

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-10430 · Ansv. utgivare: Kammarrättsrådet Hans Bylin

Serie I ang. direkt skatt

Motsvarar Riksskatteverkets författningssamling (RSFS) och Riksskatteverkets förhandsbesked mm (RSV/FB) serie Dt = Direkt skatt - Taxering

Nr 12 1977 - Årg. 7

Regeringsrättens dom den 28 september 1977 i anledning av överklagat förhandsbesked

Koncernbidrag. Fråga bl a om tillämpningen av 57 § 3 mom andra stycket kommunalskattelagen. Tillika fråga huruvida givare av koncernbidrag äger underlåta att yrka avdrag för utgivet koncernbidrag vid taxeringen till kommunal inkomstskatt

**RSV/FB Dt
1977:15**

Utkom från trycket
den 2 februari 1978

1 Ansökningen

I ärende angående framställning om förhandsbesked från Statsföretag Aktiebolag och Stigtex Aktiebolag¹ anfördes i huvudsak följande:

Stigtex är sedan den 1 december 1975 ett helägt dotterbolag till Statsföretag.

Stigtex' årsredovisning för år 1975 bifogas. Av denna framgår arten av den verksamhet som bolaget bedriver. Under verksamhetsåret 1976 förväntas Stigtex till följd av den dåliga konjunkturen inom hemtextilindustrin visa underskott. Statsföretag överväger därför att under detta år till Stigtex lämna ett sk öppet koncernbidrag på uppskattningsvis 2 miljoner kronor för utjämnande av detta underskott.

Av bilagda utdrag ur Riksskattenämndens protokoll framgår att Statsföretag, som är ett förvaltningsföretag och moderföretag i en koncern som "ombesörjer vissa gemensamma uppgifter för koncernens räkning", erhållit dispens enligt 54 § KL. Detta innebär att Statsföretag "icke skall i beskattningsavseende behandlas såsom ett förvaltningsföretag". Att koncernbidrag med avdragsrätt respektive skattskyldighet kan lämnas mellan de båda här berörda företagen vad gäller den statliga taxeringen torde därför vara ostridigt. Frågan hur koncernbidrag till och från dylikt moderföretag, som erhållit dispens enligt 54 § KL, skall behandlas i kommunalskattehänseende torde däremot icke ha klarlagts i praxis. Den omständigheten att moderföretaget ombesörjer "gemensamma uppgifter av samordningskaraktär för koncernens räkning" och till följd därav anses rörelsedrivande i skatteavseende, talar enligt vår mening för att moder- och dotterföretagets verksamhet har sådant nära samband med varandra "att de skulle bedömts som en förvärvskälla om de drivits av samma företag". Behandlingen i kommunalskattehänseende av koncernbidrag mellan de båda företagen synes därför böra följa samma regler som vid den statliga taxeringen. För att erhålla full klarhet i denna fråga har vi

¹ Publicerat med bolagens medgivande

RSV/FB Dt 1977:15

emellertid med hänsyn *dels* till de stora belopp det här rör sig om *dels* till att det kan förväntas att även andra dotterföretag inom Statsföretagskoncernen kan komma att lämna koncernbidrag till eller mottaga koncernbidrag från moderföretaget, vara av synnerlig vikt att genom förhandsbesked erhålla klarhet i denna fråga.

Det kan upplysas att ett 50-tal anställda i Statsföretag sysslar med icke blott Statsföretags egna utan även dotterföretagens skötsel och problem. I varje fall på den administrativa sidan råder sålunda ett klart samband företagen emellan. Det kan vidare upplysas om att Statsföretag kommunalt taxeras uteslutande i Stockholm, medan Stigtex fr o m år 1976 har sin verksamhet förlagd till Färgelanda kommun i Dalsland och Borås kommun i Västergötland.

Vi får sålunda under hänvisning till ovanstående hemställa om förhandsbesked huruvida koncernbidrag med avdragsrätt för Statsföretag och skattskyldighet för Stigtex kan godkännas även vid den kommunala taxeringen vid 1977 och 1978 års taxeringar.

I vår ansökan har vi hemställt om förhandsbesked, huruvida koncernbidrag med avdragsrätt för Statsföretag och skattskyldighet för Stigtex kan godkännas även vid den kommunala taxeringen åren 1977 och 1978. Avsikten med vår fråga var närmast att genom förhandsbeskedet få klarhet i huru koncernbidraget skall behandlas i kommunalskattehänseende. Då den ursprungliga frågan var något ofullständigt formulerad, tillåter vi oss närmare utveckla frågeställningen.

