UPPSALA
UNIVERSITET

REDOVISNINGS- OCH SKATTERÄTT

Materialkompendium

Termin 5, från och med vårterminen 2024

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Innehållsförteckning

Offentligt tryck m.m.

Utdrag ur BFNAR 2012:1 Årsredovisning och koncernredovisning (K3)…….5

Utdrag ur Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011, Artikel 10-13……...123

Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna……..124

Litteratur

Agrell, J & Attorps, K, Fast driftställe/etableringsställe – en översikt, SvSkT, 2016……..146

Cejie, K, Väsentlig anknytning – ytterligare tio år med rättspraxis från HFD. Skattenytt Akademisk årsskrift 2012……...163

Lodin, S-O., 3:12-reglerna – 25 års förvirrande följetong. I: Sveriges skatter 1945-2015 Jure 2015……177

Påhlsson, R., Retroaktiv stopplagstiftning. I: Skattelagstiftning: Att lagstifta om skatt. Norstedts Juridik 2014……...185

Bjuvberg, J., Skattemässig hantering av ”tvingande” konvertibler – en rättsfallskommentar…….……...……195

OECD:s modellavtal, kommentaren till artikel 5 om fast driftställe och ”server”, Paris, 2017……..201

Dahlberg, M, Internationell Beskattning, Studentlitteratur, 2020, s. 302–311……..206

Dahlberg, M, Sveriges ränteavdragsbegränsningar och EU-domstolens avgörande i mål C-484/19 Lexel AB mot Skatteverket, Skattenytt, 2021, s. 279–292……217

Rättsfall

EU-domstolen

Mål C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise*…….……223

Mål C-279/93 *Schumacker*…….229

Mål C-98/98 *Midland Bank*……249

Mål C-446/03 *Marks & Spencer*……267

Mål C-101/05 *A*……..288

Mål C-434/05 *Horizon College*……..313

Mål C-277/05 *Société Thermale d'Eugénie-les-Bains*……...333

Mål C-445/05 *Werner Haderer*……..346

Tillåtet på tentamen VT24

Mål C-169/04 *Abbey National*……...361
Mål C-595/13 *Fiscale*…….....388
Mål C-632/13 *Hirvonen*……402
Mål C-484/19 *Lexel*……410

Högsta förvaltningsdomstolen

RÅ 1954 Fi 1939 Porträttfallet (Avdrag)……...421
RÅ 1958 ref. 3 Surfmålet (Skatteplikt)……..422
RÅ 1962 ref. 46 Fader Gunnar (Subjektiv skattskyldighet)……...424
RÅ 78 1:19 Grammofonfallet (Avdrag)……427
RÅ 80 1:44 Antik byrå (Skatteplikt)……..428
RÅ 83 1:78 I-II Åkeriet och cykelhandlaren (Skatteplikt)……430
RÅ 1986 ref. 44 Bildekalmålet (Skatteplikt)……..434
RÅ 1987 ref. 145 (Avdrag för ränta)……..436
RÅ 1989 ref. 57 Traktormålet (Subjektiv skattskyldighet)……438
RÅ 1991 not. 113 Konstverk (Avdrag)……..447
RÅ 1996 ref. 75 Rio de Janeiro-målet (Värdering)……448
RÅ 1999 ref. 32 (Fleråriga avtal, periodisering)……451
RÅ 1999 ref. 41 Länsstyrelsemålet (Skatteplikt)……...457
RÅ 2001 ref. 25 (Seminarium 2)……460
RÅ 2004 ref. 1 Sipano II (Uttag och utdelning)……466
RÅ 2004 ref. 18 Avgångsvederlag (Sambandet mellan redovisning och beskattning)……..472
RÅ 2004 ref. 83 (Uttag)……477
RÅ 2005 ref. 49 (Fleråriga avtal, periodisering)……480
RÅ 2006 ref. 45 (Subjektiv skattskyldighet)……..485
RÅ 2010 ref. 48 (Beskattningstidpunkt)……487
HFD 2011 not. 89 (Sambandet mellan redovisning och beskattning)……...492
HFD 2014 ref. 10……...494
HFD 2019 ref. 12 (Väsentlig anknytning)……499
HFD 2020 ref. 25 (Väsentlig anknytning)……504
HFD 2020 ref. 29 (Låneförmedling och moms)……508
HFD 2020 not. 44 (Väsentlig anknytning)……516

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Lagregler, allmänt råd (BFNAR 2012:1) och kommentarer

Kapitel 1 – Tillämpning

Definitioner

Allmänt råd

1.1 **Företag** är en fysisk eller juridisk person som är bokföringsskyldig enligt bokföringslagen (1999:1078). Med företag avses i detta allmänna råd även en koncern.

Regler som avser juridiska personer får även tillämpas av fysiska personer som upprättar en finansiell rapport enligt detta allmänna råd.

Allmänt råd

1.2 **IFRS-företag** är företag som upprättar **koncernredovisning** med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

Kommentar

Definitionen av ett IFRS-företag omfattar således bara moderföretag och inte övriga företag i en koncern. I definitionen ingår både de företag som enligt förordningen ska upprätta koncernredovisning enligt IFRS och de företag som med stöd av 7 kap. 33 § ÅRL frivilligt gör det.

Vilka företag ska tillämpa detta allmänna råd?

Lagtext

1 kap. 3 § ÅRL

I denna lag betyder

1. företag: en fysisk eller juridisk person som direkt eller indirekt omfattas av en årsredovisning, en koncernredovisning eller en delårsrapport,
2. andelar: aktier och andra andelar i juridiska personer,
3. nettoomsättning: intäkter från sålda varor och utförda tjänster som ingår i företagets normala verksamhet med avdrag för lämnade rabatter, mervärdesskatt och annan skatt som är direkt knuten till omsättningen,
4. större företag:

– företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet, eller

– företag som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

5. mindre företag: företag som inte är större företag,
6. större koncerner:

– koncerner där moderföretagets eller något av dotterföretagens överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad eller en motsvarande marknad utanför Europeiska ekonomiska samarbetsområdet,

– koncerner där något av dotterföretagen är ett sådant företag som avses i 1 kap. 1 § lagen (1995:1559) om årsredovisning i kreditinstitut och värdepappersbolag eller 1 kap. 1 § lagen (1995:1560) om årsredovisning i försäkringsföretag, eller

– koncerner som uppfyller mer än ett av följande villkor:

a) medelantalet anställda i koncernen har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 50,

b) koncernföretagens redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 40 miljoner kronor,

c) koncernföretagens redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 80 miljoner kronor,

7. mindre koncerner: koncerner som inte är större koncerner.

Vid tillämpningen av första stycket 6 b och c ska andelar i dotterföretag, fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, elimineras. Detsamma gäller för intäkter och kostnader som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst. Eliminering behöver inte göras, om tillämpningen i stället utgår från följande gränsvärden:

– balansomslutning 48 miljoner kronor,

– nettoomsättning 96 miljoner.

Företag som avses i 2 kap. 2 § första stycket och 3 § bokföringslagen (1999:1078) ska vid tillämpningen av första stycket 4–7 och 5 kap. 47 § till nettoomsättningen lägga bidrag, gåvor, medlemsavgifter och andra liknande intäkter. Lag (2015:813)

Kommentar

Elimineringar mellan koncernföretagen behöver inte göras när gränsvärdet bestäms om de högre gränsvärdena 48 respektive 96 miljoner kronor i 1 kap. 3 § andra stycket ÅRL används. Det räcker i sådana fall att summera koncernföretagens balansomslutningar respektive nettoomsättningar och jämföra de framräknade beloppen med de förhöjda gränsvärdena.

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,

2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

1.3 Detta allmänna råd ska, med undantag av **IFRS-företag**, tillämpas av alla **företag** som tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) när en **finansiell rapport** upprättas.

Detta allmänna råd ska dock inte tillämpas av företag som har valt att tillämpa följande normgivning:

a) Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2016:10) om årsredovisning i mindre företag.
b) Rådet för finansiell rapporterings rekommendation Redovisning för juridiska personer (RFR 2). (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en koncernredovisning eller en årsredovisning

Följande företag ska alltid tillämpa det allmänna rådet, såvida företaget inte ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS:

- Ett större företag.
- Ett moderföretag i en större koncern.
- Ett företag som är ett publikt aktiebolag.

I 1 kap. 3 § första stycket 4–7 ÅRL finns definitioner av större och mindre företag respektive större och mindre koncerner. Ytterligare regler finns i Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden.

Ett företag som inte är ett IFRS-företag men som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av internationella redovisningsstandarder som antagits av Europeiska kommissionen i enlighet med artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder får välja att tillämpa RFR 2 i stället för det allmänna rådet, se Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2012:3) om tillämpning av rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering.

Bestämmelser om privata respektive publika aktiebolag finns i ABL. Ett publikt aktiebolag som är ett mindre företag får inte välja att tillämpa BFNAR 2016:10

Årsredovisning i mindre företag beroende på den möjlighet till spridning av aktier m.m. som ges enligt ABL och de högre krav på årsredovisningen som ställs.

Tillämpning av detta allmänna råd

Allmänt råd

1.4 Detta allmänna råd ska tillämpas i sin helhet.

Kommentar

Punkt 1.4 innebär att annan normgivning endast ska tillämpas när det anges i det allmänna rådet.

I ÅRL finns ett antal bestämmelser som endast gäller större företag. Dessa bestämmelser behöver inte tillämpas av mindre företag som tillämpar det allmänna rådet. T.ex. är det, enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL, endast större företag som ska presentera en **kassaflödesanalys**. Mindre företag behöver därför inte tillämpa kapitel 7 i det allmänna rådet. Bestämmelserna i ÅRL som endast gäller publika aktiebolag behöver inte tillämpas av aktiebolag som inte är publika.

Bestämmelserna i det allmänna rådet utgår från koncernredovisningen men ska tillämpas även på årsredovisningen i juridisk person.

Enligt 7 kap. 12 § ÅRL (se kapitel 9) ska koncernredovisningen och årsredovisningen upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värdering av tillgångar, **avsättningar** och skulder. Olika värderingsprinciper får användas om det finns särskilda skäl. Ett sådant skäl är sambandet mellan redovisning och beskattning. Detta har medfört att det i flera kapitel finns speciella regler som får tillämpas i juridisk person. I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person ska upplysning lämnas. Av 7 kap. 12 § ÅRL framgår också vad som gäller om något av de företag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer än dem som tillämpas i koncernredovisningen.

Allmänt råd

1.5 Om detta allmänna råd ger otillräcklig vägledning för redovisning av en transaktion, annan händelse eller förhållande ska ytterligare vägledning sökas i följande ordning:

a) Bestämmelser i detta allmänna råd som behandlar liknande och relaterade transaktioner, händelser och förhållanden.
b) Definitioner, grundläggande principer samt värdering av och kriterier i kapitel 2 för att redovisa en **tillgång, skuld, intäkt** eller **kostnad** i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Om vägledning inte går att få enligt första stycket, får vägledning sökas i internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om

Tillägg på tentamen VT24

tillämpning av internationella redovisningsstandarder. I det fallet ska även rekommendationer från Rådet för finansiell rapportering tillämpas.

Kommentar Eftersom det allmänna rådet är principbaserat kan oreglerade frågor i stort sett alltid lösas utifrån punkt 1.5 b. Att söka vägledning i IASB:s normgivning torde därför bli aktuellt endast undantagsvis.

Även vid tillämpning av punkt 1.5 gäller att informationen i den finansiella rapporten ska vara begriplig, **tillförlitlig, relevant** och **väsentlig** (se punkt 2.8).

Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag (se punkt 2.3).

Allmänt råd 1.6 Tillämpas detta allmänna råd inte i sin helhet får **företaget** inte ange att den **finansiella rapporten** är upprättad enligt det allmänna rådet.

Kommentar Ett företag som tillämpar det allmänna rådet ska ange detta i not (se punkt 8.3). Enligt punkt 1.4 ska det allmänna rådet tillämpas i sin helhet. Tillämpas det allmänna rådet inte i sin helhet får företaget inte ange att den finansiella rapporten är upprättad enligt det allmänna rådet.

Annan normgivning från Bokföringsnämnden

Allmänt råd 1.7 Ett **företag** ska, i förekommande fall, tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:5) om redovisning av fusion.

Ett företag får tillämpa Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2020:1) om vissa redovisningsfrågor med anledning av coronaviruset. (BFNAR 2020:6)

Kommentar Det allmänna rådet anger endast hur den finansiella rapporten ska upprättas varför även normgivning som rör t.ex. BFL ska tillämpas.

Kapitel 2 – Begrepp och principer

Tillämpningsområde

Allmänt råd 2.1 När en **finansiell rapport** upprättas ska begrepp och principer i detta kapitel tillämpas, om inte annat anges i lag, annan författning eller i särskilda regler i detta allmänna råd.

Kommentar Enligt punkt 3.2 är en finansiell rapport en **koncernredovisning** eller en årsredovisning.

Kapitlet behandlar grundläggande principer och värderingsgrunder samt innehåller definitioner och kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt

eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen.

Syftet med en finansiell rapport är att tillhandahålla information om ett företags finansiella ställning, **resultat** och **kassaflöden**. Informationen ska vara användbar som underlag för användarnas beslut i ekonomiska frågor.

Grundläggande principer

Kommentar När en finansiell rapport upprättas ska hänsyn tas till ett antal grundläggande **redovisningsprinciper**.

Väsentlighetsprincipen

Lagtext

2 kap. 3 a § ÅRL

Ett företag får avvika från bestämmelserna om redovisning, uppställning, värdering, upplysningar och konsolidering i denna lag, om följden av avvikelsen inte är väsentlig.

Följden av en avvikelse ska anses vara väsentlig om utelämnad eller felaktig information, ensam eller tillsammans med annan information, rimligen kan förväntas påverka de beslut som användare fattar på grundval av informationen. Lag (2015:813)

Kommentar Möjligheten till avvikelse är generell och omfattar upprättandet av den finansiella rapportens samtliga delar. Med konsolidering avses här redovisning av innehav i dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag.

Vid bedömningen av om t.ex. en post är väsentlig bör postens eller felets relativa storlek beaktas samt hänsyn tas till de aktuella förhållandena i det enskilda fallet. Enskilda uppgifter och poster ska vidare bedömas mot bakgrund av andra liknande uppgifter och poster. Även om de var för sig inte är väsentliga kan de ändå vara väsentliga om de sammantagna ger en annan bild av företaget och därmed också påverkar en användares beslut.

Övriga grundläggande principer

Lagtext

2 kap. 4 § ÅRL

Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttas:

1. Företaget ska förutsättas fortsätta sin verksamhet.
2. Samma principer för värdering, klassificering och indelning av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska konsekvent tillämpas från ett räkenskapsår till ett annat.
3. Värderingen av de olika posterna och, i förekommande fall, delposterna ska göras med iakttagande av rimlig försiktighet. Detta innebär särskilt att

a) endast under räkenskapsåret konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen,

b) hänsyn ska tas till alla ekonomiska förpliktelser som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår, även om dessa förpliktelser blir kända först efter räkenskapsårets utgång men före upprättandet av årsredovisningen, och att

c) hänsyn ska tas till värdenedgångar oavsett om resultatet för räkenskapsåret är en vinst eller en förlust.

Tillhör Bfn potentamen 2024

Tillhet på tentamen VT14

4. Intäkter och kostnader som är hänförliga till räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkten för betalningen.
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.
6. Tillgångar och avsättningar eller skulder får inte kvittas mot varandra. Inte heller får intäkter och kostnader kvittas mot varandra.
7. Den ingående balansen för ett räkenskapsår ska stämma överens med den utgående balansen för det närmast föregående räkenskapsåret.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.
--- Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 7 § ÅRL tillämpas 2 kap. 4 § även för koncernredovisningen.

Fortlevnadsprincipen

Kommentar

En finansiell rapport ska upprättas utifrån fortlevnadsprincipen, om inte företagsledningen har för avsikt att avveckla företaget eller upphöra med verksamheten eller inte har något annat realistiskt alternativ till det. Vid bedömningen av företagets förmåga att fortsätta verksamheten ska företagsledningen beakta all tillgänglig information om framtiden, vilken är minst tolv månader efter **balansdagen** men inte begränsad till det.

Tillämpas inte fortlevnadsprincipen ska ett företag lämna upplysning enligt 5 kap. 5 § ÅRL. Upplysning ska även lämnas i förvaltningsberättelsen (se punkt 3.8).

Allmänt råd

2.2 Om det vid bedömningen av **företagets** fortlevnadsförmåga föreligger eller förutses händelser eller förhållanden som medför betydande tvivel om företagets förmåga att fortsätta verksamheten, ska ett större företag lämna upplysning om skälen för tvivlen. (BFNAR 2016:9)

Konsekvent tillämpning och jämförbarhet

Allmänt råd

2.3 Begrepp och principer samt värderingsgrunder ska tillämpas på ett likformigt sätt för liknande transaktioner och andra händelser, dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag.

Kommentar

Användare ska ges möjlighet att jämföra finansiella rapporter som företaget lämnat över en längre period för att kunna bilda sig en uppfattning om trender i företagets finansiella ställning och resultat. Användare ska också ges möjlighet att jämföra olika företags finansiella rapporter. Det innebär att begrepp och principer samt värderingsgrunder behöver tillämpas på ett likformigt sätt för

liknande transaktioner och andra händelser dels i ett och samma företag under en längre tid, dels i olika företag. Användare ska därför informeras om de redovisningsprinciper som tillämpats när den finansiella rapporten upprättades, om eventuella ändringar av sådana principer samt om effekten av sådana ändringar (se kapitel 10).

Försiktighet

Allmänt råd

2.4 Bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet så att värdet på **tillgångar** och **intäkter** inte överskattas eller värdet på **skulder** och **kostnader** inte underskattas, när den **finansiella rapporten** upprättas.

Kommentar

Den osäkerhet som oundvikligen är förknippad med många händelser och omständigheter hanteras bl.a. genom upplysning om deras natur och omfattning samt genom att försiktighetsprincipen tillämpas. Försiktighetsprincipen innebär att de bedömningar som görs under osäkerhet ska göras med rimlig försiktighet. Detta innebär dock inte att avsiktliga underskattningar av tillgångar och intäkter eller avsiktliga överskattningar av skulder och kostnader är tillåtna.

Periodisering

Kommentar

Periodiseringsprincipen innebär att intäkter och kostnader som avser räkenskapsåret ska tas med oavsett tidpunkt för betalning.

Individuell värdering

Kommentar

Principen om individuell värdering innebär att posternas beståndsdelar ska värderas var för sig (post för post-värdering).

Kvittning

Allmänt råd

2.5 **Tillgångar** och **skulder** samt **intäkter** och **kostnader** får endast kvittas mot varandra, om det krävs eller tillåts i detta allmänna råd.

Allmänt råd

2.6 Fordringar och **skulder** får endast kvittas mot varandra om det finns en rätt enligt lag eller avtal. (BFNAR 2012:5)

Kontinuitet

Kommentar

Kontinuitetsprincipen innebär att den ingående balansen för varje räkenskapsår måste stämma överens med närmast föregående räkenskapsårs utgående balans.

Ekonomisk innebörd framför juridisk form

Allmänt råd

2.7 Transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd.

Kommentar

Att transaktioner samt andra händelser och förhållanden ska redovisas och presenteras i enlighet med sin ekonomiska innebörd innebär att de inte alltid redovisas i enlighet med sin juridiska form (substance over form). Redovisning

i enlighet med ekonomisk innebörd ökar tillförlitligheten i den finansiella rapporten.

Kvalitativa egenskaper

Begriplig, tillförlitlig, relevant och väsentlig information

Allmänt råd 2.8 Informationen i den **finansiella rapporten** ska vara begriplig, **tillförlitlig**, **relevant** och väsentlig.

Kommentar Informationen i en finansiell rapport ska presenteras så att den är begriplig för användare som har rimlig kunskap om affärsverksamhet, ekonomi och redovisning och som är beredda att studera informationen med rimlig noggrannhet. Kravet på begriplig information medger emellertid inte att relevant information får utelämnas på grund av att den kan vara svår att förstå.

Av 2 kap. 3 a § ÅRL följer att informationen är väsentlig om den kan förväntas påverka de beslut en användare fattar på grundval av informationen.

Allmänt råd 2.9 Informationen i en **finansiell rapport** är **tillförlitlig** om den är neutral och inte innehåller väsentliga fel.

Kommentar En finansiell rapport är inte neutral om den, genom urvalet eller presentationen av information, påverkar beslut och bedömningar i syfte att uppnå ett förutbestämt resultat eller annat mål. Användarna ska kunna förlita sig på att informationen på ett korrekt sätt utvisar vad den sägs utvisa eller vad den rimligen kan antas utvisa.

Informationen i en finansiell rapport ska vara aktuell. Om publicering av informationen dröjer kan den förlora i aktualitet. Företaget kan behöva väga nyttan av tidig rapportering mot nyttan av mer tillförlitlig information. Aktualitet ska även vägas mot tillförlitlighet för att på bästa sätt tillgodose användarnas behov av information för ekonomiska beslut.

Allmänt råd 2.10 Informationen i en **finansiell rapport** är **relevant** när den påverkar användarnas beslut genom att underlätta bedömningen av inträffade, aktuella och framtida händelser eller genom att bekräfta eller korrigera tidigare bedömningar.

Allmänt råd 2.11 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Informationens relevans påverkas av dess karaktär, väsentlighet och aktualitet. Utelämnad information kan medföra att informationen blir felaktig eller vilseledande och därför varken tillförlitlig eller relevant.

Avvägning mellan nytta och kostnad

Kommentar Nyttan av informationen bör vara större än kostnaden för att tillhandahålla den. Denna avvägning ska huvudsakligen baseras på bedömningar. Kostnaderna bärs

inte alltid av den part som har nytta av informationen och nyttan av informationen tillfaller ofta en bred skara av externa användare. Den finansiella rapporten hjälper t.ex. finansiärer att fatta bättre beslut, vilket medverkar till en mer effektiv finansmarknad och lägre kapitalkostnader för ekonomin som helhet. Företag får också fördelar genom bättre tillgång till kapitalmarknader.

Tillgångar, skulder, intäkter och kostnader

Definitioner

Finansiell ställning

Kommentar Ett företags finansiella ställning beskrivs av förhållandet mellan dess tillgångar, skulder och eget kapital i balansräkningen. Dessa begrepp definieras nedan.

Vissa poster kan uppfylla definitionen på en tillgång eller en skuld men får trots det inte redovisas som tillgång respektive skuld därför att kriterierna i punkt 2.18 inte är uppfyllda.

Tillgångar

Allmänt råd 2.12 En **tillgång** är en resurs över vilken **företaget** har det **bestämmande inflytandet** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.

Kommentar En tillgångs framtida ekonomiska fördelar utgörs av dess möjlighet att direkt eller indirekt bidra till flödet av **likvida medel** till företaget. Dessa kassaflöden kan komma från användning av tillgången eller från avyttring av tillgången. Även en kostnadsbesparing kan innebära framtida ekonomiska fördelar.

Många tillgångar, t.ex. **materiella anläggningstillgångar**, har fysisk form. Det är emellertid inte en avgörande egenskap för en tillgång. T.ex. har inte **immateriella tillgångar** fysisk form.

Äganderätten är inte avgörande när det gäller att fastställa om företaget har en tillgång. T.ex. är leasad egendom en tillgång om företaget har det bestämmande inflytandet över de ekonomiska fördelar som förknippas med tillgången.

Skulder

Allmänt råd 2.13 En **skuld** är en befintlig förpliktelse för **företaget** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar.

Kommentar Ett viktigt kännetecken på en skuld är att företaget har en befintlig förpliktelse att agera eller prestera på ett visst sätt. Förpliktelsen kan vara en **legal förpliktelse** eller en **informell förpliktelse**. En rättsligt bindande förpliktelse till följd av ett kontrakt, lagstiftning eller annan laglig grund är en legal

Tillåtet på tentamen VT24

förpliktelse. En informell förpliktelse härrör från ett företags agerande genom att företaget på grund av en etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett aktuellt uttalande som tillräckligt utförligt har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter och därigenom skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

En befintlig förpliktelse regleras normalt med likvida medel, andra tillgångar, tjänster, annan förpliktelse eller **egetkapitalinstrument**. En förpliktelse kan också upphöra på annat sätt, t.ex. genom att en kreditgivare avstår från eller förlorar sina rättigheter.

Eget kapital

Allmänt råd

2.14 **Eget kapital** är skillnaden mellan redovisade **tillgångar** och redovisade **skulder**.

Resultat

Allmänt råd

2.15 **Resultat** är skillnaden mellan redovisade **intäkter** och redovisade **kostnader** under ett räkenskapsår.

Kommentar

Resultat kan vara vinst eller förlust.

Vinst eller förlust används ofta som ett prestationsmått eller som en komponent i andra mått, t.ex. avkastning på investerat kapital eller vinst per aktie. Intäkter och kostnader definieras nedan.

Redovisning av intäkter och kostnader i resultaträkningen är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder redovisas i balansräkningen. Kriterierna för i vilka fall intäkter och kostnader ska redovisas i resultaträkningen framgår av punkt 2.18.

Intäkter

Allmänt råd

2.16 En **intäkt** är en ökning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av inbetalningar eller en ökning av **tillgångars** värde eller en minskning av **skulders** värde som medför en ökning av **eget kapital**. Tillskott från **ägare** som ökar eget kapital är inte en intäkt.

Kommentar

Intäkter som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredovisas. Dessa kan ha en rad skilda benämningar, t.ex. försäljningsintäkter, bidrag, ersättningar, ränteintäkter, utdelningar, royaltyintäkter och hyresintäkter.

Realisationsvinster, dvs. vinster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt **omvärderingsvinster** dvs. orealiserade vinster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster

som uppfyller definitionen på en intäkt och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kostnader

Allmänt råd

2.17 En **kostnad** är en minskning av ekonomiska fördelar under ett räkenskapsår till följd av utbetalningar eller en minskning av **tillgångars** värde eller en ökning av **skulders** värde som medför en minskning av **eget kapital**. Överföringar till **ägare** som minskar eget kapital är inte en kostnad.

Kommentar

Kostnader som uppkommer inom ett företags ordinarie verksamhet ska bruttoredovisas. Det gäller t.ex. kostnad för sålda varor, löner och **avskrivningar**. De innebär vanligtvis ett utflöde eller en värdeminskning av sådana tillgångar som likvida medel, varulager eller materiella anläggningstillgångar.

Realisationsförluster, dvs. förluster vid försäljning av anläggningstillgångar eller kortfristiga placeringar, samt **omvärderingsförluster**, dvs. orealiserade förluster vid omvärdering av poster värderade till verkligt värde, är exempel på poster som uppfyller definitionen på en kostnad och som kan, men inte behöver, uppkomma i den ordinarie verksamheten.

Kriterier för att redovisa en tillgång, skuld, intäkt eller kostnad i balansräkningen respektive resultaträkningen

Allmänt råd

2.18 En **tillgång** eller **skuld** enligt punkt 2.12 respektive punkt 2.13 samt en **intäkt** eller **kostnad** enligt punkt 2.16 respektive punkt 2.17 ska redovisas i balansräkningen respektive resultaträkningen endast om

a) de ekonomiska fördelar som är förknippade med posten **sannolikt** kommer att tillfalla eller lämna företaget i framtiden, samt
b) postens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Redovisning av intäkter och kostnader är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas.

Kommentar

Underlåtenhet att redovisa poster som uppfyller kriterierna i punkt 2.18 kan inte rättfärdigas genom att förhållandet framgår av upplysning om tillämpade redovisningsprinciper, notupplysning eller av annan form av information.

Sannolikheten för framtida ekonomiska fördelar

Allmänt råd

2.19 **Sannolikt** innebär att något är mer troligt än inte.

Kommentar

Begreppet sannolikt i punkt 2.18 a tar sikte på osäkerheten i det inflöde respektive utflöde av framtida ekonomiska fördelar som är förknippade med posten. När graden av osäkerhet ska bedömas sker detta på basis av information som är tillgänglig den dag då den finansiella rapporten är upprättad (se kapitel

Tillägget på tentamen VT24

Tillägg på tentamen VT24

32). Bedömningen ska göras individuellt för varje enskild post eller för en grupp när det gäller poster som är individuellt obetydliga.

Tillförlitlig värdering

Kommentar Det andra kriteriet i punkt 2.18 är att postens anskaffningsvärde eller värde ska kunna mätas på ett tillförlitligt sätt. I många fall är det känt. I andra fall måste det uppskattas. Rimliga uppskattningar utgör en viktig del av bokslutsarbetet och undergräver inte tillförlitligheten. Om en rimlig uppskattning undantagsvis inte kan göras, ska posten däremot inte redovisas i balans- eller resultaträkningen.

Det kan vara motiverat att i noter eller kompletterande uppställningar upplysa om poster som motsvarar definitionen på en tillgång, skuld, eget kapital, intäkt eller kostnad men som inte uppfyller kriterierna för att redovisas i balans- eller resultaträkningen, t.ex. när kännedom om posten bedöms vara relevant för den finansiella rapportens användare.

Tillgångar

Kommentar Ett företag ska redovisa en tillgång i balansräkningen när

- det är sannolikt att de framtida ekonomiska fördelarna kommer att tillföras företaget, och
- anskaffningsvärdet eller värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

En utgift ska inte redovisas som tillgång i balansräkningen om det inte bedöms som sannolikt att ekonomiska fördelar till följd av utgiften kommer att tillföras företaget under efterföljande räkenskapsår. I ett sådant fall ska utgiften istället kostnadsföras i resultaträkningen.

Skulder

Kommentar Ett företag ska redovisa en skuld i balansräkningen när

- det är sannolikt att företaget måste lämna ifrån sig resurser som representerar ekonomiska fördelar, och
- beloppet kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Företaget ska inte redovisa en **eventualförpliktelse** som skuld (se kapitel 21).

Intäkter

Kommentar Redovisningen av intäkter är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. En intäkt ska redovisas i resultaträkningen om framtida ekonomiska fördelar i form av ökning av värdet på en tillgång eller minskning av värdet på en skuld kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Kostnader

Kommentar Redovisningen av kostnader är en direkt följd av om, och i så fall till vilket värde, tillgångar och skulder ska redovisas. En kostnad ska redovisas i resultaträkningen när en minskning av framtida ekonomiska fördelar uppkommer genom att värdet på en tillgång minskar eller genom att värdet av en skuld ökar och värdeförändringen kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Värderingsgrunder

Allmänt råd 2.20 **Verkligt värde** är det belopp till vilket en **tillgång** skulle kunna överlåtas eller en **skuld** skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Kommentar **Värdering** innebär att fastställa det belopp till vilket ett företag ska redovisa tillgångar, skulder, intäkter och kostnader i en finansiell rapport. Vid värderingen ska företaget utgå från en värderingsgrund. Den vanligaste värderingsgrunden är anskaffningsvärdet. Den tillämpas ofta tillsammans med andra värderingsgrunder. I många sammanhang jämförs anskaffningsvärdet med verkligt värde. I det allmänna rådet finns ett antal olika värderingsgrunder som tillämpas i olika omfattning och kombinationer.

Värderingsgrund	*Redovisning*
Anskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som vid anskaffningstillfället erlagts som betalning i form av likvida medel, eller till verkligt värde av tillgång som i samband med anskaffningen lämnats i byte. Skulder redovisas till det belopp som motsvarar det som erhållits i utbyte för förpliktelsen eller, i vissa fall, till det belopp som vid normal verksamhet måste betalas för att reglera skulden (t.ex. inkomstskatteskulder).
Återanskaffningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar den utgift som företaget skulle ha för att vid värderingstillfället anskaffa en identisk eller likvärdig tillgång. Skulder redovisas till det odiskonterade belopp som skulle krävas för att vid värderingstillfället reglera förpliktelsen.
Försäljningsvärde	Tillgångar redovisas till det belopp som motsvarar det som vid värderingstillfället skulle erhållas vid en normal försäljning. Skulder redovisas till det beräknade odiskonterade

	beloppsom, vid normal verksamhet, skulle betalas ut för att reglera skulden.
Nuvärde	Tillgångar redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoinbetalningar som tillgången förväntas ge upphov till vid normal verksamhet. Skulder redovisas till det diskonterade värdet av de framtida nettoutbetalningar som bedöms komma att krävas för att skulden skall regleras vid normal verksamhet.

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället, värdera tillgångar och skulder till anskaffningsvärdet om inte det allmänna rådet tillåter eller kräver en annan värdering.

Kapitel 3 – Utformning av de finansiella rapporterna och förvaltningsberättelsens innehåll

Tillämpningsområde

Allmänt råd

3.1 Detta kapitel ska tillämpas när de **finansiella rapporterna** utformas och när en förvaltningsberättelse upprättas.

I punkterna 3.10–3.14 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

3.2 En **finansiell rapport** är en **koncernredovisning** eller en årsredovisning.

Kommentar

Enligt 7 kap. 6, 7, 8 och 31 §§ ÅRL tillämpas 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket, 5–7 §§, 3 kap. 5 § och 6 kap. 1 §, 2 § andra stycket och 3 § även på koncernredovisningen. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Utformning

Koncernredovisningens delar

Lagtext

7 kap. 4 § ÅRL
Koncernredovisningen ska bestå av
1. en koncernbalansräkning,
2. en koncernresultaträkning,
3. noter,
4. en förvaltningsberättelse, och
5. en kassaflödesanalys. Lag (2014:542)

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Allmänt råd

3.3 **Koncernredovisningens** olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, koncernresultaträkning, koncernbalansräkning, **kassaflödesanalys** och noter.

Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter koncernbalansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Överskådlighet och god redovisningssed i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 6 § första stycket ÅRL
Koncernredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.
--- Lag (1999:1112)

Rättvisande bild i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 6 § andra stycket ÅRL

Koncernbalansräkningen, koncernresultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av ställningen och resultatet för de företag, betraktade som en enhet, som omfattas av koncernredovisningen. Bestämmelserna i 2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket tillämpas också på koncernredovisningen. Lag (1999:1112)

Lagtext

2 kap. 3 § första stycket andra meningen och andra stycket ÅRL
--- Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.
Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not. Lag (1999:1112)

Form och språk, valuta samt undertecknande i de finansiella rapporterna

Lagtext

7 kap. 7 § ÅRL[1]
För koncernredovisningen tillämpas följande bestämmelser i 2 kap.:
3 a § om väsentlighet,
4 § om andra grundläggande redovisningsprinciper,
5 § om form m.m.,
6 § om valuta, och
7 § om undertecknande.
I koncernredovisningen ska beloppen anges i samma valuta som i moderföretagets årsredovisning. Lag (2015:813)

[1] Andra grundläggande redovisningsprinciper enligt 2 kap. 4 § ÅRL behandlas i kapitel 2.

Tillhör på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Lagtext

2 kap. 5 § första stycket ÅRL

Årsredovisningen ska upprättas i vanlig läsbar form eller i elektronisk form. Den ska avfattas på svenska.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

2 kap. 6 § ÅRL

Beloppen i årsredovisningen ska anges i företagets redovisningsvaluta enligt 4 kap. 6 § bokföringslagen (1999:1078). Beloppen får dessutom anges i annan valuta enligt omräkningskursen på dagen för räkenskapsårets utgång (balansdagen).

Vid byte av redovisningsvaluta ska balansräkningen för det gamla räkenskapsåret räknas om till den nya redovisningsvalutan enligt den växelkurs som har fastställts av Europeiska centralbanken den sista svenska bankdagen under räkenskapsåret. Den omräknade balansräkningen ska utgöra ingående balans för det nya räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Lagtext

2 kap. 7 § ÅRL

I aktiebolag, ekonomiska föreningar och andra företag, som företräds av en styrelse, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter. Om en verkställande direktör är utsedd, ska även denne skriva under årsredovisningen.

I handelsbolag ska årsredovisningen skrivas under av samtliga obegränsat ansvariga delägare.

I en gruppering enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1082/2006 av den 5 juli 2006 om en europeisk gruppering för territoriellt samarbete (EGTS) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga ledamöter i grupperingens församling och av direktören. I ett konsortium enligt rådets förordning (EG) nr 723/2009 av den 25 juni 2009 om gemenskapens rättsliga ram för ett konsortium för europeisk forskningsinfrastruktur (Eric-konsortium) ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter eller av direktören. Om både en styrelse och en direktör är utsedd i konsortiet, ska årsredovisningen skrivas under av samtliga styrelseledamöter och av direktören.

I stiftelser med anknuten förvaltning ska årsredovisningen skrivas under av förvaltaren eller, om ett handelsbolag är stiftelsens förvaltare, av samtliga bolagsmän som företräder bolaget.

I övriga företag ska årsredovisningen skrivas under av den redovisningsskyldige eller dennes ställföreträdare.

Om årsredovisningen upprättas i elektronisk form, ska den undertecknas med en sådan avancerad elektronisk underskrift som avses i artikel 3 i Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 910/2014 av den 23 juli 2014 om elektronisk identifiering och betrodda tjänster för elektroniska transaktioner på den inre marknaden och om upphävande av direktivet 1999/93/EG, i den ursprungliga lydelsen.

Om någon av dem som undertecknar årsredovisningen har anmält en avvikande mening, ska yttrandet fogas till redovisningen. I fall som avses i första stycket gäller detta dock endast om den avvikande meningen har antecknats till styrelsens protokoll.

Årsredovisningen ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Lag (2016:644)

Allmänt råd

3.4 Har upphävts. (BFNAR 2021:3)

Kommentar

Av 2 kap. 7 § ÅRL framgår vilka befattningshavare som ska skriva under den finansiella rapporten. De som ska skriva under är de som innehar respektive

befattning när den finansiella rapporten undertecknas. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller ändringar i styrelsens sammansättning först från den tidpunkt då anmälan om ändringen kom in till Bolagsverket eller från den senare tidpunkt som anges i det beslut som anmälan grundar sig på, se 8 kap. ABL och 7 kap. FL.

Den finansiella rapporten ska innehålla uppgift om den dag då den undertecknades. Det innebär att det ska framgå vilket datum respektive befattningshavare har skrivit under. Skriver alla befattningshavare under samma dag räcker det att den dagens datum anges en gång. Skrivs den finansiella rapporten under olika dagar behöver datumet för respektive befattningshavares underskrift anges.

Den dag samtliga befattningshavare har skrivit under den finansiella rapporten är den upprättad.

Jämförande information i finansiella rapporter

Lagtext

3 kap. 5 § första stycket ÅRL

För varje post eller delpost i balansräkningen, resultaträkningen och sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2 ska beloppet av motsvarande post för det närmast föregående räkenskapsåret anges.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

3.5 Större **företag** ska, utöver de jämförelsetal som ska lämnas enligt 7 kap. 8 § fjärde meningen och 3 kap. 5 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554), även lämna jämförelsetal i samtliga noter med undantag av noten om **redovisningsprinciper**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Mindre företag behöver endast lämna jämförelsetal i noter som avser sammanslagna poster i balansräkningen och resultaträkningen enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL.

Allmänt råd

3.5A Ett **företag** ska lämna jämförande information i förvaltningsberättelsen när det behövs för att förstå den **finansiella rapporten**. (BFNAR 2016:9)

Identifiering av finansiella rapporter

Lagtext

2 kap. 5 § andra och tredje styckena ÅRL

Årsredovisningen ska innehålla uppgifter om företagets namn, organisations- eller personnummer och säte.

Om företaget är i likvidation, ska detta anges. Lag (2015:813)

Tillåtet på tentamen VT24

Allmänt råd

3.6 Den **finansiella rapporten** ska utöver de uppgifter som ska lämnas enligt 2 kap. 5 § andra och tredje styckena årsredovisningslagen (1995:1554), i förekommande fall, innehålla följande information:

a) Det tidigare namnet om **företaget** bytt namn under räkenskapsåret eller efter räkenskapsårets slut.
b) Huruvida den finansiella rapporten avser en koncern eller ett enskilt företag.
c) **Balansdag** och det räkenskapsår som den finansiella rapporten upprättas för.
d) **Redovisningsvaluta**.
e) Den mätenhet med vilken beloppen är angivna i den finansiella rapporten. (BFNAR 2016:9)

Förvaltningsberättelsens innehåll

Lagtext

7 kap. 31 § första stycket ÅRL

Förvaltningsberättelse och kassaflödesanalys för koncernen ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 §, 2 § andra stycket och 2 a–5 §§. Det som sägs i 6 kap. 1 § om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

6 kap. 1 § ÅRL

Förvaltningsberättelsen ska innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för förståelsen av årsredovisningen ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av årsredovisningen.

