

Meddelanden från Riksskatteverket

Utg. av Skattenytt, Leksand, tel. 0247-104 30 • Ansv. utgivare: Regeringsrådet Sigvard Berglöf

Serie I ang. direkt skatt

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

Nr 7 1985 – Årg. 15

Förhandsbesked den 26 mars 1985¹

Tillämpning av bestämmelserna i punkt 5 av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (KL) om beskattning av utdelning från ett utländskt dödsbo när ett skifte av boet omfattar värdepapper, likvider för sålda aktier samt ackumulerade ränte- och utdelningsintäkter. Tillika fråga om tillämpning av bestämmelserna om ackumulerad inkomst på utdelning från utländskt dödsbo

**RSV/FB Dt
1985:13**

Utkom från trycket
den 14 november 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

A utflyttade till Schweiz år 1946 och var vid sitt frånfälle bosatt i Schweiz. Dödsbodelägare är sonen B och hans två barn, C och D, vilka genom ovillkorligt arvsavstående före bouppteckningsförrättningen blivit dödsbodelägare. B och hans barn är samtliga sedan födelsen bosatta i Sverige.

I bouppteckningen upptogs som tillgångar svenska börsnoterade aktier, en minoritetspost på 6 aktier i X AB, som är ett icke börsnoterat aktiebolag, och andelar i Y KB, som är ett rörelse-drivande företag, samt bankmedel i Schweiz och Sverige.

Under tiden från dödsfallet fram till 1983 har dödsboet erhållit svenska aktier genom fondemissioner, uppburit utdelning efter kupongskatt på de börsnoterade aktierna och åtnjutit ränta på banktillgodohavanden i Sverige och Schweiz. Dödsboet har deklarerat och beskattats för inkomst av rörelse från kommanditbolaget.

Under 1983 sålde dödsboet en post börsnoterade aktier för cirka 430 000 kr (inkl fondaktier).

Dödsbodelägarna avser nu att göra antingen ett delskifte av dödsboet, varvid bland annat köpeskillingen för aktierna skulle utskiftas, eller ett totalt skifte av dödsboet, varvid förutom aktielikviden, aktier, andelar och bankmedel skulle skiftas.

Enligt punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL anses oskiftat dödsbo efter person, som vid sitt frånfälle icke varit bosatt eller stadigvarande vistats här i riket såsom en här i riket icke hemmahörande juridisk person.

När ett dödsbo skiftas görs civilrättsligt inte någon principiell skillnad mellan olika slag av tillgångar vid skiftet. Gränsdragningen mellan utdelning och utskiftning i punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL har endast skatterättslig betydelse. Det framgår

¹ Ej överklagat

**RSV/FB Dt
1985:13**

inte av lagstiftningen vad som vid utskiftningen skall betraktas som utdelning. Ej heller förarbetena till lagstiftningen ger någon ledning i detta avseende.

B, C och D anhåller därför om förhandsbesked i följande frågor:

- 1) Kommer aktielikviden vid ett delskifte av dödsboet att till någon del bli beskattad hos delägarna såsom för utdelning från utländskt dödsbo (= inkomst av kapital)?
- 2) Om svaret på fråga 1) blir jakande,
 - a) skall då hela beloppet beskattas som utdelning från utländskt dödsbo eller
 - b) skall denna beräknas på skillnaden mellan försäljningspriset och aktiernas värde vid dödsfallet eller
 - c) skall "vinsten" beräknas på annat sätt?
- 3) Skulle frågorna 1) – 2) besvaras annorlunda om dödsboet totalskiftades?
- 4) Det är tänkbart, att inte alla börsnoterade aktier säljs före skiftet utan att dessa och de icke börsnoterade aktierna samt andelarna i kommanditbolaget istället utskiftas till delägarna. Dessa aktier och andelar kan på skiftesdagen ha ett högre eller lägre värde än vid dödsfallet.
 - a) I vilken omfattning får man beakta en eventuell värdesänkning vid beräkningen av den skattepliktiga utdelningen från dödsboet?
 - b) Skall en värdestegring på aktier och andelar i kommanditbolaget, som utskiftas till delägarna, medräknas vid beräkningen av den skattepliktiga utdelningen?
 - c) Om 4 b) besvaras jakande, hur beräknas den skattepliktiga utdelningen för börsnoterade aktier, icke börsnoterade aktier samt för andelar i kommanditbolag?
 - d) Hur beräknas ingångsvärdet och vid vilken tidpunkt anses de utskiftade aktierna och andelarna anskaffade, om svaret på fråga 4 b) blir jakande?
- 5) Skall vid del- eller totalskifte de ränte- och utdelningsinkomster som ackumulerats under den tid delägarna suttit i oskiftat dödsbo beskattas i förvärvskällan inkomst av kapital för dödsbodelägarna?
- 6) Om fråga 5) besvaras jakande, får avdrag göras för erlagd kuponskatt och andra kostnader som hänfört sig till dessa intäkter under den tid dödsboet varit oskiftat?
- 7) Om skattepliktig utdelning sker till dödsbodelägarna vid del- eller totalskifte kan 1951 års lag om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst tillämpas?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 26 mars 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Frågorna 1 – 3

Om den likvid som dödsboet har erhållit för sålda aktier blir föremål för skifte skall — oavsett om det är fråga om delskifte eller totalskifte — ett belopp motsvarande skillnaden mellan å ena sidan försäljningspriset för aktierna, minskat med kostnaderna för försäljningen, och å andra sidan de sålda aktiernas ingångsvärde anses som utdelning från dödsboet och beskattas hos delägarna som inkomst av kapital. Som ingångsvärde skall räknas marknadsvärdet vid A:s frånfälle av de då befintliga aktierna till den del detta värde — med hänsyn tagen till senare emissioner — kan anses hänföra sig till de sålda aktierna.

Frågorna 4 a och 4 b

Om aktier samt andelar i kommanditbolaget skiftas ut, skall den värdenedgång eller värdestegring som dessa tillgångar undergått efter dödsfallet inte beaktas vid beräkning av den skattepliktiga utdelningen från dödsboet.

Frågorna 5 och 6

Om de medel som härrör från dödsboets ränte- och utdelningsintäkter blir föremål för skifte, skall som skattepliktig utdelning från dödsboet räknas vad som återstår av intäkterna efter avdrag för den kupongskatt och de förvaltningskostnader som är hänförliga till intäkterna.

Fråga 7

Skattepliktig utdelning från dödsboet utgör sådan ackumulerad inkomst som avses i 1 § lagen (1951:763) om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Motivering

Frågorna 1 – 3

Enligt 38 § 1 mom KL skall utdelning på andelar i utländska bolag — med här ej aktuellt undantag — räknas som intäkt av kapital. I punkt 5 av anvisningarna till samma paragraf föreskrivs bl a följande. Vad som gäller om utdelning från utländskt bolag skall tillämpas även på utdelning från annan här i riket inte hemmahörande juridisk person. Dödsboet efter en person, som vid sitt frånfälle inte var bosatt eller stadigvarande vistades här i riket, skall anses som en här i riket inte hemmahörande juridisk person. Utdelning från ett sådant dödsbo till en i Sverige bosatt delägare av inkomst, som förvärvats under den tid delägarna suttit i oskiftat bo — men givetvis ej utskiftning av den avlidnes efterlämnade tillgångar — skall således bli föremål för beskattning här i riket.

Dödsboet efter A är att anse som en här i riket inte hemmahörande juridisk person. Till inkomst som har förvärvats under tid då boet varit oskiftat räknas vinst vid försäljning av aktier och andra värdepapper som fanns vid dödsfallet eller har förvärvats senare. Vinsten skall inte beräknas enligt 35 § 3 mom KL (se RÅ 1974 A 1607). I fråga om aktier som fanns vid dödsfallet eller som på grund av sådant innehav erhållits vid senare fondemissioner finner nämnden att vinsten i princip skall

**RSV/FB Dt
1985:13**

anses motsvara realiserad värdestegring under tiden efter dödsfallet minskad med realiserad värdenedgång under samma tid. I enlighet härmed kan vinsten beräknas till belopp motsvarande skillnaden mellan försäljningspriset för de av dödsboet sålda aktierna, minskad med kostnader för försäljningen, och ett ingångsvärde som — med beaktande av de emissioner som skett efter dödsfallet — beräknas på grundval av aktiernas marknadsvärde vid tiden för dödsfallet. I den mån ett skifte — delskifte eller totalskifte — omfattar en på detta sätt beräknad vinst skall delägarna anses ha erhållit skattepliktig utdelning från dödsboet.

Frågorna 4 a och 4 b

En inte realiserad värdestegring på aktier och på andelar i kommanditbolaget vilken skett under den tid delägarna suttit i oskiftat bo kan inte anses utgöra en av dödsboet under denna tid förvärvad inkomst. En sådan värdestegring skall således inte beaktas vid beräkningen av den skattepliktiga utdelningen från boet. I överensstämmelse härmed skall inte heller en orealiserad värdenedgång på aktier och andelar beaktas vid beräkningen.