Om nämnden i enlighet med vår uppfattning anser det föreligga sådan gemensamhet mellan de båda företagens förvärvskällor att det mottagande bolaget skall beskattas i det givande bolagets kommuner med ett belopp svarande mot högst dess behållna inkomst, hemställer vi att detta måtte framgå av förhandsbeskedet.

För den händelse nämnden däremot skulle anse att sådant samband mellan de båda berörda företagens verksamheter inte föreligger, att de skulle bedömts som en förvärvskälla om de drivits av samma företag, får vi hemställa att av förhandsbeskedet framgår huruvida därvid det mottagande bolaget skall kommunaltaxeras i det givande bolagets kommuner för ett mot koncernbidraget svarande belopp, oavsett storleken av det mottagande bolagets behållna kommunalskattepliktiga inkomst, eller om i sådant fall det står det givande bolaget fritt att underlåta att yrka avdrag för koncernbidraget vid kommunaltaxeringen. Härvid skulle följa att det mottagande bolaget inte blir kommunaltaxerat för det lämnade koncernbidraget.

Sammanfattningsvis får vi sålunda hemställa att i förhandsbeskedet förklaras att, om Statsföretag yrkar avdrag för koncernbidrag till Stigtex, det sistnämnda bolaget skall beskattas i Statsföretags kommuner med det belopp svarande högst mot den vid den kommunala taxeringen behållna inkomsten.

Skulle nämnden vara av den uppfattningen att sådant samband mellan de båda berörda företagens verksamheter inte föreligger att de skulle bedömas som en förvärvskälla om de bedrivits av samma företag, får vi hemställa att i förhandsbeskedet förklaras att Stigtex skall kommunaltaxeras i Statsföretags kommuner för ett mot koncernbidraget svarande belopp, oavsett storleken av "Statsföretags" kommunalskattepliktiga inkomst samt att vidare i förhandsbeskedet förklaras att det står Statsföretag fritt att underlåta att yrka avdrag för koncernbidraget vid den kommunala taxeringen, varav följer att Stigtex inte blir kommunaltaxerat för det lämnade koncernbidraget.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 14 januari 1977 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Gottliebsson, Lindholm, Blomqvist, Hornhammar, Ulfhielm, Folke Nilsson) följande förhandsbesked:

Nämnden finner, att Statsföretag Aktiebolag är moderföretag i Statsföretagskoncernen, att Statsföretag Aktiebolag medgett dispens enligt 54 § sjätte stycket kommunalskattelagen och att Stigtex Aktiebolag är ett helägt dotterbolag. Vidare finner nämnden, med hänsyn till de verksamheter som bedrivs av de olika bolagen inom koncernen, att Statsföretag Aktiebolags och Stigtex Aktiebolags verksamheter inte har sådant samband med varandra, att de skulle anses som en förvärvskälla om de drivits av samma företag. Nämnden förklarar därför att, om Statsföretag Aktiebolag utger koncernbidrag enligt 43 § 3 mom kommunalskattelagen till Stigtex Aktiebolag, såsom beskattningsort vid taxering till kommunal inkomstskatt för Stigtex Aktiebolag beträffande sålunda mottaget koncernbidrag skall – oavsett att Statsföretag Aktiebolag mottager koncernbidrag från andra företag inom koncernen – gälla den kommun där Statsföretag Aktiebolag har fast driftställe, och att Stigtex Aktiebolag härvid icke äger frånräkna underskott i förvärvskälla hänförlig till annan kommun än den där koncernbidraget skall redovisas.

Nämnden finner vidare, att Statsföretag Aktiebolag beträffande till Stigtex Aktiebolag utgivet belopp, som uppfyller i 43 § 3 mom kommunalskattelagen angivna förutsättningar för koncernbidrag, visserligen äger valfrihet att kostnadsföra beloppet eller att underlåta att kostnadsföra det vid taxeringarna till statlig och kommunal inkomstskatt men att valfrihet att behandla beloppet på olika sätt vid de bägge taxeringarna icke kan anses föreligga. På grund härav förklarar nämnden att, om Statsföretag, vid inkomsttaxeringen yrkar avdrag för såsom koncernbidrag utgivet belopp, bidraget skall omkostnadsföras vid såväl taxeringen till statlig som till kommunal inkomstskatt.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade bolagen att förhandsbeskedet skulle bestämmas i enlighet med deras ansökan.

