

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 4 1981 – Årg. 11

Regeringsrättens dom den 27 november 1979 med anledning av överklagat förhandsbesked

Beskattningskonsekvenser vid emission av förlagslån med frånskiljbara optionsbevis som berättigar till nyteckning av aktier i bolaget

**RSV/FB Dt
1981:5**

1 Ansökningen

I ansökan från Gränges AB¹ anfördes bl a följande.

Gränges avser att emittera ett förlagslån med frånskiljbara optionsbevis enligt bilagda preliminärutkast till inbjudan.

Nämnden äger utgå ifrån att villkoren i anbudet avvägs i syfte att teckningsrätten skall erhålla visst mindre marknadsvärde — c:a en krona — men att detta värde helt skall bero på att med förlagsbevisen följer optionsbevis.

Inom någon eller några månader efter emissionen kommer i marknaden att noteras inte endast förlagsbevis åtföljda av optionsbevis utan också såväl förlagsbevis ej åtföljda av optionsbevis som avskilda optionsbevis.

Det sagda innebär, att envar vid emissionen kan konstatera marknadsvärdet på förlagsbevis jämte tillhörande optionsbevis och att man inom någon månad eller några månader därefter med ledning av då förefintliga noteringar kan retroaktivt beräkna fördelningen av nämnda värde mellan förlagsbeviset exklusive optionsbeviset samt optionsbeviset i och för sig. Effekten av eventuella ändringar av räntenivån under mellantiden är nämligen lätt att fastställa med ledning av kursändringar på andra noterade värdepapper.

Bolaget kommer vid taxeringen alltså att styrka, vad bolaget vid emissionen tillförts genom upptagande av lån och vad bolaget tillförts genom upplåtelse av option till aktieteckning.

Mot bakgrunden av det sagda hemställs om svar på följande frågor.

Föranleder emissionen för bolaget någon beskattningseffekt och i så fall av vad slag:

- a) omedelbart på grund av emissionen av förlagsbevis?
- b) vid emission av aktier på grund av att optionsbevis utnyttjas?
- c) vid utgången av optionstiden, om alla optioner ej utnyttjats utan vissa förfallit?
- d) vid lånets inlösen?

¹ Publicerat med bolagets medgivande

RSV/FB Dt 1981:5 Till ansökningen hade fogats utkast till inbjudan att teckna ifrågavarande förlagslån. Utkastet hade bl a följande innehåll.

Villkor för förlagslånet.

Kurs Förlagslånet utges till en kurs av 100%, d.v.s. nominella värdet.

Ränta Förlagsbevisen löper med en ränta av 10% per år, räknat från den 1975, samt förses med räntekuponger, vilka förfaller varje

Optionsbevis Till varje förlagsbevis är fogat ett optionsbevis för varje 100 kronor i nominellt värde på förlagsbeviset. Optionsbevisen är ställda till innehavaren och kan fränskiljas förlagsbevisen. Närmare villkor för optionsbevisen framgår nedan.

Företrädesrätt till teckning Gränges' aktieägare har företrädesrätt att teckna ett förlagsbevis å nominellt 100 kronor för varje 8-tal aktier i bolaget, varvid bundna aktier berättigar till förlagsbevis med optionsbevis avseende nya bundna aktier och fria aktier berättigar till förlagsbevis med optionsbevis avseende nya fria aktier.

Villkor för optionsbevisen.

Nyteckning av aktier Fem optionsbevis ger innehavaren rätt att teckna två nya aktier i bolaget på nominellt 100 kronor. Optionsbevis avseende bundna aktier berättigar till nya bundna aktier och optionsbevis avseende fria aktier berättigar till nya fria aktier.

Kurs De nya aktierna utges till en kurs av 125 kronor.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSV/FB Dt 1981:5

Den 28 januari 1977 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Bylin, Gottliebsson, Lindholm, Blomqvist, Ulfhielm, Folke Nilsson) följande förhandsbesked.