Upplysningar ska även lämnas om

1. sådana förhållanden som inte ska redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för bedömningen av utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat,
2. sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret,
3. företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför,
4. företagets verksamhet inom forskning och utveckling,
5. företagets filialer i utlandet,
6. antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna,
7. antal och kvotvärde för de egna aktier som har förvärvats under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats,
8. antal och kvotvärde för de egna aktier som har överlåtits under räkenskapsåret, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har erhållits, och
9. skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat, ska det även lämnas följande upplysningar om användningen av finansiella instrument:

1. mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring, och
2. exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Utöver sådan information som ska lämnas enligt första–tredje styckena ska förvaltningsberättelsen innehålla sådana hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken ska alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön. De upplysningar som lämnas i en hållbarhetsrapport som är skild från årsredovisningen enligt 11 § behöver inte lämnas i förvaltningsberättelsen.

Andra stycket 3–5, tredje stycket och fjärde stycket gäller inte mindre företag. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Kommentar

Eftersom förvaltningsberättelsen för en koncern, enligt 7 kap. 31 § första stycket ÅRL, ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 1 § och 2 a–5 §§ ÅRL gäller punkter och kommentarer nedan om förvaltningsberättelsens innehåll också förvaltningsberättelsen i en koncernredovisning.

Enligt 6 kap. 2 § andra stycket ÅRL ska aktiebolag och ekonomiska föreningar specificera förändringar i eget kapital i förvaltningsberättelsen, se kapitel 6. Specifikationen får även lämnas i egen räkning.

Rättvisande översikt över utvecklingen

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § första stycket ÅRL ska förvaltningsberättelsen innehålla en rättvisande översikt över utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. När det behövs för att förstå den finansiella rapporten ska översikten innehålla hänvisningar till och ytterligare upplysningar om de belopp som tas upp i andra delar av den finansiella rapporten.

Även om tyngdpunkten ska läggas på det gångna räkenskapsåret bör översikten utformas så att utvecklingen över en längre tid (normalt fyra till fem år) framgår. Omfattningen och utformningen av en sådan översikt anpassas till företagets historia, storlek och komplexitet och kan lämnas i verbal form eller med nyckeltal.

Viktiga förhållanden och väsentliga händelser

Allmänt råd

3.7 **Företagets** förvaltningsberättelse ska innehålla upplysningar om

a) verksamhetens art och inriktning,
b) viktiga förändringar i verksamheten,

c) viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat,
d) speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget,
e) **ägare** som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget,
f) komplementär i kommanditbolag, och
g) väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 1 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana förhållanden som inte redovisas i balansräkningen, resultaträkningen eller noterna, men som är viktiga för att bedöma utvecklingen av företagets verksamhet, ställning och resultat. Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 2 ÅRL ska upplysningar lämnas om sådana händelser av väsentlig betydelse för företaget som har inträffat under räkenskapsåret. Det innebär att förvaltningsberättelsen ska innehålla följande upplysningar:

- Verksamhetens art och inriktning.
- Viktiga förändringar i verksamheten avseende t.ex.
  - köp och försäljning av dotterföretag,
  - etablering och försäljning eller nedläggning av betydande tillgångar, rörelse- eller produktgrenar,
  - ingångna avtal som har en väsentlig påverkan på verksamheten, och
  - större investeringar.
- Viktiga externa faktorer som påverkat företagets ställning och resultat, t.ex. faktorer avseende
  - marknaden,
  - råvaruförsörjningen, samt
  - räntor och valutakurser.
- Speciella omständigheter som i särskild grad berör företaget, t.ex.
  - leasing av anläggningstillgångar,
  - **offentliga bidrag**, samt
  - förekomsten av fordringar och **skulder** i **utländsk valuta**.
- Ägare som har mer än tio procent av antalet andelar eller rösterna i företaget.
- Väsentliga förändringar i ägarstrukturen.

Upplysningar behöver inte lämnas om planerade förändringar om det inte finns något definitivt beslut från företagets sida. Detsamma gäller om t.ex. ett anbud har lämnats men osäkerhet råder om affären kommer till stånd.

Upplysningar om väsentliga händelser som har inträffat efter räkenskapsårets slut ska inte lämnas i förvaltningsberättelsen utan i not (se kapitel 32). Dessa händelser kan emellertid ha sådan betydelse för punkterna i paragrafens andra stycke att de i vissa fall kan behöva omnämnas även i förvaltningsberättelsen.

Allmänt råd

3.8 Kan **företaget** inte längre tillämpa fortlevnadsprincipen enligt 2 kap. 4 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554), ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Kommentar

Ett företag som avviker från fortlevnadsprincipen ska dessutom i not lämna upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av dess effekt på företagets ställning och resultat (se 5 kap. 5 § första stycket ÅRL).

Förväntad framtida utveckling samt väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 3 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets förväntade framtida utveckling inklusive en beskrivning av väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer som företaget står inför. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

Upplysningarna ska avse dels vad som faktiskt är känt om framtiden, dels de förväntningar som finns och som är baserade på konkreta, kända förhållanden som berör företaget direkt eller indirekt. Upprättade planer och avtal är exempel på direkta förhållanden. Förändringar i marknaden, råvaruförsörjningen eller andra externa faktorer är exempel på indirekta förhållanden. Upplysningar om den förväntade framtida utvecklingen kan sammanfattas i en resultatprognos. Något krav på att lämna en sådan prognos finns dock inte.

Det är normalt tillräckligt att redogöra för det närmaste räkenskapsårets förväntade utveckling. Kan utvecklingen förutses komma att förändras under nästföljande räkenskapsår bör upplysningar lämnas även om det.

Upplysningen om väsentliga risker och osäkerhetsfaktorer kan handla om osäkerhet kring prisutvecklingen för eller tillgången till en råvara som företaget är beroende av eller om valutans utveckling i ett för företaget viktigt exportland. Vilka risker och osäkerhetsfaktorer som ska anses väsentliga för företaget får bedömas från fall till fall och med beaktande av i vilken utsträckning risken eller osäkerheten kan antas få effekt på företagets verksamhet, ställning och resultat. Sådana faktorer som har varit centrala vid bedömningen av företagets förväntade utveckling ska alltid tas upp.

Forskning och utveckling

Allmänt råd

3.9 Upplysningar enligt 6 kap. 1 § andra stycket 4 årsredovisningslagen (1995:1554) ska bestå av en översiktlig beskrivning av **företagets** forsknings- och utvecklingspolicy, inriktning och resursinsatser samt uppgift om verksamhetens andel av de totala rörelsekostnaderna och förändringar under räkenskapsåret, om forsknings- och utvecklingsarbetet bedrivs i mer än ringa omfattning.

Tillhör på tentamen KH24

Kommentar Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningar om verksamhet inom **forskning** och **utveckling**.

Utländska filialer

Kommentar Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 5 ÅRL ska upplysning lämnas om företagets filialer i utlandet. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningen.

Egna aktier

Kommentarer Enligt 6 kap. 1 § andra stycket 6 ÅRL ska upplysningar lämnas om antal och kvotvärde för de egna aktier som innehas av företaget, den andel av aktiekapitalet som dessa aktier utgör samt storleken av den ersättning som har betalats för aktierna. Enligt 7–8 ska samma upplysningar lämnas om de egna aktier som har förvärvats eller överlåtits under räkenskapsåret. Enligt 9 ska upplysning lämnas om skälen för de förvärv eller överlåtelser av egna aktier som har skett under räkenskapsåret.

Användning av finansiella instrument

Kommentar Om det är väsentligt för bedömningen av företagets ställning och resultat ska, enligt 6 kap. 1 § tredje stycket ÅRL, följande upplysningar lämnas avseende användningen av **finansiella instrument**:

- Mål och tillämpade principer för finansiell riskstyrning och, för varje viktig typ av planerad affärshändelse där säkringsredovisning används, tillämpade principer för säkring.
- Exponering för prisrisker, kreditrisker, likviditetsrisker och kassaflödesrisker.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Hållbarhetsupplysningar

Kommentar Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket första meningen ÅRL ska ett företag lämna de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat och som är relevanta för den aktuella verksamheten, däribland upplysningar om miljö- och personalfrågor. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Det avgörande är inte vilken bedömning företaget självt gör utan vad som är av betydelse för den finansiella rapportens intressenter. Omfattningen av uppgiftsskyldigheten får avgöras med hänsyn till omständigheterna i det enskilda fallet och vad som är relevant, varvid bl.a. företagets storlek och verksamhetens art bör tillmätas betydelse.

Exempel på upplysningar om personalfrågor som företaget kan vara skyldigt att lämna är information om åtgärder som företaget under året har vidtagit när det

gäller jämställdhet, arbetsmiljö eller kompetensutveckling. Också resultat och utvärderingar av tidigare genomförda åtgärder på dessa områden kan vara aktuella att redovisa, om de är relevanta för verksamheten. Det kan handla om olika slag av statistik som har tagits fram vid utvärderingarna, såsom uppgift om personalomsättningen. Även information om företagets policy i fråga om anställnings- och arbetsvillkor kan falla in under upplysningskravet. Det kan exempelvis gälla förekomsten av kollektivavtal och liknande.

När det gäller vilken information som bör lämnas om miljöfrågor kan det ofta vara lämpligt att lämna kvantifierade uppgifter när det gäller t.ex. mål och resultat i fråga om utsläpp, avfall och energianvändning. Bestämmelsen inrymmer emellertid inte något generellt krav på att sifferupplysningar ska lämnas. Andra exempel på områden som kan omfattas av bestämmelsen är upplysningar om etiska riktlinjer som gäller i företaget eller andra sociala aspekter, såsom företagets verksamhet i tredje världen. Ytterligare exempel är olika slag av sociala aspekter när det gäller företagets val av samarbetspartners, kunder och leverantörer.

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

Kommentar Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken alltid lämna upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön, se vidare under rubriken Redovisning i juridisk person. I förvaltningsberättelsen i koncernredovisningen får upplysningarna om påverkan på miljön lämnas mera översiktligt än i förvaltningsberättelsen i årsredovisningen för den juridiska personen. Upplysningen får begränsas till i detta hänseende viktiga tillstånds- och anmälningspliktiga verksamheter.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Ytterligare upplysningar för ekonomiska föreningar

Lagtext

6 kap. 3 § ÅRL

Ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen även lämna upplysningar om

1. väsentliga förändringar i medlemsantalet,
2. summorna av belopp som ska betalas ut under nästa räkenskapsår enligt 10 kap. 11 och 16 §§ lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar,
3. den rätt till utdelning som gjorda förlagsinsatser medför, och
4. summan av de förlagsinsatser som har sagts upp och ska lösas in under de nästföljande två räkenskapsåren.

Första stycket 2 gäller också lösenbelopp för en medlems andel i en sambruksförening enligt lagen (1975:417) om sambruksföreningar. Lag (2018:1161)

Tillåtet för tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Hållbarhetsrapport

Lagtext

7 kap. 31 a § första stycket första meningen, andra och tredje styckena ÅRL

Om moderföretaget i en koncern är ett företag som avses i 6 kap. 10 §, ska förvaltningsberättelsen för koncernen innehålla en hållbarhetsrapport för koncernen.

Första stycket gäller inte ett moderföretag som är dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen som har upprättats av ett överordnat moderföretag.

Den som enligt andra stycket inte upprättar någon hållbarhetsrapport ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det överordnade moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen.

Lagtext

7 kap. 31 c § ÅRL

Hållbarhetsrapporten ska upprättas med tillämpning av 6 kap. 12 och 13 §§. Om förvaltningsberättelsen för koncernen innehåller en sådan uppgift som avses i 6 kap. 11 § andra stycket, tillämpas även 6 kap. 14 §.

Det som sägs i 6 kap. 11-14 §§ om årsredovisningen ska i stället avse koncernredovisningen och det som sägs om företag ska i stället avse koncernen. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 10 § ÅRL

Förvaltningsberättelsen för ett företag ska innehålla en hållbarhetsrapport om företaget uppfyller mer än ett av följande villkor:

1. medelantalet anställda i företaget har under vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 250,
2. företagets redovisade balansomslutning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 175 miljoner kronor,
3. företagets redovisade nettoomsättning har för vart och ett av de två senaste räkenskapsåren uppgått till mer än 350 miljoner kronor

Första stycket gäller inte ett företag som är dotterföretag om det och dess samtliga dotterföretag omfattas av en hållbarhetsrapport för koncernen.

Den som enligt andra stycket inte upprättar någon hållbarhetsrapport ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det moderföretag som upprättar hållbarhetsrapporten för koncernen. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 12 § ÅRL

Hållbarhetsrapporten ska innehålla de hållbarhetsupplysningar som behövs för förståelsen av företagets utveckling, ställning och resultat och konsekvenserna av verksamheten, däribland upplysningar i frågor som rör miljö, sociala förhållanden, personal, respekt för mänskliga rättigheter och motverkande av korruption. Rapporten ska ange

1. företagets affärsmodell,
2. den policy som företaget tillämpar i frågorna, inklusive de granskningsförfaranden som har genomförts,
3. resultatet av policyn,
4. de väsentliga risker som rör frågorna och är kopplade till företagets verksamhet inklusive, när det är relevant, företagets affärsförbindelser, produkter eller tjänster som sannolikt får negativa konsekvenser,

5. hur företaget hanterar riskerna, och
6. centrala resultatindikatorer som är relevanta för verksamheten.

Rapporten ska även, när det är lämpligt, innehålla hänvisningar till och ytterligare förklaringar av de belopp som tas upp i årsredovisningen. Om särskilda riktlinjer har tillämpats vid upprättandet av rapporten, ska det anges vilka dessa riktlinjer är.

Om företaget inte tillämpar någon policy i en eller flera av frågorna i första stycket, ska skälen för detta tydligt anges. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 13 § ÅRL

Upplysningar om förestående utveckling eller om frågor som är under förhandling behöver inte tas in i hållbarhetsrapporten om det bedöms att ett offentliggörande skulle skada företagets marknadsposition allvarligt och utelämnandet inte hindrar förståelsen av företagets utveckling, ställning eller resultat eller konsekvenserna av verksamheten. Lag (2016:947)

Lagtext

7 kap. 31 b § ÅRL

I stället för att upprätta hållbarhetsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen enligt 31 a § får moderföretaget välja att upprätta rapporten som en handling som är skild från koncernredovisningen. I sådant fall tillämpas 6 kap. 11 §. Lag (2016:947)

Lagtext

6 kap. 11 § ÅRL

I stället för att upprätta hållbarhetsrapporten som en del av förvaltningsberättelsen enligt 10 § får företaget välja att upprätta rapporten som en handling som är skild från årsredovisningen. Den ska överlämnas till företagets revisor inom samma tid som årsredovisningen.

Om företaget har valt att upprätta en hållbarhetsrapport enligt denna paragraf, ska detta anges i förvaltningsberättelsen. Lag (2016:947)

Kommentar

Det är frivilligt för företaget att tillämpa särskilda riktlinjer vid upprättande av en hållbarhetsrapport. Vägledning kan hämtas i internationella riktlinjer, t.ex. GRI:s ramverk, EU-baserade ramar såsom unionens miljölednings- och miljörevisionsordning (Emas), FN:s vägledande principer för företag och mänskliga rättigheter, OECD:s riktlinjer för multinationella företag och Internationella standardiseringsorganisationens ISO 26000. Det allmänna rådet innehåller inga riktlinjer för upprättande av en hållbarhetsrapport.

Redovisning i juridisk person

Årsredovisningens delar

Lagtext

2 kap. 1 § ÅRL

En årsredovisning ska bestå av

1. en balansräkning,
2. en resultaträkning,
3. noter, och
4. en förvaltningsberättelse.

I årsredovisningen för ett större företag ska det även ingå en kassaflödesanalys. Lag (2014:542)

Tillåtet på tentamen VT24

Allmänt råd

3.10 Årsredovisningens olika delar ska presenteras i ordningen förvaltningsberättelse, resultaträkning, balansräkning, eventuell **kassaflödesanalys** och noter.

Har **företaget** valt att specificera årets förändring av **eget kapital** i egen räkning placeras den efter balansräkningen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en kassaflödesanalys i en årsredovisning för ett större företag. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett mindre företag som tillämpar detta allmänna råd.

Överskådlighet, god redovisningssed och rättvisande bild

Lagtext

2 kap. 2 § ÅRL

Årsredovisningen skall upprättas på ett överskådligt sätt och i enlighet med god redovisningssed.

Lagtext

2 kap. 3 § ÅRL

Balansräkningen, resultaträkningen och noterna skall upprättas som en helhet och ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat. Om det behövs för att en rättvisande bild skall ges, skall det lämnas tilläggsupplysningar.

Om avvikelse görs från vad som följer av allmänna råd eller rekommendationer från normgivande organ, skall upplysning om detta och om skälen för avvikelsen lämnas i en not.
Lag (1999:1112)

Ytterligare upplysningar för juridisk person

Kontrollbalansräkning

Allmänt råd

3.11 Har **företaget** upprättat en kontrollbalansräkning enligt 25 kap. 13 § aktiebolagslagen (2005:551), eller är skyldigt att upprätta en sådan, ska detta framgå av förvaltningsberättelsen.

Tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken

Allmänt råd

3.12 Ett större **företag** som bedriver tillstånds- eller anmälningspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska i förvaltningsberättelsen lämna upplysningar om

a) att sådan verksamhet bedrivs,
b) vilken verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig,
c) tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns och anledningen till det, samt
d) hur beroende företaget är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten.

Föreläggande enligt miljöbalken som är väsentliga för företaget ska kommenteras.

Kommentar

Enligt 6 kap. 1 § fjärde stycket ÅRL ska upplysningar om verksamhetens påverkan på den yttre miljön alltid lämnas av företag som bedriver verksamhet som är tillstånds- eller anmälningspliktig enligt miljöbalken. Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Om tillstånd eller godkänd anmälan ännu inte finns, ska företaget kommentera detta. Företaget ska vidare ange hur beroende det är av den tillstånds- respektive anmälningspliktiga verksamheten. Detta kan ske t.ex. genom en uppgift om hur stor andel av nettoomsättningen eller produktionen som omfattar sådan verksamhet. Har företaget flera tillstånds- eller anmälningspliktiga verksamheter kan de redovisas sammanställda på lämpligt sätt. Härutöver kan det många gånger vara lämpligt att lämna upplysningar om t.ex. indirekt miljöpåverkan och miljöpåverkande verksamhet vid utländska anläggningar.

Allmänt råd

3.13 Ett större **företag** som bedriver tillståndspliktig verksamhet enligt miljöbalken ska lämna upplysning om

a) påverkan på miljön i huvudsak sker genom utsläpp till luft, vatten eller mark eller genom avfall eller buller, och
b) tillstånd som är väsentliga för företaget behöver förnyas eller revideras det kommande räkenskapsåret och anledningen till det.

Kommentar

Kravet på upplysningar i förvaltningsberättelsen påverkas inte av att företaget också lämnar information om verksamhetens miljöpåverkan på annat sätt, t.ex. i en miljörapport enligt miljöbalken, i bilagor till årsredovisningen eller i en separat miljöredovisning. Kopplingen till miljöbalkens regler om tillstånds- och anmälningsplikt innebär att upplysningskravet endast gäller för verksamhet i Sverige.

Det förutsätts att företaget lämnar en redovisning av miljörelaterad information som har direkt eller indirekt betydelse för dess finansiella utvecklingsmöjligheter. Upplysningsskyldigheten är dock begränsad till den miljöpåverkan som produktionsprocessen ger upphov till.

Enligt 6 kap. 1 § femte stycket ÅRL behöver mindre företag inte lämna upplysningarna.

Resultatdisposition

Lagtext

6 kap. 2 § första stycket ÅRL

I aktiebolag och ekonomiska föreningar ska det i förvaltningsberättelsen även lämnas förslag till dispositioner beträffande bolagets eller föreningens vinst eller förlust

---

Lag (2016:113)

Allmänt råd

3.14 Det förslag till dispositioner beträffande **företagets** vinst eller förlust som ska lämnas enligt 6 kap. 2 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse summan av fritt **eget kapital**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 18 kap. 4 § ABL respektive 13 kap. 6 § FL ska styrelsen avge ett motiverat yttrande om huruvida den föreslagna vinstutdelningen är försvarlig. Ett sådant yttrande kan skrivas i anslutning till upplysningen om den föreslagna resultatdispositionen i årsredovisningen.

Större företag ska även upplysa om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust i en not, se kapitel 8.

Kapitel 4 – Balansräkning

Tillämpningsområde

Allmänt råd

4.1 Detta kapitel ska tillämpas när balansräkningen i en **finansiell rapport** upprättas.

I punkt 4.14 finns särskilda regler för bostadsrättsföreningar.

Kommentar

Kapitlet behandlar balansräkningens uppställningsform, klassificering av tillgångar och skulder samt hur eget kapital ska presenteras i balansräkningen.

Sist i kapitlet behandlas hur eget kapital och obeskattade reserver ska presenteras i juridisk person.

Enligt 7 kap. 8, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3–5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Balansräkningens uppställningsform och innehåll

Lagtext

3 kap. 1 § ÅRL

Balansräkningen ska i sammandrag redovisa företagets samtliga tillgångar, avsättningar och skulder samt eget kapital på balansdagen. Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket första meningen ÅRL

Balansräkningen ska upprättas enligt den uppställningsform som anges i bilaga 1 till denna lag. --- Lag (2015:813)

Lagtext

Bilaga 1 ÅRL

Uppställningsform för balansräkningen (kontoform)

TILLGÅNGAR

A. Tecknat men ej inbetalt kapital

B. Anläggningstillgångar

I. Immateriella anläggningstillgångar

1. Balanserade utgifter för utvecklingsarbeten och liknande arbeten
2. Koncessioner, patent, licenser, varumärken samt liknande rättigheter
3. Hyresrätter och liknande rättigheter
4. Goodwill
5. Förskott avseende immateriella anläggningstillgångar

II. Materiella anläggningstillgångar

1. Byggnader och mark
2. Maskiner och andra tekniska anläggningar
3. Inventarier, verktyg och installationer
4. Pågående nyanläggningar och förskott avseende materiella anläggningstillgångar

III. Finansiella anläggningstillgångar

1. Andelar i koncernföretag
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
5. Ägarintressen i övriga företag
6. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
7. Andra långfristiga värdepappersinnehav
8. Lån till delägare och andra, till vilka delägare står i sådant förhållande som sägs i 21 kap. 1 § 3, 4 eller 5 aktiebolagslagen (2005:551)
9. Andra långfristiga fordringar

C. Omsättningstillgångar

I. Varulager m.m.

1. Råvaror och förnödenheter
2. Varor under tillverkning
3. Färdiga varor och handelsvaror
4. Pågående arbete för annans räkning
5. Förskott till leverantörer

II. Fordringar

1. Kundfordringar
2. Fordringar hos koncernföretag
3. Fordringar hos intresseföretag och gemensamt styrda företag
4. Fordringar hos övriga företag som det finns ett ägarintresse i
5. Övriga fordringar
6. Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter

III. Kortfristiga placeringar

1. Andelar i koncernföretag
2. Övriga kortfristiga placeringar

IV. Kassa och bank

EGET KAPITAL, AVSÄTTNINGAR OCH SKULDER

Tillhör på tentamen VT24

A. Eget kapital, med uppgift om vad som utgör fritt eget kapital och bundet eget kapital

Aktiebolag:

I. Aktiekapital

II. Överkursfonder

1. Bunden överkursfond
2. Fri överkursfond

III. Uppskrivningsfond

IV. Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

V. Balanserad vinst eller förlust

VI. Årets resultat

Ekonomiska föreningar:

I. Inbetalda insatser och emissionsinsatser

1. Medlemsinsatser
2. Förlagsinsatser

II. Uppskrivningsfond

III. Andra fonder

1. Reservfond
2. Kapitalandelsfond
3. Fond för verkligt värde
4. Fond för utvecklingsutgifter
5. Övrigt

IV. Balanserad vinst eller förlust

V. Årets resultat

Övriga företag:

I. Eget kapital vid räkenskapsårets början

II. Insättningar eller uttag under året

III. Förändringar i kapitalandelsfonden

IV. Förändringar i fonden för verkligt värde

V. Årets resultat

VI. Eget kapital vid räkenskapsårets slut

B. Obeskattade reserver

C. Avsättningar

1. Avsättningar för pensioner och liknande förpliktelser
2. Avsättningar för skatter
3. Övriga avsättningar

D. Skulder

1. Obligationslån
2. Skulder till kreditinstitut
3. Förskott från kunder (får även redovisas som avdragspost under Varulager m.m.)
4. Leverantörsskulder
5. Växelskulder
6. Skulder till koncernföretag
7. Skulder till intresseföretag och gemensamt styrda företag
8. Skulder till övriga företag som det finns ett ägarintresse i
9. Skatteskulder
10. Övriga skulder
11. Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter

Lag (2020:1033)

Lagtext

3 kap. 4 § ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

Mindre företag får slå samman poster i balansräkningen som avser tillgångar, eget kapital, avsättningar och skulder, om posterna föregås av arabiska siffror. Lag (2015:813)

Allmänt råd

4.2 Ett **företag**, t.ex. mäklar- eller advokatföretag, som tar emot medel för annans räkning med redovisningsskyldighet och som håller dessa medel avskilda enligt lagen (1944:181) om redovisningsmedel, ska redovisa dessa i egen post.

Allmänt råd

4.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara **relevant** så att användaren förstår **företagets** finansiella ställning, ska företaget

a) lägga till poster,
b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
c) slå samman poster.

Kommentar

Redovisas en tillgång, avsättning eller skuld i fler än en post ska en upplysning lämnas om förhållandet till andra poster, t.ex. om en skuld har både en kortfristig och en långfristig del. Upplysningen får lämnas i not.

I punkterna 4.9–4.12 finns regler för i vilka poster eget kapital och obeskattade

Tillåtet på tentamen VT24

reserver ska redovisas i koncernbalansräkningen. Utöver de poster som anges i uppställningsformen ska ett företag redovisa aktuella skattefordringar, **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** som egna poster (se punkterna 29.6 och 29.19).

Lagtext

3 kap. 4 b § ÅRL

För varje fordringspost i balansräkningen som är upptagen under Omsättningstillgångar ska den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen anges.

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2015:813)

Kommentar

Punkterna 4.4 och 4.7 om klassificering av omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder medför att någon ytterligare uppdelning inte behöver göras i balansräkningen med hänsyn till tidpunkten för betalning.

Klassificering av tillgångar och skulder

Lagtext

3 kap. 4 a § ÅRL

Trots 3 och 4 §§ får företag som avses i andra stycket dela upp anläggningstillgångar och omsättningstillgångar samt skulder och avsättningar i kortfristiga och långfristiga poster, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§.

Första stycket gäller

1. företag som omfattas av en koncernredovisning som upprättas med tillämpning av de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och
2. andra företag vars överlåtbara värdepapper är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt punkt 4.7 ska alla företag klassificera skulder som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

Anläggningstillgång eller omsättningstillgång?

Lagtext

4 kap. 1 § ÅRL

Med anläggningstillgång förstås tillgång som är avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten. Med omsättningstillgång förstås annan tillgång.

Om företaget drivs av en fysisk person eller ett dödsbo, får djur i jordbruk eller renskötsel anses som omsättningstillgång oavsett avsikten med innehavet. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

4.4 Avsikten vid förvärvet avgör om en **tillgång** är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång.

En tillgång anses inte vara avsedd att stadigvarande brukas eller innehas i verksamheten när

a) **företaget** avser att sälja eller förbruka tillgången under företagets normala verksamhetscykel,
b) företaget primärt har förvärvat tillgången för handelsändamål,
c) företaget avser att realisera tillgången inom tolv månader, eller
d) tillgången utgörs av **likvida medel**, om inte tillgången omfattas av restriktioner vad gäller byte eller användning för att reglera en **skuld** senare än tolv månader efter **balansdagen**.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader.

Kommentar

Ett företags verksamhetscykel är den tid som förflyter från det företaget anskaffar material som ska användas i en process till dess företaget erhåller likvid för motsvarande levererade varor eller tjänster. Omsättningstillgångar inkluderar varulager och kundfordringar som säljs, konsumeras eller på annat sätt realiseras inom den normala verksamhetscykeln även när detta inte förväntas ske inom tolv månader räknat från balansdagen.

Allmänt råd

4.5 Beslutar **företaget** att avyttra eller utrangera en anläggningstillgång, ska **tillgången** inte omklassificeras, om inte annat framgår av andra stycket.

En **materiell anläggningstillgång** som innehas för uthyrning ska omklassificeras när uthyrningen upphör, om företaget rutinmässigt säljer sådana tillgångar vid uthyrningsperiodens slut. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess **redovisade värde** vid tidpunkten för omklassificeringen.

Den del av en finansiell anläggningstillgång, t.ex. en långfristig fordran, som förfaller inom tolv månader efter **balansdagen** ska omklassificeras.

Allmänt råd

4.6 Beslutar **företaget** att stadigvarande bruka eller inneha en omsättningstillgång, ska **tillgången** omklassificeras. Anskaffningsvärdet för en sådan tillgång är dess **redovisade värde** vid tidpunkten för omklassificeringen.

Kortfristig eller långfristig skuld?

Allmänt råd

4.7 Ett **företag** ska klassificera **skulder** som långfristiga eller kortfristiga och redovisa dem under egna rubriker.

En skuld ska klassificeras som kortfristig när

Tillhör Patentamerkt24

a) företaget avser att reglera skulden under företagets normala verksamhetscykel,
b) företaget primärt innehar skulden för handelsändamål,
c) skulden ska betalas inom tolv månader efter **balansdagen**, eller
d) företaget inte har en ovillkorad rätt att senarelägga skuldens reglering i minst tolv månader efter **balansdagen**.

När företagets normala verksamhetscykel inte är tydligt identifierbar ska den anses uppgå till tolv månader. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Vissa skulder, såsom leverantörsskulder, upplupna personalkostnader och andra rörelsekostnader, utgör en del av det rörelsekapital som används i företagets normala verksamhetscykel. Sådana rörelserelaterade poster klassificeras som kortfristiga skulder, även om de ska betalas senare än tolv månader efter balansdagen.

Avsättningar

Allmänt råd 4.8 En **avsättning** behöver inte klassificeras som kortfristig eller långfristig.

Eget kapital i koncernbalansräkningen

Kommentar Hur eget kapital redovisas i koncernbalansräkningen beror på moderföretagets juridiska form.

Minoritetens andel av eget kapital i dotterföretag redovisas som en särskild post inom eget kapital (se punkt 9.6).

Allmänt råd 4.9 Ett aktiebolag som är moderbolag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
a) Aktiekapital.
b) Övrigt tillskjutet kapital.
c) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Kommentar Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att eget kapital inte delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är aktiebolag.

Allmänt råd 4.10 En ekonomisk förening som är moderföretag ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
a) Inbetalda insatser och emissionsinsatser.
b) Övrigt tillskjutet kapital.
c) Fritt eget kapital inklusive årets resultat. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Av 7 kap. 8 § ÅRL följer att eget kapital inte delas in i bundet och fritt i koncernredovisningen för ett moderföretag som är ekonomisk förening.

Allmänt råd 4.11 Ett moderföretag som har en annan juridisk form än aktiebolag eller ekonomisk förening ska i koncernbalansräkningen redovisa **eget kapital** i åtminstone följande poster:
a) Tillskjutet kapital.
b) Annat eget kapital inklusive årets resultat.

Allmänt råd 4.12 Egetkapitalandelen av obeskattade reserver ska i koncernbalansräkningen redovisas som en del av posten Annat eget kapital inklusive årets resultat.

I koncernbalansräkningen för en ekonomisk förening ska egetkapitalandelen av obeskattade reserver redovisas som en del av posten Fritt eget kapital inklusive årets resultat.

Allmänt råd 4.13 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Eget kapital

Lagtext

3 kap. 5 a § ÅRL
I ett aktiebolag ska den del av betalningen för en aktie som överstiger aktiens kvotvärde tas upp under den bundna överkursfonden eller den fria överkursfonden. Lag (2020:987)

Lagtext

3 kap. 6 § ÅRL
Fordran på insats i en ekonomisk förening får inte tas upp som tillgång. Redovisningen av fullgjorda insatser får göras så att i balansräkningen anges hela insatskapitalet samt hur mycket därav som inte har fullgjorts, varefter skillnaden – de betalda insatserna – utförs som en särskild post under eget kapital.
Första stycket gäller även vid redovisningen av fullgjorda upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (1999:1112)

Lagtext

3 kap. 10 a § ÅRL
Ett aktiebolags eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.
Under bundet eget kapital ska följande tas upp: aktiekapital, bunden överkursfond, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter.
Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och vinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter. Lag (2020:987)

Lagtext

3 kap. 10 b § ÅRL
En ekonomisk förenings eget kapital ska i balansräkningen, i en egen räkning eller i en not delas upp i bundet eget kapital och fritt eget kapital eller ansamlad förlust.
Under bundet eget kapital ska följande tas upp: inbetalda eller genom insatsemission tillgodoförda insatser, uppskrivningsfond, reservfond, kapitalandelsfond och fond för utvecklingsutgifter. Medlemsinsatser och förlagsinsatser ska redovisas var för sig.

Tillhör Patentamenden 2024

Under fritt eget kapital eller ansamlad förlust ska följande tas upp: fria fonder, var för sig, balanserad vinst eller förlust och nettovinst eller förlust för räkenskapsåret. Balanserad förlust och förlust för räkenskapsåret tas då upp som avdragsposter.

Det som sägs i andra stycket om insatser gäller också upplåtelseavgifter i en bostadsrättsförening. Lag (2015:813)

Kommentar

I juridisk person redovisas eget kapital och obeskattade reserver enligt bilaga 1 till ÅRL (se under rubriken Balansräkningens uppställningsform och innehåll). Aktiebolag och ekonomiska föreningar får även redovisa eget kapital enligt 3 kap. 10 a § respektive 10 b § ÅRL.

Allmänt råd

4.14 Medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas i egen post under rubriken Bundet eget kapital i balansräkningen.

Kommentar

Av punkt 6.7 framgår hur reservering och användning av de reserverade medlen ska redovisas.

Kapitel 5 – Resultaträkning

Tillämpningsområde

Allmänna råd

5.1 Detta kapitel ska tillämpas när resultaträkningen i en **finansiell rapport** upprättas.

Kommentar

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Resultaträkningens uppställningsform och innehåll

Lagtext

3 kap. 2 § ÅRL

Resultaträkningen skall i sammandrag redovisa företagets samtliga intäkter och kostnader under räkenskapsåret. Lag (1999:1112)

Lagtext

3 kap. 3 § första stycket andra meningen ÅRL

--- Resultaträkningen ska upprättas enligt någon av de uppställningsformer som anges i bilagorna 2 och 3.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

Bilaga 2 ÅRL

Uppställningsform I för resultaträkning (rapportform med kostnadsslagsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Förändring av varulager
3. Aktiverat arbete för egen räkning
4. Övriga rörelseintäkter
5. Råvaror och förnödenheter

6. Övriga externa kostnader
7. Personalkostnader
8. Avskrivningar och nedskrivningar av materiella och immateriella anläggningstillgångar
9. Nedskrivningar av omsättningstillgångar utöver normala nedskrivningar
10. Övriga rörelsekostnader
11. Intäkter från andelar i koncernföretag
12. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
13. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
14. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
15. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
16. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
17. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
18. Bokslutsdispositioner
19. Skatt på årets resultat
20. Övriga skatter
21. Årets resultat

Lag (2015:813)

Kommentar

Väljer ett företag att presentera sin resultaträkning enligt bilaga 2 till ÅRL (kostnadsslagsindelad resultaträkning), redovisas årets förändring av redovisat värde av varor under tillverkning och egentillverkade färdiga varor i posten Förändring av varulager. I posten Aktiverat arbete för egen räkning redovisas de utgifter som under räkenskapsåret lagts ned på egenproducerade anläggningstillgångar.

Årets utgifter för produktion av varor under tillverkning, egentillverkade färdiga varor och egenproducerade anläggningstillgångar redovisas som kostnader fördelade på kostnadsslag.

Lagtext

Bilaga 3 ÅRL

Uppställningsform II för resultaträkning (rapportform med funktionsindelning)

1. Nettoomsättning
2. Kostnad för sålda varor
3. Bruttoresultat
4. Försäljningskostnader
5. Administrationskostnader
6. Övriga rörelseintäkter
7. Övriga rörelsekostnader
8. Intäkter från andelar i koncernföretag
9. Intäkter från andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag
10. Intäkter från övriga företag som det finns ett ägarintresse i
11. Intäkter från övriga värdepapper och fordringar som är anläggningstillgångar (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)

Tillåtet på tentamen VT24

12. Övriga ränteintäkter och liknande intäkter (med särskild uppgift om intäkter från koncernföretag)
13. Nedskrivningar av finansiella anläggningstillgångar och kortfristiga placeringar
14. Räntekostnader och liknande kostnader (med särskild uppgift om kostnader som avser koncernföretag)
15. Bokslutsdispositioner
16. Skatt på årets resultat
17. Övriga skatter
18. Årets resultat

Lag (2015:813)

Lagtext

3 kap. 11 § ÅRL

Mindre företag får slå samman posterna 1–6 i bilaga 2 respektive posterna 1–3 och 6 i bilaga 3 till en post benämnd bruttovinst eller bruttoförlust.

Ett företag som slår samman poster enligt första stycket ska i resultaträkningen, i anslutning till posten bruttovinst eller bruttoförlust, lämna uppgift om nettoomsättningen. Bolagsverket får i ett enskilt fall medge att uppgiften om nettoomsättningen utelämnas, om det är motiverat av konkurrensskäl. Lag (2010:1515)

Lagtext

3 kap. 4 § första–fjärde styckena ÅRL

Posterna i balansräkningen och resultaträkningen ska tas upp var för sig i den ordningsföljd som anges för respektive uppställningsform. Om en tillgång, avsättning eller skuld tas upp i fler än en post i balansräkningen, ska det upplysas om förhållandet till andra poster antingen under den post där den tas upp eller i en not.

I fråga om poster som föregås av arabiska siffror ska de avvikelser göras som är betingade av verksamhetens särskilda inriktning.

Andra poster än de som finns upptagna i uppställningsformerna får tas upp, om de nya posternas innehåll inte täcks av uppställningsformernas poster. Posterna får delas in i delposter. Om delar av en post har tillkommit på ett sådant sätt eller är av sådan storlek att det är av betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på en rättvisande bild att de redovisas särskilt, ska de tas upp i delposter. Kompletterande poster ska ges beteckningar som tydligt anger vad som ingår i posten.

Poster som föregås av arabiska siffror får slås samman,

1. om posternas belopp är obetydliga med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild, eller
2. om sammanslagningen främjar överskådligheten och posterna och, i förekommande fall, delposterna anges i not.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

5.2 Ett **företag** får lägga till underrubriker och delresultat i resultaträkningen.

Kommentar

Exempel på delresultat är Rörelseresultat och Resultat efter finansiella poster.

Allmänt råd

5.3 Om det behövs med hänsyn till verksamhetens särskilda inriktning och för att informationen ska vara användbar, ska **företaget**

a) lägga till poster,

b) göra en ytterligare uppdelning i delposter, eller
c) slå samman poster.

Kommentar

Minoritetens andel av årets resultat ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till Årets resultat (se punkt 9.6).

Lagtext

3 kap. 7 § ÅRL

I resultaträkningen för en ekonomisk förening ska en sådan värdeöverföring som avses i 12 kap. 1 § 2 lagen (2018:672) om ekonomiska föreningar tas upp som en särskild kostnadspost. Lag (2018:717)

Byte av uppställningsform

Lagtext

3 kap. 3 § andra stycket ÅRL

Byte av uppställningsform för resultaträkningen får ske endast om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2015:813)

Kommentar

Exempel på när ett företag får byta uppställningsform enligt 3 kap. 3 § andra stycket ÅRL är om

- det efter en betydande förändring av verksamheten är uppenbart att en annan uppställningsform är mer lämplig, eller
- företaget önskar anpassa sin uppställningsform till den som tillämpas inom koncernen.