Regeringsrätten (Hjern, Ericsson, Hultqvist, Delin) beslöt i dom den 28 september 1977 att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

**RSV/FB Dt
1977:16**

Regeringsrättens dom den 25 oktober 1977 i anledning av överklagat förhandsbesked

Fråga om avdrag för överföring av medel till viss stiftelse såsom personalkostnad trots att stiftelsen ej var sådan personalstiftelse som avses i lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m m. Tillika fråga om stiftelsens och destinatörs skattskyldighet

1 Ansökningen

I ärende angående framställning om förhandsbesked anfördes:

I syfte bl a att premiera de anställda inom X-koncernen för gjorda arbetsinsatser och för att bereda dem ett delägarintresse i företaget avser AB X att i samråd med fackklubbarna inom företaget införa ett vinstandelssystem enligt de principer som framgår av bilagda förslag. Förslaget kan bli föremål för vissa omarbetningar, t ex i vad gäller det i p. 1 beskrivna sättet för beräkning av vinstandel, men nämnden äger förutsätta att härigenom och i övrigt inga sådana ändringar företas vilka ändrar förutsättningarna för de frågor vari förhandsbesked begäres.

Av förslaget framgår att AB X, som är moderbolag i koncernen, avses komma att årligen avsätta ett på visst sätt med utgångspunkt från föregående års resultat beräknat vinstandelsbelopp, vilket efter fastställelse av bolagets styrelse överföres till förvaltning av en stiftelse, bildad av fackklubbarna inom AB X.

Villkoren för överlämnande från AB X av vinstandel till stiftelsen, föreskrifter för stiftelsens förvaltning härav samt de anställdas andelsrätt och sättet för utbetalning härav m m framgår av p. 2 i förslaget till vinstandelssystem. Stiftelsens organisation och verksamhet m m framgår av det till denna ansökan bifogade förslaget till stadgar.

Med hänvisning till ovan åberopad utredning hemställs om förhandsbesked beträffande följande frågor.

För AB X

1) Äger bolaget rätt till avdrag vid inkomsttaxeringen för till stiftelsen överlämnad vinstandel?

För Y i egenskap av anställd i AB X

2) I vad mån inkomstbeskattas Y för från stiftelsen erhållna belopp i form av dels avkastning och dels andel av stiftelsens förmögenhet? (Om inkomstbeskattning skall ske avser frågan jämväl i vilket inkomstslag och vilket beskattningsår).

3) Är Y skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt för sin rätt till andel av stiftelsens förmögenhet?

För stiftelsen

RSV/FB Dt 1977:16

4) Är Stiftelsen skattskyldig till statlig och kommunal inkomstskatt för avkastningen på förvaltade medel och för realisationsvinster som kan uppkomma vid förvaltningen?

5) Om fråga 4 besvaras jakande, är Stiftelsen berättigad att erhålla avdrag för den del av avkastningen som enligt p. 2.4. i förslaget till vinstandelssystem är avsedd att periodvis, före pensionerings- eller förtidspensioneringstillfälle, utbetalas till hos AB X anställd andelsägare?

6) Är Stiftelsen skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt för förvaltade medel?

För samtliga sökanden

7) I vad mån påverkas taxeringen av de sökande i berörda hänseenden av ändring i p. 2.6. i förslaget till vinstandelssystem sålunda att de anställda skall ha rätt att få ut sin andel i Vinstandelsfonden vid valfri tidpunkt, dock tidigast fem år efter det anställningen upphört?

Det i ansöknings angivna förslaget till vinstandelssystem och stadgarna för stiftelsen hade följande lydelse:

FÖRSLAG

För att premiera gjorda arbetsinsatser och för att ge de anställda ett delägarintresse i företaget har Aktiebolaget X (härnadan kallat X) beslutat att tillämpa följande

VINSTANDELSSYSTEM

1) Vinstandels belopp

X avsätter vart år från den del av det föregående verksamhetsårets resultat, som överstiger 10 men ej 12,5 % av totala kapitalet, en femtedel av den delen, överstiger 12,5 men ej 15 % av totala kapitalet, en fjärdedel av den delen och som överstiger 15 % av totala kapitalet, en tredjedel av den delen.

