiven anställd

NN begärde hos en kronofogdemyndighet (KFM) att ur den vid myndigheten företagna kompetenskartläggningen få ut dels (1) alla uppgifter som samlats rörande en viss namngiven anställd hos myndigheten, dels (2) namnen på de jurister som har kompetenserna 4 eller 5 inom områdena förvaltningsrätt respektive konkursrätt.

KFM anförde i sitt beslut rörande uppgifterna enligt punkten 1 att fråga är om uppgifter om den anställdes personnummer, allmänna uppgifter om utbildning m.m. och betygsättning inom olika kompetensområden. KFM vägrade med stöd av 7 kap. 11 § fjärde stycket SekrL jämförd med 1 a § sekretessförordningen att lämna ut den anställdes personnummer och lämnade ut uppgifterna om utbildning m.m. När det gällde uppgifterna om betygsättning gjorde myndigheten följande bedömning: Det rör sig här om bedömningar om en enskilds förmåga inom ett stort antal områden. Vid en jämförelse med t.ex. uppgift om att någon har viss examen, ter sig de nu aktuella uppgifterna som mer känsliga eftersom de går utöver den formella kompetensen och berör en rent subjektiv bedömning av personens yrkesmässiga förmåga. Sådana uppgifter kan vara nyttiga när det gäller personens utveckling i arbetslivet. Samtidigt framstår uppgifterna som starkt knutna till den personliga integriteten. Myndigheten anser därför att det på goda grunder kan antas att den enskilde skulle uppleva obehag om dessa uppgifter kom att spridas till en vidare krets. Uppgifterna bör därför anses omfattas av sekretess enligt 7 kap. 11 § andra stycket SekrL.

I sitt beslut rörande uppgifterna enligt punkten 2 gjorde KFM, när det gällde utlämnande av uppgifter om enskilda betyg, samma bedömning som beträffande uppgifterna om betyg enligt punkten 1. Myndigheten anförde dessutom följande:

Med hänsyn till att innehållet i [NN]s begäran i denna del är sådant att uppgifter om namn eller andra uppgifter som kan knytas till en viss person inte kan lämnas ut utan att sekretessbelagda uppgifter samtidigt röjs, kan inte någon del i de begärda handlingarna lämnas ut.

NN överklagade KFM:s beslut och vidhöll sin begäran om att få ta del av uppgifterna enligt punkterna 1 och 2, förutom uppgifterna om handläggarnas personnummer, bostadsadress och hemtelefonnummer. NN anförde bl.a. att de begärda uppgifterna inte hade med KFM:s personalsociala verksamhet att göra och att - om så ändå bedömdes vara fallet - någon enskild eller denne närstående ändå inte kunde lida men om uppgifterna röjdes. NN ansåg att detta särskilt gällde namnen på de jurister som har kompetensen fyra eller fem inom respektive område eftersom betygen skulle tyda på att de var duktiga och att det därför var osannolikt att någon skulle lida om detta blev offentligt. NN anförde vidare att de efterfrågade uppgifterna samlats in i första hand för att KFM skulle ha kontroll över den kompetens som fanns och den kompetenshöjande utbildning som behövdes och att detta inte hade med personalsocial verksamhet eller personliga förhållanden att göra.

Kammarrätten konstaterade att NN redan fått del av vissa uppgifter och att det som återstod för domstolen att pröva var om namnen på de jurister som har kompetensen 4 eller 5 inom områdena förvaltningsrätt och konkursrätt och den namngivne anställdes betyg inom respektive kompetensområde.

I sin dom anförde kammarrätten bl.a. följande:

Uppgifterna är, såsom kronofogdemyndigheten anfört, av det slaget att de omfattas av bestämmelserna i 7 kap. 11 § andra stycket sekretesslagen. I likhet med kronofogdemyndigheten finner kammarrätten att det kan antas att den som uppgiften rör eller någon honom närstående lider men om uppgiften röjs. Överklagandet skall därför avslås.

NN överklagade kammarrättens dom till Regeringsrätten som inte meddelade prövningstillstånd.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 april 2002.

SRN:s förhandsbesked den 18 mars 2002

Begreppet resetjänst enligt 9 b kap. ML

Fråga gällde om två olika typer av "seat only" biljetter ansågs omfattas av begreppet resetjänst i 9 b kap. ML

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden aug 2001 -juli 2004

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget ansöker om förhandsbesked i frågan om bolagets tillhandahållande av vissa transporttjänster omfattas av begreppet resetjänst i 9 b kap. mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och därmed medför skattskyldighet i Sverige.

Bolaget erbjuder kunder i Sverige flygresor och charterresor till olika resmål. Försäljningarna sker via egna resebutiker, call centers, internet och resebyråer. Frågorna avser bolagets försäljning av flygresor till en viss destination, s.k. seat only (SO). SO innebär att kunden köper en biljett till en bestämd flygning. Kunden har vid köp av SO även möjlighet att mot en särskild avgift köpa en busstransfer från/till flygplatsen i destinationslandet. Den andra typen av biljett avser XSO-biljetter vilka innebär att kunden köper en biljett till en bestämd flygning med ett speciellt flygbolag. Flygbolaget ingår i samma koncern som bolaget. Dessa biljetter kommer att vara ombokningsbara och vara tillgängliga i ett bokningssystem för reguljära biljetter (Amadeus). Någon resegaranti har inte behövts ställas för dessa biljetter.

Bolagets frågor:

1 a) Omfattas bolagets omsättning av SO-biljetter med destinationer i andra EG-länder av begreppet resetjänst i 9 b kap. ML?

1 b) Förändras svaret i på fråga 1a) om bolaget tillhandahåller resenären en transfertjänst i destinationslandet (t.ex. en bussresa)?

2 Omfattas bolagets omsättning av XSO-biljetter med destinationer i andra EG-länder av begreppet resetjänst i 9 b kap. ML?

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 a och 1 b

Bolagets tillhandahållande av en SO-biljett med eller utan

tillhandahållande samtidigt av en bussresa utgör omsättning av en sådan resetjänst som avses i 9 b kap. ML.

Fråga 2

Även bolagets tillhandahållande av en XSO-biljett utgör omsättning av en resetjänst.

MOTIVERING

Frågorna 1 a, 1 b och 2

I 9 b kap. ML finns särskilda bestämmelser om viss resebyråverksamhet. Enligt 1 § första stycket skall kapitlet tillämpas vid sådan omsättning av resor som en resebyrå tillhandahåller resenärer, om resebyrån som ett led i den omsättningen förvärvar varor och tjänster från andra näringsidkare eller förmedlar varorna och tjänsterna i eget namn för deras räkning. Vad resebyrån på detta sätt tillhandahåller en resenär skall anses som omsättning av en enda tjänst (resetjänsten). Med resebyrå avses enligt andra stycket även researrangör.

Bestämmelserna i 9 b kap. ML har utformats efter förebild av motsvarande bestämmelser i artikel 26 i det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG).

Bestämmelsen i 1 § första stycket innehåller två grundrekvisit för att den särskilda marginalbeskattningen skall bli tillämplig, nämligen dels att resan tillhandahålls i eget namn, dels att för resans genomförande åtminstone någon tjänst köps upp från annan näringsidkare (jfr prop. 1994/95:202 s. 82).

Nämnden gör följande bedömning.

Av handlingarna framgår att bolaget såväl vad avser SO- som XSO-biljetter förvärvar flygplansplatser till olika destinationer och till marknadspris säljer dessa platser vidare till resenärer. Vid sådant förhållande får bolaget enligt nämndens mening, trots att bl.a. försäljningsrutinerna och biljetternas utformning i viss mån skiljer sig åt, självt i båda fallen anses tillhandahålla resor. Bolaget tillhandahåller med denna utgångspunkt sådana resetjänster som anges i 9 b kap. ML (frågorna 1 a och 2). Den omständigheten att resenären i förekommande fall mot särskild avgift kan köpa en busstransferresa på destinationsorten medför inte någon annan bedömning av fråga 1 a (fråga 1 b).

Det redovisade synsättet får anses vara i överensstämmelse med

bestämmelserna i artikel 26 i sjätte mervärdesskattedirektivet.

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 9 april 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Ett bolag har sålt rätten till framtida hyresbetalningar och proportionerat erhållen köpeskilling med stigande belopp över avtalets löptid. Fråga om intäktsredovisningen överensstämmer med god redovisningssed och ska läggas till grund för beskattningen.

RR målnr 4479--4486-2000, KRNS 6660--6667-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 24 § KL jfr anv.p. 1 tredje stycket samma lagrum

Saken: Anställda i ett bolag har av arbetsgivaren kostnadsfritt erhållit betalkort som kunnat användas även privat. Fråga om värdet av årsavgiften ska ingå i underlaget för beräkning av arbetsgivaravgifter.

RR målnr 1664-2001, KRNS 1417-1999

Klagande: RSV

Lagrum: 2 kap. 3 § lagen om socialavgifter, 32 § 3c mom. KL

Saken: Fråga om avdrag för ökade levnadskostnader i form av dubbel bosättning för makar som till följd av arbetet bosatt sig på varsin ort och som har kvar sin gemensamma bostad på den tidigare bostads- och arbetsorten.

RR målnr 1054--1055-2001, KRNG 2503--2504-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 33 § anv.p. 3a andra stycket 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 13 september 2002, mål nr 624-1999](#)
Dubbelbestraffning eller ej. Den omständigheten att den skattskyldige genom en lagakraftvunnen dom dömts till ansvar för skattebedrägeri har inte ansetts utgöra något hinder mot att låta att den skattskyldige påfört skattetillägg bestå
- [RR:s dom den 8 oktober 2002, mål nr 2717-1999](#)
Avdrag för underskott hänförligt till ett kommanditbolag när detta bolag medgetts ackord
- [RR:s dom den 8 oktober 2002, mål nr 2873-1999](#)
Skattetillägg och underskottsavdrag när ett kommanditbolag fått ackord
- [RR:s dom den 26 september 2002, mål nr 4034-2001](#)
Sexmånadersregeln och väsentlig anknytning Sexmånadersregeln har ansetts tillämplig på lön som utbetalas i förskott respektive efterskott till A som tillfälligt tjänstgör i utlandet och A har väsentlig anknytning till Sverige
- [RR:s dom den 2 oktober 2002, mål nr 2098-2002](#)
Tillämplig mervärdesskattesats för viss trycksak Mervärdesskatt ska tas ut med 25 % av beskattningsunderlaget för viss trycksak, eftersom denna är hänförlig till kategorin almanackor
- [RR:s dom den 9 oktober 2002, Mål nr 2615--2618-2000](#)
Förmån av fri semesterbostad. Värdet av bostadsförmån har, i det fall den skattskyldige haft oinskränkt dispositionsrätt till bostaden, beräknats på grundval av dispositionsrätten och inte på grundval av det faktiska nyttjandet
- [KR:s i Jönköping dom den 27 september 2002, mål nr 759/760-2000](#)
Överlåtelse mellan makar Två makar överlät aktier av samma slag och sort till varandra. Överlåtelsen har inte ansetts leda till en definitiv förlust för överlåtaren
- [KR:s i Stockholm dom den 9 oktober 2002, mål nr 1249-2001](#)
Skatteplikt förelåg för bidrag från stiftelse Fråga om bidrag från stiftelse utgjorde gåva eller ersättning för produktion av bok
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

RR:s dom den 13 september 2002, mål nr 624-1999

Dubbelbestraffning eller ej

Den omständigheten att den skattskyldige genom en lagakraftvunnen dom dömts till ansvar för skattebedrägeri har inte ansetts utgöra något hinder mot att låta ett den skattskyldige påfört skattetillägg bestå

Eftertaxering för inkomst för 1987 och skattetillägg

I ansökan hos LR yrkade SKM att L skulle eftertaxeras och påföras skattetillägg. Som grund för yrkandet anfördes att L år 1986 tagit ut varor ur ett AB, i vilket han var huvudaktieägare och företagsledare, men underlåtit att i sin självdeklaration år 1987 ta upp värdet av de uttagna varorna som inkomst. L bestred att han gjort något uttag. Genom dom den 20 december 1993 biföll LR SKM:s yrkanden med viss beloppsmässig justering. L överklagade domen hos KR, som genom dom den 19 november 1998 avslag överklagandet.

L åtalades också vid TR för skattebedrägeri bestående i att han underlåtit att i sin självdeklaration ta upp värdet av de uttagna varorna som inkomst. TR fällde honom i dom den 20 april 1994 till ansvar för detta brott och bestämde påföljden till villkorlig dom och dagsböter. L överklagade domen hos HR, som i dom den 22 mars 1995 ändrade TR:s dom endast såvitt avsåg storleken av varje dagsbot. HR:s dom överklagades inte och vann laga kraft.

I RR yrkade L att eftertaxeringen och skattetillägget skulle undanröjas. Han anförde bl.a. att han förvärvat varorna privat och att utredningen inte visade att de kostnadsförts i bolaget och inte heller att de tagits ut från detta.

RR beslutade meddela prövningstillstånd i målet för prövning av frågan om det förhållandet att L genom lagakraftvunnen dom fällts till ansvar för skattebedrägeri, med hänsyn till innehållet i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet till Europakonventionen om skydd för de mänskliga rättigheterna och de grundläggande friheterna (sjunde tilläggsprotokollet), utgjort hinder mot att låta det L påförda skattetillägget bestå. RR kom fram till att så inte var fallet. Som skäl för denna ståndpunkt anfördes följande.

Ett viktigt rättssäkerhetskrav är att den som slutligt har dömts för ett brott eller har frikänts från anklagelse för brott skall vara trygg i den

meningen att han är skyddad mot att åtalas och straffas på nytt för samma brott. Ett förbud mot dubbelbestraffning (*ne bis in idem*) återfinns därför i internationella instrument till skydd för mänskliga fri- och rättigheter, såsom 1966 års FN-konvention om medborgerliga och politiska rättigheter och sjunde tilläggsprotokollet, liksom i flera länders nationella lagstiftning.

I svensk rätt kommer principen till uttryck i dels vissa bestämmelser i RB, dels artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet.

Enligt 30 kap. 9 § RB får, sedan tiden för talan mot en dom gått ut, en fråga om tilltalads ansvar för en gärning som prövats genom domen inte tas upp till ny prövning. I 45 kap. 1 § tredje stycket RB finns en motsvarande bestämmelse om hinder mot att väcka nytt åtal mot en tilltalad för gärning för vilken han redan står under åtal (*lis pendens*).

Enligt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet får ingen lagföras eller straffas på nytt i en brottmålsrättegång i samma stat för ett brott för vilket han redan blivit slutligt frikänd eller dömd i enlighet med lagen och rättegångsordningen i denna stat. Någon särskild bestämmelse om hinder mot att väcka ny talan under pågående förfarande finns inte.

Den nu aktuella frågan är om det förhållandet att L, efter det att LR påfört honom skattetillägg, genom lagakraftvunnen dom dömts till ansvar för skattebedrägeri avseende samma oriktiga uppgift, medför att det skulle strida mot bestämmelsen i artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet att låta skattetillägget bestå.

RR gör följande bedömning.

Det står inte helt klart vilken räckvidd som skall ges åt artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet och den princip som uttrycks där. Ordalagen ger inte någon säker vägledning i frågan om hur det nu aktuella fallet skall bedömas. Europadomstolens praxis på området är inte heller entydig.

Det kan först erinras om att RR i rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 I gjort den bedömningen att systemet med skattetillägg innefattar en anklagelse för brott i den mening som avses i artikel 6 i Europakonventionen. Europadomstolen har gjort samma bedömning i två avgöranden den 23 juli 2002 (J respektive VT AB och V mot Sverige, ännu ej publicerade i rättsfallssamlingen). Samtliga dessa mål gällde skattetillägg som påförts av en skattemyndighet enligt den fr.o.m. 1991 års taxering gällande taxeringslagen (1990:324). Skäl saknas att i detta mål, som avser skattetillägg enligt den äldre taxeringslagen (1956:623), göra en annan bedömning.

Vidare kan konstateras att den inbördes ordningen mellan två rättsliga förfaranden saknar betydelse för tillämpningen av förbudet mot dubbelbestraffning (se Europadomstolens avgörande den 29 maj 2001 i målet F mot Österrike, ännu ej publicerad i rättsfallssamlingen). Det avgörande för den enskildes trygghet är att han, sedan han väl en gång lagförts och dömts - eller, minst lika viktigt, frikänts - för ett brott, inte skall behöva riskera att åter lagföras för samma brott. HD har i ett avgörande (NJA 2000 s. 622) rörande förbudet mot dubbelbestraffning funnit att det förhållandet att en skattskyldig påförts skattetillägg inte hindrade att han därefter ådömdes påföljd för skattebedrägeri. Den omständigheten att förhållandet i förevarande mål är det omvända - det förelåg redan vid tiden för KR:s prövning en lagakraftvunnen dom enligt vilken den skattskyldige ådömts påföljd för skattebedrägeri - kan, mot bakgrund av Europadomstolens nyssnämnda avgörande, inte i sig påverka bedömningen.

De faktiska omständigheter som föranlett att L både påförts skattetillägg och ådömts påföljd för skattebedrägeri är desamma, nämligen att han underlåtit att ta upp vissa inkomster i sin självdeklaration. Den avgörande fråga som måste besvaras är därför om detta hans handlande är att bedöma som ett eller flera brott.

Europadomstolen har konstaterat att ett och samma handlande, eller en och samma gärning, kan innefatta flera brott. Artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet avser endast den situationen att någon lagförs två gånger för samma brott men innebär inte ett förbud mot att någon vid olika tillfällen lagförs inför skilda domstolar med anledning av en gärning som innefattar två olika brott (se Europadomstolens avgörande den 30 juli 1998 i målet O mot Schweiz, Reports of Judgments and Decisions 1998-V).

Detta synsätt bestämde utgången i bl.a. Europadomstolens beslut den 14 september 1999 i målen P och C mot Frankrike (ECHR 1999-VI). Målen gällde två skattskyldiga som underlåtit att avge mervärdesskattedeklaration. De påfördes skattetillägg och straffades även för skattebrott. Europadomstolen konstaterade att det för att ansvar för skattebrott skulle komma i fråga fordrades att underlåtenheten att deklarerera var avsiktlig medan det för påförande av skattetillägg var tillräckligt att deklARATION inte avgavs. Domstolen fann att det således inte var fråga om samma brott. Klagomålen ansågs därför vara uppenbart ogrundade och kunde inte tas upp till prövning.

I det tidigare nämnda avgörandet i målet F mot Österrike (se även domar den 30 maj 2002 i målet W.F. mot Österrike och den 6 juni 2002 i målet S mot Österrike, ännu ej publicerade i rättsfallssamlingen) har Europadomstolen närmare behandlat frågan om när en gärning kan anses innefatta mer än ett brott. Domstolen

uttalar sammanfattningsvis följande (punkt 25). Det finns fall där en handling vid första påseende förefaller innefatta mer än ett brott, medan det vid en närmare granskning framkommer att endast ett brott skall beivras eftersom detta innefattar alla brottsliga förfaranden som ingår i de andra. Ett uppenbart exempel på det är när det ena brottet innehåller precis samma rekvisit som det andra samt ett ytterligare rekvisit. Det kan finnas andra fall där brotten bara i ringa mån överlappar varandra. Det ankommer därför på domstolen att utvärdera om brotten har samma väsentliga rekvisit.

För att någon skulle kunna dömas för skattebedrägeri fordrades, enligt 2 § skattebrottslagen (1971:69) i dess lydelse före den 1 juli 1996, att han till ledning för myndighets beslut i fråga om skatt uppsåtligt hade avgett handling med oriktig uppgift och därigenom föranlett att skatt inte påfördes, påfördes med för lågt belopp eller tillgodoräknades med för högt belopp. Brottet kunde också begås genom underlåtenhet att avge deklaration med avsikt att skatt inte skulle påföras eller påföras med för lågt belopp. Motsvarande bestämmelse föreskriver nu straff för skattebrott för den som uppsåtligt lämnar oriktig uppgift eller underlåter att lämna deklaration och därigenom ger upphov till fara för att skatt undandras det allmänna.

Skattetillägg påförs däremot i administrativ ordning utan något krav på uppsåt eller oaktsamhet. RR framhöll i sitt ovan berörda avgörande (RÅ 2000 ref. 66 I) bl.a. följande rörande skattetilläggets funktion. Den svenska taxeringen bygger till stor del på uppgifter från den enskilde och på vitsordande från dennes sida av uppgifter som inhämtats från annat håll. Skattetillägget avser att ge uttryck åt bl.a. kravet på noggrannhet vid fullgörandet av deklaraionsplikten och därmed sammanhängande uppgiftsskyldighet. Slarv kan därför i princip inte godtas. Vidare måste den skattskyldige i regel ha en uppfattning om vilka uppgifter som är väsentliga för bedömningen av ett yrkande om han inte vill riskera att oriktigt uppgiftslämnande anses föreligga och skattetillägg påförs.

I samma avgörande, som gällde skattetilläggsförfarandets förenlighet med artikel 6 i Europakonventionen, berörde RR även möjligheterna till eftergift av skattetillägg. Det skedde i samband med en bedömning av huruvida förfarandet för påförande av skattetillägg var förenligt med konventionens s.k. oskuldspresumtion. RR utgick därvid bl.a. från att presumtionen kräver att ansvar inte automatiskt utkrävs när objektiva rekvisit är uppfyllda utan att den enskilde ges möjlighet till någon form av försvar som grundas på subjektiva förhållanden. RR fann att de föreskrivna grunderna för att efterge skattetillägg, i förening med de bestämmelser som innebär att tillägg ibland på objektiva grunder inte tas ut eller skall undanröjas, i vissa fall kan ge utrymme för hänsynstaganden som innebär befrielse från skattetillägg i större omfattning än vad som skulle ha varit fallet om

påförandet av skattetillägg varit beroende av att den skattskyldige förfarit uppsåtligt eller oaktsamt.

Skattetilläggsförfarandet ger således utrymme för att, sedan det väl konstaterats att det finns grund för att påföra skattetillägg, medge eftergift i det enskilda fallet. Det innebär emellertid inte på något sätt att påförande av skattetillägg förutsätter att den skattskyldige handlat uppsåtligen eller oaktsamt.

RR konstaterar sammanfattningsvis att skattetillägg är en generell och schabloniserad sanktion för att motverka bl.a. bristande noggrannhet vid fullgörandet av deklaraionsplikten och som alltid, när grund för eftergift saknas, tas ut enligt en av två bestämda procentsatser. Det påförs utan hänsyn till uppsåt eller oaktsamhet. För de fall då någon uppsåtligen lämnar oriktig uppgift eller underlåter att deklarerera kan därutöver utmätas straff för brottet skattebedrägeri (numera skattebrott). Uppsåtet utgör ett av detta brotts konstitutiva element vars existens det åligger åklagaren att bevisa. Brottet föranleder fängelse eller någon av de andra påföljder som med hänsyn till främst den tilltalades förhållanden i stället kan komma i fråga.

För att någon skall kunna dömas för skattebedrägeri fordras således, vid en jämförelse med grunderna för påförande av skattetillägg, att ett ytterligare, väsentligt rekvisit är uppfyllt. Det är alltså i Europakonventionens mening fråga om olika brott. Om det skattetillägg som L påförts nu får kvarstå, har han därför inte i strid med artikel 4.1 i sjunde tilläggsprotokollet lagförts och ådömts en ytterligare påföljd för samma brott som han tidigare dömts för.

Mot bakgrund av det anförda finner RR att hinder inte föreligger mot att låta det L påförda skattetillägget kvarstå.

Kommentar:

RR:s avgörande kan sägas vara i linje med RÅ 2000 ref 65. I det fallet ansågs återkallelse av körkort kunna ske utan hinder av Europakonventionen då laga kraftvunnen dom på straff för trafikbrott förelåg. Värt att notera är dock att RR nu uttryckligen slår fast att det ur ne bis in idem-synvinkel är ointressant i viken ordning skattetillägg respektive straff för skattebrott beslutas. I debatten har ju ifrågasatts om inte en ne bis in idem-situation uppkommer om skattetillägg åläggs efter det att frågan om straffansvar har prövats i allmän domstol (jfr justitierådet Johan Muncks artikel i Tidskrift för Sveriges Domareförbund 1/2000 s. 16 ff).

Den i målet aktualiserade frågan kommer med största sannolikhet att förr eller senare prövas av Europadomstolen.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

RR:s dom den 8 oktober 2002, mål nr 2717-1999

Avdrag för underskott hänförligt till ett kommanditbolag när detta bolag medgetts ackord

Delägaren till ett kommanditbolag, X AB, yrkade vid inkomsttaxeringen 1995 avdrag för underskott hänförligt till kommanditbolaget, Y KB. Y KB hade under beskattningsåret erhållit ackord och en ackordsvinst hade härigenom uppkommit. Skattemyndigheten vägrade delägaren avdrag för underskottet med motiveringen att begreppet underskott enligt den aktuella bestämmelsen avsåg det för kommanditbolaget fastställda underskottet.

X AB överklagade. Länsrätten ändrade inte myndighetens beslut.

X AB överklagade, och kammarrättens majoritet kom fram till att rätt till yrkat underskottsavdrag inte förelåg. Om avdragsbegränsningen skulle gälla fullt ut måste - enligt kammarrätten - begreppet underskott i 11 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet, LAU, avse det underskott som uppkommit i kommanditbolaget. Den omständigheten att all inkomst i aktiebolaget hänförs till en förvärvskälla utgör inte skäl för annan bedömning.

Regeringsrätten upphävde underinstansernas domar och medgav X AB avdrag för det i deklARATIONEN yrkade underskottet. RR anförde bl. a. följande.

"I målet är fråga om X AB har rätt till avdrag vid 1995 års inkomsttaxering för förlust som uppkommer i Y KB i vilket bolaget var delägare.

Vid 1995 års inkomsttaxering skall LAU tillämpas. Enligt 1 § LAU medges, om underskott uppkommer i en förvärvskälla vid beräkningen av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen, KL, och lagen om statlig inkomstskatt (SIL), med vissa begränsningar, avdrag för underskott i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. I 11 § LAU finns bestämmelser om vad som gäller bl.a. då en skattskyldige eller ett handelsbolag som han är delägare

i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs. I sådant fall medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet.

I 2 § 1 mom. femte stycket SIL föreskrivs i fråga om andra juridiska personer än dödsbon att all inkomst hänförs till samma förvärvskälla. Detta innebär, eftersom kommanditbolags och andra handelsbolags inkomst enligt 6 § 2 mom. samma lag beskattas hos delägaren och inte hos handelsbolaget, att då ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag utgör dess egen verksamhet och den verksamhet som bedrivs av handelsbolaget en enda förvärvskälla för aktiebolaget. Att handelsbolagets verksamhet inte kan utgöra en förvärvskälla hos handelsbolaget följer av att detta inte beskattas för sin inkomst.

Av det nu anförda följer att det i en situation som den nu aktuella inte är kommanditbolagets underskott som avses i 11 § LAU utan det delägande aktiebolagets underskott.

Fråga uppkommer härefter om rätt ordning för prövningen av bolagets rätt till avdrag för underskott av näringsverksamhet vid 1995 års taxering.

Regeringsrätten kom i rättsfallet RÅ 1999 ref. 59 fram till att storleken av ett underskott av näringsverksamhet skall prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret medan frågan om det föreligger avdragshinder för underskottet på grund av ackord skall prövas först vid taxeringen för det beskattningsår som följer närmast efter underskottsåret.

Det angivna rättsfallet avsåg tillämpningen av bestämmelser i 26 § KL. Dessa bestämmelser motsvaras, med i detta sammanhang betydelselösa skillnader, av bestämmelserna i 1 och 11 §§ LAU. I enlighet med vad Regeringsrätten uttalat i rättsfallet finner Regeringsrätten att underinstanserna inte borde ha prövat frågan om avdragshinder på grund av ackord vid den i målet aktuella taxeringen. Bolaget har därför rätt till avdrag för underskottet i kommanditbolaget. Någon anledning att bestämma underskottet till annat belopp än det av bolaget i deklARATIONEN redovisade föreligger inte."

Kommentar:

Samma dag meddelade Regeringsrätten dom i mål nr 2873-1999.

Frågan i det målet rörde rätten till underskottsavdrag vid ackord och om skattetillägg kunde påföras underskottsåret. Målet finns refererat på annan plats i detta protokoll.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

RR:s dom den 8 oktober 2002, mål nr 2873-1999

Skattetillägg och underskottsavdrag när ett kommanditbolag fått ackord

Vid inkomsttaxeringen 1994 påförde skattemyndigheten ett aktiebolag, X AB, skattetillägg med 40 procent av en fjärdedel av ett fastställt underskott. Underskottet var hänförligt till ett kommanditbolag i vilket X AB var delägare. Kommanditbolagets underskottet hade uppkommit genom en fastighetsförsäljning. Kreditgivarna hade emellertid medgett kommanditbolaget ackord och en ackordsvinst hade härigenom uppkommit.

X AB överklagade beslutet och länsrätten avslog överklagandet.

X AB fullföljde sin talan hos kammarrätten och även här avslogs överklagandet.

Regeringsrätten undanröjde det påförda skattetillägget och anförde bl.a. följande.

"Målet rör rätten till avdrag för underskott i en förvärvskälla i vilken ackord medgivits och avser tillämpning av 26 § kommunalskattelagen (1928:371) med anvisningar.

Regeringsrätten kom vid tillämpningen av dessa bestämmelser i rättsfallet RÅ 1999 ref. 59 fram till att storleken av ett underskott i näringsverksamhet skall prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret medan frågan om det föreligger avdragshinder för underskottet till följd av ackord skall prövas först vid taxeringen för det beskattningsår som följer närmast efter underskottsåret. Regeringsrätten fann vidare att den skattskyldiges åtgärd att tillgodoföra sig avdrag vid sistnämnda taxering, utan att samtidigt lämna uppgift om ackordet, innebar att den skattskyldige lämnat en sådan oriktig uppgift som utgjorde grund för

att påföra skattetillägg.

I enlighet med vad Regeringsrätten uttalade i nämnda rättsfall finner Regeringsrätten att frågan om påförande av skattetillägg till följd av att bolaget inte upplyst om ackordsvinsten inte skulle ha prövats av underinstanserna vid 1994 års taxering. Överklagandet skall därför bifallas."

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.

RR:s dom den 26 september 2002, mål nr 4034-2001

Sexmånadersregeln och väsentlig anknytning

Sexmånadersregeln har ansetts tillämplig på lön som utbetalas i förskott respektive efterskott till A som tillfälligt tjänstgör i utlandet och A har väsentlig anknytning till Sverige.

Inkomsttaxering, taxeringsåren 2002-2004

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 17/2001](#).

RSV överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten angav följande:

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

RR:s dom den 2 oktober 2002, mål nr 2098-2002

Tillämplig mervärdesskattesats för viss trycksak

**Mervärdesskatt ska tas ut med 25 % av
beskattningsunderlaget för viss trycksak, eftersom denna är
hänförlig till kategorin almanackor.**

Mervärdesskatt

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i [rättsfallsprotokoll 8/2002](#). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

RSV överklagade till Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av förhandsbeskedet, skulle besluta att mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för den aktuella almanackan. Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. Frågan i målet gäller huruvida den i målet aktuella varan är en sådan trycksak som faller in under tulltaxans KN-nummer 4910. Enligt RSV:s mening är det inte fel att påstå att denna vara enligt vanligt språkbruk är en almanacka, dvs. hänförlig till KN-nummer 4910. I det sammanhanget är det inte helt ointressant att A själv har använt begreppet almanacka om den aktuella trycksaken. Av ansökningen framgår att varan är avsedd att hängas upp på väggen. Böcker, broschyrer och häften, dvs. sådana trycksaker som omfattas av KN-nummer 4901 - 4905, är typiskt sett varor som inte är avsedda att hängas upp för allmänt beskådande utan avsikten är snarare att de skall läsas av en person som håller varan i handen. Motsvarande torde gälla även övriga varor som kan klassificeras under KN-nummer 4901 - 4905. De flesta almanackor består förutom av en kalenderdel även av mer eller mindre omfattande information med varierande innehåll beroende på typ av almanacka. Exempel på sådan information som kan förekomma i almanackor är skatte- och företagsinformation samt världsatlas. I princip alla s.k. väggalmanackor innehåller bild och text som upptar mer än hälften av ett månadsuppslag. Särskilt när det gäller konstalmanackor upptar bilden betydligt mer utrymme än kalenderdelen. Skatterättsnämndens bedömning kommer att leda till problem med gränsdragningen mellan almanackor som skall beskattas med den normala skattesatsen respektive med den lägsta skattesatsen.

A hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa förhandsbeskedet och anförde bl.a. följande. Trycksaken, är en väggalmanacka med ett hälso- och friskvårdsperspektiv. Syftet är att i tolv steg i text och bild

argumentera för, informera om och inspirera till sundare matvanor och ett fysiskt mer aktivt liv. Det handlar om att förmedla ett friskvårdstänkande. När kostnaderna för samhället för sjukskrivningar och ohälsa håller på att bli katastrofalt höga har allt fler arbetsgivare inom både offentlig och privat sektor börjat arbeta aktivt med hälsofrågor och förebyggande hälsovård på arbetsplatserna. Almanackan är ett led i det arbetet. För att nå en bred målgrupp och framför allt den vars ohälsa beror på felaktig kost, stress och för litet motion är förpackningen av budskapet viktig. Budskapet "12 steg till en bättre hälsa" är ett bra koncept med ett realistiskt tidsperspektiv för bestående förändring och ett nytt år är en lämplig tidpunkt för nya vanor. Man har därför valt att ge budskapet formen av en almanacka. Kalenderdelen är dock egentligen ovidkommande. Ur ett folkhälsoperspektiv är trycksaken en upplysningsskrift eller ett informationsmaterial avsett att läsas och med en ambition att vara lättillgängligt för den målgrupp man kanske inte når på annat sätt. Trycksaken är alltså ingen vanlig almanacka liknande dem med en konstbild eller annan bild, verser, ordspråk eller astronomiska eller andra data.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av 7 kap. 1 § tredje stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, följer bl.a. att mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av vissa i lagrummet uppräknade varor, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam. Bland de varor som omfattas av denna reglering nämns i lagrummets första punkt

- böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad,
- tidningar och tidskrifter,
- bilderböcker, ritböcker och målarböcker för barn,
- musiknoter, samt
- kartor, inbegripet atlaser, väggkartor och topografiska kartor.

Frågan i målet är om denna bestämmelse är tillämplig vid omsättning av den trycksak som A avser att ge ut eller om skatt i stället skall tas ut med 25 procent i enlighet med huvudregeln för mervärdesskattepliktig omsättning.

Den aktuella bestämmelsen infördes den 1 januari 2002 i syfte att av främst kulturpolitiska skäl förbättra villkoren för litteraturen och läsandet. Att en lägre skattesats än den normala får tillämpas för de i bestämmelsen angivna varorna följer av artikel 12.3 a tredje stycket och bilaga H till rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningskatter - Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund. I ingressen till den nämnda bilagan anges att medlemsstaterna får använda Kombinerade tull- och

statistiknomenklaturen för att fastställa vad den ifrågavarande varukategorin exakt omfattar. Denna nomenklatur innehåller en omfattande, systematisk indelning av varor under s.k. KN-nummer och används primärt för tulltaxe- och statistikändamål.

I förarbetena till 7 kap. 1 § tredje stycket ML angav regeringen att detta världsomfattande klassificeringssystem inom tullområdet lämpar sig väl att använda som ledning för att avgränsa de varor som skall beskattas med den reducerade skattesatsen (prop. 2001/02:45 s. 43). I sitt yttrande över den föreslagna regleringen uttalade Lagrådet att de kategorier av varor som uppräknas i punkten 1 enligt vanlig lagtolkningsteknik 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 hjälpmedel vid tolkningen. Lagrådet tillade att det följer av normala metoder för lagtolkning att tulltaxan, som utgjort grunden för regleringen, bör tjäna till ledning vid tolkningen (prop. 2001/02:45 s. 76).

Vid en tolkning som görs med ledning av tulltaxan är utgångspunkten att de varor som omfattas av den lägsta skattesatsen är hänförliga till kategorierna KN 4901 - 4905, se prop. 2001/02:45 s. 44. Till dessa kategorier hör bl.a. böcker och andra tryckalster som är avsedda att läsas med undantag för produkter som omfattas av andra tulltaxenummer med mera specificerad varubeskrivning. Till dessa undantag hör almanackor. Alla slag av almanackor är hänförliga till kategorin KN 4910, under förutsättning att "trycket ger varan dess huvudsakliga karaktär".

Avgörande för om en trycksak skall omfattas av den lägre skattesats som gäller för varor som uppräknas i 7 kap. 1 § tredje stycket ML är således om den enligt allmänt språkbruk eller med ledning den klassificering som kan göras utifrån tulltaxan kan hänföras till någon av de varor som uppräknas i lagrummet.

Den trycksak A avser att ge ut kan beskrivas på följande sätt. Den omfattar tolv blad, vart och ett avseende en av årets månader. Formatet är ca 60 x 30 cm. Överst på varje blad anges månadens namn med vanlig, stor tryckstil. Närmast därunder följer en bild eller ett bildcollage som avser att illustrera det tema som tas upp för den aktuella månaden och som kan avse exempelvis mat, kostinformation eller motion. Under bilden följer en skriven text som avses ansluta till bilddelen och som således behandlar det valda temat. Nederst på bladet finns en kalenderdel för den aktuella månaden. Den är uppställd på traditionellt sätt med ett rutmönster som omfattar en ruta för var och en av månadens dagar. I denna del anges även veckonummer, veckodag, datum, namnsdagar samt helgdagar och helgdagsaftnar. Det har i ansökan om förhandsbesked tillagts att viss text med anknytning till månadens tema kan komma att tas in i kalenderdelen. Denna omfattar drygt en fjärdedel av

trycksakens yta.

Trycksaken är således månadsindelad med en konventionell kalenderdel. Till sin struktur företer den påtagliga likheter med andra väggalmanackor med bild- och textdelar som saluförs i handeln. Såvitt framgår är avsikten också att den skall användas som väggalmanacka och den utgör därmed ett substitut för andra väggalmanackor. Enligt vanligt språkbruk möter det därför inget hinder att hänföra trycksaken till kategorin almanackor. Med den avsedda utformningen av trycksaken kan det förhållandet att avsikten med den är att bidra till bl.a. förbättrade kost- och hälsovanor enligt Regeringsrättens mening inte heller leda till annan bedömning än att den bör hänföras till kategorin almanackor. Regeringsrätten finner därför att trycksaken i mervärdesskattehänseende inte kan hänföras till den kategori av varor för vilka den lägsta skattesatsen är tillämplig. RSV:s överklagande skall därför bifallas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för den med ansökningen avsedda trycksaken.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

RR:s dom den 9 oktober 2002, Mål nr 2615--2618-2000

Förmån av fri semesterbostad

Eftertaxering för inkomst 1992 och 1994 samt inkomsttaxering 1996 och 1997 m.m.

Värdet av bostadsförmån har, i det fall den skattskyldige haft oinskränkt dispositionsrätt till bostaden, beräknats på grundval av dispositionsrätten och inte på grundval av det faktiska nyttjandet

Regeringsrätten anförde i sina domskäl i huvudsak följande.

JJ var delägare i ett bolag där hon också var anställd under de aktuella åren. Bolaget ägde en fastighet med tre fritidshus, varav ett

disponerades - hyresfritt - av JJ. Förmån av fri semesterbostad är en skattepliktig förmån som ska värderas till marknadsvärdet.

Frågan i målet är om JJ skall förmånsbeskattas för dispositionsrätten till fritidshuset eller om värdet av förmånen skall beräknas på grundval av den tid huset faktiskt har nyttjats av henne.

Som stöd för sin uppfattning att det är det faktiska nyttjandet som skall ligga till grund för förmånsbeskattningen har JJ åberopat praxis vad gäller beskattning av förmån av fri bil (RÅ 2001 ref. 22).

För beskattning av förmån av fri bil krävs - förutom att den skattskyldige har dispositionsrätt till en av arbetsgivaren ägd bil - att förmånen åtnjutits i mer än ringa omfattning. Bestämmelserna om beskattning av förmån av fri bostad skiljer sig från dem om bilförmån bl.a. genom att något krav på att förmånen skall ha åtnjutits i viss omfattning inte uppställs. En bostadsförmån av det slag som föreligger i detta mål karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset. Detta gäller oavsett i vilken utsträckning fritidshuset faktiskt har nyttjats av den skattskyldige. Värdet av bostadsförmånen bör därför beräknas på grundval av denna dispositionsrätt. För det fall den skattskyldige gör sannolikt att dispositionsrätten varit inskränkt i något avseende, t.ex. genom att bostaden under denna tid varit uthyrd, bör förmånsvärdet sättas ned med hänsyn till omfattningen av denna inskränkning.

Det är ostridigt i målet att JJ:s dispositionsrätt till fritidshuset under de aktuella åren inte har varit inskränkt på grund av uthyrning till utomstående eller på annat sätt. Inte heller i övrigt finns skäl för att värdera förmånen till lägre belopp än vad underinstanserna gjort (värderingen avsåg sommarhalvåret).

Regeringsrätten fann också skäl föreligga för eftertaxering.

Kommentar:

Genom domen har den viktiga principen slagits fast att dispositionsrätten i vissa fall kan ligga till grund för förmånsbeskattningen. Detta gäller självklart inte beträffande alla typer av förmåner. Beskattning förutsätter ju att den skattskyldige åtnjuter förmånen, eller fått del av den som det ofta heter i senare lagstiftning (för bilar gäller särskilda regler).

Regeringsrättens uttalande "En bostadsförmån av det slag som föreligger i detta mål karaktäriseras främst av den fria dispositionsrätten till fritidshuset" kan jämföras med uttalandet i prop. 1993/94: 90 s. 82 där det sägs att beskattning /av naturaförmån/ i vissa fall torde ske när mottagaren på något sätt får inflytande eller bestämmanderätten över förmånens användning eller utnyttjande. Se också diskussionen i SOU 1993: 44 s. 273-275 där en

personlig parkeringsplats vid arbetet nämns som en förmån som disponeras från den dag den anställde accepterat den erbjudna platsen. Idag står det klart att den anställde i ett sådant fall beskattas för förmån av fri parkering oavsett hur mycket han använder parkeringsplatsen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

**KR:s i Jönköping dom den 27 september 2002, mål nr
759/760-2000**

Överlåtelse mellan makar

Två makar överlät aktier av samma slag och sort till varandra. Överlåtelsen har inte ansetts leda till en definitiv förlust för överlåtaren.

Inkomsttaxering 1998

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

I detta mål samt mål nr 797-99 - hustruns inkomsttaxering 1998 - har framkommit följande om aktieavyttringar mellan makarna. Mannen sålde 300 aktier i X och 500 aktier i Y till hustrun den 29 december 1997 enligt avräkningsnota. Samma dag sålde hustrun 400 aktier i X och 2 000 aktier i Z till mannen. Hustruns förlust i anledning av avyttringarna till mannen uppgick till 16 600 kr. Mannens redovisade förlust uppgick till 25 450 kr.

De två målen rör ett såsom aktieavyttring benämnt avhändande, till marknadspris, mellan makar. Avyttringarna har medfört realisationsförlust. Fråga är delvis om en bytesaffär. En avyttring till marknadspris träffas i och för sig inte av s.k. stoppregler.

Frågan i målet är främst huruvida de förluster som vardera maken gör kan betraktas som definitiv trots att varje make efter bytesaffären (spegelvänt) innehar exakt samma aktier. En annan fråga är vad som är visat såvitt rör betalningen i anledning av avyttringarna.

Från intäkt av kapital får, enligt 3 § 2 mom. SIL avdrag göras för bl. a. förlust vid icke yrkesmässig avyttring av tillgångar (realisationsförlust). Med avyttring av egendom avses, som

klaganden anfört, försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse av egendom. Gåva, exempelvis, utlöser således inte realisationsvinstreglerna eller regeln om avdrag för realisationsförlust, medan byte jämställs med avyttring.

Av 24 § 4 mom. första stycket SIL framgår att avdrag för realisationsförlust medges endast om förlusten är definitiv.

Byte är ett med försäljning jämförligt fång. Efter bytet den 29 december 1997 hade mannen de 400 aktier i X som hustrun tidigare ägde och hustrun 300 aktier i samma företag på grund av förvärv samma dag från maken. Beträffande 300 av dessa 400 aktier är situationen således den, att var och en av makarna ägde detta samma antal såväl före som efter bytesaffären. Detta innebär att var och en av ägarna hade samma innehav efter bytesaffären som de hade haft även om bytet inte kommit till stånd. Förlusten i anledning av bytet av 300 aktier i X kan då inte anses som definitiv.

I rättspraxis finns exempel på att en avyttring som, kort tid därefter, följts av återköp av samma aktieslag och antal inte har ansetts innebära att definitiv förlust uppkommit trots att fråga var om en förlust på pappret, jämför exempelvis RÅ 1978 Aa 54. Regeringsrätten anförde bl.a. att vid bedömning av befogenheten av avdraget avgörande vikt skulle fästas vid det förhållandet att J genom berörda försäljningar och återköp inte minskade sitt innehav av aktier i de olika aktieslagen. - Efter bytesaffären förfogar makarna över samma aktier som dessförinnan. Civilrättsligt står man således samma risk- och förtjänstmöjligheter som före bytet. Därtill kommer att det får anses sannolikt att hustrun rent faktiskt inte har fått valuta i pengar beträffande den del av hennes försäljning som översteg bytesvalutan och att fråga således var om gåva i den delen. Vid en samlad bedömning av omständigheterna finner länsrätten att den förlust som vardera maken gjort i anledning av försäljningarna inte kan anses definitiv. Länsrätten ansluter sig således till skattemyndighetens bedömning att någon avdragsgill realisationsförlust inte har uppstått genom makarnas avyttringar till varandra.

Länsrätten avslog överklagandet.

KAMMARRÄTTEN

Makarna fullföljde sin talan. SKM bestred bifall.

Domskalet i målet avseende mannen:

Av 24 § 4 mom. första stycket SIL framgår att skattskyldighet för vinst respektive avdragsrätt för förlust vid avyttring av egendom

inträder det beskattningsår då egendomen avyttras. Vinst och förlust beräknas därvid på grundval av alla intäkter och kostnader som är hänförliga till avyttringen. Avdrag för realisationsförlust medges - enligt samma bestämmelse - endast om förlusten är definitiv.

I prop. 1989/90: 110 s. 395 uttalas av departementschefen angående ovanstående regel att avdrag medges endast om egendomen frångått den skattskyldige på ett sådant sätt att det inte finns någon beaktansvärd möjlighet till ytterligare betalning eller att egendomen åter skall få ett värde för honom.

KR gör följande bedömning.

Av utredningen i målet i övrigt framgår inte annat än att de aktier som överlåtits mellan makarna utgör deras giftorättsgods. Vid sådant förhållande och då mannen inte visat att han betalat någon nettoskuld i anledning av aktuella transaktioner till sin hustru, är förlusten inte att betrakta som definitiv.

KR avslog överklagandet.

Kommentar:

I RÅ 1978 Aa 54 hade en person sålt aktier till sitt bolag och samma dag återköpt samma antal och sort för samma pris. Se även RÅ78 1:25, där samma dag aktier sålts och återköpts i en aktiesparklubb. Inte heller detta förfarande godtogs av Regeringsrätten.

Liknande problem har också nyligen avgjorts i kammarrätterna. KRJ godtog inte makars påstående om dold äganderätt (3 juli 2002, 1076/1077-2000). KRSt bortsåg från överlåtelse och återköp från make (9 mars 2001, 2549/2450-2000). KRG ansåg att försäljning till moder och återköp inte var styrkt (30 maj 2001, 2813-2000). Se även KRJ 22 maj 2001, 1740/1741-1999.

Ett liknande fall avseende bostadsrätt var uppe i KRG den 23 februari 1998, mål nr 3343/3344-1996, där förfarandet inte heller godtogs utan avdrag för förlust vägrades.

Beträffande medvetet konstruerade reaförluster har meningarna varit delade, se KRSt dom den 13 mars 2001, 2600-1998 och KRJ dom den 24 april 2001, målnr 1537-1999.

Sammanfattningsvis kan sägas att högre beviskrav ställs vid överlåtelser mellan närstående samt att man är relativt benägen att bortse ifrån transaktioner som inte leder till någon förändring av läget i slutänden. Bevisläget i det enskilda fallet torde emellertid vara avgörande.

KR utgår i detta mål ifrån att aktierna är giftorättsgods. Enligt RSV:s mening bör samma bedömning göras om de är enskild egendom.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 9 oktober 2002, mål nr 1249-2001

Skatteplikt förelåg för bidrag från stiftelse

Fråga om bidrag från stiftelse utgjorde gåva eller ersättning för produktion av bok

Inkomsttaxering 1997

AB A erhöll 3,3 mkr i bidrag från Stiftelsen X för att kunna ge ut ett bokverk. AB A ansåg att bidraget från stiftelsen var skattefritt.

SKM påförde 3,3 mkr som skattepliktig inkomst, eftersom man bedömde att bidraget utgjorde en skattepliktig intäkt enligt 22 § kommunalskattelagen..

Ett företag, AB A överklagade SKM:s beslut och hävdade att bidraget var skattefritt. Bolaget anförde bl.a. att det aktuella bidraget inte är en intäkt av sådan beskaffenhet att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. Vidare anfördes att i föreliggande fall fullföljer stiftelsen X sitt ändamål genom att utge bidrag till förlaget. Dessa bidrag har varit stiftelsens enda samröre med framställningen av bokverket. Stiftelsen har inte bestämt innehållet i boken. Det har inte förekommit några villkor för hur utgivningen skulle gå till eller för hur bokverket skulle utformas. Stiftelsen har inte genom AB A:s acceptans erhållit någon del i upplagen eller några rättigheter avseende detta.

LR lämnade överklagandet utan bifall. AB A överklagade LR:s dom. AB A åberopade bl.a. att stiftelsen X har lämnat bidraget till ett ändamål i enlighet med stiftelsens syfte. Bidraget bör i beskattningshänseende behandlas på samma sätt som bidraget i RÅ 1994 ref. 90. Regeringsrätten har i det avgörandet inte ställt krav på att bidraget endast ska täcka inte avdragsgilla kostnader för att det ska vara skattefritt.

KR angav följande;

"DOMSKÄL

Frågan om hur ett bidrag för ett visst ändamål från en stiftelse skall behandlas i inkomstskattehänseende är inte särskilt reglerad i lag. En bedömning måste därför, mot bakgrund av omständigheterna i varje särskilt enskilt fall, ske med utgångspunkt från vad som anges i punkt 1 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370) samt från vad som uttalats såväl i förarbetena beträffande andra bidrag som i praxis. Därutöver kan viss ledning erhållas av vad som framgår vid en närmare studie av stiftelsernas särskilda rättsställning och de syften som ligger bakom stiftelselagstiftningen.

I prop. 1982/83:94 om ändrade regler för beskattning av näringsbidrag, m.m. anges bl.a. följande.

....[KR citerar här från s. 47 och s. 48 i angivna prop.]

Regeringsrätten har i RÅ 1994 ref. 90, vilket rättsfall åberopats av bolaget, inte ansett att en s.k. odlingspremie som en jordbrukare erhållit från en privaträttslig fond med ändamål att understödja jordbruksförbättringar utgör en skattepliktig intäkt. Regeringsrätten anförde bl.a. att fondens föreskrifter främst gav uttryck för den tanken att fondens medel skulle användas för att ge stöd och uppmuntran åt de jordbrukare som gjort eller gör insatser i fråga om jordbruksförbättringar samt att syftet sålunda inte i första hand syntes vara att bidragen skulle täcka sådana kostnader som uppkommit eller kunde uppkomma beträffande en viss konkret förbättringsåtgärd. Regeringsrätten framhöll i sin bedömning - efter att ha konstaterat att fråga inte var om näringsbidrag eller bidrag som i beskattningshänseende kunde jämföras med näringsbidrag - att den ersättning det var fråga om inte utgjorde ersättning för fondens räkning eller utgick för verksamhet som på annat sätt var till nytta för utgivaren.

Av utredningen i målet framgår att bolaget efter förfrågan från stiftelsen beslutade att ge ut bokverket ... och att bolaget därför erhöll ett bidrag från stiftelsen. Några andra förutsättningar för bidraget än att det skulle användas för utgivande av verket fanns inte. Vidare framgår att bolaget, på grund av att den ursprungliga uppskattningen av kostnaden för utgivandet inte visade sig hålla, efter begäran fick ytterligare stöd från stiftelsen. Bidraget har inte syftat till att stödja företagets verksamhet i allmänhet utan att åstadkomma att ett specifikt bokverk gavs ut.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Bidraget är inte ett näringsbidrag i lagens mening och omfattas därför inte av de särskilda bestämmelserna som gäller för

näringsbidrag. Frågan om skatteplikt föreligger för bidraget måste därför besvaras utifrån om intäkten skall anses vara av sådan beskaffenhet, att den normalt är att räkna med och ingår som ett led i bolagets verksamhet. Enbart den omständigheten att lagstiftaren valt att särreglera beskattningen av näringsbidrag men inte andra bidrag innebär nämligen inte att bidraget är skattefritt.

Bedömningen av om skatteplikt föreligger för bolaget beträffande bidraget skall således utgå från bolagets verksamhet. Därvid bör beaktas om det föreligger en direkt koppling mellan bidraget och någon specifik prestation från bolagets sida. Att bidraget utgivits av en stiftelse i enlighet med stiftelsens ändamål har därför ingen avgörande betydelse.

Bolaget har mottagit bidraget för utgivandet av ett specifikt verk. Bidragets storlek synes dessutom ha bestämts utifrån den beräknade kostnaden för utgivandet. Bidraget måste därför anses vara en sådan intäkt som normalt är att räkna med och ingår som ett led i bolagets förlagsverksamhet varför det, såsom underinstanserna funnit, skall tas upp till beskattning i näringsverksamheten.

Periodiseringsfrågan

Vid den bedömning beträffande skattskyldigheten för bidraget som redovisats ovan, återstår att ta ställning till frågan om när bidraget skall intäktsföras. Kammarrätten finner därvid i likhet med länsrätten att den motprestation som bolaget utfört har slutförts i och med att bokverket färdigställdes. Intäkten skall därför i sin helhet tas upp vid 1997 års inkomsttaxering.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet."

Kommentar:

Det tidigare kravet på att en inkomst ska vara normal och ingå som ett led i verksamheten (punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL) finns inte med i inkomstskattelagen (IL). I stället ska bestämmelsen i 15 kap. 1 § IL om vad som ska tas upp i näringsverksamhet läsas mot bakgrund av 13 kap. IL. Alla inkomster som avgränsas till inkomstlaget näringsverksamhet enligt 13 kap. ska tas upp som intäkt om det inte finns några undantag i andra regler i IL. Utgången i målet torde, enligt RSV:s bedömning, ha blivit den samma om IL:s regler tillämpats.

Domen kommer inte att överklagas av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 oktober 2002.*

Saken: Fråga om KR ägt fastställa SKM:s beslut att påföra skattetillägg sedan LR undanröjt tillägget och den skattskyldige därefter avlidit.

RR målnr 3767-2002, KRSU 196-1999

Klagande: dödsboet och RSV

Lagrum: 5 kap. 12 § TL

Saken: Fråga om oriktig uppgift föreligger när ett företag i självdeklaration lämnat uppgift om pensionskostnader men inte redovisat underlag för SLP.

RR målnr 4962-2002, KRNJ 1270-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 3 kap. 1 § och 5 kap. 1 § TL

Saken: Fråga om aktiebolags avyttring för egen räkning av aktier utgjort värdepappersrörelse och, om så är fallet, om förutsättningar för eftertaxering föreligger.

RR målnr 5185-2001, KRNG 2252-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 4 kap. 15, 16 och 18 §§ TL, 2 § 1 mom., 3 § 1 mom. och 27 § SIL

- [EG-domstolens dom den 19 mars 2002, mål nr C-393/99 och C-394/99 i de förenade målen Claude Hervein - Hervillier SA och Lorthiois - Comtexbel SA](#)

Lagenligheten av bilaga VII i EG:s förordning nr 1408/71. EG-domstolen har fastslagit att bilaga VII till artikel 14c b) i EG:s förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, inte står i strid med artiklarna 48, 51 eller 52 i Romfördraget

- [RR:s dom den 12 mars 2002, mål nr 3343-2001](#)

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

- [RR:s dom den 27 februari 2002, mål nr 8365-1998](#)

Registrering för mervärdesskatt. Fråga om retroaktiv registrering för mervärdesskatt samt prövning av frågan om återbetalning av ingående skatt enligt 10 kap. 9 § ML

- [RR:s dom den 11 mars 2002, mål nr 7007-2000](#)

Framförande av upphovsrättsskyddat verk

- [RR:s dom den 12 mars 2002, mål nr 2373-2001](#)

Kvalificerad andel och utomståenderegeln. Andelsbyte. Samtliga konsulter i ett fåmansföretag har ansetts verksamma i betydande omfattning då dom i huvudsak har samma ställning i företaget. Ett avgränsat andelsbyte på sätt att hälften av överlåtna andelar bytts mot andelar i det köpande bolaget och den andra hälften avyttrats mot kontant betalning har inte ansett utgöra hinder mot uppskov avseende de andelar som bytts

- [SRN:s förhandsbesked den 5 mars 2002](#)

Tillämplig skattesats avseende en almanacka. Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av en almanacka som utöver kalenderdelen även består av text samt foto

- [SRN:s förhandsbesked den 5 mars 2002](#)

Tillämplig skattesats avseende flerårsalmanacka och kort med aforismer. Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av flerårsalmanacka och förpackningar innehållande kort med aforismer

- [SRN:s förhandsbesked den 18 mars 2002](#)

Avdragsbegränsning för ingående skatt vid förvärv av personbil

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 mars 2002.*

EG-domstolens dom den 19 mars 2002, mål nr C-393/99 och C-394/99 i de förenade målen Claude Hervein - Hervillier SA och Lorthiois - Comtexbel SA

Lagenligheten av bilaga VII i EG:s förordning nr 1408/71

EG-domstolen har fastslagit att bilaga VII till artikel 14c b) i EG:s förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen, inte står i strid med artiklarna 48, 51 eller 52 i Romfördraget.

Enligt huvudregeln i artikel 13.1 i EG:s förordning 1408/71 ska en EU-medborgare som arbetar i ett eller flera andra medlemsländer än det där han är bosatt, omfattas av lagstiftningen i endast ett medlemsland. Regeln styr även skyldigheten att betala socialavgifter. Från denna regel finns två undantag. Det ena rör vissa statsanställda och är inte i fråga i målet. Det andra rör personer som samtidigt är anställda i ett medlemsland och egenföretagare i ett annat. I vissa fall, som är definierade i den s.k. bilaga VII till artikel 14c b), kan den som är både egenföretagare och anställd bli omfattad av två länders socialförsäkringssystem parallellt. Fråga har nu uppkommit om undantaget i artikel 14c b) står i strid med Romfördragets artiklar nr 48 (avser den fria rörligheten och förbud mot diskriminering), 51 (avser Rådets skyldighet att genomföra åtgärder som är nödvändiga för den fria rörligheten) och 52 (avser etableringsfrihet), eftersom bilaga VII endast berör vissa länder. I de ifrågavarande målen hade oenighet om avgiftsskyldighet uppstått mellan Frankrike och Belgien på grund av att ett arbete som utfördes dels i Belgien, dels i Frankrike, sågs som självständig verksamhet i Belgien men betraktades som anställning i Frankrike. Belgien ansåg följaktligen att avgifter skulle betalas både i Belgien och i Frankrike, medan Frankrike ansåg att samtliga avgifter skulle betalas i Frankrike.

Domstolen konstaterade till att börja med att den i ett tidigare mål (C-221/95), slagit fast att med begreppen anställning respektive självständig verksamhet skulle förstås "verksamhet, som anses som sådan vid tillämpningen av socialförsäkringslagstiftningen i den medlemsstat inom vars territorium verksamheten utövas".

Domstolen fann sedan att artikel 14c b) och bilaga VII inte stod i strid med Romfördraget med motiveringen bl.a. att förordning 1408/71 i likhet med Romfördraget inte är avsedd att harmonisera utan bara att samordna medlemsländernas socialförsäkringssystem. Bilaga VII har

utformats av Rådet på uppmaning av flertalet medlemsstater för att ta hänsyn till den olikartade utformningen av dessa staters socialförsäkringssystem. Någon garanti finns alltså inte att den person som utövar verksamhet i ett annat medlemsland än sitt bosättningsland, får betala lika höga avgifter eller erhåller samma förmåner som i bosättningslandet. Bilaga VII leder emellertid inte till att dubbla avgifter påförs samma inkomst, varför någon diskriminering eller något hinder för den fria rörligheten inte föreligger. Det åligger emellertid medlemsländerna att se till att de interna reglerna inte kommer i konflikt med artiklarna 48 och 52 i Romfördraget och att t.ex. socialavgifter inte påförs någon som inte har rätt till sociala förmåner.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 mars 2002.*

RR:s dom den 12 mars 2002, mål nr 3343-2001

Skattefrihet för utdelning från utländskt dotterbolag.

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

Inkomstskatt. Taxeringsåret 2001.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i RSV:s rättsfallsprotokoll 14/01. Regeringsrätten fastställde förhandsbeskedet utan ytterligare motivering.

Område: Regeringsrätten

RR:s dom den 27 februari 2002, mål nr 8365-1998

Registrering för mervärdesskatt

**Fråga om retroaktiv registrering för mervärdesskatt samt
prövning av frågan om återbetalning av ingående skatt enligt 10
kap. 9 § ML.**

Mervärdesskatt

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Handelsbolaget A (bolaget) var från den 1 januari 1995 och fram till den 15 december 1996 ägare till en häst, som innan den såldes sprang in 3 800 kr i prispengar. Den 1 oktober 1996 köptes en andel i en annan häst, som även den såldes i december 1996. Denna häst sprang under innehavet in 18 700 kr i prispengar. Under 1997 gjordes ytterligare hästinköp. Bolaget har lagt ned betydande summor, totalt 187 707 kr exklusive mervärdesskatt, för att t.ex. kunna träna hästarna och klara deras försörjning.

Bolaget skickade den 24 november 1995 in en anmälan till skattemyndigheten om att få bli registrerat för mervärdesskatt fr.o.m. den 1 januari 1995 med anledning av en nystartad verksamhet avseende bl.a. travsport. Skattemyndigheten avslog i april 1996 bolagets anmälan om registrering. Bolaget överklagade beslutet. Skattemyndigheten beslutade i mars 1997 att registrera bolaget, eftersom bolaget då haft mervärdesskattepliktig omsättning inom landet i yrkesmässig verksamhet. Bolaget registrerades fr.o.m. augusti 1996, som var den månad då skattepliktig omsättning först förekommit. Bolaget överklagade också detta beslut och yrkade att det skulle bli registrerat för tid fr.o.m. den 1 januari 1995. Både länsrätten och kammarrätten avslog bolagets överklaganden.

Bolaget, som överklagade kammarrättens dom till Regeringsrätten yrkade att registrering för mervärdesskatt skulle medges fr.o.m. den 1 januari 1995. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Det är viktigt att en prövning görs i frågan om från vilken tidpunkt en verksamhet kan anses yrkesmässig enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, och därmed berättiga till avdrag för mervärdesskatt på nedlagda kostnader. EG-domstolen har i avgöranden rörande Rompelman (mål C-268/83) och Inzo (mål C-110/94) ansett att avdrag för ingående mervärdesskatt kan medges för anskaffningar som skall användas i en verksamhet som kommer att medföra skattskyldighet. EG-domstolen uttalade också att även om verksamheten lades ned

innan omsättning hade uppkommit förelåg rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt. Det avgörande var således inte att omsättning hade kunnat redovisas utan att inköpen var gjorda för en ekonomisk aktivitet som hade till syfte att generera mervärdesskattepliktiga intäkter. Den verksamhet som bolaget bedriver är utan tvekan yrkesmässig enligt 4 kap. 1 § 1 ML. Verksamheten bedrivs i handelsbolagsform och alla inkomster beskattas som inkomst av näringsverksamhet. Med hänsyn till de kostnader som lagts ned i rörelsen fram t.o.m. juli 1996 har visats att det varit fråga om näringsverksamhet redan från början. Bolaget anser att EG-rätten ger det rätt till mervärdesskatteregistrering redan från den 1 januari 1995 när man kunnat påvisa att verksamheten verkligen haft som syfte att generera mervärdesskattepliktiga intäkter.

RSV ansåg att bolagets överklagande skulle lämnas utan bifall och anförde bl.a. följande. Enligt 1 kap. 1 § ML skall mervärdesskatt, såvitt nu är i fråga, betalas till staten vid sådan omsättning inom landet av varor och tjänster som är skattepliktig och görs i en yrkesmässig verksamhet. Bestämmelsen kompletteras av ett stadgande i 10 kap. 9 § samma lag, där det anges att den som påbörjat en verksamhet skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt innan sådan omsättning förekommit som avses i förstnämnda lagrum. En förutsättning för att skattemyndigheten skall medge detta är att det föreligger särskilda skäl. Vid tolkning av bestämmelsen i 10 kap. 9 § ML kommer den av bolaget åberopade domen av EG-domstolen avseende Rompelman in i bilden. Denna dom handlar om två personer som förvärvat rätten till framtida andel i en byggnation, avsedd att användas i en skattepliktig verksamhet. EG-domstolen fann att redan detta förvärv utgjorde inledningen av en ekonomisk verksamhet enligt definitionen i artikel 4 i Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG. Domstolen tillade dock att denna bedömning inte hindrar att skatteförvaltningen kräver bevis för att en sökandes uppgivna avsikt att driva ekonomisk verksamhet understöds av objektiva omständigheter. Den verksamhet som det rör sig om i detta mål, travsport, företer många speciella drag vid jämförelse med mera konventionell ekonomisk verksamhet. Inom travverksamhet är man beroende av sportslig framgång för att vinna ekonomisk framgång. I detta ligger ett visst slumpmoment, som normalt inte har någon motsvarighet i mera konventionella verksamheter. Detta förstärks i de fall då verksamheten drivs med endast en häst. Vidare torde det vara så att en hobbybetonad inställning till sporten hos hästägare eller hästägande bolags intressenter snarare än normal kommersiell ambition är drivkraften bakom verksamheten där denna drivs i liten skala. I annat fall skulle förlustbringande verksamheter inte tillåtas att fortgå så länge som förefaller vara vanligt. Riksskatteverket gör gällande att verksamhetens art har betydelse vid bedömning av vilka krav som kan ställas. Det finns sålunda anledning att ifrågasätta uppgiven avsikt och att ställa större krav vid en verksamhet där typiskt sett andra faktorer än normal kommersiell ambition - såsom i fallet Rompelman - utgör en betydande drivkraft. Verket hävdar att det förhållandet att en häst är kommersiellt lämpad för avsedd verksamhet,

vilket inte torde innebära annat än att den till ras och kroppsbyggnad är som travhästar i allmänhet, inte utgör tillräckligt skäl för registrering av verksamheten under uppbyggnadsskede. En "bredare" satsning i travverksamhet i form av flera hästar skulle däremot enligt verkets mening göra avsikten att bedriva ekonomisk verksamhet tydligare och möjligen kunna leda till en annan bedömning.

SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Frågan i målet är från vilken tidpunkt registrering för mervärdesskatt kan äga rum. En registrering för mervärdesskatt är en formell åtgärd som främst syftar till att underlätta administrationen av skatten och kontrollen av att skattskyldigheten fullgörs. Den är i huvudsak utan betydelse för uppkomsten av skattskyldighet och redovisningsskyldighet, vilka åligganden i stället direkt följer av lagbestämmelser. Av rättsfallet RÅ 1987 ref. 115 (jfr också RÅ 1997 ref. 16) framgår vidare att ett beslut om registrering inte får tilläggas verkan för tid innan registreringen skett. Regeringsrätten finner därför att bolagets yrkande om att bli registrerat för tid fr.o.m. januari 1995 inte kan bifallas.

I bolagets yrkande om registrering får emellertid anses ligga också en framställning om ställningstagande i skattefrågan på så sätt att bolaget ges rätt till återbetalning av ingående mervärdesskatt för tiden januari 1995 - juli 1996. Enligt 10 kap. 9 § ML kan sålunda skattemyndigheten, om det finns särskilda skäl, efter ansökan besluta att den som har påbörjat en verksamhet skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten innan någon skattepliktig omsättning förekommit. Denna fråga har diskuterats i underinstanserna, närmast som en fråga om retroaktiv registrering. Frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt har emellertid i sig inget samband med registrering och såvitt framgår av handlingarna har skattemyndigheten inte uttryckligen tagit ställning till frågan om återbetalning enligt 10 kap. 9 § ML genom ett formellt beslut. Målet bör med hänsyn härtill överlämnas till skattemyndigheten för prövning av frågan om återbetalning av ingående mervärdesskatt enligt 10 kap. 9 § ML.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår bolagets överklagande. Handlingarna i målet överlämnas till skattemyndigheten för prövning enligt 10 kap. 9 § ML.

Skiljaktig mening

Ett regeringsråd hade skiljaktig mening och anförde följande. Bolaget har hävdatt att dess registrering för mervärdesskatt skall omfatta tiden fr.o.m. den 1 januari 1995, då verksamheten startade. Skälet till att bolaget vill ses som skattskyldigt från denna dag är att det därigenom

skulle få möjlighet till återbetalning av ingående mervärdesskatt även för tid före den 1 augusti 1996.

Bolagets anmälan om registrering för mervärdesskatt inkom till skattemyndigheten den 24 november 1995. Regeringsrätten har från Patent- och registreringsverket inhämtat att bolaget registrerades såsom handelsbolag den 20 november samma år. Enligt 1 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag föreligger ett handelsbolag, om två eller flera har avtalat att gemensamt utöva näringsverksamhet i bolag och bolaget har förts in i handelsregistret. I 4 § samma lag föreskrivs att ett handelsbolag kan förvärva rättigheter och ikläda sig skyldigheter samt föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Handelsbolag är dessutom ett särskilt skattesubjekt enligt ML, vilket framgår av 6 kap. 1 § där det stadgas att ett handelsbolag är skattskyldigt för omsättning i den verksamhet som bolaget bedriver.

Redan mot denna angivna bakgrund kan det i allt fall inte komma i fråga att bevilja bolaget registrering för mervärdesskatt för tid innan dess det i november 1995 registrerades som handelsbolag i handelsregistret.

En grundläggande förutsättning för att mervärdesskatt skall betalas och skattskyldighet anses föreligga är att omsättning av varor eller tjänster har förekommit. Som underinstanserna har funnit kan någon skattepliktig omsättning i bolagets verksamhet inte anses ha förelegat förrän prispengar inlutit i augusti 1996. Det var därför från denna utgångspunkt riktigt att registrera bolaget för mervärdesskatt från denna månad.

Frågan är emellertid om bolaget, med ovan angiven begränsning i tid, kan registreras för mervärdesskatt från en tidigare tidpunkt än den i augusti 1996 som skattemyndigheten medgett.

I 10 kap. 9 § ML föreskrivs att, när det finns särskilda skäl, skattemyndigheten efter ansökan kan besluta att den som påbörjat en verksamhet skall ha rätt till återbetalning av ingående skatt i verksamheten, innan sådan omsättning förekommit som avses i 1 kap. På grundval av en ansökan skall således skattemyndigheten efter prövning av om särskilda skäl föreligger besluta om rätt till återbetalning föreligger. Finner skattemyndigheten att sådana skäl föreligger, kan registrering för mervärdesskatt äga rum.

Underinstanserna synes ha tagit registreringsanmälan som utgångspunkt för överväganden också i återbetalningsfrågan, trots att lagtexten förordar en annan ordning (en särskild ansökan). Besluten har inte heller mynnat ut i ett uttryckligt beslut i frågan om rätt till återbetalning enligt 10 kap. 9 §. Med hänsyn till att parterna också genom instanserna argumenterat i denna del anser jag att Regeringsrätten - med bortseende från de nu påtalade bristerna - borde ha funnit sig oförhindrad att pröva det aktuella spörsmålet, dvs. frågan

om rätt till återbetalning av ingående skatt föreligger för tid innan omsättning i verksamheten förekommit.

Av den praxis som utvecklats av EG-domstolen i anslutning till innehållet i artikel 4 i sjätte mervärdesskattedirektivet framgår bl.a. följande. Artikel 4 hindrar inte att skattemyndigheten kräver att den påstådda avsikten att förvärvande av tillgång skall användas för en skattepliktig transaktion styrks genom objektiva omständigheter (mål 268/83, Rompelman, ECR 1985 s. 655). Den avsedda tillgångens karaktär är därvid en av de omständigheter som skattemyndigheten kan lägga till grund för sin prövning av frågan om en skattskyldig har anskaffat tillgångar för sin ekonomiska verksamhet. Om en tillgång uteslutande är ägnad att utnyttjas ekonomiskt, är detta i allmänhet tillräckligt för att visa att ägaren utnyttjar den för ekonomisk verksamhet och följaktligen i syfte att fortlöpande vinna intäkter. Om en tillgång emellertid på grund av sin karaktär kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål, finns det anledning att utifrån samtliga omständigheter rörande dess nyttjande avgöra om den verkligen utnyttjas för att fortlöpande vinna intäkter (mål C-230/94, Enkler, REG 1996 s. I-4517).

Travsportverksamhet är uppenbarligen en sådan verksamhet i vilken tillgångarna kan utnyttjas för såväl ekonomiska som privata ändamål. Det medför att omständigheterna i det särskilda fallet får vägas samman vid prövningen av frågan om verksamheten redan i ett uppbyggnadsskede skall ses som en ekonomisk (yrkesmässig) verksamhet. I förevarande fall har bolaget redovisat kostnader, uppkomna under år 1995, för inköp och träning av endast en travhäst. Vidare har den aktuella hästen fram till augusti 1996 dels vid ett tillfälle inte kommit till start på grund av sjukdom, dels gjort fyra starter utan att springa in några prispengar. Vad som sålunda framkommit i fallet kan inte anses ha visat att hästen så långt verkligen utnyttjats för att fortlöpande vinna intäkter.

Jag anser med hänsyn till vad som varit utmärkande för verksamheten att tillräckliga skäl inte förelegat för att uppfatta denna som ekonomisk (yrkesmässig). Förutsättningar saknas därför att medge rätt till återbetalning av ingående skatt för tid före den 1 augusti 1996. Frågan om registrering för tid innan dess faller därmed.

I likhet med majoriteten anser jag att Regeringsrätten skall avslå bolagets överklagande.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 mars 2002.*

RR:s dom den 11 mars 2002, mål nr 7007-2000

Framförande av upphovsrättsskyddat verk

Mervärdesskatt

Fråga om arrangörs ersättning till A för produktion och genomförande av musikframträdande utgör ett vederlag för omsättning som är skattefri eller om fråga är om en skattepliktig omsättning - och i så fall till vilken skattesats.

Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 33/00.

RSV överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle besluta att hela den av A uppburna ersättningen utgör vederlag för en sådan omsättning som är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML. För det fall Regeringsrätten inte skulle anse att det föreligger en från skatteplikt undantagen omsättning yrkade RSV att rätten skulle fastställa att mervärdesskatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget, enligt 7 kap. 1 § första stycket ML.

Även A överklagade SRN:s förhandsbesked och yrkade för egen del att Regeringsrätten beslutar att mervärdesskatt tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget enligt 7 kap. 1 § tredje stycket 4 (numera 8) ML.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt förutsättningarna i ärendet har A genom egna anställda eller underleverantörer skapat ett sceniskt verk för en viss musikgrupp. A avser att träffa avtal med olika arrangörer om uppförande av verket mot en viss ersättning. Härvid medverkar inte bara musikgruppen utan också annan personal. Frågan i målet avser om mervärdesskatt skall tas ut på ersättningen och i så fall efter vilken procentsats.

Beträffande frågan om omsättningen är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 11 § 1 ML gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Vad gäller frågan om omsättningen utgör en sådan överlåtelse eller upplåtelse som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 4 (numera 8) ML gör Regeringsrätten följande bedömning.

A:s prestationer enligt avtalet får anses innefatta en tjänst som innehåller flera komponenter, bestående i bl.a. ett antal personers, i första hand musikgruppens, arbetsprestationer samt - med hänsyn till att det sceniska verket därvid för arrangörens räkning presenteras för publik - också en upplåtelse av bolagets upphovsrätt till verket.

Frågan blir då om en eller flera tjänster skall anses föreligga. Av EG-domstolens praxis (t.ex. dom den 28 februari 1999 i mål C-349/96, Card Protection Plan Ltd, REG 1999 s. I-973) följer att det är fråga om en enda tjänst om en eller flera delar utgör den huvudsakliga tjänsten medan andra delar är av underordnad karaktär. En tjänst skall anses som underordnad en huvudsaklig tjänst när kunderna inte efterfrågar den i sig utan endast som ett medel att på bästa sätt åtnjuta den egentliga tjänst som företaget tillhandahåller.