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Kapitel 6 – Förändring i eget kapital

Tillämpningsområde

Allmänt råd

6.1 Detta kapitel ska tillämpas när räkenskapsårets förändringar i **eget kapital** ska specificeras i den **finansiella rapporten**.

Kapitlet ska även tillämpas vid redovisning av

a) tillskott och koncernbidrag i juridisk person (se punkterna 6.4–6.6), samt
b) omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar (se punkt 6.7).

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 och 31 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 och 6 kap. även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Specifikation av förändringar i eget kapital

Lagtext

6 kap. 2 § andra stycket ÅRL

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska i förvaltningsberättelsen eller i egen räkning specificera förändringar i eget kapital jämfört med föregående års balansräkning. Lag (2016:113)

Allmänt råd

6.2 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

6.3 Specifikationen enligt 6 kap. 2 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska visa dels räkenskapsårets förändringar i varje post i **eget kapital**, dels följande uppgifter:

a) Räkenskapsårets **resultat**.
b) Effekterna av **retroaktiv tillämpning** och effekten av rättelse av **fel** enligt kapitel 10.
c) Förändringar i **redovisade värden** på **tillgångar** och **skulder** som redovisats direkt mot eget kapital med varje slag av förändring separat specificerad.
d) Transaktioner med **ägare** i deras egenskap av ägare, med tillskott, utdelningar och andra värdeöverföringar separat angivna.
e) Omföringar mellan poster inom eget kapital. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Exempel på uppgifter enligt punkt 6.3 c är

- vissa vinster och förluster som uppstår vid omräkning av dotterföretag och **utlandsverksamheter** till **redovisningsvaluta** (se kapitel 30),
- vissa aktuariella vinster eller förluster för företag som valt att redovisa **förmånsbestämda planer** enligt punkt 28.14 a,
- vissa förändringar i **verkligt värde** på säkringsinstrument (se kapitel 12),

- uppskrivning av anläggningstillgångar enligt ÅRL (se kapitel 11, 17 och 18).

Exempel på uppgifter enligt punkt 6.3 e är utgifter för eget utvecklingsarbete i aktiebolag och ekonomiska föreningar (se kapitel 18).

Enligt kapitel 29 ska även skatteeffekten av en transaktion eller händelse som redovisas mot eget kapital redovisas i eget kapital.

Noter

Lagtext

5 kap. 11 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av uppskrivningsfonden har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret och hur dessa har behandlats skattemässigt,
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts, och
4. det värde som skulle ha redovisats i balansräkningen om anläggningstillgångarna inte hade skrivits upp. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 12 § ÅRL

Om storleken eller sammansättningen av fonden för verkligt värde har ändrats under räkenskapsåret, ska företaget i en sammanställning lämna upplysningar om

1. fondens storlek vid räkenskapsårets början och slut,
2. belopp som har satts av till fonden under räkenskapsåret, och
3. belopp som har överförts från fonden eller på annat sätt har tagits i anspråk, med uppgift om hur beloppet har använts. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 34 § ÅRL

Aktiebolag som är större företag ska lämna en upplysning om antalet aktier och aktiernas kvotvärde. Om aktiekapitalet består av aktier av olika slag, ska motsvarande upplysning lämnas för varje aktieslag. Lag (2015:813)

Kommentar

Notupplysning enligt 5 kap. 11 och 12 §§ ÅRL ska lämnas även i de företag som specificerar förändringar i eget kapital enligt punkt 6.3.

Redovisning av tillskott och koncernbidrag i juridisk person

Tillskott

Allmänt råd

6.4 Ett tillskott som en **ägare** lämnar utan att få emitterade aktier eller andra **egetkapitalinstrument** i utbyte ska redovisas som en ökning av andelens **redovisade värde**.

Ett tillskott som ett **företag** erhåller från en ägare utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas

som en ökning av **eget kapital**.

Första och andra styckena gäller inte koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), se punkt 6.6.

Kommentar Av punkt 22.7 framgår vad som gäller när tillskott ges i utbyte mot emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument.

Allmänt råd 6.5 En återbetalning av ett lämnat tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av andelens **redovisade värde**.

En återbetalning av ett erhållet tillskott enligt punkt 6.4 ska redovisas som en minskning av **eget kapital** när beslut om återbetalning har fattats.

Kommentar Ett beslut att återbetala ett erhållet tillskott innebär att en skuld ska redovisas eftersom kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Koncernbidrag

Allmänt råd 6.6 Koncernbidrag enligt 35 kap. inkomstskattelagen (1999:1229) ska redovisas som bokslutsdisposition.

Ett koncernbidrag som ett moderföretag lämnar till ett dotterföretag får redovisas som en ökning av andelens **redovisade värde**.

Kommentar Koncernbidraget påverkar det skattepliktiga resultatet även om punkt 6.6 andra stycket tillämpas, vilket innebär att **aktuell skatt** minskar.

Omföringar mellan poster inom eget kapital i bostadsrättsföreningar

Allmänt råd 6.7 Reservering av medel reserverade för framtida fastighetsunderhåll i enlighet med 9 kap. 5 § första stycket 7 bostadsrättslagen (1991:614) ska redovisas som en omföring från fritt till bundet eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att reservering ska göras och beslutet verkställs.

Användning av medel enligt första stycket ska redovisas som en omföring från bundet till fritt eget kapital när behörigt organ har fattat beslut om att ta fonden i anspråk och beslutet verkställs.

Kommentar En reservering i fond för yttre underhåll uppfyller inte förutsättningarna för att redovisas som en skuld eller en **avsättning**. Reserveringen redovisas därför i eget kapital. Medel som tillförts en fond för yttre underhåll är inte tillgängliga för utdelning. Fonden redovisas därför som bundet eget kapital.

Stadgarnas utformning är av mycket stor betydelse för när reserveringen och

användningen ska redovisas. Vilka beslut som är nödvändiga för att reservera eller ta i anspråk medel i fonden beror på bestämmelserna i BRL och utformningen av stadgarna i den enskilda bostadsrättsföreningen. Är stadgarna utformade så att det kan beräknas vilket belopp som ska reserveras torde något ytterligare beslut av ett föreningsorgan inte vara nödvändigt. Stadgarna kan i ett sådant fall sägas motsvara det grundläggande beslutet och redovisningsåtgärden verkställighetsbeslutet.

Kapitel 7 – Kassaflödesanalys

Tillämpningsområde och definitioner

Allmänt råd 7.1 Detta kapitel ska tillämpas när en **kassaflödesanalys** upprättas.

Kapitlet ska även tillämpas på en frivilligt upprättad kassaflödesanalys.

I punkt 7.21 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Kapitlet beskriver vilken information som ska finnas i en kassaflödesanalys samt hur den ska presenteras. Enligt 7 kap. 4 § ÅRL ska en **koncernredovisning** bland annat bestå av en kassaflödesanalys. Enligt 2 kap. 1 § andra stycket ÅRL ska det ingå en kassaflödesanalys i en årsredovisning för ett större företag. En kassaflödesanalys behöver däremot inte ingå i en årsredovisning för ett mindre företag som tillämpar detta allmänna råd.

Enligt 7 kap. 31 § ÅRL tillämpas 6 kap. 5 § även på koncernredovisningen.

Lagtext

6 kap. 5 § ÅRL
I kassaflödesanalysen ska företagets in- och utbetalningar under räkenskapsåret redovisas.
Lag (2014:542)

Allmänt råd 7.2 En **kassaflödesanalys** innehåller uppgifter om räkenskapsårets förändringar av **företagets likvida medel**. Räkenskapsårets kassaflöden ska hänföras till kategorierna **löpande verksamhet**, **investeringsverksamhet** eller **finansieringsverksamhet**.

Allmänt råd 7.3 **Kassaflöden** är in- och utflöden av **likvida medel**.

Allmänt råd 7.4 **Likvida medel** är

a) kassamedel,
b) disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
c) kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer.

Tillhör på tentamen VT24

Tillhör på tentamen VT24

Kommentar

Kassamedel är sedlar och mynt samt postväxlar, mottagna checkar och andra betalningsanvisningar som omedelbart kan omsättas i pengar.

Likvida medel innehas främst i syfte att tas i anspråk för att fullgöra kortfristiga åtaganden och inte för investeringar eller andra syften. En placering kan därför normalt klassificeras som likvida medel endast när den har en kort löptid räknat från anskaffningstidpunkten, vanligen tre månader eller kortare. En juridisk persons andel av medel på ett koncernkonto får också anses som likvida medel, se punkt 7.21.

Vad gäller checkräkningskredit hänförs en utnyttjad checkräkningskredit, i likhet med lån, normalt till finansieringsverksamheten. En outnyttjad checkräkningskredit är inte likvida medel.

Allmänt råd

7.5 **Löpande verksamhet** utgörs av företagets huvudsakliga intäktsgenererande verksamheter samt av andra verksamheter än **investeringsverksamhet** och **finansieringsverksamhet**.

Kommentar

Kassaflödena från den löpande verksamheten är vanligen ett resultat av transaktioner och händelser som påverkar företagets **resultat**. Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till den löpande verksamheten:

- Inbetalningar som avser sålda varor och utförda tjänster.
- Inbetalningar som avser royaltyer, arvoden, provisioner och övriga intäkter.
- Utbetalningar till leverantörer för varor och tjänster.
- Utbetalningar som avser löner och andra personalutgifter.
- Utbetalningar och återbetalningar som avser **inkomstskatter** som inte särskilt kan identifieras som hänförliga till investerings- eller finansieringsverksamheten.
- In- och utbetalningar som avser investeringar, lån och andra kontrakt som innehas för handel och som kan jämföras med lagerposter som förvärvats i avsikt att säljas vidare.
- Inbetalningar som avser medlemsavgifter, gåvor och bidrag.

Vissa transaktioner, t.ex. försäljning av anläggningstillgångar, kan visserligen ge upphov till en vinst eller förlust som påverkar företagets resultat, men kassaflöden från sådana transaktioner ska hänföras till investeringsverksamheten.

Allmänt råd

7.6 **Investeringsverksamhet** utgörs av förvärv och avyttringar av anläggningstillgångar samt sådana placeringar som inte omfattas av begreppet **likvida medel**.

Kommentar

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till investeringsverksamheten:

- Utbetalningar för förvärv av materiella och immateriella anläggningstillgångar.

- Inbetalningar från försäljning av materiella och immateriella anläggningstillgångar.
- Utbetalningar som avser investeringar i aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive **joint venture** (utom utbetalningar för sådana instrument som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
- Inbetalningar som avser avyttrade aktier eller skuldebrev utgivna av andra företag, inklusive joint venture (om inte inbetalningen avser en placering som omfattas av begreppet likvida medel eller avser värdepapper som innehas för handel).
- Utbetalningar av förskott och lån till utomstående.
- Inbetalningar från utomstående av lån och förskott.
- Utbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.
- Inbetalningar som avser termins- och optionsavtal samt swap-avtal utom i de fall avtalen innehas för handel eller har klassificerats som hänförliga till finansieringsverksamheten.

Redovisas ett avtal som en säkring (se kapitel 11 och 12), ska betalningar som avser avtalet redovisas på samma sätt som betalningar som hänförs till den säkrade positionen.

Allmänt råd

7.7 **Finansieringsverksamhet** utgörs av åtgärder som medför förändringar i storleken på och sammansättningen av **företagets eget kapital** och upplåning.

Kommentar

Följande in- och utbetalningar är exempel på kassaflöden som hänförs till finansieringsverksamheten:

- Inbetalningar vid emission av egna aktier eller andra **egetkapitalinstrument**.
- Utbetalningar till **ägare** för återköp eller inlösen av företagets aktier.
- Utbetalningar till ägare som avser utdelning.
- Inbetalningar vid emission av obligationslån, reverslån och inteckningslån samt andra kort- eller långfristiga lån.
- Utbetalningar vid återbetalning av lån.
- Utbetalningar som avser amorteringar av låneskulder till följd av **finansiella leasingavtal**.

Redovisning av kassaflöden från den löpande verksamheten

Allmänt råd

7.8 Ett **företag** ska tillämpa indirekt metod eller direkt metod vid redovisning av **kassaflöden** som hänförs till den **löpande verksamheten**.

Kommentar

Indirekt metod innebär att resultatet justeras för transaktioner som inte medfört in- eller utbetalningar, upplupna eller förutbetalda poster som avser tidigare

Tillåtet på tentamen VT24

eller kommande perioder samt för eventuella intäkter och kostnader som är hänförliga till investeringsverksamhetens eller finansieringsverksamhetens kassaflöden.

Direkt metod innebär att väsentliga slag av in- och utbetalningar ska anges brutto och separat.

Exempel 1 visar hur en kassaflödesanalys kan ställas upp enligt indirekt metod och exempel 2 visar direkt metod.

Indirekt metod

Allmänt råd

7.9 Tillämpas indirekt metod, ska nettot av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten** beräknas och redovisas genom att resultatet justeras för

a) icke-kassaflödespåverkande poster och alla övriga poster vilkas kassaflödeseffekt hänförs till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**, samt
b) periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder.

Kommentar

Exempel på justeringar enligt 7.9 a är **avskrivningar**, realisationsresultat, orealiserade valutakursvinster och valutakursförluster, ej utdelade resultatandelar i intresseföretag samt **minoritetsintressen**.

Direkt metod

Allmänt råd

7.10 Tillämpas direkt metod, ska väsentliga slag av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten** redovisas brutto och separat.

Kommentar

Uppgifter om väsentliga slag av betalningar erhålls antingen direkt från företagets räkenskaper eller genom att företagets försäljningsintäkter, kostnader för sålda varor och tjänster med flera poster i resultaträkningen justeras för

- periodens förändringar av varulager, kundfordringar och leverantörsskulder samt förändringar av andra rörelsefordringar och rörelseskulder,
- andra poster som inte har påverkat kassaflödet, samt
- poster vars påverkan på kassaflödena hänförs till investeringsverksamheten eller finansieringsverksamheten.

Redovisning av kassaflöden från investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten

Allmänt råd

7.11 Ett **företag** ska redovisa väsentliga slag av in- och utbetalningar hänförliga till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten** brutto och separat i respektive kategori.

Avser in- och utbetalningarna förvärv eller avyttringar av dotterföretag eller andra affärsenheter, ska summan av betalningarna redovisas separat och hänföras till investeringsverksamheten.

Kassaflöden som får nettoredovisas

Allmänt råd

7.12 Ett f**öretag** får nettoredovisa följande typer av in- och utbetalningar i den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** och **finansieringsverksamheten**:

a) In- och utbetalningar för kunders räkning om betalningarna snarare återspeglar kundernas verksamhet än företagets.
b) In- och utbetalningar av stora belopp som avser poster som omsätts snabbt och har kort löptid.

Kassaflöden i utländsk valuta

Allmänt råd

7.13 Ett **företag** ska redovisa effekten av orealiserade valutakursförändringar i **likvida medel** skild från **kassaflöden** från den **löpande verksamheten**, **investeringsverksamheten** och **finansieringsverksamheten**.

Kommentar

I likvida medel kan ingå belopp i **utländsk valuta** omräknade till svenska kronor (eller i förekommande fall euro) enligt **balansdagens** kurs (se kapitel 30). Orealiserade vinster och förluster som uppkommer vid omräkningen utgör inte kassaflöden. För att möjliggöra en avstämning av likvida medel mellan räkenskapsårets början och slut, ska effekten av dessa orealiserade valutakursförändringar i likvida medel redovisas i kassaflödesanalysen skild från kassaflöden från den löpande verksamheten, investeringsverksamheten och finansieringsverksamheten.

Räntor och utdelningar

Allmänt råd

7.14 **Kassaflöden** från in- och utbetalningar som avser räntor och utdelningar ska redovisas separat.

Allmänt råd

7.15 Räntor och erhållna utdelningar ska hänföras till den **löpande verksamheten**.

Trots det som sägs i första stycket får räntor och erhållna utdelningar hänföras till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**, om de betraktas som **kostnader** för finansiering eller utgör avkastning på placeringar och om klassificeringen är konsekvent från ett räkenskapsår till ett annat.

Allmänt råd

7.16 Utbetald utdelning ska hänföras till **finansieringsverksamheten**.

Kommentar Anledningen till att utbetald utdelning ska hänföras till finansieringsverksamheten är att utdelningen utgör en betalning som rör företagets finansiering.

Inkomstskatter

Allmänt råd 7.17 Betalningar som avser **inkomstskatter** ska redovisas separat och hänföras till den **löpande verksamheten**, om inte betalningarna särskilt identifieras och specifikt hänförs till **investeringsverksamheten** eller **finansieringsverksamheten**.

Kommentar När företagets skattebetalningar redovisas under skilda kategorier ska upplysning lämnas om företagets totala skattebetalningar, se punkt 7.20.

Transaktioner som inte medför betalningar

Kommentar Transaktioner som hänförs till investerings- och finansieringsverksamheterna men som inte medför in- och utbetalningar ska inte ingå i kassaflödet trots att de påverkar företagets kapital- och tillgångsstruktur. Sådana transaktioner ska redovisas på annan plats i den **finansiella rapporten** på ett sätt som ger **relevant** information om dessa investerings- och finansieringsaktiviteter.

Att i kassaflödesanalysen undanta transaktioner som inte direkt påverkar likvida medel är förenligt med analysens syfte, eftersom dessa transaktioner inte ingår i kassaflödet under räkenskapsåret. Exempel på transaktioner som inte direkt påverkar kassaflödet är

- förvärv av **tillgångar** genom att antingen överta en till tillgången direkt relaterad **skuld** eller ingå ett finansiellt leasingavtal,
- förvärv av ett företag genom apportemission, och
- konvertering av skuld till eget kapital.

Noter

Upplysningar om sammansättningen av likvida medel

Allmänt råd 7.18 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om sammansättningen av **likvida medel** enligt den fördelning som anges i punkt 7.4. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Upplysningen ska visa storleken på delposterna

- kassamedel,
- disponibla tillgodohavanden hos banker och andra kreditinstitut, och
- kortfristiga, likvida placeringar som lätt kan omvandlas till ett känt belopp och som är utsatta för en obetydlig risk för värdefluktuationer

Övriga upplysningar

Allmänt råd 7.19 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om **likvida medel** som är av betydande omfattning och inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning samt skälen för detta. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ett exempel är likvida medel som inte är tillgängliga för användning för koncernens räkning därför att det råder valutarestriktioner eller andra legala restriktioner.

Allmänt råd 7.20 Ett större **företag** ska lämna upplysning om företagets totala skattebetalningar, om dessa redovisas under olika kategorier i **kassaflödesanalysen**. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 7.21 I juridisk person får **företagets** andel av medel på ett koncernkonto anses som **likvida medel**. (BFNAR 2012:5)

Kapitel 8 – Noter

Tillämpningsområde

Allmänt råd 8.1 Detta kapitel ska tillämpas på noter som ska lämnas i en **finansiell rapport**.

I punkt 8.20 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar Kapitlet behandlar strukturen på de noter som ska lämnas i en finansiell rapport. Kapitlet behandlar också innehållet i de noter som ska lämnas och som inte behandlas i andra kapitel.

Enligt 7 kap. 8 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 och 5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Noternas struktur och innehåll

Lagtext

7 kap. 14 § ÅRL

En koncernredovisning ska, utöver det som följer av övriga bestämmelser i detta kapitel, innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 4–24 §§. Om koncernredovisningen avser en större koncern, ska den även innehålla noter med upplysningar som anges i 5 kap. 25–28 och 31–49 §§.

Det som sägs i 5 kap. 3 § om noternas ordningsföljd ska tillämpas.

Trots första stycket får uppgifter enligt 5 kap. 40 § tredje stycket tredje meningen och 5 kap. 41 § andra stycket tredje meningen utelämnas i fråga om dotterföretag. Vid tillämpningen av de nämnda bestämmelserna ska dock de lämnade uppgifterna avse även löner och andra förmåner från koncernföretag. Lag (2015:813)

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Lagtext

5 kap. 1 § ÅRL
Mindre och större företag ska i noter lämna upplysningar enligt 4–24 §§.
Ytterligare bestämmelser för mindre och större företag om upplysningar i noter finns i 2 kap. 3 §, 3 kap. 4, 10 a och 10 b §§ och 7 kap. 2 §.
Bestämmelser för mindre företag om upplysningar i noter finns dessutom i 3 kap. 5 §. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 2 § ÅRL
Större företag ska i noter även lämna upplysningar enligt 25–48 §§.
Ytterligare bestämmelser för större företag om upplysningar i noter finns i 3 kap. 8 och 10 §§. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 3 § ÅRL
Om inte något annat följer av kravet i 2 kap. 2 § på överskådlighet, ska noter som avser enskilda poster i balansräkningen eller resultaträkningen läggas fram i samma ordning som posterna. Hänvisning ska göras vid de poster som noterna hänför sig till. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.2 Noterna ska normalt presenteras i följande ordning:
a) **Redovisningsprinciper** och värderingsprinciper.
b) Uppskattningar och bedömningar.
c) Noter till enskilda poster i enlighet med 5 kap. 3 § årsredovisningslagen (1995:1554).
d) Övriga noter. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Övriga noter är upplysningar som inte lämnas på annan plats i den finansiella rapporten men som är relevanta för förståelsen av denna.

Noter för mindre och större företag

Upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper

Lagtext

5 kap. 4 § ÅRL
Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.3 Upplysning ska lämnas om att **företaget** tillämpar årsredovisningslagen (1995:1554) och detta allmänna råd.

Upplysningar ska, utöver det som krävs enligt årsredovisningslagen och detta allmänna råd i övrigt, lämnas om vilka **redovisningsprinciper** som valts och som är **relevanta** för förståelsen av den **finansiella rapporten**.

Allmänt råd

8.3A För poster i årsredovisningen som avser **tillgångar**, **avsättningar** eller **skulder** i annan valuta än **företagets redovisningsvaluta** ska det anges enligt vilka principer beloppen har räknats om till redovisningsvalutan.

(BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningar enligt punkt 8.3 andra stycket lämnas om det underlättar för användare att förstå hur transaktioner samt andra händelser och förhållanden avspeglas i den finansiella rapporten.

Upplysningar kan behöva lämnas om redovisningsprinciper för

- intäktsredovisning,
- koncernredovisning,
- intresseföretag,
- **joint venture**,
- materiella och immateriella anläggningstillgångar,
- aktivering av **låneutgifter**,
- aktivering av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar,
- pågående arbeten,
- **finansiella instrument**,
- leasing,
- varulager,
- skatter, inklusive **uppskjuten skatt**,
- avsättningar,
- **ersättningar till anställda**,
- fordringar och skulder i **utländsk valuta**,
- säkringsredovisning, och
- **offentliga bidrag**.

Lagtext

5 kap. 5 § ÅRL
Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.
Består avvikelsen i att kvittning görs, ska företaget även lämna en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra. Lag (2015:813)

Kommentar

Exempel på avvikelse genom kvittning finns i punkterna 21.10 och 23.27.

Upplysningar om uppskattningar och bedömningar

Allmänt råd

8.4 Större **företag** ska lämna upplysning om bedömningar som har betydande effekt på de redovisade beloppen i den **finansiella rapporten**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

8.5 Större **företag** ska lämna upplysning om antaganden om framtiden och andra viktiga källor till osäkerhet i uppskattningar på **balansdagen** som innebär en betydande risk för en väsentlig justering av de **redovisade värdena** för **tillgångar** och **skulder** under nästa räkenskapsår. Om så är fallet ska upplysning lämnas om tillgångarnas och skuldernas karaktär och deras redovisade värde på balansdagen. (BFNAR 2016:9)

Tillåtet på tentamen KT24

Vissa noter enligt årsredovisningslagen

Kommentar

Under denna rubrik behandlas de noter som ska lämnas enligt ÅRL och som inte behandlas i andra kapitel.

Byte av uppställningsform

Lagtext

5 kap. 6 § ÅRL
Om ett företag med stöd av 3 kap. 3 § andra stycket har bytt uppställningsform för resultaträkningen, ska det lämna en upplysning om skälen för bytet. Lag (2015:813)

Kortfristiga och långfristiga balansposter

Lagtext

5 kap. 13 § ÅRL
Om ett företag har skulder som ska betalas senare än fem år efter balansdagen, ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Kommentar

Det är endast den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen som behöver anges.

Allmänt råd

8.6 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 14 § ÅRL
Om ett företag har ställt säkerheter, ska det lämna upplysningar om säkerheternas omfattning, art och form. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.6A Den upplysning som ska lämnas enligt 5 kap. 14 § årsredovisningslagen (1995:1554) beträffande omfattningen av ställda säkerheter ska när det gäller panter avse deras **redovisade värde** och när det gäller inteckningar, de nominella beloppen av de överlämnade säkerheterna. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Bestämmelsen i 5 kap. 14 § ÅRL gäller både för säkerheter som har ställts till förmån för poster i balansräkningen och för säkerheter som har ställts för **eventualförpliktelser**. Uttagna pantbrev som inte lämnats som säkerhet redovisas inte. Ställda säkerheter till förmån för koncernföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag ska anges särskilt, se kapitel 33.

Ekonomiska arrangemang som inte redovisas i koncernbalansräkningen eller balansräkningen

Lagtext

5 kap.17 § ÅRL
Om ett företag har ekonomiska arrangemang som inte redovisas i balansräkningen och som är förenade med betydande risker eller fördelar för företaget, och uppgifter om dessa risker eller fördelar är nödvändiga för att företagets ställning ska kunna bedömas, ska företaget lämna upplysningar om
1. inriktningen på och det kommersiella syftet med arrangemangen, och

2. den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget.
Första stycket 2 gäller inte mindre företag. Lag (2015:813)

Kommentar

Bedömningen av om upplysningen behöver lämnas görs främst med hänsyn till det ekonomiska värdet ställt i relation till omfattningen av företagets arrangemang i övrigt. Uppgifterna ska vara av sådan karaktär att de kan antas ha betydelse för möjligheten att fatta välgrundade beslut med avseende på företaget, t.ex. i samband med en investering.

Upplysning om den ekonomiska inverkan arrangemangen har på företaget behöver inte lämnas av mindre företag.

Exceptionella intäkter och kostnader

Lagtext

5 kap. 19 § ÅRL
Om ett företag har haft intäkter eller kostnader som är exceptionella i fråga om storlek eller förekomst, ska det lämna upplysningar om arten och storleken av varje sådan intäkt eller kostnad. Lag (2015:813)

Kommentar

Exceptionella intäkter och kostnader är sådana intäkter och kostnader som på grund av sin storlek eller förekomst avviker markant från vad som normalt förekommer i företaget. De är ofta av engångskaraktär. Det är ovanligt att intäkter eller kostnader är exceptionella endast på grund av sin storlek. Upplysningar ska lämnas om enskilda intäkter och kostnader och får inte lämnas på aggregerad nivå.

Exempel på när upplysningar kan behöva lämnas är vid:

- stora nedskrivningar av anläggningstillgångar eller återföringar av tidigare nedskrivningar,
- omstruktureringar av ett företags verksamhet eller avveckling av en verksamhet, eller
- en uppgörelse i en rättstvist.

Medelantalet anställda under räkenskapsåret

Lagtext

5 kap. 20 § ÅRL
En upplysning ska lämnas om medelantalet av de personer som har varit anställda under räkenskapsåret. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.6B Upplysningen om medelantalet anställda enligt 5 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas enligt Bokföringsnämndens allmänna råd (BFNAR 2006:11) om gränsvärden. (BFNAR 2016:9)

Tillåtet på tentamen VT24

Ytterligare noter för större företag

Större periodiseringsposter

Lagtext

3 kap. 8 § ÅRL
Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större belopp som ingår i posterna Förutbetalda kostnader och upplupna intäkter och Upplupna kostnader och förutbetalda intäkter. Lag (2006:871)

Ytterligare upplysningar om kortfristiga och långfristiga balansposter

Lagtext

5 kap. 31 § ÅRL
Större företag ska för varje skuldpost i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna en upplysning om den del av skulden som ska betalas senare än fem år efter balansdagen. Lag (2015:813)

Kommentar

Har företaget slagit samman skuldposter med stöd av 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ÅRL ska upplysningen lämnas i anslutning till de delposter som i sådant fall ska anges i noterna.

Disposition av vinst och förlust

Lagtext

5 kap. 35 § ÅRL
Större företag ska lämna en upplysning om förslaget till disposition av företagets vinst eller förlust eller, i förekommande fall, beslut om dispositionen. Lag (2015:813)

Kommentar

Aktiebolag och ekonomiska föreningar ska även lämna förslag till dispositioner beträffande företagets vinst eller förlust i förvaltningsberättelsen, se kapitel 3.

Ytterligare upplysningar om medelantalet anställda, könsfördelning och fördelning mellan olika länder

Lagtext

5 kap. 37 § ÅRL
Större företag ska lämna upplysningar om
1. andelen kvinnor och andelen män av medelantalet anställda under räkenskapsåret, och
2. medelantalet anställda och fördelningen mellan kvinnor och män i varje land, om företaget har anställda i flera länder. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.7 Upplysningen om könsfördelning enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) får baseras på förhållandet på **balansdagen**. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

8.8 När **företaget** lämnar upplysningar enligt 5 kap. 37 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska en anställd anses anställd i det land där denne utför sina huvudsakliga arbetsuppgifter. (BFNAR 2016:9)

Könsfördelning i styrelse och ledning

Lagtext

5 kap. 38 § ÅRL
Större företag ska lämna upplysningar om fördelningen mellan kvinnor och män bland styrelseledamöter, verkställande direktör och andra personer i företagets ledning. Fördelningen bland styrelseledamöter och bland övriga befattningshavare ska redovisas var för sig. Upplysningarna ska avse förhållandena på balansdagen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.9 En verkställande direktör som även är styrelseledamot ska ingå både i gruppen styrelseledamöter och i gruppen övriga befattningshavare när upplysningar om fördelning mellan kvinnor och män lämnas enligt 5 kap. 38 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)

Kommentar

De upplysningar som företaget ska lämna ska inte omfatta styrelsesuppleanter respektive vice verkställande direktörer som inte anses sitta i ledningsgruppen.

Löner och andra ersättningar samt sociala kostnader, inklusive pensionskostnader

Lagtext

5 kap. 39 § ÅRL
Större företag ska lämna upplysningar om storleken av följande personalkostnader för räkenskapsåret:
1. löner och andra ersättningar, och
2. sociala kostnader, med särskild uppgift om pensionskostnader. Lag (2015:813)

Allmänt råd

8.10 Med löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 39 § 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
a) skattepliktiga **ersättningar till anställda** som har redovisats som **kostnad** under räkenskapsåret, och
b) årets förändring av semesterlöneskuld och andra lönerelaterade reserveringar. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningen avser de löner och ersättningar som kostnadsförts under räkenskapsåret. I begreppet ersättning ingår lön och arvode men också provision, bonus, semesterersättning och liknande.

Allmänt råd

8.11 Med sociala **kostnader** enligt 5 kap. 39 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) avses
a) årets arbetsgivaravgifter enligt socialavgiftslagen (2000:980),
b) allmän löneavgift enligt lagen (1994:1920) om allmän löneavgift,
c) årets sociala avgifter till följd av avtal,
d) pensionskostnader, samt
e) årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel.

Har **företaget** valt att redovisa både pension och särskild löneskatt i samma post i balansräkningen får den särskilda löneskatten ingå i

förändringen av företagets **avsättningar** för pensionsförpliktelser. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Årets skatter på pensionskostnader och pensionsmedel omfattar särskild löneskatt på pensionskostnader och avkastningsskatt på pensionsmedel.

Fördelning på styrelseledamöter och verkställande direktör respektive anställda

Lagtext

5 kap. 40 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar för var och en av följande grupper:

1. styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare, och
2. anställda som inte omfattas av 1.

Tantiem och därmed jämställd ersättning till styrelseledamöter, den verkställande direktören och motsvarande befattningshavare ska anges särskilt.

I ett publikt aktiebolag ska vid tillämpningen av första och andra styckena samtliga personer i bolagets ledning ingå i den grupp som avses i första stycket 1. Antalet personer i gruppen ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. Lag (2015:813)

Kommentar

Med motsvarande befattningshavare enligt 5 kap. 40 § ÅRL avses t.ex. en person i ledningen för ett handelsbolag.

Allmänt råd

8.12 Det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets löner och andra ersättningar enligt 5 kap. 40 § första stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska beräknas med utgångspunkt från det belopp som beräknats enligt punkt 8.10.

Upplysning om löner och andra ersättningar till den grupp som avses i 5 kap. 40 § första stycket 1 avser endast sådan ersättning som erhållits i egenskap av funktionär. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

8.13 Med tantiem och därmed jämställd ersättning enligt 5 kap. 40 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) avses vinstandelar och bonus. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Punkt 8.13 avser avtalad rörlig ersättning som fastställs med utgångspunkt i exempelvis verksamhetens **resultat** eller omsättning.

Lagtext

5 kap. 41 § ÅRL

Större företag ska lämna upplysningar om det sammanlagda beloppet av räkenskapsårets kostnader och förpliktelser som avser pensioner eller liknande förmåner till styrelseledamöter, verkställande direktör och motsvarande befattningshavare.

I ett publikt aktiebolag ska upplysningar som avses i första stycket omfatta även pensioner och liknande förmåner till andra personer i bolagets ledning. Antalet personer som omfattas ska anges. Vidare ska upplysningar om räkenskapsårets löner och andra ersättningar lämnas för var och en av styrelseledamöterna och för den verkställande direktören. Sådana upplysningar behöver dock inte lämnas för arbetstagarrepresentanter som har utsetts enligt lagen (1987:1245) om styrelserepresentation för de privatanställda. Lag (2015:813)

Kommentar

Bestämmelsen i 5 kap. 41 § ÅRL innebär att företaget, förutom att upplysa om pensionskostnaden, även ska upplysa om det kapitaliserade värdet av företagets pensionsförpliktelser.

I en koncernredovisning omfattar upplysningskravet enligt andra stycket andra och tredje meningarna samma paragraf endast personer i koncernledningen.

Lagtext

5 kap. 42 § ÅRL

Bestämmelserna i 40 och 41 §§ om upplysningar om styrelseledamöter och verkställande direktör gäller även tidigare styrelseledamöter och tidigare verkställande direktör. Lag (2015:813)

Kommentar

Upplysningar enligt 5 kap. 40 och 41 §§ ÅRL gäller endast sådan lön eller annan ersättning som befattningshavaren uppburit i sin egenskap av funktionär (se punkt 8.12).

Lagtext

5 kap. 43 § ÅRL

Vid tillämpningen av 40–42 §§ ska styrelsesuppleanter jämställas med styrelseledamöter och vice verkställande direktör jämställas med verkställande direktör. Lag (2015:813)

Avtal om avgångsvederlag

Lagtext

5 kap. 44 § ÅRL

Större företag som har träffat avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner till styrelseledamöter, den verkställande direktören eller andra personer i företagets ledning ska lämna upplysningar om avtalen och om de väsentligaste villkoren i avtalen. Lag (2015:813)

Kommentar

Exempel på ett väsentligt villkor enligt 5 kap. 44 § ÅRL är att befattningshavaren själv kan påkalla förmånen.

Allmänt råd

8.14 Med andra personer i **företagets** ledning enligt 5 kap. 44 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses personer i företagets ledningsgrupp. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

I det fall företaget saknar formell ledningsgrupp, får företaget bedöma vilka som anses tillhöra ledningen i företaget.

Allmänt råd

8.15 Med avgångsvederlag eller liknade förmåner enligt 5 kap. 44 § årsredovisningslagen (1995:1554) avses förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavaren vid förtida avgång från befattningen. (BFNAR 2016:9)

Tillåtet Patentamen VT24

Tillhör Patentamendering 24

Kommentar Bestämmelsen avser förmåner som är avsedda att kompensera befattningshavare som avgår i förtid och som ännu inte fallit ut. Det saknar betydelse om uppsägningen sker från företagets eller den anställdes sida. De personer som berörs behöver inte namnges.

Allmänt råd 8.16 Om det i upplysningen om pensionskostnader enligt 5 kap. 39 § 2 årsredovisningslagen (1995:1554) ingår **kostnader** till följd av ett sådant avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner som avses i 5 kap. 44 § samma lag, ska **företaget** lämna upplysning om detta.

Har företaget redovisat en **avsättning** till följd av avtal om avgångsvederlag eller liknande förmåner ska företaget lämna upplysning om detta. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ett avtal om avgångsvederlag kan ha karaktär av pensionsavtal. Enligt 5 kap. 39 § 2 ÅRL ska uppgift lämnas om pensionskostnader och även om sådan uppgift har lämnats ska uppgift lämnas om avgångsvederlaget.

Ytterligare upplysningar om ställda säkerheter

Lagtext

5 kap. 46 § ÅRL

Större företag ska, när de enligt 14 § lämnar upplysning om ställda säkerheter, ange vilka poster i balansräkningen eller i noter enligt 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 som säkerheterna avser.

I fråga om säkerheter som inte motsvarar en skuld- eller avsättningspost i balansräkningen ska det vidare anges om säkerheten har ställts till förmån för företaget självt eller till förmån för någon annan. Lag (2015:813)

Nettoomsättningens fördelning

Lagtext

5 kap. 47 § ÅRL

Om ett större företags verksamhetsgrenar eller geografiska marknader avviker betydligt från varandra, ska företaget lämna upplysningar om nettoomsättningens fördelning på verksamhetsgrenarna och marknaderna. Bedömningen av om företagets verksamhetsgrenar och marknader avviker betydligt från varandra ska göras med hänsyn till hur företaget normalt organiserar försäljningen av varor och tjänster. Lag (2015:815)

Allmänt råd 8.17 Uppgiften om nettoomsättningens fördelning enligt 5 kap. 47 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse sådana **oberoende verksamhetsgrenar** som svarar för en väsentlig del av **företagets** nettoomsättning.

Indelningen i verksamhetsgrenar får inte ändras mellan åren om inte verksamheten fått ny inriktning. Ändras indelningen, ska upplysning lämnas om det och om effekterna av förändringen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Ändras indelningen, kan bland annat jämförelsetalen för föregående räkenskapsår behöva justeras.

Allmänt råd 8.18 En **oberoende verksamhetsgren** är en del av ett **företags** verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar och som i huvudsak har externa kunder.

Kommentar En verksamhetsgren är en del av ett företags verksamhet som skiljer sig från andra verksamhetsdelar vad gäller t.ex. affärsidé, efterfråge- och produktionsstruktur och risknivå.

Allmänt råd 8.19 En **geografisk marknad** är ett visst land eller en grupp länder där **företaget** har försäljning, genom direkt export eller egna lokala enheter.

Kommentar Avgränsningen av en geografisk marknad görs med ledning av vad som i det enskilda företaget är affärsmässigt motiverat och därmed av väsentlig betydelse från informationssynpunkt. Enhetliga marknadsförutsättningar eller valuta- och inflationsförhållanden kan vara av särskild betydelse vid avgränsningen.

Ersättningar till revisorer och revisionsföretag

Lagtext

5 kap. 48 § ÅRL

Aktiebolag och handelsbolag som är större företag ska lämna upplysningar om räkenskapsårets sammanlagda ersättning till var och en av bolagets revisorer och de revisionsföretag där revisorerna verkar. Det ska vidare anges hur stor del av ersättningen som avser revisionsuppdraget, revisionsverksamhet utöver revisionsuppdraget, skatterådgivning respektive övriga tjänster. Lag (2015:813)

Allmänt råd 8.19A Upplysningarna enligt 5 kap. 48 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse kostnadsförd ersättning till samtliga som har varit revisorer i **företaget** under räkenskapsåret. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Upplysning lämnas även om ersättning till en revisor som har bytts ut.

Vissa noter i juridisk person enligt årsredovisningslagen

Företag som ingår i en koncern

Kommentar Enligt bilaga 2 och 3 till ÅRL ska särskilda uppgifter lämnas om finansiella resultatposter mellan koncernföretag.