Vid denna bedömning av frågorna 4 a och 4 b förfaller frågorna 4 c och 4 d.

Frågorna 5 och 6

De ackumulerade ränte- och utdelningsintäkterna utgör sådan av dödsboet förvärvad inkomst som avses i punkt 5 av anvisningarna till 38 § KL. En förutsättning för att delägarna skall bli beskattade för inkomsten är att den delas ut till dem. Som utdelad inkomst kan anses endast vad som återstår av intäkterna efter det att dödsboet erlagt den kupongskatt och bestritt de förvaltningskostnader som är hänförliga till intäkterna.

Fråga 7

De belopp som för dödsbodelägarna utgör skattepliktig utdelning från boet hänför sig uppenbarligen till mer än ett beskattningsår och utgör därmed sådan ackumulerad inkomst som avses i 1 § lagen om beräkning av statlig inkomstskatt för ackumulerad inkomst.

Förhandsbesked den 10 juni 1985¹

**RSV/FB Dt
1985:14**

**Upplåtelseavgift enligt bostadsrättslagen (1971:479)
har ansetts utgöra ett för bostadsrättsföreningen inte
skattepliktigt kapitaltillskott**

Utkom från trycket
den 8 november 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

Bostadsrättsföreningen M är sedan april 1982 ägare till en fastighet i X-stad. Flertalet lägenheter i fastigheten är alltså sedan förvärvet upplåtna med bostadsrätt. Några lägenheter innehas dock alltså med hyresrätt eftersom deras innehavare vid tiden för upplåtelse av bostadsrätter inte önskade övergå till boende i denna form. Då bland vissa av de nuvarande hyresgästerna vid

¹ Ej överklagat

dags dato intresse uppstått för övergång till bostadsrättsformen överväger föreningen att nu upplåta aktuella lägenheter med sådan rätt. Föreningen har för avsikt att därvid ta ut såväl grundavgift som upplåtelseavgift. Det sammanlagda beloppet avser man skall uppgå till ett försiktigt räknat marknadspris. Upplåtelseavgiften, dvs den del av totalbeloppet som överstiger grundavgiften, är avsedd att täcka den ökning av föreningens tillgångar som skett efter tiden för de ursprungliga upplåtelseerna och fram till dags dato. En sådan ökning kan bero på t ex att lånen amorterats ned eller att föreningens fastighet har ökat i värde. Vidare avser upplåtelseavgiften att kompensera föreningen för de kostnader man haft för reparationer och ändringar i fastigheten och vilka hyreslägenheterna inte varit med att betala.

Bostadsrättsföreningen ansöker om förhandsbesked huruvida upplåtelseavgift, som tas ut tillsammans med grundavgift vid upplåtelse av bostadsrätt, skall anses utgöra skattepliktig intäkt för föreningen och vilka kostnader man i så fall har rätt till avdrag för.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 10 juni 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Upplåtelseavgiften utgör inte skattepliktig intäkt för bostadsrättsföreningen.

Motivering

Vid upplåtelse av bostadsrätt kan en förening enligt 6 § bostadsrättslagen ta ut en särskild avgift, s k upplåtelseavgift, vid sidan av grundavgiften. Enligt 58 § bostadsrättslagen jämförd med 41 § lagen (1951:308) om ekonomiska föreningar skall inbetalda upplåtelseavgifter tas upp i bostadsrättsföreningens balansräkning under bundet eget kapital. I inkomstskattehänseende skall avgiften behandlas som ett för föreningen inte skattepliktigt kapitaltillskott (jfr definitionen av detta begrepp i punkt 3 andra stycket av anvisningarna till 39 § kommunalskattelagen).

Förhandsbesked den 3 juni 1985¹

**RSV/FB Dt
1985:15**

Utkom från trycket
den 12 december 1985

Idrottsförening som anordnar vissa årligen återkommande marknader och därigenom erhåller vissa inkomster har ansetts bedriva rörelse. Verksamheten har emellertid med hänsyn till sin karaktär hänförs till sådan verksamhet som av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Föreningen har därför enligt 7 § 5 mom första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt ansetts frikallad från skattskyldighet för inkomsterna av verksamheten

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

I S anordnades sedan mitten av 1800-talet marknader två gånger om året på ett av staten upplåtet markområde. För arrangemangen svarade S kommun. Kommunens uppgifter bestod i att fördela platser till försäljare på marknadsområdet, hyra ut marknadsdiskar, svara för ordning och renhållning samt i övrigt för vissa administrativa göromål i samband med marknaderna. Kommunens intäkter av arrangemangen uppgick år 1983 till 30 200 kr och omkostnaderna, bl a för personal, till 29 900 kr. Idrottsföreningen X hade av kommunen erbjudits att överta arrangörskapet för marknaderna. Föreningen hade för avsikt att driva verksamheten vidare med stöd uteslutande av oavlönade insatser av medlemmar i föreningen och önskade förhandsbesked om inkomsterna skulle komma att utgöra inkomst av rörelse och — om så var fallet — föreningen skulle vara skattskyldig för dessa.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 3 juni 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Rosén, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Föreningens inkomst av marknadsarrangemangen i S utgör inkomst av rörelse enligt kommunalskattelagen (KL). Föreningen är emellertid enligt bestämmelserna i 7 § 5 mom första stycket jämfört med tredje stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) frikallad från skattskyldighet för inkomsten.

Motivering

Den verksamhet som föreningen kommer att bedriva genom att anordna de två gånger årligen återkommande marknaderna i S får med hänsyn till storleken av inflytande intäkter samt verksamhetens regelbundenhet och varaktighet anses utgöra rörelse enligt KL.

Fråga uppkommer då om föreningen, som enligt förutsättningarna för förhandsbeskedet är en sådan ideell förening som uppfyller de i 7 § 5 mom fjärde stycket SIL angivna villkoren, på grund av bestämmelser-

¹ Ej överklagat

na i första stycket samma lagrum är frikallad från skattskyldighet för inkomsten.

**RSV/FB Dt
1985:15**

Enligt 7 § 5 mom första stycket SIL är sådana föreningar som ovan nämnts frikallade från skattskyldighet för bl a inkomst av rörelse som till huvudsaklig del härrör från verksamhet som har naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål eller av hävd utnyttjas som finansieringskälla för ideellt arbete. Skötseln och driften av marknaden kan inte anses ha naturlig anknytning till föreningens allmännyttiga ändamål. Fråga återstår om föreningen är skattebefriad enligt det andra ledet i den redovisade bestämmelsen.

I 7 § 5 mom tredje stycket SIL görs en uppräknig av sådana verksamheter som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Hit räknas anordnande av bingo och andra lotterier, fester, basarer, försäljnings- och insamlingskampanjer samt — vilket dock är av mindre intresse i förevarande sammanhang — sådan biografiföreelse som bedrivs av nykterhetsförening eller förening med huvudsakligt ändamål att tillhandahålla allmänna samlingslokaler. Detsamma gäller slutligen verksamhet som består i att en förening upplåter reklamutrymme på klubbdräkter eller i föreningens lokaler e d.

Den i bestämmelsen gjorda uppräknigen är inte avsedd att vara uttömmande. Detta framgår av att även andra verksamheter än de uppräknade — nämligen danstillställningar, loppmarknader och tivoliverksamhet — enligt lagstiftningens förarbeten (jfr prop 1976/77:135 s 84 f och SkU 1976/77:45 s 30) omfattas av den aktuella undantagsbestämmelsen.

Föreningens åtagande avses bestå i att anordna de traditionellt återkommande marknaderna två gånger om året i S. Föreningen kommer att ombesörja fördelningen av marknadsplatser, tillhandahålla marknadsstånd, uppbära avgifter samt i övrigt svara för bl a skötsel av marknadsplatsen. Verksamheten kommer att bedrivas helt genom frivilliga insatser av föreningsmedlemmar.

Av det anförda får anses framgå att den verksamhet som föreningen kommer att bedriva till sin karaktär inte skiljer sig från sådana verksamheter som anges i 7 § 5 mom tredje stycket SIL. Med hänsyn härtill finner nämnden att verksamheten får anses hänförlig till sådan verksamhet som av hävd utnyttjas för att finansiera ideellt arbete. Föreningen är därför frikallad från skattskyldighet för inkomsterna av marknadsarrangemangen.

Förhandsbesked den 24 juni 1985¹

Ett aktiebolag har efter inregistrering av dess B-aktier vid Stockholms fondbörs ansetts inte utgöra ett fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom sjunde stycket a) kommunalskattelagen (KL), trots att en fysisk person även efter inregistreringen ägde aktier motsvarande mer än hälften av bolagets aktiekapital

**RSV/FB Dt
1985:16**

Utkom från trycket
den 13 december 1985

1 Ansökningen

I ansökningen anfördes bl a följande.