Nämnden finner, att ifrågavarande förlagslån avses skola ges ut till en kurs motsvarande lånets nominella belopp. Den omständigheten, att villkoren för lånet avses bli avpassade så att den med varje förlagsbevis förenade optionsrätten erhåller ett marknadsvärde, kan icke föranleda att förlagslånet skall anses ha emitterats till en annan kurs än nyss sagts. Ej heller av annan grund kan — vid något av de tillfällen, som angivits i bolagets frågor — de i ärendet angivna villkoren för ifrågavarande förlagslån föranleda att skattepliktig intäkt eller avdragsgill kostnad uppkommer för bolaget. På grund härav förklarar nämnden, att den ifrågavarande emissionen icke skall, vid något av de tillfällen som angivits i frågorna a) - d) i ansökningen, föranleda att skattepliktig intäkt eller avdragsgill kostnad uppkommer för sökandebolaget.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten hemställde Gränges AB att regeringsrätten, med ändring av överklagade beslutet, skulle meddela förhandsbesked i enlighet med följande framställda yrkande:

1) Om marknadsvärdet på det "nakna" skuldebrevet vid emissionen understiger dess nominella värde: besked att bolaget äger rätt till avdrag för ett belopp, motsvarande det "nakna" förlagsbevisets nominella värde minus dess marknadsvärde vid tidpunkten för emissionen samt rätt att tillgodogöra sig detta avdrag under det beskattningsår då emissionen sker.

2) Om marknadsvärdet på det "nakna" förlagsbeviset vid emissionen överstiger dess nominella värde: besked att bolaget under det beskattningsår då emissionen sker åtnjuter skattepliktig intäkt med belopp, motsvarande det "nakna" förlagsbevisets marknadsvärde minus dess nominella värde.

Den 27 november 1979 beslöt regeringsrätten (Åbjörnsson, Lidbeck, Hamdahl, Wahlgren, Björne) följande dom.

Förlagslånet jämte därvid fogade optionsbevis avses bli emitterat till kurs som motsvarar lånets nominella belopp. Den omständigheten att optionsbevisen kan fränskiljas och sedermera befinnas ha ett värde för sig innebär inte att bolaget fått vidkännas någon kostnad som är avdragsgill enligt 29 § 1 mom kommunalskattelagen. En emission på angivna villkor kan ej heller föranleda att det uppkommer skattepliktig intäkt för bolaget. På grund härav lämnar regeringsrätten bolagets talan utan bifall.

Regeringsråden Hamdahl och Wahlgren tillade för sin del:

Regeringsrådet Hamdahl:

Grunden för bolagets talan är att långivarna erhåller en kapitalrabatt genom optionsrätten och att bolaget blivit i stånd att lämna denna rabatt på grund av ett aktieägaretilskott, bestående i att aktieägarna avstått från viss del av sina aktiers substans-

RSV/FB Dt 1981:5

värde genom att medge aktiekapitalets utökning enligt optionen.

Även om, vilket ingalunda blivit klarlagt, en kapitalrabatt lämnats, vilar påståendet om aktieägartillskott på ett rent teoretiskt resonemang. En sådan fiktiv företeelse kan inte läggas till grund för beskattning. Följaktligen kan inte heller någon utgift, som grundar avdragsrätt vid beskattningen, anses ha möjliggjorts genom ett fiktivt aktieägartillskott. Kapitalrabatten, i den mån den förekommit, har inte medfört någon kostnad för bolaget.

Regeringsrådet Wahlgren:

Det i regeringsrätten framställda yrkandet tar sikte på möjligheten av att för bolagets vidkommande vid en emission av förlagsbevis med frånskiljbara optionsbevis (s k warrants) innefattande optionsrätt till nyteckning av aktier i bolaget i skattehänseende skilja mellan utgifter hänförliga till anskaffandet av främmande kapital (det "rena" förlagslånet) och kostnader hänförliga till s k aktieägartillskott. Yrkandet innebär också en motsvarande tillämpning i skattehänseende såvitt avser eventuella inkomster från emissionen.