Lagtext

5 kap. 28 § ÅRL

Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna en upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som är större företag och som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (2015:813)

Kommentar Med försäljningar avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljningar är korresponderande.

Upplysningen enligt 5 kap. 28 § första stycket ÅRL ska lämnas oavsett om koncernredovisning upprättas eller inte.

Allmänt råd

8.20 Upplysningen enligt 5 kap. 28 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse storleken på de på **balansdagen** orealiserade internvinster som ingår i värdet på redovisade **tillgångar** inom koncernen. (BFNAR 2016:9)

Kapitel 9 – Koncernredovisning och andelar i dotterföretag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

9.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett moderföretag redovisar andelar i dotterföretag. Kapitlet ska tillämpas både på **koncernredovisningar** som upprättas enligt 7 kap. 1–3 a §§ årsredovisningslagen (1995:1554) och på frivilligt upprättade koncernredovisningar.

Punkterna 9.2–9.8 ska tillämpas när koncernredovisningen upprättas.

Punkterna 9.9–9.11 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person.

Kommentar

En koncernredovisning är en redovisning för ett moderföretag och dess dotterföretag upprättad som om dessa var en enda ekonomisk enhet.

Kapitlet behandlar koncernredovisningens omfattning och tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas samt upplysningar. Kapitlet innehåller också regler för hur andelar i dotterföretag ska redovisas i juridisk person.

Koncernredovisning

Lagtext

7 kap. 1 § ÅRL

Ett moderföretag ska för varje räkenskapsår upprätta koncernredovisning enligt denna lag, om inte annat följer av 2, 3 eller 3 a §. Lag (2010:686)

Lagtext

7 kap. 2 § första och andra samt fjärde och femte styckena ÅRL

Ett moderföretag som är dotterföretag behöver inte upprätta koncernredovisning, om

1. företaget och dess samtliga dotterföretag omfattas av en koncernredovisning som upprättas av ett överordnat moderföretag, och
2. det överordnade moderföretagets koncernredovisning har upprättats och reviderats enligt

a) lagstiftning som har tillkommit i enlighet med Europaparlamentets och rådets direktiv 2013/34/EU av den 26 juni 2013 om årsbokslut, koncernredovisning och rapporter i vissa typer av företag, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2014/102/EU,

b) internationella redovisningsstandarder som har antagits enligt förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelse enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) 297/2008, eller

c) redovisningsstandarder som Europeiska kommissionen har bedömt som likvärdiga med internationella redovisningsstandarder enligt b.

Första stycket gäller även om något dotterföretag av skäl som anges i 5 § andra stycket inte omfattas av den upprättade koncernredovisningen.

Första stycket gäller inte,

1. om delägare som har en ägarandel i moderföretaget på minst tio procent senast sex månader före räkenskapsårets utgång hos moderföretagets styrelse eller motsvarande ledningsorgan har krävt att en koncernredovisning ska upprättas, eller
2. om andelarna i moderföretaget eller överlåtbara värdepapper som moderföretaget har utfärdat är upptagna till handel på en reglerad marknad.

Den som enligt första stycket inte upprättar någon koncernredovisning ska upplysa om detta i en not till årsredovisningen samt lämna uppgift om namn, organisations- eller personnummer och säte för det överordnade moderföretag som upprättar den i stycket nämnda koncernredovisningen. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 3 § ÅRL

Moderföretag i mindre koncerner behöver inte upprätta koncernredovisning. Lag (2009:34)

Lagtext

7 kap. 3 a § ÅRL

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om samtliga dotterföretag, såväl var för sig som tillsammans, är utan väsentlig betydelse.

Ett moderföretag behöver inte upprätta någon koncernredovisning om moderföretagets samtliga dotterföretag inte behöver omfattas av en koncernredovisning av skäl som anges i 5 § andra stycket. Lag (2015:813)

Koncernredovisningens omfattning

Lagtext

1 kap. 4 § ÅRL

Ett företag är moderföretag och en juridisk person är dotterföretag, om företaget

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar,
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan, eller
4. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över denna på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar.

Vidare är en juridisk person dotterföretag till moderföretaget, om ett annat dotterföretag till moderföretaget eller moderföretaget tillsammans med ett eller flera andra dotterföretag eller flera andra dotterföretag tillsammans

1. innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen,
2. äger andelar i den juridiska personen och på grund av avtal med andra delägare i denna förfogar över mer än hälften av rösterna för samtliga andelar, eller
3. äger andelar i den juridiska personen och har rätt att utse eller avsätta mer än hälften av ledamöterna i dess styrelse eller motsvarande ledningsorgan.

Tillgänglig på tentamen.nu 24

Tillstånd på tentamen K1 K2 K3 24

Om ett dotterföretag äger andelar i en juridisk person och på grund av avtal med den juridiska personen eller på grund av föreskrift i dess bolagsordning, bolagsavtal eller därmed jämförbara stadgar har rätt att ensamt utöva ett bestämmande inflytande över den juridiska personen, är även denna dotterföretag till moderföretaget.

Moderföretag och dotterföretag utgör tillsammans en koncern.

Med koncernföretag avses i denna lag företag i samma koncern. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

9.2 **Bestämmande inflytande** enligt 1 kap. 4 § årsredovisningslagen (1995:1554) innebär en rätt att utforma ett annat företags finansiella och operativa strategier i syfte att erhålla ekonomiska fördelar.

Vid bedömningen av om ett **företag** har ett bestämmande inflytande ska hänsyn tas till innehav av **finansiella instrument** som är potentiellt röstberättigade och som utan dröjsmål kan utnyttjas eller konverteras till röstberättigade **egetkapitalinstrument**. Hänsyn ska också tas till om företaget genom agent har möjlighet att styra verksamheten.

Kommentar

Exempel på finansiella instrument som är potentiellt röstberättigade är optioner och konvertibler.

Lagtext

7 kap. 5 § ÅRL

Koncernredovisningen ska omfatta samtliga dotterföretag, om inte något annat följer av andra stycket.

Ett dotterföretag behöver inte omfattas av koncernredovisningen, om

1. betydande och varaktiga hinder i väsentlig grad begränsar moderföretagets möjligheter att utöva sitt inflytande över dotterföretaget,
2. nödvändig information för att upprätta koncernredovisningen inte kan fås utan oskälig kostnad eller inom rimlig tid, eller
3. andelarna i dotterföretaget innehas tillfälligt och uteslutande i avsikt att säljas vidare.

Ett företag som tillämpar andra stycket ska i en not upplysa om skälen för detta. Lag (2015:813)

Kommentar

Ett dotterföretag undantas inte från koncernredovisningen endast av den anledningen att ägaren är ett riskkapitalföretag, en värdepappersfond, aktiefond eller liknande. Inte heller undantas ett dotterföretag från koncernredovisningen på grund av att dess affärsverksamhet avviker från andra företags inom koncernen. Genom att ta in sådana dotterföretag i koncernredovisningen och lämna ytterligare upplysningar i koncernredovisningen om dotterföretags olika affärsverksamheter lämnas relevant information.

Av väsentlighetsprincipen i 2 kap. 3 a § ÅRL följer att ett dotterföretag får undantas om det är utan väsentlig betydelse.

Allmänt råd

9.3 Har upphävts. (BFNAR 2021:2)

Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas

Lagtext

7 kap. 8 § ÅRL[2]

Koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen ska var för sig utgöra en sammanställning av balansräkningarna respektive resultaträkningarna för moderföretaget och de dotterföretag som omfattas av koncernredovisningen. Sammanställningen ska göras med tillämpning av 9–13 §§ och 18–23 §§. Vid redovisningen av andelar i andra företag än dotterföretag ska 25–30 §§ beaktas. I övrigt tillämpas 3 kap. med undantag för 10 a och 10 b §§. Det som sägs i 3 kap. om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner. Lag (2016:113)

Lagtext

7 kap. 10 § ÅRL

Koncernredovisningen ska hänföra sig till moderföretagets balansdag.

Om ett dotterföretags balansdag ligger mer än tre månader före eller efter moderföretagets balansdag, ska dotterföretaget omfattas av koncernredovisningen på grundval av en balansräkning som hänför sig till moderföretagets balansdag och en resultaträkning som avser moderföretagets räkenskapsår.

Om ett dotterföretags balansdag ligger högst tre månader före moderföretagets balansdag, ska upplysning lämnas om sådana händelser som är viktiga för att bedöma dotterföretagets ställning och resultat och som har inträffat mellan dotterföretagets och moderföretagets balansdagar. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 11 § ÅRL

Bestämmelserna i 4 kap. tillämpas även på koncernredovisningen. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 12 § ÅRL

Koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelsen.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än de principer som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. En upplysning om skälen för avvikelsen ska anges i en not. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 13 § ÅRL

Fordringar och skulder mellan koncernföretag, liksom internvinster, ska elimineras i koncernbalansräkningen.

Intäkter och kostnader, som hänför sig till transaktioner mellan koncernföretag, liksom förändring av internvinst under räkenskapsåret, ska elimineras i koncernresultaträkningen.

Med internvinst avses en vinst vid överlåtelse av en tillgång inom koncernen i den utsträckning tillgången inte därefter har överlåtits till en köpare utanför koncernen eller har

[2] 7 kap. 18–23 §§ ÅRL behandlar hur företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 19). 7 kap. 25–30 §§ ÅRL behandlar hur andelar i intresseföretag och gemensamt styrda företag ska räknas in i koncernredovisningen (se kapitel 14 och 15).

förbrukats eller dess värde har satts ned hos det företag inom koncernen som har förvärvat tillgången. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 19 § ÅRL
I koncernbalansräkningen skall det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Lag (1999:1112)

Kommentar

När en koncernredovisning upprättas slås redovisningarna för moderföretaget och dess dotterföretag ihop post för post genom sammanläggning av motsvarande poster för tillgångar, skulder, eget kapital, intäkter och kostnader. För att koncernredovisningen ska kunna innehålla finansiell information om koncernen som en ekonomisk enhet görs därefter nödvändiga justeringar, t.ex. elimineringar.

Kapitel 29 tillämpas på **temporära skillnader** som uppkommer vid eliminering av vinster och förluster vid koncerninterna transaktioner.

Allmänt råd

9.4 Andelarna av **resultatet** och förändringar i **eget kapital** hänförliga till moderföretaget samt minoriteten ska fastställas på grundval av befintliga ägarandelar.

Förvärv och avyttring av dotterföretag

Allmänt råd

9.5 Ett dotterföretags **intäkter** och **kostnader** ska tas in i **koncernredovisningen** från och med tidpunkten för förvärvet till och med den tidpunkt då moderföretaget inte längre har ett **bestämmande inflytande** över dotterföretaget.

Kommentar

Hur förvärv och avyttring av dotterföretag redovisas framgår av punkterna 19.22–19.24. Se även exempel 3–5.

Minoritetsintresse - Innehav utan bestämmande inflytande

Lagtext

7 kap. 9 § ÅRL
Den del av eget kapital i ett dotterföretag som är att hänföra till andelar ägda av någon annan än de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen ska i koncernbalansräkningen redovisas som innehav utan bestämmande inflytande. Den del av årets resultat i ett dotterföretag som är att hänföra till sådana andelar ska i koncernresultaträkningen redovisas som vinst eller förlust hänförlig till innehav utan bestämmande inflytande. Lag (2015:813)

Allmänt råd

9.5A Med **minoritetsintresse** avses i detta allmänna råd ett innehav utan bestämmande inflytande enligt 7 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

9.6 **Minoritetsintressen** ska i koncernbalansräkningen redovisas separat inom **eget kapital**. Minoritetsintressen ska i koncernresultaträkningen redovisas i direkt anslutning till posten Årets resultat.

Kommentar

Minoritetens andel ska vid det första redovisningstillfället beräknas enligt kapitel 19.

Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt **avskrivning** på **goodwill** och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att minoritetsintresset förändras.

Hur minoritetsintresset påverkas vid förvärv och avyttring av ytterligare andelar framgår av kapitel 19.

Minoritetens andel kan presenteras enligt följande:

KONCERNENS RESULTATRÄKNING

Januari-december (MSEK)	20X2	20X1

Årets resultat	8 150	5 950
Hänförligt till		
Moderföretagets aktieägare	8 100	5 850
Innehav utan bestämmande inflytande	50	100

KONCERNENS BALANSRÄKNING

31 december (MSEK)	20X2	20X1
EGET KAPITAL OCH SKULDER		
Eget kapital		
Aktiekapital	5 380	8 380
Övrigt tillskjutet kapital	8 245	9 530
Annat eget kapital inklusive årets resultat	20 210	12 400
Eget kapital hänförligt till moderföretagets aktieägare	33 835	30 310

Tillåtet på tentamen VT24

Tillhör Patentansökan VT24

Innehav utan bestämmande inflytande	280	355
Summa eget kapital	34 115	30 665

Allmänt råd

9.7 Är **eget kapital** i dotterföretaget negativt, får **minoritetsintresset** i dotterföretaget redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital endast om minoriteten har en bindande förpliktelse att täcka kapitalunderskottet och har förmåga att fullgöra förpliktelsen.

Om minoritetsintresset inte redovisas som negativt minoritetsintresse inom eget kapital, ska dotterföretagets vinster efterföljande år räknas in i sin helhet i koncernens **resultat** till dess att dotterföretagets kapitalunderskott är täckt. (BFNAR 2012:5)

Noter

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL

Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 16 § ÅRL

I en not ska upplysningar lämnas om namn, organisationsnummer, säte och koncernföretagens ägarandel, beräknad med tillämpning av 1 kap. 6 §, i fråga om

1. dotterföretag,
2. intresseföretag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§,
3. gemensamt styrda företag som redovisas i koncernredovisningen med tillämpning av 25–29 §§ eller 30 § andra stycket, och
4. andra företag som ett koncernföretag självt eller på det sätt som anges i 1 kap. 6 § har ett ägarintresse i.

I fråga om företag som avses i första stycket 4 ska upplysningar även lämnas om eget kapital och resultatet för det senaste räkenskapsåret.

I upplysningarna ska grunden för att ett företag har klassificerats som dotterföretag anges. Denna uppgift får dock utelämnas, om moderföretaget innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar och ägarandelen i dotterföretaget är lika stor som rösträttsandelen. Även grunden för att ett gemensamt styrt företag redovisas med tillämpning av 30 § ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

7 kap. 17 § ÅRL

Bolagsverket får medge att uppgifter inte behöver lämnas enligt 16 § första och andra styckena, om uppgifterna är av sådant slag att de kan vålla allvarlig skada för moderföretaget eller för något av de angivna företagen. Lag (2004:244)

Allmänt råd

9.7A I upplysningarna enligt 7 kap. 16 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) ska även dotterföretag som har undantagits från **koncernredovisningen** med stöd av 7 kap. 5 § eller 2 kap. 3 a §

årsredovisningslagen ingå. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

9.8 I **koncernredovisningen** för större koncerner ska upplysningar lämnas om karaktären på och omfattningen av väsentliga begränsningar i ett dotterföretags förmåga att överföra medel till moderföretaget i form av utdelning eller återbetalning av lån. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysningskravet i 7 kap. 16 § första stycket 1 ÅRL gäller samtliga dotterföretag och omfattar även sådana dotterföretag som med stöd av 7 kap. 5 § och 2 kap. 3 a § ÅRL har undantagits från koncernredovisningen.

Intresseföretag och gemensamt styrda företag som inte redovisas enligt kapitalandelsmetoden eller klyvningsmetoden i koncernredovisningen omfattas av upplysningskraven i 7 kap. 16 § första stycket 4 och andra stycket ÅRL.

Exempel på begränsning enligt punkt 9.8 är ett låneavtal eller krav från en tillsynsmyndighet.

I det fall olika värderingsprinciper använts i koncernredovisningen och i årsredovisningen för juridisk person (se kapitel 1), ska upplysning lämnas enligt 7 kap. 12 § ÅRL (se lagtext ovan under rubriken Tillvägagångssätt när koncernredovisningen upprättas).

Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL[3]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.
--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[4]

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.
--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i dotterföretag till **verkligt värde** (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

[3] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

[4] Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 14 a §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning respektive finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Allmänt råd

9.9 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar det ägande företagets andel av handelsbolagets resultat.

Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet får det skattepliktiga resultatet användas.

Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en **skuld** redovisas.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

9.10 Utdelning från andelar i dotterföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i dotterföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**. Intäkten ska normalt redovisas när behörigt organ har fattat beslut att utdelning ska lämnas.

Ett moderföretag som innehar mer än hälften av rösterna för samtliga andelar i ett dotterföretag får dock redovisa utdelning på dessa andelar som intäkt när **ägarens** rätt att få utdelning bedöms som säker och kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

9.11 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i dotterföretag ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Noter

Kommentar

Upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. I större koncerner ska upplysningar även lämnas enligt 25 § (se lagtextrutorna i kapitel 17).

Lagtext

5 kap. 28 § ÅRL

Om ett större företag ingår i en koncern, ska det lämna en upplysning om hur stor del av räkenskapsårets inköp och försäljningar som avser andra koncernföretag.

Moderföretag som är större företag och som med stöd av 7 kap. 3 § inte upprättar någon koncernredovisning ska lämna upplysningar om internvinster på transaktioner inom koncernen. Lag (2015:813)

Kommentar

Med försäljning avses normalt vad som redovisas som nettoomsättning i resultaträkningen och med inköp vad som hos motparten redovisas som försäljning. Begreppen inköp och försäljning är korresponderande.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,

2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kommentar

Upplysningarna enligt 5 kap. 29 § ÅRL ska utöver dotterföretag, intresseföretag och gemensamt styrda företag även omfatta övriga företag som företaget har ett ägarintresse i. Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Kapitel 10 – Byte av redovisningsprincip, ändrad uppskattning och bedömning samt rättelse av fel

Tillämpningsområde

Allmänt råd

10.1 Detta kapitel ska tillämpas vid byte av **redovisningsprincip**, **ändrad uppskattning och bedömning** samt rättelse av **fel** i tidigare **finansiella rapporter**.

Kommentar

Vad som avses med redovisningsprinciper, ändrad uppskattning och bedömning samt fel framgår nedan.

Byte av redovisningsprincip

Kommentar

Redovisningsprinciper är de principer, grunder, sedvänjor och regler samt den praxis som ett företag tillämpar när den finansiella rapporten upprättas och utformas.

Allmänt råd

10.2 Ett **företag** får byta **redovisningsprincip** endast om

a) det krävs på grund av en ändring i lag eller i detta allmänna råd,

Tillfälligt på tentamen VT24

Tillfället på remtamen VT24

b) det leder till att den **finansiella rapporten** kommer att innehålla mer **tillförlitlig** och **relevant** information om effekterna av transaktioner, andra händelser eller förhållanden på företagets finansiella ställning, **resultat** eller **kassaflöden**,
c) företaget byter koncerntillhörighet, eller
d) företagets verksamhet har minskat väsentligt i omfattning.

Kommentar

Följande är inte byte av redovisningsprincip:

- Tillämpning av en redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som till sin innebörd skiljer sig från dem som tidigare inträffat.
- Tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner, andra händelser eller förhållanden som inte inträffat tidigare eller som var oväsentliga.
- Byte från värderingsgrunden **verkligt värde** till anskaffningsvärde när det inte längre är möjligt att värdera en tillgång till verkligt värde (eller byte från anskaffningsvärde till verkligt värde när det åter är möjligt) även om det allmänna rådet kräver eller tillåter en sådan värdering.

Det är ett byte av redovisningsprincip när det allmänna rådet tillåter ett val vid redovisning, inklusive val av värderingsgrund, av en specifik transaktion, annan händelse eller förhållande och företaget ändrar sitt tidigare val.

Allmänt råd

10.3 Är det svårt att skilja byte av **redovisningsprincip** från **ändrad uppskattning och bedömning**, ska bytet eller ändringen anses som ändrad uppskattning och bedömning.

Kommentar

Gränsdragningen mellan byte av redovisningsprincip och ändrad uppskattning och bedömning kan åskådliggöras med följande exempel. Om ett företag tidigare tillämpat färdigställandemetoden men övergår till successiv vinstavräkning vid intäktsredovisning är det ett byte av redovisningsprincip. En ändrad metod för att mäta färdigställandegraden är däremot en ändrad uppskattning och bedömning.

Redovisning av byte av redovisningsprincip

Lagtext

3 kap. 5 § andra–fjärde styckena ÅRL

Om företaget har ändrat principerna för värdering, klassificering eller indelning i poster eller delposter, ska posterna för det närmast föregående räkenskapsåret räknas om eller ändras på det sätt som behövs för att de ska kunna jämföras med räkenskapsårets poster på ett meningsfullt sätt.

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§, får avvikelse göras från andra stycket.

Andra stycket gäller inte mindre företag under förutsättning att upplysningar om den bristande jämförbarheten lämnas i noterna. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. även på koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Allmänt råd

10.4 Ett **företag** ska redovisa byte av **redovisningsprincip** enligt följande:
a) Byte till följd av ändring av lag eller detta allmänna råd ska redovisas enligt övergångsbestämmelserna till ändringen.
b) Andra byten ska redovisas med **retroaktiv tillämpning**.

Allmänt råd

10.5 Ett **företag** som redovisar byte av **redovisningsprincip** med **retroaktiv tillämpning** enligt punkt 10.4 b, ska räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår som om den nya redovisningsprincipen alltid hade tillämpats.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett byte av redovisningsprincip för det föregående räkenskapsåret, ska företaget tillämpa den nya redovisningsprincipen på **tillgångar** och **skulder** från och med början av det innevarande räkenskapsåret.

Kommentar

Retroaktiv tillämpning är tillämpning av en ny redovisningsprincip på transaktioner samt andra händelser och förhållanden som om denna princip alltid hade tillämpats. Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekterna av retroaktiv tillämpning.

Noter om byte av redovisningsprincip

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

10.6 Vid byte av **redovisningsprincip** ska följande upplysningar lämnas:
a) Karaktären på bytet av redovisningsprincip.
b) Justeringsbelopp för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen för innevarande och föregående räkenskapsår, om det är praktiskt genomförbart.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att beräkna justeringsbeloppen enligt första stycket, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett **företag** som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta.

Allmänt råd

10.7 Vid frivilligt byte av **redovisningsprincip** enligt punkt 10.2 b ska upplysning lämnas om varför tillämpningen av den nya

redovisningsprincipen leder till mer **tillförlitlig** och **relevant** information.

Kommentar

De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla upplysningar enligt punkterna 10.6 och 10.7.

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten. Upplysningen kan lämnas på en övergripande nivå och beskriva hur principerna har ändrats samt vilken effekt (positiv eller negativ) de ändrade principerna har på företagets resultat och ställning.

Lagtext

5 kap. 7 § ÅRL

Om ett företag med stöd av 3 kap. 5 § tredje stycket avviker från det som sägs i den paragrafen om jämförelsetal, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen. Lag (2015:813)

Ändrad uppskattning och bedömning

Allmänt råd

10.8 **Ändrad uppskattning och bedömning** innebär en ändring av **företagets** bedömning av aktuell status på, och uppskattning av förväntade framtida ekonomiska fördelar och förpliktelser som sammanhänger med, **tillgångar** och **skulder**.

Kommentar

Ett exempel på ändrad uppskattning och bedömning är en förändring av uppskattningen av en tillgångs **nyttjandeperiod** eller en ändrad metod för inkuransbedömning.

Ändrad uppskattning och bedömning är en följd av ny information eller ny utveckling och är därmed inte rättelse av fel.

När det är svårt att skilja ett byte av redovisningsprincip från ändrad uppskattning och bedömning, ska bytet eller ändringen enligt punkt 10.3 anses som ändrad uppskattning och bedömning.

Allmänt råd

10.9 Effekten av en **ändrad uppskattning och bedömning** ska redovisas i den **finansiella rapporten** för innevarande räkenskapsår genom att det **redovisade värdet** per **balansdagen** på **tillgången**, **skulden** eller posten under **eget kapital** fastställs utifrån den nya uppskattningen och bedömningen.

Effekten av en ändrad uppskattning och bedömning ska redovisas framåtriktat genom att innefatta effekten i **resultatet** för

a) det räkenskapsår då ändringen görs, om ändringen endast påverkar det räkenskapsåret, eller

b) det räkenskapsår då ändringen görs och framtida räkenskapsår, om ändringen påverkar dessa räkenskapsår.

Noter om ändrad uppskattning och bedömning

Allmänt råd

10.10 Ett större företag ska för en **ändrad uppskattning och bedömning** lämna upplysningar om karaktären på ändringen och effekten på **tillgångar**, **skulder**, **intäkter** och **kostnader** det innevarande räkenskapsåret. (BFNAR 2016:9)

Rättelse av fel

Allmänt råd

10.11 **Fel** är utelämnande eller felaktighet i de **finansiella rapporterna** för ett eller flera tidigare räkenskapsår på grund av underlåtenhet att använda, eller felaktig användning av, **tillförlitlig** information som

a) fanns tillgänglig när de finansiella rapporterna avgavs, och
b) rimligen kunde förväntas ha erhållits och beaktats när de finansiella rapporterna upprättades och utformades.

Kommentar

Fel omfattar även effekterna av t.ex. räknefel, misstag vid tillämpning av redovisningsprinciper, förbiseenden eller feltolkningar av fakta samt bedrägeri.

10.12 Ett **företag** ska rätta ett väsentligt **fel** i den **finansiella rapport** som upprättas närmast efter upptäckten av felet. Företaget ska rätta felet genom att

a) räkna om jämförelsetalen för föregående räkenskapsår om felet uppstod detta år, eller
b) räkna om ingående balans för **tillgångar**, **skulder** och **eget kapital** för föregående räkenskapsår, om felet uppstod ett räkenskapsår som föregår detta år.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa effekterna av ett fel som inträffat ett tidigare räkenskapsår, ska företaget räkna om den ingående balansen för tillgångar, skulder och eget kapital innevarande räkenskapsår. (BFNAR 2021:3)

Kommentar

Enligt punkt 6.3 ska specifikationen av förändringar i eget kapital innehålla uppgift om effekten av rättelse av fel.

Noter om rättelse av fel

Allmänt råd

10.13 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om rättelse av **fel**:

a) Karaktären på felet.
b) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 a för varje påverkad post i resultat- och balansräkningen.
c) Rättelsebeloppen enligt punkt 10.12 b för varje påverkad post i den ingående balansen.

Tillsatt på tentamen VT24

Tillfälle på remtamen VT24

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa rättelsebeloppen enligt första stycket b och c, ska en upplysning lämnas om skälen för det.

Ett större företag som inte räknar om uppgifter i en flerårsöversikt ska lämna upplysning om detta. (BFNAR 2016:9)

Kommentar De finansiella rapporterna för kommande år behöver inte innehålla dessa upplysningar.

Mindre företag som med stöd av 3 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL inte räknar om jämförelsetalen ska lämna upplysning om den bristande jämförbarheten, se kommentaren punkt 10.7.

Kapitel 11 – Finansiella instrument värderade utifrån anskaffningsvärdet

Tillämpningsområde

Allmänt råd

11.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **finansiella instrument** värderade utifrån anskaffningsvärdet av **företag** som *inte* har valt att tillämpa 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554).

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

Kapitel 11 får tillämpas i juridisk person även om kapitel 12 tillämpas på **koncernredovisningen**.

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

Kommentar När det gäller redovisning av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika **redovisningsprinciper** att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Kapitel 11 ska tillämpas vid värdering utifrån anskaffningsvärde och kapitel 12 vid värdering till verkligt värde. Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde.

Ett företag som tillämpar kapitel 11 på koncernredovisningen får inte tillämpa

kapitel 12 i juridisk person (se punkt 12.1).

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

Allmänna råd

11.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av **finansiella instrument:**

a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
b) Finansiella instrument som har getts ut av **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
c) **Leasingavtal** (se kapitel 20).
d) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
e) Finansiella instrument avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26).
f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett **rörelseförvärv** vid en framtida **förvärvstidpunkt**.
g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en **avsättning** i enlighet med kapitel 21.
i) Avtal som
   a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
   b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
   c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
   d. förväntas regleras genom leverans av varan.
j) **Finansiella garantiavtal** som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
k) Försäkringsavtal.
l) Lånelöften. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Har ett företag valt att värdera sina finansiella instrument utifrån anskaffningsvärdet, ska kapitel 11 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument med undantag för instrument som omfattas av punkt 11.2.

Byte av redovisningsprincip

Allmänt råd

11.3 Ett **företag** som tillämpar kapitel 11 om värdering av **finansiella instrument** utifrån anskaffningsvärdet får byta till kapitel 12 om värdering av finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2012:5)

Kommentar Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Tillfälligt remexemplar K2

Definitioner

Allmänt råd 11.4 Ett **finansiellt instrument** är varje form av avtal som ger upphov till en **finansiell tillgång** hos en part och en **finansiell skuld** eller ett **egetkapitalinstrument** hos en annan part. Avtalet behöver inte ha medfört någon betalning. (BFNAR 2012:5)

Kommentar I kapitel 22 behandlas klassificering av ett företags utfärdade finansiella instrument som antingen skuld eller eget kapital.

Allmänt råd 11.5 En **finansiell tillgång** är en tillgång i form av
a) kontanter,
b) en avtalsenlig rätt att erhålla kontanter eller en annan finansiell tillgång från en annan part,
c) en avtalsenlig rätt att byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig förmånliga, eller
d) **egetkapitalinstrument** utgivna av ett annat företag.
(BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.6 En **finansiell skuld** är en skuld som innebär en avtalsenlig skyldighet att
a) erlägga kontanter eller en annan **finansiell tillgång** till en annan part, eller
b) byta **finansiella instrument** med en annan part enligt villkor som kan komma att visa sig oförmånliga. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.7 Ett **finansiellt garantiavtal** är ett **finansiellt instrument** enligt vilket utställaren av garantin ska ersätta innehavaren av garantin för en förlust som denne ådrar sig på grund av att en viss gäldenär inte fullgör betalning vid förfall enligt de ursprungliga eller ändrade villkoren för en **finansiell skuld**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.8 Ett **derivatinstrument** är ett **finansiellt instrument** som uppfyller följande kriterier:
a) Värdet på instrumentet ändras till följd av ändringar i en särskilt angiven räntesats, valutakurs, råvarupris, pris på ett finansiellt instrument eller annan variabel som inte är specifik för någon av avtalsparterna.
b) Det krävs ingen initial nettoinvestering eller en initial nettoinvestering som är mindre än vad som skulle krävas för andra typer av avtal som kan förväntas reagera på ett liknande sätt vid förändringar i marknadsfaktorer.
c) Instrumentet regleras vid en framtida tidpunkt. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.9 Med **värdepappersportfölj** avses ett innehav av ett flertal **finansiella instrument** som handlas på en **aktiv marknad** och som innehas för riskspridning.

Ett **företag** kan ha flera värdepappersportföljer. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Fondandelar kan ingå i en värdepappersportfölj.

Allmänt råd 11.10 **Upplupet anskaffningsvärde** för en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** är det **finansiella instrumentets** förväntade **kassaflöden** diskonterade med den **effektivräntа** som beräknades vid anskaffningstillfället. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.11 **Effektivräntа** är den räntesats som diskonterar de uppskattade framtida in- och utbetalningarna under det **finansiella instrumentets** förväntade löptid till instrumentets **redovisade värde**.

Effektivräntan ska beräknas med utgångspunkt i instrumentets redovisade värde vid anskaffningstillfället. Vid beräkningen av effektivräntan ska samtliga avtalsvillkor samt inträffade kreditförluster beaktas. Risken för framtida kreditförluster ska däremot inte beaktas. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.12 **Effektivräntemetoden** är en metod för beräkning enligt vilken ränteintäkten eller räntekostnaden ett räkenskapsår är lika med den **finansiella tillgångens** eller **finansiella skuldens redovisade värde** vid räkenskapsårets början multiplicerat med **effektivräntan**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Effektivräntemetoden enligt punkt 11.12 är en metod för att beräkna upplupet anskaffningsvärde för en finansiell tillgång eller en finansiell skuld, eller en grupp av finansiella tillgångar eller finansiella skulder, och för att fördela ränteintäkter och räntekostnader under den förväntade löptiden.

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

Allmänt råd 11.13 Ett **företag** ska redovisa en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** i balansräkningen när företaget blir part i det **finansiella instrumentets** avtalsmässiga villkor. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 11.13 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida leverans ska någon tillgång eller skuld inte redovisas, såvida det inte är ett **förlustkontrakt**.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.
--- Lag (2011:1554)

Tillåtet på tentamen VT24

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Av 4 kap. 3 och 9 §§ ÅRL framgår att bestämmelserna ska tillämpas vid det första redovisningstillfället vid värdering av både anläggningstillgångar och omsättningstillgångar.

Exempel på utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet är direkta transaktionsutgifter såsom courtage.

Lagtext

4 kap.15 § ÅRL

Kapitalrabatt och direkta emissionsutgifter vid upptagande av lån skall periodiseras, dock längst över tiden till dess skulden förfaller till betalning. Sådan periodisering behöver dock inte göras om den är utan betydelse med hänsyn till kravet i 2 kap. 3 § på rättvisande bild.

Allmänt råd

11.14 Andra **låneutgifter** än ränta ska redovisas som en korrigering av lånets anskaffningsvärde och periodiseras som en del i lånets räntekostnad enligt **effektivräntemetoden**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.14 innebär att emissionsutgifterna inte får redovisas som en förutbetald kostnad.

Allmänt råd

11.15 Ett **finansiellt instrument** som innehåller en finansieringskomponent och har en kredittid som överstiger ett år ska vid det första redovisningstillfället värderas till **nuvärdet** av alla framtida betalningar. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

En finansieringskomponent föreligger t.ex. om en leverantörskredit löper med ränta som är lägre än marknadsmässig ränta. Se även punkterna 13.6, 17.8 och 23.4.

Allmänt råd

11.16 Räntebärande **finansiella instrument** som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder får vid det första redovisningstillfället värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska vid det första redovisningstillfället värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Andra stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och

b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.16 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde. Har företaget valt att värdera till upplupet anskaffningsvärde måste företaget fortsätta med denna värdering, se punkt 11.19.

Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska värderas till upplupet anskaffningsvärde. Detta är en skillnad jämfört med räntebärande kortfristiga fordringar och kortfristiga skulder som får, men inte behöver, värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Vid det första redovisningstillfället motsvaras upplupet anskaffningsvärde av utgifterna för förvärvet. Enligt punkt 11.10 är upplupet anskaffningsvärde de förväntade kassaflödena diskonterade med en effektivränta som enligt punkt 11.11 beräknas vid anskaffningstillfället. För ett finansiellt instrument som efter det första redovisningstillfället ska värderas till upplupet anskaffningsvärde beräknas detta värde således vid anskaffningstidpunkten.

Enligt punkt 11.2 ska kapitel 11 inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7 i det allmänna rådet.

Omsättningstillgångar och kortfristiga skulder

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[5]

Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e § tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Omsättningstillgångar ska enligt 4 kap. 9 § ÅRL värderas enligt lägsta värdets princip, vilket innebär att hänsyn ska tas till t.ex. befarade förluster på kundfordringar.

[5] Bestämmelserna i 4 kap. 10 och 12 §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Tillfälligt förslag på tentamen K1 K2 K3 K4

Kortfristiga skulder värderas enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

11.17 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **finansiella instrument** som är fordringar och som redovisas som omsättningstillgångar om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om
a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
b) schablonen används konsekvent, och
c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.18 Vid tillämpning av 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554) får en **värdepappersportfölj** utgöra en post om **företaget** har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de **finansiella instrumenten** i värdepappersportföljen klart kan identifieras.

Företaget ska tillämpa första stycket konsekvent. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.19 Ett **företag** som vid det första redovisningstillfället har valt att värdera räntebärande **finansiella instrument** som är fordringar respektive skulder och som redovisas som omsättningstillgångar respektive kortfristiga skulder till **upplupet anskaffningsvärde**, ska även fortsättningsvis värdera dessa till upplupet anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.19 innebär att vissa omsättningstillgångar och kortfristiga skulder måste fortsätta att värderas till upplupet anskaffningsvärde, om företaget vid det första redovisningstillfället har valt denna värdering, se punkt 11.16 första stycket.

Allmänt råd

11.20 Nettoförsäljningsvärdet för ett **finansiellt instrument** som är omsättningstillgång och som har ett fastställt lägsta inlösenvärde får bestämmas till detta inlösenvärde, om **företaget** avser att behålla instrumentet till förfall och det är sannolikt att motparten kommer att infria sitt åtagande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.21 **Derivatinstrument** med negativt värde ska värderas till det belopp som för **företaget** är mest förmånligt om förpliktelsen regleras eller överlåts på **balansdagen**. (BFNAR 2012:5)

Anläggningstillgångar och långfristiga skulder

Lagtext

4 kap. 3 § första stycket ÅRL[6]
Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §. --- Lag (2015:813)

Allmänt råd

11.22 **Derivatinstrument** som klassificeras som anläggningstillgångar ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt 4 kap. 9 § årsredovisningslagen (1995:1554). (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.22 innebär att derivatinstrument ska värderas enligt lägsta värdets princip även om de klassificeras som anläggningstillgångar.

Allmänt råd

11.23 **Derivatinstrument** som klassificeras som långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas enligt punkt 11.21. (BFNAR 2012:5)

11.24 Långfristiga fordringar och långfristiga skulder ska efter det första redovisningstillfället värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

Första stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av
a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och
b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

Nedskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL
Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.
En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.
En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.
Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

<u>Bedömning av nedskrivningsbehov</u>

Allmänt råd

11.25 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en eller flera finansiella anläggningstillgångar har

[6] Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 12 §§ ÅRL behandlar avskrivning av anläggningstillgångar respektive redovisning till bestämd mängd och fast värde. Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlas i kapitel 12. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Tillämpad tentamen K24

minskat i värde. Finns det en sådan indikation, ska företaget tillämpa punkt 11.26. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Faktorer som indikerar ett nedskrivningsbehov är t.ex.

- betydande finansiella svårigheter hos emittenten eller låntagaren,
- avtalsbrott, t.ex. uteblivna eller försenade betalningar av räntor, amorteringar eller slutbetalningar,
- att en långivare av ekonomiska eller juridiska skäl som sammanhänger med låntagarens ekonomiska svårigheter beviljar en eftergift som annars inte hade övervägts,
- att det är **sannolikt** att låntagaren kommer att gå i konkurs eller genomgå finansiell rekonstruktion, och
- observerbara uppgifter som tyder på att det finns en mätbar minskning av de uppskattade framtida kassaflödena från en grupp av finansiella anläggningstillgångar, trots att minskningen ännu inte kan identifieras till någon av de enskilda tillgångarna i gruppen, t.ex. negativa ekonomiska omständigheter eller ogynnsamma förändringar av branschvillkor.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar i icke-noterade företag är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar.

Allmänt råd

11.26 Nedskrivningsbehovet ska bedömas individuellt för följande finansiella anläggningstillgångar:

a) Aktier och andelar samt **derivatinstrument** som avser aktier och andelar.
b) Varje enskild finansiell anläggningstillgång som är väsentlig.

Vid tillämpning av första stycket får en **värdepappersportfölj** utgöra en post om **företaget** har utformat och dokumenterat en riskspridningsstrategi och de **finansiella instrumenten** i värdepappersportföljen klart kan identifieras. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 4.4 avgör avsikten vid förvärvet om en värdepappersportfölj är en anläggningstillgång eller en omsättningstillgång. Punkt 11.26 gäller för finansiella anläggningstillgångar.

Beräkning av nedskrivning

Allmänt råd

11.27 För finansiella anläggningstillgångar som värderas till **upplupet anskaffningsvärde** ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** diskonterade med tillgångens ursprungliga **effektivränta**. För en tillgång med rörlig ränta ska den på

balansdagen aktuella räntan användas som diskonteringsränta.

För tillgångar enligt första stycket som handlas på en **aktiv marknad** får nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens redovisade värde och dess **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.28 För finansiella anläggningstillgångar som inte värderas till **upplupet anskaffningsvärde** ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflöden** tillgången förväntas ge. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Har ett företag bedömt att det finns en indikation på nedskrivningsbehov, ska punkt 11.27 eller 11.28 tillämpas. Punkterna innebär att nuvärdeberäkningen av de framtida kassaflödena ska återspegla de framtida kassaflöden som företagsledningen på balansdagen beräknar att tillgången förväntas ge, till skillnad från den årliga beräkningen av upplupet anskaffningsvärde som bygger på de kassaflöden som beräknades vid anskaffningstidpunkten.

Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Återföring av en nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång

Allmänt råd

11.29 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om en tidigare nedskrivning av en finansiell anläggningstillgång, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för nedskrivningen har förändrats. (BFNAR 2012:5)

Uppskrivning av finansiella anläggningstillgångar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Tillåtet Pre-tentamen VT24

Kommentar Kravet på bestående värde i 4 kap. 6 § ÅRL och de finansiella anläggningstillgångarnas karaktär gör att uppskrivning endast undantagsvis blir aktuell.

Borttagande från balansräkningen

Finansiella tillgångar

Allmänt råd 11.30 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell tillgång** i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till **kassaflödet** från tillgången har upphört eller reglerats. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.31 Har ett **företag** i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en **finansiell tillgång** till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.

Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.32 Ett **företag** anses inte längre ha kontroll över en **finansiell tillgång**, om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.33 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en **finansiell tillgång** tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlåtit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en upplysning om en **eventualförpliktelse** ska lämnas i not.

Allmänt råd 11.34 Är villkoren i punkterna 11.30 och 11.31 inte uppfyllda, ska **företaget** fortsätta att redovisa den **finansiella tillgången** i balansräkningen och samtidigt redovisa en **finansiell skuld** för erhållen ersättning.

Företaget ska också redovisa varje **intäkt** från den finansiella tillgången och varje **kostnad** för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Finansiella skulder

Allmänt råd 11.35 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.36 Ersätts en **finansiell skuld** med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.37 Skillnaden mellan det **redovisade värdet** för en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (BFNAR 2012:5)

Säkringsredovisning

Kommentar Ett företag kan, om specifika kriterier är uppfyllda, identifiera ett säkringsförhållande mellan ett säkringsinstrument och en säkrad post på ett sådant sätt att säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning. Säkringsredovisning innebär avsteg från de grundläggande redovisningsprinciperna för finansiella tillgångar och skulder, t.ex. värderingsreglerna för derivatinstrument tidigare i detta kapitel.

Allmänt råd 11.38 Ett **företag** får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 11.39–11.49.

Tillämpas säkringsredovisning, ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 11.50–11.60. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 11.38 innebär att valet görs för varje enskilt säkringsförhållande. Enligt punkt 11.58 får säkringsredovisningen endast avbrytas om vissa villkor är uppfyllda.

Villkor för säkringsredovisning

11.39 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

Tillfälligt på tentamen VT24

a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
   a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
   b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
   c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet.
b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.
c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är effektiv utifrån företagets riskhanteringsstrategi. Exempelvis kan effektiviteten av en säkring av prognostiserad försäljning i utländsk valuta bedömas genom att jämföra storleken på utestående säkringsinstrument med på balansdagen prognostiserad försäljning.

Allmänt råd 11.40 Ett säkringsförhållande anses vara effektivt, om säkringsinstrumentet i hög utsträckning motverkar värdeförändringar hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter. (BFNAR 2012:5)

Kommentar För att ett säkringsförhållande ska vara effektivt behöver det inte eliminera hela risken i den exponering som säkras. Säkringen kan avse en del av den säkrade postens värde eller en del av dess löptid. Det kan också vara så att förändringar i säkringsinstrumentets värde inte motverkas av förändringar i värdet på den säkrade posten fullt ut.

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

Allmänt råd 11.41 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.

Allmänt råd 11.42 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.43 Ett **finansiellt instrument** som inte är ett **derivatinstrument** får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.44 Trots det som sägs i punkterna 11.42 och 11.43 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.45 Ett säkringsförhållande får identifieras för en del av säkringsinstrumentets återstående löptid endast om säkringsinstrumentets slutdag infaller efter slutdagen för den säkrade posten. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Infaller säkringsinstrumentets slutdag efter slutdagen för den säkrade posten, föreligger ett säkringsförhållande endast fram till den säkrade postens slutdag.

Allmänt råd 11.46 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 11.42.

Identifiering av säkrade poster

Allmänt råd 11.47 En redovisad **tillgång**, en redovisad **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart.

En nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** får identifieras som säkrad post.

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och **resultat** påverkas. (BFNAR 2012:5)

Tillträde på tentamen VT24

Kommentar Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen.

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket i punkt 11.47 är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än **redovisningsvalutan** för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern **monetär post** som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 11.44 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

Allmänt råd 11.48 En grupp av redovisade **tillgångar**, redovisade **skulder**, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.49 En prognostiserad transaktion som säkras ska vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka **resultatet**. (BFNAR 2012:5)

Redovisning

Allmänt råd 11.50 Ett **företag** får inte redovisa värdeförändringar på säkringsinstrumentet och den säkrade posten som är hänförliga till den säkrade risken, om inte annat anges i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Vid värdering utifrån anskaffningsvärdet innebär säkringsredovisning att ett företag inte omvärderar en säkrad tillgång eller skuld om värdeförändringen motsvaras av en motsatt värdeförändring på säkringsinstrumentet.

Värdeförändringar på den säkrade posten hänförliga till andra, ej säkrade risker ska däremot redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder.

Allmänt råd 11.51 En väsentlig premie som erläggs eller erhålls när ett säkringsinstrument anskaffas ska periodiseras över säkringsinstrumentets löptid. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.52 Vid säkring av en fordran eller **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion i **utländsk valuta** får den säkrade posten värderas till terminskurs.

Är skillnaden mellan terminskurs och avistakurs väsentlig när ett terminsavtal ingås (terminspremie), ska fordran eller skulden värderas till avistakursen och terminspremien periodiseras över terminsavtalets löptid. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.53 Är en säkring hänförlig till en ränterisk, ska resultateffekterna avseende den säkrade posten och säkringsinstrumentet redovisas i samma period. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Vid säkring av ränterisk ska erlagd respektive erhållen ränta på säkringsinstrumentet redovisas i samma period som den då räntan på den säkrade posten redovisas.

Allmänt råd 11.54 Förluster hänförliga till den säkrade risken får inte redovisas så länge ett säkringsförhållande består. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 11.55 Den del av säkringsinstrumentet eller den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte får ingå i säkringsförhållandet, ska redovisas enligt principer som gäller för redovisning av respektive slag av **tillgångar** och **skulder** i detta allmänna råd. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Den del av värdet på säkringsinstrumentet eller på den säkrade posten som enligt punkt 11.44 inte ingår i säkringsförhållandet ska redovisas enligt de principer som gäller för redovisning av tillgångar och skulder. Vid skillnader i löptider mellan den säkrade posten och säkringsinstrumentet gäller motsvarande för den överskjutande delen som inte ingår i säkringsförhållandet, se punkt 11.45.

Allmänt råd 11.56 Avser den säkrade risken valutakursrisk i en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas till **balansdagens** kurs i **koncernredovisningen**. Effekterna av omvärderingarna ska redovisas direkt i **eget kapital**.

Om effekten av omvärderingen av säkringsinstrumentet är större än effekten av omvärderingen av den säkrade posten, ska den överskjutande delen redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt punkt 11.50 får inte värdeförändringar på den säkrade posten eller säkringsinstrumentet redovisas. Punkt 11.56 är ett undantag från denna regel

Tillhör Patentamenvtn24

och ska endast tillämpas i koncernredovisningen. I juridisk person redovisas inte någon omvärdering så länge säkringsredovisning tillämpas.

Allmänt råd

11.57 Avser säkringen anskaffning av en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** som redovisas i balansräkningen, ska resultateffekten av säkringsinstrumentet ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

I punkt 11.67 finns särskilda regler för juridisk person.

11.58 **Företaget** får upphöra med säkringsredovisning endast om
a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in, eller
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 11.39. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett företag får inte avbryta säkringsredovisningen om inte något av villkoren i punkt 11.58 är uppfyllda.

Allmänt råd

11.59 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 11.39 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 11.59 innebär att företagets säkringsredovisning fortsätter och att effekterna av att säkringsinstrumentet har realiserats redovisas i balansräkningen till dess säkringsredovisningen upphör.

Allmänt råd

11.60 Upphör säkringsredovisningen ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen.

Avser säkringen en valutakursrisk i en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, ska resultateffekter som tidigare har redovisats direkt mot **eget kapital**, fortsätta att redovisas i eget kapital så länge utlandsverksamheten redovisas. Avyttras utlandsverksamheten, ska de ackumulerade effekterna överföras till resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Resultateffekterna får nettoredovisas i resultaträkningen. Förelåg en helt effektiv säkring vid den tidpunkt då säkringsredovisningen upphör, blir resultateffekten noll.

Sammansatta finansiella instrument

Allmänt råd

11.61 **Sammansatta finansiella instrument** är **finansiella instrument** som består av en fordran eller en skuld i kombination med ett eller flera **derivatinstrument**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Exempel på sammansatta finansiella instrument är aktieindexobligationer och konvertibla skuldebrev.

Kapitel 22 behandlar hur emittenten redovisar sammansatta instrument där en komponent är eget kapital, t.ex. emitterade konvertibla skuldinstrument.

Allmänt råd

11.62 Ett **sammansatt finansiellt instrument** ska värderas och redovisas antingen utan uppdelning i komponenter eller uppdelat i komponenter, där den komponent som utgörs av fordran eller skuld värderas och redovisas separat. **Företagets** samtliga sammansatta finansiella instrument ska redovisas på samma sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Den ena komponenten kan vara en fordran och den andra komponenten t.ex. en aktieoption.

Allmänt råd

11.63 Redovisas **ett sammansatt finansiellt instrument** utan uppdelning i komponenter, ska hela instrumentet redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för eventuell nedskrivning, om det är en anläggnings-tillgång, eller enligt lägsta värdets princip, om det är en omsättnings-tillgång. Räntor och erhållna utdelningar ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

11.64 Redovisas ett **sammansatt finansiellt instrument** med uppdelning i komponenter, ska den ena komponenten utgöras av den fordran, eller skuld, som instrumentet består av.

Vid det första redovisningstillfället ska anskaffningsvärdet fördelas på de två komponenterna. Värdet på fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, ska fastställas till det **verkliga värdet** av en liknande fordran eller skuld utan derivatkomponent.

Efter det första redovisningstillfället ska fordringskomponenten, eller skuldkomponenten, redovisas till **upplupet anskaffningsvärde** efter avdrag för eventuell nedskrivning. Den andra komponenten, dvs. **derivatinstrumentet**, ska redovisas enligt lägsta värdets princip om värdet är positivt eller enligt punkt 11.21 om värdet är negativt. (BFNAR 2012:5)

Noter

Lagtext

5 kap. 27 § ÅRL

Större företag ska för varje kategori av derivatinstrument som inte värderas enligt 4 kap. 14 a § lämna upplysningar om

1. det värde instrumenten skulle ha värderats till vid en tillämpning av 4 kap. 14 a §, och

2. omfattningen och typen av instrument.

I fråga om finansiella anläggningstillgångar som enligt 4 kap. 14 a–14 c §§ får värderas till verkligt värde, och vilkas bokförda värde är högre än det verkliga värdet, ska större företag lämna upplysningar om

1. bokfört värde och det verkliga värdet, och
2. skälen till att det bokförda värdet inte har skrivits ned och det stöd som finns för antagandet att det bokförda värdet kommer att återvinnas.

Första och andra styckena ska även tillämpas på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anges som derivatinstrument. Lag (2015:813).

Kommentar

Ett företag ska bland annat upplysa om vilka redovisnings- och värderingsprinciper som tillämpats, se kapitel 8.

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

Allmänt råd

11.65 Har ett större **företag** överfört en **finansiell tillgång** till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:

a) Tillgångens karaktär.
b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
c) **Redovisat värde** på tillgången och den **skuld** som är knuten till tillgången. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om säkringsredovisning

11.66 Ett större **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:

a) En beskrivning av säkringen.
b) En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden** på **balansdagen**.
c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om ägarintressen

Kommentar

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska vissa upplysningar lämnas om företagets ägarintressen, bl.a. namn, organisationsnummer och säte (se lagtext i kapitel 9).

Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

11.67 I juridisk person behöver inte resultateffekten av ett säkringsinstrument, vid anskaffning av en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** som redovisas i balansräkningen, ingå i tillgångens eller skuldens redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 11.57 ska resultateffekten av ett säkringsinstrument ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång eller en icke-finansiell skuld. På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte resultateffekten av säkringsinstrumentet ingå vid redovisning i juridisk person.

Noter

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Tillåtet på tentamen vt 24

Tillfället på tentamen 2024

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL
En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om
1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om
1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kommentar

Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Kapitel 12 – Finansiella instrument värderade enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen

Tillämpningsområde

Lagtext

4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL
Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt. Lag (2003:774)

Allmänt råd

12.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **finansiella instrument** av **företag** som har valt att värdera instrumenten enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen (1995:1554) med undantag för företag som avses i tredje stycket.

Har ett företag valt att värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen ska kapitel 12 tillämpas på företagets samtliga finansiella instrument, med undantag för instrument som omfattas av punkt 12.2.

Ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel. Företaget ska då tillämpa de internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder på samtliga finansiella instrument.

Ett företag som har valt att *inte* värdera finansiella instrument enligt 4 kap. 14 a–14 e §§ årsredovisningslagen får inte tillämpa detta kapitel.

Ett sådant företag ska tillämpa kapitel 11.

Kapitel 12 får inte tillämpas i juridisk person om kapitel 11 tillämpas på **koncernredovisningen**.

I punkt 12.82 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

När det gäller värdering av finansiella instrument finns enligt ÅRL olika **redovisningsprinciper** att välja mellan; värdering utifrån anskaffningsvärdet och värdering till verkligt värde. Vid värdering till verkligt värde kan ett dotterföretag som omfattas av en koncernredovisning upprättad enligt IFRS dessutom, enligt 4 kap. 14 b § ÅRL, välja att värdera vissa finansiella instrument enligt dessa standarder. Den valda principen ska tillämpas konsekvent.

Enligt punkt 12.1 tredje stycket får ett företag som har valt att tillämpa 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL inte tillämpa kapitel 12 utan ska tillämpa IFRS på samtliga finansiella instrument.

Kapitel 11 får tillämpas i juridisk person även om kapitel 12 tillämpas på koncernredovisningen, se punkt 11.1.

Eftersom den valda redovisningsprincipen ska tillämpas konsekvent ska ett företag som valt en värdering till verkligt värde tillämpa kapitel 12 även om företaget inte har några finansiella instrument som enligt 4 kap. 14 a § ÅRL får värderas till verkligt värde. Vissa skillnader finns mellan kapitel 11 och kapitel 12 vad gäller redovisning av finansiella instrument som värderas utifrån anskaffningsvärde. Exempelvis kräver kapitel 12 en indelning av finansiella tillgångar och skulder i de värderingskategorier som beskrivs i punkterna 12.4–12.10. Motsvarande indelning finns inte i kapitel 11. Även säkringsredovisning skiljer sig åt mellan kapitlen. Förutom definitioner som finns i kapitel 11 innehåller detta kapitel hänvisningar till kapitel 11 bland annat när det gäller bedömning av nedskrivningsbehov av finansiella tillgångar som värderas till upplupet anskaffningsvärde.

Värderingsreglerna i 4 kap. ÅRL ska, enligt 7 kap. 11 § samma lag, även tillämpas på koncernredovisningen.

Allmänt råd

12.2 Detta kapitel får inte tillämpas på följande slag av **finansiella instrument:**

a) Andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 9, 14, 15 och 27).
b) Finansiella instrument som har getts ut av **företaget** och som helt eller delvis klassificeras som **eget kapital** (se kapitel 22 och 26).
c) **Leasingavtal** (se kapitel 20).
d) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).

e) Finansiella instrument avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26).
f) Terminsavtal om köp eller försäljning av aktier eller andelar som kommer att leda till ett **rörelseförvärv** vid en framtida **förvärvstidpunkt**.
g) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid rörelseförvärv (se kapitel 19).
h) Rättigheter att erhålla ersättning för utgifter för en förpliktelse som företaget redovisar som en **avsättning** i enlighet med kapitel 21.
i) Avtal som
   a. ingåtts för att täcka företagets förväntade behov av inköp, försäljning eller egen förbrukning av rå- och stapelvaror,
   b. även efter avtalets ingående har tillgodosett detta behov,
   c. utformats för detta ändamål när det ingicks, och
   d. förväntas regleras genom leverans av varan.
j) **Finansiella garantiavtal** som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.
k) Försäkringsavtal.
l) Lånelöften. (BFNAR 2012:5)

Lagtext

4 kap. 14 b § ÅRL

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får trots första stycket värdera där angivna finansiella instrument enligt 14 a §, om

1. det är förenligt med sådana internationella redovisningsstandarder som avses i Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 av den 19 juli 2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder, i lydelsen enligt Europaparlamentets och rådets förordning (EU) nr 297/2008, och
2. upplysningar om värderingen lämnas i enlighet med dessa standarder. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 4 kap. 14 b § ÅRL får vissa finansiella instrument inte värderas till verkligt värde. Av punkt 12.2 framgår att kapitlet inte får tillämpas på de finansiella instrument som anges i 4 kap. 14 b § första stycket 3–5 ÅRL. Övriga i paragrafen angivna instrument behandlas i detta kapitel.

Byte av redovisningsprincip

Allmänt råd

12.3 Ett **företag** som tillämpar kapitel 12 får byta till kapitel 11 om värdering av **finansiella instrument** utifrån anskaffningsvärdet endast om punkt 10.2 c eller 10.2 d är tillämplig. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10. Att ett företag inte längre har finansiella instrument som ska värderas till verkligt värde är inte skäl för byte till redovisning enligt kapitel 11 utan företaget ska fortsätta att tillämpa kapitel 12.

Värderingskategorier

Allmänt råd

12.4 Ett **företag** ska klassificera **finansiella instrument** i någon av följande värderingskategorier:

a) **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel**.
b) **Investeringar som hålls till förfall**.
c) **Lånefordringar och kundfordringar**.
d) **Finansiella tillgångar som kan säljas**.
e) **Övriga finansiella skulder**.

Första stycket gäller inte **derivatinstrument** som identifierats som säkringsinstrument och ingår i säkringsredovisning enligt punkterna 12.47–12.72. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Klassificeringen av finansiella instrument i värderingskategorier enligt punkt 12.4 ligger till grund för hur de finansiella instrumenten ska värderas och hur värdeförändringar ska redovisas.

I de **finansiella rapporterna** får andra benämningar och indelningar användas. Vad som är omsättningstillgångar respektive anläggningstillgångar framgår av ÅRL och kapitel 4. Vad som är kortfristiga skulder respektive långfristiga skulder framgår av punkt 4.7.

Allmänt råd

12.5 **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** är **finansiella tillgångar** eller **finansiella skulder** som

a) förvärvades eller uppkom med syfte att säljas eller återköpas på kort sikt,
b) vid det första redovisningstillfället ingick i en portfölj med **finansiella instrument** som förvaltades tillsammans och för vilka det fanns ett nyligen uppvisat mönster av kortfristiga realiseringar av vinst, eller
c) är **derivatinstrument** och som inte har identifierats som ett säkringsinstrument enligt punkterna 12.51–12.56 och ingår i en säkringsredovisning. (BFNAR 2012:5)

Tillåtet på tentamen K24

Tillståndspatentamnet F24

Allmänt råd 12.6 **Investeringar som hålls till förfall** är **finansiella tillgångar** som inte är **derivatinstrument**, som har fastställda eller fastställbara betalningar och fastställd löptid och som **företaget** har både avsikt och förmåga att hålla till förfall, om inte något annat framgår av punkt 12.7. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.7 **Finansiella tillgångar** får inte klassificeras i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall**, om **företaget** under innevarande räkenskapsår eller de två föregående räkenskapsåren har sålt eller omklassificerat tillgångar i denna värderingskategori för mer än ett obetydligt belopp före förfallotidpunkten.

Första stycket gäller inte försäljningar eller omklassificeringar som
a) är så nära förfall att förändringar i marknadsräntan inte skulle ha en betydande inverkan på **verkligt värde**,
b) sker efter det att företaget har erhållit i stort sett hela tillgångens ursprungliga nominella belopp, eller
c) är hänförliga till en isolerad händelse av engångskaraktär som företaget inte har kontroll över och som inte rimligen kunde förutses av företaget. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.8 **Lånefordringar och kundfordringar** är **finansiella tillgångar** som har fastställda eller fastställbara betalningar men inte är **derivatinstrument**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.9 **Finansiella tillgångar som kan säljas** är sådana **finansiella tillgångar** som **företaget** antingen klassificerat i denna värderingskategori eller som inte kan hänföras till någon av de övriga värderingskategorierna i punkt 12.4 a–c.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.10 **Övriga finansiella skulder** är **finansiella skulder** som **företaget** inte har klassificerat i värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel**.

Derivatinstrument får inte hänföras till denna värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Omklassificering

Kommentar Derivatinstrument som inte ingår i en säkringsredovisning får endast klassificeras i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel varför dessa inte omklassificeras.

Allmänt råd 12.11 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** till någon annan värderingskategori under den tid de innehas eller är utestående.

Trots det som sägs i första stycket får **finansiella tillgångar** som inte längre innehas i syfte att säljas eller återköpas på kort sikt i exceptionella fall omklassificeras. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.12 **Finansiella instrument** får inte omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** från någon annan värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Det är inte omklassificering om ett derivatinstrument inte längre kan klassificeras i värderingskategorin Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel när det har identifierats som säkringsinstrument i en säkringsredovisning. Detsamma gäller för ett derivatinstrument som fortfarande innehas när säkringsredovisning upphör.

Allmänt råd 12.13 **Finansiella tillgångar** får inte omklassificeras från värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om **företaget** med stöd av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** direkt i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.14 Har ett **företag** sålt eller omklassificerat **finansiella tillgångar** som klassificerats i värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** för mer än ett obetydligt belopp, ska samtliga tillgångar som finns kvar i denna värderingskategori omklassificeras till värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Första stycket gäller inte i de fall som anges i punkt 12.7 andra stycket. (BFNAR 2012:5)

När ska finansiella instrument redovisas i balansräkningen?

Allmänt råd 12.15 Ett **företag** ska redovisa en **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** i balansräkningen när företaget blir part i det **finansiella instrumentets** avtalsmässiga villkor.

Vid **avistaköp eller avistaförsäljning** av en **finansiell tillgång** får tillgången redovisas i balansräkningen på **affärsdagen** eller **likviddagen**. Den valda principen ska tillämpas konsekvent för samtliga köp och försäljningar av tillgångar som klassificerats i samma värderingskategori. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 12.15 förutsätter att motprestationen för rätten att erhålla betalning har fullgjorts. Har endast avtal tecknats om köp eller försäljning med framtida

Tillägget på tentamen 2024

leverans, och avtalet inte är ett derivatinstrument, ska någon tillgång eller skuld inte redovisas.

Allmänt råd

12.16 Med **avistaköp eller avistaförsäljning** avses köp eller försäljning av en **finansiell tillgång** som görs enligt ett avtal vars villkor kräver leverans av tillgången inom den generella tidsram som fastställts av regelverk eller praxis på den berörda marknaden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.17 **Affärsdagen** är den dag då **företaget** ingår ett bindande avtal om att köpa eller sälja en **tillgång**. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.18 **Likviddagen** är den dag då en **tillgång** levereras. (BFNAR 2012:5)

Värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

12.19 En **finansiell tillgång** eller en **finansiell skuld** ska vid det första redovisningstillfället värderas till **verkligt värde** med tillägg av transaktionsutgifter som är direkt hänförliga till förvärvet, om inte annat framgår av andra stycket.

Transaktionsutgifter får inte ingå i värderingen av finansiella tillgångar och finansiella skulder som efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas direkt i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Vid anskaffningstidpunkten är transaktionspriset normalt detsamma som verkligt värde. Värderingen enligt punkt 12.19 gäller oavsett om tillgången eller skulden efter det första redovisningstillfället värderas till verkligt värde eller till upplupet anskaffningsvärde.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 14 a § första och tredje styckena ÅRL

Derivatinstrument och andra finansiella instrument får tas upp till sitt verkliga värde, om inte annat följer av 14 b §.

Värdering enligt första stycket får ske enbart om samtliga företagets finansiella instrument, utom sådana som enligt 14 b § inte får tas upp till verkligt värde, värderas på samma sätt.
Lag (2003:774)

Lagtext

4 kap. 14 b § första och andra styckena ÅRL

Följande finansiella instrument får inte värderas enligt 14 a §:

1. finansiella instrument som hålls till förfall och som inte utgör derivatinstrument,
2. lånefordringar och andra fordringar som härrör från företaget och som inte innehas för handelsändamål,
3. andelar i dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag,
4. egetkapitalinstrument som företaget självt har gett ut,
5. avtal om villkorad ersättning i samband med förvärv och samgåenden,
6. skulder, med undantag för skulder som ingår som en del i en handelsportfölj eller som utgör derivatinstrument, samt
7. andra finansiella instrument, som är av sådan särskild karaktär att de enligt vad som är allmänt accepterat bör redovisas på annat sätt.

Värdering enligt 14 a § får inte heller ske, om en sådan värdering inte skulle ge ett tillförlitligt värde på det finansiella instrumentet.
--- Lag (2015:813)

Finansiella tillgångar

Allmänt råd

12.20 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** eller värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** ska värderas till **verkligt värde**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

12.21 **Finansiella tillgångar** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** ska värderas **till upplupet anskaffningsvärde**. (BFNAR 2012:5)

Finansiella skulder

Allmänt råd

12.22 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar och finansiella skulder som innehas för handel** ska värderas till **verkligt värde**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Reglerna för hur verkligt värde fastställs finns i punkterna 12.24–12.31.

I undantagsfall kan verkligt värde inte fastställas. Om så är fallet värderas skulderna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Allmänt råd

12.23 **Finansiella skulder** som tillhör värderingskategorin **Övriga finansiella skulder** ska värderas till **upplupet anskaffningsvärde**.

Första stycket gäller inte **finansiella garantiavtal**. Sådana avtal ska värderas till det högsta av

a) **avsättningen** beräknad enligt kapitel 21, och
b) den premie som ursprungligen erhölls för garantin efter avdrag för eventuell periodisering av premien i enlighet med kapitel 2. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt punkt 12.2 ska kapitlet inte tillämpas på finansiella garantiavtal som ställts ut till förmån för dotterföretag, intresseföretag eller gemensamt styrda företag.

Verkligt värde

Kommentar Verkligt värde är det belopp till vilket en tillgång skulle kunna överlåtas eller en skuld skulle kunna regleras mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, se punkt 2.20.

Beräkning av verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 a § andra stycket ÅRL

Det verkliga värdet skall bestämmas på grundval av instrumentets marknadsvärde. Om något marknadsvärde inte kan bestämmas för ett instrument men däremot för dess beståndsdelar eller för ett likartat instrument, skall det verkliga värdet bestämmas på grundval av beståndsdelarnas eller det likartade instrumentets marknadsvärde. Om inte heller en sådan värdering är möjlig, skall det verkliga värdet bestämmas med hjälp av sådana allmänt accepterade värderingsmodeller och värderingsmetoder som ger en rimlig uppskattning av marknadsvärdet.
--- Lag (2003:774)

Allmänt råd 12.24 Det bästa uttrycket för **verkligt värde** är marknadsvärdet i form av noterade priser på en **aktiv marknad**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar För finansiella tillgångar som företaget innehar och för finansiella skulder som företaget avser att emittera är noterat pris normalt den senaste köpkursen. För tillgångar som ska förvärvas och för skulder som innehas är noterat pris normalt den senaste säljkursen.

Allmänt råd 12.25 En **aktiv marknad** existerar när följande villkor är uppfyllda:

a) Handeln avser likartade produkter.
b) Intresserade köpare och säljare finns normalt.
c) Information om priserna är allmänt tillgänglig. (BFNAR 2012:5)

Värderingsmodeller och värderingsmetoder (värderingstekniker)

Allmänt råd 12.26 Finns inte noterade priser på en **aktiv marknad** för det **finansiella instrumentet**, likartade instrument eller instrumentets beståndsdelar, ska **företaget** bestämma det **verkliga värdet** genom att använda en värderingsteknik. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Syftet med att använda en värderingsteknik är att fastställa vad transaktionspriset skulle ha varit vid värderingstidpunkten för en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs under sedvanliga affärsvillkor. En värderingsteknik omfattar alla faktorer som marknadsaktörer skulle beakta när ett pris fastställs och överensstämmer även med allmänt accepterade metoder för prissättning av finansiella instrument. Värderingstekniker innefattar

- användning av information om nyligen genomförda transaktioner i instrumentet mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs,
- hänvisning till aktuellt verkligt värde för ett annat finansiellt instrument som i allt väsentligt är likadant,
- diskontering av framtida kassaflöden, och
- användning av optionsvärderingsmodeller.

Allmänt råd 12.27 En värderingsteknik för att bestämma **verkligt värde** på **finansiella instrument** ska baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt och företagsspecifik information i så låg grad som möjligt.

Finns en värderingsteknik som är vanligt förekommande bland marknadsaktörer för att prissätta instrumentet, och denna teknik har visat sig ge tillförlitliga uppskattningar av priser som kan erhållas i faktiska marknadstransaktioner, ska denna teknik användas. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.28 En värderingsteknik förutsätts ge en tillförlitlig uppskattning av det **verkliga värdet** om

a) tekniken på ett rimligt sätt återspeglar hur marknaden förväntas prissätta instrumentet, och
b) de indata som används på ett rimligt sätt motsvarar marknadsförväntningar och mått på de faktorer avseende risk och avkastning som är inneboende i instrumentet. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.29 Om det senaste transaktionspriset avspeglar det belopp **företaget** skulle erhålla eller betala vid en påtvingad transaktion, ofrivillig likvidation eller utmätning, ska priset justeras när det **verkliga värdet** bestäms. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.30 Använder **företaget** en värderingsteknik som baseras på nyligen genomförda transaktioner, ska företaget justera de indata som används, om betydande förändringar i de ekonomiska omständigheterna har inträffat avseende emittenten. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.31 Det **verkliga värdet** på ett **finansiellt instrument** som inte har ett noterat pris på en **aktiv marknad** kan bestämmas på ett tillförlitligt sätt endast om

a) variationen inom intervallet med rimliga uppskattningar av verkliga värden inte är betydande för instrumentet, och
b) sannolikheterna för de olika uppskattningarna i intervallet kan bedömas på ett rimligt sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar I normalfallet är det möjligt att uppskatta det verkliga värdet på en finansiell tillgång som ett företag har förvärvat från en utomstående part.

Tillsatt tentamen VT24

Tillhör Patentamendering 124

Om intervallet med rimliga uppskattningar av det verkliga värdet på ett finansiellt instrument är betydande eller sannolikheterna för de olika uppskattningarna inte kan bedömas på ett rimligt sätt, får företaget inte värdera instrumentet till verkligt värde. Om så är fallet, värderas tillgångarna enligt allmänna principer, se kapitel 2.

Redovisning av förändringar i verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 d § ÅRL

Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. Lag (2004:1173)

Kommentar

Av 4 kap. 14 d § ÅRL följer att en värdeförändring vid värdering till verkligt värde ska redovisas i resultaträkningen. I vissa fall ska eller får en värdeförändring i stället redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Allmänt råd

12.32 De **finansiella tillgångar** som omfattas av 4 kap. 14 d § tredje stycket årsredovisningslagen (1995:1554) är de som enligt detta allmänna råd ingår i värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**.

Ett **företag** som enligt samma paragraf har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde ska tillämpa den valda principen konsekvent för samtliga tillgångar i denna värderingskategori.

Har företaget redovisat en nedskrivning, ska företaget därefter redovisa framtida förändringar i verkligt värde i resultaträkningen på den tillgång som skrivits ned. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Den princip för redovisning av förändringar i verkligt värde som företaget har valt ska tillämpas konsekvent för samtliga tillgångar i värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas. Ett undantag är om företaget har redovisat en nedskrivning på en tillgång i denna värderingskategori. I det fallet ska framtida värdeförändringar på den nedskrivna tillgången enligt punkt 12.32 tredje stycket redovisas i resultaträkningen medan värdeförändringar på övriga tillgångar i värderingskategorin ska fortsätta att redovisas i posten Fond för

verkligt värde.

Vad som gäller vid byte av redovisningsprincip framgår av kapitel 10.

Allmänt råd

12.33 Även om ett **företag** har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska följande värdeförändringar redovisas i resultaträkningen:

a) Valutakursvinster och valutakursförluster på **monetära poster**.
b) Ränta på fordringsrätter.
c) Utdelning på **egetkapitalinstrument**.
d) Nedskrivningar. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.34 Har ett **företag** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde, ska företaget tillämpa punkt 12.36 om det verkliga värdet understiger anskaffningsvärdet. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Alla värdeförändringar med undantag av sådana värdeförändringar som anges i punkt 12.33 ska redovisas i posten Fond för verkligt värde om företaget har valt denna redovisningsprincip och detta även om fonden blir negativ. Punkt 12.34 innebär emellertid att företaget ska pröva om det finns ett nedskrivningsbehov enligt punkt 12.36.

Allmänt råd

12.35 Har **företaget** valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde på en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, ska de värdeförändringar som redovisats i posten överföras till resultaträkningen när tillgången enligt punkt 12.39 eller 12.40 tas bort från balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Nedskrivningar

Allmänt råd

12.36 Ett **företag** ska för en **finansiell tillgång** eller en grupp av finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar** per varje **balansdag** bedöma om det finns objektiva omständigheter som tyder på att tillgången eller tillgångarna behöver skrivas ned.

Första stycket gäller också för tillgångar som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas**, om företaget har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Se kommentaren till punkt 11.25 vad gäller faktorer som tyder på att ett nedskrivningsbehov föreligger.

Tillämpningsanvisningar K3 2024

För en investering i ett egetkapitalinstrument som tillhör värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas är en betydande eller utdragen minskning av det verkliga värdet under anskaffningsvärdet en objektiv omständighet som tyder på ett nedskrivningsbehov.

Beräkning av nedskrivning

Allmänt råd

12.37 Finns objektiva omständigheter som visar ett nedskrivningsbehov av en **finansiell tillgång** som tillhör värderingskategorin **Investeringar som hålls till förfall** eller värderingskategorin **Lånefordringar och kundfordringar**, ska nedskrivningen beräknas som skillnaden mellan tillgångens **redovisade värde** och **nuvärdet** av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida **kassaflödena** diskonterade med tillgångens ursprungliga **effektivränta**.

Ett **företag** som har valt att redovisa förändringar i **verkligt värde** på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** i posten Fond för verkligt värde ska beräkna nedskrivningen som skillnaden mellan tillgångens värde vid det första redovisningstillfället och aktuellt verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 12.21 ska finansiella tillgångar som tillhör värderingskategorin Investeringar som hålls till förfall eller värderingskategorin Lånefordringar och kundfordringar värderas till upplupet anskaffningsvärde. En sådan tillgång ska skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger nuvärdet av företagsledningens bästa uppskattning av de framtida kassaflödena. Eftersom nuvärdet återspeglar företagsledningens bästa uppskattning av kassaflödena under den återstående innehavstiden finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Har ett företag valt att redovisa förändringar i verkligt värde i posten Fond för verkligt värde på en finansiell tillgång som tillhör värderingskategorin Finansiella tillgångar som kan säljas, ska en nedskrivning enligt punkt 12.33 redovisas i resultaträkningen och de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde överföras till resultaträkningen. Efterföljande värdeförändringar redovisas enligt punkt 12.32 i resultaträkningen.

Återföring av nedskrivning

Allmänt råd

12.38 Ett **företag** ska tillämpa punkt 11.29 när det gäller återföring av nedskrivning av **finansiella tillgångar**. (BFNAR 2012:5)

Borttagande från balansräkningen

Finansiella tillgångar

Allmänt råd

12.39 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell tillgång** i balansräkningen när den avtalsenliga rätten till **kassaflödet** från tillgången har upphört eller reglerats. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.40 Har ett **företag** i allt väsentligt överfört de risker och fördelar som är förknippade med innehavet av en **finansiell tillgång** till en annan part, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen.

Är det svårt att bedöma om väsentliga risker och fördelar har överförts, ska företaget bestämma om det behållit kontrollen över den finansiella tillgången. Har företaget behållit kontrollen, ska det fortsätta att redovisa tillgången. Har företaget inte behållit kontrollen, får tillgången inte längre redovisas i balansräkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.41 Ett **företag** anses inte längre ha kontroll över en **finansiell tillgång** om tillgången har överförts till en annan part som i sin tur har praktisk möjlighet att överföra tillgången i sin helhet till en fristående tredje part och ensidigt kan utnyttja denna möjlighet utan att behöva införa ytterligare begränsningar på överföringen. I annat fall anses företaget ha behållit kontrollen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.42 Eventuella rättigheter och skyldigheter som uppkommer eller kvarstår i samband med att en **finansiell tillgång** tas bort från balansräkningen ska redovisas som nya tillgångar eller skulder. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Exempel på risker som kan kvarstå hos den som överlåtit finansiella tillgångar är ansvar att ersätta köparen för förluster på tillgångarna eller ränteförlust vid sena betalningar. Följden av sådana arrangemang kan bli att den finansiella tillgången inte ska tas bort från balansräkningen eller att en upplysning om en **eventualförpliktelse** ska lämnas i not.

Allmänt råd

12.43 Är villkoren i punkterna 12.39 och 12.40 inte uppfyllda, ska **företaget** fortsätta att redovisa den **finansiella tillgången** i balansräkningen och samtidigt redovisa en **finansiell skuld** för erhållen ersättning.

Företaget ska också redovisa varje **intäkt** från den finansiella tillgången och varje **kostnad** för den finansiella skulden under de räkenskapsår de avser. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och kapitel 2 får inte tillgångar och skulder eller intäkter och kostnader kvittas mot varandra.

Tillträdet Riksdagen VT24

Finansiella skulder

Allmänt råd 12.44 Ett **företag** får inte längre redovisa en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, i balansräkningen när den avtalade förpliktelsen fullgjorts eller upphört. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.45 Ersätts en **finansiell skuld** med en annan finansiell skuld till samma långivare och med i huvudsak samma villkor som för den ursprungliga skulden, anses inte den ursprungliga avtalade förpliktelsen ha fullgjorts eller upphört och en ny skuld får inte redovisas.

Eventuella resultateffekter i samband med att skulden ersätts ska periodiseras som ränta över återstående löptid för den ändrade skulden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.46 Skillnaden mellan det **redovisade värdet** för en **finansiell skuld**, eller del av en finansiell skuld, som har tagits bort från balansräkningen och den ersättning som erlagts ska redovisas i resultaträkningen i den period då skulden togs bort. I ersättningen ska överförda tillgångar som inte är kontanter och påtagna skulder räknas in. (BFNAR 2012:5)

Säkringsredovisning

Allmänt råd 12.47 Ett **företag** får tillämpa säkringsredovisning om säkringsförhållandet uppfyller villkoren för säkringsredovisning enligt punkterna 12.48–12.59.

Tillämpas säkringsredovisning ska vinster och förluster på säkringsinstrumentet och den säkrade posten redovisas enligt punkterna 12.60–12.74. (BFNAR 2012:5)

Tre slag av säkringsförhållanden

Kommentar Vid säkringsredovisning finns tre slags säkringsförhållanden:

- *Säkring av verkligt värde*: En säkring av exponering för förändringar i verkligt värde på en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller oredovisade bindande åtaganden, eller en identifierbar del av sådan tillgång eller skuld eller sådant bindande åtagande, som är hänförlig till en viss risk och som skulle kunna påverka resultatet.
- *Kassaflödessäkring*: En säkring av exponeringen för förändringar i kassaflöden som är hänförliga till en viss risk som är kopplad till en eller en grupp av redovisade tillgångar eller skulder eller mycket sannolika prognostiserade transaktioner och som skulle kunna påverka resultatet.
- *Säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet*.