Om endast en tjänst föreligger skall skattesatsen bestämmas efter vad som gäller för denna tjänst. I annat fall skall en uppdelning av de olika tjänsterna ske så att var och en beskattas efter den skattesats som gäller för respektive tjänst. Uppdelningen får, om den inte kan fastställas på annat sätt, ske efter skälig grund.

De i målet lämnade uppgifterna ger inte ett helt tillfredställande underlag för en säker bedömning. Omständigheterna - däribland det förhållandet att produktionen fått namn efter musikgruppen - tyder emellertid med avsevärd styrka på att musikgruppens framträdande utgör den huvudsakliga tjänsten och att övriga tjänster är underordnade denna. Det saknas därför skäl att ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked i denna del.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 mars 2002.

RR:s dom den 12 mars 2002, mål nr 2373-2001

Inkomstskatt, taxeringsår 2001

Kvalificerad andel och utomståenderegeln. Andelsbyte

Samtliga konsulter i ett fåmansföretag har ansetts verksamma i betydande omfattning då dom i huvudsak har samma ställning i företaget. Ett avgränsat andelsbyte på sätt att hälften av överlåtna andelar bytts mot andelar i det köpande bolaget och den andra hälften avyttrats mot kontant betalning har inte ansett utgöra hinder mot uppskov avseende de andelar som bytts.

Skatterättsnämndens förhandsbesked är refererat i rättsfallsprotokoll 10/01. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Den fysiska personen A överklagade Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg fråga 1 och yrkade att frågan besvarades på så sätt att utomståenderegeln i 3 § 12 e mom. SIL är tillämplig på hans avyttring av aktier i X AB.

RSV överklagade Skatterättsnämndens beslut såvitt avsåg fråga 2 och yrkade att Regeringsrätten förklarar att A inte är berättigad till uppskov vid beskattning av realisationsvinst på de aktier som bytts mot aktier i det förvärvande företaget.

"SKÅLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Såvitt gäller fråga 1 gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

När det gäller fråga 2 gör Regeringsrätten följande bedömning.

Enligt 1 § första stycket lagen (1998:1601) om uppskov med beskattningen vid andelsbyten (andelsbyteslagen) är en skattskyldig - under förutsättning att övriga i lagen uppställda villkor är uppfyllda - berättigad till uppskov med beskattning av realisationsvinst på en aktie eller annan andel i ett företag vid avyttring av aktien eller andelen om han får marknadsmässig ersättning i form av andelar i det förvärvande företaget och eventuellt pengar motsvarande högst 10 % av de mottagna andelarnas nominella värde. Frågan i målet gäller om bestämmelsen skall förstås så att bedömningen skall ske separat för varje avyttrad aktie eller andel, eller om samtliga aktier och andelar

som avyttrats vid ett försäljningstillfälle skall bedömas i ett sammanhang. Skäl kan anföras för såväl den ena som den andra tolkningen. Bl.a. kan de uttalanden som finns i förarbetena till bestämmelsen synas motsägelsefulla (se prop. 1998/99: 15 s. 185 resp. s. 275).

I det aktuella fallet har andelsöverlåtelsen skett genom ett och samma avtal för samtliga överlåtande delägare, varigenom samtliga aktier i det sålda bolaget överlåtts för en viss totalsumma. Hälften av aktierna skall enligt avtalet bytas mot aktier i det köpande bolaget och den andra hälften avyttras mot kontant betalning. Sökanden har på motsvarande sätt bytt hälften av sina aktier mot aktier i det andra bolaget samt erhållit kontant betalning för återstoden av aktierna. Enligt Regeringsrättens mening saknas anledning att inte godta ett på detta sätt avgränsat andelsbyte. Hinder bör därför inte föreligga mot att medge uppskov med beskattningen av realisationsvinsten såvitt gäller de aktier som bytts mot aktier i det köpande bolaget.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 mars 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 5 mars 2002

Tillämplig skattesats avseende en almanacka

Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av en almanacka som utöver kalenderdelen även består av text samt foto.

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2002 -
den 31 december 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

A står i begrepp att producera en almanacka. Avsikten är att för varje månad presentera ett tema som rör mat, hälsa och friskvård. Varje månadsuppslag i almanackan består av tre delar, som visuellt och grafiskt ges en form så att betraktaren även upplever en vacker helhet. Tredelningen består av ett specialkomponerat foto, som fångar upp temats budskap. Därpå följer en text som knyter an till temat, det kan

vara ett recept, kommentarer och förklaringar. I textavsnittet kommer även mindre bilder att läggas in som en del i kompositionen. Nederst på almanackan kommer kalenderdelen. Även där kommer en kort information eller uppmaning/uppmantran som har med temat att göra att läggas in.

A önskade få besked om vilken skattesats som skall tillämpas vid försäljning av almanackan.

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för den med ansökningen avsedda trycksaken.

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, som aktualiseras i ärendet, skall skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. omsättning av böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

I förarbetena till bestämmelserna (prop. 2001/02:45 s. 43 f.) anförs 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 skattsatsen. 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, om varan ingår i ett annat tulltaxenummer så är presumtionen att den inte omfattas av tillämpningsområdet för denna punkt. Till nr 4901 hänförs tryckta böcker, broschyrer, häften och liknande tryckalster, även i form av enstaka blad. Vidare påpekas särskilt att almanackor inte omfattas av nr 4901-4905 utan sådana produkter regleras i stället under nr 4910.

I lagrådets yttrande (a.prop. s. 76) anförs att om tulltaxan enbart skall tjäna till ledning vid tolkningen blir följderna 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.

Nämnden gjorde följande bedömning.

Av de ingivna utkasterna avseende den aktuella trycksaken framgår att

en förhållandevis stor del av denna skall upptas av information om olika åtgärder m.m. som kan förbättra läsarens hälsa. Även i själva kalenderdelen kommer meddelanden med anknytning härtill att lämnas. Vid sådant förhållande får trycksaken anses vara att hänföra till ett sådant tryckalster som är avsett att läsas, KN-nr 4901 och får enligt nämndens mening anses som en sådan vara som omfattas av 7 kap. 1 § tredje stycket 1 första strecksatsen. Mervärdesskatt skall på grund härav tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 mars 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 5 mars 2002

Tillämplig skattesats avseende flerårsalmanacka och kort med aforismer

Fråga om tillämplig skattesats vid omsättning av flerårsalmanacka och förpackningar innehållande kort med aforismer.

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2002 -
den 31 december 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget A säljer tre olika typer av förpackningar innehållande kort med aforismer. Varje kort innehåller en aforism. Den första sorten är en antologi bestående av 62 aforismer. Texternas korta format är särskilt utformat för att ge en läsoplevelse och intellektuell stimulans även åt läshandikappade. Den andra sorten är en antologi bestående av 62 aforismer, som även är konstnärligt illustrerade i avsikt att ord och bild i samklang skall kunna tillgodogöras av så många läsare som möjligt. Den tredje sorten är en antologi bestående av ett dussintal aforismer, som även är konstnärligt illustrerade i avsikt att ord och bild i samklang skall kunna tillgodogöras av så många läsare som möjligt. Bolaget säljer dessutom en flerårsalmanacka med i princip en sida per dag. Almanackan består förutom av kalenderuppgifter även av aforismer och illustrationer.

Bolaget önskade få besked om tillämplig skattesats avseende dessa fyra varor.

FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för samtliga med ansökningen avsedda varor.

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, som aktualiseras i ärendet, skall skatten tas ut med 6 procent av beskattningsunderlaget för bl.a. omsättning av böcker, broschyrer, häften och liknande alster, även i form av enstaka blad, under förutsättning att varorna inte helt eller huvudsakligen är ägnade åt reklam.

I förarbetena till bestämmelserna (prop. 2001/02:45 s. 43 f.) anförs 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 skattsatsen. 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, om varan ingår i ett annat tulltaxenummer så är presumtionen att den inte omfattas av tillämpningsområdet för denna punkt. Till nr 4901 hänförs tryckta böcker, broschyrer, häften och liknande tryckalster, även i form av enstaka blad. Vidare påpekas särskilt att almanackor inte omfattas av nr 4901-4905 utan sådana produkter regleras i stället under nr 4910.

I lagrådets yttrande (a.prop. s. 76) anförs att om tulltaxan enbart skall tjäna till ledning vid tolkningen blir följderna 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.

Nämnden gjorde följande bedömning.

De under 1-3 i ansökningen angivna varorna omfattas enligt nämndens bedömning inte av KN-nr 4901-4905. Flerårsalmanackan utgör en sådan almanacka som omfattas av KN-nr 4910. Inte någon av de med ansökningen avsedda produkterna kan anses utgöra en sådan vara som avses i 7 kap. 1 § tredje stycket 1 ML. Mervärdesskatt skall på grund härav tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget för de ifrågavarande varorna.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 26 mars 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 18 mars 2002

Avdragsbegränsning för ingående skatt vid förvärv av personbil

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 januari 2002 -
den 31 december 2004*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att ett tidningsdistribuerande bolag inte har rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv av personbilar till verksamheten och att det endast får dra av hälften av den ingående skatt som hänför sig till förhyrning av sådana bilar.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget bedriver verksamhet i form av tidningsdistribution, en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet till mervärdesskatt. Bolaget överväger att antingen förvärva eller hyra personbilar som uteslutande skall användas i verksamheten. Till ingen del kommer de förvärvade eller förhyrda bilarna att användas privat. Mot denna bakgrund ställde bolaget följande frågor.

Har bolaget, särskilt mot bakgrund av artikel 17.2 och 17.6 i det sjätte direktivet, avdragsrätt för den mervärdesskatt som debiteras oss vid förvärv av personbilarna för vår verksamhet?

Har bolaget, särskilt mot bakgrund av artikel 17.2 och 17.6 i det sjätte direktivet, avdragsrätt för den mervärdesskatt som debiteras oss vid förhyrning av personbilarna för vår verksamhet?

SKATTERÄTTSNÄMNDENS MOTIVERING

Frågorna 1 och 2

Enligt 8 kap. 15 § 1 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, får avdrag, med vissa nu inte aktuella undantag, inte göras för ingående skatt som

hänför sig till förvärv av personbil. Ett motsvarande avdragsförbud har funnits sedan den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt, GML, trädde i kraft den 1 januari 1969 och bestämmelsen fördes med vissa smärre justeringar över till den nu gällande ML.

Enligt 8 kap. 16 § första stycket 2 ML får vidare en skattskyldig som använder en personbil i en verksamhet som medför skattskyldighet dra av endast hälften av den ingående skatt som hänför sig till förhyrning av fordonet för sådan användning. Denna begränsning av avdragsrätten infördes i GML genom SFS 1979:304 och även den bestämmelsen fördes över till ML.

Det sjätte direktivet (77/388/EEG) saknar för närvarande begränsningar i avdragsrätten av det slag som finns i ML. I artikel 17.6 första stycket anges dock att rådet enhälligt på kommissionens förslag, inom fyra år efter det att direktivet trätt i kraft, skall besluta vilka utgifter som inte skall berättiga till avdrag av mervärdesskatt. Mervärdesskatt skall dock under inga förhållanden vara avdragsgill på utgifter som inte strikt är rörelseutgifter, t.ex. sådana som hänför sig till lyxartiklar, nöjen eller underhållning. Enligt EG-domstolens praxis, se t.ex. domen i målet C-305/97 angående Royscot Leasing Ltd. M.fl., gäller den befogenhet som ges medlemsstaterna att behålla sin befintliga lagstiftning i fråga om undantag från avdragsrätten fram till dess att rådet har utfärdat de bestämmelser som avses i artikeln. Så har ännu inte skett.

Enligt artikel 17.6 andra stycket får medlemsstaterna till dess att regler enligt första stycket trätt i kraft, behålla alla de undantag som föreskrivs i deras nationella lagstiftning när direktivet trädde i kraft. EG-domstolen har i domen i målet C-409/99 ang. Metropol Treuhand och Stadler slagit fast att för Österrike, som i likhet med Sverige anslöts till den Europeiska unionen den 1 januari 1995, trädde det sjätte direktivet i kraft vid tidpunkten för anslutningen. Det är sålunda detta datum som är relevant beträffande tillämpningen av artikel 17.6 andra stycket i direktivet (p. 41 i domen).

De nu aktuella bestämmelserna i ML om begränsning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt som hänför sig till förvärv respektive förhyrning av personbilar överfördes från GML till ML, som trädde i kraft den 1 juli 1994. I enlighet med EG-domstolens ovan redovisade praxis har därför Sverige rätt att behålla och tillämpa de med ansöknings avsedda begränsningarna i avdragsrätten. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i detta synsätt.

Kommentar:

Skatterättsnämnden fann således att ML:s avdragsbegränsningar för ingående mervärdesskatt med avseende på förvärv och förhyrning av

personbilar får tillämpas utan hinder av bestämmelserna i artikel 17.2, 17.6 i sjätte direktivet.

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning.

- [RR:s dom den 25 september 2002. mål nr 4033-2001](#)
Avyttrings- och anskaffningspris aktier. Apportemission. Skattemässig vinst uppkom vid avyttring av aktier (omsättningstillgångar) vid apportemission trots att någon bokföringsmässig vinst inte skulle redovisas hos avyttraren. Beskattat avyttringsvärde hos avyttraren, tillika bokfört anskaffningsvärde hos förvärvaren, ansågs utgöra förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde
- [KR:s i Sundsvall dom den 26 augusti 2002, mål nr 580-1999](#)
Avdrag medgavs för konkurrensskadeavgift på grund av brott mot Romfördraget
- [SRN:s förhandsbesked den 20 september 2002](#)
Periodiskt medlemsblad

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 1 oktober 2002.

RR:s dom den 25 september 2002. mål nr 4033-2001

Avyttrings- och anskaffningspris aktier. Apportemission

Skattemässig vinst uppkom vid avyttring av aktier (omsättningstillgångar) vid apportemission trots att någon bokföringsmässig vinst inte skulle redovisas hos avyttraren.

Beskattat avyttringsvärde hos avyttraren, tillika bokfört anskaffningsvärde hos förvärvaren, ansågs utgöra förvärvarens skattemässiga anskaffningsvärde.

Förhandsbesked

Taxeringsåren 2002-2004

Av RSV:s rättsfallsprotokoll nr [17/01](#) framgår under ovanstående rubrik vad förhandsbeskedet gällde samt SRN:s beslut. RSV begärde fastställelse av förhandsbeskedet. Den skattskyldige överklagade och begärde ändring av förhandsbeskedet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 oktober 2002.*

KR:s i Sundsvall dom den 26 augusti 2002, mål nr 580-1999

**Avdrag medgavs för konkurrensskadeavgift på grund av brott
mot Romfördraget**

Inkomsttaxering 1995

Svenskt AB (A) deltog i kartellsamarbete med utländska bolag. Bolagen ansågs av EU-kommissionen ha genomfört regelbundna och systematiserade hemliga överläggningar i syfte att gemensamt komma överens om att genomföra annars ej motiverade prishöjningar på sina produkter.

EU-kommissionen ålade A att betala 209 300 000 kr i "fines". Däri ingick 94 000 000 kr avseende ett utländskt dotterbolag (BLtd). KR medgav, liksom LR ([LR:s i Västernorrlands län dom den 22 december 1998, målnr 4050-96](#)), avdrag för hela beloppet med följande bedömning.

"EU-kommissionen har i beslut den 13 juli 1994 (94/601/EG) funnit att A och dess dotterbolag BLtd., bland andra företag, har brutit mot artikel 85 (numera artikel 81) i Romfördraget. Kommissionen har ålagt A att betala böter enligt artikel 15 i rådets förordning 17/62 med motsvarande 209 300 000 kr. Förstainstansrätten har i beslut

den 14 maj 1998 (mål T-352/94), i de delar som är aktuella i det föreliggande målet, lämnat A:s talan utan bifall.

Syftet med artikel 81 i Romfördraget är att förhindra konkurrenssamverkan och kartellbildning. För att säkerställa att bestämmelserna i artikeln iaktas skall sanktioner kunna åläggas enligt förordningen 17/62, artiklarna 15 och 16. I artikel 15 punkterna 1 och 2 benämns sanktionen böter (fines). I punkten 4 stadgas att beslut fattade med stöd av punkterna 1 och 2 inte har straffrättslig karaktär.

Böter i svenskt juridiskt språkbruk är en straffrättslig påföljd för en kriminaliserad handling. Eftersom de "böter" EU-kommissionen ålagt A

uttryckligen inte har straffrättslig karaktär måste de anses vara att jämställa med en sanktionsavgift. - På de skäl som länsrätten anfört finner kammarrätten att de påförda böterna får anses utgöra driftskostnad i A:s verksamhet. I praxis har det ställts krav på uttrycklig lagbestämmelse för att avdrag skall kunna vägras för sanktionsavgifter av olika slag som i och för sig ansetts utgöra driftskostnader, se bl.a. RÅ 1980 1:12 och RÅ 1987 ref. 7. Av förarbetena till tillägg som gjorts till "katalogen" i 20 § 2 st. KL framgår att också regeringen ansett att avdragsförbud kräver lagstiftning, se bl.a. prop. 1984/85:172, s. 22 angående sanktionsavgift enligt lagen (1985:635) om försörjningsberedskap på naturgasområde och prop. 1993/94:186 s. 77 angående sanktionsavgift enligt arbetsmiljölagen (1977:1160). Att detta gäller även för sanktionsavgifter som har en klart bestraffande natur framgår av prop. 1997/98:90 angående miljöskningsavgift där regeringen bl.a. uttalat följande: "Med den konstruktion som miljöskningsavgiften har framstår denna som ett komplement till straff. I konsekvens med detta och i överensstämmelse med vad som gäller om andra sanktionsavgifter bör kostnaderna för miljöskningsavgift inte få dras av vid taxeringen. Detta kräver en uttrycklig bestämmelse i 20 § kommunalskattelagen." (s. 285).

Kammarrätten finner mot bakgrund av det redovisade att de av EU-kommissionen ålagda "böterna" är avdragsgilla då de dels utgör driftskostnad i A:s näringsverksamhet och dels en sådan sanktionsavgift som böterna utgör inte finns upptagna i 20 § 2 st. KL.

Vad gäller RSV:s andrahandsyrkande gör kammarrätten följande överväganden.

Av EU-kommissionens beslut framgår att A ålagts att betala hela sanktionsavgiften, dvs. inkluderande den del som avser dotterbolaget BLtd. Bolaget har i överklagandet till förstainstansrätten bl.a. invänt att A inte var rätt mottagare av kommissionens beslut eftersom det är BLtd som anklagats för att ha deltagit i överträdelsen och inte A. - Förstainstansrätten konstaterade att det var riktigt av kommissionen att rikta beslutet till A istället för till ett dotterbolag som inte är verkligt oberoende och som inte har några egna tillgångar eller anställda. Av rättens utredning framgår att BLtd ägdes till 100 procent av A, att dotterbolagets omsättning redovisades i bolagets årsredovisning och att personalen vid dotterbolagets kartongfabrik i Workington var anställda hos bolaget.

Vad som framkommit utgör enligt kammarrättens mening inte skäl för att vägra A avdrag för den del av sanktionsavgiften som beräknats belöpa på BLtd.

RSV:s talan kan inte till någon del bifallas."

Kommentar:

RSV överklagar inte domen. Det påpekas att sanktionsavgifter numera generellt inte är avdragsgilla enligt 9 kap. 9 § IL. ("Böter och offentligrättsliga sanktionsavgifter får inte dras av"). Den "katalog" som tidigare fanns i 20 § 2 st. KL har således inte överförts till IL.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 1 oktober 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 20 september 2002

Periodiskt medlemsblad

Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 juli 2002 - den 30 juni 2005

Skatterättsnämnden (SRN) har i ett förhandsbesked uttalat att en publikation som ges ut av ett bostadsbolag till de boende inte kunde anses utgöra ett sådant periodiskt medlemsblad som undantas från beskattning enligt 3 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

AB X är ett allmännyttigt bostadsbolag som fyra gånger per år ger ut tidskriften Y till de boende. Tidskriften tillhandahålls de boende gratis. Tidskriften innehåller information om förhållanden som berör de boende och reportage om olika aktiviteter i det aktuella bostadsområdet. AB X anför att syftet och karaktären av tidskriften ifråga är att vara ett medlemsblad för de boende. Mot denna bakgrund ställde AB X följande fråga till SRN: Är tidskriften Y att betrakta som ett sådant periodiskt medlemsblad som är undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 13 § ML?

SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

Publikationen Y utgör inte ett sådant periodiskt medlemsblad som avses i 3 kap. 13 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 13 § ML omsättning av periodiska medlemsblad eller periodiska personaltidningar när en sådan publikation tillhandahålls någon gratis eller mot ersättning tillhandahålls utgivaren, medlemmar eller anställda.

Någon särskild definition av vad som avses med ett medlemsblad finns inte i ML. Enligt en bindande förklaring angående medlemsblad uttalade dåvarande Riksskattenämnden bl.a. att vid tillämpningen av 8 § 6 i den numera upphävda mervärdesskatteförordningen (1968:430) skulle medlemsblad förstås en publikation som gavs ut av en sammanslutning eller organisation och som i princip var avsedd för dess medlemmar, medlemmars anställda eller till medlemmarna direkt eller indirekt anslutna organisationer (se Riksskattenämndens meddelanden, Mervärdeskatt, 1969: 31.10).

Enligt nämndens mening är en grundläggande förutsättning för att den aktuella undantagsbestämmelsen skall kunna bli tillämplig att det föreligger ett medlemsförhållande. Denna förutsättning är inte uppfylld i ärendet. Publikationen Y utgör därför inte ett medlemsblad i den mening som avses i 3 kap. 13 § ML.

Kommentar: RSV avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

- [RR:s dom den 12 februari 2002, mål nr 2379-2000](#)
Vägsamfällighets skattskyldighet till moms.
- [RR:s dom den 15 mars 2002, mål nr 6906-1999](#)
Hemresor.
Resor till bostaden i samband med helger under pågående tjänsteresor utanför den vanliga verksamhetsorten har ansetts utgöra hemresor och inte resor i tjänsten även för anställda i byggnads- och anläggningsbranschen
- [KR:s i Stockholm dom den 22 februari 2002 i mål nr 5335-2000](#)
Uppskovsavdrag vid byte av bostad.
Kammarrätten har funnit att två separata fastigheter ska anses som en och samma ursprungsbostad i den mening som avses i lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag (UAL). Den skattskyldige har därmed beviljats uppskovsavdrag avseende vinst hänförlig till försäljning av båda fastigheterna.
- [KR:s i Göteborg dom den 29 november 2001, mål nr 770-2001](#)
Förmån av fri bostad.
- [KR:s i Stockholm dom den 8 mars 2002, mål nr 5424-1999](#)
Lån mellan bolag ansågs utgöra förtäckt utdelning.
Förtäckt utdelning.
- [KR:s i Jönköping dom den 13 februari 2002, mål nr 2784-2786-1999](#)
Utdelning eller ränta från utländskt bolag. Genomsyn.
Avkastningen på en investering i ett irländskt bolag har betraktats inte som utdelning på aktier utan som ränta på lån.
- [KR:s i Sundsvall dom den 4 september 2000, mål nr 465-2000](#)
Allmän nyhetstidning.
Fråga om trycksak (TV-magasinet), som producerats gemensamt av ett antal tidningar och som medföljer dessa tidningar, i reklamskattehänseende är att anse som en del av tidningarna eller som en bilaga.
- [SRN:s förhandsbesked den 6 februari 2002](#)
Emission genom dotterbolag.
Utdelningsbeskattning ska inte ske då ett moderbolag säljer ett optionslån till sitt dotterbolag som sedan överlåter de erhållna optionsrätterna exklusive skuldebrev till aktieägarna i moderbolaget. Schablonmetoden får inte tillämpas på teckningsrätter. En teckningsrätt som förfallit har ansetts avyttrad.
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 mars 2002.*

RR:s dom den 12 februari 2002, mål nr 2379-2000

Vägsamfällighets skattskyldighet till moms

Mervärdesskatt

Fråga om vägsamfällighet - vid upplåtelse mot vägavgift för transporter till andra än samfällighetsmedlemmar - kan anses omsätta tjänster i en yrkesmässig verksamhet som föranleder skattskyldighet till moms för samfälligheten.

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll 14/00. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

Vägsamfälligheten överklagade till Regeringsrätten och yrkade att Regeringsrätten skulle förklara att upplåtelsen av skogsvägar inte skulle medföra skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Enligt samfällighetens uppfattning görs upplåtelseerna för de ingående fastigheternas räkning och inte i form av självständig verksamhet som bedrivs av samfälligheten.

RSV hemställde att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten anslöt sig till Skatterättsnämndens bedömning och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Regeringsrätten

RR:s dom den 15 mars 2002, mål nr 6906-1999

Hemresor

Resor till bostaden i samband med helger under pågående tjänsteresor utanför den vanliga verksamhetsorten har ansetts utgöra hemresor och inte resor i tjänsten även för anställda i byggnads- och anläggningsbranschen

Arbetsgivaravgifter för utgiftsåret 1992 m.m.

Ett bolag, som var verksamt i byggnads- och anläggningsbranschen, påfördes arbetsgivaravgifter avseende till anställda utbetalade

hemresebidrag och påfördes avgiftstillägg.

Bolaget överklagade beslutet till länsrätten, som avlog överklagandet med motiveringen att kostnader för hemresor i princip utgör privata levnadskostnader. Den omständigheten att de i målet aktuella skattskyldiga har bostaden som tjänsteställe medför inte att de företagna hemresorna därmed ska betraktas som tjänsteresor.

Bolaget fullföljde sin talan först till kammarrätten, som instämde i länsrättens bedömning, och vidare till Regeringsrätten.

Regeringsrätten fastställde kammarrättens domslut och anförde i sina domskäl. "Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget har betalat ersättning, betecknad hemresebidrag, till anställda som utfört arbete på annan ort än bostadsorten. Ersättningen har utgått om förrättningen sträckt sig över flera helger och om den anställde valt att resa hem till bostadsorten. Hemresebidraget har inte utgått oftare än var fjortonde dag och har ersatt två traktamenten".

Regeringsrätten fann att de aktuella resorna fick anses utgöra hemresor och inte resor i tjänsten. Regeringsrättens majoritet ändrade inte heller domen i fråga om påfört avgiftstillägg. Två av ledamöterna fann emellertid den oriktiga uppgiften ursäktlig med hänsyn till att varken lagstiftning eller praxis tidigare gett klart besked hur hemresebidragen skulle behandlas i skatte- och avgiftshänseende.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 mars 2002.

KR:s i Stockholm dom den 22 februari 2002 i mål nr 5335-2000

Uppskovsavdrag vid byte av bostad

Kammarrätten har funnit att två separata fastigheter ska anses som en och samma ursprungsbostad i den mening som avses i lagen (1993:1469) om uppskovsavdrag (UAL). Den skattskyldige har därmed beviljats uppskovsavdrag avseende vinst hänförlig till försäljning av båda fastigheterna.

Inkomsttaxering 1999

Den skattskyldige ägde två fastigheter som låg i anslutning till varandra. Det fanns ett bostadshus på vardera fastigheten. Det fanns en gångväg

mellan bostadshusen och de hade en gemensam parabolantenn. Den skattskyldige gjorde gällande att de båda fastigheterna var att betrakta som en enhet för boendet och att situationen närmast kunde jämföras med att två bostadshus befinner sig på samma fastighet. Den omständigheten att bostadshusen befinner sig på olika taxeringsenheter var enligt den skattskyldige endast en teknisk åtskillnad som inte återspeglar den verkliga användningen av fastigheterna.

Kammarrätten anförde följande.

"Enligt 1 § UAL kan vid taxering till statlig inkomstskatt skattskyldig fysisk person, som redovisar skattepliktig realisationsvinst hänförlig till en bostad (ursprungsbostad) på de villkor och i den omfattning som anges i denna lag medges ett uppskovsavdrag om han förvärvat eller avser att förvärva en ny bostad (ersättningsbostad) och bosatt sig eller avser att bosätta sig där.

I 2 och 3 §§ samma lag anges bl.a. följande. Med ursprungsbostad avses privatbostad enligt 5 § kommunalskattelagen (1928:370) om bostaden är den skattskyldiges permanentbostad. Med permanentbostad avses 1) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst ett år närmast före avyttringen eller 2) sådan bostad där den skattskyldige varit bosatt under minst tre år av de senaste fem åren.

I 5 § andra stycket kommunalskattelagen anges att som privatbostad räknas småhus som helt eller till övervägande del eller, i fråga om hus som är inrättat till bostad åt två familjer, till väsentlig del används för permanent boende eller som fritidsbostad för ägaren eller sådan honom närstående som avses i punkt 14 sista stycket av anvisningarna till 32 § eller är avsedd att användas som sådan bostad. Av paragrafens tredje stycke följer att småhus har samma innebörd som i fastighetstaxeringslagen.

Av 2 kap. 2 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) framgår att småhus utgörs av byggnad som är inrättad till bostad åt en eller två familjer. Till sådan byggnad skall höra komplementhus såsom garage, förråd och annan mindre byggnad. Byggnad som är inrättad till bostad åt minst tre och högst tio familjer skall tillhöra byggnadstypen småhus, om byggnaden ligger på fastighet med åkermark, betesmark, skogsmark eller skogsimpediment.

I prop. 1993/94:45 om uppskovsregler vid bostadsbyten m.m. (s. 40) anges bl.a. följande. Den grundläggande förutsättning för att en villa eller en bostadsrätt skall kunna vara en ursprungsbostad är att egendomen utgjort en privatbostad i skatterättslig mening. Endast en bostad i Sverige kan vara en ursprungsbostad.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Av 1 § UAL och dess förarbeten framgår att uppskovsreglerna avser ett uppskovsavdrag som beräknas utifrån vinsten på en ursprungsbostad. I det fall en skattskyldig har två ursprungsbostäder har han således rätt att välja vilken av fastigheterna som skall användas som ursprungsbostad vid uppskovsberäkningen. Frågan i målet är emellertid om de två fastigheterna YY och CC kan anses utgöra en och samma ursprungsbostad vid beräkningen av X:s uppskovsavdrag vid inkomsttaxeringen 1999. Kammarrätten finner därvid att det i aktuell lagtext inte finns någon begränsning som innebär att en ursprungsbostad endast kan omfatta en fastighet.

X:s har bl.a. i yttrande till skattemyndigheten angett att hans familj under hela innehavstiden bebott de två fastigheterna och i den dagliga livsföringen utnyttjat båda fastigheterna som sitt hem. Skattemyndigheten har inte bestridit familjens faktiska nyttjande av de båda fastigheterna såsom en bostad. Mot bakgrund härav finner kammarrätten att fastigheterna YY och CC skall anses som en ursprungsbostad vid beräkningen av X:s uppskovsavdrag vid byte av bostad. Hans överklagande skall sålunda bifallas."

Kommentar: RSV avser att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

KR:s i Göteborg dom den 29 november 2001, mål nr 770-2001

Förmån av fri bostad.

Förmån av fri tillgång till fritidsbostad har för delägare i fåmansföretag värderats utifrån dispositionsrätten.

Inkomsttaxering 1997

Den fysiska personen N ägde samtliga andelar i A. AB. Bolaget ägde en småhusfastighet i Göteborgs skärgård. N. hade enligt egen uppgift nyttjat fastigheten som fritidsbostad under tiden juni-augusti 1996. Han hade också enligt egen uppgift erlagt 10 500 kr i hyra för denna tid. N. ansåg mot denna bakgrund att det inte förelegat någon skattepliktig förmån.

Skattemyndigheten hävdade emellertid att N. skulle påföras förmån även för dispositionsrätten och anförde "I egenskap av ägare och företagsledare presumeras ni ha haft tillgång till fastigheten hela året." Skattemyndigheten gjorde sedan en beräkning av förmånsvärdet utifrån RSV:s rek avseende värdering av förmån av semesterbostad och kom fram

till att detta skulle innebära en förmån med 71 600 kr. Detta jämkades sedan till skäliga 60 000 kr. Skattemyndigheten vägrade dessutom kvittning mot uppgiven hyresbetalning då denna inte kunnat styrkas.

LR ansåg dock att det var en förutsättning för beskattning av förmån att den faktiskt åtnjuts. LR konstaterade sedan att detta endast skett under perioden juni-augusti. LR värderade sedan förmånen i enlighet med RSV:s rek avseende nämnda tid till 28 700 kr. I likhet med skattemyndigheten medgavs inte kvittning mot uppgiven hyresbetalning då denna inte kunnat styrkas.

Skattemyndigheten överklagade domen och anförde. " N. har såsom ägare till A. AB för privat bruk kunnat nyttja fastigheten." Vidare "När bolagsägaren vederlagsfritt erhåller en förmån från ett delägt bolag rubriceras detta som förtäckt utdelning. Denna skall ifrån såväl aktiebolags- som skatterättsliga principer uppskattas till marknadsvärdet och normalt beskattas i inkomstslaget kapital. När det föreligger ett anställningsförhållande mellan ägaren och bolaget skall emellertid utdelningen beskattas i inkomstslaget tjänst som lön. Av praxis framgår att beskattning skall ske med utgångspunkt från marknadsvärdet för hela den tid då förmånen kunnat utnyttjas. Avstående från att utnyttja förmånen beroende på personliga preferenser påverkar inte beräkningen av marknadsvärdet. Skattemyndigheten har värderat förmånen att fritt kunna utnyttja fastigheten för privat bruk till skäliga 60 000 kr inklusive driftkostnader. Det är uppenbart att detta värde understiger de sammanlagda kostnader som kan hänföras till fastigheten. Det får även anses uppenbart att ett rent hyresvärde på årsbasis uppgår till minst detta belopp."

KR konstaterar att "Fri eller delvis fri semesterbostad som utgått i anledning av ett anställningsförhållande är en skattepliktig förmån." Vidare "Fråga i målet är huruvida N. skall påföras förmånsvärde för hela beskattningsåret eller enbart för den tid då fastigheten faktiskt använts. Av utredning i målet framgår att N:s bolag A. AB varit ägare till fastigheten hela året samt att han ensam disponerat fritidshuset på fastigheten och att han haft möjlighet att utnyttja förmånen under hela året. Mot bakgrund härav föreligger skatteplikt för förmånen hela året. Bostadsförmånen skall som utgångspunkt motsvara nyttjanderättens marknadsvärde. Med hänsyn till svårigheterna att i förevarande fall göra en objektiv bedömning bör förmånen värderas i enlighet med RSV:s rek . Det av skattemyndigheten beräknade förmånsvärdet kan inte anses för högt."

Kommentar: RSV har i skrivelse den 13 mars 2000 med dnr 2664-00/110 redogjort för sin syn på beskattningen av vissa förmåner mm från ett fåmansföretag. Värdering ska normalt ske till marknadsvärdet. Se även 61 kap. 2 § IL. KR har ansett att marknadsvärdet ska baseras även på möjligheten att för privat bruk utnyttja en tillgång, dvs. på den sk. dispositionsrätten. Detta motsvarar det resonemang som anförts i prop. 1999/2000: 15 sid. 60.

Område: Kammarrätten

KR:s i Stockholm dom den 8 mars 2002, mål nr 5424-1999

Lån mellan bolag ansågs utgöra förtäckt utdelning

Förtäckt utdelning

Inkomsttaxering 1994 (eftertaxering), skattetillägg

SKM beslutade att genom eftertaxering höja den fysiska personen A:s inkomst i förvärvskällan kapital med 1 117 912 kr, avseende förtäckt utdelning samt att påföra skattetillägg med 40 % av skatten på detta belopp.

Beslutet motiverades bl.a. enligt följande.

Vid revision hos AB X, i vilket A och dennes bror B ägde hälften av aktierna vardera, har framkommit att AB X i omgångar har lånat ut vissa belopp till ett utomstående bolag, AB Y. Den sista betalningen om 2 232 585 kr har använts för att lösa AB Y:s lån hos banken.

A och hans bror har tillsammans med två andra delägare i AB Y tecknat borgen såsom för egen skuld för banklånet. Samband föreligger mellan den omständigheten att A och B, som enda delägare i AB X, har ett avgörande inflytande över långivningen och det förhållande att de genom sitt borgensåtagande riskerat att banken riktat sina krav mot dem. Syftet med utlåningen har därför varit att gynna ägarna. Risken för att dessa skulle bli tvungna att infria sitt borgensåtagande mot banken har varit uppenbar. SKM har bedömt att kravet på orsakssammanhang är uppfyllt. Dessutom är närheten i tiden för de olika affärshändelserna en avgörande faktor. A och hans bror har uppburit förtäckt utdelning från AB Y med sammanlagt 2 235 825 kr, vilket med hänsyn till deras aktieinnehav i AB Y fördelas lika mellan dem, dvs. med 1 117 912 kr på dem var. Vad gäller de båda andra borgensmännen har de - förutom att de saknar A och dennes brors soliditet - inte heller någon som helst möjlighet att påverka affärshändelser i AB X. SKM finner därför inte skäl till annan fördelningsgrund. SKM finner vidare att utdelningen är tillämplig för lyftning den dag banklånet lösts och därmed borgensförbindelsen inte längre behöver infrias.

SKM påförde också A skattetillägg, eftersom oriktig uppgift ansågs föreligga.

A överklagade SKM:s beslut och yrkade att hans taxering skulle sättas ned med 1 117 912 kr. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. att han inte skulle beskattas för förtäckt utdelning, eftersom han inte mottagit någon sådan. Befrielse från borgensansvar i den förevarande situationen utgör inte skattepliktig intäkt jämställd med utdelning. Syftet med utlåningen från AB X till AB Y var att undvika att banken ansökte om AB Y:s försättning i konkurs. Motivet för lånet var att man fortfarande trodde på affärsidén. Det brister i orsakssammanhanget på så sätt att det inte är A:s eventuella utnyttjande av sitt ägarinflytande i AB X som befriar honom hans borgensansvar utan AB X:s betalning av skulden till banken. Det föreligger inte någon ägaridentitet mellan borgensansvar och utdelning. Sådan identitet måste förutsätta att utdelningen kommit den skattskyldige till del eller varit tillgänglig för lyftning för att möjliggöra beskattning. Risken för att han någon gång i framtiden skulle komma att tvingas infria borgensåtagandet kan inte likställas med att halva lånebeloppet påförs honom som utdelning. Bankens säkerhet för lånet utgjordes av borgen från fyra borgensmän. Det belopp som slutligen skulle kunna komma att utgå pga. det aktuella borgensansvaret är beroende av ett antal okända faktorer, som gör det omöjligt att påstå att det avlyfta borgensansvaret utgör beskattningsbar utdelning med belopp motsvarande lånet delat med två.

Länsrätten, som biföll överklagandet delvis, anförde bl.a. följande under rubriken Domskäl

"AB Y:s ekonomiska situation var bekymmersam i slutet av februari 1993 och en konkurs var överhängande om inte lånet betalades hos .. (banken). Det förelåg således en höggradig risk för att borgensmännen skulle behöva infria sitt borgensåtagande, oavsett om detta skulle ske genom att banken krävde dem direkt eller först efter en konkurs i AB Y. Genom att AB X löste banklånet befriades A från sitt borgensåtagande. AB X:s ledning kunde vid tidpunkten för lånet inte ha väntat sig att få igen sina pengar, eftersom reversen mycket kort tid därefter såldes för en kr. Lånet är därigenom en förmögenhetsöverföring från AB X till AB Y som indirekt kommit A till godo. Enligt länsrättens bedömning föreligger en förtäckt utdelning. För ... banklånet fanns fyra borgensmän. I brist på närmare utredning från skattemyndighetens sida om borgensmännens möjligheter att betala sina borgensåtaganden gör länsrätten den bedömningen av det totala skuldbeloppet om 2 235 854 kr en fjärdedel belöper på envar bolagsman. Denna fördelning överensstämmer även med vad som skulle kunna bli följden vid utövande av regressrätt. Vad skattemyndigheten anfört föranleder ingen annan bedömning.

Länsrätten finner att A genom att inte ta upp utdelningen i sin deklaration lämnat oriktig uppgift som medför att det föreligger förutsättningar för att eftertaxera honom för ett belopp om 558 961 kr."

Länsrätten påförde vidare A skattetillägg på ett underlag av 558 961 kr, eftersom A genom att inte i sin självdeklaration lämna uppgift om

utdelningen ansågs ha lämnat en oriktig uppgift..

A överklagade LR:s dom och yrkade att han inte beskattas för förtäckt utdelning och att skattetillägget skulle undanröjas. Han anförde bl.a. följande. För att en förtäckt utdelning ska föreligga torde det krävas enligt rättsfallet RÅ 1982 1:63 att det är fråga om en utbetalning till delägarna. I det aktuella målet har delägarna i AB X inte kommit i åtnjutande av några medel. Endast den omständigheten att de blivit befriade från ett borgensåtagande kan inte utgöra förtäckt utdelning. Det har inte skett någon förmögenhetsökning hos delägarna eftersom några medel inte kommit dem tillhanda. Det som framkommit i målet är endast att A befriats från ett borgensansvar men inte att han i realiteten sluppit betala ett visst angivet belopp.

Beträffande påfört skattetillägg hävdade A att det svenska skattetillägget strider mot oskuldspresumtionen i Europakonventionen. Det har inte visats att uppgifterna lämnats uppsåtligt eller av vårdslöshet. I vart fall står påfört skattetillägg inte i rimlig proportion till den förseelse som han gjort sig skyldig till och strider därför mot den s.k. proportionalitetsprincipen. A hävdade i första hand att skattetillägg inte ska påföras och i andra hand reduceras till en proportionerlig nivå.

KR avslog överklagandet och angav följande

"DOMSKÄL

Kammarrätten ansluter sig till länsrättens slutsats att grund för eftertaxering föreligger.

Vad som anförts i kammarrätten och vad som i övrigt förekommit i målet avseende förtäckt utdelning utgör inte skäl för ändring av länsrättens dom.

Kammarrätten finner i likhet med länsrätten att det föreligger förutsättningar att påföra skattetillägg.

Regeringsrätten har i rättsfallet RÅ 2000 ref. 66 funnit att taxeringslagens bestämmelser om skattetillägg omfattas av artikel 6 i Europakonventionen men att bestämmelserna inte är oförenliga med de krav som uppställs i artikeln. Mot bakgrund av de bedömningar som gjorts i rättsfallet finner kammarrätten att de invändningar som A gjort i målet med hänvisning till artikel 6 i Europakonventionen inte föranleder att det skattetillägg som påförts bolaget skall undanröjas. Som länsrätten funnit är omständigheterna inte heller sådana att det enligt 5 kap. 6 § TL finns grund för eftergift av skattetillägg.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet."

En domare var skiljaktig och anförde följande:

"För eftertaxering krävs att skattemyndigheten visar att den skattskyldige lämnat oriktig uppgift. Visserligen har AB X lämnat AB Y ett lån som medfört att A och B befriats från risken att krav kunde komma att riktas mot dem i egenskap av borgensmän. Att AB X lämnat AB Y det ifrågavarande lånet innebär emellertid inte att A och B därigenom personligen kan anses ha fått ut viss egendom från bolaget, vilket skulle kunna utgöra grund för utdelningsbeskattning. Vid denna bedömning beaktar jag även att A och B endast var två av fyra solidariskt ansvariga borgensmän och att skattemyndigheten inte heller kan anses ha visat till vilka belopp eller vem av dem som befriats från borgensansvar. Med hänsyn härtill skall länsrättens dom ändras och av skattemyndigheten påförd beskattning av kapital samt skattetillägg för A och B undanröjas."

Domen överklagas inte av RSV.

Område: Kammarrätten

KR:s i Jönköping dom den 13 februari 2002, mål nr 2784-2786-1999

Utdelning eller ränta från utländskt bolag. Genomsyn

Avkastningen på en investering i ett irländskt bolag har betraktats inte som utdelning på aktier utan som ränta på lån.

Eftertaxering för 1991-1993 jämte skattetillägg

Bakgrund

AB X förvärvade år 1990 aktier för 95 milj. kr och med ett röstetal av 25 procent i ett irländskt limited bolag, Ltd Y. Köpet finansierades genom ett lån och aktierna pantförskrevs som säkerhet för lånet. Både köp och lån skedde i svensk valuta. Resterande aktier i Ltd Y ägdes av Ltd Z. De utländska bolagen bedrev finansiell verksamhet. Lånet löpte med en avtalad ränta om 16 procent. Enligt Ltd Y:s utdelningspolicy uppgick förväntad avkastning till lägst 12,9 procent årligen under tre år. I samband med aktieförvärvet garanterade Ltd Z att återköpa aktierna under vissa villkor. Om faktisk utdelning understeg förväntad utdelning skulle AB X kompenseras vid återköpet. Vidare förband sig AB X att efter begäran utse Ltd Z som ombud att delta och rösta vid möten avseende finansieringsfrågor.

SKM fann att hela transaktionskedjan ingick i ett "upplägg" med garantier, eliminerande av risker, avsärande av rättigheter m.m. som normalt inte

förekommer vid aktieäggande och beskattade AB X för avkastningen såsom ränteinkomst.

AB X överklagade och LR i Jönköpings län biföll överklagandet med bl.a. följande motivering:

I förevarande fall anser länsrätten att man inte bara kan se på det penningflöde som går från Ltd Y till bolaget (inkl. de 95 milj. kr som bolaget lämnade till Ltd Y). Man måste här också vid den rättsliga definieringen ta hänsyn till att bolaget t.ex. faktiskt erhållit aktier och att dessa sedan pantsatts och godtagits för det lån som bolaget tecknat, legaliteten i förfarandet samt bolagets och Ltd Y:s oberoende ställning. Mot bakgrund av det anförda kan länsrätten inte finna att skattemyndigheten styrkt att en omrubricering bör ske på förevarande sätt. -- Regeringsrätten har uttryckt en restriktiv inställning vad gäller tillämpning av genomsyn. Härtill är att märka att det i förevarande mål är fråga om eftertaxeringar. Trots den mängd omständigheter skattemyndigheten anført till stöd för sin bedömning, kan länsrätten inte finna att skattemyndigheten styrkt att utdelningen skatterättslig skall bedömas som ränta.

SKM överklagade och framhöll: Lånet har erhållits med aktierna i Ltd Y som säkerhet, vilket indikerar att gäldförhållandet redan från början var avsett att upphöra i samma stund som aktieinnehavet i Ltd Y upphörde. Med hänsyn härtill, till att avyttring inte fritt kunde ske till någon utomstående, till den garanterade återbetalningen av det tillskjutna kapitalet och till att den löpande avkastningen skulle upphöra efter tre år, kan det på goda grunder hävdas att avsikten aldrig var att engagemanget i Ltd Z-koncernen skulle pågå längre än under högst tre år. Förvärvet av aktierna i Ltd Y saknar helt samband med AB X:s verksamhet, vilket bekräftas av att AB X i praktiken avsäger sig allt väsentligt inflytande i Ltd Y som annars följer av röstetalet. Förvärvet av aktierna i Ltd Y är således uppenbarligen inte affärsmässigt betingat. Engagemanget i Ltd Z-koncernen kan inte betecknas som något annat än en upplåning i bank med vidareutlåning till Ltd Z-koncernen och med återbetalning inom tre år. Genom nämnda avtal har AB X vidare försäkrat sig om en på förhand bestämd årlig avkastning på 12,9 procent beräknad på det investerade kapitalet, försäkrat sig om löpande utbetalningar av denna avkastning fyra gånger per år vid på förhand bestämda dagar, försäkrat sig om att kunna säga upp avtalen om ny lagstiftning eller andra omständigheter utanför AB X:s kontroll inträffar som skulle medföra att utfallet efter skatt blev mindre än förväntat samt försäkrat sig om att svensk valuta gäller vid samtliga betalningar. Eftersom även upplåningen har skett i svensk valuta har AB X garderat sig mot att valutarisker skulle kunna äventyra den på förhand bestämda avkastningen. Genom den fullständiga förutsebarhet som AB X har försäkrat sig om genom avtalen med Ltd Y och Ltd Z är det uppenbart rätteligen fråga om lån och ränta. -- AB X har inte haft ens en teoretisk möjlighet att, vid sidan av skatteeffekten, erhålla ett positivt ekonomiskt utfall av de vidtagna transaktionerna (jfr RÅ 1994 ref. 52 I-II och RÅ 1994 not. 486-487 där Regeringsrätten godtog ett skatteupplägg synbarligen

endast på grund av att den skattskyldige haft visst ekonomiskt utbyte av transaktionerna och med hänsyn till att det fanns ett reellt - om än begränsat - risktagande). I det nu aktuella fallet har det endast varit fråga om en rundgång av upplånade pengar som för AB X:s del inneburit ekonomiskt underskott, vilket också varit förutsett och avsett från början (jfr RÅ 1993 ref. 86).

AB X bestred SKM:s talan, åberopade RÅ 1994 ref. 56 och RÅ 1989 ref. 62 och anförde bl.a. att det inte rört sig om artificiella transaktioner och att avsikten att tillskjuta aktiekapital klart framgick av de civilrättsligt oantastliga rättshandlingarna. Några absoluta garantier för ett helt riskfritt förfarande förelåg inte men bolaget gjorde vad man kunde för att minimera riskerna vid investeringen. Den omständigheten att aktierna kunde återlösas innebar inte att insatt aktiekapital kan jämföras med lånekapital. Den affärsmässiga bakgrunden till investeringen var att bolaget vid tiden för investeringen befann sig i ett mycket expansivt skede med tillverkande dotterbolag i England, Frankrike, Tyskland, Schweiz och USA.

KR upphävde LR:s dom och fastställde SKM:s beslut i överklagade delar. KR uttalade bl.a.: Kammarrätten finner, i likhet med länsrätten att det saknas skäl att civilrättsligt fränkänna avtalen mellan AB X och Ltd Y respektive Ltd Z deras formella innebörd. Nämnda rättshandlingar bör således läggas till grund för bedömningen i målen såvida det inte kan anses föreligga omständigheter, som klart visar att den skatterättsliga innebörden är en helt annan än rättshandlingarnas formella innebörd (genomsyn). Detta gäller inte bara i fråga om en enskild rättshandling, utan kan också innebära en gemensam bedömning av flera rättshandlingar (jfr RÅ 1990 ref. 115). -- Utredningen i målen ger vid handen att ifrågavarande transaktioner har inneburit en på förhand bestämd förlustaffär för AB X och att det avgörande skälet för affärens genomförande har varit att uppnå skattemässiga fördelar. Att det huvudsakliga skälet har varit att uppnå skattefördelar är dock inte tillräckligt för att tillämpa genomsyn på det aktuella förfarandet, utan hänsyn skall även tas till övriga ekonomiska konsekvenser som avtalen kan ha haft för AB X, vid sidan av de rent skattemässiga effekterna (jfr RÅ 1994 ref. 52). -- Av handlingarna i målen framgår bl.a. att verksamheten i AB X inte har haft något samband med verksamheten i Ltd Y, att AB X - trots ett aktieinnehav motsvarande 25 procent av röstandelarna i Ltd Y, - genom avtal har av sagt sig ett väsentligt inflytande i Ltd Y, samt att engagemanget i nämnda bolag skulle pågå som längst under tre år. Det framgår vidare att AB X avslutade sitt engagemang innan de tre åren löpt ut. Engagemanget har således varit kortvarigt och några ytterligare investeringar i Ltd Z-koncernen eller i Irland överhuvudtaget, synes inte ha varit aktuella efter ifrågavarande affär. Med hänsyn till en längsta avtalstid om tre år, synes inte heller avsikten från början ha varit ett långsiktigt engagemang från AB X:s sida. Med beaktande härav och vad som i övrigt framkommit i målen, framstår det som AB X har anfört som skäl för sitt engagemang i Ltd Z-koncernen, nämligen att på sikt förlägga sin

produktion till Irland, som mindre trovärdigt. -- Mot bakgrund av det ovan anförda finner kammarrätten att AB X:s avsikt med investeringen i Ltd Z-koncernen sannolikt inte har varit att uppnå några andra positiva ekonomiska konsekvenser än den skattemässiga effekten. Vid en eftersyn kan man konstatera att engagemanget i Ltd Z-koncernen inte heller synes ha medfört några ekonomiska konsekvenser för AB X efter det att samarbetet avslutades under 1992. Ifrågavarande investering kan således inte anses affärsmässigt motiverad. Med hänsyn bl.a. till den avtalade återköpsgarantin kan AB X inte heller anses ha tagit någon - med aktieinvesteringar förenad - verklig risk genom de ingångna avtalen. Mot bakgrund av det anförda och vad som i övrigt förekommit i målen finner kammarrätten, vid en samlad bedömning, att det kapital som AB X har investerat i Ltd Y skall betraktas som ett lån, i följd varav de som utdelning betecknade beloppen från Ltd Y, skatterättsligt skall anses utgöra ränteinkomst för AB X.

Kommentar: I Irland infördes ursprungligen en lindring vid beskattningen för viss industriell verksamhet i syfte att stimulera landets ekonomi och skapa arbetstillfällen. I det svensk-irländska skatteavtalet finns matching-exemptregler som är avsedda att främja utvecklingen i Irland. Från 1987 kom även finansiell verksamhet att omfattas av de irländska interna förmånliga skattereglerna. Som förutsättning gäller att verksamheten är inriktad på internationella finanstransaktioner som endast riktar sig mot i Irland icke bosatta personer och icke hemmahörande bolag, s.k. offshore-verksamhet. Det är svensk avtalspolicy att sådan verksamhet normalt sett inte ska omfattas av och därmed förmånsbehandlas genom skatteavtal. Såväl inom EU som OECD pågår också ett intensivt arbete med att söka förmå stater att avveckla regimer som innebär skadlig skattekonkurrens.

Vissa svenska företag har i stor skala utnyttjat de irländska skattereglerna på ett sätt som, från svensk sida, inte varit avsett. Av detta skäl har skatteavtalet mellan staterna numera ändrats så att utdelning från ett irländskt bolag som bedriver finansiell verksamhet normalt ska beskattas hos mottagare i Sverige. Efter ett särskilt ansökningsförfarande kan de behöriga myndigheterna i enskilda fall träffa en ömsesidig överenskommelse om skattefrihet för utdelning. Ett minimikrav för utdelningsskattefrihet är att verksamheten är affärsmässigt betingad för det svenska ägarbolaget, även bortsett från erhållna skatteförmåner.

Nu refererade mål har ingått i en serie liknande fall som SKM på flera håll drivit och som rört investeringar i Irland vid tiden före ändringen i skatteavtalet.

Område: Kammarrätten

KR:s i Sundsvall dom den 4 september 2000, mål nr 465-2000

Allmän nyhetstidning

Fråga om trycksak (TV-magasinet), som producerats gemensamt av ett antal tidningar och som medföljer dessa tidningar, i reklamskattehänseende är att anse som en del av tidningarna eller som en bilaga.

Punktskatt - reklamskatt

Skattemyndigheten beslutade att påföra bolaget reklamskatt med 11 procent för annonsintäkterna för trycksaken TV-magasinet.

Bolaget överklagade beslutet och anförde i huvudsak följande. Bolaget producerar TV-magasinet på uppdrag av 18 tidningar. Avtalet med respektive tidning löper i allmänhet på tre år. Varje tidning marknadsför TV-magasinet som sin egen produkt. Tidningarna genomför reklamkampanjer där TV-magasinet presenteras som tidningens egen produkt. TV-magasinet distribueras som bilaga i tidningens hela upplaga. TV-magasinet behandlas överhuvudtaget som en del av huvudtidningen. Avgörande för om en publikation ska anses som en del av en allmän nyhetstidning eller ej bör vara vilken typ av information som lämnas i den publikationen och hur denna information presenteras.

Skattemyndigheten som omprövade men inte ändrade sitt beslut anförde i huvudsak följande. Avgörande för vilken skattesats som ska tillämpas för annonser i en trycksak som samdistribueras med en dagstidning är om trycksaken kan anses som en bilaga till eller som en del av dagstidningen. Med bilaga förstås i princip varje separat trycksak som inhäftad eller lös distribueras med en publikation och som inte utgör en del av publikationen. För att en trycksak ska anses som en del (sektion) av en publikation bör den ha framställts av huvudpublikationens utgivare eller på dennes uppdrag. Dessutom bör trycksaken på väl synlig plats på första sidan vara försedd med uppgift om huvudpublikationens namn och utgivningsdag som markerar sambandet med huvudpublikationen eller ingå i huvudpublikationens paginering och i övrigt vara utformad på ett sådant sätt att det framgår att publikationen ingår i huvudpublikationen. Trots att ansvarig utgivare är ett bolag som ägs av dagstidningarna kan publikationen inte anses som en del av de dagstidningar med vilka den distribueras.

Länsrätten gör följande bedömning.

Av prop. 1972:58 sid. 38 framgår att tidning eller annan publikation kan ges ut i två eller flera delar utan att det därför är fråga om huvudtrycksak och bilaga. Sådana delar bör betraktas som en publikation.

Ställning måste härefter tas till vad som erfordras av en trycksak för att

den ska anses utgöra del av en tidning. Förarbetena ger inte något klart svar i frågan. Länsrätten anser att om det inte ens går att på trycksaken utläsa sambandet mellan tidningen och trycksaken så kan man enligt allmänt språkbruk inte beteckna trycksaken som en del av tidningen utan trycksaken måste istället ses som en bilaga till tidningen. Denna slutsats förstärks av det faktum att trycksaken har en helt annan utformning än de dagstidningar den samdistribueras med. Det är dessutom ostridigt att TV-magasinet med exakt samma text och utförande distribueras med ytterligare 17 dagstidningar. Att utgivaren av trycksaken framställt trycksaken på tidningens uppdrag och att trycksaken marknadsförs som en del av tidningen kan inte medföra annan bedömning. Överklagandet kan således inte bifallas.

Länsrätten avslog överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan i kammarrätten.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten fastställde länsrättens dom.

Kommentar: Bolaget har överklagat kammarrättens dom. Regeringsrätten har meddelat prövningstillstånd den 23 januari 2002, Regeringsrättens mål nr 6688-2000.

Område: Skatterättsnämnden

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 mars 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 6 februari 2002

Emission genom dotterbolag

Utdelningsbeskattning ska inte ske då ett moderbolag säljer ett optionslån till sitt dotterbolag som sedan överlåter de erhållna optionsrätterna exklusive skuldebrev till aktieägarna i moderbolaget. Schablonmetoden får inte tillämpas på teckningsrätter. En teckningsrätt som förfallit har ansetts avyttrad.

Inkomsttaxeringarna 2002-2004

Sökanden, en fysisk person, äger aktier i MB, vars aktier är

marknadsnoterade. I ansökan redovisas följande emissionsförfarande från MB:s sida.

MB beslutar på bolagsstämman i maj 2001 om en till aktieägarna ställd kontant nyemission med teckningstid i juni 2001. MB utfärdar teckningsrätter, vilka blir föremål för handel.

Samtidigt härmed emitterar MB till ett helägt dotterbolag (DB) ett lån förenat med avskiljbara optionsrätter till nyteckning av aktier i MB, teckningsoptioner, i juni 2002. DB avskiljer teckningsoptionerna. Genom DB:s försorg överförs teckningsoptionerna utan särskilt vederlag till dem som tecknar aktier i MB i juni 2001. Även teckningsoptionerna blir föremål för handel.

FRÅGOR

1. Medför erhållandet av teckningsrätter i emissionen att sökanden skall inkomstbeskattas? Om ja, hur skall den skattepliktiga inkomsten beräknas?
2. Hur skall beskattning ske om teckningsrätter avyttras i marknaden?
3. Hur skall omkostnadsbeloppet för sålda teckningsrätter fastställas?
4. Får schablonmetoden tillämpas vid avyttring av teckningsrätterna, förutsatt att dessa är marknadsnoterade enligt 48 kap. 15 § IL?
5. Om en teckningsrätt förfaller utan att utnyttjas, får eventuellt omkostnadsbelopp då dras av som kapitalförlust?
6. Om sökanden utnyttjar teckningsrätter som erhållits i emissionen för nyteckning av aktier och därmed erhåller optionsrätter, medför detta någon beskattning för sökanden? Om ja, hur skall den skattepliktiga inkomsten beräknas?
7. Om sökanden utnyttjar optionsrätter för att teckna nya aktier, medför detta någon beskattning för sökanden? Om ja, hur skall den skattepliktiga inkomsten beräknas.
8. Hur skall omkostnadsbeloppet beräknas för de aktier som nytecknas genom utnyttjande av erhållna teckningsrätter respektive optionsrätter?
9. Vad är sökandens anskaffningsvärde vid försäljning av optionsrätter som erhållits i emissionen?
10. På vilket sätt förändras svaren på frågorna ovan om sökanden endast erhållit teckningsrätter genom förvärv på marknaden?

11. Skall sökandens samtliga teckningsrätter vara av samma slag och sort vid tillämpning av genomsnittsmetoden vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust? Som förutsättning för frågan gäller att sökanden dels erhåller 80 teckningsrätter på grund av sitt aktieinnehav i MB, dels förvärvar ytterligare 50 teckningsrätter på marknaden och sedan avyttrar 50 teckningsrätter.

12. Om nej, äger sökanden själv välja om avyttringen skall anses avse sådana teckningsrätter som han erhållit på grund av sitt aktieinnehav i MB eller sådana teckningsrätter som han förvärvat på marknaden?

13. Får sökanden tillämpa den så kallade schablonmetoden vid beräkning av kapitalvinst avseende samtliga eller några avyttrade teckningsrätter förutsatt att dessa är marknadsnoterade? Som förutsättning för frågan gäller att sökanden dels erhåller 80 teckningsrätter på grund av sitt aktieinnehav i MB, dels förvärvar ytterligare 50 teckningsrätter på marknaden och sedan avyttrar 60 teckningsrätter.

14. Om fråga 13 besvaras på så sätt att sökanden får tillämpa schablonmetoden för några teckningsrätter, äger sökanden då själv välja hur många av de avyttrade teckningsrätterna som erhållits på grund av aktieinnehavet i MB respektive hur många teckningsrätter som förvärvats på marknaden under de förutsättningar som anges i fråga 13?

FÖRHANDBESKED

Sökanden skall inte i något fall inkomstbeskattas för förvärv av teckningsrätter och teckningsoptioner. Teckningsrätterna och teckningsoptionerna skall behandlas som sådana teckningsrätter och optioner som avses i 44 kap. 4, 10, 12 och 20 §§ samt 48 kap. 2, 7, 13 och 15 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

MOTIVERING

Regeringsrätten har i dom den 21 november 2001, mål nr 377-2001, i inkomstskattehänseende jämställt ett helägt dotterbolags externa avyttring av konvertibla skuldebrev, som det förvärvat vid moderbolagets emission, med en moderbolagets "direktemission" till "marknaden". Med hänsyn härtill och till att sökanden förvärvar teckningsoptioner som en följd av att han tecknar aktier i MB finner nämnden att sökandens förvärv av teckningsoptioner skall ses som ett led i MB:s kapitalanskaffning. Teckningsrätterna och teckningsoptionerna skall därför behandlas likartat vid sökandens inkomstbeskattning. Detta innebär bland annat att sökanden inte i något fall skall utdelningsbeskattas för att han förvärvar teckningsrätter

och teckningsoptioner, att de skall anses anskaffade utan utgift om de grundas på aktieinnehav i MB (både sedan tidigare innehavda aktier och nytecknade aktier), att den s.k. schablonmetoden i 48 kap. 15 § IL inte är tillämplig på teckningsrätterna och teckningsoptionerna, att ett utnyttjande av teckningsrätterna och teckningsoptionerna för teckning av aktier inte föranleder inkomstbeskattning och att vid förvärv av teckningsrätter och teckningsoptioner på marknaden anskaffningsutgiften för dem får dras av om tiden för utnyttjande löper ut utan att de utnyttjas för förvärv av aktier.

Kommentar: RSV har följande uppfattning.

Fråga 1: Erhållandet av teckningsrätter utgör för aktieägare inte en skattepliktig intäkt. I den mån aktier får tecknas för ett pris som understiger deras marknadsvärde kommer värdet på aktieägarens övriga aktier att minska i motsvarande mån. Någon kapitalöverföring från bolaget till aktieägaren uppkommer således inte.

Fråga 2: Avyttringen kapitalvinstbeskattas (44 kap. 3 § IL).

Fråga 3: Anskaffningsutgiften är 0 kr (48 kap 13 § 1 st. IL).

Fråga 4: Schablonmetoden är inte tillämplig för teckningsrätter (48 kap. 15 § IL). Enligt lagtextens ordalydelse får metoden inte tillämpas för terminer och optioner och inte heller sådana teckningsrätter som grundas på aktieinnehav i bolaget.

Fråga 5: Förfall utgör inte avyttring i sig enligt 44 kap. 3 § IL eftersom ingen ersättning erhålls. Teckningsrätter kan inte självklart anses innefattas av definitionen på optioner i 44 kap. 12 § IL. Av prop. 1999/2000:2, del 2, s 520, framgår emellertid att teckningsoptioner i allmänhet bör ses som köpoptioner. Man använder också ordet förvärva i stället för köpa i definitionen av optioner. En teckningsrätt är visserligen ett värdepapper för sig, men till sin karaktär är det en kort teckningsoption, utgiven av bolaget normalt till aktieägarna. Ovannämnda förarbetsuttalande och lämplighetsskäl talar därför för att hävda att bestämmelsen i 44 kap. 4 § p. 4 IL är tillämplig och att förfall anses som avyttring av teckningsrätten. Avdrag för anskaffningsutgift för köpt teckningsrätt kan då erhållas. (Övriga anses förvärvade för 0 kr, se fråga 3, och förlust uppkommer inte.)

Fråga 6: SRN har motiverat sitt ställningstagande med att RR ansett att emission genom ett dotterbolag är skattefri. Någon likhet mellan beskattningen av bolagen och av aktieägarna vid emissioner har emellertid inte funnits. Emission är skattefri medan förvärv och försäljning av de emitterade värdepapperna kapitalvinstbeskattas. RSV:s uppfattning är i stället den att det avgörande är om någon förmögenhetsöverföring skett från moderbolaget till aktieägarna, dvs.

om emissionen gått direkt till aktieägarna eller civilrättsligt gått till en annan person först och sedan till aktieägarna. En förmögenhetsöverföring till denna andra juridiska person har då inträffat, följt av en återföring av värdet till aktieägarna. Eftersom optionsrätterna inte kommer direkt från MB utan från en annan juridisk person bör erhållna optionsrätters marknadsvärde beskattas som utdelning hos aktieägarna. Att denna andra juridiska person är ett dotterbolag bör inte göra någon skillnad. Problem skulle i annat fall uppkomma om dotterbolaget inte var helägt utan värdet av varje optionsrätt skulle proportioneras efter ägarandelarna i dotterbolaget på en skattepliktig och en skattefri del.

Fråga 7: Utnyttjande av optionsrätter för förvärv av aktier utgör inte en avyttring i sig enligt 44 kap. 3 § IL och utlöser inte kapitalvinstbeskattning. I 44 kap. 10 § IL finns dessutom en uttrycklig bestämmelse med denna innebörd.

Fråga 8: Emissionspriset för aktierna utgör anskaffningsutgift för de aktier som förvärvats genom teckningsrätt. Emissionspriset jämte marknadsvärdet på optionsrätterna vid förvärvet utgör anskaffningsutgift för de aktier som förvärvats genom optionsrätt. Se 44 kap. 20 § IL. (Jfr fråga 6 om utdelningsbeskattning av aktieägarnas förvärv.)

Fråga 9: Anskaffningsutgiften för optionsrätterna är deras marknadsvärde vid förvärvet från dotterbolaget (jfr fråga 6 om utdelningsbeskattning av aktieägarnas förvärv).

Fråga 10: Omkostnadsbeloppet kommer att utgöras av erlagd ersättning vid köpet av teckningsrätter (fråga 3). Eftersom teckningsrätterna ursprungligen grundar sig på aktieinnehav i bolaget är schablonmetoden inte tillämplig. Detta gäller även för det fall att teckningsrätten köpts på allmänna marknaden (fråga 4). RSV:s inställning är den att teckningsrätterna ska ses som optioner då de har samma prisbild inkluderande den s.k. hävstångseffekten. En liten värdehöjning av den underliggande aktien leder till en stor värdehöjning på teckningsrätten. Detta motiverar att schablonmetoden inte ska anses tillämplig. Till anskaffningsutgiften för aktierna ska läggas erlagd ersättning vid köp av teckningsrätter (fråga 8). I övrigt förändras inte svaret på de tidigare ställda frågorna.

Fråga 11: Samtliga teckningsrätter får anses vara av samma slag och sort. (Fråga 12 förfaller därmed.) Eftersom schablonmetoden inte bör användas är samma skatteregler tillämpliga på dem. Då de kommer från samma emission och har samma villkor bör de ingå i samma genomsnittsberäkning.

Fråga 13: Schablonmetoden är inte tillämplig på vare sig

teckningsrätter eller optionsrätter (48 kap. 15 § IL). Fråga 14 förfaller därmed.

RSV överklagar frågorna 5, 6, 8, 9, 10 (vad avser fråga 4), 11 och 13.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 mars 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om gästhem, beläget i omedelbar anslutning till tempel, ska indelas som specialbyggnad (ecklesiastikbyggnad) eller som hyreshus.

RR målnr 4064-1999

Klagande: RSV

Lagrum: 2 kap. 2 och 3 §§ FTL

Saken: Fråga dels om byggnad som används för både kommunikations- och kontorsändamål ska indelas som specialbyggnad eller hyreshus, dels om hur byggnad under uppförande ska indelas.

RR målnr 7438--7441-1998, KRNS 3691--3694-1994

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 1 kap. 6 § samt 2 kap. 2 och 3 §§ FTL

Saken: På grund av samordning av pensionsförmåner från Finland och Sverige har avdrag skett från retroaktivt utbetalade förmåner från Finland. Fråga om hur det avdragna beloppet ska hanteras i skattehänseende.

RR målnr 8623-1999 och 5733--5734-2000, KRNS 9550-1998 och 1428--1429-1999 samt RR 5055-2000, KRNG 4958-1999,

Klagande: RSV och den skattskyldige

Lagrum: 32 § 1 mom. första stycket b) KL, 2 § nordiska avtalet, förordningen (1993:1529) om tillämpning av en nordisk konvention den 15 juni 1992 om social trygghet

Saken: Fråga om oriktig uppgift föreligger när motstridiga uppgifter om s.k. förbjudet lån lämnats i självdeklaration.

RR målnr 2409-2001, KRSU 1691-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 § TL

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 11 september 2002, mål nr 746-2002](#)
Fysiska personers avyttring av en rättighet till eget aktiebolag. Beskattning av fysiska person när de säljer en rättighet till ett av dem ägt aktiebolag i vilket rättigheten använts
- [KR:s i Stockholm dom den 28 juni 2002, mål nr 6145--6148-2001](#)
Uttagsbeskattning av ett kommunägt aktiebolag
- [SRN:s förhandsbesked den 18 september 2002](#)
Arv fastigheter (lager). 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
- [SRN:s förhandsbesked den 17 september 2002](#)
Beskattning av koncerngoodwill vid fusion. Vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning. Uppskrivning av aktier i dotterdotterbolagen i samband med fusionen leder heller inte till några skattemässiga konsekvenser
- [SRN:s förhandsbesked den 17 september 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. inkråmgoodwill
- [SRN:s förhandsbesked den 14 juni 2002](#)
Avdrag för egna aktier till anställda. Säkringsavtal. Tillskott till dotterbolag. Ett bolag som emitterat och återköpt aktier och sedan överlätit dem till anställda har medgetts avdrag med ett belopp motsvarande marknadsvärdet på aktierna vid överlåtelsen. Även ett dotterbolag som överlätit aktier i moderbolaget har medgetts sådant avdrag. Ett säkringsavtal som ingåtts med utomstående och som avser värdeförändringar på bolagets aktier har beskattats. Kapitalreglerna har tillämpats. Ett motsvarande avtal med ett dotterbolag har också beskattats men enligt bokföringsmässiga grunder
- [SRN:s förhandsbesked den 17 september 2002](#)

Uppskovsavdrag vid byte av bostad när ersättningsbostaden förvärvas genom s.k. partiell bodelning. SRN har funnit att den omständigheten att den skattskyldige förvärvar del av fastighet genom bodelning i sig inte utgör hinder mot uppskovsavdrag enligt reglerna i 47 kap. IL

- [SRN:s förhandsbesked den 6 september 2002](#)
Väsentlig anknytning. Väsentlig anknytning till Sverige pga. att de två barnen som sökande har gemensam vårdnad om kommer att bo kvar i Sverige med fd. sambon samt sökandes fortsatta innehav av fastigheten med det ekonomiska ansvaret för verksamheten som drivs på fastigheten i Sverige
- [SRN:s förhandsbesked den 6 september 2002](#)
Väsentlig anknytning. Med hänsyn till de kontakter sökande planerar att ha med sitt femåriga barn efter utflyttningen får barnet anses anknyta sökande till Sverige så att sökande får väsentlig anknytning hit
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 september 2002.*

RR:s dom den 11 september 2002, mål nr 746-2002

Fysiska personers avyttring av en rättighet till eget aktiebolag

Beskattning av fysiska person när de säljer en rättighet till ett av dem ägt aktiebolag i vilket rättigheten använts

Inkomstskatt taxeringsåren 2002-2004

AB A ägs av de fysiska personerna X och Y, som är anställda och styrelseledamöter i bolaget. X äger sedan 1980-talet en [rättighet]. Denna ägde han tidigare tillsammans med en kompanjon tillsammans med vilken han också bildade AB A som bedrev verksamhet. Under 1996 ersattes kompanjonen som delägare av [rättigheten] och bolaget av Y. I och med dennes inträde i verksamheten ändrades inriktningen på verksamheten på visst sätt. X och Y avser att sälja [rättigheten] till bolaget för dess marknadsvärde. Frågan i målet gäller i vilket inkomstslag ersättningen för rättigheten ska tas upp.

SRN fann att avyttringen skulle beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet. (SRN:s motivering har återgetts i rättsfallsprotokoll nr 4 2002).

RSV yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas. X och Y yrkade att RR, med ändring av förhandsbeskedet, skulle fastställa att en avyttring av [rättigheten] skulle beskattas som en kapitalvinst i inkomstslaget kapital.

Regeringsrätten gjorde följande bedömning.

"[Rättigheten] ägs av X och Y. [Rättigheten] synes ha upplåtits till AB A, dock utan att något skriftligt avtal om detta finns och utan att någon ersättning utgått. X och Y äger vardera hälften av aktierna i bolaget och är båda verksamma i detta.

Syftet med anskaffandet av [rättigheten] har uppenbarligen varit att de [n] skulle användas i en näringsverksamhet. Detta syfte har inte förändrats i och med Y:s inträde i verksamheten, då denna i samband därmed breddades och utvecklades.

En nödvändig förutsättning för att bolaget skall kunna bedriva sin verksamhet är att det finns [en rättighet] för Samtidigt har X och Y ett starkt intresse av att [rättigheten] utnyttjas för sitt ändamål. [Rättigheten] innefattar det ekonomiska värdet av den [verksamhet] som X och Y bedriver genom sitt aktiebolag och [rättigheten] får i allt väsentligt ett sådant värde endast om de[n] används i en näringsverksamhet på sätt som skett.

Med hänsyn till de ovan nämnda omständigheterna finner Regeringsrätten att ersättningen vid försäljningen av [rättigheten] skall tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet."

Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Kammarrätten

KR:s i Stockholm dom den 28 juni 2002, mål nr 6145--6148-2001

Uttagsbeskattning av ett kommunägt aktiebolag

X AB ägdes ursprungligen i sin helhet av en kommun. År 1994 överlät kommunen 91 procent av aktierna till ett annat av kommunen helägt aktiebolag, Y AB. Tillsammans med ytterligare kommunala bolag ingick X AB härfter i en koncern med Y AB som moderbolag och de andra bolagen som systerbolag. Verksamheten i X AB, som bestod i upphandling och leverans av kollektivtrafik, gick under de aktuella åren med underskott. Underskottet täcktes genom att kommunen lämnade aktieägartillskott till Y AB som i sin tur lämnade en del av tillskottet vidare till X AB som koncernbidrag, d.v.s. med avdragsrätt för givaren och skatteplikt för mottagaren. X AB kvittade sedan underskottet av sin verksamhet mot koncernbidraget.

Skattemyndigheten uttagsbeskattade X AB eftersom kommunen inte ansågs ha erlagt marknadsmässig ersättning till bolaget för de tjänster som bolaget tillhandahållit kommuninvånarna. Det förelåg ett uppdragsavtal mellan kommunen och X AB. Enligt skattemyndigheten hade kommunen inte utbetalat den ersättning för uppdragets fullgörande som bolaget borde ha erhållit. Verksamheten hade, enligt myndigheten, bedrivits på villkor som inte skulle ha accepterats mellan sinsemellan oberoende parter.