¹ Ej överklagat

RSV/FB Dt
1985:16

Vid extra bolagsstämma i X AB, som är moderbolag i en koncern i vilken bl a dotterbolaget Y AB ingår, beslutades om en nyemission av 1 000 000 bundna aktier av serie B. Avsikten var härvid att bredda ägarkretsen och att erhålla en sådan spridning av bolagets aktier som förutsätts för notering på A:I-listan vid Stockholms fondbörs. Teckning av samtliga nyemitterade aktier har nu ägt rum och styrelsen för Stockholms fondbörs har vid sammanträde under år 1984 beslutat inregistrera bolagets aktier av serie B bundna.

Efter nyemissionen och sedan Z AB avyttrat sina aktier i X AB äger A (= fysisk person) aktier motsvarande cirka 60 procent av aktiekapitalet och cirka 92 procent av röstetalet för samtliga aktier i bolaget. Övriga aktier i X AB är fördelade på ett stort antal enskilda personer samt institutionella placerare.

Innan Stockholms fondbörs beslutade om inregistrering av de nyemitterade aktierna av serie B torde X AB (liksom dotterföretagen) ha utgjort fåmansföretag i den mening som avses i 35 § 1 a mom sjunde stycket KL. Aktierna i bolaget ägdes således till övervägande del av "en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer". Definitionen i 35 § 1 a mom KL utgör förutsättning för tillämpning av ett mycket stort antal bestämmelser inom bl a KL:s, taxeringslagens och förlustavdragslagens område.

Inom såväl X AB som Y AB övervägs för närvarande införande av tantiemlöner såsom komplement till sedvanlig, fast månadslön. Med hänsyn till bestämmelsen i punkten 1 fjärde stycket tredje meningen av anvisningarna till 41 § KL synes emellertid — utifrån önskemålet att uppnå överensstämmelse mellan bokföringsmässig och skattemässig redovisning — avgörande hinder föreligga mot att låta sådana anställda som intar företagsledande ställning ingå i tantiemlönesystemet.

Av förarbetsuttalanden i samband med införandet av bestämmelserna i 35 § 1 a mom KL framgår att börsnotering — även om en eller ett fåtal fysiska personer behåller mer än femtio procent av aktierna — medför att ett företag därefter ej längre kan hänföras till kategorin fåmansföretag. Lagtexten är dock otvetydigt avfattad.

— — — — —

Som framgår av redogörelsen ovan är X AB och Y AB fåmansföretag enligt ordalydelsen i 35 § 1 a mom sjunde stycket KL. Det skulle därför möjligen kunna hävdas att bolagen inte vore berättigade till avdrag för tantiem till företagsledare förrän sådan ersättning faktiskt betalats ut eller blivit tillgänglig för lyftning. Med anledning av förarbetsuttalandena skall dock lagtexten i förevarande lagrum ej tolkas enligt sin ordalydelse beträffande bolag vilka låtit inregistrera aktier vid Stockholms fondbörs.

Är X AB med dotterföretag att anse som fåmansföretag sedan börsstyrelsen vid Stockholms fondbörs meddelat beslut om inregistrering av de nyemitterade aktierna av serie B?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

RSV/FB Dt
1985:16

Den 24 juni 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Enslöv, Vester, Gustafson, Nilsson), såvitt nu är i fråga, följande.

Förhandsbesked

Efter inregistreringen av B-aktierna i X AB vid Stockholms fondbörs skall varken detta bolag eller dotterbolaget Y AB räknas som fåmansföretag enligt 35 § 1 a mom sjunde stycket a) KL.

Motivering

Enligt 35 § 1 a mom sjunde stycket a) KL räknas som fåmansföretag bl a aktiebolag vari aktierna till övervägande del ägs eller på därmed jämförbart sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer. Med "övervägande del" menas mer än hälften (SkU 1975/76:28 s 37 f).

B-aktierna i X AB inregistrerades år 1984 vid Stockholms fondbörs. Det är upplyst i ärendet att en fysisk person även efter inregistreringen äger aktier motsvarande mer än hälften av bolagets aktiekapital. Enligt den nyssnämnda bestämmelsens ordalydelse skall bolaget således vara ett fåmansföretag.

Det framgår emellertid klart av förarbetena till lagstiftningen om fåmansföretag att avsikten har varit att bl a bolag vars aktier till någon del är inregistrerade vid fondbörsen inte skall omfattas av begreppet fåmansföretag (SOU 1975:54 s 173 f, prop 1975/76:79 s 71 och SkU 1975/76:28 s 37). Med hänsyn till fåmansföretagsreglernas huvudsakliga karaktär av stoppregler och till den aktuella lagstiftningens syfte i övrigt finner nämnden att begreppet fåmansföretag skall ges den i förhållande till lagtexten mer begränsade innebörd som enligt förarbetena har varit avsedd.

X AB skall således efter inregistreringen av B-aktierna inte räknas som ett fåmansföretag. Av detta följer att inte heller dotterbolaget Y AB efter inregistreringen skall räknas som ett sådant företag.

Ledamoten Herrlin var skiljaktig, såvitt nu är i fråga, och anförde:

Frågan gäller innebörden av definitionen på fåmansföretag i den s k fåmansföretagslagstiftningen. I lagtexten står det, såvitt nu har intresse, att ett aktiebolag vari aktierna till övervägande del ägs av en fysisk person räknas som ett fåmansföretag. I den situation som frågan gäller äger en fysisk person ca 60 % av aktiekapitalet i X AB. Det finns alltså inte något som helst utrymme för tvivel på att X AB enligt definitionen som den framträder i lagtexten utgör ett fåmansföretag.

Samtidigt finns det uttalanden i förarbetena om att avsikten har varit att bolag vars aktier är inregistrerade vid fondbörsen, som är fallet med X AB, inte skall omfattas av begreppet fåmansföretag.

Frågan är då om man skall följa lagtexten eller uttalandena. Hade uttalandena utvidgat definitionen i lagtexten hade väl

**RSV/FB Dt
1985:16**

saken varit klar. Lagtexten hade följts. Här är emellertid förhållandet det motsatta. Uttalandena innehåller en begränsning av definitionen i lagtexten. Medför detta att det är uttalandena som skall följas?

Självfallet är det ofta nödvändigt att söka ledning i förarbetena när det gäller att fastställa gränserna för tillämpningsområdet för en lagbestämmelse. Men om detta är det här inte fråga. Här gäller det att ta ställning till om man ska acceptera ett dolt hål mitt i tillämpningsområdet enligt lagtexten för fåmansföretagslagstiftningen. Ett tillämpningsområde som har denna lagstiftnings karaktär inte ter sig orimligt.

Ett ja på den nyss ställda frågan, om svaret upphöjs till en princip för lagtolkning, minskar lagtextens betydelse i normsystemet inom skatterätten. Systemet blir genom detta tyngre och svårare än nödvändigt att handskas med. De skattskyldiga tvingas i många fall att gå till förarbetena även när en lagbestämmelse klart och tydligt föreskriver en viss skatteeffekt av en rättshandling.

Jag kommer till att frågan skall besvaras med utgångspunkt i lydelsen av lagtexten. Svaret blir därmed enligt min uppfattning ja.

Regeringsrättens dom den 3 september 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

**RSV/FB Dt
1985:17**

Utkom från trycket
den 3 januari 1986

Ränta på ett villkorligt aktieägartillskott och på ett villkorligt eftergivet förlagslån från en aktieägare har ansetts avdragsgill i den mån ovillkorlig skyldighet att betala sådan ränta har uppkommit. Fråga också om återbetalning av aktieägartillskottet och det eftergivna förlagslånet föranleder beskattning hos aktieägaren

1 Ansökningen

I ansökningen anförde AB X som till 40 % ägdes av AB Y och till 60 % av AB Z bl a följande.

I bolaget, som är ett högteknologiföretag, har AB Y alltsedan starten 1978 varit delägare. För att trygga bolagets långsiktiga verksamhet erfordras emellertid nu ytterligare betydande kapital. Då det nuvarande aktiekapitalet endast uppgår till 175 000 kr (en ökning har föreslagits men har ännu inte genomförts) och AB Z inte har resurser att teckna aktier i proportion till nuvarande aktieinnehav skulle en normal emission, som täcker hela kapitalbehovet, leda till att AB Y blev majoritetsägare vilket inte godtas av övriga aktieägare.

I Det har mot denna bakgrund övervägts att AB Y tecknar en mindre post aktier till pari så att ägarandelen kan kvarstå på 40 % av aktiekapitalet. Därefter lämnar AB Y bolaget ett villkorat aktieägartillskott. Tillskottet skall återbetalas fr o m

1985 dock endast om så kan ske med bolagets behållna vinstmedel enligt fastställd balansräkning. På kapitaltillskottet skall bolaget erlægga en årlig ränta uppgående till 20 % (eller den ränta AB Y vid tillskottets lämnande bedömer som normal vid riskfyllda krediter med efterställd betalningsrätt). Även för räntan skall gälla att den endast betalas om så kan ske med behållna vinstmedel. I annat fall skall beräknad ränta läggas till kapitalfordran för aktieägartillskottet och betalas så snart bolagets ställning medger det.

