Roger Persson

En kommentar till Ulf Tivéus artikel i SN nr 10 1988

I Skattenytt 1988 sidan 511 redogör Tivéus för det skatterättsliga problem som uppstår då en s k värdepappersrörelse önskar lägga om sin verksamhet till att endast förvalta värdepapper. Vad det rör sig om är alltså att byta förvärvskälla, från rörelse till tillfällig förvärvsverksamhet. Det kan också uttryckas som att egendomen, värdepappren, byter skatterättslig karaktär från omsättningstillgång till reavinstegendom i samma ägares hand. Den löpande avkastningen byter från rörelse till inkomstslaget kapital.

Tivéus anger att det enda den skattskyldige behöver göra är att återföra den eventuella lagernedskrivning som företagits i räkenskaperna till beskattning. Efter denna tämligen enkla åtgärd, som Tivéus kallas avskattning, skulle plötsligt egendomens skatterättsliga karaktär förändrats. En senare försäljning av värdepapper skall beskattas som tillfällig förvärvsverksamhet istället för i rörelse, med allt vad det innebär.

Vad innebär då detta i praktiken? Jag visar detta genom ett tänkt exempel.

AB Hause börjar bedriva värepappersrörelse. Företaget inskaffar en aktieportfölj om 1 000 000 kr. Under första verksamhetsåret ger rörelsen ett visst resultat. Efter inventering värderas anskaffningskostnaden på lagret till 900 000 kr. Nedskrivning sker i bokslutet med 15 %, 135 000 kr. Under andra verksamhetsåret fortsätter rörelsen sin verksamhet. Lagret ökar till 1 000 000 kr. Avsättning sker med 15 %, förändringen i lagerreserven blir 15 000 kr. Total avsättning är nu 150 000 kr. En bit in på tredje verksamhetsåret tröttnar dock bolagets VD och ägare på alla affärerna. Han lägger om verksamheten till förvaltande. Avskattning på det sätt som Tivéus anger äger rum. Denna transaktion leder då till 150 000 kr i rörelseinkomst. Den kvarvarande portföljen, numera reavinstegendom, består helt av två års aktier. Denna aktiestock anskaffades för 600 000 kr, marknadsvärdet är dock p g a stark kursutveckling 1 000 000 kr. AB Hause väljer att sälja den. Skattekonsekvens:1 000 000 kr - 600 000 kr = 400 000 kr. 40 % av detta är 160 000 kr.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 02:53:14

Hade däremot rörelse fortfarande bedrivits, hade 100 % av denna försäljning varit skattepliktig. Genom att begära avskattning får alltså AB Hausse en skattefri inkomst på 240 000.

Detta exempel visar en tänkbar konsekvens av Tivéus uppfattning. Värdestegring som inträffat under det att rörelse drivits blir alltså lindrigare beskattad om avskattning endast innebär att åtnjuten nedskrivning skall återföras till beskattning. Enligt min mening kan detta i vissa situationer leda till mindre rimliga skattekonsekvenser.

Tivéus har hämtat stöd för sin uppfattning från två rättsfall. Låt oss granska dessa lite närmare.

Det rättsfall som brukar anföras för att avskattning överhuvudtaget är möjligt är RÅ 1958 ref 61.[1] Omständigheterna var följande. AB Kölen var ett värdepappersdrivande företag. I samband med försäljning av Kölen till AB Providentia, skulle Kölen övergå till att endast förvalta värdepapper. I ett förhandsbesked frågar Kölen efter skattekonsekvenserna. Rättsnämnden uttalar att ". . . om Kölen. . . omlägger sin verksamhet från penningrörelse till förvaltning av . . . värdepapper . . . vinsten skall inkomstbeskattas hos bolaget . . . enligt förskrifterna i 28 § Kommunalskattelagen som om avyttring skett av bolagets . . . varulager." Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet i den delen.

Den rimligaste tolkningen av detta rättsfall bör vara att Regeringsrätten menat att vid ett byte av den skatterättsliga karaktären på sådant sätt skall en uttagsbeskattning ske, d v s marknadsvärdet på varulagret ska tas upp till beskattning. Frågan om vilket värde som skulle upptas till beskattning blev dock aldrig föremål för domstolens prövning, beroende på processuella skäl. Kölen ansåg nämligen att, vid avskattningsförfarandet, Kölen borde få en 25 % rabatt på det värde som skulle upptas till beskattning. Kölen anförde som grund för detta att en så omfattande utförsäljning som det skulle innebära, att på marknaden realisera aktieportföljen, måste få till följd att börskursen skulle falla. Sålunda ansåg Kölen att de borde erhålla en nedsättning på värdet som skulle beskattas. Regeringsrätten svarade lakoniskt nej på denna fråga, och återförvisade målet i denna del till rättsnämnden.