Vid besvarandet av frågorna bör till en början anmärkas att den typ av emission varom här är fråga saknar särskild reglering i skattehänseende. Vidare bör erinras om att aktiebolagsvinster i princip är underkastade dubbelbeskattning här i landet.

Av dubbelbeskattningsprincipen följer att förmåner utöver insatt aktiekapital som uttas ur bolaget och som kommer dess aktieägare till del skall beskattas dels hos bolaget, dels hos aktieägarna.

Det synes inte vara möjligt att med ledning av det utredningsmaterial som föreligger i målet göra sig en föreställning om till vilken del den kostnad som enligt bolaget skulle utgöra kapitalrabatt och således vara hänförlig till det "rena" förlagslånet — och därmed avdragsgill vid beskattningen — också kan komma aktieägare till del i form av förmåner från bolaget. Bolaget hävdar visserligen att denna kostnad i själva verket betalas med den del av vederlaget för emissionen som bolaget önskar hänföra till s k aktieägartillskott, och som på grund härav inte skall beskattas. I fråga om aktieägartillskott finns inga lagregler. Den svenska skatterättens inställning i fråga om aktieägartillskott är inte helt kartlagd. Det torde dock inte vara befogat att anta att vederlag av den typ bolaget synes avse — en obestämd del av ett vederlag för ett förlagslån, där denna del anknyter till ett ovisst, framtida aktieäggande — bör vara att redan vid emissionstillfället betrakta som aktieägartillskott.

Inte heller synes mig — som bolaget gör gällande — något nödvändigt sammanhang mellan vederlagets skattemässiga behandling vid emissionstillfället och vid andra tillfällen — t ex inlösenstillfället — föreligga. Jag kan således inte utesluta att man — sedan teckningstiden enligt optionen utgått — kan utreda storleken av ett eventuellt aktieägartillskott.

Regeringsrättens dom den 3 december 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

Fråga vid expropriation om beskattning av realisationsvinst och om uppskov med beskattning av sådan vinst

**RSV/FB Dt
1981:6**

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Undertecknade äger gemensamt fastigheterna A m fl belägna i X kommun. Fastigheterna är samtaxerade som jordbruksfastigheter och har ett taxeringsvärde om 105 000 kronor.

Efter tillstånd av regeringen att få expropriera fastigheterna har X kommun i stämmingsansökan 1979-09-28 vid Y tingsrätt, Fastighetsdomstolen, yrkat att vi skall avstå äganderätten till fastigheterna. Enligt en överenskommelse mellan oss och kommunen har vi medgivit att kommunen såsom kvalificerat förhandstilltråde den 1 januari 1980 får tillträda fastigheterna. För förhandstilltråde fordras dock beslut av fastighetsdomstolen och anmälan jämlikt 6 kap 10 paragrafen expropriationslagen.

Vi kan efter särskilt yrkande hos domstolen erhålla förskott på expropriationsersättningen. Förskott kan även komma att utgå efter yrkande härom av kommunen. Förskottet utgår vid beslut härom med de belopp kommunen bjudit i sin stämmingsansökan. Kommunens bud är, enligt vår uppfattning, alldeles för lågt. Det är inte uteslutet att domstolen kommer att fastställa en ersättning till oss som med flera hundratusen kronor överstiger kommunens bud.

Vår avsikt är att i stället för de exproprierade fastigheterna förvärva ersättningsfastighet. I avvaktan på förvärv av ersättningsfastighet kommer vi att ansöka om uppskov med beskattningen avseende eventuellt uppkommande realisationsvinst. Tveksamhet har uppkommit vid vilken tidpunkt realisationsvinst skall redovisas och vid vilken tidpunkt uppskovstiden startar.

Enligt 5 paragrafen lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst skall ersättningsfastighet förvärvas inom 4 år från den dag då den fastighet till vilken realisationsvinsten hänförs avyttrades. Efter dispens kan tiden förlängas med högst 3 år. Såsom ovan framhållits skiljer sig kommunens och vår uppfattning om fastigheternas värde väsentligt. Den situationen kan och kommer sannolikt att inträffa att vi erhåller ett förskott i början av år 1980 och att den slutliga ersättningen fastställs och utbetalas först under år 1981 eller om målet överprövas i Hovrätten och eventuellt i Högsta domstolen flertalet år därefter.