Beräkningen av resultatet och totala kapitalet skall ske med utgångspunkt från X:s officiella bokslut efter de principer, som senare kommer att fastställas.

Enligt ovan avsatt del av årets resultat kallas nedan Vinstandel.

2) Villkor för överlämnande av Vinstandel

Vinstandel skall på nedanstående villkor ställas till förfogande för de anställda inom X genom att överlämnas till en stiftelse, som bildats av fackklubbarna inom X med uppgift att förvalta och

RSV/FB Dt 1977:16

använda till stiftelsen överlämnade Vinstandelar. Med anställda respektive fackklubbar inom X jämföras de anställda respektive fackklubbar i av X helägda svenska dotterbolag.

- 2.1) Stiftelsen skall förvalta Vinstandel, dess avkastning och realiserade värdestegring för de anställdas räkning i en särskild fond, kallad Vinstandelsfonden. Medlen skall vara placerade i aktier i X och, i den mån stiftelsen annars skulle komma att företräda mer än tio procent av röstvärdet på utelöpande aktier i X, i andra börsnoterade värdepapper.

De närmare föreskrifterna om förvaltning och användning av Vinstandel meddelas av X vid dess överlämnande till stiftelsen.

- 2.2) Stiftelsens styrelse skall uteslutande bestå av representanter för de anställda utsedda av fackklubbarna inom X.

- 2.3) Envar som varit anställd hos X under hela det verksamhetsår, till vars resultat Vinstandel hänförs, och vars tjänstgöringstid omfattar i genomsnitt minst sjutton timmar per helgfri vecka under det verksamhetsåret är andelsberättigad i Vinstandelen. Den, som är anställd i svenskt aktiebolag som under verksamhetsåret förvärfvas av X, är andelsberättigad oavsett anställningstid. Andelsberättigad, vars tjänstgöringstid överstiger i genomsnitt trettio timmar per helgfri vecka har rätt till en hel andel och andelsberättigad, vars tjänstgöringstid inte överstiger i genomsnitt trettio timmar per helgfri vecka har rätt till en halv andel. Rätten till andel är oberoende av lörens storlek.

En förutsättning för rätt till andel är att den anställde tjänstgjort i den omfattning, som förutsatts i anställningsavtalet. Med tjänstgöring jämföras frånvaro på grund av

- semester
- tjänstledighet med full lön
- annan tjänstledighet ej över tre månader
- författningssänlig försvarstjänstgöring
- sjukdom
- ledighet för barnsbörd
- ledighet för adoption av barn under tio år
- tjänstgöring i annat företag, organisation el. dyl. på uppdrag av arbetsgivaren och ledighet som X bedömer vara av liknande art.

- 2.4) Varje den 1 juni skall vad stiftelsen under föregående kalenderår kontant uppburit såsom avkastning å Vinstandelsfonden och skattepliktig realisationsvinst fördelas i proportion till de andelsberättigades andelar i vinstandelsfonden. Belopp som därvid belöper på andel tillhörande anställd inom X skall utbetalas kontant till personen i fråga såvida inte stiftelsens styrelse och X anser att belopp istället bör läggas till respektive andel på grund av sin litenhet eller av andra praktiska skäl. Övriga belopp läggs till respektive andel.

- 2.5) Samtliga andelsberättigades andelar skall framräknas såsom andelar i hela Vinstandelsfonden dels varje gång Vinstandel överförs till Vinstandelsfonden, dels när utbetalning av andel, realiserad värdestegring eller avkastning sker.

Andel i Vinstandelsfonden skall uttryckas såsom ett andelstal med noggrannhet av tre siffror.

- 2.6) De anställda skall ha rätt att få ut sin andel i Vinstandelsfonden först året efter sin avgång ur tjänst med pension eller om anställningen upphör dessförinnan, året efter uppnåendet av den ålder som gäller för den anställdes pensionering eller, om den anställde tillerkänts hel förtidspension enligt lagen om allmän försäkring, året efter det sådana pension tillerkänts honom.

Andel i Vinstandelsfonden skall utbetalas på följande sätt: Med början det ifrågavarande året och under de elva därpå följande åren utbetalas den 1 juni ett belopp, som uppgår till vad som återstår av andelens värde vid tidpunkten för utbetalningen dividerat med det antal utbetalningar, inklusive utbetalningen ifråga, som återstår att göra. Om det som återstår av andelens värde understiger femtusen kronor eller om betalningsmottagaren så påfordrar, skall utbetalning av beloppet i sin helhet ske vid nästkommande betalningstillfälle.