Länsrätten uttagsbeskattade bolaget och anförde sammanfattningsvis följande. Det belopp som kommunen utlovat men inte erlagt till bolaget utgjorde ersättning som kommunen borde ha utbetalat till X AB för att detta bolag svarat för upphandling och leverans av kollektivtrafik som åvilat kommunen. Det förhållandet att X AB inte krävt att få det avtalade beloppet skulle inte ha accepterats av oberoende parter. Genom att X AB underlåtit att tillförsäkra sig ersättning från kommunen för de tjänster som tillhandahållits kommuninvånarna föreligger förutsättning för uttagsbeskattning enligt 22 § kommunalskattelagen.

Bolaget överklagade och kammarrätten fann att det saknades förutsättning att uttagsbeskatta X AB på sätt som skattemyndigheten och länsrätten gjort. Enligt kammarrätten hade kommunen inte gjort något uttag av tjänst ur bolaget på så sätt som avses i bestämmelserna om uttagsbeskattning. Kommunen hade inte heller genom det aktuella förfarandet på något annat sätt disponerat några ekonomiska värden i bolaget så att ett uttag kan anses ha förekommit.

Kommentar:

Samma dag meddelade Kammarrätten i Stockholm ytterligare domar, med motsvarande utgång, rörande i huvudsak samma fråga avseende andra kommunala bolag i samma koncern (mål nr 4419 - - 4420-2000,

8453 - - 8455-2000 samt 8458 - - 8460-2000).

RSV har överklagat den ovan återgivna domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 september 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 18 september 2002

Arv fastigheter (lager)

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.

Taxeringsår: 2003 - 2005

I 27 kap. 18 § IL regleras bl.a. förvärv av fastigheter genom arv. Av lagtexten framgår, att om någon genom arv förvärvar fastigheter som varit lagertillgångar i byggnadsrörelse hos den döde så behåller fastigheterna sin karaktär hos arvtagaren om denne "själv" bedriver byggnadsrörelse där fastigheterna skulle varit lagertillgångar om de hade förvärvats genom köp. Fråga var i förhandsbeskedet om ordet "själv" har någon självständig betydelse och utesluter att arvtagaren indirekt bedriver byggnadsrörelse genom AB.

"FÖRHANDBESKED

De fastigheter A har ärvt efter sin far utgör lagertillgångar i byggnadsrörelse för honom.

MOTIVERING

Frågeställningen i ärendet är om de fem hyresfastigheter som A förvärvade i maj år 2000 i arv efter sin far skall anses ha karaktär av lagertillgångar hos honom.

Utgångspunkten för frågeställningen är att fastigheterna utgjorde lagertillgångar i byggnadsrörelse hos fadern och att A bedriver sådan rörelse genom A Fastigheter AB.

Regler om byggnadsrörelse infördes tillsammans med regler om handel

med fastigheter i punkterna 3 och 4 av anvisningarna till 27 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, år 1981 (SFS 1981:295). I samband med 1990 års skattereform flyttades bestämmelserna till punkterna 4 och 5 av anvisningarna till 21 § KL (SFS 1990:650). Bestämmelserna är numera överflyttade till 27 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

Enligt 27 kap. 4 § första stycket IL blir en genom köp e.d. förvärvad fastighet lagertillgång om fastighetsägaren eller dennes make bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter. Detsamma gäller enligt andra stycket om någon av dem är företagsledare i ett fåmansföretag eller ett fåmanshandelsbolag och fastigheten skulle ha varit en lagertillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade förvärvats av företaget.

27 kap. 5 § IL innehåller undantag från presumtionsregeln i 4 § att förvärv av en annan fastighet än en privatbostadsfastighet alltid skall anses som lagertillgång hos förvärvaren. I 5 § punkten 1 finns undantag som inte är aktuellt i det här fallet. Punkten 2 anger att bestämmelserna i 4 § inte gäller beträffande byggnadsrörelse om förvärvet uppenbarligen helt saknar samband med byggnadsrörelsen.

I 27 kap. 18 § IL regleras förvärv genom bl.a. arv (bestämmelserna gäller även tomtrörelse). En förvärvad fastighet som varit lagertillgång i byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse hos den döde behåller sin karaktär hos förvärvaren om vissa förutsättningar är uppfyllda. Enligt den i ärendet relevanta förutsättningen (första stycket punkten 1) fordras att förvärvaren "vid förvärvet själv bedriver sådan byggnadsrörelse, handel med fastigheter eller tomtrörelse där tillgångarna skulle ha varit lagertillgångar om de hade förvärvats genom köp".

A gör bl.a. gällande att användningen av ordet "själv" i bestämmelsen innebär att en ärvd fastighet kan bli lagertillgång endast när arvtagaren personligen bedriver byggnadsrörelse men inte när rörelsen såsom i ärendet bedrivs genom ett aktiebolag.

Nämnden gör följande bedömning.

Som huvudregel gäller enligt 27 kap. 4 § IL att en fastighet som förvärvas av en byggmästare (eller motsvarande) genom köp, byte eller på liknande sätt (köp) anses utgöra lagertillgång i byggnadsrörelse. Denna presumtionsregel 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. Mot denna bakgrund utgör de lagerfastigheter som A ärvt efter sin far lagertillgångar i byggnadsrörelse för honom om de hade blivit lagertillgångar om han hade köpt dem. Såvitt handlingarna utvisar skulle en sådan prövning leda till att förvärvet omfattas av presumptionsregeln i 27 kap. 4 § IL. Eftersom det inte heller framgår att undantaget i 27 kap. 5 § punkten 2 skulle vara tillämpligt får fastigheterna anses skola ha blivit lagertillgångar hos A om han hade köpt dem. De genom arv förvärvade lagerfastigheterna skall därför behålla sin karaktär av lagertillgångar hos A."

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 september 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 17 september 2002

Beskattning av koncerngoodwill vid fusion

Vid fusion uppkommen goodwill i moderbolaget har inte ansetts utlösa inkomstbeskattning. Uppskrivning av aktier i dotterdotterbolagen i samband med fusionen leder heller inte till några skattemässiga konsekvenser

Inkomsttaxeringarna 2002 - 2004

Bolaget utgör moderbolag i en del av en internationell koncern. Verksamheten bedrivs i ett antal dotterdotterbolag vilka ägs av Bolaget genom svenska aktiebolag (holdingbolagen). Holdingbolagen fyller inte längre någon funktion i koncernen. De medför dock såväl kostnader som administrativt merarbete, varför man har för avsikt fusionera dem med Bolaget. Till följd av dessa fusioner uppkommer ett redovisningsmässigt behov av att uppta en goodwillpost hänförlig till koncernmässiga värden på tillgångar och skulder i främst dotterdotterbolagen, alternativt att skriva upp värdet på dotterdotterbolagsaktierna.

Följande frågor ställs.

1. Om Bolaget redovisar en goodwillpost som följd av att koncernmässiga värden tillämpas vid fusionen, medför detta att Bolaget skall ta upp en skattepliktig intäkt?
2. Om svaret på fråga 1 är ja, äger Bolaget rätt att med verkan vid beskattningen göra avskrivningar på den fusionsrelaterade goodwillposten?
3. Alternativt kan Bolaget istället tillämpa principen om koncernmässiga värden på så sätt att de övertagna aktierna i dotterbolagen tas upp till högre bokfört värde än i holdingbolagen. Medför en dylik "uppskrivning" av nämnda aktier att Bolaget skall ta upp beloppet som skattepliktig intäkt?
4. Om den i fråga 3 beskrivna metoden tillämpas, vilket skattemässigt omkostnadsbelopp får Bolaget på de genom fusionen övertagna dotterdotterbolagsaktierna?

FÖRHANDBESKED

"Fråga 1

Den omständigheten att bolaget redovisar en goodwillpost som en följd av att koncernmässiga värden tillämpas vid fusionen medför inte att en tillämpning av 37 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, aktualiseras.

Frågorna 3 och 4

Även om Bolaget i samband med fusionen tar upp högre bokfört värde på aktierna i dotterdotterbolagen än i holdingbolagen medför detta inte att motsvarande belopp skall tas upp som skattepliktig intäkt hos Bolaget. Det skattemässiga omkostnadsbeloppet på aktierna förändras inte av en höjning av bokfört värde på aktierna.

MOTIVERING

(- - -)

Nämnden gör följande bedömning.

Fråga 1

Vid kvalificerade fusioner gäller enligt 37 kap. 18 § IL att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 17 §, om det inte framgår något annat av 20 - 28 §§.

Om i ett sådant fall inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än vad som följer av 37 kap. 18 § IL, får enligt 20 § företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt.

Bestämmelser om vad som omfattas av inventariebegreppet i inkomstskattelagen finns i 18 kap. 1 § IL. Utöver maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk behandlas enligt lagrummets andra stycke 1 bl.a. också goodwill som inventarier. En förutsättning är dock att fråga är om goodwill som förvärvats från annan.

Bokföringsnämnden, BFN, har utfärdat allmänna råd om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) jämte kommentarer och exempel (vägledning). Enligt BFNAR 1999:1 skall en redovisning av fusion mellan moderbolag och helägt dotterbolag redovisas enligt koncernvärdemetoden. Det innebär att moderbolaget skall redovisa övertagna tillgångar och skulder enligt de värden som åsatts i koncernredovisningen, med beaktande bl.a. av avskrivningar som gjorts på koncernnivå (punkterna 5 - 7). Det leder i sin tur till att tillgångar som inte existerar i dotterbolagets räkenskaper men väl i koncernredovisningen, som exempelvis koncernmässig goodwill hänförlig till dotterbolaget, skall tas upp i moderbolaget efter fusionen.

I den debatt som förekommit med anledning av BFN:s vägledning har olika uppfattningar förts fram om huruvida en goodwillpost av ifrågavarande slag skall anses förvärvad eller ej (se t.ex. Knutsson, Margit/Johansson, Gunnar, Något om den skatterättsliga regleringen av fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelse, samt Bokföringsnämndens förslag till redovisning av fusioner, Svensk Skattetidning 1999, s. 18-21, Nihlén, Jan-Hugo/Nilsson, Sven-Arne, Redovisning av fusioner - obeskattade reserver och skatteregler, Balans 8-9/1999 s. 23-25, Alhager, Magnus, Fusion av helägt aktiebolag - särskilt rörande skattemässig hantering av koncernmässig goodwill och

negativa fusionsdifferenser, SkatteNytt 2002 s. 152-168).

Enligt nämnden kan vid beskattningen en goodwillpost som ett moderbolag i enlighet med god redovisningssed tar upp i samband med fusion av helägt dotterbolag utan att posten har någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång inte anses som förvärvad från dotterbolaget (jfr 18 kap. 1 § IL). En sådan post skall därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen.

Av handlingarna i ärendet framgår inte annat än att den goodwillpost som Bolaget kommer att redovisa som en tillgång efter fusionen inte har någon motsvarighet i dotterbolagets räkenskaper. Med hänsyn till vad som anförts ovan skall 37 kap. 20 § IL inte tillämpas beträffande nämnda goodwillpost.

Fråga 2 förfaller.

Frågorna 3 och 4

Vid fusionen gäller att Bolaget övertar de för dotterbolagen gällande skattemässiga värdena på aktierna i dotterdotterbolagen. Det förhållandet att Bolaget skriver upp aktierna i dotterdotterbolagen i samband med fusionen leder inte till några skattemässiga konsekvenser i form av beskattning eller ändrade omkostnadsbelopp."

Kommentar:

RSV delar SRN:s uppfattning och avser att överklaga förhandsbeskedet vad avser fråga 1 samt begära att förhandsbeskedet fastställs. Se även referat 3 nedan.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 september 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 17 september 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

Inkomsttaxeringarna 2002 – 2004

AB A äger två dotterbolag, dels B AB, dels C AB. A planerar att fusionera B med A. A redovisar i sin balansräkning en goodwillpost (inkrångsgoodwill), som har uppkommit i samband med förvärvet av den rörelse som bolaget bedriver. Skattemässigt skriver bolaget av på inkrångsgoodwillen enligt räkenskapsenlig avskrivningsmetod. I koncernbalansräkningen redovisas som goodwill förutom inkrångsgoodwillen också goodwill hänförlig till aktierna i dotterbolagen (koncernmässig goodwill).

Fråga

Medför det några skattekonsekvenser för A om den koncernmässiga goodwillposten tas upp i räkenskaperna efter fusionen, antingen redovisad tillsammans med inkrångsgoodwillen eller separat?

FÖRHANDBESKED

"Den omständigheten att A AB redovisar en goodwillpost som en följd av att koncernmässiga värden tillämpas vid fusionen medför inte att en tillämpning av 37 kap. 20 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, aktualiseras.

MOTIVERING

(---)

Nämnden gör följande bedömning.

Vid kvalificerade fusioner gäller enligt 37 kap. 18 § IL att det övertagande företaget inträder i det överlåtande företags skattemässiga situation i fråga om sådan näringsverksamhet som avses i 17 §, om det inte framgår något annat av 20 — 28 §§.

Om i ett sådant fall inventarier tas upp till ett högre värde i det övertagande företags räkenskaper än vad som följer av 37 kap. 18 § IL, får enligt 20 § företaget tillämpa räkenskapsenlig avskrivning bara om mellanskillnaden tas upp som intäkt.

Bestämmelser om vad som omfattas av inventariebegreppet i inkomstskattelagen finns i 18 kap. 1 § IL. Utöver maskiner och andra inventarier som är avsedda för stadigvarande bruk behandlas enligt lagrummets andra stycke 1 bl.a. också goodwill som inventarier. En förutsättning är dock att fråga är om goodwill som förvärvats från annan.

Bokföringsnämnden, BFN, har utfärdat allmänna råd om fusion av helägt aktiebolag (BFNAR 1999:1) jämte kommentarer och exempel (vägledning). Enligt BFNAR 1999:1 skall en redovisning av fusion

mellan moderbolag och helägt dotterbolag redovisas enligt koncernvärdemetoden. Det innebär att moderbolaget skall redovisa övertagna tillgångar och skulder enligt de värden som åsatts i koncernredovisningen, med beaktande bl.a. av avskrivningar som gjorts på koncernnivå (punkterna 5 – 7). Det leder i sin tur till att tillgångar som inte existerar i dotterbolagets räkenskaper men väl i koncernredovisningen, som exempelvis koncernmässig goodwill hänförlig till dotterbolaget, skall tas upp i moderbolaget efter fusionen.

I den debatt som förekommit med anledning av BFN:s vägledning har olika uppfattningar förts fram om huruvida en goodwillpost av ifrågavarande slag skall anses förvärvad eller ej (se t.ex. Knutsson, Margit/Johansson, Gunnar, Något om den skatterättsliga regleringen av fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser, samt Bokföringsnämndens förslag till redovisning av fusioner, Svensk Skattetidning 1999, s. 18-21, Nihlén, Jan-Hugo/Nilsson, Sven-Arne, Redovisning av fusioner - obeskattade reserver och skatteregler, Balans 8-9/1999 s. 23-25, Alhager, Magnus, Fusion av helägt aktiebolag – särskilt rörande skattemässig hantering av koncernmässig goodwill och negativa fusionsdifferenser, SkatteNytt 2002 s. 152-168).

Enligt nämnden kan vid beskattningen en goodwillpost som ett moderbolag i enlighet med god redovisningssed tar upp i samband med fusion av helägt dotterbolag utan att posten har någon motsvarighet i en i dotterbolagets räkenskaper upptagen tillgång inte anses som förvärvad från dotterbolaget (jfr 18 kap. 1 § IL). En sådan post skall därför inte behandlas som ett inventarium vid beskattningen.

Av handlingarna i ärendet framgår inte annat än att den koncerngoodwill som A kommer att redovisa som en tillgång efter fusionen inte har någon motsvarighet i dotterbolagets räkenskaper. Med hänsyn till vad som anförts ovan skall 37 kap. 20 § IL inte tillämpas beträffande nämnda goodwillpost. Svaret påverkas inte av om posterna inkråmsgoodwill respektive koncerngoodwill redovisas i en gemensam post eller i två separata."

Kommentar:

RSV delar SRN:s uppfattning samt avser att överklaga förhandsbeskedet och begära fastställelse. Se även referat 2 ovan.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 14 juni 2002

Avdrag för egna aktier till anställda. Säkringsavtal. Tillskott till dotterbolag

Ett bolag som emitterat och återköpt aktier och sedan överlåtit dem till anställda har medgetts avdrag med ett belopp motsvarande marknadsvärdet på aktierna vid överlåtelsen. Även ett dotterbolag som överlåtit aktier i moderbolaget har medgetts sådant avdrag

Ett säkringsavtal som ingåtts med utomstående och som avser värdeförändringar på bolagets aktier har beskattats. Kapitalreglerna har tillämpats. Ett motsvarande avtal med ett dotterbolag har också beskattats men enligt bokföringsmässiga grunder

Inkomsttaxering avseende taxeringsåren 2002-2005

Moderbolaget i en koncern, MB, har infört ett program för aktiesparande för anställda i koncernen. Även anställda i dotterbolaget DB omfattas av detta.

Aktiesparplanen kan sammanfattas enligt följande:

- Den anställde köper MB-aktier under viss tid (aktierna är marknadsnoterade).
- För varje aktie som den anställde behåller under den på förhand bestämda tiden (intjänandeperioden) erhåller han vederlagsfritt en aktie vid periodens utgång ("gratisaktie").

Genom ett "hedgeavtal" med utomstående säkrar MB sina och DB:s utgifter för sociala avgifter. Genom ett motsvarande avtal med MB säkrar DB sina utgifter för socialavgifter.

Aktiesparplanen fullföljs enligt följande:

- MB överlåter vederlagsfritt aktier till sina anställda och utnyttjar köpoptioner för att erhålla kontanter för att betala socialavgifter med anledning av fullföljandet.
- När anställda i DB har rätt till gratisaktier överlåter MB motsvarande antal aktier till DB som ovillkorat aktieägartillskott varefter DB vederlagsfritt överlåter aktierna till de anställda. Samtidigt betalar MB

till DB ett belopp motsvarande de socialavgifter som DB betalar.

FRÅGOR

MB och DB ställer följande frågor:

1. a) Är MB berättigat till avdrag för den lönekostnad som kostnadsförs under intjänandeperioden? I så fall, vid vilken tidpunkt?

b) Är MB berättigat till avdrag med anledning av den förmån som uppkommer när anställda i bolaget erhåller gratisaktier enligt aktiesparplanen. I så fall, vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

2. Påverkas MB:s anskaffningsvärde på aktierna i DB av att aktier vederlagsfritt levereras till DB? I så fall, vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

3. a) Utgör de i DB bokförda aktieägartillskotten från MB skattepliktig intäkt för DB?

b) Vad har DB för skattemässigt anskaffningsvärde på de av MB erhållna aktierna?

4. a) Är DB berättigat till avdrag för den lönekostnad som kostnadsförs under intjänandeperioden? I så fall, vid vilken tidpunkt?

b) Är DB berättigat till avdrag med anledning av den förmån som uppkommer när anställda erhåller gratisaktier enligt aktiesparplanen? I så fall, vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

5. Om MB beslutar sig för att förvärva kontantavräknande köpoptioner avseende egna aktier från en fristående finansiell institution i syfte att säkra upp framtida utgifter för sociala kostnader, är kostnaden för förvärvet avdragsgill för MB? I så fall vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

6. Utgör det belopp som MB kan komma att erhålla från den finansiella institutionen på grundval av köpoptionerna en skattepliktig intäkt för MB? I så fall vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

7. a) Är DB berättigat till avdrag för den premie som erläggs till MB enligt hedgeavtalet? I så fall vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

b) Är den premie som MB erhåller från DB enligt hedgeavtalet en skattepliktig intäkt för MB? I så fall vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

c) Är det belopp som DB kan komma att erhålla från MB för att täcka sina kostnader för sociala avgifter enligt hedgeavtalet en skattepliktig intäkt för DB? I så fall vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

d) Är MB berättigat till avdrag för det belopp som MB betalar till DB enligt hedgeavtalet för att DB ska kunna täcka sina kostnader för sociala avgifter? I så fall vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

8. Är MB respektive DB berättigade till avdrag för de sociala avgifterna
a) när de kostnadsförs under intjänandeperioden eller
b) vid den tidpunkt då förmånen uppkommer och socialavgiften ska betalas, dvs. när den anställde erhåller gratisaktier enligt Aktiesparplanen?

”FÖRHANDBESKED

Frågorna 1a, 1b, 4a, 4b, 7a, 7b, 7c, 7d, 8a och 8b

MB och DB är berättigade till avdrag för löneutgift med belopp motsvarande skillnaden mellan marknadsvärdet på aktierna när de överlämnas till respektive bolags anställda (frågorna 1a, 1b, 4a och 4b). DB är berättigat till avdrag för utgifter för till MB erlagd premie enligt hedgeavtalet (fråga 7a) och för socialavgifter (frågorna 8a och 8b). MB är berättigat till avdrag för utgifter för utgifter för infriande av förpliktelserna gentemot DB i enlighet med hedgeavtalet (fråga 7d) och för socialavgifter (frågorna 8a och 8 b). Premien enligt hedgeavtalet är en inkomst som MB skall ta upp (fråga 7 b). Vad DB erhåller från MB enligt hedgeavtalet är inkomst som DB skall ta upp (fråga 7c). Inkomsterna skall tas upp som intäkt och utgifterna skall dras av som kostnad det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed (frågorna 1a, 1b, 4a, 4b, 7a, 7b, 7c, 7d, 8a och 8b).

Fråga 2

MB:s skattemässiga anskaffningsvärde på aktierna i DB ökar med marknadsvärdet av de till DB tillskjutna aktierna vid den tidpunkt då DB överlåter aktierna till sina anställda.

Fråga 3a och 3b

DB skall inte inkomstbeskattas med anledning av att MB tillskjuter aktier till DB (fråga 3a). Anledning saknas att fastställa skattemässigt anskaffningsvärde på tillskjutna aktier (fråga 3b).

Frågorna 5 och 6

Inkomster och utgifter vid förvärv och avyttring av ifrågavarande optioner skall tas upp och dras av i enlighet med de regler som gäller

för kapitalvinster och kapitalförluster.”

MOTIVERING

Frågorna 1a och 1b

Om en anställd erhåller pengar av sin arbetsgivare skall den anställde normalt beskattas härför såsom för lön. Grunden är att utbetalningen i skattehänseende ses som ersättning för utfört arbete och att sådan ersättning är skattepliktig inkomst. Ersättning för utfört arbete kan också utgå in natura, t.ex. genom överlämnande av annan tillgång än pengar. Sådan ersättning är normalt också skattepliktig som lön. Som huvudregel gäller att den vid beskattningen skall tas upp till marknadsvärdet vid överlämnandet. Den författningsmässiga regleringen finns i 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229).

En arbetsgivares ersättning till en anställd i form av en annan tillgång än pengar presumeras alltså i skattehänseende vara en marknadsmässig betalning för det arbete som den anställde utför. Ur arbetsgivarens synvinkel kan betalningen för arbetet ses som en avyttring av tillgången till marknadspris. Arbetsgivaren skall då beskattas på så sätt att han som inkomst skall ta upp ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde samtidigt som han ges avdrag med samma belopp såsom för utgiven lön. Därutöver skall han medges avdrag för ett eventuellt skattemässigt värde på tillgången, t.ex. ett inventariums skattemässiga restvärde.

Ett alternativt synsätt är att se överlämnandet av tillgången som en överlåtelse till ett pris understigande marknadsvärdet. I så fall skall arbetsgivaren som regel uttagsbeskattas för belopp motsvarande marknadsvärdet, dvs. beskattning skall ske som om avyttringen görs till marknadspris. Det skattemässiga resultatet för arbetsgivaren blir detsamma i bägge fallen eftersom avdrag skall medges såsom för lön för belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde – vilket belopp den anställde skall beskattas för – och för dess eventuella skattemässiga restvärde.

I praktiken torde en s.k. tyst kvittning ske av inkomsten mot lönen och ”öppet” avdrag ges för belopp motsvarande det eventuella restvärdet (jfr med s.k. räntefria lån till anställda, Ds B 1981:16, s. 99-102, prop. 1981/82:197 s. 59-60, 78).

Enligt 48 kap. 6a § första meningen i inkomstskattelagen skall vidare kapitalvinst som uppkommer då ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) avyttrar egna aktier inte tas upp. Om kapitalförlust uppstår är den inte avdragsgill enligt 44 kap. 2 § inkomstskattelagen.

I det nu föreliggande ärendet är det fråga om en ”vederlagsfri”

överföring av aktier till anställda. I enlighet med det ovan sagda bör beskattning ske som om aktierna avyttras till marknadspris. Eftersom avyttringen avser egna aktier skall MB dock inte ta upp någon kapitalvinst eller dra av någon kapitalförlust. MB har däremot rätt till avdrag som för utgift för lön med belopp motsvarande aktiernas marknadsvärde (värdet för tidpunkten för avyttringen till de anställda).

Avdrag skall göras det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed (jfr prop. 1997/98:133 s. 33).

Fråga 2

Vid besvarandet av frågorna 2, 3a och 3b utgår nämnden från att det inte finns civilrättsliga hinder mot det i ansökningen beskrivna förfarandet genom vilket DB vederlagsfritt får MB-aktier från MB och i anslutning till förvärvet vidareöverlåter aktierna till berörda anställda i DB.

Det tillskott som DB får från MB bör i skattehänseende jämföras med tillskott till DB av konvertibla skuldebrev utfärdade av MB i vad de avser konverteringsrätten. Vid sådant förhållande och eftersom DB är helägt av MB får förhandsbeskedet i denna del anses följa av RÅ 2001 ref. 55.

Fråga 3a

Aktieägartillskott är inte skattepliktig inkomst för mottagande bolag.

Fråga 3b

DB:s förvärv från MB av aktier i MB bör jämföras med ett dotterbolags förvärv från sitt helägda moderbolag av konvertibla skuldebrev utfärdade av moderbolaget i vad de avser konverteringsrätten. Med hänsyn härtill saknas anledning att för DB fastställa något skattemässigt anskaffningsvärde på MB-aktierna, jfr RÅ 2001 ref. 55.

Frågorna 4a och 4b

På motsvarande sätt som gäller för MB bör DB:s överlämnande av aktier till sina anställda ses som en avdragsgill löneutgift för DB. DB skall liksom MB inte ta upp kapitalvinst eller dra av kapitalförlust på andelarna, jfr RÅ 2001 ref. 55.

Frågorna 5 och 6

Enligt de ovan nämnda bestämmelserna i 48 kap. 6 a § första meningen och 44 kap. 2 § inkomstskattelagen skall varken kapitalvinst eller kapitalförlust på egna aktier beaktas vid inkomstbeskattningen av

bolaget. Detsamma gäller enligt bestämmelsen i 48 kap. 6 a § andra meningen för vinst (och förlust) då bolaget utfärdar eller avyttrar optioner, terminer eller liknande instrument vars underliggande tillgångar består av sådana aktier. I ärendet har ifrågasatts om köptionerna skall anses utgöra sådana optioner som avses i sistnämnda bestämmelse.

Den definition av egna aktier som infördes i aktiebolagslagen när det blev tillåtet för vissa bolag att förvärva egna aktier finns i 1 kap. 7 §. Där sägs en egen aktie vara "[e]n aktie som innehas av bolaget självt (egen aktie) ...". Samma uttryckssätt finns i 2 § kupongskattelagen (1970:624) medan inkomstskattelagen saknar en motsvarande definition. I ett sådant fall får det antas att inkomstskattelagen faller tillbaka på den civilrättsliga definitionen i aktiebolagslagen. Att det nämnda uttrycket återfinns också i kupongskattelagen kan emellertid inte anses betydelselöst i detta sammanhang eftersom den lagen är en lag om inkomstskatt. Definitionen av egen aktie kan således sägas vara både civilrättsligt och inkomstskatterättsligt inskränkt till att avse sådan egen aktie som faktiskt innehas av bolaget självt.

Ifrågavarande köptioner avser inte MB:s egna aktier enligt den ovan nämnda definitionen. De förvärvas inte heller som ett led i ett förvärv av egna aktier eftersom de anges vara "kontantavräknade" och inte heller avses utnyttjas på annat sätt än att erhålla kontanter. Med hänsyn härtill finner nämnden inte skäl att i det förevarande fallet gå utöver den angivna definitionen vid en tillämpning av inkomstskattelagen (jfr prop. 1999/2000:38 s. 31). Eftersom optionerna får antas vara sådana optioner som avses i 44 kap. 12 § inkomstskattelagen skall inkomster och utgifter vid avyttring och förvärv av dem beskattas och dras av i enlighet med de regler som gäller för kapitalvinster och kapitalförluster.

Frågorna 7a, 7b, 7c och 7d

Hedgeavtalet bör inte behandlas som ett avtal om förvärv och avyttring av sådana optioner avseende egna aktier som avses i 48 kap. 6 a § inkomstskattelagen (jfr motiveringen till frågorna 5 och 6). Avtalet kan inte heller anses avse sådana optioner som avses i 44 kap. 12 § inkomstskattelagen. Inkomster och utgifter på grund av avtalet bör därför hänföras till "vanlig" näringsverksamhet. De skall således tas upp och dras av det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed.

Frågorna 8a och 8b

Utgifter för socialavgifter är avdragsgilla. De skall dras av som kostnad det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed.

SKILJAKTIG MENING

En ledamot i Skatterättsnämnden var skiljaktig såvitt avser frågorna 1a, 1b, 4a och 4b och ansåg att varken MB eller DB kan anses berättigad till något avdrag med anledning av att de anställda tilldelas aktier på grund av aktiesparplanen.

Föredraganden i Skatterättsnämnden hade en avvikande mening beträffande frågorna 5 och 6 samt 7a, 7b, 7c och 7d och ansåg att hedgeavtalen skulle bedömas som sådana derivatavtal avseende egna aktier som är skattefria.

Kommentar: RSV har överklagat frågorna 1a, 1b, 2, 4a, 4b, 5, 6, 7a, 7b, 7c och 7d. Vad gäller frågorna 2, 5 och 6 innebär överklagandet att RSV yrkar fastställelse av Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Även MB har överklagat förhandsbeskedet vad avser frågorna 5 och 6 och yrkat att avdragsrätt inte föreligger för anskaffningsutgiften för köptionerna och att skatteplikt inte heller föreligger för det belopp som MB på grundval av optionerna kan komma att erhålla från utställaren.

Samma dag avgjorde Skatterättsnämnden ett annat förhandsbesked med liknande innehåll. I det fallet var konstruktionen den att de anställda skulle få personaloptioner. Skatterättsnämnden gjorde samma bedömning som i ovanstående fall. Även detta har överklagats till Regeringsrätten beträffande samma frågor som i ovannämnda förhandsbesked.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 september 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 17 september 2002

Uppskovsavdrag vid byte av bostad när ersättningsbostaden förvärvas genom s.k. partiell bodelning

SRN har funnit att den omständigheten att den skattskyldige förvärvar del av fastighet genom bodelning i sig inte utgör hinder mot uppskovsavdrag enligt reglerna i 47 kap. 1 L.

Förhandsbesked: Inkomstskatt

X ägde tillsammans med sin make en fastighet som utgjorde deras permanentbostad. De sålde denna fastighet med vinst under år 2001.

Endast maken kom dock att stå som ägare på den fastighet som förvärvades samma år och som var avsedd att utgöra paret's ersättningsbostad. X avsåg att förvärva hälften fastigheten från maken genom bodelning under äktenskapet mot bodelningslikvid i syfte att kunna göra uppskovsavdrag.

SRN anförde följande:

"FÖRHANDBESKED

Den omständighet att X förvärvar den aktuella fastighetsandelen genom bodelning under äktenskapet mot att hon erlägger en bodelningslikvid utgör inte hinder mot betrakta förvärvet som ett förvärv av ersättningsbostad som berättigar till uppskovsavdrag enligt bestämmelserna i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

MOTIVERING

X avyttrade under år 2001 med vinst den tillsammans med sin make ägda fastighet som utgjort deras permanentbostad. Uppskov med vinstbeskattningen kan medges under de förutsättningar för uppskovsavdrag som anges i 47 kap. IL om en ersättningsbostad förvärvas.

Enbart X:s make kom emellertid att stå som köpare av den under samma år förvärvade fastigheten som skulle utgöra ersättningsbostad för den avyttrade fastigheten. I syfte att även X skall kunna göra uppskovsavdrag på grund av avyttringen avser hennes make att genom bodelning under äktenskapet överföra en hälftenandel i den förvärvade fastigheten till X. Förvärvet skall ske mot att X erlägger en bodelningslikvid motsvarande hälften av den köpeskilling som maken betalade vid sitt förvärv av fastigheten.

Frågan i ärendet är om X förvärv genom bodelning mot bodelningslikvid är att anse som ett förvärv av ersättningsbostad som berättigar till uppskovsavdrag.

Det för frågan relevanta villkoret är att X har förvärvat (eller tänker förvärva) en ersättningsbostad, 47 kap. 2 § första stycket punkten 2 IL. Villkoret är alltså knutet till att ett förvärv sker men innehåller inget krav på att förvärvet skall ha viss form. Av rättsfallet NJA 1991 s. 284 följer att en sådan partiell bodelning under äktenskapet som skall företas mellan makarna är en rättsligt giltig form för ett fastighetsförvärv.

Vidare förutsätter reglerna om beräkningen av uppskovsavdrag att en ersättning har betalats för ersättningsbostaden, 47 kap. 7 § IL. Det finns inget hinder mot att beakta en ersättning vid ett fastighetsförvärv

genom bodelning som en ersättning för ersättningsbostaden, jfr RÅ 1986 ref. 127 I och II angående tillämpningen av tidigare gällande uppskovsregler."

Kommentar:

RSV, som delar SRN:s uppfattning, har inte för avsikt att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 september 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 6 september 2002

Väsentlig anknytning

Väsentlig anknytning till Sverige pga. att de två barnen som sökande har gemensam vårdnad om kommer att bo kvar i Sverige med fd. sambon samt sökandes fortsatta innehav av fastigheten med det ekonomiska ansvaret för verksamheten som drivs på fastigheten i Sverige

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2005

Av handlingarna framgår bl.a. följande. Sökande skall efter utflyttningen till land Y fortfarande ha resultatansvar för fastigheterna 1:1, 1:2 m.fl. i Sverige. Denna lösning är en del i den ekonomiska uppgörelsen mellan sökande och hans sambo och utgör ett bidrag till sambon och barnens fortsatta underhåll. Sökanden och hans sambo har gemensam vårdnad om barnen.

SRN beslutar följande:

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Sökande skall anses obegränsat skattskyldig i Sverige enligt 3 kap 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, efter utflyttningen till land Y.

MOTIVERING

Fråga 1

Enligt 3 kap. 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 § sådana omständigheter beaktas som att han är svensk medborgare, hur länge han var bosatt här, om han inte varaktigt är bosatt på viss utländsk ort, om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, om han har en bostad här inrättad för åretruntbruk, om han har familj här, om han bedriver näringsverksamhet här, om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om han har fastighet här, och liknande förhållanden.

Sökande är medborgare i land Y och har sedan år 1996, efter att han förvärvat fastigheterna 1:1, 1:2 m.fl. varit bosatt i Sverige med sin sambo. De har två ganska små barn tillsammans, som de har gemensam vårdnad om. På gården bedriver de verksamhet. Paret har nu bestämt sig för att "leva skilda liv" och sökanden avser att återvända till land Y. Sökande skall även fortsättningsvis äga gården och ha resultatansvar för denna. Den löpande driften skall bedrivas av sambon. Sökande kommer efter utflyttningen endast att uppehålla sig kortare perioder i Sverige. I land Y har sökande förvärvat en fastighet, där han ska bosätta sig och bedriva skogsbruk m.m. Sökande har sin övriga släkt i land Y. Han har sedan tidigare betydande aktieinnehav i sex bolag i land Y och är styrelseledamot i tre av dessa. Han innehar även en större fastighet i land Y.

Av handlingarna i ärendet framgår att sökande efter sin utflyttning kommer att ha en stark anknytning till land Y. De två barnen som sökande tillsammans med sambon har gemensam vårdnad om samt hans ekonomiska ansvar för verksamheten som drivs där anknyter honom å andra sidan till Sverige. Dessa omständigheter får anses ge sökande en väsentlig anknytning hit. Sökande är därför obegränsat skattskyldig här efter utflyttningen till land Y.

Kommentar: Förhandsbeskedet har inte överklagats av RSV.

Område: Förhandsbesked

SRN:s förhandsbesked den 6 september 2002

Väsentlig anknytning

Med hänsyn till de kontakter sökande planerar att ha med sitt femåriga barn efter utflyttningen får barnet anses anknyta sökande till Sverige så att sökande får väsentlig anknytning hit

Inkomstskatt, taxeringsåren 2003-2005

FRÅGAN

Sökande önskar besked om han ska anses som obegränsat skattskyldig i Sverige enligt 3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

SRN beslutar följande:

FÖRHANDBESKED

Sökande skall anses obegränsat skattskyldig i Sverige enligt 3 kap. 3 § första stycket IL, efter utflyttningen till land X.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 3 § första stycket 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 § sådana omständigheter beaktas som att han är svensk medborgare, hur länge han var bosatt här, om han inte varaktigt är bosatt på viss utländsk ort, om han vistas utomlands för studier eller av hälsoskäl, om han har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk, om han har familj här, om han bedriver näringsverksamhet här, om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om han har fastighet här, och liknande förhållanden.

Av handlingarna i ärendet framgår bl.a. följande. Sökande, som är svensk medborgare, avser att flytta till landet X för att bedriva verksamhet där. Sökande har ett förskolebarn i Sverige. Sedan sökande separerade från barnets mor år 1998 har han haft hand om barnet några helgdagar i månaden. Barnets mor kommer att få ensam vårdnad om barnet. Efter utflyttningen från Sverige kommer sökande att besöka Sverige under ca 60 helgdagar (eller motsvarade) per år för att umgås

med barnet. Sökande kommer då att bo hos vänner eller släktingar. Sökande kommer dessutom att besöka Sverige för arbete ca 20 dagar per år. Sökande äger 30 % av aktierna i aktiebolaget Y och är styrelseledamot i aktiebolaget Y. Före utflyttningen skall större delen eller hela aktieinnehavet avyttras.

Med hänsyn till de kontakter som sökande planerar att ha med sitt barn efter utflyttningen får det femåriga barnet anses anknyta sökande till Sverige så att han får väsentlig anknytning hit. Bedömningen påverkas inte av om sökande behåller styrelseposten i aktiebolaget Y och resterande aktier i bolaget eller ej. Sökande är därför obegränsat skattskyldig här efter utflyttningen till land X.

Kommentar:

RSV har yrkat på fastställelse i RR.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 24 september 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om det vid tillämpningen av betalningssäkringslagen finns en påtaglig risk att gäldenären försöker undandra sig att betala en fordran. Även fråga om skälen för säkringsåtgärden uppväger det intrång eller men i övrigt som åtgärden innebär för gäldenären eller dennes anställda. RR målnr 4926-2002, KRNS 4284-2002

Klagande: RSV

Lagrum: 4 § lagen (1978:880) om betalningssäkring

Saken: Fråga om innebörden av begreppet finansiell skuld vid bestämmande av underlag för beräkning av avkastningsskatt på pensionsmedel. RR målnr 121-2000, KRNG 5215-1997

Klagande: RSV

Lagrum: 3 § andra stycket AvPL

Saken: Fråga om skattskyldig med stöd av s.k. genomsyn kan beskattas för försäljningar av avverkningsrätter till närståendes aktiebolag som om försäljningarna företagits direkt till det bolag som aktiebolaget i sin tur försålt avverkningsrätterna till. RR målnr 186--188-2002, KRNG

3666--3668-2000

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 22 § anv.p. 1 KL (1995-1997 års taxeringar)

Saken: Enligt RÅ 2002 ref. 45 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. RR målnr 6047-2000, 1076-2001, 1609-2001, 6078-2001, 939-2002, KRNS 5344-1999, 5786-2000, 5851-2000, 5383-2000, 3908-2000

Klagande: de skattskyldiga (5 olika aktiebolag)

Lagrum: 5 kap. 2 a § TL

- [RR:s dom den 22 februari 2002 mål nr 3839-1998](#)
Återföring av medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll vid försäljning av näringsfastighet. Regeringsrätten har funnit att bedömningen i vad mån en åtgärd har karaktär av värdehöjande reparation eller underhåll ska göras med avseende på fastighetens skick vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret respektive vid avyttringen. Endast om fastigheten förvärvats senare än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret ska fastighetens skick vid förvärvet jämföras med dess skick vid avyttringen
- [Kammarrättens i Sundsvall dom den 30 oktober 2001, mål nr 1903-2001](#)
Utländska bärplockare. De enskilda bärplockarna anses inte haft ställning som arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till det bolag som ordnat med arbetstillstånd för plockarna. Bolagets ersättning till plockarna anses följaktligen ha varit ersättning vid köp av vara
- [SRN:s förhandsbesked den 31 januari 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 under personaloptionsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen 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 (kan-tidpunkten)
- [SRN:s förhandsbesked den 14 februari 2002](#)
Verklig förlust. Moderbolag medgavs skattemässigt avdrag för nedskrivning av dotterbolagsaktier (omsättningstillgångar) till verkligt värde efter det att dotterbolaget tömts på tillgångar till underpris utan beskattningsekvenser till andra koncernbolag.
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

RR:s dom den 22 februari 2002 mål nr 3839-1998

**Återföring av medgivna avdrag för värdehöjande reparationer
och underhåll vid försäljning av näringsfastighet**

Regeringsrätten har funnit att bedömningen i vad mån en åtgärd har karaktär av värdehöjande reparation eller underhåll ska göras med avseende på fastighetens skick vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret respektive vid avyttringen. Endast om fastigheten förvärvats senare än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret ska fastighetens skick vid förvärvet jämföras med dess skick vid avyttringen.

Inkomsttaxering 1992

X ägde tillsammans med sin bror två näringsfastigheter (ej omsättningsfastigheter). De sålde fastigheterna till ett av dem ägt bolag för ersättningar motsvarande omkostnadsbeloppen. Skattemyndigheten återförde medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll för taxeringsåren 1987 - 1992 som inkomst av näringsverksamhet. X överklagade men länsrätten ändrade inte skattemyndighetens beslut. X överklagade till Kammarrätten i Göteborg.

Kammarrätten anförde bl.a. att kostnader för byte av fönster med sammanlagt drygt 250 000 kr under tre av åren kunde ses som periodiskt underhåll enligt schema. Med periodiska underhåll avses enligt kammarrätten sådant underhåll som utförs enligt ett schema för att bibehålla fastighetens ursprungliga skick. Det är fråga om nödvändiga reparationer som utförs på grund slitage orsakat av t.ex. åldrande och röta. Någon förbättring av byggnaden är det inte fråga om. Kammarrätten fann att kostnader för periodiskt underhåll enligt schema skulle undantas från återläggning. Vidare ansåg kammarrätten att kostnader för utbyte av utrustning på grund av haverier, som inte innebar någon standardhöjning, inte medförde att någon värdehöjning hade skett och att återläggning därför inte skulle ske. Däremot ansåg kammarrätten att kostnader för anpassning av lokaler till ny hyresgäst skulle ses som värdehöjande och sålunda återläggas.

RSV överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, skulle fastställa att X skulle återlägga medgivna avdrag för värdehöjande reparationer och underhåll avseende periodiskt underhåll enligt plan med 305 355 kr som intäkt av näringsverksamhet.

X bestred bifall till RSV:s överklagande samt yrkade i eget överklagande

att någon återläggning av medgivna avdrag för värdehöjande reparationer inte skulle ske i hans fall. X hemställde att Regeringsrätten i första hand skulle pröva om den påförda återläggningen kunde undanröjas på grund av att återföringen skett i samband med byte av företagsform. Han menade att återläggningen i hans fall kan sägas ha karaktär av uttagsbeskattning. Genom att försäljningen inte skett till marknadsvärde utan till omkostnadsbeloppet har han inte tillgodogjort sig några fördelar av att reparationsavdragen skett i näringsverksamhet. I andra hand ansåg han att återläggningen skulle undanröjas på den grunden att fråga inte kan anses vara om värdehöjande reparationer. Merparten av åtgärderna var enligt X att hänföra till löpande reparationer och periodiskt underhåll enligt schema. Avdrag för kostnader för sådana åtgärder kunde enligt hans mening inte bli föremål för återläggning. X vidhöll sin uppfattning att åtgärderna för att anpassa lokaler till ny hyresgäst var att hänföra till "vanliga" reparationer. För det fall att Regeringsrätten skulle finna att åtgärderna inte rymdes inom det utvidgade reparationsbegreppet invände X att taxeringen blivit felaktig det år utgifterna kostnadsförts. Något direktavdrag skulle då inte ha medgetts. Med hänsyn till beskattningsårets slutenhet borde denna felaktighet inte kunna korrigeras i samband med försäljning på så sätt som skett.

RSV bestred bifall till X:s överklagande.

Regeringsrätten anförde följande.

"Målet gäller inkomsttaxering 1992. Med avseende på det taxeringsåret skall den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370), KL, tillämpas.

Enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 22 § KL skall, såvitt nu är av intresse, vid avyttring av en näringsfastighet som inte utgör omsättningsfastighet som intäkt tas upp ett belopp motsvarande avdragsgilla utgifter för värdehöjande reparation och underhåll av byggnad på fastigheten under det aktuella beskattningsåret och medgivna avdrag avseende sådana utgifter under de fem närmast föregående beskattningsåren. I anvisningspunktens sjätte stycke anges att reparation och underhåll anses som värdehöjande i den mån den avyttrade egendomen på grund av åtgärderna befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte året före beskattningsåret eller vid förvärvet om detta skedde tidigare.

Något undantag för bestämmelsens tillämpning för det fall avyttringen ingår i en omstrukturering som syftar till byte av företagsform är inte föreskrivet. Eftersom avyttringen skall beskattas i inkomstlaget kapital är inte heller reglerna om uttagsbeskattning i punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL tillämpliga i förevarande fall.

Vad som skall återläggas är medgivna avdrag för utgifter för reparation och underhåll i den utsträckning som åtgärderna skall anses värdehöjande. Detta gäller oavsett om avdrag rätteligen borde ha medgivits eller inte. Någon omprövning av avdragen skall sålunda inte vidtas. En återläggning enligt den angivna bestämmelsen kan därför inte anses strida mot principen om beskattningsårets slutenhet.

Åtgärd skall såsom framgår av anvisningspunktens sjätte stycke anses som värdehöjande i den mån den avyttrade fastigheten på grund av åtgärden befann sig i bättre skick vid avyttringen än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret eller vid förvärvet om detta skedde senare. Bedömningen skall således göras med avseende på fastighetens skick vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret respektive vid avyttringen. Endast om, såsom är fallet med fastigheten NN, denna förvärvats senare än vid ingången av det femte beskattningsåret före beskattningsåret skall fastighetens skick vid förvärvet jämföras med dess skick vid avyttringen.

I målet finns ingen utredning som visar hur de vidtagna åtgärderna påverkat fastigheternas skick. En skönsmässig uppskattning härav måste därför göras. Vid denna bedömning måste givetvis beaktas vad slags åtgärd som det är fråga om. Vissa åtgärder är sådana som i normalfallet utförs med relativt långa tidsintervall. Har en sådan åtgärd vidtagits under de aktuella åren får det, om inte omständigheterna föranleder annat, antas att åtgärden i stor utsträckning varit värdehöjande. Andra åtgärder är sådana som normalt utförs med kortare intervall. En sådan åtgärd får anses värdehöjande i mindre utsträckning. Mot denna bakgrund gör Regeringsrätten följande bedömning.

Kostnaden för åtgärder avseende periodiskt underhåll enligt plan (610 711 kr) är till mycket stor del kostnader för byte av fönster, vilket är en åtgärd som normalt utförs med relativt långa tidsintervall och därför som regel är att bedöma som värdehöjande. Även i övrigt kan det underhåll som i förevarande fall skett enligt plan till övervägande del antas avse åtgärder som får bedömas som värdehöjande. Kostnaderna för den värdehöjande delen av de åtgärder som vidtagits inom ramen för det planmässiga underhållet kan mot bakgrund av det nu anförda uppskattas till 500 000 kr, varav hälften eller 250 000 kr belöper på X.

Även övriga kostnader som är föremål för bedömning i målet (304 425 kr, varav hälften eller 152 212 kr belöper på X) får anses avse såväl värdehöjande som icke värdehöjande åtgärder. I avsaknad av närmare utredning får kostnaderna för de värdehöjande åtgärderna uppskattas till 200 000 kr, varav hälften eller 100 000 kr belöper på X.

Regeringsrättens ställningstagande innebär att ytterligare (250 000 kr + 100 000 kr - 152 212 kr =) 197 788 kr skall återläggas till beskattning".

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 5 mars 2002.*

**Kammarrättens i Sundsvall dom den 30 oktober 2001, mål nr
1903-2001**

Utländska bärplockare

**De enskilda bärplockarna anses inte haft ställning som
arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till det bolag
som ordnat med arbetstillstånd för plockarna. Bolagets
ersättning till plockarna anses följaktligen ha varit ersättning
vid köp av vara**

*Arbetsgivaravgifter för redovisningsperioderna augusti och september
2000*

Ett svenskt bolag har i ett s.k. arbetserbjudande ansökt om
arbetstillstånd för 1 865 personer med utländskt medborgarskap. Av
arbetserbjudandet framgår att lönen till plockarna ska utgöras av det
dagspris som gäller för bären. Bolaget har bokat upp campingplatser
och stugbyar åt bärplockarna och sett till att alla haft boende.
Anställning/uppdrag har utlovats under viss tid. Hur många eller vilka
av personerna med arbetstillstånd som faktiskt kommit till Sverige och
plockat bär för bolagets räkning är inte klarlagt.

SKM har ansett att fråga var om anställningsförhållanden och därvid
framhållit bolagets agerande i förhållande till svenska myndigheter i
samband med att bärplockare beviljats arbetstillstånd i Sverige inför
bärsäsongen år 2000. För att ersättningen från bolaget till bärplockarna
har utgjort ersättning för arbete talar enligt SKM även följande
omständigheter.

- Bolaget har organiserat bärplockarverksamheten genom att boka logi.
- Överenskommelse om ersättning för bären har bestämts i förväg till
dagspris/kilo.
- Arbete har utlovats under tiden 2000-08-01 -- 2000-10-10.
- Av bolaget anställda uppköpare har utposterats vid campingplatserna/
stugbyarna för att köpa upp bären.
- Bolaget har sett till att bärlådor etc. finns på varje uppköpningsställe
samt ordnat transport av bären till grossist.

SKM beslutade att skönsmässigt påföra arbetsgivaravgifter avseende 1

200 personer som var och en sålt bär för 12 000 kr. Därvid ansåg SKM att vederbörlig hänsyn tagits till felkällor.

Bolaget har invänt att SKM:s bedömning bygger på en överenskommelse mellan svenska myndigheter om att arbetstillstånd fr. o.m. bärsäsongen år 2000 skulle krävas för att plocka bär i Sverige för utlänningar från länder med visumtvång. Avgörande för frågeställningen ska i stället vara om bärplockningen och försäljningen av bär till bolaget är en självständigt bedriven verksamhet. För att underlätta för bärplockarna har bolaget preliminärboktat boende på campingplatser och stugbyar. Boendet har dock betalats av bärplockarna. Dessa har också själva anordnat och betalat resan till Sverige. Plockarna har själva ombesörjt och betalat för inköp av den utrustning som är nödvändig för plockningsarbetet. Bolaget har endast lånat ut bärlådor. Plockarna har själva transporterat sig mellan bostad och "plockområdena". Den ersättning som bolaget utbetalar utgör ersättning för en vara och inte för en utförd tjänst.

LR instämde i SKM:s bedömning men fann att flera förberäkningen av avgiftsunderlaget relevanta omständigheter var i sådan grad osäkra att det gav anledning till betydande försiktighet vid den skönsmassiga uppskattningen. Enligt LR skulle höjningen av underlaget för arbetsgivaravgifter bestämmas till betydligt lägre belopp än vad SKM beslutat.

Såväl bolaget som SKM överklagade LR:s dom.

I sin dom framhåller KR inledningsvis att den omständigheten att bolaget för bärplockarnas räkning ansökt om arbetstillstånd inte i sig kan medföra att något avtal om att utföra arbete träffats mellan bolaget och respektive bärplockare. Rättsförhållandet kan inte göras med utgångspunkt från en hel bransch, utan bedömningen måste göras i det enskilda fallet. Detta medför vissa problem vid bedömningen av arbetserbjudandet i förevarande fall eftersom fråga är om masserbjudanden. Klart är att bolaget i de handlingar som erfordrades för att bärplockarna skulle tillerkännas arbetstillstånd i Sverige iklätt sig rollen som arbetsgivare. Grundläggande för alla avtal är dock att det fordras minst två parter för att ingå ett avtal. Någon dokumentation av bärplockarnas inställning till en eventuell anställning finns inte. Att arbetsgivaransvar uppkommer när arbetstillstånd beviljas kan därför enligt KR inte godtas. Det förhållandet att bärplockarna sedermera kommer till Sverige skulle emellertid kunna innebära ett sådant konkludent handlande som medför att avtal kommit till stånd. I detta fall har det dock inte kunnat klarläggas om de personer som erhållit arbetserbjudandet också varit de som kvitterat ut ersättning från bolaget.

KR konstaterar att flera omständigheter som är typiska för en arbetsgivar/arbetstagarrelation nästan helt saknas. Bolaget har ingen

kontroll över verksamheten, råvaran - bären har inte tillhört bolaget, priset är inte avtalat i förväg och någon garanti att bären tas emot av bolaget finns inte såvida de inte är av viss kvalitet. Det är således bärplockarna som stått hela risken för verksamheten. Det framgår inte heller att bolaget påtagit sig något socialt eller ekonomiskt ansvar för bärplockarna. Enligt KR:s mening talar därför övervägande skäl för att anställningsavtal innebärande att bärplockarna skulle utföra arbete för bolagets räkning inte kommit till stånd.

KR konstaterar att däremot flera omständigheter som är typiska för ett uppdragsförhållande stämmer in på bärplockarnas verksamhet - förhållandet mellan kontrahenterna är av tillfällig natur, inget hindrar att liknande arbete samtidigt utförs åt annan, uppdragstagaren bestämmer själv sättet för arbetets utförande, denne har att i arbetet använda egna redskap osv. Det måste emellertid beaktas att dessa omständigheter efter viss omformulering också skulle kunna stämma in på andra typer av avtal än avtal om att utföra arbete, t.ex. avtal om att sälja/köpa bär. Därtill kommer att utredningen i målet inte kan anses visa att de enskilda bärplockarna efter det att de fått sina arbetstillstånd stått i något beroendeförhållande till bolaget eller haft några egentliga skyldigheter att utföra arbete och leverera bär till bolaget. Den enskilde bärplockarens anknytning till bolaget består i förevarande fall i huvudsak av att bolaget haft del i organisationen av boende och uppköp av bären. Detta räcker enligt KR inte till att bärplockarna i fråga ska anses som uppdragstagare till bolaget.

KR finner sammanfattningsvis att de enskilda bärplockarna inte haft ställning som arbetstagare eller uppdragstagare i förhållande till bolaget varför bolaget inte ska påföras arbetsgivaravgifter.

Kommentar:

RSV har överklagat domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 5 mars 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 31 januari 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 under personaloptionsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen 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 (kan-tidpunkten).

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2004

Ett större svenskt bolag har beslutat att införa ett personaloptionsprogram för alla anställda i koncernen.

Ansökan om förhandsbesked gällde tre frågor:

Fråga 1

Är bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket IL tillämplig om optionsinnehavaren som ett alternativ har rätt att i enlighet med personaloptionsvillkoren välja kontantlösen i stället för förvärv av aktier?

Fråga 2

Är bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket IL tillämplig om bolaget enligt personaloptionsvillkoren skulle ha en rätt att ensidigt besluta om kontantlösen i stället för att leverera aktier när optionsinnehavaren väljer att utnyttja sin option.

Fråga 3

Om svaret på fråga 1 eller fråga 2 är nej, vid vilken tidpunkt ska då en eventuell förmån av optionen beskattas?

Som en förutsättning gavs att personaloptionerna inte utgör värdepapper och att de i alla avseenden - utom eventuellt i de avseenden förhandsbesked söks - klart omfattas av personaloptionsregeln i 10 kap. 11 § andra stycket inkomstskattelagen (IL).

SRN beslutade följande.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket IL är tillämplig även om optionsvillkoren utformas så att sökanden kan välja att få ett kontantbelopp i stället för att förvärva aktier när hon utnyttjar optionen.

Frågorna 2 och 3

Bestämmelsen i 10 kap. 11 § andra stycket IL är inte tillämplig om optionsvillkoren utformas så att sökandens möjlighet att utnyttja optionen för att förvärva aktier görs beroende av en valrätt för bolaget att betala ett kontantbelopp i stället för att leverera aktier. Förmånen skall tas upp det beskattningsår då sökanden kan utnyttja optionen (10 kap. 8 § IL).

MOTIVERING

Enligt huvudregeln i 10 kap. 8 § IL skall i inkomstslaget tjänst inkomster tas upp som intäkt det beskattningsår då de kan disponeras eller på något annat sätt kommer den skattskyldige till del. En skattskyldig som på grund av sin tjänst förvärvar värdepapper på förmånliga villkor skall dock enligt 10 kap. 11 § första stycket IL ta upp förmånen som intäkt det beskattningsår då förvärvet sker. I lagrummets andra stycke finns en kompletterande bestämmelse för personaloptioner. Där anges att om det som förvärvas inte är ett värdepapper utan innebär en rätt att i framtiden förvärva värdepapper till ett i förväg bestämt pris eller i övrigt på förmånliga villkor tas förmånen upp som intäkt det beskattningsår då rätten utnyttjas eller överläts.

Fråga 1

Även om sökanden får en möjlighet att välja kontanter i stället för att förvärva aktier har hon enligt nämndens mening ändå en rätt att i framtiden förvärva värdepapper i enlighet med 10 kap 11 § andra stycket IL. Därmed infaller beskattningstidpunkten vid utnyttjandet av optionen.

Frågorna 2 och 3

Enligt alternativet utformas optionsvillkoren så att de ger bolaget en rätt att välja att betala ett kontantbelopp i stället för att leverera aktier till optionsinnehavaren när denne önskar utnyttja optionen. Sökanden

kommer då inte att ha någon självständig rätt att förvärva aktier. Därmed kan förutsättningen att optionen skall avse en rätt att i framtiden förvärva värdepapper inte anses uppfylld. Det innebär att förmånen enligt 10 kap. 8 § IL skall beskattas när optionen kan utnyttjas.

Kommentar:

SRN gick helt på RSV:s linje. RSV har begärt fastställelse hos RR.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 5 mars 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 14 februari 2002

Verklig förlust

Moderbolag medgavs skattemässigt avdrag för nedskrivning av dotterbolagsaktier (omsättningstillgångar) till verkligt värde efter det att dotterbolaget tömts på tillgångar till underpris utan beskattningsekvivalens till andra koncernbolag.

Taxeringsåren 2002-2004

Ett fastighetsbolag (A) äger ett flertal dotterbolag som dels är fastighetsförvaltande dels bedriver handel med fastigheter. Från extern part förvärvar ett dotterbolag som bedriver handel med fastigheter (B) ett fastighetsförvaltande bolag (C). Aktierna i C blir omsättningstillgångar hos B. Efter B:s förvärv av C töms C på sina fastigheter, vilka överlåts till andra fastighetsförvaltande bolag inom samma koncern. Detta kan ske till skattemässiga värden utan uttagsbeskattning.

De skattemässiga värdena understiger marknadsvärdena.

Efter det att C tömts på sina fastigheter måste aktierna i C nedskrivas i redovisningen hos B. Frågan i ärendet var om avdrag kan medges skattemässigt för den nedskrivningen. RSV hävdade att fråga inte är om verklig förlust eftersom övervärdena på de överlåtna fastigheterna finns kvar inom koncernen.

Skatterättsnämnden medgav avdrag med följande motivering.

"Enligt förutsättningarna kommer visserligen aktierna i C att skattemässigt utgöra lagertillgångar men i redovisningen för B kommer aktierna att rubriceras som anläggningstillgångar, jfr 4 kap. 1 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL. Värderingsreglerna för anläggningstillgångar i 4 kap. 3 § ÅRL anger att sådana tillgångar skall tas upp till anskaffningsvärdet om inte annat följer av vissa andra bestämmelser, bl.a. bestämmelserna om nedskrivning i 5 § samma kapitel. Enligt den paragrafens första stycke gäller att nedskrivning skall ske när en anläggningstillgångs värde på balansdagen är lägre än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, dvs. det verkliga värdet den dagen är lägre än det värde som motsvarar anskaffningsvärdet minskat med gjorda avskrivningar. Nedskrivning får dock göras enbart om värdenedgången kan antas vara bestående. I ansökningsen görs gällande att B i enlighet med dessa redovisningsbestämmelser måste skriva ned värdet på aktierna i C på grund av den värdenedgång som underprisöverlåtelse ger upphov till.

I skattehänseende gäller enligt 17 kap. 3 § IL att en tillgång som skattemässigt utgör en lagertillgång inte får tas upp till lägre värde än det lägsta av anskaffningsvärdet och det verkliga värdet (lägsta värdets princip).

Aktierna i C utgör som nämnts skattemässigt lagertillgångar för B. En värdering av dessa aktier som inte understiger det värde som följer av lägsta värdets princip får därmed godtas i skattehänseende. Den omständigheten att aktierna i C har nedgått i värde på grund av de underprisöverlåtelser som bolaget företagit medför inte annan bedömning."

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 5 mars 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om ersättning för kostnader i ärende om skatt hos skattemyndighet sedan skattskyldig efter överklagande vunnit bifall till sina i skatteärendet framställda yrkanden. RR målnr 1036-1999, KRNG 3111-1996

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 3 § ersättningslagen

Saken: Fråga om talerätt för aktiebolag i konkurs

RR målnr 8387-1999, KRNG 6336-1997

Klagande: AB i konkurs

Lagrum: 48a § GML, punkt 9 i övergångsbestämmelserna till SBL

Saken: Fråga om talerätt för aktiebolag i konkurs

RR målnr 8388-1999, KRNG 6551-1997

Klagande: AB i konkurs

Lagrum: 3 § ersättningslagen

Saken: Fråga i mål om skattetillägg om ett bolag i sin självdeklaration

lämnat en oriktig uppgift och om så befinns vara fallet skattetillägget

kan efterges. RR målnr 1008-1999, KRNJ 2358-1996

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 och 6 §§ TL

Saken: Ett bolag som bedriver värdepappersrörelse har i samband med en nyemission i ett annat bolag ställt en s.k. nyemissionsgaranti. Fråga om den ersättning som bolaget därvid erhållit medför skattskyldighet till mervärdesskatt. RR målnr 2810-2000, KRNS 3487-1998

Klagande: RSV

Lagrum: 8 § 3 samt anv. p 5 till nämnda paragraf GML

- [SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002](#)
Överlåtelse av kapitalförsäkring mellan privatpersoner. En privatperson ämnar överlåta en egen ägd kapitalförsäkring (fondförsäkring) med en tredjedel till vardera av sina tre barn. Köpeskillingen skall vara lika med fondvärdet vid överlåtelsepunkten. Beskattning p.g.a. överlåtelsen har ansetts ska ske enligt kapitalvinstreglerna, kapitalvinst alt. kapitalförlust
- [SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002-06-10](#)
Skattekonsekvenser vid överlåtelse av pensionsansvar mot ersättning antingen i form av kapitalförsäkring eller kontantlikvid samt beskattningsunderlag för särskild löneskatt på pensionskostnader (SLP). Det företag som har lämnat ersättning för övertagande av pensionsutfästelse får göra avdrag för denna och motsvarande belopp ska tas upp hos det mottagande företaget. Beskattningsunderlaget för SLP påverkas hos båda parter av ersättningen
- [SRN:s förhandsbesked den 10 september 2002](#)
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
- [SRN:s förhandsbesked den 10 september 2002](#)
Fullföljdskravet för stiftelse - aktieobligation. 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. Hela avkastningen ska beaktas vid bedömningen av om stiftelsen uppfyller fullföljdskravet
- [Meddelat prövningstillstånd](#)

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 september 2002.

SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002

Överlåtelse av kapitalförsäkring mellan privatpersoner

En privatperson ämnar överlåta en egen ägd kapitalförsäkring (fondförsäkring) med en tredjedel till vardera av sina tre barn. Köpeskillingen skall vara lika med fondvärdet vid överlåtelsepunkten. Beskattning p.g.a. överlåtelsen har ansetts ska ske enligt kapitalvinstreglerna, kapitalvinst alt. kapitalförlust.

Inkomsttaxeringarna 2003-2005

FRÅGOR

1. Föranleder en överlåtelse av kapitalförsäkringen till mina 3 barn några inkomstskattekonsekvenser för mig om överlåtelsepriset överstiger inbetalda premier?
2. Föranleder en överlåtelse av kapitalförsäkringen till mina 3 barn några inkomstskattekonsekvenser för mig om överlåtelsepriset understiger inbetalda premier?
3. Om svaret på fråga 1 eller 2 är ja, hur skall i så fall den skattepliktiga inkomsten eller förluster beräknas?

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

En överlåtelse av kapitalförsäkringen skall behandlas enligt bestämmelserna för inkomst av kapital.

Fråga 3

Kapitalvinst eller kapitalförlust på kapitalförsäkring beräknas som skillnaden mellan ersättningen minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. I omkostnadsbeloppet ingår utgifter för premier.

MOTIVERING

Frågorna gäller om en överlåtelse av en kapitalförsäkring skall

beskattas enligt kapitalvinstreglerna i inkomstskattelagen, IL. Särskilda regler om inkomstbeskattningen av kapitalförsäkringar finns dels i IL, dels i lagen (1990:661) om avkastningskatt på pensionsmedel, AvPL. Utgångspunkten är att rätt till avdrag för inbetalning av premier inte föreligger. I 8 kap. 14 § IL anges att ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkringar är skattefria, en skattefrihet som även omfattar belopp som utbetalas vid återköp av försäkring. Beskattningen av avkastningen på försäkringskapitalet görs enligt schablon.

Livförsäkringsföretagen är skattskyldiga för avkastningskatten i stället för försäkringstagaren utom i de fall då försäkring är meddelad i en försäkringsrörelse som bedrivs i utlandet (2 § första stycket AvPL). Skatteunderlaget är ett beräknat kapitalunderlag multiplicerat med en genomsnittlig statslåneränta (3 §) och skattesatsen är 30 procent av nio tiondelar av skatteunderlaget (9 § andra stycket).

Enligt de grundläggande bestämmelserna för inkomstlagen kapital avses med kapitalvinst och kapitalförlust bl.a. vinst och förlust vid avyttring av tillgångar (41 kap. 2 § IL). Något uttryckligt undantag för skatteplikt för vinster (eller förluster) vid avyttring av kapitalförsäkringar i de kompletterande bestämmelserna saknas. Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelser av tillgångar (44 kap. 3 § IL).

Principen för inkomstbeskattning av kapitalförsäkringar att premiebetalningar ej medför avdragsrätt, att ersättning på grund av försäkring är skattefria samt att avkastningen på försäkringskapitalet beskattas löpande under innehavstiden var genomförd vid kommunalskattelagens (1928:370) tillkomst. Beskattningen av avkastningen har under årens lopp haft schablonmässiga inslag som varierat. Genom de nuvarande reglerna som gäller fr.o.m. år 1994 är schablonmetoden konsekvent genomförd och innebär bl.a. att skatt tas ut på försäkringskapitalet utan hänsyn till det verkliga utfallet. Enligt kommunalskattelagens ursprungliga lydelse fanns, förutom regler om skatt på försäkringskapitalets avkastning, även motsvarigheten till de redovisade kapitalvinstreglerna i IL.

Frågan om en överlåtelse av en kapitalförsäkring skall inkomstbeskattas har inte behandlats i några förarbeten. Den synes inte heller ha diskuterats i litteraturen eller tidigare ha ställts på sin spets i praxis.

Syftet med att löpande beskatta avkastningen av försäkringskapitalet är att åstadkomma neutralitet i förhållande till direkta sparformer (se t.ex. prop. 1928:102 s. 229, jfr s. 208 f. Och SOU 1989:33, del II, s. 215). Skatten är visserligen schabloniserad men den är avsedd att ersätta skatt på faktiskt utgående ränta och utdelning och även på kapitalvinster (se prop. 1992/93:187 s. 166). Förekomsten av en sådan beskattning är i sig ett argument för att en kompletterande beskattning enligt kapitalvinstreglerna vid överlåtelse av kapitalförsäkring inte borde komma i fråga. För denna ståndpunkt kan även anföras systematiska

skäl. Som framgått är ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkringar skattefria, inklusive utbetalningar vid återköp av kapitalförsäkring. Skattefrihet vid återköp skulle, i ett system där överlåtelser av kapitalförsäkringar beskattas, i varje fall vid längre innehav leda till en valfrihet för den skattskyldige att i vinstsituationer välja återköp och i förlustfall tillämpa kapitalvinstreglerna. En sådan valfrihet torde inte vara åsyftad.

Vid en bedömning måste emellertid det anförda ställas mot att reglerna om kapitalvinstbeskattning till ordalagen omfattar även överlåtelser av kapitalförsäkringar. I avsaknad av såväl särskilda regler, som undantar kapitalförsäkringar från sådan vinstbeskattning, som förarbetsuttalanden med den innebörden anser nämnden att kapitalvinstbeskattning inte kan underlåtas.

Fråga 3

Enligt 44 kap. 13 § IL skall kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller den utfärdade förpliktelsen minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet och omkostnadsbeloppet. Av 44 kap. 2 § IL framgår att motsvarande gäller för kapitalförluster.

Med omkostnadsbelopp avses, om annat inte föreskrivs, utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring (44 kap. 14 § IL). Betalda premier för en kapitalförsäkring ingår i omkostnadsbeloppet.

AVVIKANDE MENING

Nämndens sekreterare och föredraganden i nämnden anmälde avvikande mening. De fann för sin del att enligt allmänna beskattningsprinciper för kapitalförsäkringar, som bestämmelserna i 8 kap. 14 § IL ger uttryck för, skall överlåtelser av kapitalförsäkringar inte leda till några inkomstskattekonsekvenser för överlåtaren.

KOMMENTAR

En överlåtelse av kapitalförsäkring mot vederlag bör anses som en avyttring (i detta fall en försäljning) enligt reglerna i 44 kap. IL. En kapitalförsäkring i svenska kronor torde utgöra en svensk fordringsrätt enligt bestämmelserna i 48 kap. 3 § IL.

RSV har överklagat förhandsbeskedet och har yrkat att Regeringsrätten fastställer det. Den sökande har också överklagat förhandsbeskedet och yrkat att Regeringsrätten ändrar beskedet i enlighet med den avvikande mening som anmälades i Skatterättsnämnden.

Skatterättsnämnden lämnade samtidigt ett förhandsbesked om överlåtelse av kapitalförsäkring mellan företag. Se referat i detta protokoll om förhandsbesked rörande skattekonsekvenser vid överlåtelse av pensionsansvar.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 september 2002.*

**SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002-06-10
Skattekonsekvenser vid överlåtelse av pensionsansvar mot
ersättning antingen i form av kapitalförsäkring eller
kontantlikvid samt beskattningsunderlag för särskild löneskatt
på pensionskostnader (SLP)**

**Det företag som har lämnat ersättning för övertagande av
pensionsutfästelse får göra avdrag för denna och motsvarande
belopp ska tas upp hos det mottagande företaget.
Beskattningsunderlaget för SLP påverkas hos båda parter av
ersättningen**

Inkomsttaxeringarna 2003 - 2005

Ett företag A tänker överlåta pensionsansvar till företag B mot ersättning antingen i form av kapitalförsäkring eller kontantlikvid. Företag ställer följande frågor.

Fråga 1 a

Vilka är de inkomstskattemässiga konsekvenserna för företag A, med avseende på avdragsrätt vid inkomsttaxeringen för den erlagda ersättningen till företag B?

Fråga 1 b

Vilka är de inkomstskattemässiga konsekvenserna för företag B, med avseende på redovisningen av skattemässig intäkt vid mottagandet av ersättning från företag A?

Fråga 1 c

Hur påverkas underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader hos företag A med anledning av den utgivna ersättningen?

Fråga 1 d

Hur påverkas underlaget för särskild löneskatt på pensionskostnader hos företag B med anledning av den mottagna ersättningen?

Fråga 2 a

Skulle frågorna ovan besvaras annorlunda om företag A, i stället för att återköpa försäkringen och erlägga kontant ersättning, överlåter kapitalförsäkringen till företag B som ersättning för övertagandet av utfästelsen? Förutsättningarna i övrigt är desamma som beskrivits ovan.

Fråga 2 b

Föranleder en överlåtelse av kapitalförsäkringen i sig några skattemässiga konsekvenser med avseende på den vinst eller förlust som uppkommer i form av skillnaden mellan tidigare erlagda försäkringspremier och försäkringens värde vid överlåtelsetillfället? (försäkringens värde och värdet av pensionsåtagandet uppgår till samma summa).

FÖRHANDBESKED

Fråga 1 a

Företag A får göra avdrag för utgiven ersättning till företag B för övertagandet av pensionsutfästelsen.

Fråga 1 b

Företag B skall ta upp den erhållna ersättningen från företag A.

Fråga 1 c

Företag A:s beskattningsunderlag enligt lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, skall öka med den utgivna ersättningen.

Fråga 1 d

Företag B:s beskattningsunderlag enligt SLPL skall minska med den erhållna ersättningen.

Fråga 2 a

Svaret på frågorna ändras inte om ersättningen utgår i form av en

kapitalförsäkring.

Fråga 2 b

En överlåtelse av kapitalförsäkringen skall tas upp som kapitalvinst eller kapitalförlust. Vinsten eller förlusten beräknas som skillnaden mellan ersättningen minskad med utgifterna för avyttringen och omkostnadsbeloppet. I omkostnadsbeloppet ingår utgifter för premier.

MOTIVERING

X är anställd i det av honom ägda företaget A. Han är också anställd i företag B. Företag A har utfäst en direktpension till X som är säkrad med en företagsägd kapitalförsäkring (unit linked) pantsatt till X. Utfästelsen motsvarar försäkringens värde. De inbetalda premierna understiger dock försäkringens värde. Företag B skall överta pensionsutfästelsen. Försäkringen skall antingen återköpas av företag A och en kontantersättning överförs till företag B motsvarande försäkringens värde eller överförs i sin helhet.

Frågorna 1 a - d

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

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).

En överföring av pensionsutfästelsen jämte ett kontantbelopp motsvarande pensionsutfästelsens värde innebär således att företag A får göra avdrag för den överförda ersättningen samtidigt som företag B skall beskattas härför. Överföringen innebär också att beskattningsunderlaget till särskild löneskatt för pensionskostnader för företag A ökar med överfört belopp. För företag B minskar beskattningsunderlaget med motsvarande belopp.

Fråga 2 a

Att ersättningen utgår i form av en kapitalförsäkring ändrar inte svaret på frågorna ovan.

Fråga 2 b

Frågan gäller om reglerna i inkomstskattelagen om kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet är tillämpliga vid en överlåtelse av kapitalförsäkring.

Särskilda regler om inkomstbeskattningen av kapitalförsäkringar finns dels i IL, dels i lagen (1990:661) om avkastningskatt på pensionsmedel, AvPL. Utgångspunkten är att rätt till avdrag för inbetalning av premier inte föreligger. I 8 kap. 14 § IL anges att ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkringar är skattefria, en skattefrihet som även omfattar belopp som utbetalas vid återköp av försäkring. Beskattningen av avkastningen på försäkringskapitalet görs enligt schablon. Livförsäkringsföretagen är skattskyldiga för avkastningsskatten i stället för försäkringstagaren utom i de fall då försäkring är meddelad i en försäkringsrörelse som bedrivs i utlandet (2 § första stycket AvPL). Skatteunderlaget är ett beräknat kapitalunderlag multiplicerat med en genomsnittlig statslåneränta (3 §) och skattesatsen är 30 procent av nio tiondelar av skatteunderlaget (9 § andra stycket).

Enligt 25 kap. 3 § första stycket IL avses med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget näringsverksamhet vinst och förlust vid avyttring av kapitaltillgångar. Att en kapitalförsäkring som ägs av företag A är en kapitaltillgång följer av andra stycket samma lagrum. För kapitalvinster och kapitalförluster i inkomstslaget näringsverksamhet skall motsvarande bestämmelser i inkomstslaget kapital äga tillämpning (25 kap. 2 § IL). Något uttryckligt undantag för skatteplikt för vinster (eller förluster) vid avyttring av kapitalförsäkringar i de kompletterande bestämmelserna saknas. Med avyttring av tillgångar avses försäljning, byte och liknande överlåtelser av tillgångar (44 kap. 3 § IL).