II Såsom alternativ till metoden att med aktieägartillskott täcka bolagets behov av riskkapital har följande förslag också diskuterats:

AB Y kan lämna ett förlagslån förfallande till betalning 1985 och löpande med cirka 20 % årlig ränta varvid AB Y vid lånets lämnande åtar sig att villkorligt avstå från rätten till återbetalning i den mån så skulle erfordras för att bolagets aktiekapital skall vara intakt. Återbetalning av villkorligt eftergiven fordran inklusive ränta på sådan del av fordran skulle endast ske under samma förutsättningar som vid lämnat aktieägartillskott enligt ovan.

Vi hemställer härigenom om förhandsbesked av innebörd att vi erhåller avdrag för ränta på erhållet kapitaltillskott oberoende av om tillskottet, på vilket räntan utgår, avser villkorat aktieägartillskott eller förlagslån lämnat enligt ovan under I och II angivna förutsättningar samt att avdrag för räntan skall medges i första hand det beskattningsår under vilket bolaget faktiskt blivit skyldigt att betala räntan enligt villkoren för kapitaltillskottet/förlagslånet och i andra hand fortlöpande varje år även om räntan enligt villkoren skall läggas till kapitalet.

AB Y ansökte för egen del om förhandsbesked om hur en återbetalning av aktieägartillskottet och det i ansökningen angivna förlagslånet skulle behandlas i beskattningshänseende.

Under hand hade vidare bl a följande upplysts.

AB Y:s åtagande vid lämnande av förlagslån att villkorligt avstå från rätten till återbetalning, i den mån så skulle erfordras för att AB X:s aktiekapital skulle vara intakt, utgjorde inget bindande löfte från AB Y:s sida. Det innebar endast att AB Y förklarade sig villigt att förhandla om ett villkorligt avstående från återbetalning.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 16 november 1984 meddelade RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Blomqvist, Enslöw, Vester, Gustafson, Linderberg, Hallgren, Toftered) följande förhandsbesked.

Under lång tid synes den förhärskande uppfattningen ha varit att ett s k villkorligt aktieägartillskott av det slag som det är fråga om i ärendet skatterättsligt skall behandlas som ett lån (se t ex rättsfallet RÅ 1949

**RSV/FB Dt
1985:17**

ref 17). Efter rättsfallet RÅ83 1:42 (RSV/FB Dt 1983:10) har denna uppfattning satts i fråga. Innehållet i rättsfallet framgår av regeringsrättens rubrik till referatet: "Aktiebolag har lämnat aktieägartillskott till helägt dotterbolag med förbehåll om återbetalning ur framtida vinstmedel. Aktierna i dotterbolaget har därefter försålts till annat aktiebolag. Sedan fråga uppkommit om avveckling av dotterbolaget har det nya moderbolaget ansetts skattskyldigt för vinstmedel som på grund av förbehållet betalas ut till detta innan utskiftning sker, och dotterbolaget har ansetts skyldigt att betala utskiftningsskatt för de tillgångar som återstår efter utbetalningen av vinstmedlen utan rätt till avdrag för vad som inte har kunnat återbetalas av det villkorliga tillskottet".

· Taxeringsintendenterna gör i det nu föreliggande ärendet gällande att rättsfallet bör uppfattas så att det har generell räckvidd och är vägledande även i situationer där återbetalning av ett tillskott sker till tillskottsgivaren själv.

Nämnden gör följande bedömning.

Enligt 12 kap 1 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) får utbetalning till aktieägarna av ett aktiebolags medel ske endast enligt bestämmelserna i lagen om vinstutdelning, utbetalning vid nedsättning av aktiekapitalet eller reservfonden och utskiftning vid bolagets likvidation. Bestämmelserna syftar till att skydda borgenärers och anställdas intressen. De ansluter till vad som gällde enligt 1944 års aktiebolagslag.

I aktiebolagsrättslig doktrin har det hävdats att bestämmelserna i 12 kap 1 § första stycket aktiebolagslagen medför att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott kan ske endast i någon av de i lagrummet anvisade formerna (professor Knut Rodhe i tidskriften *Balans* 1981 nr 2). I skatterettsligt hänseende är emellertid utgångspunkterna för bedömningen annorlunda än i aktiebolagsrätten. En förutsättning för att återbetalningen skall kunna beskattas som utdelning måste i princip vara att den för mottagaren utgör avkastning på det i bolaget investerade kapitalet. Så är uppenbarligen inte fallet när återbetalningen sker till tillskottsgivaren själv, eftersom denne endast får tillbaka det som han tidigare skjutit till. Oavsett hur det må förhålla sig med den civilrättsliga frågan anser nämnden därför att det saknas anledning att gå ifrån den tidigare vedertagna uppfattningen att ett villkorligt aktieägartillskott är att anse som ett lån och att en återbetalning av ett villkorligt aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skatterettsligt hänseende behandlas som en återbetalning av lån. Häri ligger att nämnden har den uppfattningen att rättsfallet RÅ83 1:42 inte kan tillskrivas generell räckvidd.

Mot bakgrund av det anförda förklarar nämnden följande. Ränta som är hänförlig till villkorligt aktieägartillskott enligt alternativ I eller till villkorligt eftergivet förlagslån enligt alternativ II utgör avdragsgill omkostnad för AB X. Avdragsrätt inträder dock endast i den mån ovillkorlig skyldighet att betala sådan ränta har uppkommit för bolaget. Vad AB Y återfår av villkorligt aktieägartillskott eller villkorligt eftergivet förlagslån är att betrakta som återbetalning av lån och utgör följaktligen inte skattepliktig intäkt för AB Y.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle *dels* förklara att som ränta betecknad utbetalning hänförlig till villkorligt aktieägartillskott enligt alternativ I i ansökan eller till villkorligt eftergivet förlagslån enligt ansökans alternativ II inte utgjorde någon avdragsgill omkostnad för AB X, *dels* förklara att vad AB Y återfick av det villkorliga aktieägartillskottet eller det villkorligt eftergivna förlagslånet utgjorde skattepliktig intäkt för AB Y.

I en dom den 3 september 1985 ändrade regeringsrätten (Nordlund, Brodén, Delin och Voss) inte förhandsbeskedet.

Regeringsrättens dom den 28 november 1985 med anledning av ett överklagat förhandsbesked

Värdet av den rätt att teckna aktier i Östgöta Holding AB som aktieägarna i Östgötabanken erhållit har ansetts utgöra skattepliktig utdelning från banken

1 Ansökningen

I ansökningen anförde A och B bl a följande.

På konstituerande bolagsstämman i Östgöta Holding AB den 13 oktober 1983 beslöts att etablera ett bolag som har till föremål för sin verksamhet,

- att långsiktigt äga och förvalta företag,
- att långsiktigt *dels* äga och förvalta, *dels* samverka med, företag som bedriver kapitalplaceringsverksamhet samt
- att aktivt medverka vid uppbyggnaden av utvecklingsbara företag inom främst Östgötabankens verksamhetsområde,
- att via dotterbolag eller genom deläggande stödja och utveckla företag,
- att driva med ovanstående aktiviteter förenlig verksamhet.

Bolaget hade vid bildandet ett aktiekapital på 50 000 kr fördelat på 1 250 aktier à nominellt 40 kr.

Östgöta Holding AB förvärvade den 21 oktober 1983, med tillträde 15/12 1983, av Östgötabanken 75 % av aktierna i det av banken helägda dotterbolaget Östgötabankens Fastighets AB. Köpeskillingen uppgick till 7,5 miljoner kr. Den 19/10 1983 tecknade Östgöta Holding AB aktier i en till bolaget riktad nyemission varefter bolaget kom att inneha 50 % av aktierna i Stockholms Fondkommission AB. Aktierna, à nominellt sammanlagt 5 miljoner kr, emitterades till en kurs av fyra gånger pari, dvs sammanlagt 20 miljoner kr. Övriga aktier i Stockholms Fondkommission AB ägs av 12 fysiska personer verksamma i bolaget. Aktieförvärven har av Östgöta Holding AB finansierats genom lån.

Vid extra bolagsstämma i Östgöta Holding AB den 23 november 1983 beslutades om nyemission av 998 750 aktier. Aktieägar-

RSV/FB Dt
1985:17

RSV/FB Dt
1985:18

Utkom från trycket
den 9 mars 1986

**RSV/FB Dt
1985:18**

na i Östgötabanken erbjöds att teckna 901 250 aktier i proportion till deras aktieinnehav i Östgötabanken. Aktierna, på nominellt 40 kr, emitterades till en kurs av 50 kr.

I egenskap av aktieägare i Östgötabanken har vi erhållit möjlighet att teckna aktier i Östgöta Holding ABs nyemission. Teckningsrätten representerade enligt inofficiella noteringar ett värde.

A och B anhöll om förhandsbesked i bl a följande avseende.