Med hänsyn till den långa handläggningstiden för expropriationsmål kan det därför inträffa att förevaron av en realisationsvinst blir känd först sedan tiden för förvärv av ersättnings-

fastighet gått till ända. Eftersom detta inte kan överensstämma med lagstiftarens intentioner anser vi att man vid tillämpning av uppskovslagen som avyttringstidpunkt inte skall kunna anse en tidpunkt innan den tidpunkt då eventuell vinst blir känd. Det lämpligaste synes vara att tiden räknas från den dag då lagakraftvunnen dom i expropriationsmålet föreligger. Frågan synes emellertid inte ha prövats i praxis.

Om realisationsvinstberäkning skall göras i etapper kan det mycket väl inträffa att den första beräkningen ger till resultat att någon skattepliktig vinst inte uppkommer medan detta händer vid en senare beräkning. Vidare uppkommer problem med att beräkna i vad mån omkostnadsbeloppet konsumerats på grund av tidigare vinstberäkning.

De flesta redovisade frågeställningar skulle undanröjas om beskattning skedde först sedan ersättningen är slutligt bestämd.

Eftersom expropriationsersättningen kommer att uppgå till betydande belopp är det av synnerlig vikt för oss att kunna överblicka vår skattesituation. Vi får därför anhålla om förhandsbesked i nedanstående frågor.

1. Skall avyttring av fastigheterna vid realisationsvinstberäkningen anses äga rum då avtal om förhandstillträde ingåtts eller, då beslut om kvalificerat förhandstillträde meddelas eller, då fastigheterna får tas i anspråk av kommunen eller då lagakraftägande dom i expropriationsmålet föreligger?
2. Skall redovisning för realisationsvinstbeskattning göras då ersättningen slutligt fastställts och blivit till sitt belopp känd?
3. Om fråga 2 besvaras nekande, när skall redovisningen göras och hur skall vinstberäkningen göras då ytterligare ersättningsbelopp kan komma att utgå?
4. Om realisationsvinstberäkning skall göras vid varje tillfälle då del av den slutliga ersättningen uppbärs och skattepliktig vinst inte uppkommit vid tidigare beräkning får vi då från hela fastighetens omkostnadsbelopp avräkna så stor del av detta att omkostnadsbeloppet vid tidigare avyttring motsvarar uppburen ersättning?
5. Om fråga 4 besvaras nekande, hur skall tidigare beräkning beaktas vid fastställandet av omkostnadsbeloppet vid senare realisationsvinstberäkning?
6. Från vilken tidpunkt skall den i 5 paragrafen uppskovslagen angivna tidsperioden räknas?

Det antecknades att fastighetsdomstolen i deldom den 19 december 1979 medgett att fastigheterna A m fl den 1 januari 1980 skulle få övergå till kommunen med samma rätt som om expropriationen hade fullbordats och att kommunen den 6 mars 1980 betalt ut 320.000 kr till sökandena som förskott på expropriationsersättningen. Vidare hade länsstyrelsen upplyst att anmälan enligt 6 kap 10 § expropriationslagen om utnyttjande av medgivet kvalificerat förhandstillträde skett den 2 januari 1980.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSV/FB Dt 1981:6

Den 6 juni 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Hermanson, Bylin, Brissman, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson, Heimer, Rune) följande förhandsbesked.

Av handlingarna framgår att fastighetsdomstolen i deldom den 19 december 1979 medgett X kommun kvalificerat förhandstillträde den 1 januari 1980 till sökandenas fastigheter A m fl i X kommun, att denna deldom vunnit laga kraft den 27 december 1979 och att fastigheterna övergått på kommunen den 2 januari 1980 genom anmälan till länsstyrelsen enligt 6 kap 10 § expropriationslagen.