Principen för inkomstbeskattning av kapitalförsäkringar att premiebetalningar ej medför avdragsrätt, att ersättning på grund av försäkring är skattefria samt att avkastningen på försäkringskapitalet beskattas löpande under innehavstiden var genomförd vid kommunalskattelagens (1928:370) tillkomst. Beskattningen av avkastningen har under årens lopp haft schablonmässiga inslag som varierat. Genom de nuvarande reglerna som gäller fr.o.m. år 1994 är schablonmetoden konsekvent genomförd och innebär bl.a. att skatt tas ut på försäkringskapitalet utan hänsyn till det verkliga utfallet. Enligt kommunalskattelagens ursprungliga lydelse fanns även motsvarigheten till de redovisade kapitalvinstreglerna.

Frågan om en överlåtelse av en kapitalförsäkring skall inkomstbeskattas har inte behandlats i några förarbeten. Den synes inte heller ha diskuterats i litteraturen eller tidigare ha ställts på sin spets i praxis.

Syftet med att löpande beskatta avkastningen av försäkringskapitalet är att åstadkomma neutralitet i förhållande till direkta sparformer (se t.ex. prop. 1928:102 s. 229, jfr s. 208 f. Och SOU 1989:33, del II, s. 215). Skatten är visserligen schabloniserad med avsedd att ersätta skatt på faktiskt utgående ränta, utdelning och kapitalvinst (se prop. 1992/93:187 s. 166). Förekomsten av en sådan beskattning är i sig ett argument för att en kompletterande beskattning enligt kapitalvinstreglerna vid överlåtelse av kapitalförsäkring inte borde komma i fråga. För denna ståndpunkt kan även anföras systematiska skäl. Som framgått är ersättningar som betalas ut på grund av kapitalförsäkringar skattefria, inklusive utbetalningar vid återköp av kapitalförsäkring. Skattefrihet vid återköp skulle, i ett system där överlåtelser av kapitalförsäkringar beskattas, i varje fall vid längre innehav leda till en valfrihet för den skattskyldige att i vinstsituationer välja återköp och i förlustfall tillämpa kapitalvinstreglerna. En sådan valfrihet torde inte vara åsyftad.

Vid en bedömning måste emellertid det anförda ställas mot att reglerna om kapitalvinstbeskattning till ordalagen omfattar även överlåtelser av kapitalförsäkringar. I avsaknad av såväl särskilda regler, som undantar kapitalförsäkringar från sådan vinstbeskattning, som förarbetsuttalanden med den innebörden anser nämnden att kapitalvinstbeskattning inte kan underlåtas.

Enligt 44 kap. 13 § IL skall kapitalvinsten beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången eller den utfärdade förpliktelsen minskad med utgifterna för avyttringen eller utfärdandet och omkostnadsbeloppet. Av 44 kap. 2 § IL framgår att motsvarande gäller för kapitalförluster.

Med omkostnadsbelopp avses, om annat inte föreskrivs, utgifter för anskaffning ökade med utgifter för förbättring (44 kap. 14 § IL).

Betalda premier för en kapitalförsäkring ingår i omkostnadsbeloppet."

Avvikande mening avseende fråga 2 b lämnades av nämndens sekreterare och den föredragande i nämnden.

AVVIKANDE MENING

"Den beskattningsmodell som gäller för kapitalförsäkringar, som för övrigt fanns redan tidigare, lades fast i 19 § första stycket i den numera upphävda kommunalskattelagen (1928:370). De grundläggande principerna för behandlingen av kapitalförsäkringar har därefter inte ändrats. Av motiven till bestämmelserna framgår bl.a. att premier för kapitalförsäkringar skulle ses som inte avdragsgilla personliga levnadskostnader och att utfallande belopp på försäkringarna i konsekvens härav och av att avkastningen på kapitalet beskattas hos

försäkringsbolaget inte skulle behandlas som en skattepliktig intäkt (se K.G.A. Sandström, Om beskattning av inkomst av tjänst m.m., Stockholm 1945 s. 498 f., /K.G.A./). De närmare motiven för skattefriheten för kapitalförsäkringar framgår av vad inkomstskattesakkunniga anförde i betänkande den 7 juli 1923 och vad kommunalskattekommittén anförde i betänkande 15 oktober 1924, se K. G.A. s. 503-505, jfr även prop. 1950:93 s. 195-196 ang. undantaget för ledareförsäkring).

Någon närmare vägledning ger inte detta för vad som skall gälla i beskattningshänseende vid en överlåtelse av en kapitalförsäkring.

Enligt vår mening följer emellertid av de allmänna beskattningsprinciperna för kapitalförsäkringar, som bestämmelserna i 8 kap. 14 § IL ger uttryck för, att överlåtelser inte skall leda till några beskattningskonsekvenser för överlåtaren. Ett annat synsätt skulle för övrigt innebära att i sak samma transaktion beroende på om den företas via ett återköp eller genom en överlåtelse skulle leda till olika beskattningsresultat, ett förhållande som knappast torde ha varit avsett."

Kommentar:

En överlåtelse av kapitalförsäkring har här ansetts som en avyttring, som ska behandlas enligt reglerna i 44 kap. IL. Sker överlåtelser i näringsverksamhet ska avyttringen behandlas enligt bestämmelserna i 25 kap. IL och kan vid försäljning till underpris medföra uttagsbeskattning hos företaget.

En försäljning av kapitalförsäkring torde utgöra en avyttring av en fordringsrätt i svenska kronor och ska behandlas enligt bestämmelserna i 48 kap. 3 § och 24 §. I näringsverksamhet tillämpas bestämmelserna i 48 kap. 25 § IL. Den s.k. fällan i 48 kap. 26 § IL är inte tillämplig.

RSV har överklagat förhandsbeskedet och har yrkat att Regeringsrätten fastställer det. Även företagen har överklagat förhandsbeskedet. Skatterättsnämnden lämnade samma dag som detta förhandsbesked ett annat som gällde frågan om beskattning av en privatpersons överlåtelse av en kapitalförsäkring. Se referat i detta protokoll om överlåtelse av kapitalförsäkring mellan privatpersoner

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 september 2002.

SRN:s förhandsbesked den 10 september 2002

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

En obligation löper på tre år. Den tecknas till nominellt belopp och är marknadsnoterad. Avkastningen utbetalas årligen och är lägst tre procent och högst fjorton procent av nominellt belopp. Storleken på den rörliga delen av avkastningen är knuten till ett aktieindex. På förfalldagen utbetalas nominellt skuldbelopp samt den sista årliga utbetalningen.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Den årliga utbetalningen skall beskattas enligt följande. Ett belopp motsvarande tre procent av obligationens nominella belopp skall anses utgöra ränteinkomst. Eventuellt överskjutande belopp skall anses utgöra annan inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § första stycket IL. Ingen del av omkostnadsbeloppet för obligationen skall dras av.

Fråga 2a

Vid en avyttring av obligationen under löptiden skall den del av ersättningen, som skall anses avse upplupen men inte förfallen årlig utbetalning hänförlig till den garanterade årliga avkastning om tre procent av obligationens nominella belopp (räntekompensation), beskattas som ränteinkomst enligt 42 kap. 8 § IL. Återstående del av ersättningen skall tas upp vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust på grund av avyttringen.

Fråga 2b

Vid en avyttring av obligationen genom inlösen skall ett belopp motsvarande årlig utbetalning hänförlig till den garanterade årliga avkastningen om tre procent av obligationens nominella belopp anses utgöra ränteinkomst. Om någon del av utbetalningen i samband med

inlösen av obligationen kan hänföras till överskjutande årlig utbetalning skall den delen av utbetalningen anses utgöra annan inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § första stycket IL. Återbetalat nominellt belopp skall tas upp vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust på grund av avyttringen.

Fråga 3

Vid beräkning av kapitalvinst eller kapitalförlust på grund av avyttring av obligationen skall omkostnadsbeloppet beräknas till belopp motsvarande anskaffningsutgiften för obligationen minskat med det belopp som skall anses utgöra betald räntekompensation enligt 42 kap. 8 § IL. De i 48 kap. 7 § första stycket IL intagna bestämmelserna om genomsnittsmetoden är tillämpliga.

Fråga 4

Vid en avyttring av obligationen under löptiden skall ett belopp motsvarande räntekompensation enligt 42 kap. 8 § IL tas upp som ränta.

Fråga 5

Kapitalvinst och kapitalförlust på obligationen skall i skattemässigt hänseende behandlas som kapitalvinst och kapitalförlust på sådana delägarrätter som avses i 48 kap. 2 § första stycket IL.

Fråga 6

Svaren på frågorna 1, 2a, 2b, 3, 4 och 5 förändras inte om sökanden förvärvar obligationen på kapitalmarknaden i stället för genom teckning vid emissionen.

Fråga 7

Obligationen skall tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet.

MOTIVERING

Ifrågavarande obligation kan vid emissionen sägas vara sammansatt av sju olika delar,

- en fordran i nominellt belopp
- tre räntekuponger (om vardera 3 procent)
- tre aktieindexoptioner.

I praxis har sammansatta instrument vid kapitalvinstbeskattningen

behandlats som en enhet (s.k. odelbara instrument), se t.ex. Regeringsrättens dom den 24 april 2002 i mål nr 7672-2001 (s.k. aktiekorgsbevis) och RÅ 1999 ref. 69 (s.k. valutaobligation). Med hänsyn härtill och till anknytningen till ett aktieindex bör enligt 48 kap. 2 § andra stycket IL bestämmelserna om delägarrätter tillämpas på obligationen. Det innebär bl.a. att bestämmelserna om genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 § första stycket IL är tillämpliga.

Trots att ett instrument har karaktäriserats som odelbart har i praxis en del av avkastningen beskattats på annat sätt än som kapitalvinst, se t. ex. RÅ 2001 ref. 21 I (s.k. omvända konvertibler). Motsvarande gäller för sådana instrument som "vanliga" aktier och räntebärande konvertibla skuldebrev.

Ifrågavarande obligation ger en garanterad årligt utbetalad avkastning om tre procent av nominellt belopp. Eftersom det är fråga om ersättning för lån bör den delen av den årliga utbetalningen i skattemässigt hänseende behandlas som ränta. Detta gäller även för ersättning för upplupen ränta vid annan avyttring än inlösen.

Eventuellt överskjutande del av den årliga utbetalningen, begränsad till högst elva procent av obligationens nominella belopp, är inte så förutsebar att den kan anses utgöra ränta. Eftersom obligationen - som ett odelbart instrument - inte skall anses delvis avyttrad på grund av den årliga utbetalningen bör denna del av utbetalningen anses utgöra sådan annan inkomst av tillgångar som anges i 42 kap. 1 § första stycket IL.

En följd av att bestämmelserna om delägarrätter skall tillämpas på obligationen är att den vid förmögenhetsbeskattningen skall tas upp till 80 procent av det vid beskattningsårets utgång senast noterade värdet, 12 § jämförd med 3 § första stycket 7 och 1 § tredje stycket lagen om statlig förmögenhetsskatt.

Kommentar:

RSV överklagar förhandsbeskedet till Regeringsrätten.

RSV delar uppfattningen att den fasta delen av avkastningen på tre procent bör ses som ränta. Frågan är emellertid hur den rörliga delen bör beskattas. Det finns tre möjligheter, som ränta, som annan inkomst av tillgångar eller som kapitalvinst. I RÅ 1994 ref. 26 som avsåg aktieindexobligationer ansåg Regeringsrätten att värdeökningen på obligationerna inte till någon del skulle beskattas som ränta utan man delade Skatterättsnämndens bedömning att reglerna om reavinster var tillämpliga.

I detta fall utgår en årlig avkastning vars storlek (ovanför den garanterade avkastningen) är knuten till ett aktieindex. Detta gör att

likheten med ränta blir större än i fallet som behandlades 1994. RSV kommer därför att förespråka att hela avkastningen ska beskattas som ränta. Det innebär att kontrolluppgifterna kommer att avse hela avkastningen och att preliminärskatt ska dras på hela beloppet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 september 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 10 september 2002

Fullföljdskravet för stiftelse - aktieobligation

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. Hela avkastningen ska beaktas vid bedömningen av om stiftelsen uppfyller fullföljdskravet.

Inkomsttaxeringarna 2003-2006

Förhandsbeskedet rör en aktieobligation av samma konstruktion som i ovanstående förhandsbesked, dvs. som ges ut till nominellt belopp och som ger en avkastning vars storlek är knuten till ett aktieindex, dock lägst tre och högst fjorton procent.

FÖRHANDBESKED

Den del av avkastningen som är hänförlig till ränta och annan inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. § 1 första stycket IL skall beaktas vid bedömningen av om stiftelsen uppfyller fullföljdskravet i 7 kap. 6 § IL.

MOTIVERING

Som en förutsättning för förhandsbeskedet gäller att stiftelsen är begränsat skattskyldig enligt 7 kap. 3 § IL.

Nämnden har i ett denna dag meddelat förhandsbesked avseende en enskild persons beskattning av avkastning på ifrågavarande typ av obligation funnit att av årlig utbetalning (oavsett om den utbetalas under löptiden eller i samband med inlösen) ett belopp motsvarande tre procent av obligationens nominella belopp skall anses utgöra

ränteinkomst och att eventuell överskjutande del av den årliga utbetalningen skall anses utgöra annan inkomst på grund av innehav av tillgångar enligt 42 kap. 1 § första stycket IL. Nämnden fann vidare att vid avyttring under löptiden skall den del av ersättningen, som avser upplupen men inte förfallen ränta (räntekompensation), beskattas som ränteinkomst enligt 42 kap. 8 § IL.

Regeringsrätten har i RÅ 2001 ref. 17 uttalat att realisationsvinster enligt gällande rätt inte skall räknas in i avkastningen för en begränsat skattskyldig stiftelse. Detta betyder att det för en sådan stiftelse inte krävs att dess realisationsvinster används för stiftelsens ändamål vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt. Med realisationsvinst bör avses det skatterättsliga begreppet (jfr Peter Melz, Något om fullföljdskravet för allmännyttiga stiftelser, SvSkT 2/1998 s. 155 ff.), dvs. sådan avkastning som räknas som kapitalvinst enligt IL.

Kommentar:

RSV överklagar förhandsbeskedet. Som framgår av kommentaren till förhandsbeskedet i detta protokoll rörande Ränta, kapitalvinst eller annan inkomst av tillgång, är det oklart hur den rörliga delen av avkastningen ska bedömas.

Vidare finns på stiftelser ett fullföljdskrav för att de ska anses som skattebefriade för annan inkomst än inkomst av näringsverksamhet i 7 kap. 6 § IL: "Stiftelsen skall, sett över en period av flera år, bedriva en verksamhet som skäligen motsvarar avkastningen av stiftelsens tillgångar."

Om Regeringsrätten skulle finna att annan inkomst av tillgång föreligger så uppkommer frågan om denna kan ses som sådan avkastning som avses i lagtexten.

Område: Meddelat prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 17 september 2002.*

Meddelat prövningstillstånd

Saken: Fråga om två skilda fastigheter kan utgöra en ursprungsbostad i den mening som avses i lagen (1993:1469) om uppskovsavgift vid byte av bostad RR målnr 2558-2002, KRNS 5335-2000

Klagande: RSV

Lagrum: 1-3 §§ lagen (1993:1469) om uppskovsavgift jfr 47 kap. 2 och 3 §§ IL.

- [KR:s dom den 15 januari 2002 mål nr 916-2000 och 918-2000](#)
Avdrag för pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan eller som ryms inom allmän pensionsplan och som tryggas genom s.k. unit linked-försäkring. Avdrag har vägrats för försäkringspremie som avsåg unit linked-försäkring (p. 20 e) 1 st. anv. 23 § KL i dess äldre lydelse t.o.m. 2000 års taxering)
- [KR:s i Jönköping dom den 28 januari 2002, mål nr 1010-1011-1999](#)
Garantikostnader. På balansdagen godkända reklamationer får upptas som skuld utöver vad som får avsättas enligt schablonregeln för framtida garantiutgifter i dåvarande p. 5 anv. till 24 § KL (numera 16 kap. 13-16 §§ IL)
- [KR:s i Jönköping dom den 30 januari 2002, mål nr 4351-1999](#)
God redovisningssed. Finansinspektionens föreskrifter i redovisningsfråga ger uttryck för god redovisningssed i bank
- [KR:s i Stockholm dom den 19 oktober 2001, mål nr 959- -960-1999](#)
Läkarbolag. Jourarbete, som en landstingsanställd läkare utfört enligt konsultavtal ingånget mellan hans enmansbolag och landstinget, anses ha utförts av bolaget
- [SRN:s förhandsbesked den 5 februari 2002](#)
Skattefri utdelning och lagen mot skatteflykt. Fråga om svenskt moderbolag i en koncern kan ta emot skattefri utdelning från utländska dotterföretag, efter att moderbolaget först kapitaliserat dotterföretagen så att avkastningen på tillförda medel kan kvittas mot förlustavdrag hos dotterföretagen. Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig på förfarandet.
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 19 februari 2002.

KR:s dom den 15 januari 2002 mål nr 916-2000 och 918-2000

Avdrag för pensionsutfästelser enligt allmän pensionsplan eller som ryms inom allmän pensionsplan och som tryggas genom s. k. unit linked-försäkring

Avdrag har vägrats för försäkringspremie som avsåg unit linked-försäkring (p. 20 e) 1 st. anv. 23 § KL i dess äldre lydelse t.o.m. 2000 års taxering)

Förutsättningarna var följande. Ett företag hade sedan 1984 årligen kostnadsfört en tjänstepensionsförsäkring med bolagets ägare som den försäkrade. Under räkenskapsåret 1990/91 hade premien för den äldre försäkringen återbetalts till bolaget av försäkringsbolaget. I stället har kostnadsförts en engångspremie om 350.000 kronor avseende en annan tjänstepensionsförsäkring. Från och med räkenskapsår 1991/92 har åter kostnadsförts premier för den äldre försäkringen jämte premie för en ny unit linked-försäkring med 100.000 kronor.

Företaget hade således växlat avdragsgrund från alternativregeln till ryms inom regeln och sedan tillbaks till alternativregeln.

Skattemyndigheten ansåg att det för räkenskapsåret 1991/92 förelåg en pensionsutfästelse enligt ryms inom regeln och vägrade avdrag avseende alternativregeln med 100.000 kronor.

KR gjorde först en genomgång av aktuella lagrum och anförde därefter följande i sina domskäl:

"Frågan i målet är om bolaget vid 1993 års taxering har rätt till avdrag för betald premie avseende en unit linked-försäkring.

Som länsrätten har konstaterat råder det inte någon tvist om att NN för räkenskapsåret 1990/91 genom utfästelsen den 4 mars 1991 utlovats pension som ryms inom allmän pensionsplan. Fråga uppkommer då om NN under räkenskapsåret 1991/92 fortfarande skall anses omfattas av allmän pensionsplan.

Genom den nämnda utfästelsen har bolaget till NN utfäst pension som ryms inom en sådan pensionsplan som avses i 4 § lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. Ett byte av tryggnadsform förutsätter att arbetsgivaren återkallar den tidigare pensionsutfästelsen eller sätter den på fribrev med den anställdes godkännande. Såvitt framgår av handlingarna har återkallelse eller fribrevsskrivning av ifrågavarande pensionsutfästelse inte skett. NN skall således anses omfattad av allmän pensionsplan även för räkenskapsåret 1991/92. Vid sådant förhållande kan bolaget inte medges avdrag för unit linked-försäkringspremien enligt den s.k. alternativregeln.

Kammarrätten har då att pröva om avdrag för ifrågavarande unit linked-försäkringpremie kan medges enligt den s.k. huvudregeln.

Ett tryggnad genom unit linked-försäkring innebär att försäkringsbolaget inte garanterar någon eller någon specificerad pensionsförmån och inte heller något försäkringsbelopp. Således kan inte pensionsförmånens storlek vid denna försäkring beräknas i förväg,

eftersom utfästa pensioner och kommande pensionsutbetalningar är beroende av framtida värdepappersutveckling.

Regeringsrätten har i ett avgörande (RÅ 2000 not 13) godtagit att pensionslöfte kan tryggas med unit linked-försäkring. I det målet gällde att löftena om ålderspension följde i viss plan angivna pensionsförmånerna och således innefattade den utfästelse (garanti) från arbetsgivarens sida som utfallande belopp i överensstämmelse med planen.

Såvitt gäller den i målet aktuella unit linked-försäkringen finner kammarrätten att ett tryggnade genom den försäkringen inte innebär att ett pensionslöfte är tryggt på sådant sätt som krävs enligt en allmän pensionsplan. Bolaget har därmed inte rätt till avdrag för nämnda försäkringspremie enligt huvudregeln."

Kammarrätten vägrade bolaget avdrag för unit linked-försäkringspremie med 100.000 kronor.

Kommentar: Kammarrätten har i målet prövat två betydelsefulla frågor vid tillämpning av de äldre avdragsreglerna i 23 § anv.p. 20 e) 1 st. KL:

- betydelsen av en fribrevskrivning vid byte av avdragsregel - från huvudregeln till alternativregel och
- om unit linked-försäkring kan användas för tryggnade av huvudregeln och ryms inom-regeln samt
- hur RÅ 2000 not 13 ska tolkas beträffande tryggnade genom unit linked-försäkring

RSV:s tolkning av föreliggande bestämmelser överensstämmer med den som KR här har gjort.

Område: Kammarrätten

**KR:s i Jönköping dom den 28 januari 2002, mål nr 1010-1011-
1999**

Garantikostnader

På balansdagen godkända reklamationer får upptas som skuld utöver vad som får avsättas enligt schablonregeln för framtida garantiutgifter i dåvarande p. 5 anv. till 24 § KL (numera 16 kap. 13-16 §§ IL).

1995 och 1996 års inkomsttaxeringar

KR:s domskäl;

"I målet aktualiseras frågan om vad som kan anses vara god redovisningssed och i vilken mån denna goda redovisningssed skall påverka beskattningen. Av grundläggande betydelse för målet blir om frågan skall anses tillhöra det s.k. kopplade området. Hamnar den inom det kopplade området skall beskattningsfrågan följa redovisningsfrågan. Kan det däremot anses att frågan hör till ett skatterättsligt lagrum skall beskattningsfrågan frikopplas från redovisningsfrågan och avgöras med hjälp av det aktuella lagrummet. Detta uttrycks på följande sätt i 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i denna lag. I 2 § bokföringslagen (1976:125) anges att bokföringsskyldigheten skall fullgöras på sätt som överensstämmer med god redovisningssed.

Punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL är ett exempel på när den skattemässiga bedömningen skall frikopplas från den bokföringsmässiga. I bestämmelsen anges bl.a. att avdrag för framtida garantiutgift får åtnjutas med belopp, som svarar mot vad som i räkenskaperna för beskattningsåret avsatts för täckande av risker med anledning av garantiförpliktelse, som utestår vid beskattningsårets utgång. Lagrummets huvudregel anger att avdraget inte får överstiga det sammanlagda beloppet för år räknat av de utgifter till följd av garantiförpliktelser som redovisats i räkenskaperna under beskattningsåret.

Lagtextens begrepp framtida garantiutgift omfattar sådana kostnader som ett bolag kan riskera att drabbas av på grund av en uttrycklig garantiförpliktelse. Den exakta omfattningen av kostnaderna kan vara osäker liksom tidpunkten då kostnaden kan uppkomma. Risken för att kostnaden verkligen aktualiseras skall dock kunna kalkyleras med viss sannolikhet. Om den aktuella kostnaden passar in på denna beskrivning

skall den bedömas efter punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL.

Frågan i målet är om bolaget, med stöd av god redovisningssed, kunnat göra avdrag för framtida utgifter för taxeringsåren 1995 och 1996 med 1 100 000 respektive 694 000 kr. Bolaget menar att utgifterna inte är att betrakta som garantikostnader såsom de definieras i punkt 5 av anvisningarna till 24 § KL. Bolaget anser vidare att frågan om avdrag för utgifterna skall hänföras till det kopplade området.

Skattemyndigheten menar att utgifterna till sin karaktär är att betrakta som garantikostnader som är avdragsgilla endast med stöd av nyss nämnda lagrum.

Det är oklart var gränsen går mellan å ena sidan tillämpning av garantiriskregel 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 utgifter om kostnaderna visat sig vara oundvikliga för företaget. Kostnader för godkända reklamationer bör således enligt kammarrättens mening kunna hänföras till det kopplade området.

Kammarrätten instämmer därmed i länsrättens bedömning att beskattningsfrågan skall kopplas till god redovisningssed och att bolaget är berättigat att göra ifrågavarande avdrag".

Domen överklagas inte av RSV som delar KR:s bedömning.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 februari 2002.*

KR:s i Jönköping dom den 30 januari 2002, mål nr 4351-1999

God redovisningssed

Finansinspektionens föreskrifter i redovisningsfråga ger uttryck för god redovisningssed i bank.

Inkomsttaxering 1997

Bank värderade utestående lånefordringar (omsättningstillgångar) i enlighet med Finansinspektionens föreskrifter. En låntagare hade förbrukat halva sitt aktiekapital på bankens balansdag men skött räntor och amorteringar fram till bankens balansdag. Banken skrev ned sin

lånefordran. SKM hävdade att nedskrivningsrätt inte förelåg. KR medgav avdrag med följande domskäl;

"Finansinspektionen har bemyndigats att utfärda föreskrifter på bl.a. redovisningsområdet och får således anses vara uttolkare av god redovisningssed för finansiella företag. Föreskrifter är bindande och skall därför följas. Någon möjlighet att vid beskattningen ifrågasätta föreskrifter i de fall där specifika skatteregler saknas finns därför som regel inte. I det här fallet saknas särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen som reglerar rätten till avdrag för befarade kreditförluster, varför en nedskrivning som skett i enlighet med Finansinspektionens föreskrifter som regel skall gälla även vid beskattningen.

Banken har redovisat uppgifter rörande kundföretagets ekonomiska ställning vid tidpunkten för bankens bokslut den 31 december 1996 samt nämnda företags förväntade återbetalningsförmåga. Det finns enligt kammarrättens mening inte skäl att ifrågasätta dessa uppgifter. Med hänsyn till vad banken således har anfört angående kundföretagets ekonomiska ställning och dess förväntade framtida återbetalningsförmåga, finner kammarrätten att banken, med stöd av Finansinspektionens föreskrifter, har haft fog för att göra avsättning för befarad kreditförlust i bokslutet per den 31 december 1996. Det förhållandet att kundföretaget vid nämnda tidpunkt alltjämt betalade sina räntor och amorteringar föranleder inte annan bedömning.

Mot bakgrund av det ovan anförda och då det inte har framkommit omständigheter som utgör skäl att vid beskattning frångå den enligt god redovisningssed företagna nedskrivningen, finner kammarrätten att banken skall medges avdrag för befarad kreditförlust avseende kundföretaget med 2 000 000 kr vid taxeringen 1997."

Domen överklagas inte av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 februari 2002.*

**KR:s i Stockholm dom den 19 oktober 2001, mål nr 959- -960-
1999**

Läkarbolag

**Jourarbete, som en landstingsanställd läkare utfört enligt
konsultavtal ingånget mellan hans enmansbolag och
landstinget, anses ha utförts av bolaget**

Inkomsttaxering 1993

Vid sidan av sin anställning som överläkare vid ett landstingssjukhus, arbetade läkaren under fyra helgjourpass vid sjukhusets akutvårdcentral. Avtalet om jourtjänstgöringen var ingånget mellan landstinget och läkarens helägda aktiebolag. Bolaget hade under det aktuella året, förutom nämnda konsultuppdrag, även en del andra uppdrag av mindre omfattning. Landstinget var dock bolagets huvudsakliga uppdragsgivare. I bolaget fanns endast läkaren anställd. Jourtjänstgöringen skedde i landstingets lokaler, med utnyttjande av landstingets personal och administration. Arbetet skedde med landstingets utrustning bortsett från personlig utrustning såsom stetoskop och receptblock. Bolaget hade kostnader för hyra, förbrukningsmaterial, reklam etc. Någon lön till läkaren hade inte betalats ut.

Läkaren hänvisade till att det i konsultavtalet inte fanns något som utvisade att bolaget skulle vara förhindrat att sätta in annan läkare i hans ställe. Läkaren uppgav att han hade kollegor som hade kunnat vikariera för honom om han själv inte hade kunnat fullfölja åtagandet. Läkaren uppgav vidare att jourtjänstgöringen inte hade kunnat ske inom ramen för hans ordinarie tjänst som överläkare. För att få den för uppdraget som jourläkare nödvändiga behörigheten måste han ansöka om och få dispens från Socialstyrelsen.

SKM beslutade att den ersättning som landstinget betalade ut till läkaren enligt konsultavtalet skulle beskattas hos läkaren som inkomst av tjänst och därmed inte utgöra skattepliktig ersättning hos bolaget.

Länsrätten ansåg att SKM hade haft fog för att frångå läkarens och bolagets deklARATIONER och hänföra ersättningen från landstinget för helgjourpassen till inkomst av tjänst att beskattas hos läkaren personligen.

Kammarrätten fann vid en samlad bedömning av vad som framkommit i målet att det arbete som utförts enligt konsultavtalet mellan landstinget

och bolaget, skulle anses ha utförts av bolaget. Grund saknades därför för att beskatta läkaren för aktuellt belopp såsom för inkomst av tjänst.

Kommentar: RSV har överklagat domen.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 februari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 5 februari 2002

Skattefri utdelning och lagen mot skatteflykt

Fråga om svenskt moderbolag i en koncern kan ta emot skattefri utdelning från utländska dotterföretag, efter att moderbolaget först kapitaliserat dotterföretagen så att avkastningen på tillförda medel kan kvittas mot förlustavdrag hos dotterföretagen. Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig på förfarandet.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2004

A AB är moderbolag i en koncern som bedriver förvaltning. A AB har ett dotterföretag B BV som i sin tur äger bl.a. C BV. I samband med att C BV likviderar sina två dotterföretag BV 1 och BV 2 uppkommer en förlust som är avdragsgill enligt den nederländska inkomstskattelagen. C BV kommer under överskådlig tid inte att erhålla inkomster i sådan omfattning att förlustavdragen kan utnyttjas.

A AB planerar därför att kapitalisera C BV via B BV antingen genom en apportemission eller kontantemission. Härefter skall avkastningen på kapitalet kvittas mot förlustavdragen varefter medlen skall delas ut till A AB via B BV.

A AB ställde följande frågor:

1a-b.

Om det förhållandet att avkastningen på kapitalet i C BV blir skattefritt genom utnyttjande av förlustavdraget innebär något hinder för A AB att motta skattefri utdelning från B BV enligt reglerna i inkomstskattelagen (1999:1229), IL?

2.

Påverkas svaret i fråga 1 a av om aktieemissionerna genomförs som apportemissioner eller som kontantemissioner?

3.

Kommer lagen mot skatteflykt att vara tillämplig på förfarandet?

SRN beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

Fråga 1 a

Bedömningen av om skattefrihet för utdelning för A AB på aktierna i B BV föreligger påverkas inte av om ifrågavarande räntemedel härrörande från C BV ingår och ej heller av om ränteinkomsterna kvittats mot förlusterna på grund av likvidation av C BV:s två dotterföretag BV 1 och BV 2.

Fråga 2

Svaret på fråga 1 a påverkas inte av om de i ansökningsbeskrivningen beskrivna aktieemissionerna genomförs som apportemissioner eller kontantemissioner.

Fråga 3

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

MOTIVERING

Fråga 1 a

Nämnden förutsätter att villkoret för skattefri utdelning i 24 kap. 20 § 1 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, föreligger och begränsar därför sin prövning till frågan om det s.k. jämförlighetsvillkoret i 24 kap. 20 § 2 IL är uppfyllt. Jämförlighetsvillkoret skall i sin tur alltid anses uppfyllt om förutsättningarna enligt 24 kap. 21 § IL, den s.k. presumtionsregeln, föreligger.

För att presumtionsregeln skall kunna tillämpas krävs enligt första stycket 3 att inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer i det land eller de länder där

näringsverksamheten bedrivs.

I ärendet är upplyst att det nederländska skattesystemets regler om participation exemption (kapitalvinster skattefria, kapitalförluster ej avdragsgilla) innehåller ett undantag som innebär att likvidationsförluster kan vara avdragsgilla. Enligt förutsättningarna i ärendet är det fallet beträffande ifrågavarande likvidationsförluster. Av förarbetena till presumtionsregeln framgår att användningen av landets regler om förlustutjämning och andra former av resultatutjämning inte skall föranleda att lagtextens krav att inkomsterna beskattas med en inkomstskatt som normalt tillämpas på juridiska personer inte skall anses uppfyllt även om skatten härigenom blir avsevärt lägre än svensk bolagsskatt (prop. 1993/94:234 s. 72).

Nämndens slutsats är att kravet i 24 kap. 21 § första stycket 3 IL är uppfyllt även om C BV utnyttjar förlustavdraget mot ränteinkomsterna. Med hänsyn härtill och då övriga förutsättningar enligt presumtionsregeln får anses vara uppfyllda skall skattefriheten enligt 24 kap. 20 § IL för utdelning från B BV till A AB inte påverkas av räntemedlen härrörande från C BV.

[anm. Fråga 1 b förfaller]

Fråga 2

Den omständigheten att aktieemissionerna genomförs som apportemissioner eller kontantemissioner saknar betydelse för bedömningen.

Fråga 3

Det i ansökningsbeskrivningen förklarade förfarandet är inte sådant att skatteflyktslagen är tillämplig".

Kommentar: Överklagas inte av RSV.

Område: Meddelade prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 19 februari 2002.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om ersättning i skattemål för hotell- och resekostnader samt kostnader för sakkunnigutlåtande och konsultationer med sakkunnig. RR målnr: 5640-1999, KRNG 8279-1996.

Klagande: Riksskatteverket

Lagrum: 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Saken: Den skattskyldige avyttrar sitt fåmansföretag. Fåmansföretaget är indirekt delägare i ett fåmansägt handelsbolag vari den skattskyldige är verksam. Fråga om den skattskyldige genom denna verksamhet kan anses ha varit verksam i betydande omfattning även i fåmansföretaget (flera mål). RR målnr: 5118-1999 KRNG; 4884-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 3 § 12 mom. SIL, 32 § anvp. 14 KL

Saken: Fråga om vid vilken tidpunkt rätten till avdrag för värdeminskning på en immateriell rättighet inträder - då civilrättsligt giltigt avtal om förvärv av rättigheten träffats, då rättigheten kunnat tas i bruk ("levererats") eller då rättigheten rent faktiskt tagits i bruk för sitt ändamål. RR målnr: 187-2001, KRNS; 5299-1998

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 29 § anv.p. 6 samt 41 § KL jfr 18 kap. 1 och 3 §§ samt 14 kap. 2 § IL

Saken: Fråga om trycksak (TV-magasinet), som producerats gemensamt av ett antal tidningar och som medföljer dessa tidningar, i reklamskattehänseende är att anse som en del av tidningarna eller som en bilaga. RR mål nr 6688-2000, KRSU 465-2000.

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 12 § och 1 § anv.p. 1 till RSL

- [RR:s dom den 25 juni 2002, mål nr 378-2001](#)
Försäljning av fordringar. Vid ett bolags överlåtelse av tidigare nedskriven kundfordran har bolaget i mervärdesskattehänseende inte ansetts behöva ta upp ersättningen till beskattning på nytt
- [KR:s i Göteborg dom den 17 maj 2002, mål nr 2858-2000](#)
Marknadsmässig ränta vid inlåning till fåmansföretag. Aktieägare i fåmansföretag har inte gjort sannolikt att uppburen ränta på lån som denne lämnat företaget är marknadsmässig. Vid fastställande av vad som kan anses utgöra marknadsmässig ränta har i målet skäl ansetts föreligga att utgå från statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av tre procentenheter
- [KR:s i Göteborg dom den 13 juni 2002, mål nr 1409-2000](#)
Beskattning av ränta från fåmansföretag, tillgänglig för lyftning. Förfallen ränta ansågs tillgängligt för lyftning då bolaget haft tillgång till likvida medel, oaktat bolagets egna kapital var negativt både vid ingången och vid utgången av beskattningsåret
- [KR:s i Göteborg dom den 4 juni 2002 mål nr 2122-2001](#)
Skattskyldighet för punktskatt enligt för in/tar emot-bestämmelsen. Bussbolags skatteansvar beträffande alkoholvaror som påträffats "övergivna" vid Tullverkets transportkontroller
- [SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2002](#)
Förmedling av konstverk i eget namn
- [Meddelade prövningstillstånd](#)

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 september 2002.*

RR:s dom den 25 juni 2002, mål nr 378-2001

Försäljning av fordringar

Vid ett bolags överlåtelse av tidigare nedskriven kundfordran har bolaget i mervärdesskattehänseende inte ansetts behöva ta upp ersättningen till beskattning på nytt

Mervärdesskatt

Fråga om vilka mervärdesskattekonsekvenser som uppkommer om ett bolag (x) till annat bolag (y), inom eller utom samma koncern, mot

ersättning överlåter fordringar för vilka tidigare definitiv förlust har konstaterats och beskattningsunderlaget till följd härav har justerats.

Skatterättsnämndens (SRN) förhandsbesked har refererats i rättsfallsprotokoll nr 1 2001. Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till detta referat.

RSV överklagade till Regeringsrätten (RR) och yrkade att RR skulle förklara att en överlåtelse mot ersättning av en fordran, som ansetts definitivt förlorad, skulle anses konstaterad till den del den överstiger ersättningen och att bestämmelsen i 13 kap. 24 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är tillämplig på det belopp som erhållits vid överlåtelsen av fordringen. RSV anförde därvid i huvudsak att det avgörande borde vara att det objektivt sett går att konstatera att den skattskyldige har lidit en förlust på kundfordringen.

Bolag x hemställde att RR skulle fastställa förhandsbeskedet.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som SRN och fastställde förhandsbeskedet.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 10 september 2002.

KR:s i Göteborg dom den 17 maj 2002, mål nr 2858-2000

Marknadsmässig ränta vid inlåning till fåmansföretag

Aktieägare i fåmansföretag har inte gjort sannolikt att uppburen ränta på lån som denne lämnat företaget är marknadsmässig. Vid fastställande av vad som kan anses utgöra marknadsmässig ränta har i målet skäl ansetts föreligga att utgå från statslåneräntan vid utgången av november månad året före beskattningsåret med tillägg av tre procentenheter.

Inkomsttaxering 1997

Den fysiska personen N var delägare i X AB. I sin självdeklaration redovisade N ränta avseende fordran på X AB med 500 297 kr.

Fordran härrörde från av N och övriga delägare i X AB införsäld fastighet till bolaget. Enligt skuldebrevens motsvarade den årliga räntan statslåneräntan vid utgången av november månad föregående år med

tillägg av 3,5 procentenheter.

SKM beskattade N för 102 831 kr som inkomst av tjänst avseende förtäckt utdelning. SKM ansåg att statslåneräntan plus en procentenhet utgjorde en marknadsmässig och godtagbar räntenivå under 1996. Belopp som N erhållit därutöver ansågs utgöra överränta och beskattades som förtäckt utdelning varvid belopp överstigande sparad utdelning hänfördes till inkomst av tjänst.

N överklagade SKM:s beslut och yrkade att han skulle taxeras enligt deklARATIONEN. Till stöd för sin talan anförde N bl.a. att en jämförelse visar, att den aktuella ränta inte överstiger marknadsräntan. Detta följer bl.a. av att det av bolagets bank intygats att räntenivån vid den aktuella tidpunkten på motsvarande krediter låg på 11-12 procent, under förutsättning att fullgod säkerhet ställts för lånen. Eftersom han inte betingat sig någon säkerhet för sin fordran är räntesatsen 12,38 procent inte högre än marknadsräntan.

Länsrätten som avslog överklagandet anförde bl.a. följande.

"Länsrätten gör följande bedömning.

Om fåmansföretag erlägger ränta till delägare på lån som delägaren lämnat fåmansföretaget och räntan överstiger marknadsräntan för liknande lån, anses den s.k. överräntan i praxis som förtäckt utdelning. Då någon reglering inte finns i skattelagstiftningen om vad som är marknadsmässig ränta får detta avgöras i det enskilda fallet. Vad som är marknadsmässig ränta på lån till fåmansföretag måste avgöras i varje enskilt fall utifrån vad företaget skulle behövt erlägga till utomstående långgivare. N har inte gjort sannolikt att den ränta som bolaget fått betala på ifrågavarande lån varit marknadsmässig ränta under 1996. En uppskattning av vad som kan anses utgöra en sådan ränta måste därför göras. Marknadsmässig ränta under 1996 bör därvid enligt länsrättens uppfattning beräknas som statslåneräntan plus en procent. Den marknadsmässiga räntesatsen uppgår således till 9,88 procent (8,88 + 1). Bolaget har således betalt en överränta till aktieägaren N. Den av skattemyndigheten bestämda överräntan om 102 831 kr kan inte anses för högt beräknad. Skäl att ändra skattemyndighetens beslut föreligger därför inte."

N överklagade LR:s dom.

Kammarrätten som ändrade länsrättens dom och skattemyndighetens beslut förklarade att av erhållen ränta om 500 297 kr skall 22 372 kr betraktas som förtäckt utdelning och beskattas i inkomstslaget tjänst och 477 925 kr beskattas i inkomstslaget kapital. Som skäl för domslutet anfördes följande.

"DOMSKÄL

Om ett fåmansföretag erlägger ränta till delägare på lån som denne har lämnat fåmansföretaget och räntan överstiger marknadsräntan, anses enligt praxis sådan s.k. överränta som förtäckt utdelning. Företaget medges inte avdrag för vad som sålunda bedöms vara utdelning och för aktieägaren medför överräntan beskattning i inkomstslaget tjänst eller kapital enligt bestämmelserna i 3 § 12 b-12 e mom. lagen (1947:567) om statlig inkomstskatt, SIL.

Frågan i målet är hur den marknadsmässiga räntan skall bestämmas. Då någon reglering inte finns i skattelagstiftningen om vad som är marknadsmässig ränta får detta avgöras från fall till fall. Vid bedömningen får beaktas bl.a. vilka villkor samma företag skulle erhålla vid lån från utomstående långgivare för ett liknande lån, det risktagande som långgivaren utsätter sig för och den säkerhet som bolaget kan lämna för lånet. Det bör ankomma på den skattskyldige att göra sannolikt att fråga är om marknadsmässig ränta. Enligt kammarrättens mening ger de båda intygen från Handelsbanken inte något säkert svar på vad X AB skulle ha kunnat erhålla för lånevillkor från en utomstående långgivare för ett lån motsvarande just det nu aktuella. Marknadsvärdet måste därför beräknas på andra grunder. Det kan naturligtvis vara svårt att i ett enskilt fall 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 § §2 b mom. SIL och i 3 § första stycket lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning, RFL.

I 3 § 12 b mom. SIL finns regler om beräkning av kapitalbeskattad normalavkastning på insatt kapital i fåmansföretag. Den skattemässigt tillåtna normalavkastningen beräknas utifrån statslåneräntan vid november månads utgång året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter. Vad gäller andra finansiella instrument än aktier och andelar begränsas tillägget till statslåneräntan till en procentenhet. - Vad beträffar räntesatsen vid positiv räntefördelning var den vid ifrågavarande års taxering statslåneräntan vid nämnda tidpunkt ökad med tre procentenheter (3 § första stycket RFL).

I förarbetena (prop. 1990/91:54 s. 224-225) till reglerna i SIL sägs bl. a. följande. Regeln om en skattemässigt godtagbar normal kapitalavkastning på statslåneräntan plus fem procentenheter är anpassad med hänsyn till att avkastningen på aktier inkluderar riskersättning samt med hänsyn till att arbetsinkomster som tas ut i form av utdelning eller reavinst vid försäljning av aktierna beskattas både i företaget och hos ägarna. En gräns för skattemässigt godtagbar kapitalinkomst motsvarande statslåneräntan ökad med fem procentenheter är emellertid alltför hög för bl.a. konvertibla skuldebrev och vinstandelsbevis med hänsyn till att risken ofta är mer begränsad samt med hänsyn till att räntan på konvertibla skuldebrev och

vinstandelsbevis är avdragsgill för företaget, vilket leder till ett sammanlagt skatteuttag som är väsentligt lägre än för lön när man beaktar både arbetsgivaravgifter och inkomstskatt. Den skattemässigt godtagbara normala kapitalavkastningen för andra tillgångar än aktier och andelar i fåmansföretag bör därför uppgå till statslåneräntan plus en procentenhet. Denna gräns överensstämmer med den gräns som gäller vid löntagares förmånsbeskattning av lån med låg ränta från arbetsgivare. - Vad avser positiv räntefördelning uttalas i förarbetena (prop. 1993/94:50 s. 233 och 1993/94:234 s. 95) att reglerna syftar till att enskilda näringsidkare och delägare i handelsbolag skall beskattas för avkastning på eget kapital i verksamheten på ett sätt som är likvärdigt med vad som gäller för ägare av enmansaktiebolag. Härigenom skall skattemässig neutralitet uppnås i förhållande till beskattningen av avkastning på kapital som en ägare till ett enmansaktiebolag tillskjutit bolaget.

Statslåneräntan vid utgången av november månad 1995 - dvs. året före nu aktuellt beskattningsår - uppgick till 8,88 procent. Mot bakgrund av att en viss schablonisering framstår som nödvändig och ovan redovisade förarbetsuttalanden anser kammarrätten att det finns skäl att utgå ifrån att en räntesats om 8,88 procent med tillägg av tre procentenheter motsvarar marknadsmässig ränta ifrågavarande beskattningsår. På grund härav och då N inte kan anses ha gjort sannolikt att omständigheterna i detta fall är sådana att de motiverar en högre räntesats bör den marknadsmässiga räntan bestämmas till 11,88 procent.

Bolaget har för år 1996 erlagt ränta till N med 500 297 kr på en genomsnittlig skuld om 4 022 935 kr. En räntesats om 11,88 procent ger en räntekostnad om 477 925 kr. Det innebär att av erhållen ränta skall (500 297 - 477 925 =) 22 372 kr betraktas som förtäckt utdelning och beskattas som inkomst av tjänst. Resterande belopp (500 297 - 22 372 =) 477 925 kr skall beskattas i inkomstslaget kapital."

Kommentar:

RSV har i skrivelse den 14 september 1999 hemställt om vissa lagändringar avseende ränta vid inlåning till fåmansföretag. I skrivelsen föreslår RSV att marknadsmässig ränta på kapital som en aktieägare lånat in till ett fåmansföretag bestäms schablonmässigt till högst statslåneräntan vid utgången av november året före beskattningsåret med tillägg av fem procentenheter.

Kammarrätten har i domar samma dag avgjort frågan om X AB:s och ytterligare en delägars taxeringar (mål nr 1305-2001 respektive 2859-2000).

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 september 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 13 juni 2002, mål nr 1409-2000

Beskattning av ränta från fåmansföretag, tillgänglig för lyftning

Förfallen ränta ansågs tillgängligt för lyftning då bolaget haft tillgång till likvida medel, oaktat bolagets egna kapital var negativt både vid ingången och vid utgången av beskattningsåret.

Inkomsttaxering 1995

SKM beslutade att höja den fysiska personen N:s inkomst av kapital avseende ränta från fåmansföretaget X AB till N.

Som skäl för beslutet anfördes bl.a. följande. I samband med bolagets bokslut har ränta till företagsledaren N kostnadsförts. Röntan har inte betalats till N som inte heller tagit upp någon ränteinkomst till beskattning. Någon utbetalning har inte skett då det enligt bolaget inte funnits likvida medel i bolaget. N som är företagsledare kan i princip själv bestämma i vilken ordning bolagets skulder ska betalas och därmed själv avgöra när beskattning av ränteintäkter ska ske. I början av räkenskapsåret 1994 hade bolaget ett negativt eget kapital om drygt 1 mkr. Bolaget har dock gjort en vinst avseende räkenskapsåret med drygt 760 000 kr. Kapitalbristen vid detta år uppgår till 278 000 kr. Med hänsyn till att bolaget redovisat en betydande vinst har det inte saknats möjligheter att klara av räntebetalningarna till N. SKM ansåg därför att röntan varit tillgänglig för lyftning.

N överklagade SKM:s beslut och yrkade att han inte skulle beskattas för den aktuella röntan. Till stöd för sin talan anförde han bl.a. att bolaget inte vid något tillfälle under 1994 haft egna medel att bestrida löpande kostnader. Han har med anledning härav tillskjutit ytterligare medel för att erlägga sociala avgifter på kostnadsförda löner samt bestrida övriga nödvändiga utgifter.

I omprövningsbeslut vidhöll SKM sitt beslut och anförde bl.a. att bolaget försålt fastigheten YY och att betalningsvillkoren enligt upprättat köpekontrakt innebar att köparen skulle erlägga 411 000 kr kontant och resten mot revers. Köpeskillingen är kvitterad på kontraktet.

Länsrätten som avslag överklagandet anförde bl.a. följande.

"Av utredningen framgår att bolaget vid början av 1994 haft ett negativt kapital om drygt en miljon kr. Någon kontrollbalansräkning har dock inte upprättats. Bolaget har under året gjort en rörelsevinst om 917 000 kr före den aktuella räntan kostnadsförts. N:s invändning om att bolaget har saknat likvida medel stämmer sålunda inte. Även med beaktande av att bolaget vid årets utgång haft ett negativt eget kapital kan detta inte medföra bedömningen att bolagets ekonomiska ställning vid utgången av 1994 skulle vara sådan att bolaget är konkursmässigt. Detta stöds också av det faktum att bolaget trots ett avsevärt större underskott vid årets början har fortsatt driva rörelse under året med positivt resultat. ... Den av bolaget kostnadsförda räntan till N får därmed anses ha varit tillgänglig för lyftning den 31 december 1994."

N överklagade LR:s dom.

KR avslog överklagandet och angav följande.

"DOMSKÄL

Bolaget har under 1994 gjort en rörelsevinst på 917 622 kr före det att den aktuella räntan kostnadsförts. Detta behöver inte, som länsrätten anfört, innebära att bolaget haft tillgång till likvida medel. Emellertid har skattemyndigheten redan i länsrätten uppgett att köparen av fastigheten YY enligt betalningsvillkoren i köpekontraktet skulle erlägga 411 000 kr kontant och resten mot revers samt att köpeskillingen är kvitterad på kontraktet. Uppgiften har lämnats obestridd, varför kammarrätten utgår från att bolaget under 1994 faktiskt haft tillgång till betydande likvida medel för bestridande av sina löpande driftskostnader. Den aktuella räntan är en sådan löpande driftskostnad för bolaget. N har ensam kunnat bestämma om bolaget skall betala ut den förfallna räntan eller inte. Räntebeloppet får därmed enligt kammarrätten anses ha varit tillgängligt för lyftning för honom under beskattningsåret 1994. Skattemyndighetens beskattningsåtgärd skall därför kvarstå."

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 september 2002.

KR:s i Göteborg dom den 4 juni 2002 mål nr 2122-2001

**Skattskyldighet för punktskatt enligt för in/tar emot-
bestämmelsen.**

**Bussbolags skatteansvar beträffande alkoholvaror som
påträffats "övergivna" vid Tullverkets transportkontroller.**

Punktskatt - alkoholskatt

LR:s i Malmö dom den 26 mars 2001 har refererats i rättsfallsprotokoll
[10/01](#).

RSV överklagade domen och yrkade att KR skulle upphäva länsrättens
dom och fastställa Tullverkets beslut.

Bolaget ansåg att KR skulle avslå överklagandet.

KR fastställde med ändring av länsrättens dom Tullverkets beslut om
beskattning och anförde följande som skäl:

"Privatinförsel utgör undantag från huvudregeln i 8 § 5. LAS [lagen
(1994: 1564) om alkoholskatt] och artikel 7 i cirkulationsdirektivet och
det bör i princip alltid vara möjligt att utkräva punktskatten av den som
ansvarar för verksamheten ombord på bussen (i detta fall bussbolaget)
om det inte klart framgår att förutsättningarna för tillämpning av
undantaget om privatinförsel är uppfyllda. Här bortses från att någon
passagerare medför sådana mängder punktskattepliktiga varor att 8 §
5. LAS skulle vara tillämplig på denne. En sådan strikt tillämpning av
bestämmelserna i 8 § 5. LAS och artikel 7 i cirkulationsdirektivet
framstår dock i vissa situationer som obillig mot bussbolaget. Det måste
finnas ett utrymme för att bussbolaget genom att vidta lämpliga
åtgärder skall kunna undgå ansvar för skatten. Om det exempelvis
framgår att bussbolaget vid ilastningen av bagaget föranstaltat om
märkning av detta kan det finnas anledning ifrågasätta om
skattepliktiga varor som vid den senare tullkontrollen inte går att knyta
till viss person skall beskattas hos bussbolaget enligt 8 § 5. LAS och
artikel 7 i cirkulationsdirektivet.

Förevarande mål gäller tre bussresor. Bolaget har uppgett följande. Man
har informerat sin personal om gällande regler och det har funnits
skyltar uppsatta i bussarna som upplyst passagerarna om dessa regler.
Busschauffören har haft order om och även sett till att det har funnits
namnlappar och nummerlappar på väskorna. Efter den första resan har
bolaget märkt passagerarnas bagage med namn och hemort. Enligt

bolaget har tullkontrollen genomförts på så sätt att luckorna på bussens båda sidor har öppnats samtidigt och passagerarna har själva fått ta ut sitt bagage. Detta har medfört att passagerarna har ryckt bort namnlappar och nummerlappar. På passagerarlistan, som alltid finns i bussen, finns såväl passagerarnas namn som numret på deras bagage.

Enligt en handskriven tjänsteanteckning upprättad av en tulltjänsteman den 18 juli 2000, i vilken hänvisas till tullens diarienummer OY/0-33 (transportkontrollen den 8 juli 2000), anförs bl.a. att kontrollen vid det tillfället gick till på det sättet att passagerarna släpptes ut ur bussen en och en. En tulltjänsteman följde sedan med passageraren när denne hämtade sitt bagage. Enligt tjänsteanteckningen fanns det "ingen chans" att riva bort lappar. Ungefär 60 procent av bagaget var märkt med lappar. - Av en promemoria upprättad den 5 juli 2000 av tullkriminalen vid Tullverket, Skåneregionen, framgår att bussen ... stoppats för tullkontroll den 4 juli 2000. Vid förhör med chauffören uppgav denne att han gjort allt för att passagerarna skulle deklarerera sina medhavda varor. Ingen av passagerarna fyllde dock i sina deklarationer. Chauffören uppgav att han inte försökt att få passagerarna att märka sitt bagage vid ilastningen.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Av utredningen i målet framgår att det vid tre transportkontroller av bolagets buss, vilka ägt rum under en kortare tidsperiod, påträffats en betydande mängd alkoholskattepliktiga varor, som inte har kunnat hänföras till någon av de personer som medföljde bussen. Det som har kommit fram i övrigt i målet visar inte att det föreligger sådana omständigheter att bolaget kan undgå skattskyldighet för dessa varor."

Kommentar: Bolaget har överklagat KR:s dom.

KR i Göteborg beslutade samma dag dom avseende ytterligare sex bolag i samma fråga. (dom den 4 juni 2002, mål nr 5357--5358-2001, dom den 4 juni 2002, mål nr 3899-2001, dom den 4 juni 2002, mål nr 5799-2001, dom den 4 juni 2002, mål nr 4861-2001, dom den 4 juni 2002, mål nr 3988--3989-2001, dom den 4 juni 2002, mål nr 4862--4863-2001).

I de två förstnämnda domarna fastställde KR med ändring av länsrättens domar Tullverkets beslut. Som skäl för ändring avseende skattebesluten angavs bl.a. att det under de aktuella förhållandena enligt KR:s mening fick anses visat att bolagen transporterat punktskattepliktiga varor utan att veta vem som ägde eller ansvarade för varorna. Mot bakgrund härav fann KR att bolagen skulle anses som skattskyldiga i den mening som avses i 8 § 5. LAS för de kvantiteter alkoholvaror som framgick av Tullverkets beslut. I det ena fallet konstaterades att det av utredningen framgick att de punktskattepliktiga varorna förvarats i omärkt bagage som påträffats i

bussens bagageutrymmen och att bolaget inte ens påstått att det föranstaltat om märkning av bagaget eller i övrigt vidtagit åtgärder för att ansvar för skattskyldighet skulle kunna härledas till något annat subjekt. Bagaget kunde således inte härledas till enskilda passagerare eller någon befattningshavare på bussen. I det andra fallet konstaterades att bolaget i länsrätten anfört att man informerat passagerarna om gällande införselregler. Tullverkets påstående att bagaget varit omärkt hade inte bestritts av bolaget. Av utredningen framgick inte heller att bolaget föranstaltat om märkning av bagaget på sådant sätt att alkoholvarorna kunnat härledas till enskilda passagerare eller någon befattningshavare på bussen. Den sistnämnda domen har överklagats av bolaget.

I nästkommande tre domar avslog KR RSV:s överklaganden med motiveringen att det under de aktuella förhållandena inte kunde anses visat att bolaget transporterat punktskattepliktiga varor utan att veta vem som ägde eller ansvarade för varorna. Mot bakgrund härav fanns inte förutsättningar att anse bolaget som skattskyldigt enligt 8 § 5. LAS.

I en av domarna anförde KR att bolaget uppgett att man informerat passagerarna om gällande införselregler samt att chauffören anmodat passagerarna att märka sitt bagage och tillhandahållit pennor och märkningslappar härför. Vid ilastningen kontrollerades vikten och om bagaget hade märkts. Erfarenhetsmässigt var det dock enligt chauffören inte möjligt att kontrollera att märkningen genomfördes fullständigt, eftersom ilastningen i så fall hade tagit för lång tid. Dessutom anförde bolaget att illojala passagerare inte velat ta ansvar för sitt bagage. Eftersom det i målet inte fanns några detaljerade uppgifter hur den aktuella tullkontrollen genomförts kunde det enligt KR:s mening inte hållas för uteslutet att passagerare vid denna kunnat avlägsna den märkning som fanns på bagaget.

I nästa dom anfördes att bolaget i länsrätten uppgett att man delat ut informationsmaterial till passagerarna om gällande införselregler och att man infört ett särskilt märkningssystem av passagerarnas väskor. Vidare har bolaget uppgett att passagerarna själva vid tullkontrollen fått ta ut sitt bagage samtidigt och därigenom fått möjlighet att rycka bort namnlappar. Tullverket har i länsrätten bemött påståendet på så sätt att man anfört att tullkontroll av en buss sker genom en inarbetad praxis där passagerarna ombeds att ta med sig allt bagage och gå av bussen. För att kontrollera att passagerarna inte river av eventuell märkning tillåts endast några passagerare i taget att lämna bussen. KR anför därefter att även med beaktande av att det inte närmare har angetts hur bolagets märkningssystem i praktiken gått till kan bolagets uppgifter härvidlag inte lämnas utan avseende. Bagage innehållande alkoholvaror borde sålunda i anslutning till transportkontrollen kunnat härledas till enskilda passagerare eller befattningshavare på bussen. Då det i målet inte fanns andra uppgifter än de som bolaget lämnat

angående hur kontrollen i det aktuella fallet har genomförts kunde det enligt KR:s mening inte hållas för uteslutet att passagerare i samband med kontrollen avlägsnat den märkning som fanns på bagaget.

I ytterligare en dom konstaterade KR att bolaget uppgett att man informerat passagerarna om gällande införselregler samt att man tillsett att märkning av bagaget skett innan ilastningen. Vittnesmålet från chauffören gav härvidlag stöd för de av bolaget lämnade uppgifterna. Vidare hade chauffören uppgett att det förekommit fall där passagerarna inte ens velat kännas vid märkt bagage. Tullverket hade å sin sida uppgett i länsrätten att det var oomtvistat att passagerarna uppträdde illojalt mot privatinförsellagens regler, men att transportkontrollen genomförts med största möjliga noggrannhet. KR konstaterade att såvitt framgick av utredningen hade företrädare för bolaget direkt ombesörjt märkning av bagaget. Bagage innehållande alkoholvaror borde sålunda kunnat härledas till enskilda passagerare eller befattningshavare på bussen i anslutning till transportkontrollen. Då det i målet inte fanns andra uppgifter än de som bolaget och chauffören lämnat angående hur den aktuella kontrollen genomförts kunde det enligt KR:s mening inte hållas för uteslutet att passagerare kunnat avlägsna den märkning som fanns på bagaget eller att bolaget påförts skatt för alkoholvaror som fanns i märkt bagage.

I den sistnämnda domen ansåg KR att det inte kunde anses visat att bolaget som researrangör haft ett sådant ansvar för verksamheten ombord på bussen att det kunde vara möjligt att utkräva punktskatt av bolaget. Vid detta förhållande kunde bolaget inte anses vara skattskyldigt enligt de bestämmelser som Tullverket tillämpat i det överklagade beslutet.

RSV har inte överklagat domarna.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 september 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 12 juni 2002

Förmedling av konstverk i eget namn

*Mervärdesskatt; redovisningsperioder under tiden den 1 mars 2002 -
den 28 februari 2005.*

Skatterättsnämnden (SRN) har i ett förhandsbesked uttalat att mervärdesskatt ska tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget när ett galleri förmedlar ett konstverk för en huvudmans (konstnärens) räkning och därvid uppbär likviden från kunden (köparen).

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Sökandebolaget (Galleriet) bedriver konstgalleriverksamhet och säljer bl.a. konstverk för respektive konstnärs/upphovsmans räkning. Vid den här typen av försäljning ställer Galleriet - i de fall konstnären ifråga är skattskyldig till moms - ut en faktura på uppdrag av konstnären med angivande av dennes namn, registreringsnummer etc. och med tillämpning av mervärdesskattesatsen 12 procent. Galleriet fakturerar därefter konstnären en förmedlingsprovision plus 25 procent mervärdesskatt. Istället för hanteringen med fakturering åt annan i annans namn avser Galleriet att börja förmedla konstverken i eget namn och att därvid även uppbära betalning för konstverken för upphovsmannens/konstnärens räkning. Konstnären kommer sedan att fakturera Galleriet för konstverket eller kommer Galleriet alternativt att ställa ut en avräkningsnota i enlighet med 11 kap. 6 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Galleriet önskade svar på frågan vilken skattesats som ska tillämpas i det fall Galleriet i eget namn förmedlar konstverk som fortfarande ägs av upphovsmannen och då det därmed i mervärdesskattehänseende kan sägas uppkomma en, för Galleriet, "fiktiv" omsättning av konstverket enligt 6 kap. 7 § ML.

Galleriet ansåg att då dess beskrivna förmedling av konstverken ska ses som kommissionsförsäljning och att därvid äganderätten till tavlorna varken före, under eller vid förmedlingstillfället övergår från upphovsmannen/konstnären till Galleriet/kommissionären utan direkt till tredje man så saknas stöd för att i enlighet med 6 kap. 7 § och 7 kap. 1 § ML beskatta omsättningen till skattesatsen 25 procent. Enligt Galleriets uppfattning framgår klart att bestämmelserna i 7 kap. 1 § första och andra styckena att mervärdesskatt ska tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget vid Galleriets fiktiva omsättning då upphovsmannen/konstnären fortfarande äger konstverket vid denna

omsättning.

SRN: S FÖRHANDBESKED

Mervärdesskatt skall tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget då bolaget i enlighet med 6 kap. 7 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, förmedlar ett sådant konstverk som avses med ansöknings.

MOTIVERING

Bestämmelser om skattesats finns i 7 kap. ML. Enligt dessa bestämmelser skall skatt tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget om inte annat följer av vissa undantagsbestämmelser (7 kap. 1 § första stycket ML). Enligt andra stycket 3 skall skatt tas ut med 12 procent av beskattningsunderlaget för omsättning av sådana konstverk som avses i 9 a kap. 5 §, och som ägs av upphovsmannen eller dennes dödsbo. Den ovannämnda bestämmelsen infördes i ML den 1 november 1995 med stöd av artikel 12.3 c i sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) enligt vilket medlemsstaterna i förekommande fall får tillämpa reducerad skattesats för leveranser av konstverk som företas av upphovsmannen eller hans efterföljande rättsinnehavare (se prop. 1994/95:202 s. 44 f.).

Enligt 6 kap. 7 § ML skall, om någon i eget namn förmedlar en vara eller en tjänst för annans räkning och uppbär likviden för varan eller tjänsten, vid bedömningen av skattskyldigheten för omsättningen av varan eller tjänsten denna anses omsatt såväl av honom som av hans huvudman.

Motsvarande bestämmelse såvitt avser varor finns i artikel 5 i sjätte direktivet. Enligt punkt 1 avses med "leverans av varor" överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom. Enligt punkt 4 c anses som leverans i den betydelse som avses i punkt 1 vidare överföring av varor i enlighet med ett kommissionärsavtal om köp eller försäljning.

Nämnden gör följande bedömning.

Vid sådan förmedling av varor som avses i 6 kap. 7 § ML skall varan anses omsatt såväl av förmedlaren som av hans huvudman. Förmedlarens huvudman anses sålunda omsätta varan till förmedlaren som i sin tur anses omsätta varan. Förmedlaren av en vara behandlas alltså på samma sätt som en återförsäljare av varan (prop. 1993/94:99 s. 190). Regleringen innebär således i det nu aktuella fallet att upphovsmannen skall anses tillhandahålla konstverket till bolaget som i sin tur skall anses tillhandahålla detta till kunden. Det är endast för den första omsättningen, vilken sker mellan upphovsmannen och bolaget, som den reducerade skattesatsen kan tillämpas. Det förhållandet att äganderätten till konstverket i civilrättsligt hänseende inte övergår till

bolaget saknar betydelse för den mervärdesskatterättsliga bedömningen. Mervärdesskatt skall därför tas ut med 25 procent av beskattningsunderlaget vid bolagets omsättning av konstverket.

Den ovan gjorda bedömningen får enligt nämndens mening anses vara i överensstämmelse med sjätte mervärdesskattedirektivet.

Kommentar:

Galleriet har överklagat förhandsbeskedet till Regeringsrätten.

Område: Meddelade prövningstillstånd

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 10 september 2002.*

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om tomt vid allmän fastighetstaxering 1996 ska klassificeras som strandtomt.

RR målnr 3157-2000, KRNG 5021-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 7 kap. 3 § och 12 kap. 3 § FTL

Saken: Fråga om KR bort hålla muntlig förhandling i mål om inkomst av tjänst och i mål om arbetsgivaravgifter

RR målnr 1510-1511--2002

Klagande: den skatt- och avgiftsskyldige

Lagrum: 9 § FvPL

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 30 november 2001, opublicerat förhandsbesked](#)
Fråga om tidpunkt för inkomstbeskattning vid utfästelse om direktpension till idrottsmän säkerställd genom pantsättning i kapitalförsäkring eller genom pensionsstiftelse och om särskild löneskatt på pensionskostnader vid skuldföring för arbetsgivaren av den utfästa pensionen
En idrottsförening hade till två idrottsmän utfäst pension som skulle utgå under minst fem år och först när idrottsmännens karriär på elitnivå hade upphört. Utfästelserna skulle säkerställas med panträtt i kapitalförsäkring eller pensionsstiftelse. RR ansåg att idrottsmännen skulle beskattas för pensionerna när ersättningen enligt utfästelsen blir tillgänglig för lyftning. SLP skulle föreningen betala när pensionen betalades ut
- [SRN:s förhandsbesked den 8 januari 2002](#)
Fråga om rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till kostnader för ombyggnad och drift av del av fastighet omfattande s k företagsbostäder
- [SRN:s förhandsbesked den 8 januari 2002](#)
Fråga om tillhandahållande av möblerade och utrustade kontorsrum, med därtill knutna kontorstjänster, utgör en icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet eller om de erbjudna tjänsterna utgör delar av en enda skattepliktig s.k. standardtjänst
- [SRN:s förhandsbesked den 22 januari 2002](#)
Fysisk persons avyttring av rättighet. Fråga om hur fysiska personer ska beskattas när de säljer en av dem personligen ägd rättighet till ett av dem ägt aktiebolag i vilket rättigheten använts
- [SRN:s förhandsbesked den 9 jan 2002](#)
Undantaget från skatteplikt rörande bank- och finansieringsverksamhet samt värdepappershandel

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2002.

RR:s dom den 30 november 2001, opublicerat förhandsbesked

**Fråga om tidpunkt för inkomstbeskattning vid utfästelse om
direktpension till idrottsmän säkerställd genom pantsättning i
kapitalförsäkring eller genom pensionsstiftelse och om särskild
löneskatt på pensionskostnader vid skuldföring för
arbetsgivaren av den utfästa pensionen**

**En idrottsförening hade till två idrottsmän utfäst pension som
skulle utgå under minst fem år och först när idrottsmännens
karriär på elitnivå hade upphört. Utfästelserna skulle
säkerställas med panträtt i kapitalförsäkring eller
pensionsstiftelse. RR ansåg att idrottsmännen skulle beskattas
för pensionerna när ersättningen enligt utfästelsen blir
tillgänglig för lyftning. SLP skulle föreningen betala när
pensionen betalades ut**

*Inkomstskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader, taxeringsår
2001-2003*

Förutsättningarna var följande. En idrottsförening utfäster löften om
direktpension till idrottsmän på elitnivå. Pensionen ska utgå under
minst fem år och utbetalas när idrottsmännens aktiva karriär som
elitidrottsmän har upphört. Pensionen ska tryggas genom skuldföring i
balansräkning och säkerställas med en pantsatt kapitalförsäkring, som
ägs av den ideella föreningen eller med tryggnad genom avsättning till
pensionsstiftelse.

Idrottsmännen och föreningen ställde följande frågor:

Fråga 1 A

När beskattas pensionen hos idrottsmännen?

Fråga 1 B och C och D

Har det någon betydelse för idrottsmännens beskattning hur
pensionsavsättningen har beräknats och i så fall, vilka är då principerna
för beräkning av pensionsavsättningen?

Fråga 1 E och F

Kan ersättning för landslagsuppdrag löneväxlas till pension från aktuellt
idrottsförbund och vilka regler gäller i så fall?

Fråga 2

Vad gäller om föreningen eller förbundet i stället för att utfästa pension och trygga denna genom skuldföring i balansräkning och säkerställa den genom en kapitalförsäkring tryggar utfästelsen genom avsättning till pensionsstiftelse avseende frågorna 1 A-F?

Fråga 3

Skall SLP utgå om föreningen endast redovisar pensionsutfästelse som not till redovisningen (ansvarsförbindelse inom linjen) och i så fall när?

Fråga 4

Skall SLP utgå om föreningen redovisar pensionsutfästelsen under långfristiga skulder eller under övrig pensionsskuld och i så fall när?

Fråga 5

Hur skall en överlåtelse av pensionsansvar mellan idrottsföreningar redovisas avseende SLP?

SRN

Skatterättsnämnden avvisade frågorna 1 och 2 E - F, vilka inte ansågs lämpa sig för förhandsbesked.

Frågorna 1 och 2 och delfrågorna A-C

Beskattnings av idrottsmännens direktpension påverkas inte av hur pensionerna har beräknats utan av när pensionen kan anses tillgänglig för lyftning.

Frågorna 3, 4, 5

Utbetald direktpension skall tas upp under 2 § d) SLPL och utgiven ersättning för överlåtelse av pensionsansvar till annan skall tas upp under 2 § e) SLPL. Svaren påverkas inte av föreningens bokföring av nämnda pensionskostnader.

Med hänsyn till svaren på frågorna förfaller frågorna 1 D och 2 D.

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

Beskedet avser taxeringsåren 2001-2003.

RSV överklagade förhandsbeskedet fråga 1-4 till Regeringsrätten (RR), som i dom den 30 november 2001 fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked, i dessa delar.

RR motiverade sitt ställningstagande i fråga 3 och 4 på följande sätt.

"Frågorna 3 och 4 avser att klarlägga vid vilken tidpunkt särskild löneskatt enligt SLPL kommer att tas ut om X säkerställer utfäst pension genom inköp av en kapitalförsäkring som pantförskrivs till pensionstagaren. I 2 § SLPL anges vilka poster som skall ingå vid beräkningen av beskattningsunderlaget. I underlaget inräknas arbetsgivarens kostnader för tryggnad av pensionsutfästelser samt utbetalda pensioner om de inte utgår enligt lag eller på grund av tjänstepensionsförsäkring. Med tryggade pensionsutfästelser avses i detta sammanhang köp av pensionsförsäkring, avsättning till pensionsstiftelse och kontoavsättning enligt lagen (1967:531) om tryggnad av pensionsutfästelse m.m. (se prop. 1990/91:166 s. 45 och 66). Ett säkerställande av utfäst pension genom en kapitalförsäkring är således inte något sådant tryggnad som åsyftas i 2 § SLPL. Av det anförda följer att den av X utfäste pensionen skall ingå i beskattningsunderlaget först när den betalas ut. Beskattningen påverkas inte av hur X väljer att redovisa sina pensionskostnader."

Kommentar:

Varken genom förhandsbeskedet eller genom Regeringsrättens dom har något svar erhållits på frågorna:

- hur storleken av direktpensioner till idrottsmän skall bedömas
- på vilket löneunderlag sådana pensioner skall beräknas
- om tjänste- och intjänandetid har någon betydelse
- om pensionssyfte föreligger
- löneväxling vid landslagsuppdrag
- övriga förhållanden för pensionsavsättningar

Däremot har Regeringsrätten gjort den bedömningen beträffande den särskilda löneskatten, att uppräkningsposterna i 2 § SLPL av de poster som skall ingå i beskattningsunderlaget är uttömmande.

Detta innebär att det endast är avsättningar i balansräkningen enligt bestämmelserna i 5 § och 8 a) § TrL som ska beläggas med SLP.

Enligt 5 § första stycket TrL kan alla arbetsgivare göra avsättningar för pensionsskuld enligt allmän pensionsplan på konto Avsatt till pensioner eller motsvarande delpost på konto Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser. Detsamma gäller för beroende arbetstagare i fåmansbolag, dvs. en anställd med bestämmande inflytande över

bolaget - huvuddelägare.

I 5 § andra stycket TrL anges, att endast aktiebolag (ej fåmansbolag), ömsesidigt försäkringsbolag, ekonomisk förening och sparbank får redovisa pensionsskuld utöver allmän pensionsplan på konto Avsatt till pensioner och som delpost på konto Avsättning för pensioner och liknande förpliktelser.

Pensionsutfästelser om direktpension som, till skillnad från vad som här var fallet, skuldförts i balansräkningen i enlighet med 5 § första stycket TrL för sådana juridiska personer som anges i 5 § andra stycket TrL ska däremot redovisas i beskattningsunderlaget enligt 2 § SLPL. (Jfr KRS 2001-11-19, mål nr 7684-7689-2000).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 8 januari 2002

Fråga om rätt till avdrag för ingående skatt hänförlig till kostnader för ombyggnad och drift av del av fastighet omfattande s k företagsbostäder.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 juli 2001 - den 30 juni 2004

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att den del av en fastighet - som ägs och förvaltas av ett kommanditbolag, som i sin tur ägs av ett fastighetsbolag (AB) (sökandebolagen) - som omfattar s k företagsbostäder berättigar sökandebolagen till avdrag för sådan ingående skatt som hänför sig till sökandebolagens kostnader för ombyggnad och drift av nämnda fastighetsdel, under förutsättningen frivillig skattskyldighet.

OMSTÄNDIGHETERNA VAR I HUVUDSAK FÖLJANDE

Kommanditbolaget (KB) äger fastigheten X. KB har sedan tidigare frivillig registrering till mervärdesskatt för uthyrning av samtliga lokaler i fastigheten. KB har planer på en omfattande ombyggnation av fastigheten. Lokaler kommer att byggas om helt och hållet för anpassning till hotelliknande verksamhet, skattepliktig korttidsupplåtelse av s.k. företagsbostäder. Samtliga ombyggda lokaler kommer att blockuthyras antingen till AB eller till ett externt företag

(Hyresgästen). AB eller Hyresgästen kommer, enligt sökandebolagen, bedriva sådan hotelliknande verksamhet som medför skattskyldighet. Blockuthyrning/blockavtal är en särskild typ av hyresavtal som kräver tillstånd av hyresnämnden. AB eller Hyresgästen kommer att upplåta lokalerna till företag som s.k. företagsbostäder innebärande korttidsuthyrning om mellan en vecka upp till sex månader. Genomsnittlig uthyrningstid beräknas till c.a. två månader. Vinds och källarutrymmen ingår inte i lokalupplåtelsen och det kommer inte heller att finnas brevinkast på resp. entrédörr.

SÖKANDEBOLAGENS FRÅGESTÄLLNINGAR

Fråga 1

Om KB upplåter del av fastigheten till ett företag (Hyresgästen) som bedriver hotelliknande verksamhet, skattepliktig korttidsupplåtelse av företagsbostäder, föreligger då avdragsrätt för ingående mervärdesskatt belöpande på:

- a) investeringen (ombyggnationen)
- b) driftskostnader som belöper på fastigheten
- c) övriga driftskostnader?