Vi har utnyttjat de teckningsrätter vi erhållit på grund av aktieinnehav i Östgötabanken genom att dels teckna aktier i Östgöta Holding AB dels sälja teckningsrätter. Skall vi genom att sålunda utnyttja våra teckningsrätter anses ha erhållit skattepliktig utdelning från Östgötabanken och i sådant fall enligt vilka principer skall utdelningens storlek bestämmas?

Av inbjudan till aktieägarna i Östgötabanken att teckna aktier i Östgöta Holding AB framgick bl a att Stockholms Fondkommission AB och Östgötabanken hade ett formaliserat samarbete. Samarbetet omfattade bl a representation för Östgötabanken på Stockholms Fondbörs.

Taxeringsintendenten hade i ärendet åberopat ett den 6 oktober 1983 utfärdat pressmeddelande som hade följande lydelse.

Inom Östgötabankens ägarkrets kommer ett nytt bolag att bildas med namn Östgöta Holding AB. Syftet skall vara att satsa ägar kapital i utvecklingsbara företag inom bankens geografiska verksamhetsområde.

Banken kommer att erbjuda bolaget förvärv av 75 % av aktierna i Östgötabankens Fastighets AB, vars beskattade egna kapital uppgår till 0,7 miljoner kr. Fastighetsbeståndet har ett bokfört värde på cirka 90 miljoner kr med ett beräknat övertvärde på 20 a 30 miljoner kr. Priset för de erbjudna aktierna blir 7,5 miljoner kr.

Östgöta Holding ABs aktiekapital kommer att uppgå till 40 miljoner kr med en reservfond på 10 miljoner kr. Totalt skall således tillskjutas 50 miljoner kr.

Aktieägarna i Östgötabanken kommer att erbjudas företräde att teckna en ny aktie i bolaget för varje Östgötabanksaktie till en emissionskurs av 50 kr. Av aktiekapitalet på 40 miljoner kr erbjuds därmed bankens aktieägare att teckna nominellt 36 miljoner kr. Resterande 4 miljoner kr kommer efter styrelsens bestämmande att erbjudas till personer verksamma inom Östgöta Holding AB med dotterbolag.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 28 januari 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Melchior, Nilsson), som fann ett förhandsbesked vara av vikt för enhetlig rättstillämpning, följande.

Förhandsbesked

A och B skall anses ha erhållit skattepliktig utdelning från Östgötaban-

ken i och med att de avyttrat eller för teckning utnyttjat de teckningsrätter som de erhållit i egenskap av aktieägare i banken.

Den skattepliktiga utdelningen motsvarar vid avyttring det erhållna vederlaget minskat med kostnader för avyttringen och vid teckning marknadsvärdet av teckningsrätten vid tidpunkten för teckningen.

**RSV/FB Dt
1985:18**

Motivering

Med hänsyn till innehållet i pressmeddelandet av den 6 oktober 1983 och till vad som i övrigt upplysts om avtalsförhållanden och samarbete mellan Östgötabanken å ena sidan och Östgöta Holding AB och de till samma koncern hörande bolagen å andra sidan måste det antas att det är banken som utverkat att dess aktieägare fått företrädesrätt att teckna de nyemitterade aktierna i Östgöta Holding AB samt att banken har medverkat vid tillskapandet av det värde som teckningsrätterna representerat. Detta värde skall därför — om teckningsrätterna utnyttjas på angivet sätt — beskattas som utdelning från banken.

3 Regeringsrätten

I besvär hos regeringsrätten yrkade A och B att regeringsrätten med ändring av riksskatteverkets förhandsbesked skulle förklara att det värde teckningsrätterna representerat inte skulle beskattas som utdelning på de av klagandena innehavda aktierna i Östgötabanken. I andra hand yrkade A och B att regeringsrätten skulle förklara att högst 5 kr av teckningsrätternas värde utgjorde utdelning. De gjorde därvid gällande bl a att den dolda överföringen från Östgötabanken till aktieägarna i banken — genom att banken sålt aktier i Östgötabankens Fastighets AB till Östgöta Holding AB till ett pris understigande marknadsvärdet och genom att aktieägarna i banken fått företrädesrätt att förvärva aktier vid aktieemissionen i Östgöta Holding AB — uppgick till högst 5 kr 20 öre.

I en dom den 28 november 1985 ändrade regeringsrätten (Nordlund, Mueller, Voss, Wadell, Sjöberg) inte förhandsbeskedet.

Förhandsbesked den 15 oktober 1985¹

Fråga om beskattningskonsekvenserna för en medlem i en ekonomisk förening när föreningen inlöser hans andel i föreningen

**RSV/FB Dt
1985:19**

1 Ansökningen

Utkom från trycket
den 5 mars 1986

I ansökningen anförde A bl a följande.

Jag är innehavare av fastigheten F i K kommun. Undertecknad var en av dem som friköpte fastigheten från S Ekonomisk Förening och alltså innehar fastigheten.

På basis av ovan beskrivna bakgrund önskas förhandsbesked på följande frågor:

1. Kan S Ekonomisk Förening inlösa min andel i föreningen mot att föreningens reversfordran hos mig nedsättes med motsvarande belopp utan att beskattningsbar inkomst upp-

¹ Ej överklagat

**RSV/FB Dt
1985:19**

- kommer för undertecknad?
2. Kommer undertecknad ifall beskattningskonsekvens uppkommer att
 - a. beskattas för utdelning för hela beloppet eller endast för den del som ej kontantreglerats gentemot föreningen?
 - b. beskattas för realisationsvinst enligt reglerna för
 - aktier eller andra andelar,
 - bostadsrätter eller
 - övrig lös egendom?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 15 oktober 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Nord, Jonsson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Om marknadsvärdet på A:s andel i S Ekonomisk Förening inte understiger värdet av det vederlag som han erhåller genom att reversfordringen på honom sätts ned, uppkommer inte någon skattepliktig inkomst av kapital för honom.

Under de i ansökningen angivna förutsättningarna uppkommer inte heller någon skattepliktig realisationsvinst för A.

Någon annan grund för att beskatta A med anledning av det ifrågasatta förfarandet föreligger inte.

Motivering

Om det som A erhåller som vederlag för sin andel i den ekonomiska föreningen inte överstiger marknadsvärdet på andelen kommer någon beskattning såsom för utdelning inte i fråga, eftersom han då inte erhåller större värde från föreningen än det han själv överlåtit till denna.

Beträffande frågan om realisationsvinstbeskattning gör nämnden följande bedömning.

Av de till ansökningen bifogade handlingarna framgår att A:s andel i föreningen vid tiden för friköpet av fastigheten år 1974 uppgick till 77 000 kr. Av detta belopp utgjorde 22 610 kr grundavgift, dvs vad A faktiskt hade erlagt till föreningen för andelen. Återstoden, som utgjorde hans andel av de i föreningen genererade vinstmedlen, hade bokförts på ett konto med beteckningen "Medlemskonto". Under år 1980 överfördes hela det på "Medlemskonto" inestående beloppet jämte några andra smärre belopp till kontot "Grundavgift". Till följd härav ökade värdet av A:s andel av de som grundavgifter bokförda medlen från 22 610 kr till 79 413 kr.

Mot bakgrund av ovanstående bokföringstransaktioner skall avgöras vilket anskaffningsvärde A får tillgodoräkna sig vid en realisationsvinstberäkning på grund av andelens försäljning, det faktiskt erlagda beloppet 22 610 kr eller hela det belopp som vid den senaste årsredovisningen är bokfört som hans grundavgift, 79 413 kr.

I praxis (se exempelvis RÅ 1954 Fi 1162) har en sådan överföring av

medel till medlems insats- eller grundavgiftskonto som gjordes år 1980 ansetts innefatta dels en utdelning från föreningen dels en motsvarande inbetalning från medlemmen som ökat hans insats. I konsekvens med detta synsätt bör A nu som anskaffningsvärde för andelen få tillgodoräkna sig hela det belopp som för honom är bokfört på kontot avseende grundavgifter. Eftersom anskaffningsvärdet då blir 79 413 kr eller samma belopp som han erhåller i vederlag genom att föreningens fordran på honom sätts ned, uppkommer inte någon realisationsvinst.

RSV/FB Dt
1985:19

Förhandsbesked den 5 november 1985¹

Fråga om betydelsen av s k OTC-notering när det gäller att bedöma om ett bolag är ett fåmansbolag enligt bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser i 35 § 3 mom åttonde stycket kommunalskattelagen (KL)

RSV/FB Dt
1985:20

Utkom från trycket
den 26 mars 1986

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A och hans familj ägde samtliga aktier i AB Y. Familjen ägde vidare tillsammans med AB Y:s helägda dotterbolag AB Z drygt 69 % av aktierna i AB X. Aktierna i AB X var föremål för OTC-notering. A planerade att avyttra en del av sina aktier i AB X till AB Z.