Villkor för säkringsredovisning

Allmänt råd 12.48 Säkringsredovisning får endast tillämpas om följande villkor är uppfyllda:

a) Säkringsförhållandet samt **företagets** mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen ska vara dokumenterade senast när säkringen ingås och omfatta
   a. identifiering av säkringsinstrumentet och den säkrade posten,
   b. beskrivning av karaktären på den risk eller de risker som säkras, samt
   c. beskrivning av hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet
b) Det ska finnas en ekonomisk relation mellan säkringsinstrumentet och den säkrade posten som överensstämmer med företagets mål för riskhantering.
c) Säkringsförhållandet ska förväntas vara mycket effektivt under den period för vilken säkringen har identifierats.

Företaget ska per varje **balansdag** bedöma om villkoren i första stycket är uppfyllda. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Hur ett säkringsförhållandes effektivitet mäts anges i punkterna 12.49 och 12.50.

Av dokumentation enligt punkt 12.48 a ska bland annat framgå hur företaget kommer att bedöma säkringens effektivitet. Varje balansdag ska företaget bedöma om säkringsförhållandet kvarstår och om säkringen fortfarande är mycket effektiv.

Allmänt råd 12.49 Med **säkringsförhållandets effektivitet** avses i vilken utsträckning förändringar i en säkrad posts värde eller förändringar i **kassaflöden**, som är hänförliga till en säkrad risk, uppvägs av förändringar i säkringsinstrumentets värde eller kassaflöden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.50 Ett säkringsförhållande anses vara mycket effektivt om

a) säkringsinstrumentet effektivt motverkar förändringar i **verkligt värde** hänförliga till den säkrade risken eller förändringar i **kassaflöden** hänförliga till den säkrade risken när säkringsförhållandet ingås och därefter, och
b) säkringsförhållandets faktiska effektivitet ligger inom intervallet 80–125 procent. (BFNAR 2012:5)

Identifiering av säkringsinstrument och säkringsförhållande

Allmänt råd 12.51 Endast **finansiella instrument** som har en extern motpart får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Att instrumentet ska ha en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett derivatinstrument som ingåtts

mellan två företag inom samma koncern identifieras som säkringsinstrument i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant derivatinstrument kan dock inte identifieras som säkringsinstrument i koncernredovisningen eftersom derivatinstrumentet inte har en motpart utanför koncernen.

Allmänt råd

12.52 Ett **finansiellt instrument** som är ett **derivatinstrument** får, med undantag av optioner utställda av **företaget**, identifieras som säkringsinstrument.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.53 Ett **finansiellt instrument** som *inte* är ett **derivatinstrument** får endast identifieras som säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

En andel av instrumentet, t.ex. 50 procent av nominellt belopp, får identifieras som säkringsinstrument i ett säkringsförhållande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.54 Trots det som sägs i punkterna 12.52 och 12.53 får ett säkringsförhållande inte identifieras för ett belopp som överstiger det lägsta av den säkrade postens nominella belopp och det identifierade säkringsinstrumentets nominella belopp. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.55 Ett säkringsförhållande får inte identifieras för endast en del av säkringsinstrumentets återstående löptid. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.56 Två eller flera **finansiella instrument** får tillsammans identifieras som ett säkringsinstrument. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Flera instrument som tillsammans identifieras som säkringsinstrument får netto inte utgöra en av företaget utställd option, se punkt 12.52.

Identifiering av säkrade poster

Allmänt råd

12.57 En redovisad **tillgång**, en redovisad **skuld**, ett ej redovisat bindande åtagande eller en mycket sannolik prognostiserad transaktion får endast identifieras som säkrad post om det finns en extern motpart.

En nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** får identifieras som säkrad post.

Första stycket gäller inte till den del koncernens finansiella ställning och **resultat** påverkas. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Att det ska finnas en extern motpart innebär att motparten inte får ingå i den redovisande enheten. Exempelvis kan ett avtal som ingåtts mellan två företag

inom samma koncern identifieras som säkrad post i redovisningen för respektive juridisk person. Ett sådant avtal kan dock normalt inte identifieras som säkrad post i koncernredovisningen eftersom fordran eller skulden inte har en motpart utanför koncernen.

Exempel på ett ej redovisat bindande åtagande är en order på varor med framtida leverans.

Ett exempel på undantag enligt tredje stycket är förändringar i valutakursen för en mycket sannolik prognostiserad transaktion i en annan valuta än **redovisningsvalutan** för det företag som är part i transaktionen och valutakursförändringen påverkar koncernens resultat. Ett annat exempel är valutakursförändringar på en koncernintern **monetär post** som kan uppfylla villkoren för en säkrad post i koncernredovisningen om den leder till vinster eller förluster som inte elimineras i sin helhet i koncernredovisningen.

Av punkt 12.54 framgår att endast den del av den säkrade posten som motsvaras av säkringsinstrumentet får identifieras i säkringsförhållandet.

Allmänt råd

12.58 En grupp av redovisade **tillgångar**, redovisade **skulder**, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i **utlandsverksamheter** får identifieras som en säkrad post om posterna i gruppen har likartade riskegenskaper. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

En säkrad post kan vara en eller en grupp av redovisade tillgångar, redovisade skulder, mycket sannolika prognostiserade transaktioner, ej redovisade bindande åtaganden eller nettoinvesteringar i utlandsverksamheter.

Allmänt råd

12.59 För kassaflödessäkringar ska en prognostiserad transaktion som säkras vara mycket sannolik och innebära en exponering för förändringar i **kassaflöden** som ytterst kan påverka resultatet. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av säkring av verkligt värde

Lagtext

4 kap. 14 e § ÅRL

Om en tillgång, avsättning eller skuld eller en del därav har säkrats mot ett finansiellt instrument som värderas enligt 14 a §, skall också den säkrade posten värderas enligt den paragrafen, om de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter det. Därvid skall 14 d § tillämpas. Lag (2003:774).

Lagtext

4 kap. 14 d § ÅRL

Om värdering sker enligt 14 a §, skall värdeförändringen sedan föregående balansdag redovisas i resultaträkningen.

I följande fall gäller att värdeförändringen skall redovisas i en fond för verkligt värde i stället för i resultaträkningen:

Tillträdd på tentamen VT24

1. värdeförändringen avser ett säkringsinstrument och de tillämpade principerna för säkringsredovisning tillåter att en del av eller hela värdeförändringen inte redovisas i resultaträkningen, eller
2. värdeförändringen är orsakad av en kursförändring på en monetär post som utgör en del av företagets nettoinvestering i en utländsk enhet.

En värdeförändring på en finansiell tillgång som inte innehas för handelsändamål och inte heller är ett derivatinstrument får redovisas i fonden för verkligt värde i stället för i resultaträkningen.

När det inte längre finns skäl att redovisa ett belopp i fonden för verkligt värde, skall fonden justeras. Lag (2004:1173)

Allmänt råd

12.60 Är säkringsinstrumentet ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen vid en omvärdering av säkringsinstrumentet till **verkligt värde** redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.61 Är säkringsinstrumentet *inte* ett **derivatinstrument**, ska värdeförändringen från en valutakomponent i säkringsinstrumentets **redovisade värde** redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Enligt punkt 12.53 får ett finansiellt instrument som inte är ett derivatinstrument endast identifieras som ett säkringsinstrument för säkring av en valutakursrisk.

Allmänt råd

12.62 Den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post ska redovisas i resultaträkningen och det **redovisade värdet** på den säkrade posten ska justeras med motsvarande belopp.

Första stycket gäller även den värdeförändring som är hänförlig till den säkrade risken i en säkrad post som tillhör värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** om **företaget** har valt att redovisa värdeförändringar i posten Fond för verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 12.62 gäller även för de värderingskategorier som ska värderas till upplupet anskaffningsvärde om säkringsredovisning inte tillämpas.

Punkt 12.62 innebär för ett ej redovisat bindande åtagande som har säkrats att den ackumulerade värdeförändringen hänförlig till den säkrade risken kommer, efter det att säkringsförhållandet identifierades, att redovisas i balansräkningen.

Allmänt råd

12.63 Leder en säkring av ett ej redovisat bindande åtagande till att en **tillgång** eller **skuld** redovisas, ska de ackumulerade värdeförändringar som redovisats i balansräkningen inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.64 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.60–12.63 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,

b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48, eller
c) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.65 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.64, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.66 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.64, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av kassaflödessäkring

Allmänt råd

12.67 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av ett **kassaflöde** ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.68 Leder en säkring av en prognostiserad transaktion till att en icke-finansiell **tillgång** eller icke-finansiell **skuld** redovisas, får de värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde inkluderas i anskaffningsvärdet för tillgången eller skulden. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.69 **Företaget** ska upphöra med säkringsredovisning enligt punkterna 12.67 och 12.68 om

a) säkringsinstrumentet förfaller, säljs, avvecklas eller löses in,
b) säkringen inte längre uppfyller villkoren för säkringsredovisning i punkt 12.48,
c) den prognostiserade transaktionen inte längre förväntas inträffa, eller
d) företaget häver identifieringen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd

12.70 Ett säkringsinstrument som har ersatts med ett annat säkringsinstrument är inte förfall eller avveckling enligt punkt 12.69, om **företagets** dokumenterade mål för riskhantering och riskhanteringsstrategi avseende säkringen enligt punkt 12.48 a omfattar ett sådant förfarande. (BFNAR 2012:5)

Tillhör Patentamen K1124

Allmänt råd 12.71 Upphör säkringsredovisningen enligt punkt 12.69, ska både säkringsinstrumentet och den säkrade posten värderas och redovisas enligt principerna för värdering vid det första redovisningstillfället men utifrån förhållandena vid den tidpunkt då säkringen upphör.

Resultateffekter som uppkommer när säkringen upphör ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.72 De värdeförändringar som redovisats i posten Fond för verkligt värde ska kvarstå fram till dess den prognostiserade transaktionen påverkar resultaträkningen eller inte längre förväntas inträffa och därefter överföras till resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Redovisning av säkring av en nettoinvestering i en utlandsverksamhet

Allmänt råd 12.73 Den del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet som bestämts vara en mycket effektiv säkring av en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet**, inklusive säkring av en **monetär post** som redovisas som en del av en nettoinvestering, ska redovisas i posten Fond för verkligt värde.

Resterande del av värdeförändringen på säkringsinstrumentet ska redovisas i resultaträkningen. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 12.74 De värdeförändringar som motsvarar den avyttrade delen av en nettoinvestering i en **utlandsverksamhet** och som redovisats i posten Fond för verkligt värde, ska överföras till resultaträkningen vid avyttring av hela eller delar av utlandsverksamheten. (BFNAR 2012:5)

Inbäddade derivat

Allmänt råd 12.75 Ett **inbäddat derivat** är en del av ett avtal som också omfattar ett värdkontrakt som inte är ett **derivatinstrument**, vilket innebär att vissa av avtalets **kassaflöden** varierar på ett sätt som liknar kassaflödena för fristående derivatinstrument. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Ett värdkontrakt kan vara både avtal som utgör finansiella instrument och sådana avtal som inte utgör finansiella instrument.

Allmänt råd 12.76 Ett **inbäddat derivat** ska skiljas från värdkontraktet och redovisas som ett **derivatinstrument** om

a) det inbäddade derivatets ekonomiska egenskaper och risker inte är nära förknippade med värdkontraktets ekonomiska egenskaper och risker,
b) ett separat instrument med samma villkor som det inbäddade derivatet skulle uppfylla definitionen på ett derivatinstrument, och
c) det sammansatta instrumentet inte tillhör
   a. värderingskategorin **Finansiella tillgångar eller finansiella skulder som innehas för handel,** eller
   b. värderingskategorin **Finansiella tillgångar som kan säljas** och **företaget** har valt att redovisa förändringar i verkligt värde i resultat räkningen. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Punkt 12.76 c innebär att ett derivatinstrument som är inbäddat i en finansiell tillgång eller finansiell skuld som värderas till verkligt värde och där värdeförändringen redovisas i resultaträkningen inte ska avskiljas.

Allmänt råd 12.77 Avskiljs ett **inbäddat derivat** från ett värdkontrakt som är ett **finansiellt instrument** ska värdkontraktet värderas till skillnaden mellan det **verkliga värdet** för det inbäddade derivatet och det värde som enligt punkt 12.19 skulle ha redovisats för hela det sammansatta finansiella instrumentet, om separation inte hade skett. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Inbäddade derivat som avskiljs från ett värdkontrakt ska värderas till verkligt värde, både vid det första redovisningstillfället och därefter i enlighet med punkterna 12.19, 12.20 och 12.22.

När ett inbäddat derivat avskiljs ska värdkontraktet, om det är ett finansiellt instrument, redovisas enligt detta kapitel. Är det inte ett finansiellt instrument, ska värdkontraktet redovisas i enlighet med andra tillämpliga kapitel i det allmänna rådet.

Noter

Lagtext

5 kap. 10 § ÅRL

Om ett företag har finansiella instrument som värderas enligt 4 kap. 14 a §, ska det för varje kategori lämna upplysningar om

1. bokfört värde, och
2. de värdeförändringar som har redovisats i resultaträkningen respektive fonden för verkligt värde.

För varje kategori av derivatinstrumentet som värderas enligt 4 kap. 14 a § ska upplysningar även lämnas om

1. omfattningen och typen av instrument, och
2. viktiga villkor som kan påverka storleken av, tidpunkten för eller säkerheten i framtida kassaflöden.

Om värderingen har gjorts enligt 4 kap. 14 a § andra stycket tredje meningen, ska väsentliga antaganden som har gjorts vid tillämpningen av de använda värderingsmodellerna och värderingsmetoderna anges.

Paragrafen tillämpas även på sådana avtal som enligt 4 kap. 14 c § ska anses som derivatinstrument. Lag (2015:813)

Kommentar Enligt 5 kap. 4 § ÅRL och kapitel 8 ska ett företag även upplysa om vilka värderings- och redovisningsprinciper som tillämpats.

Tillhör Patentansökan 1124

Tillåtet på tentamen VT24

Upplysningar om värdering till verkligt värde

Allmänt råd

12.78 Ett **företag** ska lämna upplysning om grunden för att bestämma det **verkliga värdet**.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Exempel på upplysning enligt punkt 12.78 är i vilken utsträckning noterade priser på en aktiv marknad har använts, vilken värderingsteknik som använts i avsaknad av priser på en aktiv marknad samt de antaganden som ligger till grund för uppskattningen av verkligt värde om en värderingsteknik har använts.

Allmänt råd

12.79 Finns inte längre ett tillförlitligt **verkligt värde** på ett **finansiellt instrument** som tidigare värderats till verkligt värde, ska **företaget** upplysa om detta. Upplysning ska även lämnas när det finansiella instrumentet åter värderas till verkligt värde. (BFNAR 2012:5)

Upplysningar om tillgångar som inte tagits bort från balansräkningen

Allmänt råd

12.80 Har ett större **företag** överfört en **finansiell tillgång** till en annan part men inte tagit bort tillgången från balansräkningen, ska följande upplysningar lämnas för varje slag av sådana tillgångar:

a) Tillgångens karaktär.
b) Karaktären på de risker och fördelar som är förknippade med innehavet och som företaget har kvar.
c) **Redovisat värde** på tillgången och den **skuld** som är knuten till tillgången. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om säkringsredovisning

Allmänt råd

12.81 Ett större **företag** som tillämpar säkringsredovisning ska lämna följande upplysningar:

a) En beskrivning av säkringen.
b) En beskrivning av de **finansiella instrument** som identifierats som säkringsinstrument och instrumentens **verkliga värden** på **balansdagen**.
c) Karaktären på den säkrade risken och beskrivning av den säkrade posten.

Upplysningar enligt första stycket får lämnas på aggregerad nivå. (BFNAR 2016:9)

Upplysningar om ägarintressen

Kommentar

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska vissa upplysningar lämnas om företagets ägarintressen, bl.a. namn, organisationsnummer och säte (se lagtext i kapitel 9).

Vad som är ett ägarintresse framgår av 1 kap. 4 a § ÅRL, se kapitel 14.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

12.82 I juridisk person behöver inte punkterna 12.63 och 12.68 tillämpas vid anskaffning av en icke-finansiell **tillgång**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

På grund av sambandet mellan redovisning och beskattning behöver inte de ackumulerade värdeförändringarna enligt punkterna 12.63 och 12.68 ingå i anskaffningsvärdet för en icke-finansiell tillgång i juridisk person.

Noter

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 13 – Varulager

Tillämpningsområde och definition

Allmänt råd

13.1 Detta kapitel ska tillämpas vid **värdering** av **varor i lager** med undantag av

a) pågående arbete för annans räkning (se kapitel 23), och
b) lager av **finansiella instrument** (se kapitel 11 och 12).

Tillhör på tentamen VT24

I punkt 13.14 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

13.2 **Varor i lager** är omsättningstillgångar som är
a) avsedda att säljas i den löpande verksamheten,
b) under tillverkning för att säljas, eller
c) i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster.

Kommentar

Enligt 7 kap. 7, 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 2, 4 och 5 kap. även på **koncernredovisningen**.

Värdering

Lägsta värdets princip

Lagtext

4 kap. 9 § första stycket ÅRL[7]
Omsättningstillgångar ska, om inte annat följer av 10, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §, tas upp till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet på balansdagen.
--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Ett företag ska varje balansdag värdera varje vara i lagret (eller grupp av liknande varor, se nedan om kollektiv värdering) till det lägsta av anskaffningsvärdet och nettoförsäljningsvärdet. I vissa fall får återanskaffningsvärde eller något annat värde användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL
Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Lag (1999:1112)

Post för post eller kollektiv värdering

Lagtext

2 kap. 4 § första stycket 5 ÅRL
Vid upprättandet av balansräkningen, resultaträkningen och noterna ska följande iakttas:
---
5. De olika beståndsdelar som balansräkningens poster och, i förekommande fall, delposter består av ska värderas var för sig.--- Lag (2015:813)

[7] Bestämmelserna i 4 kap. 10, 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar värdering av pågående arbeten för annans räkning samt finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

Kommentar

Huvudregeln vid värdering av varulager är att värdet ska bestämmas för varje vara för sig.

Lagtext

2 kap. 4 § andra stycket ÅRL

Om det finns särskilda skäl för det och det är förenligt med 2 och 3 §§, får avvikelse göras från första stycket. Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.3 Kollektiv **värdering** får endast användas
a) för homogena varugrupper, eller
b) om en individuell värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl.

En vara anses ingå i en homogen varugrupp om varan i alla avseenden som är relevanta för värderingen kan jämställas med andra varor i gruppen.

Kommentar

Varor kan anses ingå i en homogen varugrupp t.ex. om de hör till samma produktlinje och används för samma ändamål eller har samma slutanvändning, om de tillverkas och säljs i samma geografiska område och om det är **praktiskt ogenomförbart** att värdera en varutyp åtskild från en annan inom samma produktlinje.

Allmänt råd

13.4 En schablonmässig metod får användas vid **värdering** av **varor i lager** om det är svårt att få fram korrekta uppgifter eller om en mer exakt värdering inte kan motiveras av kostnadsskäl. Dessutom ska villkoren i andra stycket vara uppfyllda.

En schablonmässig metod får användas endast om
a) det finns ett relevant och tillförlitligt underlag för schablonen,
b) schablonen används konsekvent, och
c) schablonen ger ungefär samma värde som en värdering med utgångspunkt från årets faktiska förhållanden.

Kommentar

Schablonmässig värdering kan komma i fråga vid beräkning av varulagrets anskaffningsvärde och vid fastställande av inkurans vid varulagervärdering, se nedan under rubrikerna Schablonmässiga metoder.

Anskaffningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § andra stycket ÅRL

Med anskaffningsvärde förstås, om inte annat följer av 11 §, utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning. Vid bestämmandet av anskaffningsvärdet tillämpas 3 § andra–fjärde styckena.
--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Utgifter för inköp, tillverkning samt andra utgifter för att bringa varorna till deras aktuella plats och skick ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager.

Varulager av likartade tillgångar

Lagtext

4 kap. 11 § ÅRL

Anskaffningsvärdet för varulager av likartade tillgångar får beräknas enligt först-in-först-ut-principen, enligt vägda genomsnittspriser eller enligt någon annan liknande princip. Sist-in-först-ut-principen får inte tillämpas. Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.5 Med varulager av likartade **tillgångar** avses varor som är utbytbara. Vilka varor som är utbytbara bestäms utifrån varornas beskaffenhet och användning för företaget. Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska beräknas med en enhetlig metod.

Kommentar

Först-in-först-ut-principen (FIFU) innebär att om varor av samma slag köps in vid olika tillfällen anses varorna som finns kvar på balansdagen vara de som anskaffats sist.

Anskaffningsvärdet för varor som är utbytbara ska fastställas genom tillämpning av FIFU-principen eller en metod som bygger på vägda genomsnittspriser. Även andra liknande metoder får tillämpas. En enhetlig metod ska tillämpas för alla varor med likartad beskaffenhet och likartad användning för företaget. För varor med olika beskaffenhet eller med olika användningsområden får olika metoder användas.

Anskaffningsvärdet för varor som inte är utbytbara och för varor som produceras för och hålls åtskilda för särskilda projekt, beräknas med utgångspunkt i de specifika utgifter som är hänförliga till respektive produkt.

Utgifter för inköp

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Inköpspris, tullavgifter och andra skatter (utom sådana skatter som företaget senare kan återfå) samt utgifter för transport, hantering och annat som är direkt hänförliga till inköp av färdigvaror, material och tjänster ska räknas in i företagets utgifter för inköp av varor i lager. Handelsrabatter, prisavdrag och liknande ska dras av när utgifterna för inköp beräknas.

Allmänt råd

13.6 Ett **företag** som förvärvar **varor i lager** med kreditvillkor som avviker från det normala ska minska anskaffningsvärdet med finansieringskomponenten.

Kommentar

Förvärvas varor i lager med kreditvillkor som avviker från det normala, dvs. uppgörelsen i sak innehåller en finansieringskomponent, ska denna komponent, t.ex. skillnaden mellan inköpspriset med normala betalningsvillkor och det erlagda beloppet, redovisas som en räntekostnad under finansieringsperioden. Det innebär att anskaffningsvärdet minskas med finansieringskomponenten.

Utgifter för tillverkning

Lagtext

4 kap. 3 § tredje och fjärde styckena ÅRL

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

13.7 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för **varor i lager**.

Kommentar

Ett företag ska räkna in utgifter i anskaffningsvärdet för en vara endast i den mån de är nödvändiga för att bringa varan till dess aktuella plats och skick. Utgifter som är direkt hänförliga till tillverkade enheter, t.ex. direkt lön, ska räknas in i företagets utgifter för tillverkning av varor i lager.

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Följande utgifter är exempel på utgifter som inte ska räknas in i anskaffningsvärdet för varor i lager och som i resultaträkningen ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig:

- Onormalt stort råvaruspill, onormalt höga arbetskostnader eller andra tillverkningskostnader.
- Lagringskostnader, om de inte är nödvändiga i tillverkningsprocessen innan ett senare tillverkningssteg.
- Administrativa omkostnader som inte bidrar till att bringa varan till dess aktuella plats och skick.
- Försäljningskostnader.

Tillåtet på tentamen mars 2024

Tillträde på tentamen K1T24

I kapitel 25 behandlas hur **låneutgifter** räknas in i anskaffningsvärdet.

Allmänt råd

13.8 Kan tillverkningskostnaderna för två eller flera varor som tillverkas samtidigt inte särskiljas ska tillverkningskostnaderna fördelas på ett logiskt och konsekvent sätt.

En biprodukt som är oväsentlig ska värderas till **nettoförsäljningsvärde** och detta värde ska dras av från huvudproduktens anskaffningsvärde.

Kommentar

En tillverkningsprocess kan innebära att flera varor tillverkas samtidigt, t.ex. vid förenad produktion eller när en biprodukt tillverkas samtidigt med huvudprodukten. Fördelningen av tillverkningskostnaderna kan t.ex. baseras på det relativa försäljningsvärdet för varje vara, antingen vid det stadium i tillverkningsprocessen då produkterna blir särskiljbara eller när tillverkningen är avslutad.

De flesta biprodukter är oväsentliga till sin karaktär. Att värdera en oväsentlig biprodukt till nettoförsäljningsvärde och dra av detta belopp från huvudproduktens anskaffningsvärde innebär att huvudproduktens **redovisade värde** inte avviker väsentligt från dess anskaffningsvärde.

Allmänt råd

13.9 Ett **företag** som räknar in indirekta tillverkningskostnader i anskaffningsvärdet för **varor i lager** ska fördela fasta tillverkningsomkostnader på basis av normal tillverkningskapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelats på varje tillverkad vara minskas så att varorna inte värderas högre än till anskaffningsvärdet.

Rörliga tillverkningsomkostnader ska fördelas på varje tillverkad enhet på basis av faktisk produktion.

Kommentar

I det fall företaget räknar in indirekta tillverkningskostnader, ska de fasta och rörliga omkostnader som är hänförliga till tillverkningen fördelas systematiskt. Fasta tillverkningsomkostnader är relativt opåverkade av variationer i tillverkningsvolymen, t.ex. **avskrivningar** och underhåll av fabriksbyggnader och -utrustning samt kostnader för fabriksledning och -administration. Rörliga tillverkningsomkostnader varierar direkt, eller i det närmaste direkt, med tillverkningsvolymen, t.ex. indirekt material och indirekt lön.

Fördelningen av fasta omkostnader ska baseras på normal tillverkningskapacitet, dvs. den tillverkningsvolym som i genomsnitt förväntas bli uppnådd under ett antal perioder eller säsonger vid normala förhållanden. Hänsyn tas till förlorad kapacitet till följd av planerat underhåll. Faktisk produktionsnivå kan användas om den utgör en god approximation av normal kapacitet. Vid en låg produktion eller när en anläggning inte är utnyttjad ska det totala beloppet av fasta omkostnader som fördelas på varje tillverkad enhet inte

bli högre än vid normal kapacitet. Under perioder med onormalt hög produktion ska det belopp som fördelas på varje tillverkad enhet minskas.

Ej fördelade omkostnader ska kostnadsföras det räkenskapsår till vilket de hänför sig.

Schablonmässiga metoder

Kommentar

Ett företag kan under vissa förutsättningar använda sig av schablonmässiga metoder, se punkt 13.4. Det innebär att anskaffningsvärdet för varor i lager får fastställas med hjälp av t.ex. standardkostnadsmetoder eller metoder som baseras på försäljningspriset, om metoden resulterar i en god approximation av anskaffningsvärdet. En standardkostnadsmetod baseras på en normalsituation avseende material och förnödenheter, lön, produktivitet och kapacitetsutnyttjande. Standardkostnaden ska omprövas regelbundet och revideras när det är nödvändigt mot bakgrund av aktuella förhållanden.

I handelsföretag kan anskaffningsvärdet fastställas genom avdrag från försäljningspriset motsvarande en beräknad bruttomarginal.

Nettoförsäljningsvärde

Lagtext

4 kap. 9 § tredje och fjärde styckena ÅRL

Med nettoförsäljningsvärde avses försäljningsvärdet efter avdrag för beräknad försäljningskostnad. Om det finns särskilda skäl, får återanskaffningsvärdet, i förekommande fall med avdrag för inkurans, eller något annat värde som är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§ användas i stället för nettoförsäljningsvärdet.

Med återanskaffningsvärde avses det belopp som motsvarar den utgift för anskaffandet som företaget skulle ha haft, om tillgången anskaffats på balansdagen.

--- Lag (2011:1554)

Allmänt råd

13.10 Med försäljningsvärde avses det pris som varan kan säljas för enligt villkor som är normala i verksamheten. Priset ska fastställas utifrån de förhållanden som råder på **balansdagen**. Hänsyn ska tas till inkurans.

Med försäljningskostnad avses de **kostnader** som direkt kan hänföras till försäljningstransaktionen.

Varor avsedda att säljas i den löpande verksamheten

Allmänt råd

13.11 Vid **värdering** av varor som är avsedda att säljas i den löpande verksamheten ska anskaffningsvärdet jämföras med **nettoförsäljningsvärdet**.

Varor under tillverkning för att säljas

Allmänt råd

13.12 Kan ett **nettoförsäljningsvärde** inte fastställas för varor som är under tillverkning för att säljas, ska anskaffningsvärdet jämföras med det

uppskattade försäljningspriset för den färdiga varan med avdrag för uppskattade **kostnader** för färdigställande och kostnader som är nödvändiga för att åstadkomma en försäljning.

Varor i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster

Allmänt råd

13.13 Vid **värdering** av varor som är i form av material eller förnödenheter som ska förbrukas i tillverkningsprocessen eller vid tillhandahållandet av tjänster får anskaffningsvärdet jämföras med återanskaffningsvärdet.

Återanskaffningsvärdet ska beräknas enligt samma metod som anskaffningsvärdet men baseras på **balansdagens** priser.

Inkurans

Kommentar

Vid fastställande av det värde som ska jämföras med anskaffningsvärdet ska hänsyn tas till inkurans. Inkurans innebär att varornas värde har minskat t.ex. till följd av att varorna har skadats, blivit omoderna eller är övertaliga. Försäljningsvärdet på inkuranta varor ska beräknas till det nedsatta försäljningspriset som varorna bedöms kunna säljas för.

Schablonmässiga metoder

Kommentar

Är varorna övertaliga är det ofta svårt att beräkna försäljningspriset. Punkt 13.4 behandlar förutsättningarna för att använda en schablonmässig metod. T.ex. kan en så kallad inkuranstrappa användas om det finns ett tillförlitligt underlag för inkuransbedömningen. Tillämpningen ska vara konsekvent och antas ge ungefär samma värde som vid en individuell bedömning av försäljningsvärdet. Inkuranstrappan ska utvärderas med jämna mellanrum för att säkerställa att den speglar faktisk inkurans. Bedömningen ska göras utifrån förhållanden i det specifika företaget. Det innebär att en inkuranstrappa utformad för en koncern eller en bransch inte med automatik går att tillämpa i det enskilda företaget. Kravet på tillförlitligt underlag innebär att det ska finnas underlag som styrker att den använda inkuranstrappan ger en rimlig värdering i det specifika företaget. Även andra schablonmetoder kan användas om underlaget är tillförlitligt, t.ex. om det är grundat på försäljnings- och lagerstatistik eller försäljningsplaner.

Redovisning som kostnad

Kommentar

När varor i lager säljs ska företaget redovisa det redovisade värdet för dessa varor som en kostnad det räkenskapsår då motsvarande **intäkt** redovisas.

Vissa varor kan komma att omföras till andra tillgångskonton, t.ex. en vara som används som komponent i **materiella anläggningstillgångar** som uppförs i egen regi. Varor som på detta sätt ingår i en annan tillgång redovisas som kostnader under tillgångens **nyttjandeperiod**, dvs. som avskrivningar.

Noter

Lagtext

5 kap. 4 § ÅRL

Principerna för värdering av tillgångar, avsättningar och skulder ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 5 § första stycket ÅRL

Om ett företag med stöd av 2 kap. 4 § andra stycket avviker från någon av de grundläggande redovisningsprinciper som anges i paragrafen, ska det lämna en upplysning om skälen för avvikelsen och en bedömning av effekten på företagets ställning och resultat.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Ett företag ska upplysa om de **redovisningsprinciper** som tillämpas för värdering av varor i lager, inklusive vilken beräkningsmetod eller vilka beräkningsmetoder som används.

Notupplysning ska även lämnas om **redovisat värde** för varor i lager som ställts som säkerhet för lån eller andra **skulder**, se kapitel 8.

Lagtext

5 kap. 26 § ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en omsättningstillgång med stöd av 4 kap. 9 § andra stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Om en omsättningstillgång varit föremål för en värdejustering uteslutande av skatteskäl, ska ett större företag lämna en upplysning om detta med angivande av justeringens storlek.

Om det värde som framkommer när ett större företag beräknar varulagrets anskaffningsvärde enligt 4 kap. 11 § avviker väsentligt från varulagrets nettoförsäljningsvärde på balansdagen, ska företaget lämna en upplysning om skillnadsbeloppet. Nettoförsäljningsvärdet ska då beräknas enligt 4 kap. 9 § tredje stycket första meningen. Skillnadsbeloppet ska fördelas på de poster som är upptagna i balansräkningen. Lag (2015:813)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

13.14 I juridisk person får **varor i lager** värderas enligt inkomstskattelagen (1999:1229).

Noter

Kommentar

Ett större företag kan uppfylla upplysningskravet i 5 kap. 26 § andra stycket ÅRL avseende skattemässiga värdejusteringar genom att redovisa de ackumulerade skattemässiga värdejusteringarna som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.

Kapitel 14 – Intresseföretag

Tillämpningsområde

Allmänt råd

14.1 Detta kapitel ska tillämpas när ett ägarföretag redovisar andelar i intresseföretag.

Tillägget på tentamen VT24

Tillåtet Patentamen 2024

Punkterna 14.4–14.11 ska tillämpas i **koncernredovisningen**.

Punkterna 14.12–14.14 ska tillämpas i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

1 kap. 5 § ÅRL

Om ett företag har ett ägarintresse i en juridisk person och utövar ett betydande inflytande över dess driftsmässiga och finansiella styrning, är den juridiska personen ett intresseföretag till företaget. Detta gäller dock inte om den juridiska personen är ett dotterföretag eller ett gemensamt styrt företag som företaget samäger.

Innehar företaget minst 20 procent av rösterna för samtliga andelar i den juridiska personen, ska det anses ha ett betydande inflytande över denna, om inte något annat framgår av omständigheterna. Detsamma gäller om företagets dotterföretag eller företaget tillsammans med ett eller flera dotterföretag eller flera dotterföretag tillsammans innehar minst 20 procent av rösterna. Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 4 a § ÅRL

Med ägarintresse avses i denna lag ett innehav av andelar i ett annat företag som är avsett att främja verksamheten i ägarföretaget genom att skapa en varaktig förbindelse med det andra företaget. Ett innehav av minst 20 procent av kapitalet i det andra företaget ska anses utgöra ett ägarintresse, om inte något annat framgår av omständigheterna. Lag (2015:813)

Kommentar

Ägarföretag är det företag som äger andelar i ett intresseföretag. Det förhållandet att ett annat företag innehar majoriteten eller en betydande andel i intresseföretaget utesluter inte att ägarföretaget kan utöva betydande inflytande.

Ett ägarintresse i andra företag än intresseföretag, dotterföretag och gemensamt styrda företag ska redovisas i enlighet med kapitel 11 eller 12.

Koncernredovisning

Lagtext

7 kap. 25 § första, tredje och fjärde styckena ÅRL[8]

Andelar i intresseföretag ska redovisas i koncernbalansräkningen och koncernresultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 26–29 §§, om inte något annat följer av tredje stycket.

Ett intresseföretag behöver inte redovisas enligt första stycket, om

1. informationen om ägarintresset i företaget inte är väsentlig, eller
2. förhållandena motsvarar dem som anges i 5 § andra stycket.

Om tredje stycket tillämpas, ska skälen för det anges i en not. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 25 § ÅRL ska som huvudregel andelar i intresseföretag redovisas enligt kapitalandelsmetoden i koncernredovisningen. Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket samma lag behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte

[8] 7 kap. 5 § ÅRL behandlas i kapitel 9 och 7 kap. 6 § behandlas i kapitel 3.

redovisa andelar i ett intresseföretag enligt kapitalandelsmetoden. Kapitalandelsmetoden får inte tillämpas efter den tidpunkt då ägarföretaget inte längre har ett betydande inflytande över företaget. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas, redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Förändringar i innehavet och omklassificering

Ägarföretaget ökar sitt inflytande

Allmänt råd

14.2 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som såväl före som efter förvärvet är intresseföretag, ska de andelar som ägdes före förvärvet inte värderas om.

Kommentar

Enligt punkt 14.4 ska en förvärvsanalys upprättas vid förvärv av andelar i ett intresseföretag. Det innebär att vid varje förvärv av andelar i ett intresseföretag ska separata förvärvsanalyser upprättas.

En ökning av innehavet så att ett intresseföretag blir ett dotterföretag ska redovisas enligt punkt 19.23.

Ägarföretaget minskar sitt inflytande

Allmänt råd

14.3 Avyttras andelar i ett intresseföretag så att betydande inflytande inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om betydande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen ska de redovisas enligt kapitel 11 eller 12 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Kommentar

Se exempel 5.

Kapitalandelsmetoden

Lagtext

7 kap. 25 § andra stycket ÅRL[9]

Vid tillämpning av första stycket ska bestämmelserna i 12 § om värdering och 13 § om internvinsteliminering tillämpas, om det inte finns särskilda hinder mot detta. Med internvinst ska avses den andel i vinsten som är att hänföra till moderföretaget vid överlåtelse mellan intresseföretag och koncernföretag.

--- Lag (2015:813)

[9] 7 kap. 12 § ÅRL om värdering och 7 kap. 13 § ÅRL om eliminering behandlas i kapitel 9.

Tillägget Patentamen 1 VT24

Lagtext

7 kap. 26 § ÅRL

Första gången andelarna i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen skall moderföretaget först göra en beräkning av deras värde enligt 4 kap. 3 § första och andra styckena, 5 § första–tredje styckena och 6 § första stycket.

Skillnaden mellan det värde som följer av första stycket och den andel av intresseföretagets eget kapital som belöper på andelarna skall anges särskilt i balansräkningen eller i en not. Skillnadsbeloppet skall beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid förvärvstidpunkten. Om det finns särskilda skäl, får skillnadsbeloppet beräknas med utgångspunkt i förhållandena vid den tidpunkt då kapitalandelsmetoden tillämpas första gången.

Om det vid en beräkning enligt andra stycket finns ett positivt skillnadsbelopp, skall det belopp som har räknats fram enligt första stycket minskas med avskrivningar eller nedskrivningar enligt 4 kap. 4 och 5 §§, beräknade på grundval av det angivna skillnadsbeloppet. Den del av skillnadsbeloppet som inte kan hänföras till något särskilt slag av tillgång, avsättning eller skuld skall därvid anses som goodwill.

Det belopp som har räknats fram enligt första stycket skall vidare justeras med tillägg eller avdrag för den andel av intresseföretagets vinst eller förlust för räkenskapsåret som belöper på andelarna. Vidare skall avdrag göras för mottagen utdelning från intresseföretaget. Hänsyn skall också tas till andra förändringar i intresseföretagets eget kapital. Andelarna skall i koncernbalansräkningen tas upp till det värde som motsvarar återstående belopp. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

14.4 Vid samtliga förvärv av andelar i ett intresseföretag ska en förvärvsanalys upprättas på sätt som anges i kapitel 19.

Kommentar

Punkt 14.4 innebär att en förvärvsanalys ska upprättas dels första gången andelar i ett intresseföretag redovisas i koncernbalansräkningen, dels vid förvärv av ytterligare andelar.

Lagtext

7 kap. 28 § ÅRL

I efterföljande koncernbalansräkningar skall de andelar som avses i 25 § tas upp till det värde som de är upptagna till i närmast föregående koncernbalansräkning. Detta värde skall justeras med tillämpning av 26 §.

Om andelarna vid en tillämpning av 26 § första, tredje och fjärde styckena tas upp till ett högre värde än i närmast föregående koncernbalansräkning, skall skillnadsbeloppet sättas av till en kapitalandelsfond. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 29 § ÅRL

Vid redovisning enligt 26–28 §§ skall den andel av intresseföretagets vinst eller förlust som belöper på andelarna redovisas som intäkt eller kostnad i koncernresultaträkningen. Mottagen utdelning från intresseföretaget får inte redovisas som intäkt. Lag (1999:1112)

Allmänt råd

14.5 Andel i intresseföretagets **resultat** efter skatt ska redovisas på egen rad inom rörelseresultatet i koncernresultaträkningen.

Kommentar

Ägarföretagets andel av intresseföretagets vinst eller förlust justeras med bl.a. **avskrivningar** på **goodwill** och koncernmässiga övervärden.

Nedskrivning

Kommentar

Kapitel 27 ska tillämpas vid nedskrivningsprövning av andelarna i ett intresseföretag. Ingår goodwill i det redovisade värdet på andelarna, ska den inte prövas separat utan som en del av nedskrivningsprövningen för innehavet i dess helhet.

Balansdag

Allmänt råd

14.6 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska använda intresseföretagets redovisningsinformation per ägarföretagets **balansdag**. Finns inte sådan information, ska ägarföretaget använda den senast tillgängliga redovisningsinformationen och justera beloppen för väsentliga transaktioner eller händelser som inträffat mellan dagen för den senast tillgängliga redovisningsinformationen och ägarföretagets balansdag.