Fråga 2

Om KB:s egen verksamhet utgör hotelliknande verksamhet, skattepliktig korttidsupplåtelse av företagsbostäder, föreligger då avdragsrätt för ingående mervärdesskatt belöpande på:

- a) investeringen (ombyggnationen)
- b) driftskostnader som belöper på fastighetens kostnader i verksamheten?
- c) övriga driftskostnader i verksamheten?

Fråga 3

Om KB upplåter del av fastigheten till AB som i sin tur ansöker om frivillig skattskyldighet för upplåtelse av lokalerna till ett företag (Hyresgästen) som bedriver hotelliknande verksamhet, skattepliktig korttidsupplåtelse av företagsbostäder, föreligger då avdragsrätt för ingående mervärdesskatt belöpande på:

- a) investeringen (ombyggnationen)
- b) KB:s driftskostnader som belöper på fastigheten
- c) KB:s övriga driftskostnader i verksamheten
- d) AB:s driftskostnader som belöper på fastigheten
- e) AB:s övriga driftskostnader, hänförliga till

uthyrningsverksamheten ?

SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 a-c, 2 a-c och 3 a-e

Under de förutsättningar och i den omfattning som anges i motiveringen till förhandsbeskedet föreligger rätt till avdrag för ingående mervärdesskatt för sökandebolagen.

MOTIVERING

Frågorna 1 a-c, 2 a-c och 3 a-e

Nämndens bedömning avser dels sådan ingående skatt som är hänförlig till kostnader för ombyggnad och drift av den del av fastigheten som omfattar aktuella företagsbostäder, dels ingående skatt som är hänförlig till förvärv i mervärdesskattepliktig verksamhet som bedrivs med anknytning till dessa bostäder. En förutsättning vid bedömningen är vidare att sökandebolagen i fall som avses med frågorna 1 och 3 efter beslut enligt 9 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, har blivit skattskyldiga för sin uthyrning av den aktuella delen av fastigheten.

Enligt 8 kap.9 § första stycket 1 ML får avdrag inte göras för sådan ingående skatt som hänför sig till stadigvarande bostad med ett nu inte aktuellt undantag. Med stadigvarande bostad avses byggnad eller del av byggnad som är inrättad för permanent boende. Avdragsförbudet avser all ingående skatt som kan hänföras till bostaden, dvs. såväl kostnader för inventarier som reparationer samt kostnader för drift och underhåll (SOU 1994:88 s.242). Skälet till att avdragsförbudet införts är att avdrag för ingående skatt endast skall medges för förvärv som görs i en verksamhet som medför skattskyldighet. Förvärv för privat konsumtion skall inte medföra avdragsrätt (a.SOU s. 254).

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

Det ovan sagda medför, under den inledningsvis angivna förutsättningen rörande sökandebolagens skattskyldighet, att avdragsrätt föreligger för kommanditbolaget för ingående skatt som hänför sig till ombyggnaden och driften av den del av fastigheten som omfattar aktuella företagsbostäder (frågorna 1 a och b, 2 a och b samt 3 a och b). Aktiebolaget har rätt till avdrag för ingående skatt som hänför sig till driftkostnader på den aktuella fastighetsdelen (fråga 3 d). Sökandebolagen är vidare i enlighet med huvudregeln i 8 kap. 3 § första stycket ML berättigade till avdrag för sådan ingående skatt som hänför sig till förvärv i mervärdesskattepliktig verksamhet som bedrivs med anknytning till den aktuella fastighetsdelen (frågorna 1 c, 2 c samt 3 c och e).

Kommentar:

Riksskatteverket har överklagat förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 8 januari 2002

Fråga om tillhandahållande av möblerade och utrustade kontorsrum, med därtill knutna kontorstjänster, utgör en icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet eller om de erbjudna tjänsterna utgör delar av en enda skattepliktig s.k. standardtjänst.

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att ett företags (bolaget X) tillhandahållande, mot grundavgift, av dels ett beställt antal möblerade kontorsrum och dels ett grundutbud av kontorstjänster skall i sin helhet hänföras till icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet.

OMSTÄNDIGHETERNA VAR I HUVUDSAK FÖLJANDE

Den internationella koncern Bolaget X ingår i tillhandahåller s.k. affärscenter i 50 länder. Dessa affärscenter erbjuder ett globalt nätverk med bemannade kontor, virtuella kontor, direktionssviter, sammanträdesrum och hotdesks som finns att hyra på minuten, för en timme, dag, månad eller år. Det affärscenter som bolaget X skall driva i Sverige tillhandahåller en standardtjänst som huvudsakligen består av tillgång till en eller flera arbetsplatser. Arbetsplatserna är fullt möblerade och har all nödvändig kontorsutrustning. Tillgången till arbetsplatserna utgör inte någon rätt till ett specifikt rum utan bolaget X förbehåller sig rätten att flytta kunden till en annan likvärdig

arbetsplats om det befinns lämpligt. Av det licensavtal, som är gällande för tillhandahållande av standardtjänsten, framgår att denna inte ger kunden någon rätt till fastigheten utan endast rätt att dela lokalerna med bolaget X så att bolaget X kan tillhandahålla tjänster till kunden. Kunden har inte rätt att själv möblera arbetsplatsen eller installera egen kontorsutrustning och kunden har endast tillträde till arbetsplatsen under Bolaget X kontorstider, om inte annat särskilt överenskommits. Utöver detta ingår i standardtjänsten tillgång till egen telefon, receptionstjänster, underhåll och reparation av kontorsutrustning, tillgång till fullt utrustat kök, fikarum, toaletter och fotokopieringsutrymmen samt tillgång till IT-nätverk. Kunden kan inte beställa delar av standardtjänsten separat utan standardtjänsten utgör en minimitjänst. Andra kontorstjänster kan tillhandahållas av bolaget X genom separat beställning.

BOLAGETS FRÅGESTÄLLNINGAR

Fråga 1

Är bedömningen, att den beskrivna standardtjänsten utgör en enda fullt ut skattepliktig tjänst, korrekt ?

Fråga 2

Om svaret på fråga 1 är nej, skall den beskrivna standardtjänsten mervärdesskattemässigt delas upp i två eller flera tjänster och i så fall;

- a) i vilka tjänster skall den delas upp,
- b) vilka av dessa tjänster är skattepliktiga och
- c) enligt vilka grunder eller principer skall beskattningsunderlaget fördelas på de olika tjänsterna ?

SKATTERÄTTSNÄMNDENS FÖRHANDBESKED

Frågorna 1 och 2

Vad bolaget i enlighet med det ingivna avtalsutkastet tillhandahåller mot grundavgift är i sin helhet att hänföra till icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet enligt 3 kap. 2 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

MOTIVERING

Frågorna 1 och 2

Vid bedömningen utgår nämnden från vad som framgår av det ingivna avtalsutkastet.

Från skatteplikt undantas enligt 3 kap. 2 § första stycket ML bl.a. upplåtelse av arrenden, hyresrätter, bostadsrätter, tomrätter, servitutsrätter och andra rättigheter till fastigheter. Enligt andra stycket omfattar undantaget också upplåtarens tillhandahållande av gas, vatten, elektricitet, värme och nätutrustning för mottagning av radio- och televisionssändningar om tillhandahållandet är ett led i upplåtelsen av nyttjanderätten. Undantaget från skatteplikt avser i princip transaktioner, vars huvudsakliga innebörd är att upplåtaren ställer fastigheten eller del därav till rättighetsinnehavarens förfogande (prop. 1989/90:111 s. 196).

I det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) finns motsvarande bestämmelser i artikel 13 B b enligt vilka utarrendering och uthyrning av fast egendom skall undantas från skatteplikt. EG-domstolen har bl.a. i sin dom i målet C-359/97 Europeiska kommissionen mot Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland uttalat sig om innebörden av det aktuella undantaget. Enligt domstolen utgör undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet självständiga gemenskapsrättsliga begrepp; de begrepp som används för att beskriva undantagen i artikel 13 skall dock tolkas restriktivt. Lydelsen av artikel 13 B b ger enligt domstolen inte någon klarhet vad gäller räckvidden av begreppen "utarrendering" och "uthyrning av fast egendom". Det sistnämnda begreppet är dock i vissa hänseenden mer omfattande än enligt olika nationella rättsordningar. (p. 63-67).

Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna ansåg att bestämmelsen i 3 kap. 2 § första stycket ML var EG-konform (SOU 1994:88 s. 112).

Fråga i ärendet är i första hand om vad bolaget tillhandahåller mot grundavgift helt, delvis eller inte alls skall anses som upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet.

Nämnden gör följande bedömning.

Av de allmänna villkoren till avtalsutkastet framgår bl.a. följande. Grundavgiften inkluderar tillhandahållande dels av beställt antal kontorsrum, dels under ordinarie öppettider följande kontorstjänster:

- tillgång till rum
- personliga telefonmeddelanden från telefonist
- mottagande av gäster genom receptionist
- centralvärme och i förekommande fall luftkonditionering
- belysning och elektricitet
- städning
- reparation och tillsyn av bolagets utrustning
- tillträde till kök, badrum, faciliteter samt kopieringsrum.

Utöver dessa tjänster kan mot särskild ersättning ytterligare ett antal tjänster tillhandahållas. Bedömningen av dessa tjänsters mervärdesskatterättsliga karaktär omfattas inte av ansökningsen.

Vad avser frågan om avtalets rättsliga karaktär talar enligt nämndens mening övervägande skäl för att detta utgör ett hyresavtal. Vid bedömningen uppkommer då frågan om de enligt avtalet mot grundavgift tillhandahållna tjänsterna skall bedömas dels som upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet, dels som tillhandahållande av skattepliktiga tjänster eller om fråga skall anses vara om tillhandahållande av en enda tjänst.

Tillhandahållandena avseende värme och elektricitet omfattas enligt 3 kap. 2 § andra stycket ML av nyttjanderättsupplåtelsen. Övriga tjänster som tillhandahålls mot grundavgift efterfrågas inte i sig av förhyraren utan får enligt nämndens mening i allt väsentligt anses ha ett sådant samband med nyttjanderättsupplåtelsen att de framstår som underordnade denna.

Med hänsyn till det anförda och då en sådan tolkning av ML inte kan anses oförenlig med bestämmelserna i det sjätte direktivet skall vad bolaget tillhandahåller mot grundavgift i sin helhet anses som en icke skattepliktig upplåtelse av nyttjanderätt till fastighet.

Kommentar:

Riksskatteverket avser inte att överklaga förhandsbeskedet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 22 januari 2002

Fysisk persons avyttring av rättighet

Fråga om hur fysiska personer ska beskattas när de säljer en av dem personligen ägd rättighet till ett av dem ägt aktiebolag i vilket rättigheten använts

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2004

AB A ägs av de fysiska personerna X och Y, som är anställda och styrelseledamöter i bolaget. X och Y äger sedan 1980-talet personligen en rättighet. AB A har hittills fått utnyttja denna utan kostnad.

X och Y har för avsikt att sälja in rättigheten till AB A för marknadsvärdet. De frågar hur en sådan försäljning kommer att beskattas.

Skatterättnämnden beslutade följande:

"FÖRHANDBESKED

En avyttring av [rättigheten] skall beskattas i inkomstslaget näringsverksamhet.

MOTIVERING

...Bolaget ägs av X och Y (sökandena), som är anställda och styrelseledamöter i bolaget. [Rättigheten] innehas av sökandena personligen och utnyttjas i bolagets verksamhet. Sökandena planerar att överlåta [rättigheten] till bolaget för marknadsvärdet beräknat till ... kr. Besked önskas i vilket inkomstslag försäljningen av rättigheten skall beskattas.

... Värdet av [rättigheten] har i allt väsentligt upparbetats under denna period genom delägarnas verksamhet i bolaget.

Med hänsyn till det anförda får [rättigheten] anses vara att betrakta som en tillgång i näringsverksamhet för bolagsmännen (jfr RÅ 1987 not. 452 och RÅ 1993 not. 34)."

Två ledamöter var skiljaktiga och anförde följande:

"För att en skattskyldig skall anses bedriva näringsverksamhet krävs att de s.k. näringsrekvisiten i 13:1 IL är uppfyllda. Av handlingarna i målet framgår dock att sökandena inte driver någon näringsverksamhet personligen utan att verksamheten bedrivs i ett av dem ägt aktiebolag. För att det skall bli aktuellt att ändå beskatta en avyttring av [rättigheten] i inkomstslaget näringsverksamhet krävs därför att bolagets verksamhet på något sätt kan tillskrivas delägarna, d.v.s. att s. k. näringsmitta kan anses föreligga.

Om inte annat är föreskrivet måste utgångspunkten vara att varje skattesubjekt skall bedömas för sig, d.v.s. att den verksamhet som bedrivs av ett skattesubjekt inte skall påverka hur en transaktion som företas av ett annat skattesubjekt skall behandlas i skattehänseende. Vi anser vidare att det saknas stöd i praxis för att, utan uttryckligt lagstöd, göra avsteg från detta synsätt genom att tillskriva delägarna den näringsverksamhet som bedrivs av ett av dem ägt aktiebolag. I RÅ 1972 Fi 61 ägde en person, A, ett patent som användes i ett av A ägt aktiebolag och som var av stor betydelse för produktionen i bolaget.

Regeringsrätten fann att patentet inte kunde anses utgöra tillgång i någon av A bedrivna rörelse. Detta rättsfall föranledde införandet av en särskild regel i 21 § anv.p. 2 KL om att näringsverksamhet skall anses föreligga om delägare i fåmansföretag avyttrar hyresrätt, patenträtt eller liknande rättighet, under förutsättning att ersättningen för rättigheten skulle ha utgjort intäkt av näringsverksamhet om verksamheten i företaget hade drivits direkt av delägaren. Denna regel är numera avskaffad, varför rättsläget enligt vår mening har återgått till det läge som gällde före införandet av regeln och som återspeglas i det ovan angivna rättsfallet. Även utgången i RÅ 1981 Aa 126 talar mot att s.k. näringsmitta mellan ett aktiebolag och dess delägare kan föreligga utan uttryckligt lagstöd.

Som stöd för att [rättigheten] skall anses som en tillgång i bolagsmännens näringsverksamhet hänvisar Skatterättsnämndens majoritet till RÅ 1987 not. 452 och RÅ 1993 not. 34. I RÅ 1987 not. 452 var det fråga om en överlåtelse till ett handelsbolag från dess delägare av vissa tillgångar som ägts av delägarna men som ingått i bolagets verksamhet. Dessa tillgångar ansågs utgöra rörelsetillgångar för bolagsmännen. Vi menar dock att en viktig skillnad mellan detta rättsfall och det nu aktuella fallet är att det i 1987 års fall rörde sig om delägare i handelsbolag. Eftersom ett handelsbolag till skillnad från ett aktiebolag inte är ett eget skattesubjekt, utan bolagets verksamhet beskattas hos delägarna, anser vi att det inte går att dra några egentliga slutsatser från detta fall när det gäller förekomsten av s.k. näringsmitta mellan ett aktiebolag och dess delägare. I RÅ 1993 not. 34 var det fråga om en avyttring företagen av en person som var delägare i ett antal partrederier. Ett partrederi är inte en egen juridisk person och därmed inte heller ett skattesubjekt. Av denna anledning, och då omständigheterna i målet även i övrigt var relativt speciella, ger enligt vår mening inte heller detta mål någon egentlig ledning för den här aktuella frågan.

Sammanfattningsvis finner vi därför att det saknas stöd för att betrakta [rättigheten] som en tillgång i näringsverksamhet för sökandena.

Inte heller kan den omständigheten att [rättigheten] ökat i värde på grund av den verksamhet som bedrivits i bolaget anses innebära att sökandena genom avyttringen av [rättigheten] tillgodoförts någon skattepliktig löneförmån eller utdelning från bolaget. En avyttring av [rättigheten] skall därför beskattas som en kapitalvinst i inkomstslaget kapital."

Kommentar: SRN:s beslut överensstämmer med RSV:s uppfattning. RSV har begärt fastställelse av förhandsbeskedet hos RR.

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 28 januari 2002.

SRN:s förhandsbesked den 9 jan 2002

Undantaget från skatteplikt rörande bank- och finansieringsverksamhet samt värdepappershandel

Fråga gällde om undantaget från skatteplikt rörande bank- och finansieringstjänster samt värdepappershandel var tillämpligt.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden apr 2001- mar 2004

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget begär genom förhandsbesked svar på följande tre frågor.

Bolagets fråga:

Är omsättningen av följande tjänster, när de tillhandahålls av bolaget, undantagna från mervärdesskatteplikt:

1. Företagsförsäljningsuppdrag?
2. Kapitalanskaffningsuppdrag?
3. Incitamentsprogram avseende ett företags anställda?

Med företagsförsäljningsuppdrag avses uppdrag att finna köpare till och genomföra försäljning av aktier/värdepapper för uppdragsgivarens räkning. Vid utförandet av uppdraget upprättas normalt prospekt/försäljningsmemorandum samt utförs regelmässigt värdering, företagsanalys och affärsstrukturering.

Med kapitalanskaffningsuppdrag avses uppdrag att finna investerare till och genomföra uppdraget exempelvis genom nyemission av aktier/värdepapper för ett företags räkning. Vid utförandet av uppdraget upprättas normalt prospekt/försäljningsmemorandum samt utförs regelmässigt företagsanalys och affärsstrukturering.

Med incitamentsprogram för anställda avses uppdrag att utforma och upprätta options-, konvertibel- och/eller aktieprogram för anställda för ett företags räkning. Optionsprogrammen kan baseras till syntetiska optioner, teckningsoptioner och/eller köpoptioner. De kan skattemässigt vara att betrakta som självständiga värdepapper eller personaloptioner. Vid utförandet av uppdraget upprättas normalt prospekt/försäljningsmemorandum samt utförs regelmässigt värdering.

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Omsättning av tjänster som bolaget vid försäljning av aktier/ värdepapper utför i enlighet med ansökan är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML.

Fråga 2

Omsättning av tjänster som bolaget vid försäljning av aktier/ värdepapper utför i enlighet med ansökan är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Fråga 3

Omsättning av tjänster som bolaget vid upprättande av incitamentsprogram utför i enlighet med ansökan är inte undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

AVVISNING

Till den del ansökningen inte har besvarats avvisas den.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 9 § första stycket ML undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med värdepappershandel förstås enligt tredje stycket 1 bl.a. omsättning och förmedling av aktier.

Det ovan nämnda 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 1-6. I punkt 5 anges som sådana undantagna tjänster transaktioner och förhandlingar ("transactions, including negotiation," resp. "die Umsätze - einschliesslich der Vermittlung") med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med vissa nu inte aktuella undantag.

Nämnden har i det av bolaget åberopade förhandsbeskedet den 2 november 1999 bedömt hur s.k. corporate financeverksamhet skall bedömas i mervärdesskattehänseende. Den mest centrala delen i denna verksamhet var försäljning eller förmedling av aktier i samband med en marknadsintroduktion. Denna föregicks av ett relativt omfattande förarbete avseende medverkan vid analys och värdering av aktuellt bolag, utarbetande av prospekt, fastställande av pris på aktierna,

deltagande i olika marknadsföringsåtgärder mot tänkbara investerare m. m. Utanför uppdraget föll diverse konsulttjänster av t.ex. ekonomisk och juridisk art som tillhandahölls av utomstående.

Nämnden anförde att det aktuella uppdraget bestod av att förmedla aktier i samband med en marknadsintroduktion. För att utföra detta uppdrag fordrades att ett antal tjänster av olika karaktär tillhandahölls men dessa hade inte i sig efterfrågats av uppdragsgivaren utan framstod i allt väsentligt endast som ett medel att på bästa sätt tillhandahålla den förmedlingstjänst som uppdraget avsåg. Enligt nämndens mening skulle därför de förstnämnda tjänsterna anses underordnade den av kunden beställda förmedlingstjänsten.

I detta sammanhang hänvisade nämnden till EG-domstolens dom den 25 februari 1999, C-349/96 angående Card Protection Plan Ltd. Nämnden ansåg således att fråga var om tillhandahållande av en enda tjänst avseende förmedling av aktier. Det förhållandet att en del av förmedlingsersättningen kunde komma att erläggas i förskott och att denna ersättning kunde tillgodoräknas sökandebolaget om uppdraget återkallades ansågs inte påverka denna ersättnings karaktär av förmedlingsersättning.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde nämndens förhandsbesked (RÅ 2001 not. 23).

Nämnden gör följande bedömning, varvid nämnden utgår från de tre avtal som bifogats ansökningen.

Fråga 1

Av ansökningen framgår att bolaget skall biträda vid försäljning av aktier eller andra värdepapper. Försäljningsprocessen beräknas ta omkring 6 månader och arbetet har delats upp i delmoment. Arvodet för de tillhandahållna tjänsterna består av tre olika komponenter.

De tjänster som bolaget tillhandahåller enligt ansökningen är i allt väsentligt av samma karaktär som de som förelåg i det ovan redovisade förhandsbeskedet. Förfarandet skall därför anses innebära att bolaget tillhandahåller en enda förmedlingstjänst och att omsättningen av denna tjänst är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Fråga 2

Fråga 2 avser rådgivning avseende kapitalanskaffning och utgivande/försäljning av aktier eller aktierelaterade värdepapper. Bolagets arvode för rådgivningen består enligt avtalet av två delar, dels ett fast arvode för finansiell rådgivning, dels ett transaktionsarvode som utgår om en transaktion genomförs. På förfrågan har bolaget uppgett att utgivande/

försäljning av aktier eller aktierelaterade värdepapper utgör genomförandefasen av den transaktion vars syfte är kapitalanskaffning. De som tillför kapital erhåller värdepapper.

Nämndens bedömning begränsas dels till att bolagets tillhandahållande avser sådana tjänster som omfattas av vissa punkter i ansökningen, dels till att uppdraget avser förmedling av aktier eller andra värdepapper. Med utgångspunkt häri får tjänsterna även i detta fall i allt väsentligt anses vara av samma karaktär som de som förelåg i det ovan redovisade förhandsbeskedet. Förfarandet skall därför anses innebära att bolaget tillhandahåller en enda förmedlingstjänst och att omsättningen av denna tjänst är undantagen från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Fråga 3

Fråga 3 gäller ett uppdrag avseende upprättande av incitamentsprogram baserat på teckningsoptioner för de anställda i ett aktiebolag. Uppdraget omfattar fyra olika delmoment rörande bl.a. utarbetande av villkor, genomgång av formalia, värdering av optionerna samt insamling och sammanställning av information.

Uppdraget gäller enligt vad bolaget uppger i ansökningen en renodlad förhandling rörande förmedling av aktier/värdepapper. Bolaget har, med hänvisning till ordalydelsen av den svenska versionen av artikel 13 B d 5 i sjätte direktivet - [t]ransaktioner och förhandlingar ... rörande aktier, andelar i bolag ... - ifrågasatt om inte detta undantag är vidare än motsvarande undantag i 3 kap. 9 § tredje stycket 1 ML avseende "förmedling av aktier". Undantaget skulle mot bakgrund av detta omfatta såväl förmedling som förhandling avseende aktier.

EG-domstolen har i sin dom den 13 december 2001 i målet C-235/00 ang. CSC Financial Services Ltd. uttalat sig om innebörden av uttrycket "förhandlingar" i artikel 13 B d punkt 5. Domstolen anför härvid att det kan konstateras, utan att det är nödvändigt att fråga sig exakt vilken räckvidd uttrycket förhandlingar har, att uttrycket i sammanhanget i punkt 5 avser verksamhet som utförs av en mellanman som inte är part i ett avtal avseende en finansiell produkt och vars verksamhet skiljer sig från de typiska avtalsenliga prestationer som parterna i sådana avtal utför. Förhandlingsverksamhet är nämligen en tjänst som utförs för en avtalsparts räkning och för vilken denna utger vederlag såsom för fristående förmedlingsverksamhet. Verksamheten kan bl.a. bestå i att underrätta parten om tillfällen att sluta ett sådant avtal, att komma i kontakt med motparten och förhandla om detaljerna i prestationen och motprestationen i kundens namn och för dennes räkning. Denna verksamhets ändamål är således att göra det som är nödvändigt för att parterna skall sluta avtal, utan att förhandlaren har ett eget intresse i vad gäller avtalets innehåll (p. 39).

Med utgångspunkt i det ovan anförda avser enligt nämndens mening såväl direktivets som ML:s nu aktuella undantag endast finansiella tjänster i form av omsättning eller förmedling av aktier och andra värdepapper. En förhandlingstjänst omfattas av undantaget endast om tjänsten ingår som ett led i en sådan omsättning eller förmedling. Då de med frågan avsedda tillhandahållandena inte kan anses utgöra en förmedlingstjänst och inte heller kan anses som ett led i en sådan tjänst omfattas de ifrågavarande tjänsterna inte av nämnda bestämmelse.

Avvisning

Till den del ansökningen inte har besvarats finner nämnden att förhandsbesked inte bör meddelas. Ansökningen skall därför avvisas i den delen.

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

- [RR:s dom den 20 juni 2002, Mål nr 2978-1999](#)

Kostnader i samband med utbildning vid omstrukturering.

Undersköterska, som genomgått utbildning till sjuksköterska för fortsatt anställning hos landstinget, har medgivits avdrag för resekostnader i enlighet med bestämmelserna om utbildning vid omstrukturering m.m.

- [SRN:s förhandsbesked den 28 juni 2002](#)

Parkeringsplatser, myndighetsutövning och yrkesmässighet. Fråga om en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på allmän plats är skattepliktig eller undantagen såsom myndighetsutövning

- [SRN:s förhandsbesked den 10 juni 2002](#)

Serveringstjänst, uttagsbeskattning och beskattningsunderlag. Fråga om tillhandahållandet av lunchmat till anställda är att betrakta som serveringstjänst och om det kan bli fråga om uttagsbeskattning samt vad som i så fall skall utgöra beskattningsunderlaget

- [SRN:s förhandsbesked den 14 juni 2002](#)

Undantag, sjukvård och konduktiv pedagogik. Fråga om konduktiv pedagogik tillhandahållen av en sjukgymnast omfattas av sjukvårdsbegreppet och skall undantas från skatteplikt

- [SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002](#)

Tillämpning av den s.k. förlustregeln i 25 kap. 28 § IL

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 27 augusti 2002.

RR:s dom den 20 juni 2002, Mål nr 2978-1999

Kostnader i samband med utbildning vid omstrukturering

Undersköterska, som genomgått utbildning till sjuksköterska för fortsatt anställning hos landstinget, har medgivits avdrag för resekostnader i enlighet med bestämmelserna om utbildning vid omstrukturering m.m.

Inkomsttaxering 1997

SL, som varit anställd vid Landstinget Halland som undersköterska utbildade sig under 1995 och 1996 till sjuksköterska. Efter utbildningen fortsatte hon att arbeta hos samma arbetsgivare. SL yrkade avdrag för resor mellan bostaden och utbildningsplatsen.

Enligt en av SL åberopad skrivelse från Landstinget Halland framgår att landstinget träffat överenskommelse med länsarbetsnämnden om utbildningsinsatser i syfte att mildra effekten vid övertalighet inom landstinget. Överenskommelsen innebar att landstinget förpliktade sig att inte låta någon fast anställd få lämna sin anställning under 1994 och 1995 på grund av övertalighet. Syftet med utbildningsinsatserna var att ge deltagarna kompetens för fortsatt arbete inom landstinget.

Enligt 32 § 3 h mom. första stycket kommunalskattelagen (1928:370), KL, är förmån i form av utbildning eller annan åtgärd som är av väsentlig betydelse för att den skattskyldige ska kunna fortsätta att förvärvsarbeta inte skattepliktig hos den som är eller riskerar att bli arbetslös på grund av omstrukturering, personalavveckling eller liknande i arbetsgivarens verksamhet. Enligt punkt 8 av anvisningarna till 33 § KL är den som genomgår sådan utbildning berättigad till avdrag för vissa kostnader, bl.a. för resor mellan bostaden och utbildningsplatsen.

Motsvarande bestämmelser finns numera i 11 kap. 17 § respektive 12 kap. 31 § inkomstskattelagen (1999:1229).

SL vägrades avdrag för resekostnader eftersom utbildningen inte ansågs kunna jämföras med fullgörande av tjänst enligt den praxis som tillämpas för utbildning under pågående anställning. Skattemyndigheten och länsrätten ansåg den ersättning som SL fick under utbildningstiden vara för låg i förhållande till hennes tidigare lön. I kammarrätten framhölls att utbildningen var ägnad att ge henne högre kompetens. Varken skattemyndigheten eller underinstanserna prövade om SL hade rätt till avdrag enligt bestämmelserna om utbildning vid omstrukturering m.m.

Regeringsrätten däremot gjorde följande bedömning.

Ordalydelsen i 32 § 3 h mom. första stycket KL hindrar inte att bestämmelsen är tillämplig också i de fall där avsikten är att personen i fråga ska erhålla annan tjänst hos samma arbetsgivare. SL får anses ha visat att hon i avsaknad av utbildningen till sjuksköterska riskerat att bli uppsagd från Landstinget Halland. Det framstår vidare som klart att utbildningen varit av väsentlig betydelse för hennes fortsatta förvärvsarbete. Utbildningen får därför anses vara av sådant slag som avses i nämnda lagrum. Vid sådant förhållande är SL berättigad till avdrag för kostnader för de aktuella resorna.

Kommentar:

Även om utbildning sker för att garantera fortsatt anställning hos den egna arbetsgivaren måste således i omstruktureringssituationer i första hand övervägas om de uttryckliga bestämmelserna om utbildning vid omstrukturering m.m. är tillämpliga på den aktuella utbildningen. Detta

har betydelse när - såsom i förevarande fall - den lön eller motsvarande ersättning som den skattskyldige får under utbildningstiden inte är så stor att utbildningen enligt praxis anses kunna jämföras med fullgörande av tjänst.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 27 augusti 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 28 juni 2002

Parkeringsplatser, myndighetsutövning och yrkesmässighet

Fråga om en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på allmän plats är skattepliktig eller undantagen såsom myndighetsutövning.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden april 2001 - 31 mars 2004

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Kommunen X upplåter mot avgift parkeringsplatser i form av korttids-, gatu-, nytto-, samt boendeparkering.

Kommunen önskade svar på följande fråga.

Är kommunen skattskyldig till moms för tillhandahållande av parkeringsplatser på offentliga platser sådana de definieras i Ordninglagen (SFS 1993:1617) som vissa tider är avgiftsbelagda enligt 2 § Lagen om rätt för kommun att ta ut avgift för vissa upplåtelser av offentlig plats m.m. (SFS 1957:259)?

FÖRHANDBESKED

Kommunen är skattskyldig till mervärdesskatt för tillhandahållande av med ansöknings avsedda parkeringsplatser avseende korttids- eller gatuparkering samt nytto- och boendeparkering.

MOTIVERING

Skattskyldighet enligt mervärdesskattelagen (1994:200), ML, är enligt 1 kap. 2 § första stycket 1 jämfört med 1 kap. 1 § första stycket 1

nämnda lag den som inom landet omsätter skattepliktiga varor eller tjänster i en yrkesmässig verksamhet. Enligt 4 kap. 6 § ML utgör statens, ett statligt affärsverks eller en kommuns omsättning av varor eller tjänster mot ersättning yrkesmässig verksamhet oavsett om den bedrivs i vinstsyfte eller inte. En omsättning som avses i 6 § utgör enligt 7 § första stycket 1 dock inte yrkesmässig verksamhet, om omsättningen ingår som ett led i myndighetsutövning.

ML:s bestämmelser om myndighetsutövning motsvarar punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till 2 § i den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdesskatt. I förarbete till nämnda lag anförs bl.a. följande. Med det föreslagna begreppet myndighetsutövning förstås i enlighet med vad som gäller i andra sammanhang beslut eller åtgärder som ytterst är uttryck för samhällets maktbefogenheter och som kommer till stånd och får rättsverkningar för eller emot den enskilde i kraft av offentligrättsliga regler och inte på grund av avtal eller i övrigt regler av privaträttslig natur. Ett på författning grundat statligt eller kommunalt monopol på något visst slag av tjänst, medför således inte att det är fråga om någon myndighetsutövning. Detsamma gäller även om myndighet eller kommun i en författning direkt ålagts att bedriva en viss form av verksamhet. Det avgörande är i stället förhållandet mellan å ena sidan myndigheten eller kommunen och å andra sidan den enskilde. Det bör uppmärksammas, att författningstexten inte innebär att själva tillhandahållandet i sig måste utgöra myndighetsutövning. Det är tillräckligt att tillhandahållandet utgör ett led i sådan utövning. Bestämmelserna syftar till att bestämma omfattningen av skattskyldigheten för offentlig utåtriktad verksamhet med hänsyn till bl. a. konkurrensneutralitet och fiskala intressen (prop. 1989/90:111 s. 209 f.).

I den proposition som ligger till grund för ML hänvisas bl.a. till ovan redovisade uttalanden. Vidare anges att huvudfallet då yrkesmässighet inte skall föreligga utgör omsättning som sker på grundval av myndighetsutövning i stället för avtal med den som förvärvar varan eller tjänsten. Som exempel på gränsdragningen mot det yrkesmässiga området nämns att en kommuns upplåtelse av allmän plats för parkeringsändamål inte utgör myndighetsutövning (prop. 1993/94:99 s. 171). Av prop. framgår även att omfattningen av den nu aktuella bestämmelsen i ML är densamma som i lagen om mervärdesskatt.

I artikel 4.5 första stycket i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) anges att stater, regionala och lokala myndigheter och övriga offentligrättsliga organ inte anses såsom skattskyldiga när det gäller verksamhet eller transaktioner som de utför i sin egenskap av offentliga myndigheter, även om de i samband härmed uppbär avgifter, arvoden, bidrag eller inbetalningar. När de genomför sådana verksamheter eller transaktioner, skall de dock ändå betraktas som skattskyldiga personer med avseende härpå, om det skulle leda till konkurrensnedvridning av viss betydelse, ifall de behandlades som

icke skattskyldiga personer.

EG-domstolen har i målet C-446/98, Fazenda Pública mot Câmara Municipal do Porto (CMP) närmare utvecklat innebörden av den ovan nämnda artikeln i sjätte mervärdesskattedirektivet. Målet gällde en tvist mellan kommunfullmäktige i staden Porto, CMP, och statsverket angående behandlingen av CMP som skattskyldig till mervärdesskatt för dess verksamhet bestående av uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon antingen på allmänna platser eller på parkeringsplatser som anlagts på kommunens allmänna mark, på dess privatägda mark eller på mark som tillhör enskilda.

För att kunna fastställa om en sådan verksamhet bedrivs av CMP i dess egenskap av offentlig myndighet anför domstolen att man inte kan grunda sig på föremålet för eller syftet med denna verksamhet (p. 19), inte heller huruvida CMP är ägare till marken eller huruvida marken utgör dess allmänna eller privata egendom (p. 20). Den nationella domstolen skall nämligen basera sig på en prövning av samtliga villkor för utövandet av den berörda verksamheten som föreskrivs i nationell rätt för att kunna fastställa om denna verksamhet utövas inom ramen för den egna rättsliga reglering som gäller för offentligrättsliga organ, eller om den tvärtom utövas enligt samma rättsliga villkor som är tillämpliga på privaträttsliga ekonomiska aktörer (p. 21).

Domstolen påpekar att den omständigheten att utövandet av en sådan verksamhet som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen innefattar utövande av offentliga maktbefogenheter, som att tillåta eller begränsa parkering på vägar för allmän trafik eller påföra böter vid överskridande av den tillåtna parkeringstiden, medför att det skall fastställas att denna verksamhet är underkastad en offentligrättslig reglering (p. 22). Det ankommer emellertid på den nationella domstolen att klassificera den ifrågavarande verksamheten mot bakgrund av det kriterium som fastställts av domstolen i två tidigare av domstolen meddelade domar, förenade målen C-231/87 och C-129/88 Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., p. 16, och målet C-4/89 Comune di Carpaneto Piacentino m.fl., p. 11, (p. 23). I p. 16 i den förstnämnda domen uttalas att de offentligrättsliga organ som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet utövar verksamheter "i sin egenskap av offentliga myndigheter" i den mening som avses i denna bestämmelse, när de utövar verksamheterna inom ramen för den särskilda rättsliga reglering som gäller för dem. När de däremot handlar på samma rättsliga villkor som de privata näringsidkarna kan man inte anse att de utövar verksamheter "i sin egenskap av offentliga myndigheter". Det ankommer på den nationella domstolen att klassificera den ifrågavarande verksamheten mot bakgrund av detta kriterium.

Domstolen fann i domen avseende CMP på grundval av det anförda att uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon är en verksamhet som, då den bedrivs av ett offentligrättsligt organ, kan

anses bedrivas av detta organ i egenskap av offentlig myndighet i den mening som avses i artikel 4.5 första stycket i sjätte direktivet, såvida denna verksamhet utövas inom ramen för den rättsliga reglering som gäller för offentligrättsliga organ. Detta är fallet när denna verksamhet innefattar utövande av offentliga maktbefogenheter (p. 24).

Nämnden gör följande bedömning.

Tillhandahållande av parkeringsplatser blev skattepliktigt i samband med att lagen om mervärdeskatt ändrades den 1 januari 1991 på så sätt att en generell skatteplikt infördes för tillhandahållande av tjänster. Alltsedan dess har bestämmelserna om omsättning, skatteplikt, yrkesmässighet och skattskyldighet tillämpats så att även en kommuns tillhandahållande av parkeringsplatser på allmän plats mot avgift har ansetts utgöra en skattepliktig omsättning som medför skattskyldighet för kommunen. Att detta har varit lagstiftarens uttryckliga avsikt framgår av de förarbetsuttalanden som är redovisade i det föregående. Nämnda tillämpning har bestått även efter Sveriges anslutning till EG. Frågan är nu närmast om mervärdesskattelagstiftningen, sedd i ljuset av EG-rätten, likväl skall anses innebära att det inte föreligger någon skattskyldighet. Grunden härför skulle i sådant fall närmast vara att det är fråga om att de kommunala parkeringsplatserna tillhandahålls som ett led i myndighetsutövning och att det därmed till följd av 4 kap. 7 § ML inte föreligger någon skattskyldighet.

En kommuns möjligheter att tillhandahålla parkeringsplatser och att avgiftsbelägga sådana tillhandahållanden är visserligen underkastade en offentligrättslig reglering genom bestämmelser i plan- och bygglagen (1987:10), trafikförordningen (1998:1276) och lagen (1957:259) om rätt för kommun att ta ut avgift för vissa upplåtelse av offentlig plats, m.m. I förhållande till den enskilde bör emellertid tillhandahållandet av en parkeringsplats i sig inte anses innebära ett utövande av sådana offentligrättsliga maktbefogenheter som konstituerar att det inte uppstår skattskyldighet enligt ML. Kommunens rätt till avgift och den enskildes däremot svarande skyldighet att erlagga sådan uppstår endast om den enskilde väljer att ställa sin bil på någon av de parkeringsplatser som kommunen tillhandahåller mot avgift i stället för att ställa bilen på exempelvis någon av de parkeringsplatser som privata näringsidkare tillhandahåller. Tjänsterna får till sin natur anses vara av motsvarande slag som privata parkeringsföretag tillhandahåller och får åtminstone ur dessa företags synvinkel anses vara tillhandahållna i konkurrens med deras verksamheter.

Mot bakgrund av nu angivna förhållanden och med beaktande av att det sjätte mervärdesskattedirektivet får anses lämna ett icke obetydligt utrymme för nationella differenser vid tillämpningen av direktivets bestämmelser om offentlig verksamhet, finner nämnden att Kommunen X tillhandahållanden av parkeringsplatser utgör sådan omsättning av tjänster som inte kan anses utgöra ett led i utövandet av offentliga

maktbefogenheter i egentlig mening. Bestämmelserna i 4 kap. 7 § ML om myndighetsutövning medför därmed inte att verksamheten inte skall anses yrkesmässig. Härtill kommer att en kommuns omsättning av varor och tjänster mot ersättning utgör yrkesmässig verksamhet i ML:s mening oavsett om verksamheten bedrivs med vinstsyfte eller inte (4 kap. 6 § ML).

På nu anförda skäl skall Kommunen X tillhandahållande av parkeringsplatser mot ersättning anses utgöra omsättning av sådana skattepliktiga tjänster som medför skattskyldighet. Anledning saknas att göra någon annan bedömning med hänsyn till huruvida det är fråga om gatuparkering (korttidsparkering), nyttoparkering eller boendeparkering.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 27 augusti 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 10 juni 2002

Serveringstjänst, uttagsbeskattning och beskattningsunderlag.

Fråga om tillhandahållandet av lunchmat till anställda är att betrakta som serveringstjänst och om det kan bli fråga om uttagsbeskattning samt vad som i så fall skall utgöra beskattningsunderlaget.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden maj 2001 - april 2004

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X bedriver hotell- och restaurangverksamhet. Bolaget tillhandahåller mot en viss ersättning sina anställda lunchmåltider av normal beskaffenhet. Maten levereras till en personalmatsal i kantiner och personalen förser sig själva. Personalen hämtar och lämnar porslin och bestick mm på för där avsedda platser. Någon serveringsinsats sker inte från arbetsgivarens sida.

Det pris personalen betalar överstiger Bolaget X kostnad att tillhandahålla måltiden men är lägre än det av RSV fastställda schablonvärdet för en lunchmåltid av normal beskaffenhet. I framtiden

kan dock priset komma att understiga kostnaden för tillhandahållandet.

Bolaget önskade svar på följande frågor:

1. Skall tillhandahållandet av lunchmat till anställda betraktas som tillhandahållande av livsmedel eller serveringstjänst?
2. Innebär det faktum att bolaget tillhandahåller lunchmat till ett pris som understiger kostnaden att tillhandahålla varan eller tjänsten att uttagsbeskattning aktualiseras eller utgör det belopp den anställde erlagt beskattningsunderlag?
3. Om uttagsbeskattning skall ske vid tillhandahållande av livsmedel.
 - a) Skall inköpsvärdet eller tillverkningskostnaden utgöra beskattningsunderlag?
 - b) Om inköpsvärdet utgör beskattningsunderlag, är detta detsamma som det historiska inköpet av ingående ingredienser? Om inte, hur definieras inköpsvärdet?
 - c) Om tillverkningskostnaden utgör beskattningsunderlag, skall även icke momsbelagda kostnader beaktas? Skall samtliga kostnader, såväl direkta som indirekta kostnader inräknas?
4. Om uttagsbeskattning skall ske vid tillhandahållande av serveringstjänster.
 - a) Skall även icke momsbelagda kostnader inräknas när man fastställer kostnaden för att utföra tjänsten?
 - b) Skall samtliga kostnader, såväl direkta som indirekta kostnader inräknas i beskattningsunderlaget? Om svaret är nekande vilka kostnader skall inräknas?

FÖRHANDBESKED

Fråga 1

Tillhandahållandet av lunchmat till bolagets anställda är, oavsett om de alternativa förutsättningarna avseende disk av porslin och bestick föreligger eller inte, att betrakta som serveringstjänster i mervärdesskattehänseende.

Fråga 2

Att bolaget tillhandahåller serveringstjänsten till ett pris som understiger kostnaden för att tillhandahålla tjänsten medför uttag av tjänst.

Frågorna 4 a och b

Vid beräkning av beskattningsunderlaget skall beaktas den del av samtliga såväl direkta som indirekta, fasta och löpande kostnader i rörelsen som belöper på tjänsten.

AVVISNING

Frågorna 3 a-c avvisas.

MOTIVERING

Fråga 1

Begreppet serveringstjänst förekom redan i förordningen (1959:507) om allmän varuskatt. I anvisningarna till 11 § nämnda förordning angavs sålunda att "med servering förstås tillhandahållande av varor till förtäring på stället å därför iordningställd lokal eller plats". I förarbetena anfördes att med serveringstjänster i egentlig mening avsågs tillhandahållande av serveringslokal, möbler, glas och porslin, serverings- och diskpersonal osv. (prop. 1959:162 s. 228). Den angivna innebörden av begreppet serveringstjänst gällde också vid tillämpningen av den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdeskatt (prop. 1968:100 s. 110 och prop. 1991/92:50 s. 14) och synes också ha överförts till ML (jfr prop. 1993/94:99 s. 137 och s. 144).

ML innehåller emellertid ingen särskild definition av begreppet serveringstjänst (jfr 4 kap. 2 § ML och numera upphävda 6 § i 2 kap. ML i lagens ursprungliga lydelse där detta begrepp förekommer). Bedömningen av om ett tillhandahållande avser en vara eller en tjänst får därför 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). Tolkningen av ML:s bestämmelser skall därför ske utifrån EG-regler och den EG-rättsliga praxis som finns på området.

Inte heller i det sjätte direktivet finns några särskilda bestämmelser om serveringstjänster varför bedömningen av om ett tillhandahållande skall anses som en tjänst eller leverans av vara får 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).

EG-domstolen hade i målet C-231/94 angående Faaborg-Geltingen Linien A/S bl.a. att ta ställning till om restaurangverksamhet i form av tillhandahållande av måltider för konsumtion ombord på färjor utgjort leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster. Domstolen uttalade härvid bl.a. följande. Frågan om vissa transaktioner 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. I detta avseende kan anmärkas att tillhandahållande av lagad mat och drycker för omedelbar konsumtion är resultatet av en serie tjänster alltifrån tillagningen av maten till det fysiska överlämnandet av denna på en tallrik eller liknande. Samtidigt ställs en organisatorisk helhet till gästens förfogande, vilken består av både matsal och biutrymmen (garderob m.m.) samt möbler och porslin. I förekommande fall dukar serveringspersonal borden, ger gästen råd och upplysningar om de maträtter och drycker som erbjuds, serverar dessa vid bordet och dukar av bordet efter måltiden.

Restaurangverksamheten kännetecknas således av ett knippe element och handlingar där leveransen av maten endast utgör en del och där tjänsterna utgör den övervägande delen. Ifrågavarande transaktioner bör följaktligen betraktas som ett tillhandahållande av tjänster i den mening som avses i artikel 6.1 i sjätte direktivet. Utfallet blir i gengäld 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 (p. 12-14 i domen).

Nämnden gör följande bedömning.

Bolaget, som bedriver serveringsrörelse, tillhandahåller personalen lunch i en särskild personalmatsal. Även om det inte finns någon särskild personal som sköter servering, avdukning m.m. får bolagets tillhandahållande, mot bakgrund såväl av ovan redovisade förarbetsuttalande som av EG-domstolens praxis, ändå till den övervägande delen anses som ett tillhandahållande av tjänster inom ramen för bolagets restaurangverksamhet. Det förhållande att förutsättningarna vad avser omhändertagandet av använt porslin m.m. förändras på angivet sätt medför inte någon annan bedömning.

Fråga 2

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 och sådan nedsättning inte är marknadsmässigt betingad.

ML:s bestämmelser om uttag av tjänster är utformade efter förebild av motsvarande bestämmelser i sjätte mervärdesskattedirektivet. Enligt artikel 6.2 b skall som tillhandahållande av tjänster mot vederlag behandlas tillhandahållande av tjänster utan vederlag (eng. free of charge) av den skattskyldiga personen för hans eget privata bruk eller personalens eller, mer generellt, för andra ändamål än för hans rörelse.

Enligt ordalydelsen av direktivet skall endast tillhandahållanden som sker gratis omfattas av den aktuella bestämmelsen. Bolaget anser därför att det förhållandet att det i 2 kap. 5 § första stycket 1 anges att inte endast tillhandahållanden utan ersättning utan även mot ersättning som understiger ett närmare angivet värde gör att den sistnämnda delen av bestämmelsen strider mot bestämmelserna i sjätte direktivet.

Nämnden gör följande bedömning.

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 de 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 det sjätte 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 innebära att ett uttag inte skulle anses föreligga.

Frågorna 4 a och b

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 sjätte direktivet enligt vilken beskattningsunderlaget vid sådana tillhandahållanden som avses i artikel 6.2 utgörs av den skattskyldiges hela kostnad (eng. the full cost) för att tillhandahålla tjänsterna.

Nämnden gör följande bedömning.

Utagsbeskattningen syftar i regel till att en vara eller 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, t.ex. att begränsa konkurrenssnedvridningar, vilket var fallet med den ovannämnda, 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 löpande kostnader som är hänförliga till tjänsten skall beaktas. Det förhållandet att vissa förvärv för att utföra tjänsten 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).

EG-domstolen anförde i domen i målet angående Bakcsi, C-415/98, att syftet med artikel 5.6 i sjätte direktivet, som gäller uttag av varor, bland annat är att säkerställa att en skattskyldig som gör uttag av en vara från sin rörelse behandlas på samma sätt som en vanlig konsument som köper en vara av samma typ. Motsvarande synsätt kan enligt nämndens mening även tillämpas vad gäller syftet med bestämmelserna om uttag av tjänster. 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.

Med hänsyn till det ovan anförda finner nämnden att med "de fasta och löpande kostnaderna" i 7 kap. 3 a § sista stycket ML avses såväl direkta som indirekta kostnader, oavsett om de belagts med mervärdesskatt eller inte. En sådan tolkning får också anses vara i överensstämmelse med motsvarande bestämmelse i sjätte direktivet och EG-domstolens praxis.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av sökanden.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 27 augusti 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 14 juni 2002

Undantag, sjukvård och konduktiv pedagogik

Fråga om konduktiv pedagogik tillhandahållen av en sjukgymnast omfattas av sjukvårdsbegreppet och skall undantas från skatteplikt.

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden januari 2002 -
31 december 2004*

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X bedriver sedvanlig sjukgymnastisk mottagning. Den legitimerade sjukgymnasten kommer nu att tillhandahålla konduktiv pedagogik som utförs av konduktorer, under sjukgymnastens överinseende. Behandlingen riktar sig endast till personer med diagnosen CP, Stroke, Parkinson, Multipel Skleros och förvärvade hjärnskador. Sjukgymnasten deltar ibland i träningen men har mest det organisatoriska och övergripande ansvaret för verksamheten som bedrivs enligt Socialstyrelsens regler och enligt Hälso- och sjukvårdslagen. En konduktor har en 4-årig högskoleutbildning från Ungern.

Bolaget önskade svar på följande fråga.

Är det momsplikt på verksamhet med konduktiv pedagogik?

FÖRHANDBESKED

Undantaget från skatteplikt enligt 3 kap. 4 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), ML, för omsättning av tjänster som utgör sjukvård är inte tillämpligt på den träning med konduktiv pedagogik som tillhandahålls av en konduktor.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 4 § första stycket ML undantas från skatteplikt bl.a. omsättning av tjänster som utgör sjukvård samt tjänster av annat slag och varor som den som tillhandahåller vården omsätter som ett led i denna. Med sjukvård förstås enligt 5 § första stycket nämnda kapitel åtgärder för att medicinskt förebygga, utreda eller behandla sjukdomar, kroppsfel och skador samt vård vid barnsbörd,

- om åtgärderna vidtas vid sjukhus eller någon annan inrättning som drivs av det allmänna eller, inom enskild verksamhet, vid inrättningar för slutenvård, eller
- om åtgärderna annars vidtas av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården.

Enligt artikel 13 A.1 c i det sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) undantas från skatteplikt sjukvårdande behandling som ges av medicinska eller paramedicinska yrkesutövare såsom dessa definieras av medlemsstaten i fråga.

En grundläggande förutsättning för att en sjukvårdstjänst skall föreligga enligt de ovan redovisade bestämmelserna i ML är således att åtgärderna vidtas antingen vid sjukhus eller någon annan angiven inrättning eller annars av någon med särskild legitimation att utöva yrke inom sjukvården. Med hänsyn till att de aktuella tjänsterna inte vidtas vid sjukhus eller motsvarande och inte heller tillhandahålls av personer som innehar erforderlig legitimation föreligger inte någon sjukvårdstjänst. Det förhållandet att en legitimerad sjukgymnast har ledningsansvaret medför inte någon annan bedömning.

Kommentar:

Förhandsbeskedet är inte överklagat.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 27 augusti 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 18 april 2002

Tillämpning av den s.k. förlustregeln i 25 kap. 28 § IL

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2004

Sökandebolaget och AB X äger 59,35 % respektive 40,65 % av aktierna i AB Z. Vardera delägares aktier motsvarade 50 % av röstetalet.

Vidare har Sökandebolaget fram till den 31 december 2008 rätt (köption) att förvärva AB X:s aktier i AB Z för nominellt belopp plus premium.

AB Z äger genom sitt helägda dotterföretag AB A en tredjedel av aktierna i det utländska bolaget D. En tredjedel av aktierna i D ägs av

Sökandebolaget direkt och den resterande tredjedelen ägs av AB E. Något intressesamband mellan Sökandebolaget och AB E finns inte.

Sökandebolaget vill försöka få till stånd en ägarförändring av D. Detta kan komma att ske genom att Sökandebolaget överlåter sitt innehav i D till antingen AB E eller till AB A. Avyttringspriset kommer att motsvara marknadsvärdet på aktieinnehavet och medföra en kapitalförlust för Sökandebolaget. Frågan är om Sökandebolaget är berättigat till avdrag för förlusten det år aktieinnehavet avyttras för det fall avyttringen sker till AB A.

(Vid besvarandet äger Skatterättsnämnden förutsätta att det inte har förekommit några värdeöverföringar från D till Sökandebolaget och inte heller till något annat bolag inom samma koncern.)

Sökandebolaget frågade om bestämmelsen i 25 kap. 28 § 1L är tillämplig på aktieöverlåtelsen till AB A?

Skatterättsnämnden beslutade följande.

"FÖRHANDBESKED

Bestämmelsen i 25 kap. 28 § inkomstskattelagen (1999:1229) är tillämplig på aktieöverlåtelsen till AB A.

MOTIVERING

Som förutsättningar för förhandsbeskedet gäller i huvudsak följande. Sökandebolaget äger 59,35 % av aktierna i AB Z med 50 % av rösterna. Återstående aktier i AB Z ägs av AB X. Varken sökandebolaget eller AB X tillsätter majoriteten av ledamöterna i AB Z:s styrelse. Sökandebolaget har vidare en option att köpa AB X:s aktier i AB Z senast den 31 december 2008 för lösenpris motsvarande akties nominella belopp uppräknat med en årlig ränta om fyra procent från dag då AB X förvärvade aktierna fram till och med dag för erläggande av lösenpriset. Till säkerhet för det rätta fullgörandet av AB X:s förpliktelser enligt optionsavtalet har AB X som pant till sökandebolagets moderbolag överlämnat sina aktier i AB Z. AB A är ett helägt dotterbolag till AB Z.

Frågan i ärendet är om bestämmelsen i 25 kap. 28 § inkomstskattelagen är tillämplig på sökandebolagets avyttring av aktier med kapitalförlust till AB A.

Enligt 25 kap. 28 § inkomstskattelagen gäller särskilda regler för kapitalförlust som uppkommer när en juridisk person avyttrar tillgång till en annan juridisk person och de båda personerna är moderföretag

och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning.

Med hänsyn till sökandebolagets ägande av aktier i AB Z och till de ovan nämna villkoren i avtalet avseende sökandebolagets option att förvärva aktier i AB Z finner nämnden att sådan intressegemenskap som anges i 25 kap. 28 § inkomstskattelagen får anses råda mellan sökandebolaget och AB A."

Förhandsbeskedet har överklagats av såväl RSV som sökanden. RSV har yrkat fastställelse av förhandsbeskedet.

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 15 januari 2002, mål nr 5132-1999](#)
Kostnader för skattekonsult. Avdrag medgavs ej vid inkomsttaxeringen för kostnader för skattekonsult i samband med sökande av förhandsbesked i inkomstskattefråga
- [KR:s i Jönköping dom 2001-12-28, mål nr 1209-1210-1999](#)
Treårsinventarier. Viss datautrustning ansågs inte vara treårsinventarier
- [LR:s i Dalarnas län dom den 4 december 2001, mål nr 1061-98, 2215-2217-99, 130-99](#)
Reducerad skattesats Energiskatt. Elkraft har använts till framställning av fjärrkyla som förbrukats i hyresgästers tillverkningsprocess samt till belysning och drift av kompressorer och pumpar etc. Produktion av kyla har inte ansetts utgöra sådan industriell verksamhet vars förbrukning kan omfattas av nollskattesats enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Produktion av värme för uppvärmning av de egna fastigheterna har ansetts ingå i förvaltningen av dessa fastigheter. Rätt till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ErsL) föreligger inte då klaganden och ombudet tillhör samma juridiska person
- [SRN:s förhandsbesked den 28 november 2001](#)
Avfallsskatt. Förorenade schaktmassor. Förorenade schaktmassor, som uppges vara av mycket god kvalitet, som ska användas till vägbyggnation inom en skattepliktig avfallsanläggning utgör varken sådant material som ger undantag enligt 6 § första stycket 1 lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) eller sådan förorenad jord från marksanering som avses i 10 § första stycket 2 LSA. Bolaget har däremot rätt till avdrag för skatten på schaktmassorna i enlighet med 10 § första stycket 1 c LSA
- [SRN:s förhandsbesked den 19 dec 2001](#)
Skattskyldighet för upplåtelse av parkeringsplatser. Fråga gällde om skatteplikt förelåg för upplåtelse av parkeringsplatser i garaget till bostadshuset till annan än innehavare av bostadsrätt i föreningen
- [SRN:s förhandsbesked den 9 jan 2002](#)
Undantaget från skatteplikt rörande läkemedel mot recept. Fråga gällde om undantaget från skatteplikt rörande läkemedel mot recept är tillämpligt vid försäljning av läkemedel till vårdcentraler etc.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 januari 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 15 januari 2002, mål nr 5132-1999

Kostnader för skattekonsult

Avdrag medgavs ej vid inkomsttaxeringen för kostnader för skattekonsult i samband med sökande av förhandsbesked i inkomstskattefråga.

Inkomsttaxering 1994

Av KR:s domskäl framgår följande.

"Enligt fast praxis är, som länsrätten funnit, huvudregeln att kostnader för skatteprocesser inte är avdragsgilla. Detta gäller även kostnader för skatteplanering. I speciella fall kan emellertid kostnaderna för ett skattemål ha ett så nära samband med en förvärvskälla - bl.a. genom att utgången i målet kan påverka inkomstberäkningen i denna - att kostnaderna är avdragsgilla i förvärvskällan. Sålunda har det av X åberopade rättsfallet (RÅ 1986 ref. 128) ett bolag fått avdrag vid beräkning av inkomst av rörelse för ett ombudsarvode i en process rörande bolagets rätt till avdrag vid mervärdesbeskattningen på tjänster som tillhandahållits av två andra företag.

Kammarrätten finner att begäran om förhandsbesked i de flesta fall torde ske som ett led i en skatteplanering. Avdragsrätten för arvodet i samband med förhandsbeskedet bör därför bedömas med utgångspunkt i vad som sålunda gäller i fråga om rätten till avdrag för kostnader i skattemål.

I målet är upplyst att förhandsbeskedet avsett frågan om hur koncernbidrag skall beaktas inom ramen för beräkning av resultat vid avyttring av aktier i dotterbolag. X har vidare anfört att utgången i förhandsbeskedet utgjorde underlag för bedömningen att aktierna inte skulle säljas. Även med beaktande härav får emellertid enligt kammarrättens mening den arvodeskostnad som uppstått för X i samband med att bolaget begärt förhandsbeskedet anses hänförlig till sådana kostnader som inte är avdragsgilla vid taxeringen. Med hänsyn härtill har X inte haft rätt till avdrag för kostnaden."

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 januari 2002.*

KR:s i Jönköping dom 2001-12-28, mål nr 1209-1210-1999

Treårsinventarier

Viss datautrustning ansågs inte vara treårsinventarier

Eftertaxering 1994

KR:s bedömning har skett med utgångspunkt i RÅ 1995 ref. 96.

KR:s domskäl;

"I sak konstaterar kammarrätten att utredningen inte ger stöd för antagandet att aktuell utrustning typiskt sett har en livslängd om högst tre år. Frågan blir då om särskilda förhållanden i förevarande mål föranleder annan bedömning. Skattemyndigheten har till denna del anfört bl.a. att det i 1995 års rättsfall förelåg en omfattande utredning och att sådan utredning inte föreligger i förevarande mål. En utgångspunkt för kammarrättens bedömning är - med hänvisning till 1995 års rättsfall - dessutom att kravet på bevisning inte kan sättas särskilt högt eftersom den aktuella bestämmelsen om direktavdrag för korttidsinventarier förutsätter att det redan under anskaffningsåret skall göras ett antagande om utrustningens ekonomiska livslängd. Det kan dock med utgångspunkt i rättsfallet å andra sidan också konstateras att det som en huvudregel ankommer på den skattskyldige att visa att den ekonomiska livslängden för ett inventarium kan antas inte överstiga tre år. Med dessa förutsättningar gör kammarrätten följande bedömning.

Den aktuella utrustningen med det s.k. ClientServer-systemet synes i och för sig ha installerats för bolagets s.k. kärnverksamhet. I systemet synes dock också föreligga inslag som inte utesluter systemets användning även för annan bolagets verksamhet i t.ex. administrativa funktioner. Enligt kammarrättens mening går det inte med tillämpning av de principer som Regeringsrätten slog fast i ovannämnda refererade avgörande att dra slutsatsen att det redan i samband med anskaffningen 1991-1992 fanns fog för antagandet att utrustningen måste bytas ut inom tre år, eftersom densamma inte längre skulle vara lönsam att ha i drift för den verksamhet som den ursprungligen hade anskaffats för. Ej heller har bolaget haft anledning anta att utrustningen efter treårsperioden inte skulle kunna användas i någon nämnvärd utsträckning för annat ändamål i bolaget eller försäljas för något väsentligt belopp. Datorutrustningen kan därför sammanfattningsvis inte betraktas som sådan korttidsinventarium, för vilket anskaffningskostnaderna i sin helhet får dras av under resp. anskaffningsår. Kammarrätten, som instämmer i länsrättens bedömning

rörande skattetillägg som inte eftergivits, finner därför att bolagets talan inte kan vinna bifall."

Område: Länsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 januari 2002.*

**LR:s i Dalarnas län dom den 4 december 2001, mål nr 1061-98,
2215-2217-99, 130-99**

Reducerad skattesats Energiskatt

Elkraft har använts till framställning av fjärrkyla som förbrukats i hyresgästers tillverkningsprocess samt till belysning och drift av kompressorer och pumpar etc. Produktion av kyla har inte ansetts utgöra sådan industriell verksamhet vars förbrukning kan omfattas av nollskattesats enligt lagen (1994:1776) om skatt på energi (LSE). Produktion av värme för uppvärmning av de egna fastigheterna har ansetts ingå i förvaltningen av dessa fastigheter. Rätt till ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt m.m. (ErsL) föreligger inte då klaganden och ombudet tillhör samma juridiska person.

Punktskatt - energiskatt, redovisningsperioder under tiden 1 januari 1995 - 31 oktober 1996

Beskattningsmyndigheten (SKM) har genomfört revision hos S.

S har i sina eldeklARATIONER redovisat elkraft som egenförbrukning i industriell verksamhet (nollskattesats). Den egenförbrukade elkraften har använts för framställning av central fjärrkyla, drivning av separata kylanläggningar, kompressorer och pumpar, belysning i trappor, källare, verkstäder och maskinrum och för gatubelysning och hjälpbelysning för lastning och lossning på lastbryggor inom området. SKM har ansett att S inte haft rätt att tillämpa nollskattesats och beslutat i enlighet med detta.

S har vidare i sina eldeklARATIONER redovisat elkraft som förbrukats vid värmeproduktion med reducerad skattesats med hänvisning till att det varit fråga om värmeförsörjning. SKM har ansett att rätt att tillämpa reducerad skattesats inte förelåg för uppvärmning av de egna fastigheterna och beslutat i enlighet med detta.

S hade vidare ansökt om kompensation och därvid inte justerat för

verkningsgrad avseende vissa mindre oljepannor. SKM har beräknat verkningsgraden till 85 procent och beslutat i enlighet med detta.

S har överklagat besluten och i länsrätten anfört att fyra femtedelar av den redovisade egenförbrukningen av elkraft avser elkraft som använts till framställning av fjärrkyla som har förbrukats i hyresgästernas tillverkningsprocess. Den resterande femtedelen, som utgör belysning, ventilation, uppvärmning, pumpar etc., betraktar S som hjälpverksamhet. Nollskattesats bör vara tillämplig på den grunden att den elkraft som åtgått till S:s produktion av kyla reellt sett har förbrukats i hyresgästernas industriella verksamhet. Produktionen av kyla är av så central betydelse att den måste betraktas som en grundläggande del av hyresgästernas livsmedelstillverkning. Centralkylanläggningen är inte en fjärrkylanläggning i den mening som avses med SNI-kod 40.300, dvs. komfortkyla. Den kyla S framställer är till för industriproduktion. Kylan distribueras inte genom kallvatten, utan genom ammoniak och en alkoholblandning. Såvitt avser värmedistributionen har anförts att S inte tillhandahåller värme i egenskap av fastighetsägare, utan mer som leverantör till utomstående kunder i industriell verksamhet. Leveranserna är i allt väsentligt betingade av fastigheternas funktion som industrilokaler. Såvitt avser kompensation för värmeleveranser anføres att i de mindre oljepannorna har eldningsolja levererats och förbränts till 100 procent i respektive fastighet.

S har yrkat ersättning för ombudskostnader med 141 600 kr avseende 118 timmar à 1 200 kr.

Riksskatteverket (RSV) har anfört att S inte har levererat någon elkraft, utan elkraften har förbrukats för att framställa kyla. Kylan har därefter distribuerats till hyresgästerna. Enligt RSV:s rekommendationer RSV Sp 1999:1 bör fjärrkyla jämföras med fjärrvärme. Framställning av fjärrvärme tillhör SNI-kod 40.300. Denna kod är inte hänförlig till industriell tillverkningsprocess. Då fjärrkyla jämföras med fjärrvärme kan inte heller avdrag för skatt på elkraft som förbrukats för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning medges. Såvitt avser den elkraft som använts för annat än att framställa kyla anføres att den inte levererats av S till hyresgästerna. S har själv förbrukat elkraften till belysning och drift av kompressorer och pumpar m.m.

Skattskyldigheten har därför inträtt enligt 11 kap. 7 § 1 b) LSE. För bestämmande av rätt skattesats är det således ovidkommande vilken verksamhet som bedrivs av hyresgästerna. Avgörande är istället hur S:s verksamhet skall bedömas. Framställning av processånga eller tillhandahållande av belysning kan inte anses vara industriell tillverkningsprocess. Inte heller i övrigt kan S:s anses bedriva industriell tillverkning. Nollskattesatsen kan därför inte tillämpas. Avdrag för skatt på elkraft som förbrukats för annat ändamål än motordrift eller uppvärmning kan inte medges. Såvitt avser värmedistributionen har anförts att den värme och den processånga som S levererar till sina

hyresgäster inte är s.k. fjärrvärme. Den elkraft som förbrukas ska därför beskattas efter den högre skattesatsen. Såvitt avser kompensation för värmeleveranser anförs att produktion och leverans av värme respektive kyla bör likställas och att S därmed bör få kompensation med 9 öre per kilowattimme för den energi som tillgodogjorts vid framställning av den kyla som av S levererats för tillverkningsprocessen i industriell verksamhet.

RSV har bestridit rätt till ersättning för ombudskostnader.

Länsrätten biföll överklagandet delvis avseende kompensation för värmeleveranser och avlog överklagandet i övriga delar. Ersättningsyrkandet avslogs.

Som motivering anförde länsrätten följande.

Avgörande för vilken skattesats som ska användas är tidpunkten för skattskyldighetens inträde. Någon leverans av den deklarerade egenförbrukningen har inte skett. Det är därför ointressant vilken verksamhet som S:s hyresgäster bedriver.

Enligt motiven till reglerna om industrins energibesättning kan den standard för svensk näringsgrensindelning (SNI) som används i den officiella statistiken används som allmän vägledning till vad som avses med begreppet industriell verksamhet. Det är enligt motiven endast den förbrukning som äger rum i tillverkningsprocessen som omfattas av nollskattesatsen. Enligt RSV:s rekommendationer ska endast näringsgrenarna inom avdelning C och D anses som industriella i den mening som avses vid betalning av energiskatter. Den verksamhet som S bedriver kan inte ens vid en välvillig tolkning anses utgöra sådan industriell verksamhet vars förbrukning kan omfattas av nollskattesatsen enligt LSE.

S har en egen anläggning för produktion av värme på området. Såvitt nu är i fråga nyttjas bl.a. en avkopplingsbar elpanna för produktion av värme. Anläggningen är primärt avsedd att producera processånga och varmvatten för livsmedelsindustrin. Dessutom produceras värme för lokaluppvärmning. Sjuttio procent av värmeproduktionen har gått till S:s egna lokaler och hyresgäster. Den produktion av värme som sker för de egna fastigheternas behov får anses ingå i förvaltningen av dessa. Värmeförsörjning enligt SNI-koden 40.300 omfattar framställning och distribution av hetvatten och vattenånga från fjärrvärmeverk och kraftvärmeverk samt framställning och distribution av kallvatten och is för kylning. Den egna delen av verksamheten kan inte betraktas som sådan värmeförsörjning som avses i 11 kap. 3 § första stycket 3 LSE. Energiskatt för elektrisk kraft ska därför inte utgå med reducerat belopp.

Avseende ersättningsfrågan gör länsrätten följande bedömning. Klaganden och ombudet tillhör samma juridiska person. Länsrätten anser härigenom att ombudskostnaderna är att hänföra till den skattskyldiges eget arbete. Rätt till yrkad ersättning föreligger därför inte.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 28 november 2001

Avfallsskatt. Föreorenade schaktmassor

Föreorenade schaktmassor, som uppges vara av mycket god kvalitet, som ska användas till vägbyggnation inom en skattepliktig avfallsanläggning utgör varken sådant material som ger undantag enligt 6 § första stycket 1 lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA) eller sådan föreorenad jord från marksanering som avses i 10 § första stycket 2 LSA. Bolaget har däremot rätt till avdrag för skatten på schaktmassorna i enlighet med 10 § första stycket 1 c LSA.

Punktskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 oktober 2001 - 30 september 2004

Det sökande bolaget bedriver en skattepliktig avfallsanläggning och ska nu omhänderta föreorenade schaktmassor som härrör från en banvall. De med ansöknings avsedda schaktmassorna har bolaget för avsikt att använda till vägbyggnation inom den skattepliktiga avfallsanläggningen.

Bolagets ansökan avser dels om de aktuella schaktmassorna är undantagna från skatteplikt enligt bestämmelserna i 6 § första stycket 1 lagen (1999:673) om skatt på avfall (LSA), dels om bolaget annars är berättigat till avdrag enligt 10 § första stycket 2 LSA alternativt 10 § första stycket 1 c LSA.

Skatterättsnämnden har gjort följande bedömning.

6 § första stycket 1 LSA

Enligt denna bestämmelse ska avfallsskatt inte betalas för material som är avsett att användas för driften av en avfallsanläggning eller som förs in till en sådan anläggning utan direkt samband med avfallshanteringen.

Av förarbetena till LSA framgår att vad som avses är dels

förbrukningsmaterial m.m. som är nödvändigt för den dagliga driften av en avfallsanläggning, dels material som förs in till anläggningen utan att ha ett direkt samband med avfallshanteringen, t.ex. de anställdas personliga tillhörigheter (prop. 1998/99:84 s. 53). Vidare anförs att begreppet "driften av en anläggning" inte bör omfatta konstruktionsarbeten inom en anläggning. Skattefrihet för material som används för sådana ändamål kan istället i viss utsträckning åstadkommas genom avdrag enligt 10 § första stycket 1 c LSA (a.prop. s. 112).

Mot bakgrund av det ovan anförda utgör de aktuella schaktmassorna enligt skatterättsnämnden inte sådant material som avses i 6 § första stycket 1 LSA.

10 § första stycket 2 LSA

Enligt denna bestämmelse får i en deklaration som avser avfallsskatt avdrag göras för skatt på förorenad jord från marksanering. Fråga är om de aktuella schaktmassorna omfattas av denna bestämmelse.

Nämnden gör i denna del följande bedömning.

Bestämmelsen avser enligt sin ordalydelse "förorenad jord från marksanering". Av förarbetena framgår att vad som åsyftas är jord som är så förorenad att den inte kan återanvändas utan måste deponeras (prop. 1998/99:84 s. 60). Fråga uppkommer då om bestämmelsen ska tolkas enbart utifrån sin ordalydelse, vilket innebär att all jord som härrör från marksanering, även till den del jorden endast är helt marginellt förorenad och därför kan användas för annat ändamål än deponering, ska undantas från avfallsskatt med stöd av nämnda bestämmelse. En sådan tolkning skulle stå i strid inte bara med de nyssnämnda uttalandena utan även med det allmänna syftet med LSA, som i första hand är att minska mängden avfall som deponeras för att i stället öka återanvändningen av avfall (prop. 1998/99:94 s. 23). De aktuella schaktmassorna, som uppges vara av mycket god kvalitet, förs inte in till bolagets anläggning för att deponeras utan för att återanvändas för vägbyggnation inom anläggningen. Vid sådant förhållande talar enligt nämndens mening övervägande skäl för att schaktmassorna inte ska anses utgöra sådan förorenad jord som avses med 10 § första stycket 2 LSA utan bedömningen om avdragsrätt föreligger bör istället göras med utgångspunkt i den nedan redovisade bestämmelsen 10 § första stycket 1 c LSA.

10 § första stycket 1 c LSA

Enligt denna bestämmelse får avdrag göras för skatt på avfall som, såvitt nu är i fråga, använts för konstruktionsarbeten inom en avfallsanläggning.

De naturmaterial och avfallsslag som utifrån dagens kunskap kan

komma att bli aktuella för skattefrihet med stöd av nämnda bestämmelse är exempelvis schaktmassor som, i enlighet med tillståndshandlingar och konstruktionsritningar, används för bl.a. byggande av permanenta vägar inom en avfallsanläggning (prop. 1998/99:84 s. 116). Med hänsyn till att de aktuella schaktmassorna ska användas på angivet sätt är bestämmelsen tillämplig på de schaktmassor som avses med ansökningsen.

Kommentar:

Tre ledamöter var skiljaktiga. De ansåg att förhandsbeskedet borde utformas så att bolaget jämlikt 10 § första stycket 2 LSA får göra avdrag för skatt på de ifrågakvarande schaktmassorna. Ledamöterna hade följande motivering till sin uppfattning. Bestämmelsens ordalydelse i 10 § första stycket 2 LSA antyder inte att det är jord med viss högre grad av förorening som avses. Vid sådant förhållande anser ledamöterna att nämnden har att tillämpa bestämmelsen efter dess ordalydelse. Ledamöterna ansåg att det inte var acceptabelt att utifrån förarbetsuttalanden lägga in en betydelse i en bestämmelse, som inte ens antyds i lagtexten. Detta gäller även om den ordagranna tolkningen skulle kunna anses i någon mening stå i strid med lagstiftningens syfte.

Förhandsbeskedet har inte överklagats.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 19 dec 2001

Skattskyldighet för upplåtelse av parkeringsplatser

Fråga gällde om skatteplikt förelåg för upplåtelse av parkeringsplatser i garaget till bostadshuset till annan än innehavare av bostadsrätt i föreningen.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden mars 2001 - februari 2004

Omständigheterna var i huvudsak följande.

En bostadsrättsförening hyr ut till övervägande del ut garage till andra än föreningens lägenhetsinnehavare. I garaget återfinns drygt 300 platser men endast omkring 140 hyrs ut till föreningens egna medlemmar. Resterande garageplatser hyrs ut till andra än innehavare av bostadsrätt i föreningen.

Bolagets fråga:

Är denna uthyrning av garageplatser sådan verksamhet som undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 2 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML?

FÖRHANDBESKED

Föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt för upplåtelser av parkeringsplatser i garaget till bostadshuset till andra än innehavare av bostadsrätt i föreningen.

MOTIVERING

Ansökningen avser, som den får förstås, frågan om föreningen är skattskyldig till mervärdesskatt för upplåtelser av parkeringsplatser till andra än innehavare av bostadsrätt i föreningen.

I 3 kap. 2 § ML undantas från skatteplikt omsättningar avseende fastigheter och nyttjanderätter till fastigheter. Undantaget omfattar dock inte enligt 3 § första stycket - bland annat - upplåtelse av parkeringsplatser i parkeringsverksamhet (punkten 5).

Beskattningen av sådana upplåtelser infördes i samband med att basen för mervärdesskatten breddades genom ändringar i lagen (1968:430) om mervärdesskatt den 1 januari 1991 (punkt 8 andra stycket d/ av anvisningarna till 8 §). I förarbetena till bestämmelsen anfördes bl.a. att med upplåtelse av parkeringsplats avsågs upplåtelse av parkeringsplats för fordon på marken eller i byggnad och att utanför mervärdesskatteplikten föll upplåtelser som inte skedde i parkeringsverksamhet. Därmed, anfördes det vidare, blev upplåtelser i samband med t.ex. bostadsuthyrning skattefria och vidare, att detsamma gällde i allmänhet om arbetsgivares upplåtelse åt anställda (jfr prop. 1989/90:111 s. 197).