A önskade förhandsbesked i följande frågor. Kommer A:s försäljning av aktier i AB X till AB Z att omfattas av bestämmelserna angående interna aktieöverlåtelser 1) oberoende av hans (inklusive närstående fysiska och juridiska personers) innehav i AB X 2) vid en ägarstruktur i AB X enligt ovan eller 3) om hans (inklusive närståendes) innehav av aktier i AB X understeg 70, 65, 60 eller 50 %.

I ärendet hade upplysts att fråga 1 grundades på uppfattningen att AB X redan på grund av OTC-noteringen och således oberoende av storleken av A:s och honom närstående personers innehav av aktier i bolaget borde kunna anses falla utanför begreppet fåmansbolag såsom detta används i bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser.

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 5 november 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Enslöw, Francke, Nord, Rosén, Gustafson, Jonsson, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Fråga 1

Den omständigheten att aktierna i AB X är introducerade på OTC-marknaden hindrar inte att bolaget betraktas som ett fåmansbolag enligt 35 § 3 mom åttonde stycket KL.

Frågorna 2 och 3

AB X är inte att anse som ett fåmansbolag enligt den ovan nämnda bestämmelsen i KL så länge OTC-noteringen av bolagets aktier består och A tillsammans med sådana närstående till honom som avses i nionde stycket av det aktuella lagrummet varken direkt eller genom förmedling av juridisk person äger större andel av aktierna än som förutsätts i frågorna 2 och 3.

¹Ej överklagat

Motivering

Fråga 1

Enligt 35 § 3 mom åttonde stycket KL, som behandlar sk sk intern aktieöverlåtelser, räknas som fåmansbolag sådana aktiebolag vari aktierna "till huvudsaklig del ägs eller på därmed jämförligt sätt innehas — direkt eller genom förmedling av juridisk person — av en fysisk person eller ett fåtal fysiska personer". Med "huvudsaklig del" avses i regel 70-80 procent av aktierna (jfr SkU 1975/76:28 s 37 f) och med ett "fåtal fysiska personer" högst tio personer. Därvid brukar dock en grupp av inbördes närstående personer räknas som en person.

Vad den nu aktuella frågan gäller är om en OTC-notering av aktierna i ett bolag skall anses medföra att bolaget oberoende av ägarförhållandena upphör att vara ett fåmansbolag enligt den ovannämnda bestämmelsen.

I förarbetena till 1976 års lagstiftning om fåmansföretag uttalades bl a att ett fåmansbolag som inregistrerades vid Stockholms fondbörs eller som noterades på den dåvarande fondhandlarlistan borde anses övergå till att vara marknadsbolag samt att beträffande andra marknadsbolag — dvs bolag vars aktier säljs eller köps i någorlunda utsträckning på marknaden — det fick bli beroende på omständigheterna i det särskilda fallet i vad mån reglerna om fåmansbolag skulle tillämpas på bolagen (jfr SOU 1975:54 s 174, prop 1975/76:79 s 71, SkU 1975/76:28 s 37).

Uttalandena avsåg således 1976 års fåmansföretagsregler och är inte direkt tillämpliga på de redan år 1973 införda bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser. I förarbetena till sistnämnda bestämmelser gjordes inte något liknande uttalande. Enligt nämndens mening finns det också sakliga skäl för att låta en introduktion på marknaden få större genomslag vid tillämpningen av fåmansföretagsreglerna än vid en tillämpning av bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser. Lagstiftningen om fåmansföretag hade till syfte att reglera beskattningen av transaktioner som företogs mellan ett bolag och dess ägare i fall där ägaren kunde så fullständigt behärska bolaget att det i realiteten inte var fråga om ett tvåpartsförhållande. Enligt den bedömning som gjordes i förarbetena till lagstiftningen medförde en notering på börs eller en liknande notering att bolaget utsattes för en så stark kontroll från både de anställda och allmänhetens sida att de missbruk som lagstiftningen skulle förhindra inte behövde befaras på samma sätt som i renodlade fåmansbolag. Bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser har tillkommit bl a för att hindra att en aktieägare tillgodogör sig värdet av uppsamlade vinstmedel i ett bolag på ett sådant sätt att han träffas endast av realisationsvinstbeskattning trots att han inte har en säljares normala syfte att avhända sig verksamheten. En internöverlåtelse förändrar inte, åtminstone inte direkt, den ekonomiska ställningen i det bolag vars aktier är föremål för överlåtelse och påverkar i princip inte ställningen för de aktieägare som kan finnas vid sidan av överlåtaren. Den kontroll som en marknadsintroduktion ansetts medföra beträffande de transaktioner som berörs av fåmansföretagsreglerna behöver därför inte på samma sätt göra sig gällande vid internöverlåtelser.

Av nu anförda skäl anser nämnden att OTC-noteringen av aktierna i AB X inte i sig hindrar att bolaget betraktas som ett fåmansbolag i den mening som avses i 35 § 3 mom åttonde stycket KL.

RSV/FB Dt
1985:20

Frågorna 2 och 3

Med svaret på fråga 1 är inte sagt att en OTC-notering skulle helt sakna betydelse vid tillämpningen av bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser. Det får antas att de aktier som i samband med en OTC-introduktion förs ut på marknaden blir föremål för omsättning och en förhållandevis stor spridning. I detta ligger också att vissa större aktieposter kan komma att innehas av en eller ett fåtal fysiska personer som köpt aktierna på marknaden och kanske omsätter dem efter ett kortare innehav. Skulle varje sådan förändring i ägarförhållandena beaktas vid bestämmandet av om bolaget är ett fåmansbolag eller ej, kunde bolagets karaktär komma att skifta från tid till annan utan att de ursprungliga aktieägarna hade någon kontroll över utvecklingen eller kanske ens vetskap om förändringarna. Mot denna bakgrund anser nämnden att det är motiverat att låta en OTC-notering normalt få den betydelsen att de aktier som i samband med introduktionen förts ut på marknaden förutsätts vara spridda på ett sådant sätt att de inte skall räknas in bland de aktier som innehas av "en eller ett fåtal fysiska personer". Vad nu sagts gäller dock inte aktier som långsiktigt förvärvas under sådana omständigheter att de måste anses ha dragits undan från omsättning på marknaden. Detta får främst anses vara fallet då en ägare av aktier som inte har släppts ut på marknaden eller närstående till honom förvärvar ytterligare aktier i bolaget.

Enligt förutsättningarna för frågorna 2 och 3 gäller att A, närstående till honom och AB Z tillsammans inte äger mer än drygt 69 % (fråga 2) eller högst 70 % (fråga 3) av aktierna i AB X medan resterande aktier ägs av "allmänheten". Enligt vad handlingarna utvisar är sistnämnda aktier just sådana på marknaden utförda aktier som i enlighet med det föregående inte bör påverka bedömningen av bolagets karaktär.

Så länge OTC-noteringen består och familjen A varken direkt eller indirekt innehar större andel av aktierna än som förutsatts i frågorna 2 och 3 skall bolaget därför enligt nämndens mening inte betraktas som ett fåmansbolag vid tillämpning av bestämmelserna om interna aktieöverlåtelser.

Förhandsbesked den 9 december 1985¹

Vid bedömningen av om en testamentarisk stiftelse är begränsat skattskyldig enligt 7 § 6 mom lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) har de s k ändamåls- och fullföljanderekvisiten i lagrummet ansetts böra tillämpas med bortseende från vissa livräntebetalningar enligt testamentet

1 Ansökningen

I ansökningen anförde stiftelsen S bl a följande.

Stiftelsen, som genom permutation erhållit stadgar enligt Kam-

¹Ej överklagat

RSV/FB Dt
1985:21

Utkom från trycket
den 25 april 1986

**RSV/FB Dt
1985:21**

markollegiets beslut har för avsikt att genom ny permutation ändra stadgarna enligt bifogade förslag.

Stiftelsen anhåller därför om förhandsbesked huruvida de nya stadgarna kan komma att helt befria stiftelsen från skyldighet att erlægga skatt för kapitalinkomster, inkomster av tillfällig förvärvsverksamhet och förmögenhet sedan utbetalning enligt § 10 i stadgarna upphört. F n utbetalas del av avkastningen till en släkting till testator.

Hittills har stiftelsen erlagt skatt för samtliga inkomster, enligt beslut från taxeringsenheten vid länsstyrelsen.

Stiftelsen anser dock, att den med hänsyn till sin verksamhet inte skall beskattas för ovan nämnda inkomster, trots utbetalning enligt § 10 i stadgarna, då minst 80 % av kvarstående avkastning utbetalas till behövande samt för undervisning och utbildning.

Ur förslaget till nya stadgar för stiftelsen

Stiftelsen har tillkommit genom medel testamenterade av syskonen A och B.

§ 1

Stiftelsens ändamål är att utdela medel till personer med anknytning till Odd Fellow Logen K, nämligen till

- behövande medlemmar, eller behövande efterlevande till avlidna medlemmar
- maka och barn till medlem eller efterlevande maka och barn till avlidna medlem, för utbildningsändamål
- medlemmar för studier
- sektioner inom logen för studieverksamhet
- dessutom ska stiftelsen äga rätt att till Logen utdela medel att användas till Logens bästa.