Redovisningsprinciper

Allmänt råd

14.7 Tillämpar ett intresseföretag andra **redovisningsprinciper** än ägarföretaget, ska beloppen från intresseföretagets resultat- och balansräkning justeras för att i möjligaste mån överensstämma med ägarföretagets redovisningsprinciper.

Förlust som överstiger andelarnas redovisade värde

Allmänt råd

14.8 Ett ägarföretag som tillämpar kapitalandelsmetoden ska, om dess andel av en förlust i ett intresseföretag motsvarar eller överstiger det **redovisade värdet** på andelarna i intresseföretaget, minska det redovisade värdet tills det redovisade värdet är noll.

Är det redovisade värdet på andelarna noll ska ytterligare förluster redovisas som **avsättning** (se kapitel 21) endast till den del ägarföretaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att täcka förlusterna eller om ägarföretaget gjort utbetalningar för intresseföretagets räkning.

Redovisar intresseföretaget kommande räkenskapsår vinst ska ägarföretaget redovisa sin andel av vinster först när dessa överstiger andelen av de förluster som inte har redovisats av ägarföretaget.

Kommentar

Ägarföretagets andel av förluster justeras med bl.a. avskrivningar på goodwill och koncernmässiga övervärden.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL[10]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

14.9 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett intresseföretag som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

14.10 Ett ägarföretag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

[10] Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i intresseföretag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

Noter

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen. Ett större företag ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § (se lagtext i kapitel 17). Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 och 25 §§ även på koncernredovisningen.

Upplysning ska även lämnas om vilken redovisningsprincip som tillämpats vid redovisning av andelar i intresseföretag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska upplysning lämnas om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för varje intresseföretag (se lagtext i kapitel 9).

Allmänt råd

14.11 Ett större **företag** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska lämna upplysning om företagets andel i intresseföretagets **resultat**.

Ett större företag som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska lämna upplysning om utdelningar från intresseföretaget som har redovisats som **intäkt**. (BFNAR 2016:9)

Redovisning av andelar i intresseföretag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 13 a § ÅRL

Företag som avses i 3 kap. 4 a § andra stycket får redovisa andelar i intresseföretag i balansräkningen och resultaträkningen med tillämpning av bestämmelserna i 7 kap. 25–29 §§, om det är förenligt med 2 kap. 2 och 3 §§. Lag (2004:1173)

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i intresseföretag till verkligt värde (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Allmänt råd

14.12 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar ägarföretagets andel av handelsbolagets resultat.

Tillhör patentansökan K-T24

Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.

Är det redovisade värdet på andelen negativt, ska en **skuld** redovisas.

Allmänt råd

14.13 Utdelning från andelar i ett intresseföretag ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i intresseföretaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

14.14 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett intresseföretag ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Kommentar

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Noter

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större **företag** ska även lämna upplysning enligt 25 § samma lag.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 15 – Joint venture

Tillämpningsområde

Allmänt råd

15.1 Detta kapitel ska tillämpas vid **samägarens** redovisning av **joint venture**.

Punkterna 15.9–15.15 ska tillämpas vid redovisning av andelar i **gemensamt styrda företag** i **koncernredovisningen**.

Punkterna 15.16–15.18 ska tillämpas vid redovisningen av andelar i gemensamt styrda företag i årsredovisningen för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

15.2 **Joint venture** är ett avtalsbaserat samarbete där två eller flera parter gemensamt bedriver en ekonomisk verksamhet och har ett **gemensamt bestämmande inflytande** över verksamheten.

Joint venture kan ha formen av **gemensamt styrda verksamheter**, gemensamma tillgångar eller **gemensamt styrda företag**.

Allmänt råd

15.3 **Gemensamt bestämmande inflytande** föreligger när två eller flera parter i avtal reglerat att gemensamt utöva det **bestämmande inflytandet** över en ekonomisk verksamhet.

Kommentar

Två eller flera parter utövar ett bestämmande inflytande när det krävs enligt avtalet att parterna (samägare) måste ge sitt samtycke i fråga om finansiella och operativa beslut i verksamheten.

Allmänt råd

15.4 **Samägare** är delägare i ett **joint venture**.

Gemensamt styrda verksamheter

Allmänt råd

15.5 **Gemensamt styrd verksamhet** är ett **joint venture** där **samägarens** egna **tillgångar** och resurser används utan att en separat juridisk person bildas. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

I vissa joint venture används samägarnas egna tillgångar och resurser i stället för att det bildas en separat juridisk person, t.ex. ett aktiebolag eller handelsbolag. Varje samägare använder sina egna **materiella anläggningstillgångar** och har eget lager. Varje samägare ådrar sig sina egna kostnader och skulder samt ordnar sin egen finansiering. Verksamheten i ett joint venture kan utföras av samägarnas anställda jämsides med samägarnas egna verksamheter. Av samarbetsavtalet framgår vanligtvis hur intäkterna från försäljningen av den gemensamma produktionen fördelas mellan samägarna samt hur eventuella kostnader som samägarna gemensamt ådragit sig ska fördelas.

Tillhör Patentamerica AB 24

Tillåtet på tentamen HT24

Allmänt råd

15.6 En **samägare** i en **gemensamt styrd verksamhet** ska, med utgångspunkt från samarbetsavtalet, redovisa sin andel av **intäkterna** från försäljningen av varor och tjänster samt sin andel av **kostnaderna**.

Kommentar

Utöver det som anges i punkt 15.6 ska samägaren även redovisa egna tillgångar och skulder.

Gemensamma tillgångar

Kommentar

Vissa joint venture innebär att samägarna gemensamt har ett bestämmande inflytande över och ofta gemensamt äger en eller flera tillgångar som parterna bidragit med eller köpt in för användning i den verksamhet som bedrivs i form av ett joint venture.

Allmänt råd

15.7 En **samägare** i en gemensamt ägd tillgång ska redovisa sin andel av

a) tillgången, klassificerad i enlighet med tillgångens karaktär,
b) **skulderna** som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig,
c) **intäkterna**, och
d) **kostnaderna** som samägaren tillsammans med de andra samägarna gemensamt har ådragit sig.

Kommentar

Utöver det som anges i punkt 15.7 ska samägaren även redovisa de skulder och de kostnader som samägaren själv har ådragit sig.

Eftersom tillgångarna, skulderna, intäkterna och kostnaderna redovisas i samägarens egen resultat- och balansräkning, och därmed även i dennes koncernredovisning, krävs inte några justeringar eller andra åtgärder när samägaren upprättar en koncernredovisning.

Gemensamt styrda företag i koncernredovisningen

Lagtext

7 kap. 30 § första stycket ÅRL[11]

Ett företag som omfattas av en koncernredovisning, och som tillsammans med ett eller flera företag som inte omfattas av koncernredovisningen leder ett gemensamt styrt företag, ska redovisa sin ägarandel i det sistnämnda företaget enligt andra stycket eller på det sätt som anges i 25-29 §§.

--- Lag (2015:813)

Lagtext

1 kap. 5 a § ÅRL

Med gemensamt styrt företag avses i denna lag en juridisk person som två eller flera parter enligt ett avtal utövar ett gemensamt bestämmande inflytande över. Lag (2015:813)

Allmänt råd

15.8 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

[11] Lagtextrutan för 7 kap. 30 § andra stycket ÅRL finns under rubriken Klyvningsmetoden.

Kommentar

Det enda som skiljer gemensamt styrda företag från andra företag är ett avtal mellan samägarna som fastställer gemensamt bestämmande inflytande över företagets ekonomiska verksamhet.

Andelarna i ett gemensamt styrt företag enligt ÅRL ska, enligt 7 kap. 30 § första stycket ÅRL, redovisas antingen enligt kapitalandelsmetoden eller enligt klyvningsmetoden.

Förändringar i innehavet och omklassificering

Allmänt råd

15.9 Punkterna 14.2 och 14.3 ska tillämpas vid förändringar i innehavet och omklassificering av andelar i ett **gemensamt styrt företag**.

Klyvningsmetoden

Lagtext

7 kap. 30 § andra stycket ÅRL

I koncernbalansräkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets tillgångar, avsättningar och skulder som avser ägarandelen. I koncernresultaträkningen får det tas upp en så stor andel av det gemensamt styrda företagets intäkter och kostnader som avser ägarandelen. Vid redovisning enligt detta stycke ska 10–13, 15 och 19–22 §§ tillämpas. Uppgift enligt 5 kap. 20 och 37 §§ ska anges särskilt för varje företag för vilket ägarandelar redovisas med tillämpning av denna paragraf. Lag (2015:813)

Kapitalandelsmetoden

Allmänt råd

15.10 En **samägare** som tillämpar kapitalandelsmetoden ska värdera sin andel i ett **gemensamt styrt företag** enligt kapitel 14.

Kommentar

Vad som sägs om betydande inflytande i kapitel 14 gäller i stället gemensamt bestämmande inflytande.

Enligt 7 kap. 25 § tredje stycket ÅRL behöver ett företag, om vissa villkor är uppfyllda, inte redovisa andelar i ett gemensamt styrt företag enligt kapitalandelsmetoden. Om kapitalandelsmetoden inte tillämpas, redovisas andelarna enligt allmänna principer, dvs. enligt anskaffningsvärdemetoden.

Anskaffningsvärdemetoden

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL[12]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

[12] Bestämmelsen i 4 kap. 4 § ÅRL behandlar avskrivningar. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL rör inte andelar i intresseföretag. Enligt 4 kap. 14 b § 3 ÅRL får andelar i gemensamt styrda företag inte redovisas till verkligt värde. 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL är därmed inte tillämpliga.

Tillhör på tentamen VT24

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

15.11 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd

15.12 En **samägare** som tillämpar anskaffningsvärdemetoden ska redovisa en överföring till medlemsinsatser genom insatsemission som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Transaktioner mellan en samägare och ett gemensamt styrt företag

Allmänt råd

15.13 Avyttrar en **samägare** en **tillgång** till ett **gemensamt styrt företag**, ska samägaren, så länge tillgången innehas av det gemensamt styrda företaget, endast redovisa den del av vinsten eller förlusten från överlåtelsen som motsvarar de andra samägarnas andelar. Om avyttringen ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten.

Allmänt råd

15.14 Förvärvar en **samägare** en **tillgång** från ett **gemensamt styrt företag**, ska samägaren redovisa sin andel av den vinst eller förlust som uppkommer till följd av transaktionen först när samägaren själv har

överlåtit tillgången till en oberoende part. Om förvärvet ger belägg för att tillgången varit redovisad till för högt värde, ska samägaren redovisa hela förlusten.

Noter

Allmänt råd

15.15 Redovisas andelar i **gemensamt styrda företag** enligt kapitalandelsmetoden, ska ett större **företag** lämna upplysning enligt punkt 14.11. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysning enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större företag ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § samma lag. Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas 5 kap. 8 och 25 §§ även på koncernredovisningen.

Upplysning ska även lämnas om vilken **redovisningsprincip** som tillämpats vid redovisning av andelar i gemensamt styrda företag.

Enligt 7 kap. 25 § fjärde stycket ÅRL ska upplysning lämnas om skälen till varför anskaffningsvärdemetoden har tillämpats.

Enligt 7 kap. 16 § ÅRL ska upplysning lämnas om bl.a. namn, organisationsnummer och säte för varje gemensamt styrt företag (se lagtext i kapitel 9).

Redovisning av andelar i gemensamt styrda företag i juridisk person

Lagtext

4 kap. 3 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

--- Lag (2015:813)

Kommentar

Företag som ingår i en koncern vars koncernredovisning upprättas enligt IFRS får i vissa fall värdera andelar i gemensamt styrda företag till **verkligt värde** (se 4 kap. 14 b § tredje stycket ÅRL).

Allmänt råd

15.16 Det **redovisade värdet** på andelar i handelsbolag, inklusive kommanditbolag, ska årligen ändras med ett belopp som motsvarar **samägarens** andel av handelsbolagets resultat.

Om det **skattepliktiga resultatet** inte avviker väsentligt från det redovisade resultatet, får det skattepliktiga resultatet användas.

Är det redovisade värdet på andelen negativt ska en **skuld** redovisas.

Tillhör på tentamen K24

Allmänt råd 15.17 Utdelning från andelar i ett **gemensamt styrt företag** ska redovisas som **intäkt** oavsett om utdelningen härrör från ackumulerade vinster i det gemensamt styrda företaget före eller efter **förvärvstidpunkten**.

Allmänt råd 15.18 Överföring till medlemsinsatser genom insatsemission i ett **gemensamt styrt företag** ska hos **ägaren** redovisas som **intäkt** och ökning av andelens värde. Intäkten ska redovisas när behörigt organ har fattat beslut om överföringen.

Kommentar Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Noter

Kommentar Upplysningar enligt 5 kap. 8 § ÅRL ska lämnas för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen (se lagtext i kapitel 17). Större **företag** ska även lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § samma lag.

Lagtext

5 kap. 29 § ÅRL

Om ett större företag har dotterföretag eller ägarintressen i andra företag, ska det lämna upplysningar om

1. det andra företagets namn, organisationsnummer, säte och eget kapital,
2. det andra företagets resultat för det senaste räkenskapsår som årsredovisning eller årsbokslut har upprättats för,
3. företagets ägarandel i det andra företaget, och
4. antalet andelar som företaget äger och deras värde enligt företagets balansräkning.

Ett större företag som är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag ska ange detta företags namn, organisationsnummer, säte och rättsliga form.

Om företagets rösträttsandel i det andra företaget avviker från ägarandelen, ska även rösträttsandelen anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 30 § ÅRL

En upplysning enligt 29 § får utelämnas, om

1. den skulle kunna vålla allvarlig skada för något av de i 29 § angivna företagen,
2. Bolagsverket medger att den utelämnas, och
3. noterna innehåller information om utelämnandet.

Upplysningarna om eget kapital och resultat får också utelämnas, om

1. det andra företaget inte offentliggör sin balansräkning och inte utgör ett dotterföretag till företaget, eller
2. det andra företaget omfattas av en koncernredovisning som företaget upprättat eller av en sådan koncernredovisning som avses i 7 kap. 2 § första stycket. Lag (2015:813)

Kapitel 16 – Noter om förvaltningsfastigheter

Tillämpningsområde

Allmänt råd 16.1 Detta kapitel ska tillämpas på upplysningar om **förvaltningsfastigheter**.

Kommentar Kapitlet innehåller regler om *upplysningar* om verkligt värde på förvaltningsfastigheter. Vid *redovisning* av **materiella anläggningstillgångar**, inklusive förvaltningsfastigheter, tillämpas kapitel 17.

Mindre **företag** behöver inte tillämpa kapitlet.

Definition och klassificering

Allmänt råd 16.2 En **förvaltningsfastighet** är en fastighet som innehas av en ägare eller en leasetagare enligt ett **leasingavtal** i syfte att generera hyresinkomster eller värdestegring.

Kommentar En förvaltningsfastighet kan vara mark, byggnad, del av byggnad eller mark med byggnad. Punkt 16.2 innebär att en fastighet som används i företagets löpande verksamhet för produktion och tillhandahållande av tjänster, för administrativa ändamål eller innehas för försäljning i den löpande verksamheten inte är en förvaltningsfastighet.

Exempel på förvaltningsfastigheter är

- mark som innehas för att ge långsiktig värdestegring,
- byggnad som ägs av företaget och som hyrs ut enligt ett eller flera **operationella leasingavtal**,
- byggnad som företaget innehar i egenskap av leasetagare enligt ett **finansiellt leasingavtal** och som i sin tur hyrs ut enligt ett eller flera operationella leasingavtal, och
- outhyrd byggnad som innehas för att hyras ut.

Avser företaget för närvarande att varken nyttja mark för den egna verksamheten eller sälja den, anses syftet med innehavet vara att ge långsiktig värdestegring.

Fastigheter som inte är förvaltningsfastigheter är t.ex.

- fastigheter som innehas för försäljning i den löpande verksamheten, i förekommande fall efter ombyggnad eller vidareförädling (se kapitel 13),
- fastigheter som byggs om eller exploateras för ett annat företags räkning (se kapitel 23),
- rörelsefastigheter, inklusive fastigheter som är avsedda att nyttjas av ägaren i framtiden, fastigheter som används av de anställda oavsett om de betalar marknadshyra eller inte samt rörelsefastigheter som ägaren beslutat att avyttra (se kapitel 17), och
- fastigheter som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet (se kapitel 17).

Allmänt råd 16.3 En fastighet som delvis är **förvaltningsfastighet** (blandad användning) ska delas upp på förvaltningsfastighet respektive byggnad och mark.

Tillämpas på tentamen VT24

Kan det **verkliga värdet** på en förvaltningsfastighet som är del av en fastighet inte utan oskälig kostnad mätas på ett tillförlitligt sätt, behöver inte någon del av fastigheten klassificeras som förvaltningsfastighet.

Noter

Allmänt råd

16.4 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **förvaltningsfastigheter**, åtminstone på aggregerad nivå:

a) **Redovisat värde**.
b) **Verkligt värde**.
c) Metoder och betydande antaganden som använts för att fastställa verkligt värde.
d) I vilken utsträckning verkligt värde baserats på värdering utförd av en oberoende värderingsman.
e) Om det finns begränsningar i rätten att avyttra förvaltningsfastigheterna eller att disponera hyresinkomst eller försäljningslikvid.
f) Väsentliga åtaganden att köpa, uppföra, reparera, underhålla eller förbättra förvaltningsfastigheterna.

Upplysningar enligt första stycket b–d behöver endast lämnas om värdet kan mätas på ett tillförlitligt sätt och uppgifterna kan tas fram utan oskälig kostnad. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Upplysning om verkligt värde avseende fastighet som inte är förvaltningsfastighet, men som byggs om eller exploateras för framtida användning som förvaltningsfastighet, lämnas först när arbetet är slutfört och fastigheten har övergått till att vara en förvaltningsfastighet. Är det fråga om förvaltningsfastighet som byggs om för att också efter ombyggnaden användas som förvaltningsfastighet ska upplysning lämnas om verkligt värde.

Upplysningar ska även lämnas enligt kapitel 17 och i förekommande fall kapitel 20.

Kapitel 17 – Materiella anläggningstillgångar

Tillämpningsområde

Kommentar

17.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **materiella anläggningstillgångar**.

I punkterna 17.24–17.26 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar

Hur ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Är en anläggningstillgång en **förvaltningsfastighet**, ska ytterligare upplysningar lämnas av större företag, se punkt 16.4.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Allmänt råd

17.2 En **materiell anläggningstillgång** är en fysisk tillgång som **företaget** innehar för

a) produktion eller distribution av varor eller tjänster,
b) uthyrning till andra,
c) administrativa ändamål, eller
d) långsiktigt investeringsändamål.

Kommentar

Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Vilka materiella anläggningstillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Kommentar

Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången **sannolikt** kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

17.3 Ett **företag** ska redovisa en reservdel eller serviceutrustning som **materiell anläggningstillgång** om

a) företaget avser att använda reservdelen eller serviceutrustningen under flera räkenskapsår, eller
b) reservdelen eller serviceutrustningen endast kan användas tillsammans med en materiell anläggningstillgång.

Allmänt råd

17.4 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgången delas upp på dessa.

Kommentar

Ett exempel på en materiell anläggningstillgång som har betydande komponenter som förbrukas väsentligt olika är en fastighet. I en fastighet med tillhörande byggnad, är mark en sådan komponent som ska särskiljas. Även byggnaden har ett flertal betydande komponenter såsom stomme, stammar, fasad, tak och liknande. Dessa komponenter har vanligtvis väsentligt olika nyttjandeperioder och byts därför ut med olika tidsintervall i takt med sin förbrukning.

Tillkommande utgifter

Allmänt råd

17.5 Har en **tillgång** delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska utgifter för utbyte av en sådan komponent räknas in i tillgångens **redovisade**

värde. Detta gäller även för tillkommande nya komponenter. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

17.5A Har en **tillgång** inte delats upp i komponenter enligt punkt 17.4, ska tillkommande utgifter som är väsentliga räknas in i tillgångens **redovisade värde**, om kriterierna för att redovisa en tillgång enligt punkt 2.18 är uppfyllda. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Punkterna 17.5 och 17.5A gäller även vid partiella utbyten. Det redovisade värdet av delar som byts ut ska tas bort från balansräkningen i enlighet med punkterna 17.21–17.22, oavsett om den del som byts ut har skrivits av separat eller inte.

Utgifter för löpande underhåll och reparationer redovisas som kostnader när de uppkommer.

Redovisning till bestämd mängd och fast värde

Lagtext

4 kap. 12 § ÅRL

Materiella anläggningstillgångar, råvaror och förnödenheter som omsätts och vilkas sammantagna värde är av underordnad betydelse för företaget, får tas upp till en bestämd mängd och ett fast värde, om deras kvantitet, värde och sammansättning inte varierar väsentligt. Lag (1999:1112)

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL[13]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2015:813)

Allmänt råd

17.6 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett

[13] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

obetydligt belopp för **företaget** ska räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**.

Allmänt råd

17.7 Det belopp som **företaget** gjort **avsättning** för avseende beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats ska räknas in i anskaffningsvärdet.

Kommentar

Ett företag ska vid det första redovisningstillfället, redovisa en materiell anläggningstillgång till anskaffningsvärdet.

Anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång består av följande:

- Inköpspris ökat med tullavgifter, arvoden till t.ex. advokater och mäklare samt punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande.
- Eventuella utgifter som är direkt hänförbara till tillgången för att bringa den på plats och i skick att användas på det sätt som var företagsledningens avsikt. Detta kan inkludera utgifter för att ställa i ordning en plats eller ett område för installation eller uppförande av tillgången, utgifter för leverans och hantering, installations- och monteringsutgifter samt utgifter för provning av tillgångens funktioner.

Utgifter för pantbrev uppfyller normalt kriterierna för aktivering och ska i så fall räknas in i anskaffningsvärdet för fastigheten. En bedömning måste dock alltid göras utifrån kriterierna för att redovisa en tillgång i punkt 2.18.

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för tillverkningen eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Väljer ett företag att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska reglerna i kapitel 25 följas.

Följande utgifter ingår inte i anskaffningsvärdet för en materiell anläggningstillgång och redovisas därför som kostnader när de uppkommer:

- Utgifter för att öppna en ny anläggning.
- Utgifter för att lansera en ny produkt eller tjänst, inklusive utgifter för annonsering och marknadsföring.
- Utgifter för att bedriva verksamhet på en ny plats eller med en ny typ av kunder, inklusive utgifter för personalutbildning.
- Administrationskostnader och andra allmänna omkostnader.

Inkomster från och relaterade utgifter för mindre aktiviteter under uppförandet eller utvecklingen av en materiell anläggningstillgång redovisas i

Tillgängligt på Patentamerket 2024

Tillåtet på tentamen VT24

resultaträkningen, om dessa aktiviteter inte är nödvändiga för att bringa tillgången på plats och i skick att användas.

Allmänt råd

17.8 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är anskaffningsvärdet **nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Vid beräkningen av nuvärdet ska diskonteringsräntan enligt punkt 23.4 användas.

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

17.9 Anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens **verkliga värde**.

Byten

Allmänt råd

17.10 Anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Fördelning av anskaffningsvärdet på komponenter

Allmänt råd

17.11 Förväntas skillnaden i förbrukningen av en **materiell anläggningstillgångs** betydande komponenter vara väsentlig, ska tillgångens anskaffningsvärde fördelas på dessa.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärdet efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext

4 kap. 4 § första stycket ÅRL
Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.
--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

17.12 **Avskrivning** är en systematisk periodisering av en **tillgångs avskrivningsbara belopp** över dess **nyttjandeperiod**.

Allmänt råd

17.13 Har en **tillgång** delats upp på olika komponenter enligt punkt 17.4 ska respektive komponent skrivas av separat över dess **nyttjandeperiod**. I annat fall ska tillgången skrivas av som en helhet över nyttjandeperioden.

Kommentar

Mark har, med några undantag, en obegränsad nyttjandeperiod och ska därför inte skrivas av. Exempel på undantag är stenbrott och grustäkt.

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår redovisas som kostnad, om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång. T.ex. inkluderas avskrivningar av produktionsanläggningar i lagrets anskaffningsvärde (se kapitel 13).

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

Allmänt råd

17.14 **Avskrivningsbart belopp** är en **tillgångs** anskaffningsvärde eller det belopp som används i stället för anskaffningsvärdet, efter avdrag för beräknat **restvärde**.

Allmänt råd

17.15 **Restvärde** är det belopp ett **företag** förväntas erhålla för en **tillgång** efter **nyttjandeperiodens** slut, efter avdrag för kostnader i samband med avyttringen.

Restvärdet ska uppskattas vid anskaffningstillfället i då rådande prisnivå.

Kommentar

Restvärdet är ofta obetydligt och behöver då inte beaktas när det avskrivningsbara beloppet fastställs. Eftersom restvärdet är det belopp företaget förväntas erhålla vid nyttjandeperiodens slut förutsätts att företaget har för avsikt att avyttra tillgången vid nyttjandeperiodens slut.

Allmänt råd

17.16 **Nyttjandeperiod** är

a) den period under vilken en **tillgång** förväntas vara tillgänglig att användas av ett företag, eller
b) det antal tillverkade enheter, eller motsvarande, som förväntas bli producerade med tillgången av ett företag.

Kommentar

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms beaktas samtliga nedanstående faktorer:

- Förväntad användning av tillgången, t.ex. utifrån tillgångens förväntade kapacitet eller produktion.
- Förväntat slitage beroende på olika driftsfaktorer, t.ex. antal skift som tillgången ska användas, företagets principer för reparationer och

underhåll samt tillgångens skötsel och underhåll när den inte används.
- Legala eller liknande begränsningar avseende tillgångens användande, t.ex. avtalstid för hyresavtal.

När nyttjandeperioden för en tillgång bestäms beaktas också om tillgången blir tekniskt eller kommersiellt omodern på grund av produktionsändringar eller teknikförändringar eller på grund av ändrad efterfrågan på produkten eller tjänsten som framställs på anläggningen.

Allmänt råd

17.17 **Nyttjandeperioden** för en **materiell anläggningstillgång** ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

Kommentar

Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, oväntat slitage som är betydande, tekniska förbättringar och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet enligt punkt 17.15 behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en **ändrad uppskattning och bedömning**, se kapitel 10.

Allmänt råd

17.18 **Avskrivning** av en **materiell anläggningstillgång** ska påbörjas när tillgången kan tas i bruk.

Kommentar

En tillgång kan tas i bruk när den befinner sig på den plats och i det skick som krävs för att den ska kunna användas på det sätt som var företagsledningens avsikt.

Allmänt råd

17.19 **Avskrivningen** av en **materiell anläggningstillgång** ska upphöra när tillgången tas bort från balansräkningen.

Avskrivningen får inte upphöra för en tillgång som tillfälligt inte används eller har tagits ur bruk, om inte tillgången är helt avskriven. Om en produktionsberoende avskrivningsmetod används kan dock avskrivningen vara noll under den period det inte sker någon produktion.

Avskrivningsmetod

Allmänt råd

17.20 **Företaget** ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den **materiella anläggningstillgångens** framtida ekonomiska fördelar.

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

Kommentar

Exempel på avskrivningsmetoder är linjär, degressiv eller produktionsberoende avskrivningsmetod.

En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Kommentar

Nedskrivning behandlas i kapitel 27.

Ersättning vid värdenedgång

Kommentar

De händelser som uppkommer i samband med förluster av eller skador på tillgångar och som föranleder ersättning från försäkringsbolag och eventuella investeringar ska ses som separata händelser. Detta innebär

- att en skada på t.ex. en materiell anläggningstillgång medför att en nedskrivningsprövning ska göras (se kapitel 27), och
- att försäkringsersättningen (såväl likvida medel som ersättningstillgång) ska redovisas som intäkt när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Uppskrivningar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 § första stycket första meningen och andra stycket ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. ---

Minskningen får göras enbart genom att

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen KTH24

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Materiella anläggningstillgångar som innehas för försäljning

Kommentar

Enligt kapitel 27 är en planerad avyttring av en tillgång i förtid en sådan indikation som medför att tillgångens **återvinningsvärde** ska beräknas för att bedöma om det föreligger ett nedskrivningsbehov.

Borttagande från balansräkningen

Allmänt råd

17.21 Ett **företag** ska inte längre redovisa en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent av en materiell anläggningstillgång i balansräkningen

a) vid utrangering eller avyttring, eller
b) när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången eller komponenten.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång eller komponent ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8 tillämpas.

Allmänt råd

17.21A Om tillkommande utgifter räknas in i anskaffningsvärdet enligt punkterna 17.5 och 17.5A ska det **redovisade värdet** för de delar som byts ut tas bort från balansräkningen.

Är det **praktiskt ogenomförbart** att fastställa det redovisade värdet på den del som byts ut får det redovisade värdet uppskattas med utgångspunkt i anskaffningsvärdet för den del som ersätter den utbytta delen. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

17.22 Den vinst eller förlust som uppkommer när en **materiell anläggningstillgång** eller en komponent tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens **redovisade värde**.

Kommentar

Den **realisationsvinst** eller **realisationsförlust** som uppkommer när en materiell anläggningstillgång eller en komponent tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad. Resultatet ska redovisas när tillgången tas bort från balansräkningen, om inte annat sägs i kapitel 20 om så kallade sale-and-lease-back-transaktioner.

Noter

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild uppgift om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 25 § ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om:

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §;
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek. Lag (2015:813)

Allmänt råd

17.23 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 5 kap. 14 och 46 §§ ÅRL och punkt 8.6A ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en materiell anläggningstillgång.

Är en anläggningstillgång en förvaltningsfastighet ska ytterligare upplysningar lämnas av större företag, se punkt 16.4.

Tillhör Bolagsstämmen 2024

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd 17.24 I juridisk person får utgifter för en **materiell anläggningstillgång** som är av mindre värde eller kan antas ha en ekonomisk livslängd på högst tre år redovisas som **kostnad** vid det första redovisningstillfället, om företaget gör motsvarande avdrag enligt inkomstskattelagen (1999:1229) och det kan antas att avdraget kommer att medges.

Allmänt råd 17.25 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång** som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Allmänt råd 17.26 I juridisk person behöver inte beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats räknas in i anskaffningsvärdet för en **materiell anläggningstillgång**.

Kommentar Anledningen till att beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling eller återställande av plats inte behöver räknas in i anskaffningsvärdet i juridisk person är att detta kan utgöra ett hinder för skattemässig avdragsrätt. För denna typ av utgifter kan det däremot bli aktuellt att redovisa en avsättning (se kapitel 21).

Noter

Kommentar Upplysningskravet för större företag avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL kan uppfyllas genom att ackumulerade överavskrivningar redovisas som en obeskattad reserv och förändringen som en bokslutsdisposition.

Kapitel 18 – Immateriella tillgångar utom goodwill

Tillämpningsområde

Allmänt råd 18.1 Detta kapitel ska tillämpas på identifierbara **immateriella tillgångar** med undantag av

a) immateriella tillgångar som innehas för försäljning i **företagets** normala verksamhet (se kapitel 13 och 23), och
b) mineralrättigheter och mineralreserver som olja, naturgas och liknande ej förnyelsebara naturtillgångar.

I punkterna 18.29 och 18.30 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2012:5)

Allmänt råd 18.2 En **immateriell tillgång** är en icke-monetär tillgång utan fysisk form.

Finansiella tillgångar är inte immateriella tillgångar.

Allmänt råd 18.3 En **tillgång** är identifierbar om den

a) är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från **företaget** och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller **skuld**, eller
b) uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Kommentar Immateriella tillgångar kan vara anläggningstillgångar eller omsättningstillgångar. Vad som är en anläggningstillgång framgår av kapitel 4.

Goodwill är en immateriell tillgång som inte är identifierbar, varför goodwill inte omfattas av kapitlets tillämpningsområde. Goodwill hanteras i kapitel 19.

Hur ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en tillgång ska redovisas framgår av kapitel 24.

Enligt 7 kap. 11 och 14 §§ ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 4 och 5 kap. även i koncernredovisningen. Vad som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Vilka immateriella tillgångar ska redovisas i balansräkningen?

Lagtext

4 kap. 2 § ÅRL

Utgifter för koncessioner, patent, licenser, varumärken, hyresrätter och liknande rättigheter och tillgångar som är av betydande värde för rörelsen under kommande år får tas upp som immateriella anläggningstillgångar. Detsamma gäller ersättning som vid förvärv av rörelse överstiger det behållna värdet av de tillgångar som förvärvats och de skulder som övertagits (goodwill).

Första stycket gäller även utgifter för företagets eget utvecklingsarbete. För aktiebolag och ekonomiska föreningar gäller detta dock endast under förutsättning att motsvarande belopp överförs från fritt eget kapital till en fond för utvecklingsutgifter.

Utgifter för företagsbildning, ökning av aktiekapitalet eller motsvarande eller för företagets förvaltning får inte tas upp som tillgångar. Lag (2015:813)

Allmänt råd 18.3A Överföring till en fond för utvecklingsutgifter enligt 4 kap. 2 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska göras även om aktiebolaget eller den ekonomiska föreningen har en ansamlad förlust. (BFNAR 2016:9)

Gemensamma bestämmelser

Kommentar Enligt punkt 2.12 är en tillgång en resurs över vilken företaget har det **bestämmande inflytandet** till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett inflöde av resurser som innefattar framtida ekonomiska fördelar.

Tillsvidare på tentamen VT24

Ett företag har bestämmande inflytande över en resurs, om det kan säkerställa att framtida ekonomiska fördelar kommer företaget till del och samtidigt begränsa andras möjligheter att få del av dessa fördelar. Företagets förmåga att utöva bestämmande inflytande över de framtida ekonomiska fördelarna har normalt sin grund i legala rättigheter, som kan göras gällande i domstol.

Vad gäller ekonomiska fördelar till följd av kunskap om marknader och teknik kan företaget ha bestämmande inflytande genom att kunskaperna skyddas av legala rättigheter såsom copyrights, överenskommelser om uppdelning av marknaden (där detta är tillåtet) eller av en lagstadgad tystnadsplikt för de anställda.

Enligt punkt 2.18 ska ett företag redovisa en tillgång endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med tillgången sannolikt kommer att tillfalla företaget i framtiden, och
- tillgångens anskaffningsvärde eller värde kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

18.4 Bedömningen av förväntade framtida ekonomiska fördelar ska göras med utgångspunkt i den information som är tillgänglig vid det första redovisningstillfället och utifrån rimliga och verifierbara antaganden.

Bedömningen ska vara företagsledningens bästa uppskattning av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under **tillgångens** återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

Anskaffning genom separata förvärv

Kommentar

Villkoren i punkt 2.18 för att redovisa en tillgång är normalt uppfyllda för immateriella tillgångar som förvärvas separat.

Är syftet med förvärvet att tillgången ska ingå som en del, i en genom eget utvecklingsarbete ny unik tillgång, ska den förvärvade tillgången redovisas i enlighet med bestämmelserna om anskaffning genom intern upparbetning i detta kapitel.

Ett förvärvat affärssystem som genom eget arbete anpassas till företagets verksamhet innebär inte att en ny unik tillgång uppstår.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Kommentar

Av kapitel 19 framgår att en förvärvsanalys ska upprättas vid ett **rörelseförvärv**. Av punkt 19.10 framgår hur anskaffningsvärdet för identifierbara tillgångar i den förvärvade enheten som ska redovisas separat ska fastställas. Av punkt 18.3 framgår i vilka fall en tillgång är identifierbar. Är tillgången inte identifierbar kan den inte särskiljas från goodwill.

För att tillgången ska kunna redovisas separat ska dess verkliga värde kunna

beräknas på ett tillförlitligt sätt. Kan inte värdet beräknas på ett tillförlitligt sätt kan inte tillgången särskiljas från goodwill.

Det bästa uttrycket för verkligt värde är priser på en **aktiv marknad**. En aktiv marknad finns för t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter. Finns inte priser på en aktiv marknad bestäms det verkliga värdet genom att använda en värderingsteknik. Det innefattar att dels använda information om nyligen genomförda transaktioner mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, dels beräkna värdet med hjälp av en värderingsmetod.

Vissa företag som regelbundet förvärvar och säljer specifika immateriella tillgångar har utvecklat metoder för att indirekt beräkna verkliga värden. Sådana metoder kan vara användbara för beräkning av värdet på immateriella tillgångar vid rörelseförvärv. Det förutsätts att metoderna återspeglar aktuella transaktioner och beräkningssätt i den bransch där tillgången utnyttjas. Bland metoderna finns sådana som baseras på nyckeltal som härleds från specifika uppgifter hämtade från aktuell marknadsstatistik (t.ex. uppgifter om omsättning, marknadsandel eller lönsamhet). Andra förekommande metoder baseras på diskontering av beräknade framtida nettokassaflöden.

Om det verkliga värdet för en immateriell tillgång inte kan fastställas med hänvisning till en aktiv marknad, ska det värde som fastställs för tillgången, enligt punkt 19.10 tredje stycket begränsas till ett belopp som innebär att **negativ goodwill** inte uppkommer eller ökar.

Anskaffning genom intern upparbetning

Allmänt råd

18.5 Utgifter som inte får tas upp som **tillgång** och som alltid ska redovisas som **kostnader** är utgifter för

a) internt upparbetade varumärken, utgivningsrätter för tidningar och publikationer, kundregister och liknande poster,
b) etablering av verksamheter inklusive utgifter för advokatarvoden och utgifter för att bilda en juridisk person, utgifter för att etablera en ny affärs- eller företagsenhet eller utgifter för att inleda nya verksamheter eller lansera nya produkter eller processer,
c) utbildning,
d) reklam och säljfrämjande åtgärder,
e) omlokalisering eller omorganisation av delar av ett företag eller hela företaget, eller
f) internt upparbetad **goodwill**.

Allmänt råd

18.6 En betalning för framtida leverans av varor eller utförande av tjänster ska normalt redovisas som en **tillgång** i balansräkningen.

Tillhör på tentamen K1 24

Kommentar Exempel på när en interimspost normalt ska redovisas som tillgång är om det kan bli aktuellt med en återbetalning eller om tillgången går att sälja.

Allmänt råd 18.7 Ett **företag** ska välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen för utgifter som avser framtagande av internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent och på samtliga internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar.

Kommentar När det gäller redovisning av utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar finns två **redovisningsprinciper** som kan tillämpas, kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen. Den valda modellen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av redovisningsprincip.

Kostnadsföringsmodellen

Allmänt råd 18.8 Enligt kostnadsföringsmodellen ska alla utgifter som avser framtagande av en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång redovisas som **kostnader** när de uppkommer. (BFNAR 2021:2)

Aktiveringsmodellen

Kommentar Aktiveringsmodellen innebär att samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen ska kostnadsföras när de uppkommer (se punkt 18.11) och att samtliga utgifter som uppkommer under utvecklingsfasen ska aktiveras när förutsättningarna enligt punkt 18.12 är uppfyllda.

Allmänt råd 18.9 Ett **företag** som tillämpar aktiveringsmodellen ska dela upp arbetet med att ta fram en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång i
a) en forskningsfas, och
b) en utvecklingsfas.

Kan inte forskningsfasen särskiljas från utvecklingsfasen, ska arbetet anses tillhöra enbart forskningsfasen.

Allmänt råd 18.10 **Forskning** är planerat och systematiskt sökande i syfte att erhålla ny vetenskaplig eller teknisk kunskap och insikt.

Utveckling är att tillämpa forskningsresultat eller annan kunskap för att åstadkomma nya eller väsentligt förbättrade material, konstruktioner, produkter, processer, system eller tjänster innan kommersiell produktion eller användning påbörjas.