Andel i Vinstandelsfonden får inte pantsättas eller överlåtas.

- 2.7) Kostnader för stiftelsens förvaltning av Vinstandelsfonden skall bestridas i första hand med fondens avkastning, i andra hand med fondens kapital.

3) Tidpunkt för överlämnande av Vinstandel

Vinstandel överlämnas till stiftelsen så snart X:s styrelse fastställt dess storlek.

4) Giltighet

Ovanstående beslut gäller tills vidare och kan av X ändras med avseende på härefter uppkommande Vinstandelar. Exempelvis skall beslutet ej gälla om inrättande av vinstandelsfonder påbjuds genom lagstiftning eller på annat sätt.

UTKAST TILL STADGAR

§ 1

Stiftelsens benämning är

§ 2

Stiftelsens ändamål är att förvalta de medel, som Aktiebolaget X överlämnar till stiftelsen i syfte att premiera gjorda arbetsinsatser och för att ge personalen delägarintresse i företaget samt med föreskrift att medlen skall komma de anställda till godo, allt enligt bestämmelserna i dessa stadgar samt enligt de av företaget i samband med överlämnande av medlen uppställda villkoren.

§ 3

Stiftelsens säte skall vara i Z.

§ 4

Stiftelsens angelägenheter skall handhas av en styrelse bestående av, såsom ledamöter respektive suppleanter, de ledamöter och suppleanter, som representerar de anställda i AB X:s styrelse. Styrelsen utser inom sig ordförande.

§ 5

Vid styrelsesammanträde skall föras protokoll, vilka skall till riktigheten bestyrkas av ordföranden och den ledamot styrelsen därtill utser.

§ 6

Styrelsen är beslutför, om de vid sammanträdet närvarandes antal överstiger hälften av hela antalet styrelseledamöter.

Som styrelsens beslut skall – med de undantag som följer av §§ 10 och 12 – gälla den mening, om vilken vid sammanträde de flesta röstande förenar sig och vid lika röstetal den mening, som biträdes av ordföranden.

§ 7

Styrelsen äger att handla å stiftelsens vägnar i förhållande till tredje man samt att företräda stiftelsen inför domstolar och andra myndigheter. Samma behörighet tillkommer också den eller dem, åt vilka styrelsen uppdragit att teckna stiftelsens firma; dock äger de, som utöva firmateckningsrätt endast i förening, allenast i förening företräda stiftelsen.

§ 8

Stiftelsens räkenskapsår skall vara kalenderår.

§ 9

De fackklubbar som bildat denna stiftelse skall gemensamt utse två revisorer och två suppleanter för dem med uppgift att granska styrelsens förvaltning samt stiftelsens räkenskaper. Den ene revisorn och suppleanten skall vara tjänsteman i Aktiebolaget X; den andre revisorn och suppleanten skall vara antingen auktoriserad revisor eller tjänsteman i Aktiebolaget X med stor erfarenhet av redovisnings- eller revisionsarbete.

Ett exemplar av stiftelsens årsredovisning skall jämte ett exemplar av revisionsberättelsen senast den varje år tillställas dels envar av de fackklubbar, vars medlemmar uteslutande består av anställda i Aktiebolaget X eller av Aktiebolaget X helägt svenskt

aktiebolag, dels Aktiebolaget X:s styrelse.

RSV/FB Dt 1977:16

§ 10

Stiftelsen må upplösas, om samtliga ledamöter av stiftelsens styrelse är eniga om ett sådant beslut samt beslutet godkännes av Aktiebolaget X:s styrelse.

Vid stiftelsens upplösning skall stiftelsens tillgångar omedelbart användas för tillgodoseende av det i § 2 angivna ändamålet enligt de närmare föreskrifter, som må ha uppställts härvidlag vid medlens överlämnande. Om härefter tillgångar finnes, vilka på grund av dessa föreskrifter icke kan användas för tillgodoseende av det i § 2 angivna ändamålet, skall dessa anslås till välgörande eller eljest allmännyttigt ändamål. Tillgångarna skall alltså icke under några förhållanden kunna återföras till Aktiebolaget X.