På grund härav skall sökandena anses ha avyttrat fastigheterna den 2 januari 1980.

Den expropriationsersättning som i expropriationsmålet slutligen tillerkänns sökandena kan inte komma att understiga det belopp, som utgår i förskott. Det kan inte heller komma i fråga att grunden för expropriationsersättningen ändras så att kommunens tillträde av fastigheterna inte skall i beskattningsavseende anses ha skett till följd av att sökandena avyttrat egendomen. På grund härav och eftersom förskott på expropriationsersättningen betalats ut till sökandena under 1980, skall en uppdelning av beskattningen av en eventuell realisationsvinst ske på så sätt att det uppburna förskottet beskattas vid sökandenas taxeringar 1981. Den slutliga expropriationsersättningen skall uppges vid realisationsvinstberäkning för det beskattningsår under vilket ersättningen blir slutligt fastställd. Sökandena får då dra av den del av omkostnadsbeloppet som inte har kunnat utnyttjas vid 1981 års taxering.

Fastigheterna får även vid tillämpning av lagen (1978:970) om uppskov med beskattning av realisationsvinst anses avyttrade den 2 januari 1980. På grund härav förklarar nämnden slutligen att tidsfristen för förvärv av ersättningsfastighet skall börja löpa från denna dag.

Nämnden besvarar de i ansökningen ställda frågorna i enlighet med det sagda.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade sökandena att regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet på så sätt att fråga 2 besvarades jakande och att regeringsrätten beträffande fråga 6 skulle förklara att tidsfristen skulle räknas från det att ersättningen blivit slutligt bestämd.

I dom den 3 december 1980 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Paulsson, Mueller, Engblom) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 5 november 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

RSV/FB Dt
1981:7

HSB-förening innehade bostadsrätterna till vissa lokaler i en bostadsrättsförenings fastighet. I två av lokalerna hade HSB-föreningen sitt kontor. Övriga bostadsrätter hade förvärvats främst för att bostadsrättsföreningen skulle kunna slutfinansiera sitt fastighetsförvärv. Bostadsrätterna ansågs inte utgöra omsättningstillgångar i rörelse

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

HSB-föreningen X hade enligt sina stadgar till ändamål "att främja medlemmarnas ekonomiska intressen genom att bereda medlemmarna bostäder och lokaler och biträda med förvaltningen därav, att i övrigt verka för produktion av goda bostäder, att äga och förvalta fast egendom, att inom föreningen uppsamla medlemmarnas sparmedel samt att utöva annan härmed sammanhängande verksamhet".

HSB-föreningen fullgjorde ändamålet genom att bilda bostadsrättsföreningar, vilka därefter med HSB-föreningens tekniska och administrativa bistånd uppförde hus för sina medlemmar. HSB-föreningen biträdde därefter bostadsrättsföreningen i förvaltningen av dess fastigheter. HSB-föreningen hade inte bedrivit rörelse bestående i köp och försäljning av fast egendom eller köp och försäljning av bostadsrätter och hade sedan 1973 inte innehaft fast egendom. Däremot hade föreningen innehaft bostadsrätterna till 15 lokaler i bostadsrättsföreningen A:s fastighet. HSB-föreningens kontor hade varit inrymt i två av dessa lokaler. Övriga 13 lokaler hade HSB-föreningen förvärvat för att inte A:s slutfinansiering av fastigheten skulle äventyras. De hade hyrts ut. Förvärvet av bostadsrätterna hade emellertid skett inte endast såsom ett finansiellt stöd till bostadsrättsföreningen utan syftade också till att utgöra en långsiktig placering av HSB-föreningens egna medel. I samband med att HSB-föreningen skulle flytta sitt huvudkontor till andra lokaler hade föreningen överlåtit samtliga bostadsrätter till företaget B. Med anledning av överlåtelsen hemställde föreningen om förhandsbesked i bl a följande fråga.