§ 2

Företräde skall givas person tillhörig i § 1 angiven personkrets, som är eller har varit bosatt i F församling.

§ 3

Medel, vilka är disponibla för utdelning, kan fördelas *antingen* genom att styrelsen fattar beslut härom efter att ha blivit uppmärksammas på att hjälpbehov föreligger, *eller* genom kungörelse i lokaltidning eller annorledes varigenom meddelas att medel efter ansökan kan komma att utdelas.

§ 10

A och B har i sina testamenten förordnat att viss del av den årliga avkastningen skall utbetalas till vissa släktingar under deras återstående livstid. Dessa förordnanden skall beaktas i enlighet med testamentena.

§ 11

Av föregående års avkastning på kapitalet skall en tiondel avsättas och fonderas. Styrelsen skall vidare besluta om reservation av medel för skatt och förmögenhetsförvaltning. Vad här-

efter återstår av föregående års avkastning må utdelas enligt ovan.

RSV/FB Dt
1985:21

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 9 december 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swarthling, Hermanson, Herrlin, Enslöw, Vester, Gustafson, Nilsson, Virin) följande.

Förhandsbesked

Utbetalningarna enligt 10 § i förslaget till stadgar kan inte anses främja sådana kvalificerat allmännyttiga ändamål som enligt 7 § 6 mom första stycket SIL kan medföra inskränkning i stiftelsens skattskyldighet. Vid bedömningen enligt fjärde stycket i samma lagrum av om verksamheten främjar ändamål av annan art än som avses i första stycket skall emellertid bortses från nämnda utbetalningar. Prövningen enligt femte stycket i lagrummet av om stiftelsen bedriver en verksamhet som skäligen svarar mot avkastningen på dess tillgångar skall avse användningen av den avkastning som återstår efter utbetalningarna i fråga.

Motivering

Enligt 7 § 6 mom första stycket SIL är en stiftelse som har till huvudsakligt ändamål att t ex lämna understöd för beredande av undervisning eller utbildning eller att utöva hjälpverksamhet bland behövande frikallad från skattskyldighet för all annan inkomst än inkomst av fastighet eller rörelse. Frågan om skattskyldigheten skall enligt tredje stycket samma lagrum bedömas med hänsyn till det ändamål som tillgodoses i den bedrivna verksamheten. Främjar stiftelsen i sin verksamhet flera ändamål följer av *fjärde* stycket i lagrummet att skattebefrielse kan komma i fråga om verksamheten huvudsakligen avser att tillgodose ändamål av den beskaffenhet som anges i första stycket. Detta anses vara fallet om verksamheten endast i ringa omfattning främjar ändamål av annan art. Om en stiftelse under längre tid inte har bedrivit eller inte kan väntas komma att bedriva verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på stiftelsens tillgångar gäller enligt *femte* stycket i lagrummet att stiftelsen oavsett dess ändamål är oinskränkt skattskyldig. I praxis har för skattebefrielse brukat krävas att i genomsnitt cirka 80 % av nettoavkastningen, sett över en period av omkring fem år, används för ändamål som avses i lagrummets första stycke.

Enligt 1 § i förslaget till nya stadgar för stiftelsen S skall stiftelsens ändamål vara att dela ut medel till personer med anknytning till Odd Fellow Logen K, nämligen till vissa behövande personer och till vissa personer för utbildningsändamål och studier. Vidare skall ändamålet omfatta utbetalning av medel till Logen att användas för "studieverksamhet" eller för "Logens bästa". I 10 § stadgeförslaget föreskrivs att stiftelsen skall beakta förordnandena i A:s och B:s testamenten att viss del av den årliga avkastningen skall utbetalas till vissa släktingar under deras återstående livstid. Testamentsförordnandena innebär att en tredjedel av den avkastning som återstår sedan 10 % har lagts till kapitalet skall utbetalas till släktingarna. Utbetalningarna kommer således att omfatta 30 % av stiftelsens avkastning före fondering.

Nämnda utbetalningar avser inte ändamål som kvalificerar för skat-

RSV/FB Dt
1985:21

tebefrielse. Vid den bedömning som skall göras enligt *fjärde* stycket i det aktuella lagrummet får utbetalningarna således inte räknas till den del av verksamheten som främjar sådana ändamål. Om utbetalningarna i stället betraktades som ett främjande av "ändamål av annan art", skulle följden bli att stiftelsen — på grund av utbetalningarnas omfattning — inte kunde uppnå skattebefrielse så länge utbetalningarna pågår. Nämnden anser emellertid att utbetalningarna över huvud taget inte skall betraktas som ett led i stiftelsens verksamhet. Vid en bedömning enligt *fjärde* stycket skall således helt bortses från utbetalningarna (jfr SOU 1939:47 s 62, prop 1942:134 s 28 och Hagstedt, Om beskattning av stiftelser, s 296 ff).

I konsekvens med detta betraktelsesätt finner nämnden att utbetalningarna inte heller skall beaktas vid den prövning som görs enligt *femte* stycket i lagrummet (jfr Hagstedt a.a. s 311). Frågan om stiftelsen bedriver verksamhet i en omfattning som skäligen svarar mot avkastningen på dess tillgångar skall således avgöras med hänsyn till hur stiftelsen använder den del av avkastningen som återstår efter de i testamentena föreskrivna utbetalningarna.

Vad i övrigt gäller frågan om stiftelsens skatterättsliga ställning gör nämnden följande bedömning. Av första och tredje styckena i det aktuella lagrummet följer att det är den inom ramen för stadgarna faktiskt bedrivna verksamheten som avgör om stiftelsen är inskränkt eller oinskränkt skattskyldig. Ändamålsbestämmelserna i 1 § stadgeförslaget synes ge utrymme för utbetalningar både för ändamål som kvalificerar för skattebefrielse och för andra ändamål. Det är därför inte möjligt att på förhand uttala om en verksamhet som bedrivs enligt stadgarna kommer att uppfylla kraven för skattebefrielse eller ej. Ansökningen måste därför avvisas till den del den inte gäller den nyss behandlade frågan om betydelsen av utbetalningar till testatorernas släktingar.

Förhandsbesked den 20 augusti 1985¹

RSV/FB Dt
1985:22

Utkom från trycket
den 30 april 1986

Viss del av den ersättning som tillkom en idrottsman enligt ett kontrakt mellan honom och hans klubb skulle enligt kontraktet innehållas av klubben och betalas ut i form av pension sedan idrottsmannen hade slutat med idrott på elitnivå. Skattskyldighet har ansetts inträda först när pensionsbeloppen blir tillgängliga för lyftning

1 Ansökningen

Av handlingarna i ärendet framgick bl a följande.

A var idrottsman och representerade idrottsklubben X. Han hade ett kontrakt med klubben som innebar att han varje spelår fick dels en fast ersättning, dels en rörlig ersättning som var avhängig av lagets resultat. Den fasta ersättningen var individuellt anpassad medan den rörliga utgick med lika stora belopp till samtliga spelare. Idrottsklubben X avsåg att utfästa sig att betala viss del av denna ersättning som pension till A efter det att han upphört med idrottsutövning på elitnivå. Sådana utfästelser skulle lämnas vid slutet av varje spelår och tryggas genom avsättningar till en pensionsstiftelse som skulle stå under tillsyn av länsstyrelsen.

¹Ej överklagat

Den ovannämnda pensionsutfästelsen hade följande lydelse:

Idrottsklubben X utfäster sig att till A betala pension enligt följande.

Pension betalas till A från och med kalendermånaden näst efter den under vilken han upphör med idrott på elitnivå till och med motsvarande kalendermånad fem år efter. Pensionen utgör — — kr per år. Pensionstillskott tillkommer i efterskott varje år med den avkastning som erhålles på det totala fonderade kapitalet. Utbetalning sker månadsvis i efterskott med en tolfedel av årsbeloppet varje gång.

Den utfästa pensionen är till fullo intjänad p g a A:s hittillsvarande kontrakt med ovanstående idrottsförening.

A äger rätt att omförhandla villkoren för utbetalning av utfäst pension i samband med att han slutar med idrott på elitnivå eller senare. Grunden för sådan omförhandling skall vara att väsentligt ändrade förhållanden inträffar i och med att han slutar med idrott eller senare. Exempel på sådana ändrade förhållanden är arbetslöshet, studier eller längre bortovaro från förvärvsarbete av annat skäl.

A anhöll om förhandsbesked i följande hänseenden.

Fråga 1

Idrottsklubben X erbjuder mig ett kontrakt enligt vilket jag får en fast summa varje månad. Vidare förbinder sig klubben att till en stiftelse avsätta det som under tidigare år tillfallit mig direkt i form av rörliga inkomster.