Bestämmelsen fördes i sak oförändrad in i den nuvarande mervärdesskattelagen (ML), vilken trädde i kraft den 1 juli 1994 (jfr prop. 1993/94:99 s. 149).

Bestämmelsen kvarstod i oförändrad lydelse då Sverige blev anslutet till EG.

I det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) i artikel 13.B b) anges att medlemsstaterna skall undanta från skatteplikt "Utarrendering och uthyrning av fast egendom dock icke för ... uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon".

EG-domstolen har i åtskilliga domar understrukit att bestämmelser om undantag från skatteplikt i mervärdesskattehänseende skall tolkas

restriktivt. Detta gäller däremot inte undantag från sådana regler som medger skattefrihet. Dyliga undantag innebär att de generella reglerna om skatteplikt gäller, dvs. att alla tillhandahållanden mot ersättning som inte uttryckligen är undantagna från skatteplikt är skattepliktiga.

EG-domstolen har i målet C-173/88 (Skatteministeriet v Morten Henriksen) närmare utvecklat innebörden av den ovan nämnda artikeln i sjätte mervärdesskattedirektivet. Med utgångspunkt i den engelska versionen av domen uttalas följande angående innebörden av den nyss återgivna direktivbestämmelsen: Uthyrning av lokaler och platser för parkering av fordon kan inte exkluderas från skattefriheten i de fall denna uthyrning har nära anknytning till uthyrningen av fast egendom som skall användas för något annat ändamål, såsom bostads- eller affärsfastigheter, som i sig är undantaget från skatteplikt, så att de båda upplåtelseerna utgör ("constitute") en enda ekonomisk transaktion (punkten 15). Detta är fallet, å ena sidan ("on the one hand"), om parkeringsplatsen och den fasta egendomen som skall användas för annat ändamål, ingår i ett enda fastighetskomplex ("are part of a single complex"), och, å andra sidan ("on the other"), om båda upplåtelseerna görs till hyresgästen av samme hyresvärd (punkten 16).

Av den engelska versionens ordalydelse framgår inte helt klart om båda de två sistnämnda förutsättningarna - dvs. att parkeringsplatsen och fastigheten skall ingå i ett enda fastighetskomplex och att upplåtelseerna görs till hyresgästen av en och samme hyresvärd - skall vara uppfyllda för att undantaget från skattefrihet avseende fast egendom skall gälla eller om det är tillräckligt att en av förutsättningarna är för handen. I såväl den tyska som den danska versionen anges emellertid klart att båda förutsättningarna skall vara uppfyllda. Att så måste vara fallet följer även av att en annan ordning inte skulle kunna ge en ändamålsenlig beskattningssituation.

Inför Sveriges anslutning till EG tillsattes Utredningen om teknisk EG-anpassning av de indirekta skatterna. Utredningen hade till uppdrag att lämna förslag till den anpassning av bl.a. mervärdesskatten som behövdes vid ett svenskt medlemskap i EG. Utredningen lämnade sådana förslag i sitt slutbetänkande Mervärdesskatten och EG (SOU 1994:88). Utredningen prövade den svenska bestämmelsen om skatteplikt för parkeringsupplåtelser. Prövningen gjordes mot bakgrund av det ovan redovisade rättsfallet. Utredningen fann att ifrågavarande bestämmelse och vissa andra angivna bestämmelser i ML "överensstämmer med artikel 13.B b punkterna ... 2 ... och är således EG-konforma" (SOU 1994:88 s. 110 och 114). Mot bakgrund härav aktualiserades inte någon ändring av bestämmelsen inför Sveriges anslutning till EG (jfr prop. 1994/95:57 s. 94 f).

Mot bakgrund av det ovan anförda gör Skatterättsnämnden följande bedömning.

De rättstillämpande myndigheterna i EG har en långtgående skyldighet att lojalt tillämpa de nationella bestämmelserna i ljuset av EG-rätten. Med hänsyn härtill och då det inte kan anses föreligga något hinder mot att tillämpa den i ärendet aktuella bestämmelsen i överensstämmelse med det sjätte mervärdesskattedirektivet, finner nämnden att så skall ske.

Med denna utgångspunkt gör Skatterättsnämnden följande överväganden.

De nyttjanderättsupplåtelser som är föremål för nämndens prövning sker till utomstående personer, dvs. andra personer än de till vilka fastigheten upplåtes för bostads- eller affärsändamål. Upplåtelseerna är därmed inte undantagna från skatteplikt.

Frågan är i stället om upplåtelseerna skall anses utgöra yrkesmässig verksamhet enligt bestämmelserna i 4 kap. ML.

I garaget finns mer än 300 parkeringsplatser. Av dessa hyrs ca 140 ut till bostadsrättsinnehavare i föreningen och resten, således mer än 160, till utomstående. Detta motsvarar ca 60 procent av samtliga parkeringsplatser. Intäkterna av uthyrningen för garageplatserna uppgick år 1999 till mer än 2 miljoner kronor. Mot bakgrund härav finner nämnden att upplåtelseerna till utomstående får anses vara en från fastighetsförvaltningen avskild yrkesmässig verksamhet.

På nu anförda skäl skall upplåtelseerna av parkeringsplatser till utomstående mot ersättning anses medföra skattskyldighet.

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV då det överensstämmer med RSV:s ståndpunkt.

Område: Förhandsbesked

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 22 januari 2002.

SRN:s förhandsbesked den 9 jan 2002

Undantaget från skatteplikt rörande läkemedel mot recept

Fråga gällde om undantaget från skatteplikt rörande läkemedel mot recept är tillämpligt vid försäljning av läkemedel till vårdcentraler etc.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden september 2001 - augusti 2004

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget bedriver detaljhandel med vaccin och serum i enlighet med lagen (1996:1152) om handel med läkemedel m.m. Bolagets kunder är bland annat privatläkarmottagningar och vaccinationscentraler.

Bolagets fråga:

Omfattas bolagets försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare, vaccinationscentraler och vårdcentral av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 23 § 2 mervärdesskattelagen (1994:200), ML, "läkemedel som lämnas ut enligt recept"?

FÖRHANDBESKED

Bolagets aktuella försäljning av vaccin och serum till privatläkare, husläkare och läkare vid vaccinations- och vårdcentraler utgör, oavsett vilket av de två olika sätten för beställning som läkaren tillämpar, sådan omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept som avses i 3 kap. 23 § 2 ML.

MOTIVERING

Enligt 3 kap. 23 § 2 ML undantas från skatteplikt omsättning av läkemedel som lämnas ut enligt recept eller säljs till sjukhus.

Det s.k. sjätte mervärdesskattedirektivet (77/388/EEG) innehåller inte något undantag motsvarande det svenska undantaget för läkemedel. Sverige har emellertid enligt bilaga XV avsnitt IX punkt 2 z i anslutningsfördraget mellan Europeiska unionens medlemsstater och Sverige om Sveriges anslutning till Europeiska unionen rätt att under en övergångsperiod från skatteplikt undanta försäljning av läkemedel till sjukhus eller av receptbelagda läkemedel.

Begreppet "lämnas ut enligt recept" har inte definierats vare sig i lagtexten eller i förarbetena. Undantaget från skatteplikten för försäljning av läkemedel som lämnas ut enligt recept kan härledas tillbaka till förordningen (1959:507) om allmän varuskatt enligt vilken läkemedel som försåldes enligt recept undantogs från skatteplikt (2 kap. 10 § 1 mom. 8). Av förarbetena framgår att 1952 års kommitté för indirekta skatter inte hade tagit upp läkemedel bland de från skatteplikt undantagna varorna. Vid remissbehandlingen framhöll dåvarande medicinalstyrelsen bl.a. att en beskattning av läkemedel motverkade strävandena att begränsa läkemedelskostnaderna. Styrelsen ifrågasatte om inte i vart fall den del av läkemedelskonsumtionen som utgjordes av försäljning enligt recept och till sjukhus borde undantas från varubeskattningen. Departementschefen fann att vad medicinalstyrelsen anfört förtjänade beaktande (prop. 1959:162 s. 191).

Bestämmelsen överfördes utan ändring av innebörden till den numera upphävda lagen (1968:430) om mervärdeskatt. I förarbetena framhölls att undantagen avsåg en fullständig skattefrihet för bl.a. läkemedel även om undantagen gällde endast de färdiga produkterna vid försäljning under bestämda villkor (prop. 1968:100 s. 90 och s. 107). Bestämmelsen överfördes utan ändringar till ML (jfr prop. 1993/94:99 s. 156 samt prop. 1994/95:57 s. 95).

För tillämpningen av bestämmelsen i lagen om mervärdeskatt utfärdade dåvarande Riksskattenämnden den 30 december 1968 vissa anvisningar (RSN II 1969:59.6). I anvisningarna anfördes att begreppet recept definierades i medicinalstyrelsens kungörelse 1965:100 angående förordnande och utlämnande av läkemedel från apotek m.m. (receptkungörelsen). Enligt 3 § nämnda kungörelse förstods med recept av person som ägde utöva läkar-, tandläkar- eller veterinäryrket, skriftligen eller per telefon meddelad ordination eller beställning av läkemedel. Riksskattenämnden fann att som recept i mervärdesskattehänseende borde betraktas vad som enligt receptkungörelsen utgjorde recept. Begreppet recept har även i av Riksskatteverket senare meddelade anvisningar getts samma innebörd (se RSV Im 1981:6 och RSV Im 1984:3).

Det kan vidare noteras att enligt rådets direktiv 92/26/EEG om klassificeringen vid tillhandahållande av humanläkemedel avses med recept varje beställning som utfärdats av en yrkesverksam person med behörighet att förskriva läkemedel.

Läkemedelsverket har i föreskrifter om förordnande och utlämnande av läkemedel m.m. (receptföreskrifter) /LVFS 97:10/, som trätt i kraft den 1 januari 1998, definierat *recept* som ordination av läkemedel eller teknisk sprit för enskild användare utfärdad av behörig förordnare. Med *rekvisition* avses vidare enligt föreskrifterna beställning av läkemedel eller teknisk sprit från apotek av en behörig förordnare. Fråga i ärendet är om denna numera snävare definition av begreppet recept i

Läkemedelsverkets föreskrifter medför att begreppet recept skall ges motsvarande mer begränsade innebörd även vid tillämpningen av 3 kap. 23 § 2 ML.

Nämnden gör följande bedömning.

I bestämmelserna om undantag från skatteplikt i ML förekommer flera till sin innebörd inte närmare preciserade begrepp som t.ex. det i ärendet aktuella "läkemedel som lämnas ut enligt recept". För att kunna fastställa innebörden av sådana begrepp får ledning sökas i förarbetena till bestämmelserna och i förekommande fall även i annan rättslig reglering där begreppet används. De tidigare återgivna förarbetsuttalandena ger inte uttryck för att undantaget för läkemedel som lämnas ut enligt recept skall ges ett snävt tillämpningsområde. De åberopade anvisningarna från dåvarande Riksskattenämnden och Riksskatteverket angående tillämpningen av undantaget ger genom hänvisningen till dåvarande receptkungörelsen m.m. också uttryck för en förhållandevis vid tolkning av vilka läkemedel som omfattas av undantaget. Mot denna bakgrund kan enligt nämndens mening det förhållandet att begreppet "recept" genom Läkemedelsverkets föreskrifter LVFS 97:10, av skäl som inte kan antas ha någon anknytning till mervärdesskatten, getts en mer inskränkt betydelse inte leda till att begreppet recept i 3 kap. 23 § 2 ML, i strid mot vad som får anses ha gällt tidigare, skall ges en motsvarande begränsad innebörd. Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i detta synsätt.

Kommentar:

Förhandsbeskedet kommer att överklagas av RSV då det inte överensstämmer med RSV:s ståndpunkt. RSV anser inte att undantaget är tillämpligt i detta fall.

- [Europadomstolens domar den 23 juli 2002 avseende VT AB och V ./.. Sverige \(ansökan nr 36985/97\) och J ./.. Sverige \(ansökan nr 34619/97\)](#)

Svenska skattetilläggs förenlighet med Europakonventionen. Europadomstolen har slagit fast att svenska skattetillägg är att anse som straff i Europakonventionens mening men att det svenska skattetilläggsystemet inte är oförenligt med artikel 6.1 och 6.2 i Europakonventionen. I de aktuella fallen ansågs dock de långa handläggningstiderna vad gäller skattetilläggsfrågorna utgöra en kränkning av artikel 6.1, varför Sverige ådömdes skadestånd

- [RR:s dom den 2 juli 2002, mål nr 7778-2000](#)

Omsättningsland förbeställda varor vid flygresor. Förbeställda varor som vid flygresor till annat EG-land överlämnas i samband med att passagerarna lämnar flygplanet är en omsättning inom landet

- [RR:s dom den 2 juli 2002, mål nr 7735-2000](#)

Omsättningsland förbeställda varor vid flygresor. Förbeställda varor som vid flygning till annat EG-land överlämnas i flygplanet efter landning är en omsättning inom landet. Överlämnas varorna i ankomsthallen efter avstigning är varorna omsatta utomlands

- [KR:s i Stockholm dom den 20 juni 2002, mål nr 5390-2001](#)

Sexmånadersregeln. Sexmånadersregeln har ansetts tillämplig fastän skatt tagits ut i strid med gällande dubbelbeskattningsavtal

- [KR:s i Stockholm dom den 28 juni 2002, mål nr 395-2001](#)

Kostnader för inställd nyemission

Område: Europadomstolen

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 20 augusti 2002.

Europadomstolens domar den 23 juli 2002 avseende VT AB och V ./.. Sverige (ansökan nr 36985/97) och J ./.. Sverige (ansökan nr 34619/97)

Svenska skattetilläggs förenlighet med Europakonventionen

Europadomstolen har slagit fast att svenska skattetillägg är att anse som straff i Europakonventionens mening men att det svenska skattetilläggsystemet inte är oförenligt med artikel 6.1 och 6.2 i Europakonventionen. I de aktuella fallen ansågs dock de långa handläggningstiderna vad gäller skattetilläggsfrågorna

utgöra en kränkning av artikel 6.1, varför Sverige ådömdes skadestånd.

Med hänsyn till vikten av Europadomstolens domar och den uppmärksamhet som ifrågavarande domar rönt skulle det kunna vara motiverat att översätta och redovisa domarna fullt ut. Omständigheterna i de två målen är emellertid likartade och domarna är i allt väsentligt likalydande. Med hänsyn härtill och till att båda domarna är synnerligen omfattande finns det dock i detta sammanhang inte skäl att beröra mer än en av domarna (VT AB och V ./. Sverige) i sammandrag. Av det nedanstående sammandraget framgår de faktiska omständigheterna, domstolens resonemang och domstolens slutsatser. Vad som saknas i förhållande till originaldomen är väsentligen delar av parternas argumentation, en omfattande redogörelse för svensk rätt på skattetillägsområdet och hänvisningar till tidigare avgöranden av Europadomstolen.

Skattemyndigheten genomförde under 1994-1995 en omfattande granskning av taxibolag och gjorde i samband därmed revision hos bl.a. VT AB, bolaget. Revisionen ledde till ett beslut den 10 augusti 1995 om höjning av bolagets intäkter vid 1994 års taxering. Efter avdrag för bl.a. oredovisade löner och bensinkostnader blev resultatet ett ökat underskott i rörelsen. Bolagets underlag för mervärdesskatt och arbetsgivaravgifter höjdes och eftersom bolaget bedömdes ha lämnat oriktiga uppgifter i sina deklarationer påfördes skattetillägg och avgiftstillägg. I följd av revisionen höjdes inkomsttaxeringen för V som företagsledare i bolaget och även han påfördes skattetillägg. Både bolaget och V begärde omprövning och överklagade och de begärde också anstånd med betalning av skatten till dess målen avgjorts. Begäran om anstånd avslogs av både skattemyndigheten och domstolarna, eftersom varken bolaget eller V kunde lämna någon bankgaranti. Bolaget försattes i konkurs 1997 och utmätning skedde hos V innan länsrätten prövat taxeringarna. Skattemyndigheten vidhöll i omprövningsbeslut i juni 1997 sina tidigare skattebeslut. I juli 2000 avvisade länsrätten bolagets överklagande, eftersom bolaget saknade talerätt sedan det upplösts i december 1997 när konkursen avslutades. Kammarrätten fastställde det beslutet och Regeringsrätten meddelade prövningstillstånd i april 2002. Beträffande V avslog länsrätten hans överklagande i mars 2000 och fann bl.a. att skattemyndigheten haft skäl för skönstaxering och att skäl också förelåg för att påföra skattetillägg samt att någon grund för befrielse inte hade visats. Kammarrätten fastställde länsrättens dom i december 2000 och Regeringsrätten vägrade prövningstillstånd i maj 2002.

I Europadomstolen hävdade de klagande att det stred mot artikel 6.1 och 2 att skattemyndighetens beslut fick verkställas innan deras skattskyldighet fastställdes genom en slutlig dom. De klagade också över att målen inte avgjorts inom rimlig tid och att de inte fått en rättvis rättegång. Vidare hävdade de att deras rätt att betraktas som oskyldiga

till dess de lagligen visats vara skyldiga hade kränkts. De anförde att det var fråga om deras civila rättigheter och skyldigheter och åberopade de långtgående följderna av skattemyndighetens beslut, bl.a. att bolaget försatts i konkurs p.g.a. den påstådda skatteskulden. Dessutom innebar skattetilläggen en anklagelse för brott enligt artikel 6. Skattetilläggen har ersatt tidigare strafflagstiftning, vilket visar deras karaktär av straff. Vidare utgår påförande av skattetillägg från en presumtion att den skattskyldige är skyldig, vilket endast i undantagsfall kan motbevisas. Avgifterna skall ha en avskräckande och bestraffande effekt.

Regeringens invändningar innebar bl.a. att det inte var fråga om civila rättigheter eller skyldigheter och att skattemål inte omfattas av artikel 6. Regeringen framhöll att enligt det svenska rättssystemet regleras skattetilläggen i förvaltningsrätten. Syftet med avgifterna är inte primärt att avskräcka eller straffa och de påförs på rent objektiva grunder utan krav på uppsåt eller vårdslöshet. Huvudsyftet är i stället att skydda statens finansiella intressen och att ha en preventiv effekt. Enbart det förhållandet att avgifterna kan vara betydande innebär inte att en anklagelse för brott föreligger. Avgifterna kan inte omvandlas till fängelse och storleken varierar inte m.h.t. hur den skattskyldige har handlat.

Domstolen framhåller att den konsekvent har ansett att skattetvister i allmänhet faller utanför tillämpningsområdet för civila rättigheter och skyldigheter enligt artikel 6, trots de ekonomiska effekter de medför skattebetalaren. Omständigheterna i det förevarande målet ger inte anledning till ett ändrat ställningstagande. - Skattetilläggen väcker i stället frågan om "anklagelse för brott". Begreppet är autonomt och när det gäller att bedöma om en förseelse är brottslig skall tre kriterier prövas: hur förseelsen betecknas i nationell lag, förseelsens art och arten och strängheten av en eventuell påföljd. Domstolen konstaterar att skattetilläggen påförs enligt olika skattelagar, att de beslutas av skattemyndigheter och förvaltningsdomstolar och att de i det svenska rättssystemet betecknas som administrativa påföljder. Enligt det nationella systemet kan de därför inte anses hänförliga till straffrätten. Andra och tredje rekvisiten är alternativa och inte kumulativa och för att artikel 6 skall vara tillämplig är det tillräckligt att förseelsen i fråga till sin natur anses "brottslig" enligt konventionen eller medför en påföljd som m.h.t. sin natur eller stränghet allmänt faller inom kriminalområdet. Detta utesluter inte att man, när inget av kriterierna i sig ger tillräcklig vägledning, kan tillämpa en sammanvägning. När det gäller de sökandes eget handlande har de svenska myndigheterna funnit att de lämnat oriktiga uppgifter i sina deklARATIONER och de har påförts skattetillägg enligt taxeringslagen, som gäller för alla skattskyldiga och inte för en särskild grupp personer. Statens finansiella intresse kräver att skattemyndigheten får adekvat och riktig information och detta tillförsäkras genom bestämmelser i skattelagen, vilka är förenade med ett hot om ekonomiska påföljder. De sökande har påförts

skattetillägg på objektiva grunder, men avsaknaden av subjektiva inslag betar inte nödvändigtvis en förseelse dess karaktär av brott. Domstolen noterar att systemet med skattetillägg har ersatt ett tidigare rent straffrättsligt förfarande. Skattetilläggen är inte heller avsedda som ekonomisk kompensation för kostnader som kan ha uppkommit p.g.a. den skattskyldiges handlande, utan dess huvudsakliga syfte är att sätta press på skattskyldiga att fullgöra sina skyldigheter enligt lagen och att straffa dem som bryter mot dessa bestämmelser. Påföljden är således både avskräckande och bestraffande, vilket är det särskiljande draget hos ett straff för brott. Enligt domstolens mening är detta tillräckligt för att anse att de sökande har anklagats för brott i den mening som avses i artikel 6. Förseelsens straffrättsliga karaktär stärks också av hur sträng den aktuella påföljden är. Påföljden saknar tak och kan uppgå till mycket stora belopp. Det förhållandet att skattetilläggen inte kan omvandlas till fängelse kan inte vara avgörande. Domstolen finner därför att artikel 6 är tillämplig i målet beträffande skattetilläggen.

Domstolen konstaterar härefter att de nationella målen gällt både skatt och skattetillägg. Eftersom skattefrågorna faller utanför artikel 6 prövas endast skattetilläggen, även om rena taxeringsfrågor med nödvändighet måste beaktas i viss utsträckning. Artikel 6 innefattar, som en del av rätten till en rättvis rättegång, rätten till domstolsprövning - varav tillgång till domstol är ett led. Denna rätt är inte absolut utan kan begränsas. Begränsningarna får emellertid inte förhindra eller minska en persons tillgång till domstol på sådant sätt att själva rättigheten skadas. De är inte heller förenliga med artikel 6 om de inte sker i ett legitimt syfte eller om det saknas ett rimligt proportionerligt förhållande mellan vidtagna åtgärder och det åsyftade målet. Domstolen konstaterar att grunden för de skilda prövningarna har varit skattemyndighetens olika beslut i augusti och oktober 1995. Skattemyndigheten är en förvaltningsinstitution som inte fyller kraven i artikel 6.1. Emellertid måste staterna ha frihet att bemyndiga skattemyndigheter att besluta om påföljder som skattetillägg även om de uppgår till stora belopp. Ett sådant system är inte oförenligt med artikel 6.1 så länge den skattskyldige kan överklaga ett sådant beslut till en domstol med full prövningsrätt, inklusive möjlighet att undanröja det överklagade beslutet i alla avseenden såväl av sakskalet som av laglighetskalet. Enligt svensk lag överklagas taxeringsfrågor, skattetillägg och anståndsbeslut hos förvaltningsdomstolar. De sökande har också utnyttjat sina möjligheter härvidlag. Förvaltningsdomstolarna har behörighet att pröva frågor om skattetillägg. I följd härav kommer de att avgöra mål som enligt konventionen är av straffrättslig karaktär, trots att de inte har någon allmän behörighet att pröva frågor som enligt det svenska rättssystemet hänförs till straffrätten. Förvaltningsdomstolarna har emellertid behörighet att pröva alla aspekter i de mål de handlägger. Deras prövning är inte begränsad till en laglighetsprövning utan kan avse faktiska förhållanden inklusive bevisvärdering. Om domstolarna inte delar skattemyndighetens uppfattning har de möjlighet att undanröja det överklagade beslutet.

Mot denna bakgrund finner domstolen att det rättsliga förfarandet i målet har genomförts i domstolar som tillförsäkrar det skydd som avses i artikel 6.1.

Det återstår då frågan om gällande regler för överklagande av skattemyndighetens beslut och särskilt tillämpningen av dem i det aktuella fallet har hindrat de sökande från att få en effektiv tillgång till domstolsprövning. Domstolen erinrar om att konventionen avser att garantera rättigheter som är faktiska och effektiva - inte teoretiska och illusoriska. Detta gäller, m.h.t. den framskjutna plats rätten till en rättvis rättegång intar i ett demokratiskt samhälle, särskilt rätten till tillgång till domstol. Enligt taxeringslagen skall skattemyndigheten ompröva ett beslut om det överklagas och endast i vissa speciella fall går överklagandet direkt till domstol. I normalfallet är därför omprövningen en förutsättning för domstolens prövning av överklagandet. Bolaget begärde omprövning hos skattemyndigheten redan i september 1995 och överklagade formellt i februari 1996, alltså innan det försattes i konkurs. Överklagandet överlämnades till länsrätten i juni 1997 innan bolaget upplöstes. Länsrättens avvisningsbeslut fastställdes av kammarrätten och Regeringsrätten har meddelat prövningstillstånd. Bolaget har alltså ännu inte fått något domstolsbeslut i fråga om de aktuella skatterna och skattetilläggen. Oavsett om bolaget kommer att få ett sådant beslut, uppkommer frågan om en möjlig framtida domstolsprövning kan anses ge en effektiv tillgång till domstol enligt artikel 6.1. Domstolen konstaterar att sedan bolaget ifrågasatt skattemyndighetens beslut så avlog myndigheten bolagets begäran om anstånd med motivering att det inte lämnat en bankgaranti. Detta beslut fastställdes av länsrätten i september 1996 och bolaget försattes i konkurs i februari 1997. Beträffande V framgår att han överklagade i december 1995 och att kronofogdemyndigheten beslutade om utmätning i april 1996. Hans begäran om anstånd avslogs av skattemyndigheten i maj 1996 och av länsrätten i september samma år, eftersom han inte lämnat en bankgaranti. Fakta visar att skattemyndighetens beslut fick allvarliga verkningar för de sökande - vissa av dessa blev allvarligare allteftersom förfarandet fortgick och skulle vara svåra att uppskatta och ersätta om de sökande fick framgång med sina överklaganden. Ingen betalning kunde erhållas från bolaget och detta kunde ha försatts i konkurs enbart p.g.a. skatteskulden. Det belopp som erhöles från V täckte endast en liten del av den beslutade skatten. Skattetilläggen har således inte till någon del betalats. Trots det finner domstolen att verkställighetsåtgärderna och den situation de sökande befann sig i innebär - för att de skulle få en effektiv tillgång till domstol - att det förfarande de satt igång oundgängligen måste vara snabbt. Annars skulle själva innebörden av rättigheten gå förlorad. Domstolen noterar att det i 6 kap. 6 § taxeringslagen föreskrivs att skattemyndighetens omprövning skall ske så snart som möjligt. Skattemyndighetens omprövningsbeslut fattades i juni 1997, dvs. ca ett år och nio månader efter det att bolaget begärt omprövning och ca ett och ett halvt år efter

det att V överklagat. Först därefter överlämnades målen till länsrätten, som avvisade bolagets talan i juli 2000, mer än tre år efter det att målet kommit in och mer än två och ett halvt år efter det att bolaget upplöstes. Ännu, mer än sex och ett halvt år efter det att begäran om omprövning kom in till skattemyndigheten har bolaget inte fått tillgång till domstolsprövning. Beträffande V meddelade länsrätten dom i mars 2000, två år och nio månader efter skattemyndighetens omprövningsbeslut. Det finns inga omständigheter som berättigar så långa väntetider. Mot denna bakgrund finner domstolen att skattemyndigheten och länsrätten har brustit när det gäller att handla med den skyndsamhet som målen krävt och att de därigenom oskäligt har fördröjt ett domstolsbeslut i fråga om tillkommande skatt och skattetillägg. Även om bolaget i framtiden får en domstolsprövning medför den sammantagna fördröjningen att tillgången till domstol inte kan anses effektiv. Domstolen finner därför enhälligt att det i detta hänseende skett en kränkning av artikel 6.1.

I frågan om de sökande fått en domstolsprövning inom rimlig tid framhåller domstolen att den period som skall bedömas skall räknas från det att formella anklagelser riktas mot den enskilde eller när denne på annat sätt blir påtagligt påverkad av myndigheternas handlande p.g. a. misstanke mot honom. Domstolen finner att de sökande i hög grad påverkades av skattemyndighetens överväganden i februari och augusti 1995 om att påföra ytterligare skatt och skattetillägg. Beträffande bolaget har perioden ännu inte tagit slut, eftersom målet är anhängigt i Regeringsrätten. Det har hittills pågått ca sju år och fem månader. Beträffande V löpte perioden ut i maj 2002 när Regeringsrätten vägrade prövningstillstånd och målet hade då pågått i nära sex år och nio månader. Huruvida tiden är rimlig skall bedömas mot bakgrund av omständigheterna i målet, särskilt målets svårighetsgrad, den enskildes eget handlande och de ifrågavarande myndigheternas agerande. När det gäller V hade skattemyndigheten och domstolarna behövt bedöma resultatet i hans taxirörelse och pröva hans skyldighet att betala ytterligare skatt och skattetillägg. Målet innehöll därför frågor av viss svårighetsgrad. Länsrätten avvisade emellertid bolagets talan i juli 2000, nära fem år efter skattemyndighetens ursprungliga beslut och den prövade V:s överklagande i mars 2000, nära fyra och ett halvt år efter det ifrågasatta beslutet. Även om kammarrätten inte kan kritiseras för prövningen av V:s överklagande, tog det nästan ett år och tre månader att avgöra den relativt enkla frågan om bolagets talerätt. Härtill kommer att Regeringsrätten ägnade mer än ett år åt frågan om V skulle få prövningstillstånd. Bortsett från de tillfällen då de sökande gav in yttranden eller frågor till skattemyndigheten och de korta anstånd som V medgavs i ett sent skede finns det inga omständigheter som talar för att tidsutdräkten skulle ha orsakats av de sökandes handlande. Inte heller den huvudsakliga taxeringsfrågans relativa svårighetsgrad kan berättiga så långa perioder. Tvärtom var det m.h.t. de verkställighetsåtgärder som vidtogs påkallat att överklagandena prövades skyndsamt. Större delen av den tid som förfarandet tagit

måste därför hänföras till myndigheternas agerande. Förfarandets sammanlagda tid i de sökandes mål har överskridit vad som m.h.t. omständigheterna kan anses som rimligt enligt artikel 6. Domstolen finner därför enhälligt att det skett en kränkning av artikel 6.1 även i detta hänseende.

Domstolen erinrar om att oskuldspresumtionen enligt artikel 6.2 utgör ett led av en rättvis brottmålsprocess enligt artikel 6.1. och att klagomålen i denna del därför skall bedömas med utgångspunkt i dessa bestämmelser sammantagna. Domstolen återger ett uttalande i en tidigare dom beträffande artikel 6.2. och konstaterar att förvaltningsdomstolarna vid prövning av överklaganden har full behörighet att undanröja skattemyndighetens beslut. Målet skall där prövas på grundval av den framlagda bevisningen och det ankommer på skattemyndigheten att visa att det finns lagliga grunder för att påföra skattetillägg. Det finns inget som talar för att domstolarnas ledamöter har haft en förutfattad mening när de prövat de sökandes överklaganden i taxeringsmålen, i verkställighetsmålen eller i anståndsmålen. De sökande har emellertid hävdats att oskuldspresumtionen kränks i två avseenden: för det första hade de en så oöverkomligt tung bevisbörda för sitt yrkande att skattetillägg inte skulle påföras eller skulle efterges att de i praktiken betraktades som skyldiga; för det andra inverkade det förhållandet att skattemyndighetens beslut om skattetillägg verkställdes innan deras skyldighet att betala avgiften hade avgjorts i domstol menligt på deras ställning i processen.

Domstolen konstaterar att svenska skattetillägg påförs på objektiva grunder utan krav på uppsåt eller vårdslöshet från den enskildes sida, Domstolen erinrar om att den redan tidigare har funnit att staterna i princip och under vissa förutsättningar får straffbelägga ett enskilt eller objektivt förhållande som sådant, oberoende av om det härrör från ett brottsligt uppsåt eller från vårdslöshet. Skattetilläggsbestämmelserna föreskriver emellertid att skattetillägg i särskilda situationer inte skall påföras alls eller efterges, bl.a. när underlåtenheten att lämna riktiga uppgifter framstår som ursäktlig eller när påförande av skattetillägg är uppenbart oskäligt. Dessutom skall skattemyndigheten och domstolarna pröva grunder för befrielse från avgift även om det inte yrkas. Eftersom frågan om det finns grund för befrielse endast uppkommer om det som framgår i målet föranleder det, kommer bevisbördan för att det finns en befrielsegrund i praktiken att vila på den skattskyldige. Utgångspunkten för skattemyndigheten och domstolarna blir följaktligen att oriktigheter i en deklARATION beror på ett icke ursäktligt handlande från den skattskyldiges sida och att det inte är uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg för detta. Det svenska skattesystemet tillämpar således en presumtion som det ankommer på den skattskyldige att motbevisa. När det gäller tillämpning av presumtioner i straffrätten måste staterna se till att det finns en jämvikt mellan målets betydelse och försvarets rättigheter eller, med andra ord, tillämpade åtgärder måste stå i rimlig

proportion till det legitima mål som åsyftas. Vid bedömningen av om proportionalitetsprincipen har iakttagits medger domstolen att de sökande stod inför en presumtion som var svår att motbevisa. De var emellertid inte helt utan försvar. Genom att ifrågasätta skattemyndighetens beslut har de hävdats att de lämnat riktiga uppgifter i sina deklarationer och att skattemyndighetens bedömningar var felaktiga, eftersom de utgick från oriktiga uppgifter som framtagits vid revisionen. Härigenom har de sökandes försvar stött sig på bl.a. 5 kap. 11 § taxeringslagen, som innebär att en framgångsrik invändning i själva skattefrågan automatiskt medför en motsvarande nedsättning av skattetillägget. De sökande har också haft möjlighet att anföra skäl för nedsättning av eller befrielse från skattetillägget och att ge in bevis till stöd härför. Som alternativ försvarsgrund har de, även om de befunnits ha lämnat oriktiga uppgifter, kunnat hävda att det med hänsyn till omständigheterna varit uppenbart oskäligt att påföra skattetillägg. De har emellertid inte yrkat något sådant och länsrätten, som var skyldig att utan yrkande pröva om det fanns grund för befrielse, har i sin dom beträffande V angett att det inte visats någon laglig grund för befrielse.

Domstolen beaktar vidare statens ekonomiska intressen i skattemål, eftersom skatter utgör statens huvudsakliga inkomster. Ett system för beskattning som huvudsakligen bygger på uppgifter från de skattskyldiga skulle inte fungera utan någon form av påföljd för oriktiga eller otillräckliga uppgifter. Det stora antalet deklarationer som framställs årligen i förening med strävan att garantera en förutsägbar och enhetlig tillämpning av sådana påföljder kräver tveklöst att de påförs enligt standardiserade regler. Mot denna bakgrund och med beaktande särskilt av att de ifrågavarande skattetilläggsbestämmelserna ger visst utrymme för ett försvar som bygger på subjektiva förhållanden och av att ett effektivt beskattningssystem har stor betydelse för statens finansiella intressen, finner domstolen att den presumtion som tillämpas i svensk rätt beträffande skattetilläggen håller sig inom rimliga gränser.

Beträffande de sökandes andra grund för ett brott mot oskuldspresumtionen konstaterar domstolen att varken artikel 6 eller någon annan bestämmelse i konventionen utesluter att verkställighet sker innan ett beslut om skattetillägg vunnit laga kraft. Dessutom förekommer i andra staters lagstiftningar bestämmelser som tillåter en tidig verkställighet av vissa straff. Staterna är emellertid - m.h.t. att en tidig verkställighet av skattetillägg kan ha allvarliga återverkningar på berörda personer och ha en menlig inverkan på deras försvar i efterföljande domstolsförhandlingar - tvungna att hålla sådan verkställighet inom sådana rimliga gränser som ger en jämvikt mellan inblandade intressen. Detta är särskilt viktigt i mål som det förevarande där verkställighet sker på grundval av beslut av en administrativ myndighet, dvs. innan skyldigheten att betala skattetillägg har fastställts av domstol. Domstolen konstaterar att statens finansiella intressen inte är lika framträdande när det gäller skattetillägg som

skatt. Även om skattetilläggen kan avse stora belopp så är de inte avsedda att vara en särskild inkomstkälla för staten utan att utöva påtryckning på skattskyldiga att fullgöra sina skyldigheter och tillförsäkra staten skatt enligt gällande lagstiftning. Även om det finansiella intresset kan ge staten tillåtelse att tillämpa standardiserade regler och presumtioner för bestämmande av skatt och skattetillägg och för att kräva omedelbar betalning av skatten kan det inte berättiga en omedelbar verkställighet när det gäller skattetilläggen. Ett annat förhållande som skall beaktas är om skattetillägg kan återkrävas och om det ursprungliga legala förhållandet kan återställas i händelse av ett framgångsrikt överklagande. Domstolen konstaterar att enligt svensk lag leder ett framgångsrikt överklagande till återbetalning av hela det erlagda beloppet jämte ränta. Dessutom kan en avslutad konkurs återupptas. Det är också möjligt att föra talan mot staten om skadestånd för den förlust som orsakats genom konkursen. Emellertid kan återbetalning inte alltid kompensera den skattskyldige för hans förlust. Ett system som tillåter verkställighet av betydande skattetilläggsbelopp innan betalningsskyldigheten fastställts av domstol kan därför kritiseras och bör granskas noga. Domstolen skall emellertid pröva om verkställighet i förevarande fall har överskridit de rimliga gränserna till de sökandes nackdel. Domstolen konstaterar att ingen del av skattetilläggsbeloppet kunnat erhållas från bolaget och endast en mindre del från V. Dessutom hade bolaget, i avsaknad av tillgångar, försatts i konkurs redan på grund av skatteskulden i sig. Under dessa förhållanden finner domstolen att den möjlighet som svensk lag medger till återbetalning av erlagda belopp utgör ett tillräckligt skydd för de sökandes intressen i detta fall. De sökandes rätt att betraktas som oskyldiga har därför inte kränkts i förevarande fall. Domstolen finner med sex röster mot en att det inte skett någon kränkning av artikel 6.1 och 2 i detta hänseende.

Rättens ordförande, Wilhelmina Thomassen, Nederländerna, hade en annan motivering och ville anlägga en striktare syn på oskuldspresumtionen. Hon menade att om skattetilläggen varit av avgörande betydelse för beslutet att försätta sökanden i konkurs så hade hon röstat för en kränkning av oskuldspresumtionen. Domaren Josep Casadevall, Andorra, gick längre och var skiljaktig i fråga om oskuldspresumtionen. Han ansåg att presumtionen kränkts genom att verkställighet fått ske innan skuldfrågan prövats i domstol.

Kommentar:

Europadomstolen konstaterar i domarna att svenska skattetillägg faller in under artikel 6 i Europakonvention men att det svenska skattetilläggsystemet inte står i strid med artikel 6.1 och 6.2 i konventionen. Dessa slutsatser överensstämmer med vad Regeringsrätten kom fram till i RÅ 2000 ref. 66 och vad 1999 års skattetilläggskommitté anför i SOU 2001:25. Att den mycket utdragna handläggningen av skattetilläggsfrågorna ansågs utgöra en kränkning av artikel 6 i konventionen kom knappast som någon överraskning.

Generellt sett är dock inte skattemyndigheternas handläggningstider vad gäller de s.k. obligatoriska omprövningsbesluten anmärkningsvärt långa. Det är emellertid illa nog att det i enstaka fall förekommer så långa handläggningstider som i de nu aktuella ärendena. RSV utreder därför för närvarande hur verkligheten ser ut vad gäller skattemyndigheternas obligatoriska omprövningar efter överklagande av beslut om skattetillägg. Den utredningen kan förväntas utmyнна i riktlinjer som ligger väl inom ramen för vad Europakonventionen kan antas kräva i fråga om snabb handläggning hos skattemyndigheterna av sådana ärenden. RSV:s uppfattning om innebörden av skyndsamhetskravet i 6 kap. 6 § TL framgår av RSV:s Handledning för taxeringsförfarandet s. 283 ff.

RSV har i en skrivelse 2001-06-28 lämnat rekommendationer om hur skattemyndigheterna bör hantera frågor om anstånd med betalning av skattetillägg. Huruvida de nu aktuella domarna av Europadomstolen bör föranleda någon ändring i eller något tillägg till de rekommendationerna utreds för närvarande inom RSV.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 augusti 2002.*

RR:s dom den 2 juli 2002, mål nr 7778-2000

Omsättningsland förbeställda varor vid flygresor.

**Förbeställda varor som vid flygresor till annat EG-land
överlämnas i samband med att passagerarna lämnar flygplanet
är en omsättning inom landet.**

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden ansåg att en vara är omsatt på ett luftfartyg enligt 5 kap. 2 b § ML när avlämnandet sker mellan tidpunkten för påstigning och tidpunkten för avstigning. Ett avlämnande anses föreligga när några ytterligare åtgärder inte behövs från säljarens sida för att köparen senast i samband med avstigningen ska kunna ta de köpta varorna i sin besittning.

Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 9 november 2000 finns refererat i [rättsfallsprotokoll 34/00](#).

RSV har yrkat att Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet. Vidare

hemställer verket att Regeringsrätten inhämtar förhandsavgörande från EG-domstolen.

Bolaget yrkar att Regeringsrätten beslutar att svensk mervärdesskatt inte ska tas ut på försäljningen samt motsätter sig att förhandsavgörande inhämtas från EG-domstolen.

I Regeringsrätten anför bolaget i huvudsak följande: En försäljning i enlighet med det förfarande som beskrivits innebär att de varor som säljs inte omsätts på flygplanet. Bestämmelsen i 5 kap. 2 a § ML - tolkad i ljuset av sjätte direktivet samt EG-domstolens praxis (C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV) - ska anses tillämplig. EG-domstolen har i det nämnda målet uttalat att artikel 5.1 i sjätte direktivet ska tolkas så att en överföring av rätten att som ägare förfoga över materiell egendom ska anses som leverans av varor även om någon äganderättsövergång i egentlig mening inte förekommit. Domstolen uttalade särskilt att det av bestämmelsens ordalydelse följer att begreppet "leverans av varor" inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer. Enligt EG-domstolen överrensstämmer detta synsätt med direktivets syfte, vilket bl.a. är att grunda ett gemensamt system för mervärdesskatt på en enhetlig definition. Denna målsättning skulle äventyras om förutsättningen för att leverans av varor ska anses föreligga skulle variera från en medlemsstat till en annan. Sökande anser att Skatterättsnämnden har tolkat begreppet "leverans av varor" i strid med EG-domstolens uttalande i C-320/88 och mot bakgrund av svenska regler och förarbeten dragit slutsatsen att en leverans har skett "när säljaren i enlighet med ett mellan två parter ingånget avtal om försäljning av en vara har vidtagit de åtgärder som åvilar honom för att köparen ska komma i besittning av varan".

Regeringsrätten beslutade den 17 april 2002 att inte inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrätten gör samma bedömning som SRN och fastställer förhandsbeskedet.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 augusti 2002.

RR:s dom den 2 juli 2002, mål nr 7735-2000

Omsättningsland förbeställda varor vid flygresor.

Förbeställda varor som vid flygning till annat EG-land överlämnas i flygplanet efter landning är en omsättning inom landet. Överlämnas varorna i ankomsthallen efter avstigning är varorna omsatta utomlands.

Mervärdesskatt

Skatterättsnämnden ansåg att en vara är omsatt på ett luftfartyg enligt 5 kap. 2 b § ML när avlämnandet sker mellan tidpunkten för påstigning och tidpunkten för avstigning. Ett avlämnande anses föreligga när några ytterligare åtgärder inte behövs från säljarens sida för att köparen senast i samband med avstigningen ska kunna ta de köpta varorna i sin besittning. De varor som överlämnas i samband med avstigning ansåg därför omsatta inom landet enligt 5 kap. 2 b § ML. Varor som överlämnas i ankomsthallen ansågs inte omfattas av bestämmelsen i 5 kap. 2 b § ML. Skatterättsnämndens förhandsbesked från den 9 november 2000 finns refererat i [rättsfallsprotokoll 34/00](#).

Bolaget överklagar Skatterättsnämndens förhandsbesked och yrkar att Regeringsrätten beslutar att svensk mervärdesskatt inte ska tas ut på försäljning av varorna.

RSV bestrider bolagets ändringsyrkande och yrkar att Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked. Vidare hemställer verket att Regeringsrätten inhämtar förhandsavgörande från EG-domstolen.

Bolaget motsätter sig att förhandsavgörande inhämtas från EG-domstolen. Bolaget anför att varorna inte ska anses omsatta på flygplanet. Bestämmelsen i 5 kap. 2 a ML - tolkad i ljuset av sjätte direktivet samt EG-domstolens praxis (C-320/88, Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV) - ska anses tillämplig. Enligt bolagets uppfattning ska varorna därför inte anses omsatta i Sverige.

Regeringsrätten beslutade den 17 april 2002 att inte inhämta förhandsavgörande från EG-domstolen.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställer förhandsbeskedet.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 augusti 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 20 juni 2002, mål nr 5390-2001

Sexmånadersregeln

Sexmånadersregeln har ansetts tillämplig fastän skatt tagits ut i strid med gällande dubbelbeskattningsavtal .

Inkomsttaxering, taxeringsåret 2000

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

AA arbetade i republiken Korea under tiden 24 juli 1999 - 15 februari 2000 för det svenska företaget BB AB.

AA yrkade om skattebefrielse enligt den s k sexmånadersregeln. SKM avslag AA:s yrkande med motiveringen att AA:s vistelse i Republiken Korea inte uppgick till mer än 183 dagar under beskattningsåret, kalenderåret 1999 och att lönen inte belastade ett fast driftställe i Republiken Korea.

Av artikel 15 punkt 2 i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Republiken Korea framgår att ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i den andra avtalsslutande staten, beskattas endast i den förstnämnda staten, om

- a) mottagaren vistas i denna andra stat under tidrymd eller tidrymder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under beskattningsåret i fråga; och
- b) ersättningen betalas av eller på uppdrag av arbetsgivare som inte har hemvist i den andra staten; samt
- c) ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i den andra staten

AA begärde omprövning av SKM:s grundbeslut. Till stöd för sin talan anförde AA. "Han har vistats utomlands mer än sex månader och hela lönen har beskattats i Korea. Då ett dubbelbeskattningsavtal endast kan inskränka skattskyldigheten och inte utvidga skattskyldigheten för de fall att skattskyldighet inte föreligger i Sverige torde det vara felaktigt

att även påföra honom svensk skatt. Av de svenska reglerna framgår inte att den utländska skatten skall ha tagits ut enligt dubbelbeskattningsavtalet utan kommunalskattelagen föreskriver bara i den mån inkomsten beskattats i verksamhetslandet."

SKM ändrade inte sitt grundläggande beslut.

AA överklagare till länsrätten, som gjorde följande bedömning.

DOMSKÄL

Skattefrihet enligt 54 § första stycket f KL samt anv p 3 till samma paragraf föreligger om anställningen och vistelsen utomlands varat i minst sex månader och i den mån inkomsten beskattats i verksamhetslandet (sexmånadersregeln).

I 2 § lagen (1982:707) om dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Republiken Korea föreskrivs att avtalet endast skall tillämpas i den mån det medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

Länsrätten finner att AA uppfyller de uppställda kriterierna för att inkomsten han erhållit och betalat skatt för under sitt arbete i Republiken Korea skall skattebefrias i Sverige enligt den s k sexmånadersregeln. Att AA fått betala skatt i Republiken Korea i strid mot dubbelbeskattningsavtalet mellan länderna har enligt länsrättens mening ingen betydelse, då ett dubbelbeskattningsavtal endast kan påverka de interna reglerna om skattskyldighet på så sätt att de tillämpas till den skattskyldiges fördel.

DOMSLUT

Länsrätten bifaller överklagandet och förordnar att den aktuella lönen inte skall tas upp till beskattning i Sverige.

SKM överklagade till kammarrätten.

SKM anför att länsrättens dom strider mot avsikten med sexmånadersregeln, sådan den framgår av lagens förarbeten. AA är inte berättigad till skattebefrielse enligt sexmånadersregeln eftersom Koreas beskattning strider mot dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Korea. Den koreanska beskattningen står även i strid med bestämmelserna i Koreas interna lagstiftning. På grund härav synes AA vara berättigad att få tillbaka den i Korea erlagda skatten och den koreanska beskattningen kan därför inte åberopas som skäl för befrielse från beskattning i Sverige.

Kammarrätten gör följande bedömning

DOMSKÄL

Vad skattemyndigheten anfört i kammarrätten och vad som i övrigt framkommit i målet angående huruvida AA skall befrias från skatt för den inkomst han erhållit under verksamhet i Korea föranleder inte någon annan bedömning än den länsrätten gjort.

DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

RSV har överklagat domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 20 augusti 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 28 juni 2002, mål nr 395-2001

Kostnader för inställd nyemission

Inkomsttaxering 1993

AB X överklagade SKM:s beslut att bl.a. vägra avdrag för kostnader vid inställd nyemission med ca 13 Mkr.

AB X angav att kostnaderna är hänförliga till trycksaker, annonser, profilmaterial, bildmaterial, svenska och utländska tjänster samt juridiska tjänster. AB X är medvetet om att ifrågavarande kostnader inte är avdragsgilla för det fall nyemission faktiskt genomförs. Enligt bolagets uppfattning framgår det av praxis (se RÅ 1992 ref. 55 I, det s. k. Autolivmålet) att det är skillnad på kostnader för genomförda respektive icke genomförda aktieförvärv. Bedömningen kan rimligen inte bli annorlunda i fråga om nyemissioner. Kostnaderna för den inställda nyemissionen saknar direkt samband med anskaffning av eget kapital och måste därför - i likhet med kostnaderna i Autolivmålet - anses utgöra driftkostnader i bolagets verksamhet. I förevarande mål, liksom i Autolivmålet, måste det stå klart att kostnaderna syftar till att förbättra lönsamheten i en existerande förvärvskälla.

LR avslog AB X:s överklagande i denna del.

AB X överklagade LR:s dom.

KR avslog överklagandet och anförde följande under domskäl:

"Kammarrätten delar länsrättens uppfattning att en nyemission inte kan jämföras med ett aktieförvärv. Tillämpning av regeringsrättens synsätt i RÅ 1992 ref. 55, I kan därför inte ske i förevarande fall. Frågan är om kostnaden för den planerade men inte genomförda nyemissionen kan hänföras till kostnad för den av bolaget bedrivna verksamheten. Enligt 2 § 1 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt tillämpas bestämmelserna i 18 - 25 §§ kommunalskattelagen (1928:370) också vid taxeringen till statlig inkomstskatt. Enligt 20 § första stycket KL medges vid beräkning av inkomsten av förvärvskälla avdrag för alla omkostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Vid 1993 års taxering medgavs enligt 20 § andra stycket KL inte avdrag för kapitalförluster. Med kapitalförlust avsågs enligt punkt 5 första stycket av anvisningarna till 20 § KL sådan förlust som inte har samband med någon förvärvskälla samt förlust som visserligen har sådant samband men inte kan anses normal för förvärvskällan i fråga. Till sådan förlust räknades inte utgifter för bl.a. projektering av byggnader och markanläggningar avsedda för stadigvarande bruk i näringsverksamhet, även om arbetet inte genomförs (andra stycket e i anvisningspunkten). Enligt praxis har avdrag medgetts även för kostnader för planerade men ej genomförda aktieförvärv. Avdrag har således medgetts för kostnader för vilka avdrag vid fullföljande av anskaffningen skulle ha medgetts antingen vid en framtida avyttring eller såsom värdeminskning. Avdrag för kostnader för en fullföljd nyemission skulle, vilket parterna i målet är ense om, i enlighet med praxis, inte ha medgetts. Det förhållandet att nyemissionen inte genomförts medför enligt kammarrättens mening inte att kostnaderna kan hänföras till i näringsverksamheten avdragsgilla kostnader."

Domen överklagas inte av RSV.

Kommentar:

Numera gäller att "Utgifter som ett aktiebolag har i samband med aktieutdelning och förändring av aktiekapitalet samt andra utgifter för bolagets förvaltning skall dras av." (16 kap. 8 § IL). (Tidigare fanns motsvarande bestämmelse med något annorlunda lydelse i 2 § 16 mom. 2 st. SIL med första tillämpning vid 1999 års taxering.) Avdrag torde därför ha medgetts enligt nu gällande regler.

- [RR:s dom den 16 november 2001, mål nr 6655-2000](#)
Självständig verksamhet eller ej. Advokatbolag har inte ansetts bedriva självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolag
- [RR:s dom den 18 december 2001, mål nr 3586-2001](#)
Personalrabatt. Att personalrabatt gottskrivs ett kundkort två månader efter inköpet hindrar inte att rabatten kan vara skattefri om förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda
- [RR:s domar den 19 december 2001, mål nr 5057- -5061-1999 och 5062- -5066-1999](#)
Dagbarnvårdare. Omkostnadsersättningen till dagbarnvårdare får antas ha beräknats med hänsyn också till kostnader för el och vatten
- [RR:s dom den 17 december 2001, målnr 4203-2001](#)
Förvaltningsföretag som verksamhetsgren vid underprisöverlåtelse. Skatteflyktslagen. Uttagsbeskattning har ansetts kunna underlåtas när ett förvaltningsföretag överlåter ett annat förvaltningsföretag till ett tredje förvaltningsföretag. Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig när en fysisk person först överlåter aktier för underpris till eget indirekt ägt svenskt aktiebolag för att det förvärvande aktiebolaget därefter skall överlåtas till ett svenskt aktiebolag som ägs av en av den fysiska personen ägd utländsk juridisk person
- [RR:s dom den 19 december 2001, målnr 7736-2000](#)
Lagen mot skatteflykt, koncernbidrag, aktieägartillskott En kommun bildar ett nytt aktiebolag som mot lånerevers förvärvar ett vinstgivande bolag från kommunen. Genom koncernbidrag från det vinstgivande bolaget och efterföljande räntebetalning från det förvärvande bolaget uppnår intressegemenskapen skattefördelar. Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig. Avdrag för koncernbidrag medges endast om värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att detta kan visas
- [RR:s dom den 14 november 2001, mål nr 562-2001](#)
Beskattningskonsekvenser avseende inkomstskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader vid överföring av pensionsutfästelser vid tryggande genom pensionsstiftelse
- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 2001](#)
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 endast 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

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 januari 2002.*

RR:s dom den 16 november 2001, mål nr 6655-2000

Självständig verksamhet eller ej.

**Advokatbolag har inte ansetts bedriva självständig
näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolag.**

Förhandsbesked inkomsttaxering

I RSV:s rättsfallsprotokoll nr 31/01 redovisas en RR dom beträffande mervärdesskatt (mål nr 4453-2000). RR meddelade samma dag dom för samma skattskyldiga ifråga om inkomstbeskattningen. RR ansåg, liksom SRN, att advokatbolagen inte kan anses bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolaget.

"SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Enligt ansökan om förhandsbesked skall kommanditdelägarna i det i målet aktuella kommanditbolaget vara advokatbolagen och/eller de advokater som äger dessa bolag. I det kommanditbolagsavtal som senare ingavs till Skatterättsnämnden upptas som kommanditdelägare endast advokatbolagen. Regeringsrätten utgår från att ansökan därefter avser bara detta alternativ.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

I rättspraxis har hinder i princip inte ansetts föreligga att - med verkan även i beskattningshänseende - i aktiebolagets form bedriva verksamhet som i allt väsentligt bygger på ägarens personliga arbetsinsatser. Härvid har emellertid vid beskattningen i vissa fall bortsetts från aktiebolaget och ägaren av aktiebolaget påförts de inkomster som härrört från verksamheten (se härom t.ex. RÅ 1984 1:101 och RÅ 1993 ref. 55). Det är till stor del fråga om en bedömning av likartat slag som aktualiseras när tvist uppkommer om inkomsterna i en uppdragsverksamhet skall hänföras till tjänst eller näringsverksamhet (jfr RÅ 2001 ref. 25).

I förevarande fall bör - som advokatbolagen gjort gällande - de olika

avtalen ses som en enhet. Den bild som därvid framkommer pekar entydigt på att någon sådan självständighet som är avgörande för bedömningen inte föreligger. Det förhållande att - som Skatterättsnämnden anfört - ytterligare aspekter kan läggas på förhållandet mellan ett handelsbolag och dess delägare leder inte till någon annan bedömning. Regeringsrätten finner därför, liksom Skatterättsnämnden, att advokatbolagen inte kan anses bedriva en självständig näringsverksamhet i förhållande till kommanditbolaget. Förhandsbeskedet skall således fastställas.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked".

SRN hade följande motivering för sitt ställningstagande.

MOTIVERING

"Sökandebolagen är alla delägare i Advokatfirman X KB och har överenskommit att gemensamt bedriva advokatverksamhet genom detta bolag. Enligt det ingivna konsultavtalet skall respektive sökandebolag tillhandahålla "sin" advokat på heltid för att vara verksam inom ramen för den verksamhet som bedrivs i kommanditbolaget. För det arbete som utförs av respektive advokat skall kommanditbolaget till sökandebolagen betala ett belopp om X kr per månad exklusive mervärdesskatt.

Frågan är om respektive sökandebolag mot bakgrund av föreliggande avtal kan anses bedriva en självständig näringsverksamhet innebärande skattskyldighet för uppburna intäkter från kommanditbolaget och avdragsrätt för kostnader.

Nämnden gör följande bedömning.

Ett advokataktiebolag har enligt kommanditbolags- och delägaravtalet som delägare åtagit sig långtgående förpliktelser att bedriva advokatverksamhet genom kommanditbolaget, "firman". Dessa förpliktelser kan advokataktiebolaget såsom varande en juridisk person naturligtvis inte uppfylla utan att någon fysisk person, som är anställd eller på annat sätt representerar bolaget, faktiskt är verksam för detta i kommanditbolagets advokatverksamhet. Vad som avtalas enligt det ingivna konsultavtalet är enligt nämndens mening i allt väsentligt endast en bekräftelse av delägarbolagens åtaganden enligt bolags- och delägaravtalet och är en förutsättning för kommanditbolagets verksamhet. Konsultavtalet bör därför inte tillmätas någon sådan självständig betydelse i inkomstskattehänseende som medför att sökandebolagen skall anses bedriva näringsverksamhet i egen regi när det uppfyller vissa förpliktelser enligt bolags- och delägaravtalet att

verka i kommanditbolaget för detta bolags räkning. Vad som avtalas enligt konsultavtalet får således anses redan ingå i åtagandet att företräda och delta i förvaltningen av kommanditbolaget och medför i sig inte att en självständig näringsverksamhet uppkommer hos sökandebolagen.

En annan sak är att sökandebolagen som en följd av reglerna för beskattning av handelsbolag (och kommanditbolags) inkomster skall beskattas för sin andel av kommanditbolagets inkomster och att detta också bör medföra att sökandebolagen har rätt att göra avdrag för vissa omkostnader för "sin" advokats arbete i kommanditbolaget, jfr 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och 5 kap. 1 och 3 §§ i den fr.o.m. 2002 års taxering tillämpliga inkomstskattelagen (1999:1229)".

Kommentar:

RSV:s bedömning är att domen inte innebär någon ändring i tidigare praxis (jfr RÅ 2000 not 189). Självständigheten måste alltid bedömas från fall till fall.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 januari 2002.*

RR:s dom den 18 december 2001, mål nr 3586-2001

Personalrabatt

Att personalrabatt gottskrivs ett kundkort två månader efter inköpet hindrar inte att rabatten kan vara skattefri om förutsättningarna för skattefrihet i övrigt är uppfyllda.

Förhandsbesked inkomsttaxering

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

Regeringsrätten fastställde SRN:s förhandsbesked vari nämnden gjorde följande bedömning:

"En rabatt är en prisnedsättning på en vara. Huruvida den utgår vid själva köptillfället eller vid en senare tidpunkt är därvid oväsentligt. Rabatten som sådan kan inte bytas ut mot kontanter. Det lagstiftaren synes ha velat undvika är att skattefria förmåner som arbetsgivaren erbjuder byts ut mot kontanter (se prop 1993/94: s. 78-79). En

förmån, som t.ex. fritt kaffe , skall inte gå att byta ut mot kontant ersättning. Att A tillgodoförts rabatt på inhandlade varor i efterskott på sitt kundkort innebär således inte att någon förmån för hans del är utbytt mot kontanter. Under förutsättning att övriga villkor enligt de ovan nämnda bestämmelserna är uppfyllda utgör den personalrabatt som A erhåller inte en skattepliktig intäkt för honom."

Kommentar:

RSV kommer att ta bort det avsnitt i allmänna råd om vissa förmåner (RSV 2001:41 avsnitt 1.5) där det anges att personalrabatt som betalas ut till en anställd i efterhand på basis av tidigare gjorda inköp bör vara skattepliktig eftersom rabatten då anses utbytt mot kontant ersättning.

Utförligare referat av SRN:s förhandsbesked finns i Rättsfallsprotokoll 13 /01

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 januari 2002.

RR:s domar den 19 december 2001, mål nr 5057- -5061-1999 och 5062- -5066-1999

Dagbarnvårdare

Omkostnadsersättningen till dagbarnvårdare får antas ha beräknats med hänsyn också till kostnader för el och vatten

Inkomsttaxeringar 1992-1996 resp. 1993-1997

A respektive B var kommunanställda som dagbarnvårdare. De erhöll lön och omkostnadsersättning från kommunen. För varje år rekommenderar Svenska Kommunförbundet hur stor omkostnadsersättning som bör utgå till dagbarnvårdare i familjedaghem. Rätten till omkostnadsersättning för familjehemmens kostnader regleras i kollektivavtal mellan Svenska kommunförbundet och Svenska Kommunalarbetsförbundet. Mot bakgrund av Kommunförbundets rekommendationer har RSV i sina rekommendationer angett hur omkostnadsersättningen ska beskattas.

Vid inkomsttaxeringen togs omkostnadsersättningen upp till beskattning och avdrag medgavs med samma belopp.

Sedan kammarrätten medgivit A respektive B ytterligare avdrag för kostnader för elström och vatten utöver omkostnadsersättningen,

överklagade RSV kammarrättens domar till Regeringsrätten.

Regeringsrätten har i domar med likalydande domskäl beträffande A respektive B anfört i huvudsak följande.

Frågan i målen är om merkostnader för el och vatten med anledning av dagbarnvården skall anses ingå i de kostnader som ligger till grund för omkostnadsersättningen.

Enligt punkt 4 av anvisningarna till 32 § kommunalskattelagen (1928:370) finns bestämmelser om omkostnader för vilka en anställd erhåller särskild ersättning. Om det kan antas att ersättningen har beräknats med hänsyn till vad som skäligen kan anses normalt gå åt för att täcka de omkostnader som ska betalas med ersättningen, bör större avdrag än vad som svarar mot ersättningen medges endast om det visas, att ersättningen på grund av särskilda förhållanden inte räckt till för sådana skäliga omkostnader.

Enligt RSV:s rekommendationer m.m. om avdrag för kostnader i dagbarnvård i familjedaghem när kostnadsersättning har utgått (RSV S 1995:23 m.fl.) avser omkostnadsersättningen till dagbarnvårdare att täcka kostnader för mathållning, slitage av möbler och övrig inredning samt smärre förbrukningsartiklar som disk-, tvätt- och skurmedel, toalett- och hushållspapper samt tvål.

Kostnader för el och vatten anges inte uttryckligen i uppräknningen i RSV:s nämnda rekommendationer m.m. av omkostnader som avses bli täckta av omkostnadsersättningen. Det ligger emellertid i sakens natur att mathållning, städning, tvättning och andra nödvändiga sysslor i samband med omsorg om dagbarn förutsätter förbrukning av el och vatten. Till detta kommer att merkostnaderna för el och vatten normalt torde vara små i förhållande till de sammanlagda omkostnaderna för dagbarnvård i familjedaghem. Omkostnadsersättningen får därför enligt Regeringsrättens mening antas ha beräknats med hänsyn också till sådana omkostnader.

Därefter slår Regeringsrätten fast att A respektive B kan medges ytterligare avdrag endast om de visar att omkostnadsersättningen på grund av särskilda förhållanden varit otillräcklig för att täcka deras skäliga omkostnader för dagbarnvården. Detta har inte visats vara fallet varför RSV:s talan bifallits.

Regeringsrätten hänvisar också till RÅ 1981 Aa 144 som gäller dagbarnvårdares avdrag för kostnader för bl.a. tvätt av nattbarns sängkläder. Regeringsrätten uttalade i det målet att den omkostnadsersättning som dagbarnvårdaren enligt kollektivavtal uppburit från kommunen fick anses avsedd att täcka också sådana kostnader. Avdrag medgavs därför inte.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 januari 2002.*

RR:s dom den 17 december 2001, målnr 4203-2001

**Förvaltningsföretag som verksamhetsgren vid
underprisöverlåtelse. Skatteflyktslagen.**

**Uttagsbeskattning har ansetts kunna underlåtas när ett
förvaltningsföretag överlåter ett annat förvaltningsföretag till
ett tredje förvaltningsföretag.**

**Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig när en fysisk
person först överlåter aktier för underpris till eget indirekt ägt
svenskt aktiebolag för att det förvärvande aktiebolaget därefter
skall överlåtas till ett svenskt aktiebolag som ägs av en av den
fysiska personen ägd utländsk juridisk person.**

Inkomsttaxering 2002-2004

RSV har överklagat två förhandsbesked från Skatterättsnämnden av
den 13 juni 2001 (rättsfallsprotokoll 18/01). Beträffande
omständigheterna hänvisas till tidigare protokoll.

RSV anförde bl.a. följande.

Genom beslut under hösten 1998 antog riksdagen med vissa ändringar
förslag om nya regler för beskattningen vid omstruktureringar av
företag (prop. 1998/99:15, bet. 1998/99:skU 5, rskr 1998/99:67).
Genom denna lagstiftning infördes i 3 § 1 h mom. SIL regler avseende
tillskott och avyttringar för underpris av kapitalbeskattad sakegendom
till en utländsk juridisk person i vilken överlåtaren eller närstående
direkt eller indirekt äger andel. Regleringen innebar att överlåtelser
skulle behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som
motsvarar marknadsvärdet. Syftet med den för de skattskyldiga
oförmånliga regleringen var att motverka skatteundandraganden, t.ex.
genom att en ägare till ett fåmansaktiebolag inför en förestående
utflyttning säljer sina aktier i bolaget till en av honom ägd utländsk
juridisk person för underpris.

Efter införandet av den regeln kom det till lagstiftarens kännedom att
motsvarande skatteundandragande kunde ske genom att avyttringen
istället skedde till ett av den utländska juridiska personen ägt svenskt

aktiebolag. Det ansågs så viktigt att förhindra denna typ av transaktion att regeringen i skrivelsen 1998/99:50 aviserade ett kommande förslag om ändring i 3 § 1 h mom. SIL med tillämpning redan fr.o.m. den 20 mars 1999. Förslaget ledde senare till lagstiftning (prop. 1998/99:113, SFS 1999:643). Lagstiftaren har på detta sätt visat att man velat förhindra denna typ av transaktion. Om samma resultat kan uppnås genom en omväg torde detta rimligtvis strida mot lagstiftningens syften. Lagstiftaren kan knappast ha vetskap om (eller kunna fantisera om) alla sätt som finns att kringgå en regel. Om lagen mot skatteflykt skall ha någon funktion bör den väl användas just i ett fall som det förevarande där det finns en regel som har tillkommit för att förhindra kringgående och den regeln i sin tur kringgås. Stöd för att lagen mot skatteflykt kan användas i ett sådant fall finns att hämta i flera rättsfall från Regeringsrätten (se RÅ 1989 ref. 83, RÅ 1990 ref. 22, RÅ 1990 ref. 101 och RÅ 2000 ref. 21).

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden och fastställde förhandsbeskeden.

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 15 januari 2002.

RR:s dom den 19 december 2001, målnr 7736-2000

Lagen mot skatteflykt, koncernbidrag, aktieägartillskott

En kommun bildar ett nytt aktiebolag som mot lånerevers förvärvar ett vinstgivande bolag från kommunen. Genom koncernbidrag från det vinstgivande bolaget och efterföljande räntebetalning från det förvärvande bolaget uppnår intressegemenskapen skattefördelar. Lagen mot skatteflykt har inte ansetts tillämplig.

Avdrag för koncernbidrag medges endast om värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att detta kan visas.

Inkomsttaxering 2001-2004

RSV har överklagat ett förhandsbesked från Skatterättsnämnden av den 7 november 2000 (rättsfallsprotokoll 34/00). Beträffande omständigheterna i ärendet hänvisas till referatet i tidigare protokoll.

RSV överklagade förhandsbeskedet i dess helhet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens beslut avseende

frågorna 1-5. Vidare har RSV yrkat att fråga 6 besvaras i enlighet med den skiljaktiga meningen.

Regeringsrätten gjorde samma bedömning som Skatterättsnämnden vad avser frågorna 1 och 3-6 och fastställde förhandsbeskedet i dessa delar.

Beträffande fråga 2 gjorde Regeringsrätten följande bedömning.

"Medan fråga 1 tar sikte på om det utgör ett hinder för avdrag för lämnat koncernbidrag att givaren erhåller aktieägartillskott från mottagaren med belopp motsvarande 72 procent av koncernbidraget (här bortses från viss eventuell minskning) är fråga 2 direkt inriktad på att koncernbidrag faktiskt lämnas endast med belopp motsvarande mellanskillnaden. Innebörden av frågan kan alltså sägas vara om avdrag kan medges med 100 även om endast 28 överförs.

Regeringsrätten hade i rättsfallet RÅ 1999 ref. 74 att ta ställning till en liknande fråga. Denna skiljde sig emellertid från den nu aktuella på så sätt att den avsåg huruvida avdrag kunde medges för hela det lämnade koncernbidraget även om endast mellanskillnaden mellan detta och av mottagaren till givaren betalat belopp togs upp i bolagets räkenskaper. Regeringsrätten fann att avdragsrätten inte var beroende av hur koncernbidraget redovisades i räkenskaperna men erinrade om att en förutsättning för avdrag är att en värdeöverföring motsvarande koncernbidraget sker och att detta kan visas. Det kan påpekas att det inte ankom på Regeringsrätten att ta ställning till huruvida det var förenligt med god redovisningssed att underlåta att i räkenskaperna redovisa hela det faktiskt lämnade bidraget.

Innebörden i det lämnade svaret på fråga 2 ger visserligen uttryck för att en värdeöverföring motsvarande avdraget skall ske. Med hänsyn till att frågan uttryckligen avser om avdrag kan medges med högre belopp än lämnat koncernbidrag borde den emellertid ha besvarats nekande."

Regeringsrättens avgörande beträffande fråga 2: "Regeringsrätten... förklarar, med ändring av svaret på fråga 2, att avdrag inte kan medges med högre belopp än det lämnade koncernbidraget."

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 januari 2002.*

RR:s dom den 14 november 2001, mål nr 562-2001

Beskattningskonsekvenser avseende inkomstskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader vid överföring av pensionsutfästelser vid tryggande genom pensionsstiftelse

Viss verksamhet inkl. personal skulle överföras till två dotterdotterbolag. Ansvaret för pensionsutfästelserna skulle också överföras. Utfästelserna var i moderbolaget tryggade genom två pensionsstiftelser och skulle i fortsättningen tryggas genom samma stiftelser eller två nybildade pensionsstiftelser. Någon särskild ersättning för övertagande av utfästelserna skulle inte lämnas av moderbolaget. Frågan gällde bl.a. om någon ersättning ändå skulle anses ha lämnats och föranleda beskattning. RR ansåg inte det, eftersom arbetsgivaren inte hade något utrymme att förfoga över stiftelsemedlen.

Målet avsåg ett av RSV överklagat förhandsbesked den 22 december 2000 (ej tidigare återgett här).

SRN:s förhandsbesked 2000-12-22

*Inkomstskatt och särskild löneskatt på pensionskostnader.
Taxeringsår 2002-2004*

Omständigheterna var följande. AB överväger att bolagisera en viss verksamhet genom att överföra denna till två dotterdotterbolag. Den personal som är verksam inom denna verksamhet skall överföras till bolagen. I samband härmed skall dotterdotterbolagen överta ansvaret för pensionsutfästelserna från AB avseende överförd personal. AB tryggar sina pensionsutfästelser till anställda genom två pensionsstiftelser (AB-stiftelserna). I samband med överförandet av verksamhet och pensionsansvar skall medel från stiftelserna motsvarande summan av pensionsreserven för övertagna pensionsutfästelser och en på dessa proportionellt belöpande andel av överskottet i respektive pensionsstiftelse avskiljas i särskilda "fack" för respektive dotterdotterbolag eller genom att medel tillförs nybildade stiftelser för dotterdotterbolagen. Någon särskild ersättning utges inte av AB till dotterdotterbolagen för övertagande av ansvaret för pensionsutfästelserna.

Länsstyrelsen i Stockholms län har i beslut den 22 november 2000 med stöd av 23 § TrL medgett att dotterdotterbolagen får överta ansvaret för pensionsutfästelser för ifrågavarande personal.

Länsstyrelsen har vidare med stöd av 22 och 24 §§ TrL medgett att motsvarande del av förmögenheterna i AB:s stiftelser överförs till de nybildade stiftelserna. Till de nybildade stiftelserna överförs likvida medel motsvarande övertagna pensionsutfästelser och en däremot svarande proportionell del av överskottet på kapitalet i AB:s stiftelser.

AB ställde följande frågor

Fråga 1

Föranleder en överföring av ansvar för pensionsutfästelser från AB till dotterdotterbolag under de i ansökan givna förutsättningarna någon beskattning av AB eller dess dotterdotterbolag om dotterdotterbolagen efter övertagandet tryggar utfästelserna i nuvarande stiftelser i s.k. särskilda fack ?

Fråga 2

Föranleder en överföring av ansvar för pensionsutfästelser från AB till dotterdotterbolag under de i ansökan givna förutsättningarna någon beskattning av AB eller dess dotterdotterbolag om dotterdotterbolagen efter övertagandet tryggar utfästelserna genom nybildade pensionsstiftelser ?

För det fall att fråga 1 eller 2 besvaras jakande och beskattning sker av AB eller dess dotterdotterbolag för de övervärden som efter tillsynsmyndighetens beslut överförs antingen till s.k. fack i nuvarande stiftelser eller till nybildade pensionsstiftelser, får avsatt medel vara avsatta utan avdragsrätt hos dotterdotterbolagen. Detta innebär att de s.k. facken eller de nya stiftelserna kommer att innehålla både medel som avsatts med och utan avdragsrätt. Mot denna bakgrund ställs följande fråga.

Fråga 3

Om fråga 1 eller 2 besvaras jakande, äger i så fall dotterdotterbolagen gottgöra sig ur de övervärden som utan avdragsrätt överförts till respektive s.k. fack eller till nya stiftelser före gottgörelse ur medel som avsatts med avdragsrätt ?

Skatterättsnämnden lämnade förhandsbesked:

Fråga 2

Överföring av ansvar för pensionsutfästelser från AB till dotterdotterbolagen på det sätt som beskrivits i ansökan föranleder inte

någon beskattning av AB eller dess dotterdotterbolag om bolagen efter övertagandet tryggar utfästelserna genom de till respektive bolag knutna nybildade pensionsstiftelserna.

Motivering:

Nämnden gör följande bedömning (avser fråga 2).

Länsstyrelsen har genom ovannämnda beslut lagt den civilrättsliga grunden för en uppdelning av AB:s stiftelser.

Några särskilda skatterättsliga regler finns inte för uppdelningar av pensionsstiftelser i samband med uppdelningar näringsverksamhet på skilda bolag.

Däremot finns i punkt 15 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:379), KL, regler om att ersättning som utges i samband med övertagande av ansvar för pensionsutfästelser skall tas upp som intäkt. Vidare finns bestämmelser i 2 § första stycket punkterna e) och i) i lagen (1991:687) om särskild löneskatt på pensionskostnader, SLPL, i fråga om utgivna ersättningar vid övertagande av pensionsutfästelser.

Några bestämmelser finns inte om att ett övertagande av en pensionsstiftelse i och för sig skall betraktas som en form av ersättning för övertagande av pensionsansvar. Enligt uttalanden i litteraturen ses ett övertagande av pensionsstiftelse inte som en form av ersättning. Enligt nämnden uppfattning är överföringar av pensionsstiftelser inte att betrakta som ett utgivande av ersättning i den mening som avses i ovannämnda skattebestämmelser.