§ 11

Denna stiftelse skall stå under tillsyn enligt lagen den 24 maj 1929 om tillsyn över stiftelser.

§ 12

Beslut om ändring av dessa stadgar kan fattas av stiftelsens styrelse, under förutsättning dels att styrelsens samtliga ledamöter är eniga om beslutet, dels att beslutet godkännes av Aktiebolaget X:s styrelse; dock må ändring ej ske av §§ 2 och 10 eller av bestämmelserna i denna § 12.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 3 december 1976 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Lindholm, Lindquist, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer, Brissman) följande förhandsbesked:

Nämnden finner, att den i ansöknings angivna stiftelsen utgör ett från sökandebolaget fristående särskilt rättssubjekt, som ej är en personalstiftelse enligt de särskilda bestämmelser som gäller om sådan. Nämnden finner vidare att de medel, som sökandebolaget överlämnar till stiftelsen, icke är att anse som särskilt rättssubjekt. Slutligen finner nämnden, att i den mån utfästelsen infrias, sådan kostnad uppkommer för sökandebolaget som är avdragsgill som personalkostnad. På grund härav förklarar nämnden sökandebolaget berättigat till avdrag för kostnad som avses med sökandebolagets ifrågavarande utfästelse.

Beträffande frågorna under punkterna 2 och 3 i ansöknings finner nämnden, att de anställda i Aktiebolaget X icke till någon del kan förfoga över de av stiftelsen förvaltade medlen förrän medlen blir för dem tillgängliga för lyftning och att de anställdas rätt till medlen grundar sig på arbetsanställning hos Aktiebolaget X. I enlighet härmed förklarar nämnden, att Y blir skattskyldig för från stiftelsen erhållna belopp i form av dels avkastning dels sin andel i de av stiftelsen förvaltade medlen allt efter som dessa blir tillgängliga för lyftning och att dessa medel i sin helhet utgör för honom skattepliktig intäkt av tjänst samt att Y ej är skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt för sin del i stiftelsens förmögenhet.

Vad angår frågorna under punkterna 4, 5 och 6 i ansöknings finner

RSV/FB Dt 1977:16 nämnden, att den tilltänkta stiftelsen innehar de av Aktiebolaget X till stiftelsen överlämnade medlen på sådant sätt, att stiftelsen är att anse såsom ägare till medlen. Vidare finner nämnden, att då värdet av de av stiftelsen förvaltade medlen förändras på grund av antingen att stiftelsen uppbär avkastning eller realisation av tillgång en däremot svarande förändring av de anställdas del i stiftelseförmögenheten äger rum. I enlighet härmed förklarar nämnden, att den tilltänkta stiftelsen är skattskyldig till statlig och kommunal inkomstskatt för avkastning på de förvaltade medlen och för realisationsvinster som kan uppkomma vid förvaltningen av medlen och att stiftelsen icke är berättigad till avdrag för vad av avkastningen eller av realisationsvinster som utbetalas till andelsägarna. Vidare förklarar nämnden, att stiftelsen är skattskyldig till statlig förmögenhetsskatt för de förvaltade medlen.

Vad slutligen angår frågan under punkt 7 i ansökningen förklarar nämnden, att Aktiebolaget X:s taxering icke påverkas av den ifrågasatta förändringen, att stiftelsen intill dess fem år förflutit efter det att anställningen upphört är att anse som ägare till medlen och att Y tillkommande del av stiftelsen i dess helhet får anses tillgänglig för lyftning fem år efter det anställningen upphört varför på honom vid denna tidpunkt belöpande del då utgör intäkt av tjänst medan på honom därefter belöpande del av avkastningen skall redovisas i inkomstslaget kapital och på honom därefter belöpande del av realisationsvinster i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Vid samma tidpunkt inträder för Y även skattskyldighet till statlig förmögenhetsskatt för på honom belöpande del av stiftelsens medel.

3 Regeringsrätten

I besvär till regeringsrätten hemställde en fackklubb i Aktiebolaget X om den ändringen i förhandsbeskedet att regeringsrätten skulle förklara stiftelsen berättigad till avdrag i inkomstskattehänseende för sådan avkastning av stiftelsens kapital som den utbetalade till andelsägarna. Y yrkade den ändringen av förhandsbeskedet att regeringsrätten skulle förklara den till honom utbetalade delen av avkastningen utgöra för honom skattepliktig inkomst av kapital, vilket yrkande avsåg också den situation som åsytades i fråga 7 i ansökningen.