Kommer vinsten vid försäljningen av bostadsrätterna att anses som inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 4 mom kommunalskattelagen, d v s realisationsvinst, vid taxering till statlig och kommunal inkomstskatt?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 18 april 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att de bostadsrätter, som HSB-föreningen X innehar i bostadsrättsföreningen A, inte utgör omsättningstillgångar i rörelse för föreningen. På grund härav förklarar nämnden att inkomst på grund av försäljningen av dessa bostadsrätter till företaget B skall beräknas enligt bestämmelserna i 35 § 4 mom kommunalskattelagen. **RSV/FB Dt 1981:7**

Ledamöterna Bylin och Folke Nilsson anmälde skiljaktig mening och anförde:

Samtliga bostadsrätter får anses utgöra omsättningstillgångar i rörelse. Vi anser därför att frågan bör besvaras nekande.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att föreningens innehav av bostadsrätter i bostadsrättsföreningen A utgjorde omsättningstillgångar i rörelse och att uppkommande vinst vid avyttringen av dessa till företaget B skulle beskattas såsom inkomst av rörelse.

I dom den 5 november 1980 beslöt regeringsrätten (Cars, Petrán, Wahlgren, Björne) att ej göra ändring i förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 21 oktober 1980 med anledning av överklagat förhandsbesked

I HSB-förenings verksamhet ingick bl a köp och försäljning av bostadsrätter varvid viss lagerhållning av bostadsrätter förekom. Föreningen avsåg att förvärva en bostadsrätt och hyra ut till bostadsrätten hörande lokaler enligt kontrakt på tio år. Bostadsrätten ansågs utgöra omsättningstillgång i föreningens rörelse **RSV/FB Dt 1981:8**

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

HSB-föreningen Y avsåg att under 1979 förvärva en bostadsrätt av en bostadsrättsförening för 3 milj kr. Lokalerna till bostadsrätten inrymde en specialtandvårdsklinik, som skulle hyras ut till landstinget enligt ett hyreskontrakt på tio år. Föreningen befarade att bostadsrätten därefter skulle väsentligt förlora i värde på grund av uthyrningssvårigheter. För att återställa värdet kunde föreningen få stora ombyggnadskostnader. För att möta dessa befarade kostnader ansåg föreningen det motiverat att skriva av anskaffningskostnaden för bostadsrätten på tio år.

RSV/FB Dt 1981:8 Föreningen hade under 1977, köpt 106 bostadsrätter i samband med bildandet av andra bostadsrättsföreningar. Under 1978 hade föreningen sålt 20 av dessa bostadsrätter och under 1979 hade därtills ytterligare 11 st sålts. Vinsten vid avyttring av dessa bostadsrätter hade i resultaträkningen redovisats som skillnaden mellan försäljnings- och anskaffningsvärdena. Försäljningen skulle förstås till dess att samtliga bostadsrätter avyttrats och i framtiden kunde nya bostadsrätter komma att köpas och säljas. Dessa bostadsrätter var till skillnad mot den nu aktuella bostadsrätten inte bundna i HSB-föreningens ägo under hela hyrestiden. Föreningen ville ha besked bl a om den ifrågavarande bostadsrätten utgjorde anläggningstillgång eller lagertillgång.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 18 april 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm) följande förhandsbesked.

Nämnden finner att den med ansöknings avsedda bostadsrätten kommer att utgöra anläggningstillgång i sökandeföreningens hand. Nämnden besvarar ansöknings i enlighet härmed.

Ledamöterna Bylin, Brissman och Folke Nilsson anmälde skiljaktig mening eftersom bostadsrätten enligt deras mening fick anses utgöra omsättningstillgång i rörelse.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle förklara att bostadsrätten utgjorde omsättningstillgång.

Den 21 oktober 1980 beslöt regeringsrätten (Wieslander, Simonsson, Brodén, Mueller, Brink) följande dom.