Nämnden anser att det saknas anledning att behandla ifrågavarande förfarande vid överlåtelse av del av näringsverksamhet och därtill hörande förmögenhetsöverföringar (inklusive överskott på kapital) från AB-stiftelserna till de av dotterdotterbolagen nybildade stiftelserna på annat sätt än vad som gäller överföringar av hel näringsverksamhet och pensionsstiftelse.

Med hänsyn till svaret på fråga 2 förfaller fråga 3.

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

Beskedet avser taxeringsåren 2001-2003.

Fråga 1 avvisades.

RSV överklagade förhandsbeskedet till Regeringsrätten, som fastställde

Skatterättsnämndens förhandsbesked, i dom den 14 november 2001, mål nr 562-2001.

AB har inte framställt något yrkade till Regeringsrätten att sekretessen i målet skall bestå.

Regeringsrätten gör först en allmän genomgång av tryggandelagens regler och gör därefter följande bedömning av sakfrågorna i målet.

"Den förevarande situationen innebär formellt att ursprungsstiftelsen minskar sina tillgångar genom att en del av dessa överförs till två nybildade stiftelser. En sådan ordning förutsätter medverkan från tillsynsmyndigheten, inledningsvis genom ett medgivande av ändring i den överlåtande stiftelsens stadgar. Utrymme för ett sådant medgivande finns i 22 § TrL. Tillsynsmyndigheten har enligt 32 § TrL skyldighet att ingripa i vissa fall, t.ex. vid risk för att ändamålet med stiftelsen inte kan fullföljas. Den roll som tillsynsmyndigheten därmed tilldelats gör det möjligt att tolka 24 § TrL så att det mandat som där anförtrotts tillsynsmyndigheten ger denna vida möjligheter att föreskriva villkor för en tillgångsminskning på det sätt som nu är aktuellt genom överföringen. Någon erinran kan inte riktas vare sig mot tillsynsmyndighetens beslut om stadgeändring eller mot de villkor som föreskrivits. Genom myndighetens beslut är, som Skatterättsnämnden funnit, den civilrättsliga grunden för överförandet lagd. Regeringsrätten ansluter sig således till Skatterättsnämndens bedömning i denna del.

Vad därefter gäller beskattningskonsekvenser av överförandet av tillgångar är det avgörande för bedömningen om ersättning utges i samband med övertagande av ansvar för pensionsutfästelser (punkt 15 åttonde stycket av anvisningarna till 22 § KL, 28 kap. 26 § inkomstskattelagen /1999:1229/, IL samt 2 § första stycket punkterna e) och i) lagen /1991:687/ om särskild löneskatt på pensionskostnader).

Enligt de för förhandsbeskedet angivna förutsättningarna skall någon särskild ersättning inte utgå för övertagandet. Av ansökan framgår vidare att de aktuella pensionsutfästelserna har tryggats genom avsättningar till pensionsstiftelser, men att någon skuldföring inte har skett i AB och inte heller kommer att ske i IT-bolagen. RSV hävdar dock att överföring av del av stiftelsens överskott kan anses utgöra vederlag.

En överföring av tillgångar på det sätt som anges i förhandsbeskedet lämnar inte något utrymme för arbetsgivaren att förfoga över de medel som överförs från stiftelsen. Enligt Regeringsrättens mening saknas därför grund för RSV:s synsätt i den aktuella situationen. Det förhållandet att det är fråga om överskott ger inte anledning till någon annan bedömning, eftersom 24 § andra stycket TrL tar sikte just på den situationen och ger länsstyrelsen befogenhet att förordna om hur ett överskott får användas. I förarbetena anges att regeln bör ses som ett

medel att hindra företrädaren från att beting sig vederlag för överskottet hos efterträdaren (a. prop.s.171). Ur lagtexten kan inte utläsas något hinder mot att länsstyrelsen i samband med beslut om överföring till nybildade stiftelser förordnar på sätt som skett om hur överskottsmedel skall användas.

För pensionsborgenärerna innebär förfarandet inte någon egentlig ändring i ekonomiskt hänseende, eftersom dessa ha kvar sin utfästa rätt till pension och utfästelserna tryggas i de nybildade stiftelserna. Det stiftelseöverskott som tidigare fanns i en stiftelse har enligt ansökningens förutsättningar fördelats proportionellt mellan stiftelserna och är även i de nya stiftelserna skyddat och endast åtkomligt för arbetsgivaren enligt reglerna om gottgörelse i 14 § TrL. IT-bolagen ha således efter överföringen av medel till deras stiftelser inga andra möjligheter att tillgodogöra sig överskott än vad AB hade dessförinnan.

Av ovan anförda skäl skall Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas."

Kommentar:

Regeringsrätten motiverar sin uppfattning att någon ersättning inte ska anses ha utgått med att något utrymme för arbetsgivaren att förfoga över de medel som överförs från stiftelsen inte finns. Detta synsätt ändras inte, med hänsyn till bestämmelserna i 24 § andra stycket TrL, av att det delvis är fråga om överföring av stiftelsens överskott. Bestämmelserna i TrL har således stor betydelse vid tolkningen av skattebestämmelserna.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 15 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 21 december 2001

**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 endast 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

Nedan beskrivs bakgrunden till ansökan om förhandsbesked. Därefter återges de i ansökningsen ställda frågorna och slutligen Skatterättsnämndens bedömning tillsammans med tre ledamöters skiljaktiga mening (majoriteten utgjordes av 4 ledamöter).

Bakgrund

"Inom X-koncernen pågår ett arbete som syftar till att införa s.k. kompetenskonton för de anställda. Medlen på dessa konton skall ge möjlighet till utbildning/utveckling (i fortsättningen utbildning) utöver sådan som finns i det egna yrket. Det kan dels handla om relativt grundläggande utbildningar för att ändra nuvarande yrkesinriktning, dels påbyggnad för att få möjlighet till befordran och ökat ansvar utöver det som finns i den årliga utvecklingsplanen. Kompetenskontona skall även kunna användas för utbildningar eller liknande som syftar till att utveckla personliga intressen. Kompetenskontona kan även ses som hjälpmedel för framtida omställningsbehov.

Insättning på kontot

De anställdas sparande på kompetenskonto har formen av avstående från en del av sin månadslön, högst 5 %, samt från vissa ersättningar som bonus, övertids- och semesterersättning. Ett belopp motsvarande avståendet hänförs till den anställdes konto. En anställds sparande skall maximalt få uppgå till en årslön.

X AB kommer att hänföra ett lika stort belopp till en anställds konto som den anställda själv sparar (den företagsanknutna delen). Medel motsvarande vad som hänförts till kompetenskontona från de anställda och från företaget kommer att finnas kvar som s.k. arbetande kapital i X AB. "Innestående medel" på kontona kommer att ge rätt till en viss avkastning.

Uttag på kontot

Huvudregeln skall vara att uttag från kompetenskontot får ske först när sparandet pågått minst tolv månader. Ett uttag sker i första hand som lön under ledighet för den valda utbildningen men kan även göras för att betala kursavgifter, litteratur o dyl. Ledighet skall godkännas av arbetsledningen.

En anställd kan använda ett belopp motsvarande vad han själv sparat för vilken utbildning som helst som uppfyller kraven på "kompetensutveckling".

För att även få del av den företagsanknutna delen av ett konto krävs ett godkännande av X AB. Förutsatt att utbildningen ligger inom ett område som innebär att företaget på sikt kan dra nytta av denna får ett

lika stort belopp från den företagsanknutna delen av kontot användas som från den anställdes egen del. För utbildning som X AB endast till viss del kan tillgodogöra sig bidrar företaget med 50 procent av den anställdes egen insats. Resterande belopp kvarstår på kontot. En särskilt partssammansatt grupp skall i tveksamma fall kunna besluta om hur stor del av den företagsanknutna delen som skall få användas.

Om den anställda slutar (frivilligt eller uppsagd), går i pension eller avlider kommer ett belopp motsvarande hans eget sparande att utbetalas oberoende av hur lång tid sparandet pågått. En anställd som avbryter sitt sparande kan få det utbetalt tidigast tolv månader efter det att sparandet påbörjades."

Frågor

X AB

1. Medges X AB avdrag för avsättning med de belopp som på balansdagen finns på de anställdas kompetenskonton och som är hänförliga till

a) lönedel eller annan ersättning?

b) tillskott från X AB med belopp motsvarande beloppet enligt a)?

c) tillskott från X AB i form av beräknad avkastning?

2 Medges X AB avdrag för avsättning för de socialavgifter som på balansdagen är hänförliga till beloppen under 1 a), b) och c)?

Den anställda (NN)

Kommer jag att beskattas för de medel som överförs till mitt kompetenskonto först när jag tar i anspråk medel från kontot vid tillämpning av generella uttagsregler och direktutbetalning av insättningar i olika fall som anges i ansökningen (återges inte närmare här).

Skatterättsnämndens bedömning

"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.).

X AB

Frågan i den här delen är om X AB har rätt till avdrag för avsättning i räkenskaperna för de framtida utgifter som företaget räknar med till följd av det system för kompetensutveckling som skall införas efter överenskommelse med de anställda i företaget. Enligt förutsättningarna i ärendet avser X att göra avsättning i räkenskaperna med ett belopp motsvarande vad de anställda och företaget "överfört" till kompetenskontona.

Enligt 14 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229) gäller bl.a. att utgifter skall tas upp som kostnader det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed, om inte annat är särskilt föreskrivet i lag.

I förevarande fall, eftersom inte annat är särskilt föreskrivet i lag, skall bedömningen göras utifrån vad som gäller enligt god redovisningssed.

En balansräkning skall i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen (3 kap. 1 § årsredovisningslagen /1995:1554/, ÅRL). Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias (3 kap. 9 § jämfört med 2 kap. 4 § första stycket 3 b ÅRL).

Redovisningsrådet har i en rekommendation tagit upp bl.a. frågan om avgränsning mellan skuld, avsättning och ansvarsförhållande samt närmare utvecklat innebörden av begreppet avsättning (RR 16 Avsättningar, ansvarsförbindelser och eventualtillgångar). Rekommendationen skall tillämpas fr.o.m. det räkenskapsår som påbörjas den 1 januari 2002. I fråga om ersättningar till anställda har Redovisningsrådet lämnat ett utkast till en rekommendation som är avsedd att ersätta RR 16 i den delen.

I rekommendationen RR 16 definieras avsättningar som skulder som är ovissa med avseende på belopp eller den tidpunkt då de kommer att regleras.

Vidare framgår att ett företag skall redovisa en avsättning i balansräkningen när

- a) ett företag har ett åtagande (legalt eller informellt) som en följd av en inträffad händelse
- b) det är troligt att ett utflöde av resurser krävs för att reglera åtagandet och
- c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras (se

punkt 10 under rubriken Definitioner, punkt 14 under rubriken När skall en redovisning ske i balansräkningen? och även punkt 2 under rubriken Inledningen).

Vid ett ställningstagande till om en avsättning skall ske i räkenskaperna bör enligt nämndens mening en bedömning göras av företagets kompetensutvecklingssystem i dess helhet, dvs. av samtliga konton och inte av de enskilda kontona var för sig (se RR 16, punkterna 23 och 24 under rubriken När skall redovisning ske i balansräkningen?).

Den del av kompetenskontona som "inarbetats" av de anställda kommer att betalas ut till dem (eller deras rättsinnehavare) oavsett om någon kompetensutveckling kommer till stånd eller ej. Enligt nämndens uppfattning har denna förpliktelse karaktären av en upplupen kostnad som, sedd isolerad, bör redovisas som en skuld i räkenskaperna (jfr RR 16, punkten 11 b under rubriken Definitioner).

Även beträffande den företagsanknutna delen av kompetenskontona får en förpliktelse för företaget i princip anses föreligga genom avtalet. För den här delen är emellertid situationen annorlunda jämfört med vad som gäller för de anställdas del. Ett utnyttjande av den företagsanknutna delen aktualiseras endast på villkor att ändamålet med kompetensutvecklingen är sådant som helt eller delvis anses vara till nytta för företaget. I enskilda fall kommer därför den företagsanknutna delen att tas i anspråk helt, delvis eller inte alls. Sammantaget kommer därför inte hela den företagsanknutna delen av kontona att förbrukas. Enligt principen om bästa uppskattning vid beräkning av avsättningens storlek bör detta förhållande beaktas (se RR 16 punkt 36 under rubriken Beräkning).

Nämnden sammanfattar det anförda enligt följande.

X AB anser att avsättning bör göras med ett belopp motsvarande de sammantagna kompetenskontona.

Det avtal som skall ingås mellan X AB och de anställda innebär att företaget förpliktar sig att i framtiden betala ut dels medel motsvarande vad de anställda tjänat in men tillfälligt avstått ifrån, dels - om vissa villkor är uppfyllda - motsvarande belopp tillskjutet från företaget. En sådan förpliktelse skall i enlighet med god redovisningssed föranleda en avsättning i räkenskaperna. X AB har rätt till avdrag på grundval av en sådan avsättning.

Vid beräkning av avsättningens storlek och rätten till avdrag vid beskattningen skall emellertid hänsyn tas till att endast en del av den företagsanknutna delen av kontona kommer att tas i anspråk.

NN vill ha besked om rätt beskattningstidpunkt för belopp som sätts in på kompetenskontot.

Nämnden utgår från att NN väljer insättning på kompetenskontot innan lön m.fl. ersättningar blir tillgängliga för lyftning för honom.

Vidare förutsätts att vad NN lyfter från kompetenskontot är att betrakta som lön eller löneförmåner för honom.

Enligt praxis (jfr bl.a. RÅ 2000 ref. 4) gäller att en anställd som enligt avtal med arbetsgivaren väljer att avstå från intjänad lön och andra ersättningar, för att vid en senare tidpunkt få motsvarande ersättningar i en annan form, beskattas först vid denna senare tidpunkt.

Med utgångspunkt i det ovan sagda skall NN inte beskattas förrän vid den tidpunkt då medlen enligt givna förutsättningar betalas ut från kompetenskontot. NN:s frågor besvaras i enlighet härmed.

SKILJAKTIG MENING

A, B och C är skiljaktiga såvitt gäller X AB:s rätt till avdrag och anför följande.

I 3 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554), ÅRL, anges att som avsättning skall redovisas förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller tidpunkt då de skall infrias. Fråga i ärendet är om X AB:s åtagande enligt avtalet om det s.k. kompetenskontot att under vissa förutsättningar utge belopp som bidrag till den anställdes utbildningskostnader är en sådan förpliktelse som avses i bestämmelsen och om det därmed skulle vara i enlighet med god redovisningssed att ta upp avsättningen som kostnad det beskattningsår avsättning sker (jfr 14 kap. 2 § inkomstskattelagen /1999:1229/). Redovisningsrådet har utfärdat en rekommendation (RR 16) om avsättningar.

Bestämmelsen i ÅRL är en implementering av artikel 20 i det fjärde bolagsdirektivet (78/660/EEG), vari avsättningar beskrivs, såvitt nu är aktuellt, enligt följande.

"1. Avsättningar skall ha till syfte att täcka förluster och skulder som till sin karaktär är klart bestämda och som på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

2. Medlemsstaterna får även tillåta att avsättningar görs i

avsikt att täcka sådana kostnader som hör till det aktuella räkenskapsåret eller till ett tidigare räkenskapsår och som till sin karaktär är klart bestämda samt på balansdagen är antingen sannolika eller säkra beträffande sin förekomst, men som är obestämda i fråga om belopp eller tidpunkten då de uppkommer.

3. (...)."

I uttalanden i förarbetena till ÅRL (prop. 1995/96:10 Del II s. 82 ff.) anges att den första punkten i artikeln behandlar förpliktelser ("obligations") mot tredje man, vilket inte är fallet med den andra (kostnader). Som exempel på sådana kostnader enligt andra punkten nämns stora och återkommande underhållskostnader samt stora reparationskostnader. Vid lagstiftningens tillkomst var regeringen inte - i motsats till vad som föreslagits i kommittébetänkandet (SOU 1994:17 Del I s. 241-248) - beredd att föreslå att det i svensk lagstiftning infördes någon bestämmelse motsvarande artikel 20.2.

Framtida utgifter som är av driftkostnadskaraktär kan inte heller bli föremål för avsättning. Företaget förutsätts i enlighet med fortlevnadsprincipen kunna infria sådana utgifter i takt med att de uppkommer och även om de i och för sig har ett samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten och går att beloppsbestämma, skall de löpande belasta resultatet. Som exempel anges i det ovannämnda kommittébetänkandet (SOU 1994:17 Del I s. 246) åtaganden gentemot de anställda som företaget p.g.a. anställningsavtal och permitteringsregler är skyldigt att infria oavsett om de anställda utför arbete eller ej. Vidare anges bl.a. att till denna kategori hör även framtida försäkringspremier. Även om företaget är bundet av ett försäkringsavtal under flera år skall inte någon förtida avsättning för premierna ske.

Det i ansöknings angivna kompetenskontot har beskrivits i huvudsak enligt följande.

Den anställde avsätter regelbundet viss del (högst 5 procent) av sin fasta lön. Han kan också göra enstaka insättningar genom att utnyttja del av bonus, servicetillägg m.m. X AB avsätter lika stort belopp som den anställde sparar. Medlen på kontot kommer att finnas kvar som arbetande kapital i X AB och avkastningen kommer eventuellt helt eller delvis att kopplas till bolagets avkastning.

Den anställde får göra uttag på kontot tidigast 12 månader efter påbörjat sparande. Den del som den anställde satt in får också tas ut tidigare vid anställningens upphörande, vid pensionering och vid dödsfall. Uttag i normala fall skall emellertid i första hand avse lön under ledighet för utbildning (kompetensutveckling) och även kostnader för utbildningsmaterial m.m. Om den utbildning eller

kompetensutveckling som den anställde väljer på sikt kan vara av nytta för företaget får den anställde ut ett lika stort belopp från X AB:s avsättning som han använder av den egna avsättningen. Om X AB endast till viss del kan tillgodogöra sig den anställdes utbildning etc. får han ut av X AB ett belopp motsvarande hälften av vad han tar ut av den egna avsättningen. Har X AB ingen nytta av den valda utbildningen får den anställde inte ut något belopp från bolagets avsättning. Denna bolagets avsättning kvarstår då på kontot. I tveksamma fall kommer beslut om hur stor del bolaget skall bidra med att fattas av en särskild utsedd partssammansatt grupp i bolaget.

Vi gör följande bedömning.

Det får förutsättas att den anställdes s.k. avsättningar till konto görs innan medlen blivit tillgängliga för lyftning.

Innebörden av avtalet mellan X AB och den anställde är att viss del av intjänad lön inte betalas ut till honom. Om han använder den lön som han på detta sätt har inestående, som lön eller annat under ledighet för en viss utbildning som bolaget (eller den partsammansatta gruppen) bedömer vara av viss större eller mindre nytta för bolaget, bidrar detta med ett högst lika stort belopp till kostnaderna för utbildningen. Det avgörande för bolagets skyldighet att bidra till kostnaderna är således bedömningen av nyttan för bolaget av den utbildning, som den anställde väljer att använda redan intjänade medel för. Vid tidpunkten för ingåendet av kompetenskontoavtalet synes inte någon närmare precisering föreligga om vilka studier som berättigar till bidrag. Att den anställde låter viss del av lönen vara inestående i bolaget innebär därför inte att X AB:s utfästelse har en annan innebörd än om bolaget, utan krav på avsättning, skulle göra en utfästelse till den anställde att i framtiden bidra till kostnaderna inom vissa ramar för studier om dessa då i någon utsträckning bedöms vara till nytta för bolaget. Avsättningar för sådana kostnader skulle enligt vår mening inte få ske.

Mot bakgrund av det ovan anförda finner vi att X AB:s utfästelse enligt avtalet om kompetenskonto inte är en sådan förpliktelse för vilken avsättning enligt ÅRL får ske. Vi anser att förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 b-c och 2 b-c hade bort lämnas i enlighet härmed. I övrigt är vi ense med majoriteten."

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats av RSV.

- [KR:s i Sundsvall dom den 13 juni 2002 mål nr 444-2000](#)
Härdvunnen verksamhet. KR har funnit att viss parkeringsverksamhet inte utgör härdvunnen finansieringskälla
- [KR:s domar den 12 juni 2002, mål nr 6165-2000 och 6166-2000](#)
Ersättning enligt ersättningslagen
- [KR:s i Jönköping domar den 3 juni 2002, mål nr 4956 och 4957-1999](#)
Avsättning till ersättningsfond. Makar som tidigare drivit ett aktiebolag, vars verksamhet var att upphandla entreprenadtjänster för byggen, har själva ansetts driva byggnadsrörelse och därför inte ha rätt att göra avsättning till ersättningsfond för att motverka beskattningen av en utfallande försäkringsersättning
- [KR:s i Stockholm dom den 22 maj 2002, mål nr 8780--8782-1999](#)
Avdrag för förlust vid avyttring av näringsbetingade aktier. Förlusten på aktierna ansågs inte verklig när rörelsen i ett avyttrat aktiebolag överförts utan vederlag till ett handelsbolag inom samma ägargrupp
- [KR:s i Göteborg dom den 13 juni 2002, mål nr 1062-2000, 1437-2000, 4274-2001, 4275-2002](#)
Tolkningen av artikel 14 2.a)ii) i EG:s förordning 1408/71 om social trygghet. Vilket lands lagstiftning är tillämplig på i Tyskland bosatta chaufförer som är anställda av svensk arbetsgivare och som arbetar i flera olika EU-länder inklusive bosättningslandet? Tolkningen av begreppet "huvudsakligen arbetar" i artikel 14 2.a)ii) i Förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen
- [KR:s i Stockholm dom den 5 juli 2002 i mål nr. 1129-2001](#)
Kapitalvinstbeskattning vid avyttring av bostadsrätt. Kammarrätten har funnit att bostadsrättsförening inte kunde klassificeras som "äkta" bostadsförening vid beskattningsårets ingång
- [KR:s i Stockholm dom den 27 juni 2002, mål nr 3853-2000](#)
Tidpunkt för intäktsredovisning av pågående arbeten. Ett aktiebolag har i sin redovisning intäktsfört sådana pågående arbeten på löpande räkning som ännu inte fakturerats. För att resultatet och beskattningen inte skulle påverkas av dessa intäkter har ett motsvarande belopp avsatts till en s.k. faktureringsreserv. KR har godtagit förfarandet och ansett att bolagets faktureringsrutiner inte strider mot god redovisningssed och att reserven inte är en sådan reserv i lager o.d. som man enligt bestämmelsen i punkt 1 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 24 § KL inte ska ta hänsyn till
- [KR:s i Jönköping dom den 3 juli 2002, målnr 1076/1077-2000](#)
Dold äganderätt till värdepapper. Två makar har beskattats för

reavinster vid aktieförsäljningar i enlighet med kontrolluppgifter från Värdepapperscentralen och inte i enlighet med deras egna påståenden om vem som varit ägare

- [SRN:s förhandsbesked den 5 juni 2002](#)

Avfallsskatt. Den tilltänkta utfyllnaden med mesa av bolagets kalkstensgruvor utgör inte sådan deponering eller förvaring som avses i 1 § första stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall, LSA

- [Meddelat prövningstillstånd](#)
-

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

KR:s i Sundsvall dom den 13 juni 2002 mål nr 444-2000

Hävdvunnen verksamhet

**KR har funnit att viss parkeringsverksamhet inte utgör
hävdvunnen finansieringskälla.**

N Bygdegårdsförening (N) ska enligt stadgar verka för uppförande och drift av en bygdegård. N bedriver verksamhet vid Havsbadet. N har ett nyttjanderättsavtal med kommunen rörande det aktuella området. Verksamheten där består i att städa stränderna och parkeringsplatsen, dirigera bilar och ta upp parkeringsavgifter. Arbetet har huvudsakligen utförts av avlönad feriearbetande skolungdom. Även ideella arbetsinsatser har förekommit. Verksamheten har lämnat betydande överskott. N lämnade för 1996 särskild uppgift och redovisade inte någon inkomst.

SKM beskattade föreningen för verksamheten vid Havsbadet och påförde mervärdesskatt.

LR konstaterade att verksamheten inte kan anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål men fann att den kan anses utgöra hävdvunnen finansieringskälla då den utförts av ideellt arbetande vuxna samt avlönad skolungdom för vilka ersättningen är så blygsam för var och en att det i praktiken kan jämföras med ideella arbetsinsatser. Föreningens överklagande bifölls därför.

KR konstaterar att den aktuella verksamheten inte finns uppräknad i lagtext eller förarbeten som exempel på hävdvunnen verksamhet. Den kan enligt KR inte heller anses vara en ny form av aktivitet som liknar de som anges i lagtext och förarbeten. KR finner därför att

verksamheten inte kan hänföras till hävdvunnen sådan. LR:s dom ändras och SKM:s taxerings- och beskattningsbeslut fastställs.

Kommentar:

Jämför RSV:s handledning för stiftelser och ideella föreningar s. 130-133, RÅ 83 1:88, RÅ 85 1:2, RÅ 1987 ref. 67 och RÅ 1999 ref. 50.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

KR:s domar den 12 juni 2002, mål nr 6165-2000 och 6166-2000

Ersättning enligt ersättningslagen

Skattemyndigheten påförde genom två omprövningsbeslut NN bilförmån under inkomst av tjänst avseende två taxeringsår. NN överklagade besluten till länsrätten och yrkade att inte påföras någon bilförmån avseende något av åren. Han yrkade dessutom ersättning för sina ombudskostnader i vardera målet med 1.000 kr plus mervärdesskatt.

Skattemyndigheten ändrade inte de överklagade besluten vid sina obligatoriska omprövningar. Enligt myndighetens uppfattning borde NN vidare inte tillerkännas någon kostnadsersättning eftersom han inte hade åsamkats några kostnader med hänsyn till att biträdets "kostnadsräkning" var utformad på följande sätt:

Jag anser att 2000 kr plus moms kan vara skälig ersättning för det jobb jag lagt ner i skattemålen 6804-99 och 6805-99. I den mån du inte tillerkänns någon ersättning eller ersättning med lägre belopp än ovan så sänker jag mina anspråk på dig i motsvarande mån.

Skattemyndigheten anförde dessutom att NN inte var berättigad till ersättning även om biträdets skulle "ålägga honom betalningsskyldighet" eftersom taxeringsfrågan inte var tillräckligt komplicerad för att berättiga honom till ersättning.

Länsrätten undanröjde de påförda bilförmånerna och anförde beträffande NN:s ersättningsyrkanden i vardera målet följande:

[NN] har vunnit bifall till sitt yrkande i målet och länsrätten finner därför, oaktat vad skattemyndigheten anfört i frågan,

att förutsättningar föreligger för att bevilja [NN] ersättning för sina kostnader i målet om 1 000 kr plus mervärdesskatt, dvs. 1 250 kr.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens beslut och yrkade att kammarrätten dels skulle påföra NN de ifrågavarande bilförmånerna, dels undanröja besluten att medge kostnadsersättning.

Kammarrätten ändrade inte länsrättens domar beträffande bilförmånerna och anförde endast följande angående kostnadsersättningarna:

Med denna utgång beträffande skattefrågan saknas också anledning att ändra länsrättens beslut att tillerkänna [NN] ersättning för kostnader i målet.

Kommentar:

RSV har överklagat domarna till Regeringsrätten såvitt avser kostnadsersättningarna.

Område: Kammarrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.

KR:s i Jönköping domar den 3 juni 2002, mål nr 4956 och 4957-1999

Avsättning till ersättningsfond

Makar som tidigare drivit ett aktiebolag, vars verksamhet var att upphandla entreprenadtjänster för byggen, har själva ansetts driva byggnadsrörelse och därför inte ha rätt att göra avsättning till ersättningsfond för att motverka beskattningen av en utfallande försäkringsersättning

Inkomsttaxeringen 1997

Makarna X och Y hade tidigare ägt ett aktiebolag som hade till uppgift att upphandla entreprenadtjänster. Bolaget hade under år 1982 uppfört en byggnad som kort tid därefter köptes av makarna personligen. Under år 1996 har en försäkringsersättning betalats ut till makarna X och Y för skada på fastigheten. Makarna yrkar avdrag för avsättning till ersättningsfond med belopp motsvarande försäkringsersättningen. Sådant avdrag får inte göras i fråga om byggnader som utgör

omsättningstillgångar i näringsverksamhet. Det är i målet således fråga om makarna driver byggnadsrörelse eller inte.

Länsrätten ansåg att punkt 4 tredje stycket b) av anvisningarna till 21 § KL var tillämplig, dvs. att makarnas förvärv av fastigheten hade uppenbart helt saknat samband med den byggnadsrörelse som de bedrivit genom bolaget. Fastigheten skulle därför inte betraktas som en omsättningstillgång och avdrag för avsättning till ersättningsfond skulle medges.

SKM överklagade och KR anförde följande:

"Det är ostridigt i målet att makarna XY:s bolag drivit rörelse men frågan som parterna ställer är om det är byggnadsrörelse eller inte. I lagtexten ges inte någon definition av begreppet. I boken, Eriksson & Qwerin, "Beskattning av byggnadsrörelse" anføres att byggnadsrörelse anses föreligga i fall då företaget åtagit sig byggnadsuppdrag men inte självt utfört byggnadsarbetena utan anlitat underentreprenörer. Makarna XY:s bolag upphandlade entreprenadtjänster för byggen. Vid en sammantagen bedömning av omständigheterna i målet samt med beaktande av rättspraxis (RÅ 1970 Fi 1421 och RÅ 81 1:42) finner kammarrätten att rörelsen är att betrakta som byggnadsrörelse. I enlighet med anvisningspunkt 4 till 21 § kommunalskattelagen (1928:370, KL) anses företagsledare och make till företagsledare i ett fåmansföretag, som bedriver byggnadsrörelse, också för egen del bedriva samma slag av rörelse som företaget. Det har inte framkommit annat än att X (resp. Y) är att se som företagsledare i fåmansföretaget. Detta innebär att bedömning görs på samma sätt som om bolaget förvärvat fastigheten. Enligt huvudregeln skall en fastighet anses utgöra omsättningstillgång i byggnadsrörelsen om den förvärvas genom köp av den som bedriver byggnadsrörelse. Parterna är inte överens om hur fastigheten redovisats. Det framgår dock att makarna XY i begäran om omprövning av 1991 års taxering uppgivit att fastigheten är en omsättningstillgång i byggnadsrörelsen. Skattemyndigheten har ändrat taxeringen i enlighet med detta. Vid 1992 års taxering har det angivits att verksamheten består i förvaltning av två fastigheter som utgör omsättningstillgångar. Oavsett hur fastigheten redovisats så anser kammarrätten att den har ett samband med rörelsen och den skall då betraktas som omsättningstillgång vid avgörandet av detta mål. - Kammarrätten noterar att även om fastigheten inte hade varit "byggmästarsmittad" så hade den varit en omsättningstillgång då den i så fall skulle anses ingå i makarnas fastighetsförvaltning. - Eftersom fastigheten är att se som en omsättningstillgång kan någon avsättning till ersättningsfond av försäkringsersättningen inte göras. Den utbetalda försäkringsersättningen skall därvid, som skattemyndigheten funnit i omprövningsbeslutet den 13 augusti 1998 beskattas som skattepliktig inkomst enligt bestämmelserna i 19 § KL."

"DOMSLUT

Kammarrätten upphäver länsrättens dom och fastställer skattemyndighetens beslut av den 13 augusti 1998."

Domarna har inte överklagats av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 22 maj 2002, mål nr 8780--8782-1999

Avdrag för förlust vid avyttring av näringsbetingade aktier.

Förlusten på aktierna ansågs inte verklig när rörelsen i ett avyttrat aktiebolag överförts utan vederlag till ett handelsbolag inom samma ägargrupp.

Inkomsttaxering 1997

Tre fysiska personer avyttrade genom interna aktieöverlåtelser sina respektive aktier i N AB till tre av respektive fysiska personer ägda aktiebolag nedan benämnda klagandebolagen. De tre klagandebolagen ägde varsin andel i ett handelsbolag. Rörelsen i N AB (revisionsbyrå) överfördes till handelsbolaget utan några särskilda beskattningskonsekvenser. N AB som efter överlåtelserna av rörelsen var vilande avyttrades varvid en förlust uppkom för vilken klagandebolagen yrkade avdrag.

Skattemyndigheten vägrade avdraget med hänvisning till praxis innebärande att avdrag för förlust på näringsbetingade aktier medges endast om förlusten är verklig. Att förlusten ska vara verklig innebär att korrigerande kan komma i fråga för värdeöverföringar från det avyttrade företaget. Med värdeöverföringar avses i princip utdelningar, koncernbidrag och överlåtelser för underpris. Genom att hela rörelsen i N AB överfördes till handelsbolaget utan något vederlag ansåg skattemyndigheten att en sådan särskild värdeöverföring hade ägt rum som innebar att förlusten inte kunde anses som verklig.

Klagandebolagen anförde bl.a. att de inte erhållit något från det avyttrade bolaget. I och för sig skulle den innehavda andelen i handelsbolaget kunna sägas ha ökat i värde men den värdestegringen skulle bli beskattad den dag andelen avyttrades. Om avdraget vägrades

skulle en dubbelbeskattning som saknade rättsligt stöd bli följden.

Kammarrätten konstaterade med hänvisning till prop. 1989/90:110 s. 394 f. att värdeöverföringar ska beaktas på så vis att om den avyttrade egendomen i något skede tömts på substans utan beskattningskonsekvenser kan en vinstberäkning behöva korrigeras för värdeöverföringarna. En förlust anses inte verklig om tillgångar och skulder överförts till bokförda värden och det övertagande bolaget därutöver tillgodogjort sig dolda värden av goodwill's natur (jfr RÅ 1959 ref. 4 och RÅ 1983 Aa 226).

Med hänsyn till att rörelsen hade överförts till handelsbolaget samma dag som klagandebolagen förvärvat aktierna i N AB samt då någon godtagbar förklaring inte hade kunnat lämnas till värdenedgången på aktierna fann Kammarrätten det inte visat att förlusten var verklig. Rätt till avdrag för förlusten förelåg därför inte.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 13 juni 2002, mål nr 1062-2000, 1437-2000, 4274-2001, 4275-2002.

Tolkningen av artikel 14 2.a)ii) i EG:s förordning 1408/71 om social trygghet.

**Vilket lands lagstiftning är tillämplig på i Tyskland bosatta chaufförer som är anställda av svensk arbetsgivare och som arbetar i flera olika EU-länder inklusive bosättningslandet?
Tolkningen av begreppet "huvudsakligen arbetar" i artikel 14 2. a)ii) i Förordning (EEG) nr 1408/71 om tillämpningen av systemen för social trygghet när anställda, egenföretagare eller deras familjemedlemmar flyttar inom gemenskapen.**

Arbetsgivaravgifter för utgiftsåren 1994 och 1995.

Efter revision hos åkeriet AB X höjde skattemyndigheten underlaget för arbetsgivaravgifter för utgiftsåren 1994 och 1995 avseende lön till ett antal anställda chaufförer. Samtliga chaufförer var tyska medborgare bosatta i Tyskland. Åkeriet bedrev verksamhet med internationella transporter och chaufförerna utförde transportarbete inom flera EU-länder, bl.a. Tyskland. EG:s förordning (EEG) nr 1408/71 var alltså tillämplig när det gällde att bedöma vilket lands socialförsäkringssystem

chaufförerna skulle tillhöra och därmed indirekt i vilket land socialavgifter skulle betalas.

Enligt huvudregeln i artikel 14 2.a) ska anställda som tillhör den flygande eller resande personalen inom internationell transport och som normalt arbetar i två eller flera medlemsstater, vara omfattade av lagstiftningen i det land där arbetsgivaren har sitt säte. Två undantag finns. Enligt punkten i) ska den anställde om han är anställd vid en filial, i stället omfattas av lagstiftningen i det land där filialen finns. Detta undantag var inte aktuellt i målet. Enligt punkten ii) ska den som huvudsakligen arbetar i sitt bosättningsland omfattas av lagstiftningen i det landet. AB X ansåg att chaufförerna huvudsakligen arbetade i Tyskland, varför bolaget inte hade betalat arbetsgivaravgifter i Sverige. Enligt uppgift från AB X hade bolaget även slutit en överenskommelse om betalning av socialavgifter enligt artikel 109 i tillämpningsförordningen (EEG) nr 574/72, vilket innebar att chaufförerna själva skulle betala de sociala avgifterna i Tyskland. Bolaget hade emellertid inte underrättat den behöriga institutionen i Tyskland om avtalet, vilket är ett krav enligt artikel 109.

Skattemyndigheten fann efter utredning att chaufförerna under varje körning tillbringat mesta anställningstiden i annat land än Tyskland, varför Sverige enligt huvudregeln i artikel 14 2.a) var behörig stat. Avgifter skulle alltså betalas här.

Bolaget överklagade till LR och anförde att uttrycket "huvudsakligen arbetar" i artikel 14 2.a) skulle tolkas så att endast den faktiska arbetstiden i varje land skulle räknas, inte vilo- och väntetid. Med den beräkningen utfördes mesta arbetet i Tyskland. SKM vidhöll att all betald tid skulle ses som arbetstid. LR anslöt sig till SKM:s tolkning och fann att arbetsgivaravgifter skulle betalas i Sverige.

Bolaget överklagade till KR och hemställde också att KR skulle inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen om inte "en otvetydig tolkning" av begreppet "huvudsakligen arbetar" kunde göras. KR fann att eftersom körningarna påbörjats och avslutats i Tyskland och större delen av den faktiska körningen skett i Tyskland var Tyskland att se som chaufförernas "fasta bas", även om längre tid hade tillbringats i annan stat. Om vilo- och väntetider räknades bort, hade alltså det huvudsakliga arbetet utförts i chaufförernas bosättningsland. Arbetsgivaravgifter skulle därför inte betalas i Sverige. KR undanröjde LR:s domar och SKM:s beslut. Med denna utgång fann KR att det inte fanns skäl att inhämta ett förhandsavgörande från EG-domstolen.

Kommentar:

Hur begreppet "huvudsakligen arbetar" i förordningens artikel 14 2.a)ii) ska tolkas är långt ifrån klarlagt. Någon ledning ges inte i förordningen och EG-domstolen har inte uttalat sig i frågan. Eftersom tolkningen har genomslag både på socialförsäkringen och socialavgifterna och borde

vara enhetlig inom hela EU, har RSV överklagat domen till RR med en anhållan att RR inhämtar ett bindande förhandsavgörande från EG-domstolen. RSV:s dnr 6226-02/4302.

I målet var även fråga om storleken på bolagets avdrag för de anställdas kostnader i arbetet. Den frågan har inte överklagats av RSV.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 5 juli 2002 i mål nr. 1129-2001

Kapitalvinstbeskattning vid avyttring av bostadsrätt.

Kammarrätten har funnit att bostadsrättsförening inte kunde klassificeras som "äkta" bostadsförening vid beskattningsårets ingång.

Inkomsttaxering 1999.

En person (N) sålde andel i bostadsrättsföreningen X under år 1998. Fråga i målet var om föreningen vid ingången av år 1998 kunde klassificeras som sådant bostadsföretag som avses i 2 § 7 mom. den numera upphävda lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt - SIL, med följd att vinsten i sådant fall ska beräknas enligt bestämmelserna i 26 § SIL. Länsrätten hade i den överklagade domen funnit att föreningen vid ingången av år 1998 inte utgjorde en sådan bostadsförening. Under rubriken domskäl anförde kammarrättens majoritet följande.

"Realisationsvinst vid försäljning av bostadsrätt beskattas enligt 26 § SIL till 50 procent om bostadsrättsföreningen uppfyller de i 2 § 7 mom. SIL uppställda kraven (äkta bostadsförening). Uppfyller föreningen inte kraven beskattas realisationsvinsten enligt 27 § SIL till 100 procent. Bedömningen av om föreningen är av det slag som anges i 2 § 7 mom. SIL görs, enligt 26 § 1 mom. tredje stycket SIL, på grundval av förhållandena vid ingången av det år då avyttringen sker. För att en bostadsrättsförening ska anses som äkta bostadsförening krävs enligt 2 § 7 mom. att det är fråga om en förening "vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar ... bereda bostäder i hus som ägs av föreningen".

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Bostadsrättsföreningen X förvärvade fastigheten enligt köpekontrakt den 19 december 1997. Av

köpekontraktet framgår att säljaren förbehöll sig äganderätten intill dess tillträde skett, vilket enligt kontraktet skulle ske senast den 2 februari 1998.

Kammarrätten gör följande bedömning.

Vid beskattningsårets ingång hade bostadsrättsföreningen X ingått ett civilrättsligt giltigt köp av fastigheten X 2, genom ett köpekontrakt upprättat i enlighet med givna formkrav. Enligt praxis, NJA 1995 s. 178, har en klausul i köpekontrakt om att äganderättsövergången skall ske först vid tillträdet inte sådan civilrättslig verkan att köparen inte ska anses som ägare till fastigheten i och med kontraktet. När fråga varit om att bestämma tidpunkt för realisationsvinstbeskattning har regeringsrätten följt samma princip och bestämt äganderättsövergången till köpekontraktets datum oavsett villkor om senare tillträde - se t.ex. RÅ 1950 ref. 5 I, RÅ80 1:82. Kammarrätten finner mot bakgrund av det anförda att föreningen redan vid ingången av år 1998 ska anses ha varit ägare till den aktuella fastigheten. För att föreningen i nu aktuellt hänseende ska anses som en äkta bostadsförening krävs emellertid också att föreningen i dess hus vid nämnda tidpunkt bereder bostäder åt sina medlemmar. Föreningen har i enlighet med köpekontraktet tillträtt fastigheten den 2 februari 1998 och har således först därefter kunnat upplåta bostäder åt sina medlemmar, vilka intill upplåtelsen varit hyresgäster hos den tidigare fastighetsägaren. Under nu angivna förhållanden kan enligt kammarrättens mening föreningens verksamhet vid ingången av 1998 inte ha varit att bereda bostäder åt sina medlemmar. N:s avyttring av bostadsrätten kan därför inte beskattas enligt bestämmelserna i 26 § SIL".

En av kammarrättens ledamöter var skiljaktig och anförde följande.

"Jag är ense med majoriteten att föreningen redan vid ingången av år 1998 ska anses ha varit ägare till den aktuella fastigheten. För att en bostadsrättsförening ska anses som äkta bostadsrättsförening krävs enligt 2 § 7 mom. SIL att det är fråga om en förening "vars verksamhet uteslutande eller huvudsakligen består i att åt föreningens medlemmar ... bereda bostäder i hus, som ägs av föreningen".

Av 2 § 7 mom. SIL framgår att det är föreningens verksamhet, som ska bedömas vid beskattningsårets ingång. En bostadsrättsförening har till ändamål att tillhandahålla bostäder åt sina medlemmar och har också enligt 4 kap. 6 § bostadsrättslagen (1991:614) skyldighet att upplåta bostäder åt medlemmarna. Vid beskattningsårets ingång har föreningen förvärvat en fastighet i enlighet med ändamålet för föreningen. På grund härav och då något annat inte vistas får föreningen anses ha påbörjat sin verksamhet vid ingången av år 1998. Det förhållandet att föreningen vid årsskiftet inte ännu upplåtit bostäder åt sina medlemmar innebär enligt min mening inte att föreningens

verksamhet vid denna tidpunkt inte uppfyller kraven i 2 § 7 mom. SIL. N:s avyttring av bostadsrätten ska därför beskattas enligt bestämmelserna i 26 § SIL."

Kommentar:

RSV:s uppfattning överensstämmer med majoritetens.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 27 juni 2002, mål nr 3853-2000

Tidpunkt för intäktsredovisning av pågående arbeten

Ett aktiebolag har i sin redovisning intäktsfört sådana pågående arbeten på löpande räkning som ännu inte fakturerats. För att resultatet och beskattningen inte skulle påverkas av dessa intäkter har ett motsvarande belopp avsatts till en s.k. faktureringsreserv. KR har godtagit förfarandet och ansett att bolagets faktureringsrutiner inte strider mot god redovisningssed och att reserven inte är en sådan reserv i lager o.d. som man enligt bestämmelsen i punkt 1 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 24 § KL inte ska ta hänsyn till.

Inkomsttaxeringen 1997

Bolaget tillämpar i bokslutet en princip för sin intäktsredovisning av pågående arbeten på löpande räkning som innebär att arbete som utförs i december och faktureras i januari redovisas som en kundfordran resp. intäkt. I samband med bokslutet för bolaget över intäkterna till en s.k. faktureringsreserv (skuld). De frågor som prövades gäller dels hur en bokförd "skattereserv" ska behandlas vid tillämpning av punkt 3 av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (KL) med avseende på pågående arbeten på löpande räkning, dels om bestämmelsen i punkt 1 första stycket tredje meningen av anvisningarna till 24 § KL avser även reserv i pågående arbeten av aktuellt slag. Denna bestämmelse lyder: "Reserv i lager o.d. får beaktas endast vid tillämpning av punkt 2 tredje och fjärde styckena". Tredje stycket i anvisningspunkten avser lagervärdering enligt den s.k. alternativregeln och fjärde stycket värdering av djur.

Länsrätten ansåg att bolaget inte i betydande omfattning hade

underlåtit att fakturera belopp som enligt god redovisningssed hade kunnat faktureras och att regeln i punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 24 § KL inte skulle tillämpas. LR ansåg vidare att bestämmelsen i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL inte ledde till någon annan bedömning.

SKM överklagade. Kammarrätten avslog överklagandet och anförde följande som skäl:

"Kammarrätten finner inledningsvis att bolagets faktureringsrutiner inte kan anses strida mot god redovisningssed. Bolaget har därför inte varit skyldigt att, med tillämpning av punkt 3 sjunde stycket av anvisningarna till 24 § KL, ta upp det ifrågavarande beloppet som intäkt.

Fråga uppkommer härefter om, såsom skattemyndigheten gör gällande, bolaget vid beskattningen är bundet av att det faktiskt redovisat även icke fakturerade arbeten. Bolaget har aktiverat ett värde om 1 296 000 kr och samtidigt neutraliserat beloppet genom en lika stor skuldpost. Eftersom redovisningen av beloppet således inte varit resultatpåverkande skall enligt kammarrättens mening beloppet inte - såsom i rättsfallet RÅ 1998 ref. 18 - påverka inkomsten. Den företagna redovisningen står därför inte heller i strid med bestämmelsen i tredje stycket av den angivna anvisningspunkten.

Enligt kammarrättens mening kan en reserv av det ifrågavarande slaget inte anses som en sådan reserv i lager o.d. som avses i punkt 1 av anvisningarna till 24 § KL. Inte heller nämnda bestämmelse hindrar således att den företagna redovisningen godtas vid beskattningen. Skattemyndighetens talan skall således lämnas utan bifall."

RSV avser att överklaga domen.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

KR:s i Jönköping dom den 3 juli 2002, målnr 1076/1077-2000

Dold äganderätt till värdepapper

Två makar har beskattats för reavinster vid aktieförsäljningar i enlighet med kontrolluppgifter från Värdepapperscentralen och inte i enlighet med deras egna påståenden om vem som varit ägare.

Inkomsttaxeringen 1999

För taxeringsåret 1999 redovisade makarna försäljning av aktier gemensamt och delade vinsten lika mellan sig. SKM beskattade dem däremot för vinsterna enligt de individuella aktiedepåer som framgick av inkomna kontrolluppgifter.

LÄNSRÄTTEN

Makarna överklagar beslutet och yrkar att deras självdeklarationer skall godkännas i oförändrat skick. Till stöd för sin talan anför de bl.a. följande. Sedan de gifte sig har de arbetat tillsammans och haft gemensamma inkomster. De köpte en fastighet gemensamt och äger den till lika delar. De äger aktier och allt annat gemensamt. Ibland har de köpt aktier och obligationer i det ena namnet, ibland i det andra, men ägandet är gemensamt. De har aldrig haft några aktier i några personliga depåer, såsom SKM påstår. Att aktierna är registrerade på var och en av dem beror på att något gemensamt konto inte får förekomma enligt VPC:s bestämmelser. Hälften av värdet på mannens konto ägs av hustrun och vice versa. Eftersom de försålda aktierna är gemensam egendom kan inte den av SKM angivna grundprincipen om individuell beskattning tillämpas.

SKM har vid omprövning vidhållit sitt beslut och anført bl.a. följande. Grundprincipen för makars rådbarhet över egendom framgår av 1 kap. 3 § äktenskapsbalken, vari stadgas att varje make råder över sin egendom och svarar för sina skulder. En make kan endast få rådighet över den andre makens tillgångar genom äktenskapsförord. Ett samägande av det slag som nämnes i överklagandet skulle enligt SKM:s mening ha skett som överlåtelse från den ena maken till den andra genom äktenskapsförord som registrerats hos tingsrätt. Makarna har inte anført att så skett. Med stöd av ovannämnda grundprincip anser SKM att varje make är ägare till och ansvarar för den egendom, som han är registrerad för eller har förvärvat. Sker förändring i innehav av denna egendom och är denna förändring underkastad bestämmelser om beskattning skall utredning om vinst eller förlust lämnas av varje make

för sig för sin egendom.

SKÅLEN FÖR LÄNSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av 1 kap. 3 § äktenskapsbalken framgår att varje make råder över sin egendom och svarar för sina skulder.

Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. För taxeringsåret 1999 redovisade makarna försäljning av aktier gemensamt. Realisationsvinsten delades med hälften och uppgick enligt självdeklarationer till 22 568 kr för respektive make. Vid en uppdelning av aktierna i enlighet med kontrolluppgifter från VPC fann SKM att försäljningen av mannens aktier genererat en vinst, medan försäljningen av hustruns aktier resulterat i en förlust.

LR gör följande bedömning.

Att var och en av makarna ensam råder över sin egendom är en grundläggande princip. Den av makarna som förvärvat något är att betrakta som ägare till egendomen också i förhållande till den andra maken. Denna egendomsskillnad gäller så länge äktenskapet består, såvida inte äktenskapsförord upprättas avseende egendomen. Makarna har beskattats i enlighet med kontrolluppgifter från VPC. Skäl till annan uppdelning, enligt gällande lagstiftning har inte visats föreligga. SKM har således haft fog för sitt beslut. Överklagandet bör avslås.

KAMMARRÄTTEN

Makarna fullföljde sin talan till KR.

SKM bestred bifall.

KR fastställde LR:s dom.

Kommentar:

Makar har inte automatiskt gemensam äganderätt i varandras egendom under äktenskapet utan var och en äger sina tillgångar resp. svarar för sina skulder. Gifrorätt, dvs. rätt till en andel i den andres egendom vid en framtida bodelning, är således inte detsamma som äganderätt.

Däremot kan makarna, precis som alla andra, äga egendom tillsammans, vilket är vanligt t.ex. beträffande den fastighet makarna bebor. I vissa fall har s.k. dold äganderätt förekommit, dvs. att ena maken stått som ensam ägare till fastigheten men andra maken har i praktiken ägt hälften, se RÅ 1989 ref. 91. Makarna har då beskattats för hälften av reavinsten på fastigheten var.

I detta fall har aktierna registrerats på respektive make och inte på makarna gemensamt av VPC och kontrolluppgiften har avspeglat detta förhållande. Av 6 kap. 1 § lagen 1998:1479 om kontoföring av finansiella instrument framgår att den som är antecknad som ägare på ett avstämningskonto ska anses ha rätt att förfoga över det finansiella instrumentet. Av 5 kap. 4 § framgår emellertid att vid misstagsregistreringar ska rättelse ske och av 6 kap. 6 § framgår att betalning till innehavaren inte är giltig om gäldenären insåg eller borde ha insett att betalningsmottagaren inte var berättigad att ta emot betalning för skuldförbindelsen. Det torde därför finnas vissa möjligheter att motbevisa en ägarregistrering om man visar att det är någon annan som är den verkliga ägaren.

Makarna har emellertid i detta fall inte kunnat visa att registreringen varit felaktig och att de i själva verket ägt aktierna gemensamt. Såväl fondnotor som kontrolluppgifter och avstämningskonton har bara tagit upp en av makarna. Enbart ett påstående om att de äger aktierna gemensamt har inte räckt för att domstolarna skulle gå ifrån uppgifterna i kontrolluppgifterna för respektive make.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 5 juni 2002

Avfallsskatt

Den tilltänkta utfyllnaden med mesa av bolagets kalkstensgruvor utgör inte sådan deponering eller förvaring som avses i 1 § första stycket lagen (1999:673) om skatt på avfall, LSA.

Punktskatt - avfallsskatt, redovisningsperioder under tiden 1 oktober 2001 - 30 september 2004.

Två frågor har ställts i ärendet:

1. Är utfyllnad av kalkstensgruvor med mesa att anses som sådan slutlig förvaring eller deponering som avses i 1 § LSA?
2. Om första frågan besvaras jakande önskas besked om mesa är att likställa med "kalkstoff" alternativt "kalksten" vid tillämpningen av 3 § första stycket 1 a) LSA?

Nämnden gör följande bedömning.

"I förarbetena till LSA anförs bl.a. följande om vad som vid tillämpningen bör innefattas i begreppet deponering. " Exempel på verksamhet som inte betraktas som slutlig förvaring eller deponering är verksamhet som under vissa omständigheter var tillståndspliktig respektive anmälningspliktig enligt gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen. Den aktuella punkten har tidigare tillämpats på i huvudsak dels lagring av slam hos lantbrukare under kortare tidsperioder i avvaktan på möjlighet till spridning, dels användning av avfall som utfyllnad vid anläggningsarbeten och liknande. I ett fall som det sistnämnda är det helt uppenbart att avfallsskatt inte bör aktualiseras, eftersom avfallet i detta fall nyttiggjorts och alltså funnit ett alternativt användningsområde. Enligt regeringens uppfattning bör det inte i något där en verksamhet ryms under den gamla punkten 92.04 i bilagan till miljöskyddsförordningen i dess utformning före miljöbalkens ikraftträdande komma i fråga att betrakta verksamheten som skattepliktig" (prop. 1998/99:84 s. 28 f.)".

Enligt punkt 92.04.01 i bilagan till miljöskyddsförordningen (1989:364) skulle tillstånd sökas hos länsstyrelsen för verksamhet som bestod i utsläpp av fast avfall eller något annat fast ämne från mark, byggnad eller anläggning i vattendrag, sjö eller annat vattenområde eller uppläggning av ett sådant ämne på ett sätt som kan förorena mark, vattenområde, eller grundvatten och där föroreningsrisken inte bedömdes som ringa. Enligt punkt 92.04.02 nämnda bilaga skulle anmälan göras till den kommunala nämnden för verksamhet avseende uppläggning av fast avfall eller något annat fast ämne på ett sätt som kan förorena mark, vattenområde eller grundvatten och där föroreningsrisken bedömdes som ringa.

Med hänsyn till vad som upplysts om beskaffenheten av mesan och omständigheterna i övrigt talar enligt nämnden bedömning övervägande skäl för att betrakta bolagets tilltänkta utfyllnad av de aktuella gruvorna med mesa som ett nyttiggörande av denna. Förfarandet utgör därför inte en slutlig förvaring eller deponering enligt 1 § första stycket LSA.

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

Förhandsbeskedet har utformats med utgångspunkt i det ovan nämnda synsättet.

Förhandsbeskedet har överklagats.

Område: Meddelat prövningstillstånd

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 13 augusti 2002.

Meddelade prövningstillstånd

Saken: Fråga om det vid inkomsttaxeringen kan godtas att en enskilt bedriven näringsverksamhet resp. i HB bedriven näringsverksamhet med retoraktiv verkan överläts till ett AB. Vid jakande svar tillika fråga om det kan godtas även i fall där det medför att inkomsten från HB tas upp vid ett senare års taxering än vad som annars skulle ha varit fallet. RR målnr 2385-2001 och 3206-2001, KRNG 5825-1998 och KRNS 9404-1999

RR har beslutat inhämta yttrande från BFN.

Klagande: RSV (enskild näring) och den skattskyldige (HB)

Lagrum: 3 § KL och 12 § BFL

Saken: Fråga om bolag som i samband med omstrukturering medgivit närstående bolag räntefria lån ska beskattas för beräknad ränta.

Eftertaxering och skattetillägg.

RR målnr 6083--6084-2000, KRNS 1165-1996 och 1563-1997

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 28 § första stycket och 29 § anv.p. 1 KL

Saken: Ett bolag har överlåtit aktierna i ett annat bolag och därvid förbehållit sig rätten till utdelning av detta bolags disponibla vinstmedel. Fråga om det bolag som förvärvat aktierna likväl är skattskyldigt för utdelningen. Eftertaxering och skattetillägg.

RR målnr 6030-2000, KRNS 1661-199.

Klagande: RSV

Lagrum: 38 § anv.p 3 KL (numer 42 kap. 13 § IL)

Saken: Fråga om ett avdrag för avsättning för framtida utgifter för reparation av anläggningstillgångar avser periodisering eller därmed jämställd fråga.

RR målnr 502--503-2000, KRNJ 4139--4140-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 5 kap. 1 § fjärde tycket TL

Saken: Fråga om SKM:s underlåtenhet att tillämpa viss övergångsbestämmelse är ett sådant uppenbart förbiseende som utgör grund för eftertaxering.

RR målnr 3160-2000, KRNG 5812-1999

Klagande: den skattskyldige

Lagrum: 4 kap. 15 och 17 §§ TL

- [RR:s dom den 17 december 2001, målnr 2817-1997](#)
Undantagande från föreläggande rörande advokatbyrås handlingar och ersättningslagens tillämpning för kostnader i sådant mål
- [RR:s dom den 17 december 2001, målnr 3216-1999](#)
Undantagande från föreläggande rörande advokatbyrås handlingar
- [RR:s dom den 17 december 2001, målnr 4695-2000](#)
Undantagande från föreläggande rörande advokatbyrås handlingar
- [RR:s dom den 17 december 2001 mål nr 417--418-1998](#)
Skattskyldighet för stiftelse
- [RR:s dom den 21 december 2001, mål nr 8345-2000](#)
Räntefördelning. Sparade fördelningsbelopp får ej övertas av dödsbodelägare vid tillskiftning av fastigheter
- [RR:s dom den 6 december 2001, målnr 3439-2001](#)
Inlösen av andelar/aktier. Omkostnadsbelopp vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier beräknas genom fördelning av det sammantagna anskaffningsvärdet för inlösenaktier och övriga aktier med utgångspunkt i marknadsvärdena då beslutet om inlösen fattas
- [RR: s dom den 14 december 2001, RÅ 2001 ref 46](#)
Avräkning av utländsk skatt. Ett svenskt AB som avser att äga fastigheter i USA via amerikanska delägarbeskattade juridiska personer har inte ansetts ha rätt till avräkning av utländsk inkomstskatt mot avkastnings- och inkomstskatt i Sverige
- [KR:s i Göteborg dom den 28 november 2001 mål nr 2570-1999](#)
Ideell förenings butiksförsäljning
- [KR: s i Göteborg dom den 18 oktober 2001, mål nr 4693-2001](#)
Norsk pension. Nordiska skatteavtalet. Artikel 26 punkt 4. Vid beskattningen av norsk pension i Sverige har det s.k. 20 000 kronorsavdraget enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet reducerats med särskilt grundavdrag
- [KR: s i Stockholm dom den 4 oktober 2001, mål nr 6137-1999](#)
Ökade levnadskostnader. Tillfälligt arbete. Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete i Sverige har inte medgetts eftersom bostads- och arbetsorten ansetts vara densamma då den tidigare bostaden utomlands varit uttyrd under den tid arbete utförts i Sverige och bostad utomlands således saknats
- [KR:s i Göteborg dom den 13 december 2001, mål nr 6445-2000](#)
Kapitalförlust personlig levnadskostnad. En fysisk person som i förskott betalat för en bilreparation som sedan aldrig utförts har inte medgetts avdrag för reaförlust (kapitalförlust) då förlusten ansetts som en personlig levnadskostnad
- [KR:s i Göteborg dom den 26 november 2001, mål nr 4571-2000](#)
Kapitalförlust personlig levnadskostnad. En fysisk person hade lånat ut pengar till en granne. Förlusten ansågs som en personlig

levnadskostnad och avdrag medgavs inte

- [KR:s i Sundsvall dom den 29 november 2001, målnr 2060-2000](#)
Skenavtal. Avtal om lån och överlåtelse av aktier har ansetts sakna underlag i verkligheten och därmed skatterättslig betydelse
- [KR:s i Stockholm dom den 14 december 2001, målnr 1180-2000](#)
Förlust vid underprisöverlåtelse mellan bolag. En fysisk person ägde två bolag. Värdeöverföring skedde mellan bolagen och vid försäljning av det överlåtande bolaget vägrades avdrag för viss del av förlusten som fiktiv p.g.a. värdeöverföringen. Vid avyttring av det övertagande bolaget medgavs han inte heller avdrag för beloppet då det inte kunde ses som hans anskaffningskostnad för detta andra bolag
- [SRN:s förhandsbesked den 28 november 2001](#)
Aktiekorgbevis. Kapitalvinst. Marknadsnotering. Förmögenhet. Avkastningen på visst värdepapper, kallat aktiekorgbevis, ska vid avyttring beskattas som kapitalvinst/kapitalförlust i sin helhet. Restvärdemetoden ska inte användas. Värdepappret får anses marknadsnoterat. Som förmögenhet tar man upp 80 % av senast noterade värdet vid årets utgång
- [SRN:s förhandsbesked den 20 december 2001](#)
Förmögenhetsskattevärdering av onoterade aktier. Vid värdering av aktier ska hänsyn tas till att olika slag av aktier har olika rätt till andel i bolagets kapital
- [SRN:s förhandsbesked den 21 december 2001](#)
Kapitalrabatt vid utgivet konvertibellån. Ett bolag, som gett ut ett konvertibellån till ett emissionspris som motsvarar nominellt belopp, har medgetts avdrag för kapitalrabatt motsvarande skillnaden mellan lånets nominella belopp och dess vid emissionen beräknade nuvärde i den takt som den framkommer som en kostnad i bolagets redovisning
- [SRN:s förhandsbesked den 14 december 2001](#)
Fråga om ett företags tillhandahållande av s.k. returenheter inom dagligvaruhandeln - varvid ett pantbelopp tas ut vid varje led från leverantör till detaljist och med återbetalning av panten sedan returenheten återställts - medför skattepliktig omsättning av tjänst
- [SRN:s förhandsbesked den 20 december 2001](#)
Väsentlig anknytning. Anknytning till Sverige i form av hustru som befinner sig här på grund av att hon avtjänar ett fängelsestraff medför inte väsentlig anknytning hit
- [SRN:s förhandsbesked den 12 november 2001](#)
Häst - en begagnad vara? Fråga om en förvärvad häst som efter dressyr säljs vidare utgör en sådan begagnad vara som medför vinstmarginalbeskattning

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.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

RR:s dom den 17 december 2001, målnr 2817-1997

Undantagande från föreläggande rörande advokatbyrås handlingar och ersättningslagens tillämpning för kostnader i sådant mål

SKM förelade, med åberopande av 3 kap. 50 a § LSK, en advokatbyrå att komma in med kontrolluppgift om en rättshandling. Advokatbyrån yrkade i en framställning till LR att de begärda uppgifterna skulle undantas från föreläggandet och anförde bl.a. att de begärda uppgifterna avsåg uppgifter som advokatbyrån erhållit i samband med advokatverksamhet. LR biföll framställningen och beslutade att de av SKM begärda kontrolluppgifterna skulle undantas från föreläggandet.

SKM fullföljde sin talan till KR och yrkade att myndigheten skulle få del av de efterfrågade handlingarna. Advokatbyrån bestred bifall till överklagandet samt yrkade ersättning för sina kostnader i KR. Till stöd för sitt bestridande åberopade advokatbyrån ett intyg utfärdat av en anställd vid byrån. Enligt intyget tillkom de utbetalningar som de begärda kontrolluppgifterna avsåg inte advokatbyrån, dess ägare eller anställda utan klient eller klienter till byrån. KR avslog såväl SKM:s överklagande som advokatbyråns yrkande om kostnadsersättning.

SKM överklagade till RR och yrkade ändring i KR:s dom på så sätt att framställningen från advokatbyrån om undantagande av begärda uppgifter från föreläggandet skulle lämnas utan bifall. (RSV överklagade KR:s dom reservationsvis, för att gardera mot risken, om än liten, för att RR skulle komma att anse att det allmänna ägde företrädas av verket och inte av SKM.)

Advokatbyrån bestred ändring av KR:s dom och anförde bl.a. följande. Det är relativt vanligt att betalningar sker från näringsidkare till annan i advokatverksamhet. Förlikningslikvider i advokatverksamhet och tappande parts betalning av motpartens rättegångskostnader sker ofta till advokat, då vinnande part har advokat som ombud. Vidare är det vanligt att arbetsgivares betalningar av skadestånd och rättegångskostnadsersättningar till arbetstagare, vid t.ex. felaktiga uppsägningar, utbetalas till arbetstagarnas advokat. Det förekommer även att skadestånd och ersättningar på grund av brott utbetalas till advokater för klienternas räkning. Anförtrodda klientmedel skall separeras från advokatbyråernas egna medel. För de egna medlen skall handelsböcker föras. Det har aldrig påståtts eller ens avsetts att andra

betalningar än sådana som rör förhållandet mellan advokatbyråer och dessas klienter skall vara skyddade. Advokatbyråers egna transaktioner ingår i advokatbyråernas räkenskapschema för dessas resultaträkning, vilka årligen biläggs advokatbyrås självdeklaration.

För det fall att RR inte ansåg det utfärdade intyget tillfyllest för att fastställa KR:s dom yrkade byrån att RR vid förhandling skulle föranstalta om muntlig bevisupptagning under ed med intygsutfärdaren. Byrån yrkade ersättning för sina kostnader i RR.

RR konstaterade att avgörande för frågan om advokatbyråns yrkande om undantag enligt 3 kap. 3 § LSK borde bifallas var omfattningen av advokats befrielse från vittnesplikt enligt 36 kap. 5 § rättegångsbalken. De uppgifter som SKM begärt i målet stod i sådant samband med varandra att de vid bedömningen av frågan om undantag från SKM:s föreläggande skulle medges borde behandlas som en enhet. Sammantagna fick de enligt RR:s mening typiskt sett anses vara sådana som kan omfattas av det s.k. frågeförbudet i 36 kap. 5 § rättegångsbalken.

Fråga uppkom enligt RR då om vilket stöd domstolen borde kräva i det aktuella fallet för advokatbyråns invändning om att frågeförbud råder. För att advokatsekretessen inte skall bli alltför urholkad fick det anses tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning (se NJA 1990 s. 537 ang. frågan om handlingar rörande ett aktiebolag fick tas i beslag i en advokatbyrås lokaler). RR fann att vad som från advokatbyråns sida framförts i målet gjorde sannolikt att de efterfrågade uppgifterna var sådana som hade anförtrots en advokat i hans yrkesutövning eller avsåg något som han i samband därmed erfarit och som således omfattades av frågeförbudet. Därmed skulle uppgifterna undantas från SKM:s föreläggande och överklagandet avslås.

När det gällde yrkandet om ersättning för advokatbyråns kostnader anförde RR att målet gällde framställning om att uppgift skulle undantas från ett föreläggande för advokatbyrån att såsom tredjeman avge kontrolluppgift enligt LSK. Denna typ av mål omfattas enligt RR inte av lagen om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt. Någon ersättning för kostnader kunde därför inte utgå.

Område: Regeringsrätten

RR:s dom den 17 december 2001, målnr 3216-1999

Undantagande från föreläggande rörande advokatbyrås handlingar

Omständigheterna i målet var i korthet att SKM förelagt en advokatbyrå med stöd av 14 kap. 3 § SBL att komma in med kopia av en viss angiven faktura.

Advokatbyrån yrkade i första hand att LR, utan att bryta förseglingen till det kuvert som uppgavs innehålla fakturan, skulle befria byrån från SKM:s föreläggande och därefter återställa den förseglade handlingen till byrån. I andra hand yrkade byrån att LR - om den fann att handlingen behövde granskas - efter att ha tagit del av handlingen befriade byrån från föreläggandet och därefter återställde handlingen till byrån. I tredje hand yrkade byrån att LR skulle besluta att SKM:s föreläggande skulle efterkommas av byrån endast på det sättet att den efterfrågade fakturan skulle få företes i aidentifierat skicka med klientens namn borttaget. Till stöd för sin talan uppgav byrån att uppgift om klientens namn är en sådan uppgift som omfattas av den i rättegångsbalken angivna tystnadsplikten för advokater, dvs. att klientens identitet är ett sådant förhållande som anförtrotts advokaten i dennes yrkesutövning över vilken han inte fick höras som vittne.

SKM anförde bl.a. att advokatbyrån i sin momsdeklaration redovisat exportomsättning och att man måste ha tillgång till bl.a. den aktuella fakturan för att kunna bedöma om exportomsättning förelåg eller inte. SKM anförde vidare att det ålåg byrån att visa att förutsättningarna för att den aktuella tjänsten inte var momspliktig var uppfyllda och att advokatens tystnadsplikt inte kunde omfatta advokatens egen hantering av fakturor eftersom det skulle innebära att byråns intäkter skulle vara undantagna från skattekontroll.

LR anförde i sin dom bl.a. följande:

Uppgifter om såväl klients identitet som den sak klientkontakten rör kan enligt länsrättens mening i ett enskilt fall givetvis utgöra sådana uppgifter om vilka advokat inte får höras som vittne och fakturor som innehåller sådana uppgifter kan således vara undantagna från beslag och därmed också från skattemyndighetens föreläggande. Rättsläget kan emellertid inte rimligen förstås så att varje faktura i advokats verksamhet, oavsett omständigheterna i det enskilda fallet, skall vara undantagen från skattemyndighets föreläggande med

hänsyn till advokatsekretessen enbart därför att den innehåller uppgift om klients identitet. En sådan tolkning skulle utgöra ett absolut hinder mot skattekontroll av advokatverksamhet, vilket inte torde ha varit lagstiftarens avsikt. Beviskravet för att undantag från vittnesplikten enligt 36 kap. 5 § rättegångsbalken föreligger och därmed också undantag från beslag och skattemyndighets föreläggande, kan visserligen inte ställas särskilt högt, utan domstolarna måste vara beredda att godta ett skäligen blygsamt mått av bevisning för att inte advokatsekretessen skall bli i avsevärd utsträckning illusorisk. Någon form av bevisning till stöd för att handlingen innehåller uppgifter om vilka advokaten i det särskilda fallet inte får höras som vittne torde dock krävas för att undantag från föreläggandet skall kunna medges.

LR ansåg inte att advokatbyrån, på annat sätt än att allmänt hävda det förhållandet att fakturan innehåller uppgift om klients identitet och vad saken rört, presenterat någon bevisning rörande frågan varför den aktuella fakturan inte fick tas i beslag i enlighet med bestämmelsen i 27 kap. 2 § rättegångsbalken. Med hänsyn härtill och till en del andra omständigheter samt då byrån "inte visat att några särskilda omständigheter föreligger som utgör hinder enligt 36 kap. 5 § rättegångsbalken för advokaten om att vittna om innehållet i den aktuella fakturan" fann LR att fakturan inte kunde anses vara av sådan beskaffenhet att den inte fick tas i beslag enligt 27 kap. 2 § rättegångsbalken. LR fann vidare att handlingen inte heller kunde anses ha ett betydande skyddsintresse. Byråns begäran att handlingen skulle undantas från SKM:s föreläggande bifölls därför inte.

Advokatbyrån överklagade till KR som avslag överklagandet med åberopande av i princip samma skäl som LR. Byrån överklagade KR:s dom till RR och yrkade att RR, med ändring av KR:s dom, biföll byråns begäran om undantagande från skyldighet att inför SKM förete den aktuella kopian.

RR anförde bl.a. följande.

Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 1990 s. 537, som gällde frågan om handlingar rörande ett aktiebolag fick tas i beslag i en advokatbyrås lokaler, bl.a. uttalat följande rörande 27 kap. 2 § rättegångsbalken. När det gäller frågan vilket stöd domstolen bör kräva för en advokats påstående att hinder för beslag föreligger får det, för att inte advokatsekretessen skall bli alltför urholkad, anses vara tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning. Vid användning av straffprocessuella tvångsmedel bör också helt allmänt den principen upprätthållas att lagens bestämmelser tillämpas restriktivt (jfr angående

husrannsakan hos advokat NJA 1977 s. 403).

Principen att bestämmelsen om beslag bör tolkas restriktivt innebär att betydande utrymme får anses föreligga för att göra undantag från ett föreläggande enligt 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Det kan finnas situationer där redan uppgifter om en klients identitet får anses höra till det skyddade området, framför allt om identitetsuppgifterna kan kopplas till andra uppgifter så att det i ett enskilt fall beträffande en klient går att dra slutsatser av ett slag som denne av affärsmässiga eller andra skäl inte velat röja. Enligt Regeringsrättens uppfattning saknas emellertid fog för att hävda att varje uppgift om en klients identitet eller uppgift som kan leda till att en klients identitet blir känd måste anses ha anförtrotts hans advokat i den mening som avses i 36 kap. 5 § rättegångsbalken och därmed anses omfattad av undantaget från föreläggande. För att identitetsuppgifter skall omfattas av sådant undantag krävs alltså att omständigheterna i det särskilda fallet är sådana att klienten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut.

Vad gäller uppgifter om vad ett visst uppdrag avsett och vilka eventuella motparter klienten haft bör man enligt Regeringsrättens mening som regel kunna utgå från att uppgifterna lämnats i förtroende och att de därför i det enskilda fallet omfattas av undantaget. Detta gäller dock knappast beträffande uppgifter om en advokats arvode och eventuella utlägg för kostnader, även om sådana ekonomiska uppgifter i och för sig får anses avse förhållanden rörande inte bara advokaten utan också klienten. Även om sådana uppgifter inte regelmässigt framstår som skyddsvärda kan det emellertid inte uteslutas att omständigheterna i ett enskilt fall kan vara sådana att - på samma sätt som då det gäller identitetsuppgifter - även uppgifter om arvode och liknande bör skyddas.

RR konstaterade att advokatbyrån tidigare hade tillställt SKM en kopia av den i målet aktuella fakturan med utelämnande av fullständiga uppgifter om namn och adress avseende klienten och vad saken rör, inklusive uppgift om klientens motpart och att målet därför endast gällde dessa uppgifter.

Med tillämpning av de överväganden angående tolkningen av 3 kap. 13 § första stycket 1 TL som ovan redovisats fann RR att uppgifterna om vad uppdraget avsett och om klientens motpart fick anses vara av sådant slag att de skulle undantas från föreläggandet. Därmed bortföll, enligt RR, möjligheterna att koppla samman uppgifterna om klientens

identitet med andra uppgifter och att dra slutsatser av ett slag som denne eventuellt inte velat röja, varför skäl för att undanta uppgifterna om klientens namn och adress från föreläggandet saknades. RR fann vidare att bestämmelsen i 3 kap. 13 § första stycket 2 om att även handlingar med betydande skyddsintresse kan undantas inte medförde någon annan bedömning.

RR fann att fakturan skulle lämnas över till SKM med uppgifter om klientens namn och adress men utan uppgifter om uppdragets art och om klientens motpart och att överklagandet således delvis skulle bifallas. De i fakturan intagna uppgifterna om uppdragets art och om klientens motpart skulle alltså undantas från föreläggandet.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

RR:s dom den 17 december 2001, målnr 4695-2000

Undantagande från föreläggande rörande advokatbyrås handlingar

SKM hade med stöd av bestämmelserna i 17 kap. 2 § ML förelagt en advokatbyrå att komma in med kopior och handlingar som styrkte redovisad exportomsättning. Byrån yrkade hos LR att den skulle befrias från föreläggandet att lämna ut de begärda handlingarna och att försändelsen skulle återsändas till byrån utan att förseglingen bröts. I andra hand yrkades att LR, efter det att domstolen tagit del av handlingarna, skulle befria byrån från föreläggandet och återsända handlingarna i förseglad försändelse. I tredje hand yrkades att SKM:s föreläggande fick uppfyllas genom företeende av fakturor i avidentifierat skick. LR avslog yrkandena.

Advokatbyrån överklagade till KR som fann att de av SKM begärda handlingarna skulle lämnas ut utom i vissa angivna delar.

Byrån överklagade till RR och yrkade i första hand att RR, med upphävande KR:s dom, skulle befria den från föreläggandet att utlämna begärda handlingar till SKM och förordna att försändelsen skulle återsändas till advokatbyrån utan att förseglingen bröts. I andra hand yrkades att RR, efter att ha tagit del av handlingarna, skulle befria advokatbyrån från föreläggandet och återsända handlingarna i förseglad försändelse till byrån. I tredje hand yrkade byrån att RR skulle besluta att SKM:s föreläggande fick uppfyllas genom företeende av fakturorna i avidentifierat skick.

RR anförde följande.