Den 25 oktober 1977 beslöt regeringsrätten (Lundell, Hellner, Sjöberg, Wennergren) följande dom:

Regeringsrätten ansluter sig i de av besvären berörda hänseendena till den bedömning som kommit till uttryck i det överklagade förhandsbeskedet utom såvitt angår det i svaret på fråga 7 gjorda uttalandet att Y:s del i realisationsvinster sedan hans andel blivit tillgänglig för lyftning skall redovisas till beskattning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Regeringsrätten finner att, sedan Y:s andel blivit tillgänglig för lyftning och förfallit till beskattning hos honom som inkomst av tjänst, denna andel härefter blir att jämställa med en penningfordran på stiftelsen och att den avkastning Y erhåller från stiftelsen därför i sin helhet är att hänföra till inkomst av kapital för honom och till avdragsgill kostnad för stiftelsen.

Regeringsrätten ändrar riksskatteverkets förhandsbesked i överensstämmelse med det anförda och lämnar besvären i övrigt utan bifall.

Regeringsrättens dom den 3 oktober 1977 i anledning av överklagat förhandsbesked

Tillämpning av 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen. Fråga vid utomstående persons förvärv av samtliga aktier i ett bolag huruvida övertagandet av aktieägarnas låneskulder till bolaget strider mot låneförbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen

**RSV/FB Dt
1977:17**

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärende angående framställning om förhandsbesked framgick i huvudsak följande. Aktierna i ett aktiebolag med aktiekapital på 50 000 kronor ägdes av två personer, som vardera häftade i skuld till bolaget med drygt 24 000 kronor. X erbjöds att förvärva aktierna mot att han övertog dessa skulder och därutöver erlade ett visst kontantbelopp. X hemställde om förhandsbesked huruvida övertagandet av skulderna innebar att bolaget lämnade honom ett mot låneförbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen stridande lån, varigenom beskattningskonsekvenserna i 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen skulle utlösas.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 11 mars 1977 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Bylin, Gottliebsson, Lindholm, Blomqvist, Hornhammar, Folke Nilsson, Heimer, Gustafson) följande förhandsbesked:

Nämnden finner att, om sökanden genomför det planerade aktieförvärvet på sätt angivits i ansökningen, lån får anses ha lämnats till sökanden i strid mot bestämmelserna i 12 kap 7 § aktiebolagslagen. På grund härav besvarar nämnden jakande den i ansökningen framställda frågan.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade X ändring i förhandsbeskedet.

I dom den 3 oktober 1977 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Lundell, Ericsson) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrådet Petrén var skiljaktig och anförde:

Om lån lämnats i strid mot bestämmelserna i 12 kap 7 § aktiebolagslagen, skall enligt 35 § 1 a mom kommunalskattelagen lånebeloppet anses utgöra intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet för låntagaren. Huruvida lån lämnats blir därmed, även vid taxering till inkomstskatt, att bedöma enligt aktiebolagslagens regler. För någon specifik skatterättslig tolkning finns ej utrymme.

Det i 12 kap 7 § aktiebolagslagen upptagna förbudet riktar sig till aktiebolag, som förbjuds att lämna penninglån till vissa personer eller för vissa syften. Enligt vedertagna civilrättsliga grundsatser förstås med lämnande av penninglån tillskapande av ett nytt rättsförhållande kännetecknat av att en person (gäldenär) av en

annan (borgenär) mottager ett visst belopp i penningar med huvudförpliktelsen att återbetala beloppet och i övrigt under de villkor å ömse sidor som avtalats mellan parterna eller eljest gäller. Lånet är en fullbordad rättshandling i och med att lånebeloppet utbetalas till gäldenären eller eljest tillgodoföres denne. Rättsförhållandet består därefter till det slutligen likviderats. Under sin tillvaro kan lånet undergå allehanda förändringar, t ex genom att parterna överenskommer om ändrade återbetalningsvillkor. Vidare kan parterna å ömse sidor utbytas, t ex på borgenärssidan genom cession och på gäldenärssidan genom substitution. Den omständigheten att substitution av gäldenär i ett låneförhållande vanligen kräver, för att bli gällande mot borgenären, att denne ger sitt medgivande till åtgärden, inverkar i övrigt ej på det bestående låneförhållandet. De invändningar mot låneförhållandet som en tidigare gäldenär kunnat göra kan i princip också senare gäldenär anföra osv. Succession i skuldförhållanden, varigenom gäldenärsförpliktelser övergår från en person till en annan, är känd även från andra delar av aktiebolagsrätten. I 14 kap 1 och 2 §§ ges sålunda regler om förfarandet vid fusion då ett bolags skulder övertas av ett annat. På likartat sätt övertas regelmässigt vid fastighetsförsäljning säljarens betalningsansvar för viss existerande gäld av köparen. Helt entydigt är att något nytt låneförhållande ej uppstår genom personbyte på gäldenärssidan.