Redan året efter denna dom avgörs ett liknande mål i Regeringsrätten, RÅ 1959 ref 30. Detta rättsfall anför Tivéus som grund för att endast åtnjuten lagernedskrivning skall återföras vid avskattningen. Omständigheterna var följande.

Bankirfirman Aronowitsch AB, som bedrev värdepappersrörelse, köpte AB Bootes. Bootes kom att utgöra omsättningstillgång i Aronowitsch rörelse. Aronowitsh skrev ner innehavet i Bootes i räkenskaperna och erhöll skattemässigt avdrag för detta. Bankirfirman övergick sedermera till förvaltningverksamhet och bytte firma till Skandia. AB Bootes likviderades och utskiftning[2] skedde till Skandia. Skandia anförde i självdeklaration att det utskiftade beloppet var skattefritt, eftersom Skandia innehaft aktierna i mer än 5 år.[3] Taxeringsnämnden återförde dock den tidigare åtnjutna nedskrivningen till beskattning. Skandia besvärade sig ända upp i Regeringsrätten över detta beslut men vann inte framgång med detta. Det utskiftade beloppet från Bootes var större än den nedskrivning som tidigare ägt rum. Mellanskillnaden blev alltså skattefri för Skandia.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 02:53:14

Hur går detta avgörande ihop med 1958 års fall? Slutsatsen som bör dras av det tidigare avgörandet torde vara att om inte avskattning sker till marknadsvärdet bibehåller tillgångar sin skatterättsliga karaktär. Följaktligen skulle även mellanskillnaden mellan utskiftat belopp och åtnjuten neskrivning utgjort skattepliktig intäkt av rörelse för Skandia. Detta skedde alltså inte i 1959 års fall. Min teori, är att processuella omständigheter medförde detta. 1959 års fall var ett besvär över taxeringsbeslut. Sålunda var processen en s k beloppsprocess. I en sådan process utgörs ramen av de yrkade beloppen. I 1959 års rättsfall yrkade taxeringsintendenten på att nedskrivningen skulle återföras, men inte mer. Domstolarna hade alltså ej möjlighet att ta ställning till om det överskjutande beloppet skulle upptas till beskattning eller inte. Att dra så långtgående slutsatser av detta mål, som Tivéus gör, synes mig därför vanskligt. Rättsläget på den här punkten måste därför anses som oklart.

Förutom dessa rättsfallstolkningar av närmast processuell karaktär finns det även andra skäl för att Tivéus uppfattning inte är den riktiga. Inte i någon annan typ av rörelse medges byte av skatterättslig karaktär på egendom utan att en uttagsbeskattning sker till egendomens marknadsvärde. Ett färskt avgörande från Regeringsrätten, dom 29/6 1988[4], behandlar ett sådant spörsmål. Rörelsen som bedrevs var byggmästarrörelse. Det röresedrivande bolaget ägde en fastighet som utgjorde omsättningstillgång. Denna fastighet önskade bolaget överföra till sitt dotterbolag, som endast förvaltade fastigheter. Avräkningsvärdet skulle vara det bokförda värdet, vilket understeg marknadsvärdet. I och med överföringen skulle fastigheten byta skatterättslig karaktär. Regeringsrätten konstaterar att tidigare praxis möjliggjort överföringar inom koncerner till bokfört värde, men att en förutsättning för detta är att egendomen bibehåller sin skatterättsliga karaktär. Om den inte gör detta skall uttagsbeskattning ske till marknadsvärdet.

Visserligen var det inte värdepappersrörelse som bedrevs i detta fall, och bytet av skatterättslig karaktär skulle inte ske i samma subjekts hand, men det är i alla fall svårt att se att en värdepappersrörelse skulle vara särbehandlad i detta hänseende. Som mitt ovan nämnda exempel visar kan också Tivéus syn leda till egendomliga konsekvenser som knappast kan vara avsetta varken av domstolarna eller lagstiftaren. SN

Biträdande jurist Roger Persson är verksam vid Eclipticon Konsulter AB.

Noter

[1] Se ex SOU 1963:52 s 126, Olsson SN 1982 s 435.

[2] Utskiftning av rörelsetillgång jämställes med realisation, LLMS 5 uppl s 248. Egentligen rörde alltså rättsfrågan inte byte av skatterättslig karaktär på tillgång, utan en försäljning.

[3] Enligt dåvarande regler i 35 § KL var sådan försäljning skattefri.

[4] Intressant i övrigt med denna dom är att RN inte tycks anse att det finns någon laglig grund för att vidtaga en avskattning då skatterättslig karaktär förändras i samma subjekts hand. Faktum är att det enda stöd som finns för att avskattning är möjlig, mig veterligt, är just ovan refererade dom från 1958. Olsson är också något skeptisk till detta i sin artikel i SN 1982.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-04-19 02:53:14