När det gäller frågan om beslut kan fattas utan att rätten granskar handlingarna får regleringen i 3 kap. 14-14 c §§ TL anses förutsätta att rätten avstår från granskning endast i de fall då frågan om undantag har en så principiell karaktär att den verkligen kan avgöras utan kännedom om de ingivna handlingarnas konkreta innehåll (jfr prop. 1993/94:151 s. 170 f.). Regeringsrätten finner i likhet med kammarrätten att en bedömning av om innehållet i handlingarna omfattas av undantaget inte kan göras utan att rätten granskar handlingarna.

I kammarrättens dom finns en översiktlig redogörelse för innehållet i handlingarna (fakturorna). Dessa innehåller i huvudsak uppgifter om berörd klients namn och adress, om vad advokatbyråns uppdrag avsett samt om arvodet och eventuella utlägg för uppdraget.

Advokatbyrån har till stöd för sin ansökan främst hävdats att de uppgifter i fakturorna som pekar ut klienterna är sådana som avses i 36 kap. 5 § rättegångsbalken, vilket medför att de omfattas av förbudet mot beslag och skall undantas från föreläggandet. Fakturorna kan därför endast företas i aidentifierat skick.

RR anförde därefter bl.a. följande.

Högsta domstolen har i rättsfallet NJA 1990 s. 537, som gällde frågan om handlingar rörande ett aktiebolag fick tas i beslag i en advokatbyrås lokaler, bl.a. uttalat följande rörande 27 kap. 2 § rättegångsbalken. När det gäller frågan vilket stöd domstolen bör kräva för en advokats påstående att hinder för beslag föreligger får det, för att inte advokatsekretessen skall bli alltför urholkad, anses vara tillräckligt med ett blygsamt mått av bevisning. Vid användning av straffprocessuella tvångsmedel bör också helt allmänt den principen upprätthållas att lagens bestämmelser tillämpas restriktivt (jfr angående husrannsakan hos advokat NJA 1977 s. 403).

Principen att bestämmelsen om beslag bör tolkas restriktivt innebär att betydande utrymme får anses föreligga för att göra undantag från ett föreläggande enligt 3 kap. 13 § första stycket 1 TL. Det kan finnas situationer där redan uppgifter om en klients identitet får anses höra till det skyddade området, framför allt om identitetsuppgifterna kan kopplas till andra uppgifter så att det i ett enskilt fall

beträffande en klient går att dra slutsatser av ett slag som denne av affärsmässiga eller andra skäl inte velat röja. Enligt Regeringsrättens uppfattning saknas emellertid fog för att hävda att varje uppgift om en klients identitet eller uppgift som kan leda till att en klients identitet blir känd måste anses ha anförtrotts hans advokat i den mening som avses i 36 kap. 5 § rättegångsbalken och därmed anses omfattad av undantaget från föreläggande. För att identitetsuppgifter skall omfattas av sådant undantag krävs alltså att omständigheterna i det särskilda fallet är sådana att klienten vid en objektiv bedömning av situationen får anses ha ett berättigat intresse av att uppgifterna inte lämnas ut.

Vad gäller uppgifter om vad ett visst uppdrag avsett och vilka eventuella motparter klienten haft bör man enligt Regeringsrättens mening som regel kunna utgå från att uppgifterna lämnats i förtroende och att de därför i det enskilda fallet omfattas av undantaget. Detta gäller dock knappast beträffande uppgifter om en advokats arvode och eventuella utlägg för kostnader, även om sådana ekonomiska uppgifter i och för sig får anses avse förhållanden rörande inte bara advokaten utan också klienten. Även om sådana uppgifter inte regelmässigt framstår som skyddsvärda kan det emellertid inte uteslutas att omständigheterna i ett enskilt fall kan vara sådana att - på samma sätt som då det gäller identitetsuppgifter - även uppgifter om arvode och liknande bör skyddas.

RR konstaterade att de omstridda handlingarna i målet gällde fakturor på främst arvode som advokatbyrån skickat till några klienter. Fakturorna innehöll, såvitt gäller förhållanden rörande klienterna, uppgifter om deras namn och adress, uppdragets art (med varierande detaljeringsgrad), eventuella motparter samt storleken på arvodet och i förekommande fall utlägg. Advokatbyrån hade i fråga om en del av fakturorna tillställt SKM en sammanställning över vissa av uppgifterna i dem, dock utan att då avslöja klienternas identitet, medan den beträffande de övriga fakturorna över huvud taget inte upplyst om deras innehåll. Till grund för detta förfarande låg byråns uppfattning att redan uppgifter om en klients identitet omfattas av undantaget från föreläggandet. Advokatbyrån hade härutöver inte åberopat några särskilda omständigheter till stöd för sin inställning.

Med hänsyn till att advokatbyrån inte anfört några omständigheter som särskilt avsåg de enskilda klienterna och till att de aktuella uppgifterna inte heller i övrigt syntes avse annat än vad som kan anses höra till det sedvanliga i affärslivet, fann RR - med tillämpning av de överväganden angående tolkningen av 3 kap. 13 § första stycket 1 TL som ovan redovisats - att uppgifterna om klienternas namn och adress samt om

arvode och eventuella utlägg inte kunde anses omfattade av undantaget från föreläggande. Uppgifterna om klienternas eventuella motparter och om vad uppdragen avsett - utom i de fall uppgifterna är neutrala eller närmast intetsägande - fick däremot anses omfattade av undantaget. RR fann vidare att bestämmelsen i 3 kap. 13 § första stycket 2 om att även handlingar med betydande skyddsintresse kan undantas inte medförde någon annan bedömning.

RR fann att fakturorna skulle lämnas över till SKM i den omfattning som KR förordnat i sitt domslut och att advokatbyråns överklagande därför skulle avslås.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

RR:s dom den 17 december 2001 mål nr 417--418-1998.

Skattskyldighet för stiftelse

Inkomsttaxeringen 1993-1994

SKM fann en viss stiftelse oinskränkt skattskyldig på grund av att fullföljdskravet inte uppfyllts.

LR liksom KR avslog stiftelsens överklagande.

RR har nu prövat frågan. RR:s resonemang kring eftersyn och hur man mäter fullföljdskravet kompletterar vad vi tidigare fått veta genom RÅ 2001 ref. 17.

- - - - -

RR säger;

De överväganden som gjordes i det angivna rättsfallet /RÅ 2001 ref. 17/ bör bilda utgångspunkt för bedömningen även i detta fall.

Stiftelsen bildades den 22 december 1988 och hade under det första året i detta sammanhang försumbara intäkter. Det får därför anses berättigat att vid bedömning av användningsgraden bortse från detta år. Det kan då konstateras att användningsgraden för det första hela verksamhetsåret, 1989, visserligen uppgått till 170 procent men att den inte för något av åren 1990-1993 uppgått till mer än knappt 52 procent och för åren 1989-1992 och 1989-1993 i genomsnitt uppgått till knappt 35 respektive knappt 38 procent.

Stiftelsen har alltså beträffande beskattningsåren 1992 och 1993 inte nått upp till den användningsgrad som i normalfallet bör krävas. Frågan är då om omständigheterna är sådana att stiftelsen ändå kan anses uppfylla fullföljdskravet.

.....

Enligt Regeringsrättens mening kan omständigheterna ofta vara sådana

att det finns skäl att godta en lägre användningsgrad under de första åren.....Hur låg användningsgrad som kan godtas kan inte anges generellt utan måste bli beroende av förhållandena i det enskilda fallet, i synnerhet svårigheterna att få verksamheten i full funktion.

Det bör vidare, som antyds i rättsfallet RÅ 2001 ref. 17, vara möjligt att göra avsteg från en genomsnittsberäkning innefattande tidigare år. En stiftelse som ett visst beskattningsår för första gången når upp till godtagbar användningsgrad bör således, oavsett användningsgrad tidigare år, anses uppfylla fullföljdskravet det året, under förutsättning att användningsgraden under efterföljande år inte kan förväntas vara alltför låg.

.....

Det finns anledning attpeka på att eftersyn endast i mycket begränsad omfattning kan användas vid den egentliga taxeringen...Det är alltså inte möjligt att som ett reguljärt led i beräkning av om fullföljdskravet är uppfyllt ta hänsyn till de faktiska förhållandena under efterföljande år. Vidare bör det inte komma ifråga att en stiftelse, som ett visst beskattningsår ansetts uppfylla fullföljdskravet på grund av 80 procent användning under beskattningsåret och de fyra föregående beskattningsåren, i efterhand får beslutet ändrat för detta beskattningsår på grund av låg användning under året efter beskattningsåret...Det anförda leder till att förhållandena under efterföljande år får behandlas på ett mer nyanserat sätt och främst ha betydelse för att förstärka eller modifiera slutsatserna av tidigare förhållanden och för bedömningen av om det kan förväntas att fullföljdsverksamheten kommer att upprätthållas av stiftelsen i erforderlig utsträckning under de närmast följande åren. Sistnämnda bedömning, som till en början alltså utgör en prognos för framtiden, kommer således att i viss mån kunna beläggas. Någon allmänt giltig gräns för hur många år som kan betraktas kan inte bestämmas. Det är dock tydligt att förhållanden under de närmaste åren efter beskattningsåret har väsentligt större betydelse för bedömningen än förhållandena under senare år.

Regeringsrätten gör...i förevarande mål följande bedömning.

...

Användningsgraden som under det första verksamhetsåret var 170 procent, har därefter tom beskattningsåret 1993 visserligen inte uppfyllt fullföljdskravet men ökat varje år. Någon avgörande betydelse bör inte tillmätas det förhållandet att stiftelsen under beskattningsåret 1990 inte använde någon del av intäkterna.

Vad nu sagts kan inte i sig leda till att stiftelsen anses uppfylla fullföljdskravet under beskattningsåren 1992 och 1993. Så kan bli fallet endast om användningen av stiftelsens intäkter också under åren närmast efter de nu aktuella beskattningsåren beaktas. Enligt Regeringsrättens mening är detta befogat. Beaktas beskattningsåren 1994 och 1995, då användningsgraden varit ca 110 respektive ca 226 procent, uppnås en genomsnittlig användningsgrad under beskattningsåren 1989-1995 om ca 76 procent, vilket får anses uppfylla

fullföljdskravet. Användningsgraden för de efterföljande beskattningsåren är högre än detta genomsnitt och skulle därför, om de beaktades, leda till en högre genomsnittlig användningsgrad. Vad nu sagts innebär att stiftelsen får anses uppfylla kravet på användningsgrad vid båda de i målet aktuella taxeringarna.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

RR:s dom den 21 december 2001, mål nr 8345-2000

Räntefördelning

Sparade fördelningsbelopp får ej övertas av dödsbodelägare vid tillskiftning av fastigheter.

FÖRHANDBESKED

Hos ett dödsbo uppkommer ett sparade fördelningsbelopp vid positiv räntefördelning. Fråga var om det sparade fördelningsbeloppet kunde övertas av den eller de dödsbodelägare som tillskiftas fastigheterna i dödsboet.

Skatterättsnämnden besvarade frågan jakande (se rättsfallsprotokoll 36/00). RR ändrade förhandsbeskedet till nekande svar.

"Skälen för Regeringsrättens avgörande

Målet i Regeringsrätten rör frågan hur s.k. sparade fördelningsbelopp enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning, RfL, och motsvarande bestämmelser i 33 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall behandlas vid en benefik överlåtelse av en förvärvskälla.

RfL innehåller vad gäller konsekvenserna av att en näringsverksamhet övergår till en fysisk person genom benefikt förvärv inga andra bestämmelser än de som finns i 14 a och 18 §§ (motsvarande bestämmelser finns i 33 kap. 14-17 §§ IL). I 14 a § RfL (33 kap. 15 § IL) anges att den som förvärvat en fastighet genom ett benefikt fång får lägga en särskild post till sitt fördelningsunderlag, om detta vid förvärvet är negativt. Av 18 § lagen om räntefördelning (33 kap. 14 § IL) framgår att en särskild övergångspost i vissa fall skall beräknas och att denna övertas av den som förvärvat näringsverksamhet genom ett benefikt fång.

Någon rätt för en dödsbodelägare att vid ett benefikt förvärv från dödsboet överta positiv räntefördelning (sparat fördelningsbelopp enligt 5 § RfL och 33 kap. 7 § IL) kan inte grundas på bestämmelserna i RfL och IL. Det kan inte heller anses följa av en oreglerad generell kontinuitetsprincip att en dödsbodelägare skulle ha rätt att till följd av ett benefikt förvärv överta sparade fördelningsbelopp. Det kan tilläggas att det förhållandet att särskilda bestämmelser finns som reglerar vissa förhållanden vid benefika förvärv samt att liknande övertagande reglerats i andra sammanhang snarast talar mot att avsikten varit att en kontinuitetsprincip skulle gälla i ett fall som det nu aktuella.

Av det anförda följer att fråga 3 skall besvaras så att sparade fördelningsbelopp enligt 5 § RfL respektive 33 kap. 7 § IL inte får övertas av dödsbodelägarna om de tillskiftas fastigheterna.

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 3 förklarar Regeringsrätten att sparade fördelningsbelopp inte får övertas av dödsbodelägarna om de tillskiftas fastigheterna".

Område: Regeringsrätten

Ärende behandlat vid Riksskatteverkets rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.

RR:s dom den 6 december 2001, målnr 3439-2001

Inlösen av andelar/aktier

Omkostnadsbelopp vid nedsättning av aktiekapital genom inlösen av aktier beräknas genom fördelning av det sammantagna anskaffningsvärdet för inlösenaktier och övriga aktier med utgångspunkt i marknadsvärdena då beslutet om inlösen fattas.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2001-2003

SRN:s förhandsbesked är refererat i rättsfallsprotokoll 15/01.

DOMSKÄL

"AB (moderbolaget) äger samtliga andelar/aktier i BV (dotterbolaget). Dotterbolaget avser att lösa in ett antal aktier motsvarande 4 kr per aktie, vilket belopp är lika med moderbolagets anskaffningsvärde på aktierna. Marknadsvärdet på samtliga aktier i dotterbolaget bedöms

vara 500 miljoner kr, vilket motsvarar ca 10 kr per aktie. Frågan i målet är hur moderbolagets anskaffningsvärde för inlösenaktierna skall beräknas.

Med hänsyn till de villkor som gäller för inlösenaktierna bör dessa aktier, vid tillämpning av genomsnittsmetoden, inte anses vara av samma slag och sort som övriga aktier. Av detta följer att det sammantagna anskaffningsvärdet för samtliga aktier omedelbart före beslut om inlösen skall fördelas på inlösenaktier och övriga aktier. Denna fördelning bör ske med utgångspunkt i marknadsvärdena, då beslutet om inlösen fattas. Jfr RÅ 1997 ref. 43 I. Av anförda skäl skall Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställas."

DOMSLUT

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Område: Regeringsrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

RR: s dom den 14 december 2001, RÅ 2001 ref 46

Avräkning av utländsk skatt

Ett svenskt AB som avser att äga fastigheter i USA via amerikanska delägarbeskattade juridiska personer har inte ansetts ha rätt till avräkning av utländsk inkomstskatt mot avkastnings- och inkomstskatt i Sverige.

Inkomstskatt, taxeringsåren 2001-2004. Förhandsbesked

Skatterättsnämndens förhandsbesked har refererats i RSV: s rättsfallsprotokoll 1/01. RR fastställde förhandsbeskedet utan ytterligare motivering.

Område: Kammarrätten

KR:s i Göteborg dom den 28 november 2001 mål nr 2570-1999

Ideell förenings butiksförsäljning

Inkomsttaxering och mervärdesskatt 1997

D har sedan 1981 bedrivit en verksamhet genom att sälja skänkta saker, t.ex. kläder och prydnadsföremål. Arbetet i affären har skötts av oavlönade medlemmar. Överskottet har använts för det allmännyttiga ändamålet.

SKM beslutade att beskatta D för inkomst av näringsverksamhet och påförde utgående mervärdesskatt med motiveringen att D dels inte bedriver allmännyttig verksamhet, dels bedriver skattepliktig rörelse i en butik som säljer skänkta föremål. Vid omprövning medgav SKM att föreningens ändamål är allmännyttigt men vidhöll beskattning av affärsverksamheten då denna saknar naturligt samband med den allmännyttiga verksamheten och inte ger service till föreningens medlemmar eller kommer från verksamhet som av hävd har nyttjats som finansieringskälla.

LR liksom KRNG avslag D:s överklagande. KRNG anförde bl.a. att försäljningen av gåvor till föreningen inte skiljer sig nämnvärt från sådan försäljning som kan förekomma i en vanlig second-hand butik och med beaktande av konkurrensaspekter och de i lagtext och förarbeten angivna exemplen på traditionella finansieringskällor kan den aktuella affären inte anses utgöra en hävdvunnen finansieringskälla.

En ledamot av KRNG var skiljaktig och anförde att i praxis har betonats betydelsen av att medlemmarna utan ersättning deltar i verksamheten (RÅ83 1:88 och RÅ85 1:2) och att uppräknings av hävdvunna verksamheter i lagtext och förarbeten inte är uttömmande utan endast exemplifierande samt att verksamheter som nyttjas för att finansiera ideellt arbete med nödvändighet varierar över tiden (jfr RÅ 1999 ref. 50). Insamling och försäljning av skänkta begagnade varor och kläder får numera anses ha blivit en relativt vanligt förekommande när det gäller finansiering av allmännyttiga ändamål. Även om den aktuella butiken drivs varaktigt i en affärslokal företer verksamheten stora likheter med och torde till sin art i viss utsträckning ha kommit att ersätta de i lagtexten och i förarbetena angivna verksamheterna, t.ex. loppmarknader. Mot denna bakgrund anser dissidenten att försäljningen kan hänföras till sådan rörelseverksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

KR: s i Göteborg dom den 18 oktober 2001, mål nr 4693-2001

Norsk pension. Nordiska skatteavtalet. Artikel 26 punkt 4.

Vid beskattningen av norsk pension i Sverige har det s.k. 20 000 kronorsavdraget enligt det nordiska dubbelbeskattningsavtalet reducerats med särskilt grundavdrag.

Inkomsttaxeringen 1999

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

A redovisade i sin självdeklaration inkomster från Folketrygdetaten, Norge, med 79 998 kronor. I skrivelse till Skattemyndigheten yrkade A att inkomsten från Norge skulle reduceras med ett avdrag om 20 000 kronor enligt artikel 26 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet.

Skattemyndigheten avtog i ett omprövningsbeslut A: s yrkande. I dom den 27 juni 2001 beslutade Länsrätten i Värmlands Län att inte medge A avdrag om 20 000 kronor enligt artikel 26 punkt 4 i det nordiska skatteavtalet vid beskattningen av norsk pension i Sverige. Enligt länsrättens uppfattning ska avdraget om 20 000 kronor reduceras med särskilt grundavdrag och detta översteg 20 000 kronor. Länsrättens domskäl var följande:

Av utredningen framgår ej annat än att A har varit bosatt i Sverige under hela beskattningsåret 1998.

Av dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna framgår att beskattningsrätten till den inkomst som här är i fråga tillagts det land från vilket utbetalning skett, dvs. i detta fall Norge. Om denna stat på grund av sin lagstiftning inte medtagit inkomsten vid beskattningen skall emellertid inkomsten beskattas i den avtalsslutande stat där personen i fråga har sin hemvist, i detta fall Sverige. Därvid skall enligt artikel 26 punkt 4 i dubbelbeskattningsavtalet mottagaren av pensionen medges ett avdrag om 20 000 svenska kronor per kalenderår om han varit berättigad till ett särskilt avdrag för ålder eller invaliditet i utbetalarstaten, dvs. i förevarande fall Norge. Avdrag medges dock i hemviststaten högst med ett belopp motsvarande beloppet av pensionen eller livräntan från den utbetalande staten. Avdraget sätts ned med det särskilda avdrag för ålder och invaliditet som medges i hemviststaten.

A har i sin självdeklaration redovisat inkomster från Folketrygdetaten, Norge, med 77 360 norska kronor eller 79 998 kronor omräknat i svensk valuta. Hon har inte genom vad hon anfört i skrivelser till skattemyndigheten och länsrätten visat att detta belopp är för högt. Såvitt framgår av handlingarna beskattar norska staten inte denna pension varför pensionen skall beskattas i Sverige. Det avdrag om 20 000 kronor som medges i dubbelbeskattningsavtalet skall enligt samma avtal sättas ned med de särskilda avdrag för ålder och invaliditet som medges i hemviststaten. A har medgivits ett särskilt grundavdrag för folkpensionärer med 37 100 kronor, dvs. med högre beloppen 20 000 kronor. Hon kan följaktligen inte med stöd av dubbelbeskattningsavtalet medges ytterligare avdrag.

Den skattskyldige överklagade till kammarrätten.

DOMSLUT

Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning och ändrar därför inte den överklagade domen.

Kommentar:

Kammarrättens dom överensstämmer med RSV: s uppfattning om hur 20 000 kronor avdraget ska reduceras.

Den skattskyldige har överklagat till Regeringsrätten.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

KR: s i Stockholm dom den 4 oktober 2001, mål nr 6137-1999

Ökade levnadskostnader. Tillfälligt arbete.

Avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete i Sverige har inte medgetts eftersom bostads- och arbetsorten ansetts vara densamma då den tidigare bostaden utomlands varit uttyrd under den tid arbete utförts i Sverige och bostad utomlands således saknats.

Inkomsttaxeringen 1998

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

B arbetade tillfälligt i Sverige under perioden den 10 oktober 1996 - den 15 augusti 1997. I sin självdeklaration yrkade B avdrag för ökade levnadskostnader vid tillfälligt arbete om 83 812 kronor. Skattemyndigheten beslutade att inte medge yrkat avdrag då B hyrt ut bostaden utomlands under den tid arbete utförts i Sverige och han därmed inte kan anses ha haft dubbla boendekostnader under den aktuella tiden. I dom den 7 juni 1999 beslutade Länsrätten i Stockholms län att inte medge B yrkat avdrag. Länsrättens domskäl var följande:

Enligt 20 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall vid beräkningen av inkomsten från särskild förvärvskälla alla omkostnader under beskattningsåret för intäkternas förvärvande och bibehållande avräknas från samtliga intäkter i pengar eller pengars värde (bruttointäkt) som har influtit i förvärvskällan under beskattningsåret. Enligt andra stycket samma paragraf får avdrag inte göras för den skattskyldiges levnadskostnader.

Enligt 33 § 1 mom. KL får från intäkt av tjänst avdrag göras för samtliga utgifter, vilka är att anse som kostnader för fullgörande av tjänsten.

Enligt punkten 3 a anvisningarna till 33 § KL kan en avdragsgill fördyring avseende ökade levnadskostnader inte anses föreligga enbart av den anledningen att den skattskyldige arbetar på annan ort än den där han har sin bostad. Avdrag medges dock bland annat om arbetet avser endast en kortare tid.

Länsrätten gör följande bedömning. Avdragsrätten för ökade levnadskostnader som uppkommer på grund av tillfälligt arbete är ett undantag till avdragsförbudet för egna levnadskostnader som stadgas i 20 § KL. En grundförutsättning för att medges avdrag för ökade levnadskostnader i form av bostadskostnader är att den skattskyldige har skilda bostads- och arbetsorter. I målet är ostridigt att B under den period hon hade tillfällig anställning i Sverige inte hade möjlighet att disponera sin fastighet i USA, då den var uthyrd i andra hand. Med hänsyn till att B under den i målet aktuella tiden saknade dispositionsrätt till fastigheten utomlands, finner länsrätten att hon under samma tid inte heller kan anses ha haft sin bostad där. Förutsättningarna att medge B yrkat avdrag föreligger därför inte. Överklagandet skall därför avslås.

Den skattskyldige överklagade till kammarrätten.

DOMSLUT

Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning och ändrar därför inte den överklagade domen.

Kommentar:

Domen har inte överklagats.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 13 december 2001, mål nr 6445-2000

Kapitalförlust personlig levnadskostnad

En fysisk person som i förskott betalat för en bilreparation som sedan aldrig utförts har inte medgetts avdrag för reaförlust (kapitalförlust) då förlusten ansetts som en personlig levnadskostnad.

Inkomsttaxeringen 1998

En fysisk person, L, yrkade i sin deklaration avdrag för bl.a. reaförlust på en fordran som uppkommit genom att han förmåtts att i förskott betala 50 000 kr för bilreparationer som sedan aldrig utförts.

SKM vägrade avdraget och L överklagade till LR som delade SKM:s bedömning.

L överklagade till KR och anförde följande: Reaförlusten för vilken han nu yrkar avdrag utgörs av en fordran om 50 000 kr avseende pengar han betalat till en privatperson. Beloppet avsåg förskott för en bilreparation som sedan aldrig utfördes. I och med att någon reparation aldrig utfördes får utbetalt belopp anses vara ett lån. KR i Stockholm har i dom den 9 december 1999, mål nr 3660-1998, prövat ett fall likartat det nu aktuella. I det målet hade en person A lånat ut sammanlagt 200 000 kr till en privatperson som sedermera hamnat på obestånd. A sålde sin fordran för en krona. Enligt KR kunde förlusten inte ses som en privat levnadskostnad enbart därför att A inte sett till att han fått någon säkerhet för lånen, att avtalad ränta inte betalats och att A under en längre tid varit bekant med den person han lånat ut pengar till. KR medgav därför A avdrag med 70 procent av den förlust som uppstod när han sålde sin fordran för en krona.

SKM ansåg att överklagandet skulle avslås och anförde bl.a. följande. Åberopat KR-avgörande avser förlust på lånefordran. L:s fordringar avser inte lånefordringar utan har uppkommit dels på grund av bedrägeri och dels på grund av utebliven betalning för utfört arbete. L har inte haft inkomst av näringsverksamhet. Förlusten på dessa fordringar får därför anses utgöra privata ej avdragsgilla

levnadskostnader.

KAMMARRÄTTENS DOMSKÄL

Med hänsyn till vad som framkommit om bakgrunden till förlusten anser KR att den måste betraktas som en personlig levnadskostnad för L. Han har därför inte rätt till avdrag för förlusten (jfr RÅ 1985 Aa 204).

Överklagandet avlogs därför.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

KR:s i Göteborg dom den 26 november 2001, mål nr 4571-2000

Kapitalförlust personlig levnadskostnad

En fysisk person hade lånat ut pengar till en granne. Förlusten ansågs som en personlig levnadskostnad och avdrag medgavs inte.

Inkomsttaxeringen 1999

En fysisk person, L, lånade under 1992 ut 120 000 kr till en annan fysisk person, N, med 16,50 %. N kunde emellertid inte betala sin skuld. L överlät skuldebrevet 1998 till en tredje person för 1 kr och yrkade avdrag för beloppet som en kapitalförlust.

SKM vägrade avdraget och anförde bl.a. följande. Någon säkerhet hade inte lämnats av låntagaren och han hade inte försatts i personlig konkurs eller begärt skuldsanering. I kronofogdemyndighetens utslag angav N sin adress som c/o L. Reaförlusten fick anses utgöra en icke avdragsgill personlig levnadskostnad.

L överklagade SKM:s beslut och anförde bl.a. följande. Han är varken släkt eller god vän till N. Under en period bodde han däremot i samma bostadsområde som N och de hade gemensamma bekanta. Vid ett flertal tillfällen träffade han N och fick därvid ett bra intryck av honom. Under 1992 frågade N om han fick låna medel till ett nybygge som blivit dyrare än beräknat. Vid denna tidpunkt hade N blivit beviljad byggnadskreditiv hos Stadshypotek och hade inte några anmärkningar hos kronofogdemyndigheten. Med hänsyn härtill samt till att han blev erbjuden hög ränta beslutade han sig för att låna ut pengarna. Kort tid efter utlåningen förstod han att han blivit lurad av N och ansökte därför

om betalningsföreläggande vid kronofogdemyndigheten. Att han uppgav att N bodde inneboende hos honom i ansökan berodde endast på att N saknade fast adress vid denna tidpunkt. Han äger ytterligare ett skuldebrev och dess avkastning har han redovisat i sin självdeklaration. Detta visar att utlåningen till N har skett på affärsmässiga grunder. Kronofogdemyndighetens utredning visade att N saknade tillgångar samt att han hade ett flertal andra skulder med förmånsrätt. Han insåg att han inte skulle få tillbaka pengarna av N och sålde därför fordringen för att därigenom realisera förlusten.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Regeringsrätten har i ett rättsfall (RÅ 1985 Aa 204) avseende avyttring av skuldebrev upprättade mellan privatpersoner anfört följande. Vid den skattemässiga bedömningen av en avyttring av skuldebrev skall beaktas att utlåningen har skett till en god vän utan samband med förvärvsverksamhet och om ingen säkerhet har betingats. En förlust som uppkommer till följd av en sådan utlåning får anses utgöra en enligt 20 § KL icke avdragsgill levnadskostnad.

I förevarande fall har L enligt skuldebrev lånat ut 120 000 kr till N utan säkerhet. Vid tidpunkten för utlåningen var L och N bosatta inom samma bostadsområde. De hade gemensamma bekanta och träffades vid ett flertal tillfällen per år. Enligt länsrättens mening är förhållandena liknande de i ovannämnda rättsfall. Mot bakgrund härav får förlusten anses utgöra en icke avdragsgill personlig levnadskostnad. Skattemyndigheten har således haft fog för sitt beslut.

Länsrätten avslog överklagandet

KAMMARRÄTTEN

L fullföljde sin talan och anförde i huvudsak följande. Det finns flera skillnader mellan rättsfallet RÅ 1985 Aa 204 och omständigheterna i hans fall. I det åberopade rättsfallet lånade borgenären ut pengar för att ge en god vän en tillfällig likviditetsförstärkning. Lånet gavs utan säkerhet och löpte med en marknadsmässig ränta. I hans fall var lånet inte avsett att utgöra en tillfällig likviditetsförstärkning utan var ett sätt för honom att placera sina tillgångar på bästa möjliga sätt. Eftersom lånet gavs utan säkerhet sattes räntan högt. Ytterligare en skillnad mot rättsfallet är att låntagaren inte är en god vän till honom. N och han var tidigare bosatta inom samma bostadsområde och har vissa gemensamma bekanta men kan inte för den sakens skull anses vara goda vänner. Fram till 1986 - innan han flyttade därifrån - träffades de några gånger vid tillställningar hemma hos gemensamma bekanta. Därefter har han bara stött på N någon enstaka gång när han varit på besök i sitt gamla bostadsområde. Han har aldrig, förutom vid skuldebrevets undertecknande, besökt N i hans bostad eller haft någon

annan närmare social kontakt med honom.

Kammarrätten instämde även med beaktande av vad L anfört i kammarrätten i länsrättens bedömning och avslag överklagandet.

Kommentar:

Kammarrätten i Göteborg har här kommit till en annan slutsats än Kammarrätten i Stockholm gjorde i dom den 9 december 1999, målnr 3660-1998, se det första av ovanstående två kammarrättsreferat.

Gränsen mellan vad som är en affärsmässig fordran och vad som är en utlåning av privat karaktär är inte helt klar utan en bedömning får göras av omständigheterna i det enskilda fallet.

I RÅ 1985 Aa 204 framhöll Regeringsrätten att utlåningen skett till en god vän utan samband med förvärvsverksamhet och att ingen säkerhet betingats.

I Regeringsrättens dom den 26 oktober 2001, målnr 5193-1998 var frågan om en fordran utgjorde en personlig levnadskostnad uppe igen. Det rörde sig där om en regressfordran som erhållits till följd av infriad borgen gentemot eget bolag. Regeringsrätten skriver där: "Med hänsyn till vad som framkommit om bakgrunden till förlusten saknas anledning att betrakta den som en personlig levnadskostnad för (skattskyldig). Hon har därför rätt till avdrag för förlusten." Personen i detta fall hade således ådragit sig skulden genom att gå i borgen för sitt aktiebolag och sedan blivit tvungen att infria denna borgen och något inslag av privat karaktär fanns inte.

I det första av de ovanstående KR-referaten rörde det sig om en fordran som uppkommit på grund av att en bilreparation, som aldrig blev gjord, betalats i förskott. Om det fanns någon personlig relation mellan långivaren och låntagaren framgår inte av domen, men en kostnad för bilreparation är normalt en sådan personlig levnadskostnad som man inte får avdrag för. Av domskälen att döma har detta spelat in. Jfr även Kammarrättens i Sundsvall dom den 20 december 2000, målnr 2371-1998, där reaförlust på en hobbyhäst vägrats då den innehafvs för personligt bruk och Kammarrättens i Stockholm dom den 8 februari 2000, målnr 8852-1999.

Den andra Kammarrättsdomen påminner mer om det fall Regeringsrätten hade 1985. Utlåningen skedde mellan två personer som i vart fall var personligen bekanta utan säkerhet och utan samband med annan förvärvsverksamhet. Lånet utgjorde också "toppen" på den kredit låntagaren ådragit sig på grund av nybygget och var därför särskilt riskfyllt. Beloppet var dock i detta fall relativt stort och räntan marknadsmässig för ett lån utan säkerhet, faktorer som i viss mån talar emot att det rört sig om ett "vänlån". Jfr även Kammarrättens i

Jönköping dom den 27 april 2001, mål nr 1489-1999, där reaförlust på en fordran på en svärson ansetts som personlig levnadskostnad.

I vissa fall kan det även ifrågasättas om avyttring föreligger, t.ex. vid vissa s.k. enkronasförsäljningar, men argumentet ställer stora krav på utredningen i målet. Likaså föreligger inte någon avyttring då fordringen riktar sig mot ett aktiebolag som gått i konkurs och den inte utgör ett finansiellt instrument i inskränkt betydelse. Om avyttring inte föreligger kan avdrag för reaförlust/kapitalförlust inte komma ifråga oavsett vad den avser.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

KR:s i Sundsvall dom den 29 november 2001, mål nr 2060-2000

Skenavtal

**Avtal om lån och överlåtelse av aktier har ansetts sakna
underlag i verkligheten och därmed skatterättslig betydelse.**

Inkomsttaxeringen 1995

En fysisk person, A, yrkade i deklARATIONEN avdrag med 1,3 miljoner kr avseende skuldräntor och tog samtidigt upp en halv miljon kr som reavinst från försäljning av ett stort antal börsnoterade aktier.

SKM vägrade avdraget och anför i omprövningsbeslut bl.a. att A gett sken av att ha utfört ett antal rättshandlingar, köpt aktier som sålts på termin samt upptagit ett lån för att kunna köpa aktierna i fråga. För detta lån påstår A sig ha erlagt ränta. Av utredningen framgår dock, att A inte erhållit några aktier vid köpet och att A därmed inte heller kunnat sälja några aktier. Någon leverans av aktier har inte skett, varken vid köpet eller vid försäljningen på termin. Något lån kan då inte ha använts för köp av aktier. Inte heller har någon utbetalning av lånebeloppet skett till A. Någon ränta kan aldrig ha betalats på ett lån som inte existerar. A har inte heller kunnat styrka någon räntebetalning. Avdrag för skuldränta kan därför inte medges.

Vad som verkligen hänt är att A erhållit några handlingar (två avräkningsnotor och ett skuldebrev) som han sedan använt för att minska sin skatt. Några verkliga transaktioner (köp av aktier, terminsförsäljning av aktier, skuldebrev med utbetalt lånebelopp och skuldräntor) har inte skett. Motparten har upprättat en kontrolluppgift

på att A erlagt ränta. Någon verklig betalning av ränta har däremot inte skett.

Det finns således inte någon substans bakom avräkningsnotorna, skuldebrevet och påstådda erlagda skuldräntor som berättigar A till minskad skatt.

A överklagade SKM:s beslut och anförde bl.a. följande. Bakgrunden till de gjorda affärerna var att A per telefon kontaktades av motparten med erbjudande att genomföra ett aktieköp av ett stort antal aktier. Samtidigt erbjöds även finansiering av hela köpeskillingen på så sätt att skuldebrev upprättades på hela köpesumman, varvid aktierna skulle lämnas som säkerhet för fullgörandet av åtagandet enligt skuldebrevet. Vidare erbjöds A även att kunna försälja aktierna på termin, varvid A skulle erhålla likvid per 1994-12-28. Likviden från försäljningen skulle därvid betalas ut samtidigt som det mellan köparen (A) och säljaren upprättade skuldebrevet skulle betalas. Med hänsyn till att fråga var om en i varje fall för A:s del stor affär frågade han säljaren om det var en riktig affär, vilket försäkrades av säljaren. A hörde sig också för hos en revisionsbyrå för att förvissa sig om att affären var korrekt eftersom han aldrig tidigare sålt aktier på termin. Utöver betalning för aktierna erlades, genom insättning till motparten, courtage med 91 000 kr. A reagerade överhuvudtaget inte på att han inte fick något utdrag från VPC angående sitt ägande av de inköpta aktierna eftersom dessa skulle ligga i depå och då erhålls inte någon bekräftelse från VPC, eftersom innehavet inte är registrerat direkt på i det här fallet A. Det kan inte krävas av A att han ska känna till de bakomliggande ägareförhållandena för den som förvaltar depån angående ägandet av aktierna. A:s uppfattning har hela tiden varit att han skulle bli respektive efter köpet vara ägare till aktierna. Dock att dessa pantsatts som säkerhet för det upprättade skuldebrevet. SKM har i sin revision av motparten ansett sig fått belägg för att de affärer som gjorts är fiktiva sådana utan att motsvaras av verkliga transaktioner. Detta är något som A inte kan ha någon kännedom om utöver vad han redan anfört, nämligen att han har gjort affärerna och han har fått dokumentation som för hans vidkommande tett sig normal i form av avräkningsnotor och skuldebrev, på samma sätt som vilken annan aktieaffär som helst som sker via bank eller fondkommissionär. Enligt vad som är känt idag tycks det vara så att motparten vid försäljningstidpunkten inte innehade de försålda aktierna dvs. en försäljning skedde utan innehav, vilket är en oäkta blankningsaffär. Oäkta blankningsaffärer är ett vanligt förekommande förfarande på värdepappersmarknaden. A:s försäljning av aktierna på termin innebar för A:s vidkommande att han avtalade om försäljning av aktierna utan att han hunnit få dem levererade till sig, men det är inte någon blankningsaffär utan en terminsaffär. Innebörden härav är att aktierna säljs vid en framtida tidpunkt och när den tidpunkten inföll och terminskontraktet löpte ut, fick motparten en fordran på aktier på A. Affären avvecklades på så sätt att parternas skulder respektive fordringar på aktier och köpeskillingar kvittades mot

varandra. A har uppfattat det som att han därvid har likviderat den skuld som förelåg för hans aktieköp. Det till honom utlånade beloppet har blivit betalat jämte ränta i och med att A den 28 december 1994 erhöll likvid från terminsförsäljningen. - Genom förekomsten av avräkningsnotor, skriftliga låneavtal, betalning av ränta för vilken kontrolluppgift lämnats samt erläggande av courtage, har det saknats anledning för A att anta annat än att transaktionerna genomförts på det sätt som handlingarna givit vid handen.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Av utredningen i målet framgår inte annat än att varken A eller motparten innehaft de aktier som affären uppges avse under den nu aktuella tiden den 15 augusti - 28 december 1994 eller att mot dessa aktier svarande täckningsköp skett i anslutning till leveransdagen den 28 december 1994. Vid sådan bedömning kan uppgivet köp av aktier aldrig ha skett och någon försäljning av dessa aktier inte heller ha förekommit. Köpet av aktierna och försäljningen av aktierna saknar således verklighetsunderlag. Detsamma gäller A:s lån som upptagits för att finansiera den uppgivna aktietransaktionen. Någon skuldräntebetalning kan således inte heller ha förekommit. A:s redovisning av realisationsvinst och yrkande om ränteavdrag såvitt nu är i fråga vid 1995 års taxering har således grundat sig på transaktioner som saknar underlag i verkligheten och därmed skatterättslig betydelse. I överklagandet framställda yrkanden om beskattning av realisationsvinst och tillgodoräknande av ränteavdrag kan därför inte bifallas.

KAMMARRÄTTEN

A fullföljde sin talan till Kammarrätten som anslöt sig till länsrättens bedömning och fastställde domen.

Kommentar:

Jfr Kammarrättens i Stockholm dom den 9 mars 2001, målnr 2549/2550-2000.

Område: Kammarrätten

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

KR:s i Stockholm dom den 14 december 2001, målnr 1180-2000

Förlust vid underprisöverlåtelse mellan bolag

En fysisk person ägde två bolag. Värdeöverföring skedde mellan bolagen och vid försäljning av det överlåtande bolaget vägrades avdrag för viss del av förlusten som fiktiv p.g.a. värdeöverföringen. Vid avyttring av det övertagande bolaget medgavs han inte heller avdrag för beloppet då det inte kunde ses som hans anskaffningskostnad för detta andra bolag.

Inkomsttaxeringen 1991

Den fysiska personen X redovisade i sin deklaration nettovinst vid försäljning av aktier i ett bolag P med ca 600 000 kr varav 50 procent var skattepliktig. X begärde omprövning och yrkade att reavinsten skulle sättas ner till ca 85 000 kr. Han anförde följande.

Vid 1989 års taxering vägrades han avdrag för ca 400 000 kr motsvarande den del av en realisationsförlust vid avyttring av aktier i bolaget L som motsvarades av en värdeöverföring som skett från L-koncernen till A-koncernen. Denna del av förlusten bedömdes som fiktiv då koncernernas ägarstruktur var densamma. Följaktligen bör beloppet 400 000 kr läggas till hans anskaffningsvärde för aktierna i det berikade bolaget A.

SKM beslutade att inte bifalla X:s yrkade om nedsättning av vinsten.

X överklagade till länsrätten.

LÄNSRÄTTENS DOMSKÄL

Reglerna om beskattning av realisationsvinst vid avyttring av aktier vid 1991 års taxering finns i 35 och 36 §§ kommunalskattelagen (KL, 1928:370). Som intäkt skall tas upp vad som erhållits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag får ske för alla omkostnader för egendomen (omkostnadsbeloppet) som t.ex. erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision.

Ett ovillkorligt aktieägartillskott räknas som en del av anskaffningskostnaden för aktier.

Vid försäljning av aktier i L fick X enligt länsrättens dom den 24 mars

1997 inte göra avdrag för uppkommen realisationsförlust till den del denna motsvarades av ett berikande av bolaget A och dess dotterbolag genom värdeöverföring från L till A. Orsaken var att förlusten till denna del ansågs vara fiktiv. X:s del av ej avdragsgill förlust beräknades till 400 000 kr.

Den nämnda värdeöverföringen utgör inte ett ovillkorligt aktieägartillskott. Som skattemyndigheten anfört finns varken i lag eller praxis stöd för att ta hänsyn till värdeöverföringen vid beräkning av realisationsvinst vid avyttring av aktierna i A. X:s överklagande skall således inte bifallas.

Länsrätten avslog överklagandet.

X fullföljde sin talan men Kammarrätten gjorde samma bedömning som Länsrätten och ändrade inte den överklagade domen.

Kommentar: I RÅ 1992 ref. 56 fann Regeringsrätten att vid värdeöverföring till underpris mellan bolag i en oäkta koncern ägd av fysiska personer ska någon utdelningsbeskattning inte ske då någon egendom inte tagits ut ur den dubbelbeskattade sektorn.

En konsekvens av detta synsätt torde vara att något tillskott till det mottagande bolaget inte heller skett. Anskaffningsutgiften för detta bolag ökas således inte.

När någon, som i detta fall, vägrats avdrag för fiktiv förlust vid försäljning av det överlåtande bolaget kan avdrag därmed inte heller göras vid försäljning av det mottagande bolaget.

Jfr även Kammarrättens i Stockholm dom den 6 juli 2000, målnr 1165-1996 och 1563-1997 (rättsfallsprotokoll 28/00).

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 28 november 2001

Aktiekorgbevis. Kapitalvinst. Marknadsnotering. Förmögenhet.

Avkastningen på visst värdepapper, kallat aktiekorgbevis, ska vid avyttring beskattas som kapitalvinst/kapitalförlust i sin helhet. Restvärdemetoden ska inte användas. Värdepappret får anses marknadsnoterat. Som förmögenhet tar man upp 80 % av senast noterade värdet vid årets utgång.

Inkomsttaxeringarna 2002-2003

Ett aktiekorgbevis är ett aktierelaterat finansiellt instrument. Teckningskursen är 90 kr.

Om den underliggande aktien inte någon gång under löptiden noteras till ett värde understigande 60 procent eller mindre av startkursen så erhålls alltid ett belopp motsvarande minst 100 kr vid slutdagen.

Vid en stigande aktiekurs för den underliggande aktien erhålls avkastning motsvarande dubbla den procentuella kursstegringen med den begränsningen att villkoren maximerar avkastningen till 28-35 procent av startkursen.

Skulle den underliggande aktien någon gång under löptiden falla ned till ett värde understigande 60 procent eller mindre av startkursen så upphör den riskreducering som nämns ovan. Placeraren får därvid vidkännas en eventuell nedgång i aktiekursen på så sätt att han endast erhåller de underliggande aktierna. Det förhållandet att aktiekursen någon gång under löptiden har understigit nämnda nivå innebär dock inte att placeraren inte får tillgodogöra sig dubbla avkastningen på en eventuell kursstegring i förhållande till startkursen.

Aktiebeviset kommer att ha en löptid om ca 18 månader, kommer att köpas till teckningskurs i primärmarknaden och handlas till marknadspris i sekundärmarknaden. Notering kommer att ske vid börs. Innehavaren av aktiekorgbeviset äger inte den underliggande aktien och har således inte rätt till vare sig utdelning eller andra aktierättigheter. Aktiekorgbeviset är ett derivat av europeisk typ.

FRÅGOR

1a. Skall Aktiekorgbeviset beskattas som en enhet, dvs. skall en sammantagen beräkning ske av vinst eller förlust på instrumentet, eller

skall någon del av eventuell avkastning särskiljas, exempelvis på så sätt att någon del av avkastningen skall anses utgöra ränta?

1b. Om någon del vid inlösen skall anses utgöra ränta, skall i så fall även någon del av vinsten vid avyttring under löptiden behandlas som upplupen ränta och hur skall i så fall denna bestämmas?

2a. Skall vinst eller förlust på Aktiekorgbeviset i sin helhet skattemässigt behandlas enligt reglerna för delägarrätter eller skall sådan vinst/förlust i sin helhet eller till någon del behandlas enligt reglerna för fordringsrätter?

2b. Blir svaret på fråga 2a annorlunda om Aktiekorgbeviset avyttras under löptiden?

3. Vilka bestämmelser skall tillämpas vid kvittning av vinst eller förlust på Aktiekorgbeviset?

4. Kommer svaret på frågorna 1a, 1b, 2a, 2b och 3 i något avseende att bli annorlunda om sökanden i stället för att teckna sig för Aktiekorgbevis i primärmarknaden köper Aktiekorgbevis i sekundärmarknaden?

5. Skall den s.k. restvärdemetoden användas för beräkning av hela eller någon del av anskaffningsvärdet för Aktiekorgbeviset?

6. Skall Aktiekorgbeviset anses marknadsnoterat?

7a. Om Aktiekorgbeviset anses marknadsnoterat till vilket värde skall det i så fall tas upp vid förmögenhetsbeskattningen?

7b. Om Aktiekorgbeviset anses onoterat till vilket värde skall det i så fall tas upp vid förmögenhetsbeskattningen?

Av ansökan framgick också bl.a. att en bank skulle upprätthålla en andrahandsmarknad för Aktiekorgbevisen genom att ställa köp- och säljkurser avseende minst 1 000 aktiekorgbevis.

FÖRHANDBESKED

Frågorna 1a, 2a, 2b, 3, 4, 5, 6, och 7a

Oavsett om sökanden förvärvat aktiekorgbeviset (Beviset) genom teckning eller köp skall vid en avyttring av Beviset genom inlösen eller på annat sätt hela skillnaden mellan ersättningen för avyttringen (minskad med eventuella avyttringsutgifter) och anskaffningsutgiften behandlas som kapitalvinst eller kapitalförlust på marknadsnoterad

delägarrätt. Bestämmelserna i 48 kap. 14 § IL är inte tillämpliga. Kapitalförlust kvittas mot sådana kapitalvinster som anges i 48 kap. 20 § IL eller till 70 procent enligt 48 kap. 24 § IL. Vid förmögenhetsbeskattningen skall Beviset tas upp till 80 procent av det vid beskattningsåret senast noterade värdet.

MOTIVERING

Ingen del av den eventuella ersättning som kommer att utbetalas vid inlösen av Beviset kan anses vara garanterad. Beviset skall därför, med hänsyn till sin konstruktion, vid inkomstbeskattningen behandlas som ett s.k. odelbart instrument. Av konstruktionen följer vidare att det skall anses vara en delägarrätt enligt 48 kap. 2 § första stycket IL. Med de förutsättningar som lämnats för förhandsbeskedet får Beviset anses vara marknadsnoterat enligt 48 kap. 5 § IL och skall vid förmögenhetsbeskattningen tas upp till det värde som anges i 12 § första meningen SFL.

Beskedet omfattar inte avyttring av Bevis som förvärvats under de tre sista dagarna av löptiden, tillika mätdagar för slutkurs.

Frågorna 1b och 7b förfaller.

Kommentar:

Beträffande kapitalvinstbeskattningen, jfr bl.a. RÅ 2001 ref. 21 I (omvända konvertibler) där RR kom till en annan slutsats. I detta fall finns emellertid ingen fast avkastning på Beviset utan all avkastning resp. all förlust beror på hur kursen på den underliggande aktien rör sig, om än med vissa trappsteg. Vinst och förlust har därför karaktär av kapitalvinst eller kapitalförlust.

SRN gjorde heller ingen uppdelning av anskaffningskostnaden mellan optionsdel och skuldebrevsdel enligt restvärdemetoden i 48 kap. 14 § IL som man gör för optionslån.

Instrumentet ansågs som en delägarrätt enligt 48 kap. 2 § IL. Det ansågs också marknadsnoterat vilket var en förutsättning för att kvittningsreglerna för förluster i 48 kap. 20 och 24 §§ IL skulle bli tillämpliga samt för att bevisen skulle tas upp till 80 % av senast noterade värdet vid förmögenhetsbeskattningen.

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning. Då tvekan emellertid råder på värdepappersmarknaden om var gränsen mellan kapitalvinst (reavinst) och fast avkastning i form av ränta ska dras kommer RSV att begära fastställelse i Regeringsrätten av svaren på frågorna 1a, 1b, 4 (vad avser frågorna 1a och 1b) samt 5.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 20 december 2001

Förmögenhetsskattevärdering av onoterade aktier

Vid värdering av aktier ska hänsyn tas till att olika slag av aktier har olika rätt till andel i bolagets kapital.

Inkomsttaxeringarna 2001-2004

I ett bolag finns förutom stamaktier även preferensaktier med annan rätt än stamaktierna till andel i bolagets kapital och vinst, t.ex. vid bolagets upplösning. Aktierna är inte marknadsnoterade.

FRÅGA

Skall det vid värdering i förmögenhetsskattesammanhang av stamaktier i bolaget, ett utländskt bolag vars andelar inte är marknadsnoterade, beaktas att det finns preferensaktier, på så vis att det åsätts ett värde på en stamaktie som motsvarar "bolagets värde" exklusive "preferenskapitalet" fördelat på det totala antalet andelar i bolaget (dock aldrig ett negativt värde)?

FÖRHANDBESKED

Vid värdering av aktierna i bolaget enligt 14 § första stycket lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt, SFL, skall hänsyn tas till att det finns aktier med olika rätt till andel i bolagets kapital och vinst.

MOTIVERING

Sökanden äger stamaktier i bolaget. I bolaget finns även preferensaktier med annan rätt än stamaktierna till andel i bolagets kapital och vinst, t.ex. vid bolagets upplösning. Aktierna är inte marknadsnoterade.

Huvudregeln för värdering av tillgångar i 9 § SFL anger att tillgång skall tas upp till marknadsvärdet om annat inte följer av 10 - 17 §§. Enligt 14 § första stycket skall - såvitt nu är i fråga - vid värderingen av aktier som inte är marknadsnoterade beaktas tillgångar och skulder i bolaget i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av aktieägaren.

Enligt nämndens uppfattning får bestämmelserna förstås så att vid värderingen av aktierna i bolaget hänsyn inte endast skall tas till bolagets förmögenhet utan även till andra omständigheter av betydelse, som exempelvis - under de i ärendet angivna förutsättningarna - att aktierna i bolaget har olika rätt.

Kommentar:

Förhandsbeskedet överensstämmer med RSV:s uppfattning och överklagas inte.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 21 december 2001

Kapitalrabatt vid utgivet konvertibellån

Ett bolag, som gett ut ett konvertibellån till ett emissionspris som motsvarar nominellt belopp, har medgetts avdrag för kapitalrabatt motsvarande skillnaden mellan lånets nominella belopp och dess vid emissionen beräknade nuvärde i den takt som den framkommer som en kostnad i bolagets redovisning.

Inkomsttaxeringarna 2002-2005

Ett svenskt aktiebolag överväger att ge ut sådana konvertibla skuldebrev som avses i 5 kap. ABL. Skuldebreven kommer således att innehålla utfästelse från bolaget om att borgenärerna - skuldebrevsinnehavarna - har rätt att byta sin fordran mot aktier i bolaget i enlighet med de närmare villkor, som kommer att föreligga.

Skuldebrevens nominella belopp är 100 kr och de ges ut till en emissionskurs av 100 kr. Nominell ränta är tre procent per år. Marknadsräntan för motsvarande lån utan emissionsrätt är högre än tre procent per år. För varje skuldebrev får en aktie tecknas till en konverteringskurs som är något lägre än aktiekursen vid ansökan. Bolagets aktieägare har företrädesrätt till teckning av skuldebreven.

FRÅGOR

1) Utgör skillnaden mellan lånets nominella belopp och dess beräknade nuvärde, d.v.s. kapitalrabatten, principiellt sett en avdragsgill kostnad för bolaget?

2) Är denna kostnad - om fråga 1 besvaras jakande - avdragsgill för bolaget i den takt den framkommer som en kostnad i bolagets redovisning genom en tillämpning av bestämmelserna i RR3? Om så inte är fallet, är frågan vid vilken tidpunkt avdragsrätten eljest inträder.

FÖRHANDBESKED

Bolaget är berättigat till avdrag för belopp motsvarande skillnaden mellan lånets nominella belopp och dess vid emissionen beräknade nuvärde i den takt som den framkommer som en kostnad i bolagets redovisning i enlighet med p. 29 i Redovisningsrådets rekommendation, RR 3, Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation. Om konvertering sker före lånets förfallodag är bolaget inte berättigat till avdrag för den del av skillnaden, som är hänförlig till konverterade skuldebrev, i den mån den belöper på tid efter det att de konverterats.

MOTIVERING

Ett aktiebolags utgifter för lånat kapital utgör avdragsgilla omkostnader vid taxeringen. Härigenom blir bl.a. den ränta som ett bolag betalar till sina långivare avdragsgill. Ger ett bolag ut ett lån till underkurs föreligger avdragsrätt för skillnaden mellan skuldebrevets nominella belopp och det belopp som det låntagande bolaget får in vid utgivningen.

Enligt 5 kap. ABL skall konvertibla skuldebrev innehålla en rätt för innehavaren att byta sin fordran enligt skuldebrevet mot aktier i bolaget (konverteringsrätt). Bolaget avser att till sina aktieägare emittera konvertibla skuldebrev med en räntesats (formell ränta) understigande en marknadsmässig räntesats beräknad på ett lånebelopp motsvarande lånets nominella belopp, dvs. det belopp som bolaget förbinder sig att betala vid lånetidens utgång om inte konverteringsrätten utnyttjas. Värdet på skuldebreven vid emissionen kommer därför - om man bortser från konverteringsrätten - att understiga lånets nominella belopp. Frågan i ärendet är om bolaget är berättigat till avdrag för skillnaden mellan angivna värde och nominellt belopp, den s.k. kapitalrabatten, som för en räntekostnad.

Nämnden gör följande bedömning.

En uttrycklig lagreglering av avdragsmöjligheterna för konverteringslån saknas. En jämförelse kan göras med skuldebrev förenade med optionsrätt till nyteckning (optionsskuldebrev), som också regleras i 5 kap. ABL, och som företer stora likheter med konvertibla skuldebrev. Optionsskuldebrev ges i regel ut med en ränta som understiger marknadsräntan. Optionsrätten till nyteckning kan dock skiljas från

skuldebrevet och omsätts separat.

För optionsskuldebrev finns ett uttryckligt avdragsförbud för belopp motsvarande kapitalrabatten (24 kap. 4 § IL). Avdragsbegränsningen infördes genom lagstiftning år 1985 (SFS 1985:308). En avdragsbegränsning för optionslån ansågs i och för sig redan föreligga enligt då rådande praxis (se bl.a. RÅ 79 1:97). Lagstiftaren pekade emellertid på nya omständigheter som skulle kunna leda till en annan utgång vid en framtida prövning i avsaknad av en uttrycklig avdragsbegränsning (prop. 1984/85:193 s. 50 ff.). Dessa var den genom lagstiftningen samtidigt föreslagna s.k. restvärdemetoden (om emissionsprisets fördelning hos förvärvaren av optionsskuldebrev, se 48 kap 14 § IL) och en möjlig förändring av redovisningspraxis (se vidare nedan).

Ett motsvarande avdragsförbud för konvertibla skuldebrev infördes inte. I lagstiftningsärendet utgick man ifrån att någon avdragsrätt inte kunde aktualiseras för konvertibla skuldebrev främst eftersom då gällande redovisningspraxis inte tillät ett emitterande bolag att dela upp emissionspriset i en skulddel och en tillskottsdel (a. prop. s. 52).

Ett rättsfall som åberopats till stöd för denna uppfattning är RÅ 1983 Aa 109 där ett bolag vägrades avdrag för beräknad kapitalrabatt vid emission av konvertibla skuldebrev. Regeringsrätten framhöll bl.a. att skuldebreven inte getts ut för att anskaffa kapital till bolagets rörelse utan som betalning för aktier i ett annat bolag - marknadsvärdet på aktierna i det andra bolaget var vid förvärvet lägre än emissionsbeloppet. Med hänsyn därtill och till omständigheterna i övrigt ansågs det belopp som åsatts skuldebreven i sin helhet utgöra bolagets anskaffningskostnad för de förvärvade aktierna och inte till någon del avdragsgill kostnad i den egna rörelsen.

Skulden hos bolaget ansågs således inte hänförlig till rörelse utan till de förvärvade aktierna, vilka torde ha varit hänförliga till inkomstslaget kapital eller tillfällig förvärvsverksamhet motsvarande det genom 1990 års skattereform införda inkomstslaget kapital. Sedan skattereformen är emellertid all verksamhet hos aktiebolag hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet.

Regeringsrätten har vidare i dom den 21 november 2001, mål nr 377-2001, avgjort vissa andra frågor avseende beskattning av konvertibla skuldebrev m.m. Situationen var följande. Ett moderbolag hade till ett helägt dotterbolag emitterat konvertibla skuldebrev till beräknat marknadsvärde vid emissionen. Skuldebreven hade under dotterbolagets innehavstid, på grund av konverteringsrätten, ökat i värde. Regeringsrätten likställde dotterbolagets externa avyttring av de konvertibla skuldebreven till marknadspris med den situationen att moderbolaget hade emitterat dem externt till samma pris och förklarade att dotterbolagets avyttring inte utlöste någon beskattning

av dotterbolaget samt att moderbolaget fick anses ha gjort ett kapitaltillskott till dotterbolaget med belopp motsvarande skillnaden mellan vad dotterbolaget erhöll vid avyttringen av konverteringsrätterna och vad dotterbolaget vid emissionen erlagt för dem.

Utgången i detta mål ger enligt nämndens uppfattning stöd för att man numera vid emissionen av konvertibla skuldebrev - såvitt avser emittenten - bör skilja mellan den del av emissionspriset som är hänförlig till lånedelen av skuldebrevet och den del som är hänförlig till konverteringsrätten.

På samma sätt som för optionsskuldebreven förekom inte tidigare att konvertibla skuldebrevs emissionspris delades upp i redovisningen. Enligt Redovisningsrådets rekommendation RR 3 Redovisning av fordringar och skulder med hänsyn till räntevillkor och dold räntekompensation, som tillkom år 1992, skall emellertid belopp motsvarande kapitalrabatt på aktiebolags konvertibla lån och optionslån föras till reservfonden som överkurs på de aktier som kan komma att utges senare (numera överkursfonden). Den redovisade låneskulden (nominellt emissionsbelopp minus kapitalrabatt) skall vidare enligt RR 3 uppräknas successivt under lånets löptid med en ränta så att det redovisade skuldbeloppet vid förfallodagen överensstämmer med det nominella lånebeloppet (jfr även Redovisningsrådets utkast till den nya rekommendationen "Finansiella instrument: klassificering och upplysningar").

Sammanfattningsvis gör nämnden följande bedömning. En uttrycklig lagreglering av avdragsmöjligheterna för konverteringslån saknas. God redovisningssed innebär att ett företag som ger ut konverteringslån skall dela upp skuldebrevens emissionspris, dvs. enligt den ekonomiska innebörd som gäller för instrumenten i fråga. Stöd för att en motsvarande uppdelning bör göras även i beskattningshänseende ges av Regeringsrättens motivering i domen i mål nr 377-2001. Med hänsyn härtill och med beaktande av att all verksamhet hos aktiebolag sedan 1990 års skattereform är hänförlig till inkomstslaget näringsverksamhet anser nämnden att ett belopp motsvarande kapitalrabatten är att se som en avdragsgill räntekostnad för bolaget på sätt närmare anges i förhandsbeskedet.

SKILJAKTIG MENING

Tre ledamöter var skiljaktiga och anförde:

Av praxis följer att avdragsrätt inte föreligger för belopp, s.k. kapitalrabatt, som utgör skillnaden mellan vad ett aktiebolag erhåller vid emission av ett skuldebrev förenat med konverteringsrätt och det nominella belopp som bolaget har att utge vid lånets inlösen utan att

konvertering skett (jfr bl.a. RÅ 1983 not. Aa 109 samt prop. 1984/85:193 s. 52). Senare skatte- och redovisningspraxis (Regeringsrättens dom den 21 november 2001 i mål nr 377-2001 och Redovisningsrådets rekommendation RR 3) har enligt vår mening inte inneburit någon förändring i detta hänseende. Vi anser att förhandsbeskedet hade bort utformas med utgångspunkt i det anförda.

Kommentar:

Förhandsbeskedet har överklagats till Regeringsrätten. RSV anser att bolaget inte haft någon kostnad för kapitalrabatt och att något sådant avdrag därför inte bör medges.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 14 december 2001

Fråga om ett företags tillhandahållande av s.k. returenheter inom dagligvaruhandeln - varvid ett pantbelopp tas ut vid varje led från leverantör till detaljist och med återbetalning av panten sedan returenheten återställts - medför skattepliktig omsättning av tjänst.

Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden den 1 april 2001 - den 31 mars 2004

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att de med ansökningsen avsedda tillhandahållandena av returenhet, mot enbart pant, inte utgör omsättningar av vara eller tjänst i mervärdesskattehänseende.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget (sökande X) har utvecklat ett system för användning av returenheter inom dagligvaruhandeln. Genom att returenheterna, som består av särskilda plastlådor och plastpallar, används för såväl transport som förvaring och exponering i butik har man uppnått en mer rationell hantering av dagligvarusortimentet. Hanteringen innebär i korthet att bolaget tillhandahåller leverantörer av varor returenheter i vilka varorna levereras till grossist och i vissa fall direkt till detaljhandlare. Bolaget tar för tillhandahållandet av returenheterna ut en fyllningsavgift och en logistikavgift för att täcka bolagets kostnader för hantering, transport, rengöring m.m. av enheterna.

Bolaget tar vidare ut ett visst belopp som utgör pant för returenheten som bolaget tillhandahåller. Ett sådant belopp tas för övrigt ut i varje distributions- och försäljningsled som returenheten används. Således tar leverantören ut pant av grossisten och den sistnämnde tar ut pant av detaljisten. När returenheterna återlämnas i detaljistgrossistledet betalar grossisten tillbaka pantbeloppet till detaljisten. När bolaget återfår returenheten från grossisten betalas pantbeloppet tillbaka till den sistnämnde. Bolaget har slutligt således uppburit endast fyllningsavgiften och logistikavgiften som ersättning för leverantörens nyttjande av returenheten.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt 2 kap. 1 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML, förstås med omsättning av en vara att en vara överlåts mot ersättning och med omsättning av tjänst att en tjänst mot ersättning utförs, överlåts eller på annat sätt tillhandahålls någon. I vissa fall utgör uttag av vara och tjänst också omsättningar. Detta aktualiseras dock inte i ärendet. Kravet på att en omsättning skall föreligga som ett villkor för skyldigheten att betala skatt innebär att från beskattning utesluts sådana intäkter som visserligen har samband med en skattepliktig verksamhet men som inte kan sägas erhållna till följd av en försäljning av varor eller tjänster. En nödvändig förutsättning för beskattning är således att avtal om köp eller byte har ingåtts (jfr prop. 1993/94:99 s. 134 f.). Av 7 kap. 1 § ML framgår att skatt enligt ML tas ut med viss procent av beskattningsunderlaget med utgångspunkt i visst närmare angivet värde. Detta värde utgörs enligt 3 § vid annan omsättning än uttag: av ersättningen.

I ärendet synes ostridigt mellan bolaget och RSV att bolaget genom upplåtelse till leverantörerna av returenheterna tillhandahåller tjänster. Skatterättsnämnden delar denna uppfattning. Vad frågan egentligen gäller såvitt avser dessa bolagets tjänster är vad som skall anses utgöra ersättning för och därmed underlag för beskattningen av tjänsterna. Att fyllningsavgifterna och logistikavgifterna utgör sådana ersättningar synes också råda enighet om. Fråga är om därutöver det pantbelopp som bolaget uppbär vid tillhandahållandet av en returenhet med skyldighet att återbetala beloppet vid återfåendet av en returenhet också är att anse som en del av ersättningen för tillhandahållandet. För andra bolaget (sökande y) gäller motsvarande fråga om pant som erhålles från en detaljist är en del av en omsättning avseende ett tillhandahållande av en returenhet eller ingår i beskattningsunderlaget vid bestämmandet av ersättningen för de varor som transporteras och exponeras m.m. i returenheten.

Avtal varigenom någon erhåller en viss myckenhet av pengar, varor eller dylikt med skyldighet att återställa, inte just de föremål som erhållits, utan andra av samma slag, myckenhet och godhet utgör en försträckning. En försträckning kan inte anses utgöra en överlåtelse

även om äganderätt i viss mening kan sägas uppkomma eftersom inte just den erhållna egendomen behöver lämnas tillbaka. För att en överlåtelse skall anses föreligga måste det ömsesidigt förvärvade anses tillkomma parterna med äganderätt på sådant sätt att det inte samtidigt föreligger en skyldighet att vid en senare tidpunkt återlämna motsvarande egendom. Pantbeloppet, som i princip skall återbetalas, får därför anses utgöra endast en säkerhet för att returenheterna återlämnas.

Vid bedömningen av om pantbeloppet skall anses utgöra en ersättning för en vara eller tjänst bör också beaktas bestämmelserna om minskning av tidigare redovisad utgående skatt. Dessa bestämmelser finns i 7 kap. 6 § ML. Enligt den nämnda paragrafen får den skattskyldige minska beskattningsunderlaget om han i efterhand lämnar sådana bonus, rabatter eller andra nedsättningar av priset som inte är beroende av att betalning görs inom viss tid eller om en vara återtas med stöd av förbehåll om återtaganderätt enligt konsumentkreditlagen (1992:830) eller lagen (1978:599) om avbetalningsköp mellan näringsidkare m. fl. eller, slutligen, om en förlust uppkommer på den skattskyldiges fordran som avser ersättning för en vara eller tjänst (kundförlust). Någon möjlighet att i andra fall minska tidigare redovisad utgående skatt finns inte föreskriven i ML. En återbetalning av pantbeloppet - om det skulle anses utgöra en ersättning - kan inte hänföras till någon av de nämnda situationerna då beskattningsunderlaget får minskas.

Mot bakgrund av det nu anförda finner nämnden att pantbeloppet inte är en ersättning för en tillhandahållen vara eller tjänst. Beloppet skall således inte ingå i något beskattningsunderlag för bolagen vid mervärdesskatteredovisningen.

Avtalen om dispositionsrätten till returenheterna och pantbeloppen är emellertid avhängiga av varandra och medför en form av nyttjanderätt till returenheterna respektive till beloppen. En dispositionsrätt till pantbeloppet utgör också i sig ett värde som skulle kunna ses som en ersättning för nyttjandet av returenheten. Som framgått ovan kan inte hela det som pant betecknade beloppet utgöra denna ersättning eftersom detta belopp inte är något som slutligt tillkommer den som disponerar det. Ersättningens belopp torde därmed kunna bestämmas endast till vad som skulle kunna utgöra en tänkt eller faktisk avkastning av pantbeloppet. En på sådan grund beräknad ersättning kan emellertid inte anses utgöra en enligt ett avtal mellan parterna utgiven ersättning som har ett direkt samband med ett förvärv av en vara eller tjänst eftersom beskattningsvärdet skall utgöras av den faktiskt erhållna ersättningen och inte ett värde uppskattat efter objektiva kriterier. Mervärdesskatten knyts an till den faktiska eller avtalade ersättningen (jfr. prop. 1968:100 s. 132 och prop. 1993/94:99 s. 192 ff.). Nämnden finner därför att inte heller dispositionsrätten till pantbeloppet skall anses som en ersättning i en skattepliktig omsättning avseende

nyttjanderätt till en returenhet.

Mot bakgrund av det ovan anförda skall tillhandahållande av returenhet mot fyllnings- och logistikavgifter anses utgöra en omsättning av en skattepliktig tjänst medan däremot ett tillhandahållande enbart mot pant inte skall anses utgöra någon omsättning för sökandebolagen X och Y.

Kommentar:

Riksskatteverket har inte överklagat förhandsbeskedet. I skrivelse av den 21 juni 2000 (dnr 3785-00/100) har RSV ansett att panten i ovan anförda situation utgör omsättning av en tjänst motsvarande en nyttjanderätt till ett transporthjälpmedel, lastbärare eller liknande vilken tjänst i samtliga led skulle beläggas med mervärdesskattesatsen 25 procent. I skrivelsen uttalade RSV också att frågan dock fick anses svårbedömd samt framhöll möjligheten om rättslig prövning hos Skatterättsnämnden. Mot bakgrund av förhandsbeskedet saknar RSV:s skrivelse numera aktualitet.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 20 december 2001

Väsentlig anknytning

Anknytning till Sverige i form av hustru som befinner sig här på grund av att hon avtjänar ett fängelsestraff medför inte väsentlig anknytning hit

Inkomstskatt, taxeringsåren 2002-2004

SAKOMSTÄNDIGHETERNA

Utländske medborgaren A. har återflyttat till sitt och sin hustrus tidigare hemland (land B). A är medborgare i land B. A:s hustru befinner sig i Sverige på grund av att hon avtjänar ett fängelsestraff. Hon avser att, efter avtjänat fängelsestraff, även hon återflytta till land B.

FRÅGAN

A. önskar besked om han har sådan väsentlig anknytning till Sverige som avses i 3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229), IL.

FÖRHANDBESKED

"A. skall enligt intern svensk rätt inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige efter utflyttningen till land B."

MOTIVERING

"Enligt 3 kap. 3 § första stycket 3 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, skall den som tidigare varit bosatt i Sverige och fortfarande har väsentlig anknytning hit, vara obegränsat skattskyldig i Sverige."

A:s kvarvarande anknytning till Sverige (jfr 3 kap. 7 § IL) är att hustrun befinner sig här på grund av att hon avtjänar ett fängelsestraff. Hon avser därefter att flytta till makarnas gemensamma bostad i land B. Av Regeringsrättens avgörande RÅ 1998 not. 67 framgår att enbart det förhållandet att en hustru, som har för avsikt att flytta med mannen, övergångsvis stannar kvar i Sverige innebär inte att mannen skall anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Även här är förhållandena sådana att hustruns vistelse i Sverige inte skapar en sådan anknytning hit för A. att han efter utflyttningen kan anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

Förhandsbeskedet kommer inte att överklagas av RSV.

Område: Förhandsbesked

*Ärende behandlat vid Riksskatteverkets
rättsfallsseminarium den 8 januari 2002.*

SRN:s förhandsbesked den 12 november 2001

Häst - en begagnad vara?

Fråga om en förvärvad häst som efter dressyr säljs vidare utgör en sådan begagnad vara som medför vinstmarginalbeskattning.

*Mervärdesskatt, redovisningsperioder under tiden
mars 2001 - februari 2004*

Skatterättsnämnden har i ett förhandsbesked uttalat att en häst som ett bolag förvärvat från en privatperson, som inte är uppfödare av hästen, och som efter träning till ridhäst säljs inte är att betrakta som en sådan begagnad vara som avses i 9 a kap. 4 § mervärdesskattelagen (1994:200), ML. Bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning var således inte tillämpliga på försäljningen.

Omständigheterna var i huvudsak följande.

Bolaget X har för avsikt att köpa in hästar från privatpersoner i Sverige för att träna dessa och därefter sälja dem inom Sverige, som ridhästar. Förvärv kan ske från privatperson som är uppfödare men också från privatperson som inte är uppfödare. Fråga i ärendet är om en häst, som köpts som en otränad unghäst från en privatperson (annan än uppfödaren) och som efter träning till ridhäst försäljs, skall betraktas som en begagnad vara vid försäljningstidpunkten vilket därmed möjliggör tillämpning av reglerna för vinstmarginalbeskattning.

Nämnden gjorde följande bedömning.

I 9 a kap. ML finns bestämmelser om s.k. vinstmarginalbeskattning vid en skattskyldig återförsäljares omsättning av begagnade varor, konstverk, samlarföremål och antikviteter. Vilka varor som avses definieras närmare i 9 a kap. 4-7 §§. Med begagnade varor avses enligt 4 § varor som varit i bruk och som är lämpliga för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation med undantag av, förenklat uttryckt, fastigheter, konstverk, samlarföremål eller antikviteter, varor som helt eller till väsentlig del består av guld, silver eller platina samt oinfattade naturliga eller syntetiska ädelstenar. Med skattskyldig återförsäljare förstås enligt 8 § första stycket en skattskyldig person som inom ramen för sin ekonomiska verksamhet förvärvar eller importerar begagnade varor, konstverk, samlarföremål eller antikviteter i syfte att sälja dem vidare.

Med vara förstås enligt 1 kap. 6 § ML materiella ting, bland dem fastigheter och gas samt värme, kyla och elektrisk kraft. Levande djur är enligt denna definition varor i mervärdesskattehänseende. Fråga i ärendet är emellertid om hästar som förvärvats för att, efter viss dressyr, säljas vidare utgör sådana begagnade varor på vilka bestämmelserna om vinstmarginalbeskattning får tillämpas. Förarbetena innehåller inte någon närmare exemplifiering på vilka varor som avses än att bär, svampar och honung inte utgör sådana varor som omfattas av reglerna (jfr prop. 1994/95:202 s. 43). Inte heller avses varor, t. ex. inventarier, som är avsedda att brukas i en verksamhet eftersom avsikten inte är att sälja dem vidare.

Definitionen av begreppet begagnad vara anger, bortsett från att varan har varit i bruk, att den är lämplig för vidare användning i befintligt skick eller efter reparation. Varans karaktär av begagnad torde därmed definitionsmässigt vara att bedöma vid återförsäljarens förvärv av den. Detta får också anses framgå av den bestämmelse som definierar begreppet skattskyldig återförsäljare. Varan skall således säljas vidare i samma skick som den har förvärvats, eller - får det förutsättas - om den är trasig och således saknar en för varan normal och förväntad funktion, efter det att den gjorts användbar genom reparation. Därav

synes följa att före försäljningen av varan den inte under återförsäljarens innehav på annat sätt än genom reparation får ha tillförts eller på annat sätt erhållit egenskaper som kan påverka dess värde. Detta får anses gälla oavsett om egenskaperna tillkommit genom en biologisk process eller på annat sätt. Levande växande organismer, oavsett om det är fråga om djur eller växter, genomgår under livscykeln sådana förändringar att de i större eller mindre grad kontinuerligt får anses erhålla nya egenskaper som kan påverka deras värde.

Utöver det sagda bör beaktas att det, bortsett från begreppet begagnade varor, inte råder någon tvekan om att de varor som avses i 9 a kap. ML utgör döda ting, som med undantag för vissa samlarföremål, har tillverkats. I normalt språkbruk torde även begreppet begagnade varor vara förbehållet sådana ting och inte levande organismer. Även ordet reparation antyder att det är fråga om något tillverkat vars funktion återställs genom reparationen.

Mot bakgrund av det ovan anförda och då djuren därutöver i det föreliggande ärendet ges färdigheter som ridhästar, vilket de inte hade, eller i vart fall inte hade i samma utsträckning, vid bolagets förvärv, fann nämnden att försäljning av hästarna inte kan hänföras till omsättningar avseende begagnade varor. Bestämmelserna i 9 a kap. ML är därför inte tillämpliga på bolagets omsättningar.