Det kan sålunda icke råda någon tvekan om att enligt gällande civilrätt förbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen för aktiebolag att i vissa fall lämna penninglån icke efter ordalagen som talar om att "lämna lån" innefattar förbud för aktiebolag att medge substitution av gäldenären i alla redan existerande låneförhållanden, där bolaget är borgenär. Grunden till att låneförbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen införts är ju att man vill hindra aktiebolag från att avhända sig tillgångar genom utlämnande av lån i kontanter. Från denna utgångspunkt saknas skäl att, beträffande lån som bolaget redan utbetalat, hindra bolaget att medge att betalningsförpliktelsen överflyttas från en låntagare till en annan. Givetvis kan aktiebolaget lida skada genom en substitution av gäldenär. Skulle ett medgivande av sådan art lämnas med resultat att en solvent gäldenär ersättes med en insolvent, kan den företrädare för bolaget som ansvarar för medgivandet bli ersättningspliktig i förhållande till bolagets borgenärer, vilkas ställning försvagats genom substitutionen (se NJA 1951 s 6).

Givet är att förbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen kan kringgås om bolaget lämnar lån till en person, som icke är otillåten som låntagare, och därefter godtar att gäldenären substitueras av en person som tillhör den förbjudna kretsen av låntagare. Otvivelaktigt föreligger här en lucka i lagstiftningen. Denna kan emellertid icke fyllas genom att lagen tillämpas i strid med dess tydliga lydelse.

En sådan extensiv tolkning är så mycket mindre möjlig som överträdelse av låneförbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen är

kriminaliserad enligt 19 kap 1 § samma lag i de fall då gärningsmannen handlar uppsåtligt eller av grov oaktsamhet. Det är uteslutet att bestraffa någon för gärningar, som icke omfattas av brottsbeskrivningen, blott därför att de är likartade med de kriminaliserade förfarandena. Det är otänkbart att någon domstol i brottmål skulle ådöma någon för ett aktiebolag beslutande straff jämlikt 19 kap 1 § aktiebolagslagen för det att denne medgivit substitution av gäldenär i ett existerande gäldsförhållande.

Observeras bör vidare att även skatteregeln knappast låter sig väl tillämpa på förfaranden bestående i att aktiebolag medgivit substitution av gäldenär. Bestämmelsen i kommunalskattelagen utgår från att låntagaren får ett penninglån och därmed ett kontantbelopp i handen. Det är detta belopp som skatterättsligt blir intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet. I de fall då en person från en annan övertar betalningsansvar för en gäld får han normalt icke några pengar, utan gäldövertagandet utgör normalt led i omflyttning av ett antal förpliktelser. Genom att inträda som gäldenär i skuldförhållandet förvärvar han andra rättigheter eller förmåner av värde för honom men däremot vanligen icke något penningbelopp som kan beskattas.

Det anförda visar att medgivande av substitution av gäldenär är en helt annan rättsfigur än lämnande av penninglån. Om man vill stävja olämpliga former av sådant medgivande inom aktiebolag, får lagstiftaren ingripa med de civilrättsliga regler som efter vidare överväganden kan befinnas önskvärda. Domstolarna har ingen kompetens att i sådant syfte extendera straffsanktionerade civilrättsregler utöver lagens tydliga ord.

Under åberopande av det anförda gör jag den ändringen i det överklagade förhandsbeskedet, att jag finner att, om klaganden övertar betalningsansvaret för redan existerande lån som bolaget tidigare lämnat annan person, någon överträdelse av förbudet i 12 kap 7 § aktiebolagslagen ej sker, varför icke heller den i 35 § 1 a mom sjätte stycket kommunalskattelagen angivna beskattningseffekten utlöses.