A. När blir denna av klubben avsatta summa beskattad hos mig?

B. Om svaret på denna fråga blir att jag beskattas då jag efter min aktiva karriär lyfter dessa belopp, gör det då någon skillnad om istället en i kontraktet avtalad procentuell del av detta rörliga belopp avsätts och resten utbetalas till mig under "intjänandeåret"?

C. Har det någon betydelse hur stor denna avsättning blir, mätt i absoluta tal eller procent av min inkomst och vad är det då som gäller?

Fråga 2

Idrottsklubben X erbjuder mig den rörliga delen och förbinder sig att varje månad till en stiftelse avsätta ett fast belopp lika stort som mitt nuvarande kontraktsbelopp eller del därav.

När blir denna av klubben avsatta summa beskattad hos mig?

Idrottsklubben X avsåg också att sluta avtal med en eller flera sponsorer som mot ersättning skulle få utnyttja A:s namn i reklam syfte. Idrottsklubben X skulle genom en särskild punkt i kontraktet med A tillförsäkra honom denna ersättning. Beträffande hela eller delar av nämnda ersättning skulle idrottsklubben X göra pensionsutfästelse som tryggades genom avsättningar till pensionsstiftelsen. Med anledning härav ställde A följande

Fråga 3

A. När blir denna av klubben avsatta summa beskattad hos mig?

RSV/FB Dt
1985:22

B. Har det någon betydelse hur stor denna avsättning blir, mätt i absoluta tal eller procent av ersättningen och vad är det då som gäller?

2 RSVs nämnd för rättsärenden

Den 20 augusti 1985 beslöt RSVs nämnd för rättsärenden (Swartling, Herrlin, Enslöw, Vester, Weidling, Gustafson, Melchior, Nilsson) följande.

Förhandsbesked

Skattskyldigheten för de belopp som idrottsklubben X utfäster sig att betala till A i form av pension inträder för honom först när beloppen enligt pensionsutfästelsen blir tillgängliga för lyftning. Har utbetalningsvillkoren dessförinnan ändrats efter sådan omförhandling som kan ske enligt utfästelsen, inträder skattskyldigheten först när beloppen enligt de ändrade villkoren förfaller till betalning. Vad nu sagts gäller oberoende av beloppens storlek i absoluta tal och oberoende av hur stor del de utgör av intjänad ersättning.

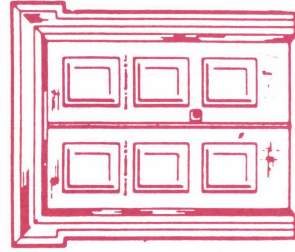
Motivering

Innebörden av de uppgifter som i ärendet lämnats om avtalsförhållandet mellan idrottsklubben X och spelaren har av nämnden uppfattats enligt följande. I ett före spelåret ingånget kontrakt med spelaren utfäster sig idrottsklubben X att till spelaren utge dels en viss fast ersättning, dels en ersättning vars storlek är beroende av spelresultatet. Den ersättning som avses i fråga 3 tillförsäkras A genom en särskild klausul i hans kontrakt. I kontraktet bestäms vilken del av intjänad ersättning som skall betalas ut till spelaren under det aktuella året och vilken del som skall innehållas av idrottsklubben X och senare betalas ut i form av pension. De innehållna beloppen avsätts till en pensionsstiftelse för att trygga pensionsåtagandet. Efter utgången av spelåret lämnas en särskild utfästelse till spelaren avseende den under året intjänade pensionen. Enligt utfästelsen skall pensionen — inklusive sk pensionstillskott — börja utbetalas när spelaren upphör att utöva idrott på elitnivå och utgå under fem år. Spelaren har dock, under vissa i utfästelsen angivna förutsättningar, rätt att vid pensioneringstillfället eller senare begära omförhandling av villkoren för utbetalning.

Med dessa utgångspunkter gör nämnden följande bedömning.

Den ersättning som A erhåller på grund av sitt idrottsutövande för idrottsklubben X och för sitt deltagande i reklam utgör skattepliktig intäkt av tjänst för honom. Av punkt 4 av anvisningarna till 41 § kommunalskattelagen följer att skattskyldighet för ersättningen inträder när ersättningen uppbärs eller blir tillgänglig för lyftning eller då den på annat sätt kommer honom till godo.

Nämnden finner att de med frågorna avsedda belopp som idrottsklubben X i form av pension — inklusive pensionstillskott — utbetalar till A inte kan anses bli tillgängliga för lyftning eller eljest komma honom till godo på det sätt som avses i nyssnämnda anvisningspunkt förrän beloppen förfaller till betalning enligt pensionsutfästelsen. Utnyttjar A dessförinnan sin rätt att påkalla ändring av utbetalningsvillkoren, inträder skattskyldighet först när beloppen enligt de nya villkoren förfaller till betalning. Den nu gjorda bedömningen påverkas inte av pensionsbeloppens storlek i absoluta tal och inte heller av hur stor andel de utgör av den intjänade ersättningen.



ARTHUR ANDERSEN & CO

REVISIONSBYRÅ AB

Vi är en medelstor auktoriserad revisionsbyrå. Våra uppdragsgivare är verksamma inom i stort sett alla branscher. Förutom revisionsuppdrag erbjuder vi konsultation inom olika områden; redovisnings- och skattefrågor, företagsvärderingar, finansstämplanering och lönsamhetsanalyser. Tillsammans är vi cirka 130 medarbetare vid våra kontor i Stockholm, Göteborg och Malmö. Internationellt är Arthur Andersen & Co, ett av världens största revisions- och konsultföretag med 35,000 medarbetare och verksamhet i ett femtiotal länder. Det innebär att vi kan erbjuda våra uppdragsgivare internationell service och ett världsomspännande kontaktnät.

SKATTEEXPERTER

För att kunna möta den ökande efterfrågan på våra tjänster söker vi för tillträde snarast tre skatteexperter med placering vid vår skatteavdelning i Stockholm. Du bör ha goda kunskaper i beskattningsrätt och något eller några års kvalificerad erfarenhet av arbete med skatter. Ditt skatteintresse bör vara företagsbeskattning med svensk och internationell framtoning. Förmåga att uttrycka sig väl i tal och skrift erfordras. Goda kunskaper i engelska är egenskaper vi värdesätter.

Vi erbjuder ett krävande men samtidigt stimulerande och utvecklande arbete. Arbetsuppgifterna kommer att bestå av att hjälpa våra klientföretag med alla typer av förekommande skattefrågor.

Ytterligare upplysningar lämnas av Hans Torngren eller Conny Ottelund, 08-65 68 00.

Svar med fullständiga ansökningshandlingar sändes till Conny Ottelund, Arthur Andersen & Co, Revisionsbyrå AB, Box 5348, 102 46 Stockholm.

Returneras vid obeställbar
till utgivaren
SKATTENYTT
Box 5, 793 01 Leksand
som erlägger returportot

5 1
SVENSSON BO

7573
01 90

LINNEGATAN 53 9VÅN
413 08 GÖTEBORG



Snogeholms Slott

Allt är lugnt. Gruset knastrar under fötterna och vinden rasslar svagt genom vassbäddarna. Ro och avskildhet bidrar till en lyckad konferens och Snogeholm ger mycket mer än så.

Efter genomgripande renoveringar kan vi presentera slottet i sin genuina skepnad med handmålade väggar och tak, kakelugnar, stjärnmönstrade ekgolv och eleganta 1800-tals möbler.

Detta ger en exklusiv miljö för konferenser, ledningsmöten, föreningsträffar, representation, förhandlingar och utbildning och med tio kompletta IBM persondatorer är vi dessutom bland de mest moderna anläggningarna i landet.

För information om konferensanläggningen ring eller skriv till **Snogeholms Konferensanläggning AB**, 275 00 Sjöbo, 0416-162 00.

Utbildningen vid Snogeholms Slott — "landets enda privata universitet" enligt dagspressen — leds av professor Göran Grosskopf och är inriktad på kvalificerade seminarier och kurser i främst skatte- och bolagsrätt.

Ur höstens program

Seminarier		Kurser	
18—19 sept	FÖRETAGSVÄRDERING	11—12 sept	TILLÄMPAD
29 sept — 1 okt	BESKATTNING VID FÖRETAGSÖVERLÅTELSE	22—24 okt	FÖRETAGSBESKATTNING
15—17 okt	KONCERNFRÅGOR	28—31 okt	KVALIFICERADE SKATTEFRÅGOR
3—4 nov	FAMILJERÄTT OCH BESKATTNING	13—14 nov	OBESTÄNDSRÄTT
26—27 nov	AVTALSÄTT/KONSORTIAL AVTAL	10—12 dec	FASTIGHETSBEKATTNING
8—10 dec	REDOVISNING OCH BESKATTNING		

För ytterligare information, beställning av kursprogram och anmälan ring eller skriv till **Snogeholms Utbildning AB**, Ångdalsvägen 36, 217 47 MALMÖ, 040-722 85.

DALA-OFFSET AB, FALLUN