Av handlingarna i målet framgår att i sökandeföreningens rörelse, omfattande bl a byggnads- och förvaltningsverksamhet, ingår köp och försäljning av bostadsrätter och att i samband därmed viss lagerhållning av sådana förekommer. Varken den omständigheten att föreningens innehav av den med ansöknings avsedda bostadsrätten är bundet till viss bestämd tid, motsvarande den avtalade hyrestiden 10 år, eller vad i övrigt förekommit kan föranleda att denna bostadsrätt skall i beskattningshänseende anses som tillgång av annat slag än det vartill övriga av föreningens innehavda bostadsrätter är att hänföra. Bostadsrätten i fråga är följaktligen att betrakta som omsättningstillgång i föreningens rörelse.

Regeringsrätten ändrar riksskatteverkets förhandsbesked i enlighet med det anförda.

Regeringsrättens dom den 18 februari 1981 med anledning av överklagat förhandsbesked

Borgensprovision som ett fåmansbolag utger till sina huvuddelägare, som gått i borgen för bolagets lån, har inte ansetts utgöra en för bolaget avdragsgill rörelsekostnad

**RSV/FB Dt
1981:9**

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A, B och C ägde vardera cirka 20 procent av aktierna i AB X. Alla tre var verksamma i bolaget. De hade solidariskt gått i borgen för bolagets engagemang i bank för låneskulder om cirka 7 milj kr. A, B och C ansåg att eftersom banker brukar betinga sig provision för bankgaranti borde bolaget kunna ersätta dem för deras borgensåtagande. Bolaget avsåg därför att utge sådan borgensprovision. Förhandsbesked önskades i följande frågor.

1. Kan bolaget med avdragsrätt ersätta de tre personerna med totalt 2 % på borgenssumman per år?
2. Om svaret på fråga 1 är nej; vilken högsta procentsats på borgenssumman kan bolaget med avdragsrätt ersätta de tre personerna med per år?
3. Om svaret på fråga 1 och/eller fråga 2 är ja; kan ersättningen med bibehållen avdragsrätt fördelas godtyckligt mellan de tre personerna eller måste fördelningen ske i förhållande till deras borgensåtagande?
4. I vilket inkomstslag skall ersättningen inkomstbeskattas hos mottagaren/mottagarna?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 28 mars 1980 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Sagnert, Bylin, Brissman, Lindholm, Blomqvist, Gustafson, Ulfhielm, Folke Nilsson) följande förhandsbesked.

Med hänsyn till vad som förekommit i ärendet förklarar nämnden att sökandebolaget vid beräkning av inkomst av rörelse är berättigat till avdrag för skäligen borgensprovision under förutsättning att provisionen fördelas mellan borgensmännen i förhållande till deras åtaganden. Nämnden förklarar vidare att provisionen för mottagaren utgör intäkt av tillfällig förvärvsverksamhet enligt 35 § 1 mom första stycket kommunalskattelagen.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet så att utbetald borgensprovi-

RSV/FB Dt 1981:9 sion skulle betraktas som en för bolaget inte avdragsgill utdelning och att utgiven ersättning skulle tas upp som inkomst av kapital hos borgensmännen.

Den 18 februari 1981 beslöt regeringsrätten (Cars, Nordlund, Reuterswärd, Delin, Engblom) följande dom.

I ansökningsbeskedet bl a att de tre huvuddelägarna i sökandebolaget har tecknat borgen för vissa bolagets låneskulder. Särskilt med hänsyn till föreliggande intressegemenskap mellan bolaget och borgensmännen saknas anledning antaga att utgivande av s k borgensprovision till borgensmännen är ett villkor för att deras åtagande skall stå fast eller att erläggande av sådan ersättning av annan orsak erfordras för bolagets verksamhet. Borgensprovisionen kan därför inte anses utgöra en för bolaget avdragsgill rörelsekostnad.

Regeringsrätten besvarar alltså, med ändring av förhandsbeskedet, de under 1 och 2 upptagna frågorna så, att bolaget i det fall som avses med ansökningsbeskedet ej äger rätt att göra avdrag för borgensprovision.

Vid denna prövning finner regeringsrätten ej anledning att besvara frågorna under 3 och 4.