Kommentar Exempel på forskningsverksamhet är
- verksamhet som syftar till att få fram ny kunskap,
- sökandet efter, utvärderingen av och det slutliga urvalet av tillämpningar av forskningsresultat eller annan kunskap,

- sökandet efter alternativa material, produkter, processer, system eller tjänster, och
- formulering, utformning, utvärdering och det slutliga urvalet av möjliga alternativ avseende nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Exempel på utvecklingsverksamhet är
- utformning, konstruktion samt provning av prototyper och modeller,
- formgivning av verktyg, jiggar, gjutformar och stansar för ny teknik,
- formgivning, uppförande och drift av en pilotanläggning som inte är av tillräcklig storlek ekonomiskt för kommersiell produktion, och
- utformning, konstruktion och provning av ett valt alternativ för nya eller förbättrade material, enheter, produkter, processer, system eller tjänster.

Forskningsfasen

Allmänt råd 18.11 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter som uppkommer under forskningsfasen redovisas som **kostnader** när de uppkommer.

Utvecklingsfasen

Allmänt råd 18.12 Enligt aktiveringsmodellen ska samtliga utgifter för **utveckling**, eller i utvecklingsfasen i ett internt projekt, redovisas som en **tillgång** endast när ett **företag** kan påvisa att samtliga följande förutsättningar är uppfyllda:
a) Det är tekniskt möjligt för företaget att färdigställa den immateriella anläggningstillgången så att den kan användas eller säljas.
b) Företagets avsikt är att färdigställa den immateriella anläggningstillgången och att använda eller sälja den.
c) Företaget har förutsättningar att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
d) Det är **sannolikt** att den immateriella anläggningstillgången kommer att generera framtida ekonomiska fördelar.
e) Det finns erforderliga och adekvata tekniska, ekonomiska och andra resurser för att fullfölja utvecklingen och för att använda eller sälja den immateriella anläggningstillgången.
f) Företaget kan på ett tillförlitligt sätt beräkna de utgifter som är hänförliga till den immateriella anläggningstillgången under dess utveckling.

För att påvisa att tillgången sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar ska företaget uppskatta tillgångens framtida ekonomiska fördelar i enlighet med hur **nyttjandevärdet** beräknas i kapitel 27. Genereras fördelarna endast i kombination med andra

tillgångar ska företaget i stället tillämpa reglerna för **kassagenererande enheter** i kapitel 27.

Kommentar

Att en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång sannolikt kommer att generera framtida ekonomiska fördelar innebär att företaget bland annat kan påvisa att det finns en marknad för det som produceras med tillgången eller för tillgången som sådan eller, om tillgången är avsedd att användas internt, dess användbarhet.

Att ett företag har tillgång till de resurser som krävs för att färdigställa, använda och dra nytta av den internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 e) kan framgå exempelvis av en affärsplan som visar vilka tekniska, finansiella och andra nödvändiga resurser som krävs och att företaget har förmåga att förfoga över dessa. Vidare kan företaget visa att det t.ex. har tillgång till extern finansiering genom ett lånelöfte från en finansiär.

Tillförlitliga uppgifter för att beräkna utgifter som kan hänföras till den internt upparbetade immateriella anläggningstillgången (se punkt 18.12 f) kan ofta hämtas ur företagets ekonomisystem. Dessa utgifter kan vara löner och andra utgifter för upphovsrätter eller licenser eller för utveckling av programvara.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Vad ingår i anskaffningsvärdet?

Lagtext

4 kap. 3 § ÅRL[14]

Anläggningstillgångar ska tas upp till belopp som motsvarar utgifterna för tillgångens förvärv eller tillverkning (anskaffningsvärdet), om inte annat följer av 4, 5, 6, 12, 13 a, 14 a eller 14 e §.

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.

I anskaffningsvärdet för en tillverkad tillgång får, utöver sådana kostnader som direkt kan hänföras till produktionen av tillgången, en skälig andel av indirekta tillverkningskostnader räknas in.

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

Utgifter för värdehöjande förbättringar av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet, om de har lagts ned under räkenskapsåret eller balanserats från tidigare år. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.13 Indirekta tillverkningskostnader som utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för

[14] Bestämmelserna i 4 kap. 14 a och 14 e §§ ÅRL behandlar finansiella instrument. Bestämmelsen i 4 kap. 12 § ÅRL behandlar att materiella anläggningstillgångar i vissa fall får tas upp till bestämd mängd och fast värde (se kapitel 13 och 17). Bestämmelsen i 4 kap. 13 a § ÅRL får endast tillämpas av företag som omfattas av en koncernredovisning upprättad av ett IFRS-företag.

företaget ska räknas in i anskaffningsvärdet för den immateriella anläggningstillgången.

Kommentar

Indirekta tillverkningskostnader får räknas in i anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång. I det fall de indirekta kostnaderna utgör mer än en oväsentlig del av den sammanlagda utgiften för upparbetning eller uppgår till mer än ett obetydligt belopp för företaget, ska de dock räknas in i anskaffningsvärdet för att balans- och resultaträkningen ska ge en rättvisande bild av företagets ställning och resultat.

Anskaffning genom separata förvärv

Kommentar

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats separat utgörs av

- dess inköpspris ökat med tullavgifter och punktskatter, efter avdrag för handelsrabatter och liknande, och
- eventuella direkt hänförbara utgifter för att färdigställa tillgången för dess avsedda användning.

Anskaffning som en del av ett rörelseförvärv

Kommentar

Anskaffningsvärdet för en immateriell tillgång som förvärvats i samband med ett rörelseförvärv fastställs enligt punkt 19.10.

Anskaffning genom intern upparbetning

Allmänt råd

18.13A I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång ska utgifter för en förvärvad **immateriell tillgång** ingå om syftet vid förvärvet är att den förvärvade delen genom eget utvecklingsarbete ska utgöra en del av en ny unik tillgång. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

18.14 I anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång får inte ingå

a) försäljningsomkostnader, administrationsomkostnader och andra allmänna omkostnader, om inte dessa direkt kan hänföras till arbetet med att färdigställa tillgången för användning,
b) identifierade ineffektiviteter och rörelseförluster som företaget ådragit sig innan tillgången uppnår planerad prestanda, och
c) utgifter för att utbilda personal för att använda tillgången.

Kommentar

Anskaffningsvärdet för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång utgörs av samtliga direkt hänförbara utgifter som krävs för att skapa, framställa och färdigställa tillgången för att användas på det sätt som företagsledningen avser, t.ex.

- utgifter för material och tjänster,
- utgifter för **ersättningar till anställda** som uppkommit vid upparbetningen av tillgången,
- avgifter för att registrera en juridisk rättighet, och

Tillaton Prio tentamen VT24

Tillåtet på tentamen HT24

- avskrivningar på patent och licenser som använts för att upparbeta tillgången.

Vad gäller indirekta utgifter se punkt 18.13 med kommentar.

Väljer ett företag att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet ska reglerna i kapitel 25 följas.

Kostnadsförda utgifter får inte tas upp som tillgång i balansräkningen

Allmänt råd

18.15 Utgifter för en **immateriell tillgång** som har kostnadsförts tidigare räkenskapsår får inte därefter ingå i anskaffningsvärdet för en tillgång.

Första stycket ska tillämpas även vid byte av redovisningsprincip från kostnadsföringsmodellen till aktiveringsmodellen. (BFNAR 2016:9)

Förvärv genom testamente eller gåva

Allmänt råd

18.16 Anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva är tillgångens **verkliga värde**.

Byten

Allmänt råd

18.17 Anskaffningsvärdet för en **immateriell tillgång** som förvärvats genom byte ska, om transaktionen har kommersiell innebörd, bestämmas till **verkligt värde** på den tillgång som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt, ska anskaffningsvärdet bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt, eller om transaktionen saknar kommersiell innebörd, ska anskaffningsvärdet bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Kommentar

Enligt 4 kap. 3 § första stycket ÅRL ska en anläggningstillgång efter det första redovisningstillfället redovisas till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar, eventuell ackumulerad nedskrivning och eventuell ackumulerad uppskrivning.

Avskrivning

Lagtext

4 kap. 4 § första och andra styckena ÅRL

Anläggningstillgångar med begränsad nyttjandeperiod ska skrivas av systematiskt över denna period.

Om nyttjandeperioden för immateriella anläggningstillgångar som utgörs av utgifter för företagets eget utvecklingsarbete inte kan fastställas med en rimlig grad av säkerhet, ska perioden anses uppgå till fem år. Detsamma gäller i fråga om goodwill.

---Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar

Avskrivning, avskrivningsbart belopp, nyttjandeperiod och **restvärde** definieras och kommenteras i kapitel 17.

Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Allmänt råd

18.18 **Nyttjandeperioden** för en immateriell anläggningstillgång som uppkommit till följd av avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter får inte överstiga den period som omfattas av avtalet eller de juridiska rättigheterna. Kan denna period förlängas, ska nyttjandeperioden innefatta förlängningsperioden eller förlängningsperioderna endast om det finns belägg för att **företaget** kan förlänga avtalet utan betydande utgifter. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Nyttjandeperioden kan vara kortare än den period som avtalet eller rättigheterna omfattar om företaget inte avser att använda tillgången under hela avtalsperioden.

Vid bedömningen av nyttjandeperioden ska företaget i enlighet med 2 kap. 4 § ÅRL och punkt 2.4 i detta allmänna råd fastställa nyttjandeperioden med rimlig försiktighet. Värdet av en immateriell rättighet är i många fall osäker och kan förändras snabbt. För tillgångar som inte följer av avtal eller andra juridiska rättigheter kan nyttjandeperioden därför endast i sällsynta fall fastställas till längre tid än fem år. En längre nyttjandeperiod förutsätter att företaget kan presentera material som ger stöd för att tillgången kommer att vara av värde för företaget under hela perioden.

Avskrivningsbeloppet för varje räkenskapsår ska redovisas som kostnad, om det

inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång (lager och materiella anläggningstillgångar).

Avskrivningsbart belopp och nyttjandeperiod

Allmänt råd 18.19 Det **avskrivningsbara beloppet** för en immateriell anläggningstillgång ska fördelas på ett systematiskt sätt över **nyttjandeperioden**.

Allmänt råd 18.20 Ett **företag** ska anta att **restvärdet** för en immateriell anläggningstillgång är noll.

Första stycket gäller inte om det finns

a) ett åtagande av tredje part att köpa tillgången vid **nyttjandeperiodens** slut, eller
b) en **aktiv marknad** för tillgången och tillgångens restvärde kan fastställas genom hänvisning till denna marknad samt det är **sannolikt** att en sådan marknad kommer att finnas vid slutet av tillgångens nyttjandeperiod.

Allmänt råd 18.21 **Nyttjandeperioden** för en immateriell anläggningstillgång ska omprövas, om det finns en indikation på att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**.

Kommentar Faktorer som kan indikera att nyttjandeperioden har förändrats jämfört med föregående balansdag är t.ex. förändrad användning, teknisk utveckling och att företaget gjort en nedskrivningsprövning. En förändring av nyttjandeperioden kan medföra att restvärdet behöver omprövas. Även det omprövade restvärdet ska uppskattas till prisnivån vid anskaffningstillfället. En ändring av nyttjandeperioden är en **ändrad uppskattning och bedömning**, se kapitel 10.

Allmänt råd 18.22 **Avskrivning** av en immateriell anläggningstillgång ska påbörjas när tillgången kan användas.

Avskrivningsmetod

Allmänt råd 18.23 **Företaget** ska välja en avskrivningsmetod som återspeglar förväntad förbrukning av den immateriella anläggningstillgångens framtida ekonomiska fördelar.

Kan inte den förväntade förbrukningen av tillgångens framtida ekonomiska fördelar fastställas på ett tillförlitligt sätt, ska företaget tillämpa en linjär avskrivningsmetod.

Avskrivningsmetoden ska omprövas, om det finns en indikation på att förväntad förbrukning har förändrats väsentligt jämfört med uppskattningen vid föregående **balansdag**. (BFNAR 2021:2)

Kommentar En ändring av avskrivningsmetoden är en ändrad uppskattning och bedömning, se kapitel 10.

Nedskrivningar

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 § ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. På samma sätt ska fonden för utvecklingsutgifter minskas vid avskrivning, nedskrivning eller avyttring av en som tillgång upptagen utgift för företagets eget utvecklingsarbete.

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar Av 4 kap. 7 § ÅRL framgår vad uppskrivningsfonden och fonden för utvecklingsutgifter i ett aktiebolag får tas i anspråk för.

Allmänt råd 18.24 Ett **företag** ska, utöver kraven i kapitel 27, beräkna **återvinningsvärdet** per **balansdagen** för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen. Detta gäller även om det inte finns några indikationer på att tillgångens värde har minskat.

Kommentar Ett företag ska tillämpa kapitel 27 för att fastställa om en immateriell anläggningstillgång behöver skrivas ned. I det kapitlet anges när och hur tillgångarnas redovisade värden ska omprövas, hur återvinningsvärdet på en tillgång ska fastställas och när en nedskrivning ska redovisas eller återföras.

Att återvinningsvärdet ska beräknas för en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång som ännu inte är färdig att användas eller säljas på balansdagen beror på att det fram till dess att tillgången är färdig att användas

Tillägget nå tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

eller säljas ofta är osäkert om den kommer att kunna generera framtida ekonomiska fördelar som minst motsvarar anskaffningsvärdet.

Uppskrivningar

Lagtext

4 kap. 6 § ÅRL

Ett aktiebolags eller en ekonomisk förenings anläggningstillgångar som har ett tillförlitligt och bestående värde som väsentligt överstiger bokfört värde enligt 3 §, 4 § första stycket, 5 § första–tredje styckena och 12 § får skrivas upp till högst detta värde. Uppskrivning får dock ske endast om uppskrivningsbeloppet används för avsättning till en uppskrivningsfond eller, i aktiebolag, för ökning av aktiekapitalet genom fondemission eller nyemission.

Avskrivningar och nedskrivningar av den tillgång som har skrivits upp ska efter uppskrivningen beräknas med utgångspunkt i det uppskrivna värdet. Lag (2015:813)

Lagtext

4 kap. 8 §första stycket första meningen och andra stycket ÅRL

Vid avskrivning enligt 4 § eller nedskrivning enligt 5 § av en uppskriven tillgång eller vid avyttring eller utrangering av tillgången ska uppskrivningsfonden minskas i motsvarande utsträckning, dock högst med den del av fonden som svarar mot tillgången. ---

Minskningen får göras enbart genom att

1. fonden tas i anspråk enligt 7 §,
2. den del av fonden som motsvarar avskrivning eller nedskrivning överförs till fritt eget kapital, eller
3. den del av fonden som motsvarar en avyttrad tillgång överförs till fritt eget kapital. Lag (2015:813)

Kommentar

De immateriella anläggningstillgångarnas karaktär gör att det endast i undantagsfall är möjligt att skriva upp en sådan tillgång. Normalt är uppskrivning möjlig bara om den immateriella tillgången har uppkommit ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter.

Allmänt råd

18.25 Tillämpas kostnadsföringsmodellen enligt punkt 18.8 får en internt upparbetad immateriell anläggningstillgång inte skrivas upp.

Borttagande från balansräkningen

Allmänt råd

18.26 Ett **företag** ska inte längre redovisa en immateriell anläggningstillgång i balansräkningen

a) vid utrangering eller avyttring, eller
b) när inte några framtida ekonomiska fördelar väntas från användning, utrangering eller avyttring av tillgången.

För att fastställa vid vilken tidpunkt en avyttrad tillgång ska tas bort från balansräkningen ska punkt 23.8tillämpas.

Allmänt råd

18.27 Den vinst eller förlust som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen är skillnaden mellan

vad som eventuellt erhålls, efter avdrag för direkta försäljningskostnader, och tillgångens **redovisade värde**.

Kommentar

Den **realisationsvinst** eller **realisationsförlust** som uppkommer när en immateriell anläggningstillgång tas bort från balansräkningen redovisas i resultaträkningen som en övrig rörelseintäkt eller övrig rörelsekostnad.

Noter

Lagtext

5 kap. 8 § ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,
2. tillkommande och avgående tillgångar,
3. överföringar,
4. årets avskrivningar enligt 4 kap. 4 §,
5. årets nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
6. årets uppskrivningar, med särskild upplysning om uppskrivningsbeloppets användning och hur mycket av det som kvarstår oavskrivet.

Grunderna för avskrivning av anläggningstillgångarnas olika poster ska anges. Lag (2015:813)

Lagtext

5 kap. 25 § ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Större företag ska för varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 lämna upplysningar om:

1. ackumulerade avskrivningar enligt 4 kap. 4 §;
2. ackumulerade nedskrivningar, med särskild uppgift om nedskrivningar som har gjorts med stöd av 4 kap. 5 § andra stycket,
3. ackumulerade uppskrivningar, och
4. korrigeringar av tidigare års avskrivningar enligt 4 kap. 4 §, nedskrivningar och uppskrivningar.

Om ett större företag har skrivit av, skrivit ned eller skrivit upp en anläggningstillgång uteslutande av skatteskäl, ska företaget lämna en upplysning om detta med angivande av avskrivningens, nedskrivningens eller uppskrivningens storlek. Lag (2015:813)

Allmänt råd

18.28 De upplysningar som ett **företag** ska lämna enligt 5 kap. 8 § andra stycket årsredovisningslagen (1995:1554) ska omfatta avskrivningsmetod och tillämpad **nyttjandeperiod** eller avskrivningsprocent. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Ett företag som har utgifter för internt upparbetade immateriella anläggningstillgångar ska upplysa om huruvida kostnadsföringsmodellen eller aktiveringsmodellen har tillämpats (upplysning om redovisnings- och värderingsprinciper, se kapitel 8).

Tillhör patentansökan 2124

Enligt 5 kap. 14 och 46 §§ ÅRL och punkt 8.6A ska upplysning lämnas om det redovisade värdet på tillgångar som lämnats som säkerhet (t.ex. äganderättsförbehåll).

I förvaltningsberättelsen ska upplysning lämnas om viktiga förändringar av verksamheten (se punkt 3.7). Det innebär att upplysning kan behöva lämnas om avtalsenliga åtaganden att förvärva en immateriell anläggningstillgång.

Ett större företag ska lämna vissa upplysningar om forskning och utveckling i förvaltningsberättelsen, se punkt 3.9.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

18.29 I juridisk person får anskaffningsvärdet för en immateriell anläggningstillgång som förvärvats genom testamente eller gåva bestämmas till det värde som används vid beskattningen.

Allmänt råd

18.30 I juridisk person får företaget välja att tillämpa kostnadsföringsmodellen trots att aktiveringsmodellen valts i **koncernredovisningen**.

Noter

Kommentar

Upplysningskravet för större företag avseende skattemässiga överavskrivningar enligt 5 kap. 25 § tredje stycket ÅRL uppfylls genom att redovisa överavskrivningar som en bokslutsdisposition och ackumulerade överavskrivningar som en obeskattad reserv.

Kapitel 19 – Rörelseförvärv och goodwill

Tillämpningsområde

Allmänt råd

19.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **rörelseförvärv** med undantag av

a) rörelseförvärv mellan företag eller verksamheter under samma bestämmande inflytande, och
b) rörelseförvärv i vilka separata företag eller verksamheter tillsammans bildar ett **joint venture** (se kapitel 15).

Kapitlet ska också tillämpas vid redovisning av **goodwill** både vid **förvärvstidpunkten** och senare.

Kommentar

Kapitlet innehåller regler om identifiering av förvärvare samt hur anskaffningsvärdet beräknas och fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder. Se även exempel 3–5.

Med samma bestämmande inflytande menas att samma part eller parter har ett

bestämmande inflytande över företagen eller verksamheterna/rörelserna både före och efter rörelseförvärvet och inflytandet inte är tillfälligt. Parter kan vara både fysiska och juridiska personer. Storleken på innehaven före och efter rörelseförvärvet har inte någon betydelse vid fastställandet av om rörelseförvärvet inbegriper företag eller verksamheter/rörelser under samma bestämmande inflytande.

Kapitlet ska tillämpas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÅRL).

Enligt punkt 19.14 ska avskrivningar på goodwill göras enligt punkterna 18.18–18.23. Nedskrivning på goodwill görs enligt kapitel 27.

Allmänt råd

19.2 **Rörelseförvärv** är en transaktion eller annan händelse i vilken en förvärvare får det **bestämmande inflytandet** över en eller flera **verksamheter/rörelser** (de förvärvade enheterna).

Allmänt råd

19.3 **Verksamhet/rörelse** består av en integrerad mängd aktiviteter och **tillgångar** som bedrivs och styrs i syfte att ge

a) avkastning till investerare, eller
b) lägre **kostnader** eller andra ekonomiska fördelar direkt till deltagare.

Kommentar

Förvärv av en tillgång eller en grupp tillgångar som inte utgör en verksamhet är inte rörelseförvärv.

Rörelseförvärv kan göras på olika sätt, t.ex. genom att förvärva andelar av ett annat företags **eget kapital**, förvärva ett annat företags samtliga nettotillgångar, överta ett annat företags skulder eller förvärva vissa nettotillgångar av ett annat företag vilka tillsammans utgör en eller flera rörelser. Detta innebär att så kallade inkråmsförvärv är rörelseförvärv.

Rörelseförvärv kan t.ex. betalas genom att förvärvaren emitterar egetkapitalinstrument, erlägger **likvida medel** eller andra tillgångar samt genom en kombination av dem.

Rörelseförvärv kan ske mellan **ägare** i företag, mellan företag eller mellan ett företag och ägare i ett annat företag. Det kan innebära bildande av ett nytt företag som styr företagen eller de överförda verksamheterna eller en omstrukturering av ett eller flera av de berörda företagen.

En verksamhet består normalt av resurser och processer som resulterar i en produktion som i sin tur genererar eller kommer att generera intäkter. Om goodwill föreligger eller uppstår i en överförd mängd av aktiviteter och tillgångar, ska det överförda antas vara en verksamhet.

Enligt punkt 29.26 andra stycket avses med rena substansförvärv förvärv av andelar i företag vars huvudsakliga identifierbara tillgångar är byggnader eller

mark och där köpeskillingen så gott som uteslutande avser byggnader eller mark med avdrag för fastighetslån och **uppskjuten skatt**. Vid ett rent substansförvärv kan det verkliga värdet av identifierbara nettotillgångar antas motsvara köpeskillingen varför någon goodwill inte uppstår.

Redovisning av rörelseförvärv

Lagtext

7 kap. 18 § ÅRL
En sammanställning avseende moderföretag och dotterföretag ska göras enligt 19–23 §§. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.4 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Förvärvsmetoden

Lagtext

7 kap. 19 § ÅRL
I koncernbalansräkningen skall det bokförda värdet av moderföretagets andelar i ett dotterföretag elimineras genom att avräknas mot den andel av dotterföretagets eget kapital som belöpte på andelarna vid förvärvet. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 20 § ÅRL
Vid förvärv av andelar i ett företag som är eller genom förvärvet blir dotterföretag skall moderföretaget upprätta en förvärvsanalys för att fastställa andelarnas anskaffningsvärde för koncernen samt anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar och skulder. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 21 § ÅRL
Om anskaffningsvärdet för koncernen av dotterföretagets tillgångar, avsättningar eller skulder enligt förvärvsanalysen avviker från deras bokförda värden i dotterföretagets balansräkning, skall värdena i koncernbalansräkningen justeras med hänsyn till detta. Summan av dessa justeringar skall avräknas från det skillnadsbelopp som uppkommit vid avräkningen enligt 19 §. Lag (1999:1112)

Lagtext

7 kap. 22 § ÅRL
Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett positivt skillnadsbelopp, ska detta redovisas som goodwill i koncernbalansräkningen. Bestämmelserna i 4 kap. 4 och 5 §§ gäller även för sådan goodwill.
Om det efter en avräkning enligt 21 § finns ett negativt skillnadsbelopp, ska detta skillnadsbelopp redovisas i koncernbalansräkningen som negativ goodwill. Negativ goodwill får upplösas och intäktsföras när en sådan behandling överensstämmer med 2 kap. 2–4 §§.
Om positiva och negativa skillnadsbelopp avräknas mot varandra, ska upplysning om skillnadsbeloppen lämnas i en not. Lag (2015:813)

Kommentar

Tillämpningen av förvärvsmetoden innebär att

- en förvärvare ska identifieras,
- anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas, och

- anskaffningsvärdet ska fördelas på förvärvade tillgångar och övertagna skulder.

En förvärvsanalys ska upprättas även om någon koncernredovisning inte upprättas, t.ex. för att koncernen är en mindre koncern (se 7 kap. 3 § ÅRL).

Allmänt råd

19.5 Ett **rörelseförvärv** ska redovisas från **förvärvstidpunkten**.

Den förvärvsanalys som ska upprättas enligt 7 kap. 20 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska upprättas per förvärvstidpunkten.

Förvärvstidpunkten är den tidpunkt då förvärvaren får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.

Kommentar

Redovisningen av rörelseförvärv bygger på enhetssynen. Det innebär att förvärvsanalysen upprättas per den tidpunkt då förvärvaren får bestämmande inflytande. Från och med denna tidpunkt ses förvärvaren och den förvärvade enheten som en redovisningsenhet. Tillämpningen av enhetssynen innebär vidare att alla tillgångar (inklusive goodwill) och skulder samt intäkter och kostnader medräknas i sin helhet även för delägda dotterföretag.

Vid förvärv av ytterligare andelar som får till följd att företaget får bestämmande inflytande, se punkt 19.23.

Identifiering av förvärvare

Allmänt råd

19.6 Vid rörelseförvärv ska en förvärvare identifieras. Förvärvaren är det företag som får **bestämmande inflytande** över den förvärvade enheten.

Kommentar

Även om det ibland kan vara svårt att identifiera förvärvaren finns det vanligtvis omständigheter som visar att ett av företagen är förvärvare. T.ex. om

- det verkliga värdet på det ena företaget är betydligt högre än på det andra, är företaget med det högre verkliga värdet den sannolika förvärvaren,
- rörelseförvärvet skett genom att egetkapitalinstrument med rösträtt bytts mot likvida medel eller andra tillgångar, är företaget som betalar med likvida medel eller andra tillgångar den sannolika förvärvaren, eller
- rörelseförvärvet får till följd att företagsledningen i ett av företagen är dominerande när det gäller att utse ny ledning, är företaget som är dominerande den sannolika förvärvaren.

Lagtext

7 kap. 23 § ÅRL
Om ett företag har förvärvat ett annat företag genom att betala med andelar som det självt har gett ut och kontrollen över det förvärvande företaget som en följd av det har övergått till nya ägare (omvänt förvärv), ska vid tillämpningen av 19–22 §§ det förvärvade företaget anses som moderföretag och det förvärvande företaget anses som dotterföretag. Lag (2015:813)

Tillhör patentamen VT24

Tillgängligt på tentamen XTT4

Kommentar

I enstaka fall får ett företag äganderätten till aktierna i ett annat företag men emitterar som vederlag i samband med förvärvet så många aktier med rösträtt att det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen går över till ägarna av det företag vars aktier förvärvats. En sådan situation kallas ett omvänt förvärv. Trots att det företag som emitterar aktierna ur legal synpunkt kan betraktas som moderföretag eller som det företag som fortsätter verksamheten, är det företaget vars aktieägare får det bestämmande inflytandet över den nybildade koncernen som är förvärvare. Det företag som emitterar aktierna anses ha blivit förvärvat av det andra företaget. Det senare företaget anses vara förvärvare och tillämpar förvärvsmetoden på tillgångarna och skulderna i det företag som emitterar aktierna.

Beräkning av anskaffningsvärdet

Lagtext

4 kap. 3 § andra stycket ÅRL

I anskaffningsvärdet för en förvärvad tillgång ska, utöver inköpspriset, utgifter som är direkt hänförliga till förvärvet räknas in.
--- Lag (2015:813)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Hur tillskott och uttag ska redovisas framgår av kapitel 6.

Allmänt råd

19.7 Anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten ska beräknas till summan av
a) köpeskillingen, det vill säga **verkligt värde** vid **förvärvstidpunkten** för erlagda **tillgångar** med tillägg av uppkomna och övertagna **skulder** samt emitterade **egetkapitalinstrument**,
b) utgifter som är direkt hänförliga till **rörelseförvärvet**, och
c) belopp enligt punkt 19.8.

Innehar företaget vid förvärvstidpunkten tidigare anskaffade egetkapitalandelar, är anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten
a) det verkliga värdet vid förvärvstidpunkten på de tidigare anskaffade andelarna, samt
b) utgifter för de tillkommande andelarna enligt första stycket.

Värdet enligt andra stycket a får baseras på anskaffningsvärdet för de tillkommande andelarna.

Allmänt råd

19.8 Är det vid **förvärvstidpunkten sannolikt** att köpeskillingen kommer att justeras vid en senare tidpunkt och kan beloppet uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska beloppet ingå i det beräknade slutliga anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Anskaffningsvärdet ska justeras på **balansdagen** och när den slutliga köpeskillingen har fastställts. Justering får inte göras senare än ett år efter förvärvstidpunkten. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Ett exempel på när justering av köpeskillingen kan bli aktuell är när det i avtalet om rörelseförvärvet finns villkor om att köpeskillingen ska justeras till följd av framtida **resultat** i den förvärvade enheten.

Justeringen av anskaffningsvärdet påverkar enbart goodwill eller negativ goodwill.

Fastställs den slutliga köpeskillingen senare än ett år efter förvärvstidpunkten ska effekterna redovisas i koncernresultaträkningen, se punkt 19.20.

Allmänt råd

19.9 Vid förvärv av färre än samtliga andelar av den förvärvade enheten ska värdet av minoritetens andel enligt punkt 19.19 läggas till anskaffningsvärdet.

Fördelning av anskaffningsvärde

Allmänt råd

19.10 I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder**, som enligt punkt 19.11 ska redovisas separat, fastställas till tillgångarnas och skuldernas **verkliga värden** vid **förvärvstidpunkten**, om inte något annat framgår av andra eller tredje styckena.

I förvärvsanalysen ska anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens
a) pensionsförpliktelser fastställas enligt kapitel 28,
b) **uppskjutna skattefordringar** och **uppskjutna skatteskulder** fastställas enligt kapitel 29, och
c) skulder för **aktierelaterade ersättningar** fastställas enligt kapitel 26.

Om det verkliga värdet för en **immateriell tillgång** inte kan fastställas med hänvisning till en **aktiv marknad**, ska det värde som fastställs för tillgången begränsas till ett belopp som innebär att **negativ goodwill** inte uppkommer eller ökar.

Allmänt råd

19.11 Identifierbara **tillgångar** och **skulder** ska redovisas separat endast om de uppfyller villkoren enligt punkt 2.18.

Identifierbara tillgångar och skulder ska redovisas separat till värdena enligt förvärvsanalysen.

Allmänt råd

19.12 En **avsättning** som avser utgifter för omstrukturering av den förvärvade enhetens verksamhet får ingå i förvärvsanalysen endast i den utsträckning som den förvärvade enheten redan före **förvärvstidpunkten** uppfyller villkoren enligt punkt 21.7 för att redovisa en

avsättning.

En **skuld** för framtida förluster eller **kostnader** som förväntas uppkomma till följd av **rörelseförvärvet** får inte ingå i förvärvsanalysen.

Kommentar

Enligt punkt 18.3 är en tillgång identifierbar om den

- är avskiljbar, dvs. det går att avskilja eller dela av den från företaget och sälja, överlåta, licensiera, hyra ut eller byta den, antingen enskilt eller tillsammans med tillhörande avtal, tillgång eller skuld, eller
- uppkommer ur avtalsenliga eller andra juridiska rättigheter oavsett om dessa rättigheter är överlåtbara eller avskiljbara från företaget eller från andra rättigheter och förpliktelser.

Av punkt 29.21 framgår att ett företag inte får redovisa en **uppskjuten skatteskuld** för en **temporär skillnad** som härrör från den första redovisningen av goodwill. För rena substansförvärv, se punkt 29.26.

Förvärvade identifierbara tillgångar och skulder ska enligt punkt 19.10 värderas till verkligt värde. I kapitel 2 beskrivs olika värderingsgrunder. Tillgångar och skulder kan värderas enligt följande:

- **Materiella anläggningstillgångar** värderas till verkligt värde eller, om detta inte kan fastställas, till avskrivet återanskaffningsvärde.
- Immateriella tillgångar som handlas på en aktiv marknad, t.ex. överlåtbara licenser och produktionskvoter, värderas utifrån priserna på den aktiva marknaden.
- Färdigvarulager och produkter i arbete värderas till det belopp förvärvaren skulle ha erlagt vid ett direkt förvärv.
- Råvarulager värderas till beräknat återanskaffningsvärde.
- Pågående arbeten värderas enligt principen för successiv vinstavräkning.
- **Finansiella instrument** värderas till beräknat **nettoförsäljningsvärde**.
- Fordringar och skulder, som löper med ränta som avviker från marknadsmässig ränta, värderas till **nuvärde**.

En **eventualförpliktelse** i den förvärvade enheten uppfyller normalt inte kriterierna för att redovisas som skuld. Uppfylls inte villkoren enligt punkt 2.18 påverkas det belopp som redovisas som goodwill eller negativ goodwill. Ett exempel på när en eventualförpliktelse i den förvärvade enheten blir en avsättning i förvärvsanalysen är ett förvärv av ett utländskt dotterföretag där den nationella normgivningen tillåter att pensionsförpliktelser redovisas som eventualförpliktelse.

Goodwill och negativ goodwill

Allmänt råd

19.13 **Goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är högre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Kommentar

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en tillgång i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för goodwill är värdet enligt punkt 19.13.

Allmänt råd

19.14 **Avskrivningar** på **goodwill** ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23.

Kommentar

Efter det första redovisningstillfället, ska förvärvaren värdera goodwill till anskaffningsvärde efter avdrag för ackumulerade avskrivningar och ackumulerade nedskrivningar (se kapitel 27). Avskrivningarna ska göras på det sätt som anges i punkterna 18.18–18.23. Enligt 4 kap. 4 § andra stycket ÅRL ska **nyttjandeperioden** för goodwill anses uppgå till högst fem år, om inte en annan längre tid med rimlig grad av säkerhet kan fastställas. Det innebär att goodwill endast i sällsynta fall får skrivas av under längre tid än fem år.

Allmänt råd

19.15 **Negativ goodwill** är den skillnad som uppkommer om anskaffningsvärdet enligt punkterna 19.7 och 19.9 för den förvärvade enheten är lägre än värdet enligt punkt 19.10 på den förvärvade enhetens nettotillgångar.

Kommentar

Den förvärvade enhetens nettotillgångar är skillnaden mellan dess identifierbara tillgångar och skulder.

Vid förvärvstidpunkten ska förvärvaren redovisa den negativa goodwill som uppkommer i ett rörelseförvärv som en skuld i balansräkningen. Anskaffningsvärdet för negativ goodwill är värdet enligt punkt 19.15.

Allmänt råd

19.16 Visar förvärvsanalysen **negativ goodwill**, ska förvärvaren göra en ny identifiering och **värdering** av den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder** samt en ny beräkning av anskaffningsvärdet för den förvärvade enheten.

Negativ goodwill som återstår efter en ny identifiering och värdering enligt första stycket ska redovisas som **intäkt** för förvärvsåret. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Negativ goodwill i förvärvsanalysen kan tyda på att identifierbara tillgångar har övervärderats eller att skulder inte har tagits med eller underskattats.

Allmänt råd

19.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Tillhör patentamerikan24

Tillämpas på tentamen 2024

Allmänt råd 19.18 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Värdering av minoritetens andel av tillgångar och skulder vid förvärvstidpunkten

Allmänt råd 19.19 Per **förvärvstidpunkten** ska förvärvaren värdera minoritetens andel av den förvärvade enhetens **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, till **verkligt värde**.

Vid värderingen av minoritetens andel får förvärvaren utgå från sitt anskaffningsvärde för andelarna vid den senaste transaktionen.

Kommentar Det verkliga värdet på minoritetens andel i punkt 19.19 första stycket kan t.ex. bestämmas utifrån det förvärvade företagets aktiekurs på en marknadsplats.

Tillämpas förenklingsregeln i punkt 19.19 andra stycket kan värdet på minoritetens andel bestämmas genom proportionering. Om t.ex. 80 % av andelarna i ett företag förvärvas för 80, får värdet på minoritetens andel således bestämmas till 20.

Justering av förvärvsanalysen

Allmänt råd 19.20 I det fall förutsättningarna för förvärvsanalysen är ofullständiga, ska förvärvsanalysen justeras för att bättre återspegla faktiska förhållanden vid **förvärvstidpunkten**. Justeringarna ska göras retroaktivt inom tolv månader efter förvärvstidpunkten. Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten ska redovisas som en **ändrad uppskattning och bedömning** (se kapitel 10). (BFNAR 2012:5)

Kommentar Justeringar senare än tolv månader efter förvärvstidpunkten redovisas som en ändrad uppskattning och bedömning och påverkar koncernresultaträkningen.

I juridisk person påverkas anskaffningsvärdet oavsett när tilläggsköpeskillingen betalas.

Koncernresultaträkning

Allmänt råd 19.21 Den förvärvade enhetens **intäkter** och **kostnader** efter **förvärvstidpunkten** ska ingå i koncernresultaträkningen baserade på förvärvarens anskaffningsvärde för den förvärvade enhetens identifierade **tillgångar** och **skulder**.

Kommentar Punkt 19.21 innebär t.ex. att avskrivningar på förvärvade avskrivningsbara tillgångar baseras på tillgångarnas värde i förvärvsanalysen.

Förändringar i innehavet

Allmänt råd 19.22 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som redan är dotterföretag får anskaffningsvärdet för den förvärvade enhetens identifierbara **tillgångar** och **skulder** som har fastställts enligt punkt 19.10 inte ändras.

Förvärv eller avyttring av andelar i företag som är dotterföretag såväl före som efter förändringen ska anses vara en transaktion mellan **ägarna**.

Kommentar Vid förvärv av ytterligare andelar i företag som redan är dotterföretag upprättas inte någon ny förvärvsanalys eftersom moderföretaget redan har bestämmande inflytande. Eftersom förändringar i innehavet i företag som är dotterföretag enbart är en transaktion mellan ägarna redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen utan effekten av transaktionen redovisas enbart i eget kapital.

Allmänt råd 19.23 Förvärvas ytterligare andelar i ett företag som inte är dotterföretag så att **bestämmande inflytande** uppkommer, ska de ursprungliga andelarna i **koncernredovisningen** anses avyttrade. Vinst eller förlust, beräknad som skillnaden mellan **verkligt värde** och koncernmässigt **redovisat värde**, ska redovisas i koncernresultaträkningen.

Kommentar Vid förvärv av ytterligare andelar i ett företag så att företaget blir dotterföretag ska en förvärvsanalys upprättas (se punkt 19.5).

Punkt 19.23 innebär att de ursprungliga andelarna anses avyttrade och att andelar i ett dotterföretag har förvärvats.

Koncernmässigt redovisat värde är det värde som andelen har i koncernredovisningen. Dotterföretagets resultat, ägartransaktioner samt avskrivning på goodwill och koncernmässiga övervärden är exempel på sådant som får till följd att det koncernmässiga värdet förändras.

Allmänt råd 19.24 Avyttras andelar i ett dotterföretag så att **bestämmande inflytande** inte längre föreligger, ska samtliga andelar anses som avyttrade i **koncernredovisningen** och vinst eller förlust vid avyttringen redovisas i koncernresultaträkningen.

Första stycket ska tillämpas även om bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring.

Finns andelar kvar efter avyttringen, ska de redovisas enligt kapitel 11, 12, 14 eller 15 med det **verkliga värdet** vid försäljningstidpunkten som anskaffningsvärde. Försäljningspriset vid den senaste transaktionen får användas som verkligt värde.

Kommentar Efter avyttring av andelar så att det avyttrade företaget inte längre är ett dotterföretag klassificeras eventuellt återstående innehav utifrån bestämmelserna i kapitel 11, 12, 14 och 15.

Ett exempel på när bestämmande inflytande inte längre föreligger av andra skäl än avyttring kan vara en riktad emission till annan än moderföretaget.

Noter

Lagtext

7 kap. 15 § ÅRL
Om sammansättningen av de företag som omfattas av koncernredovisningen har ändrats väsentligt under räkenskapsåret, ska sådana upplysningar lämnas som gör det möjligt att jämföra de på varandra följande koncernredovisningarna. Detta ska ske i noter eller i en justerad jämförande balansräkning och en justerad jämförande resultaträkning. Lag (2015:813)

Rörelseförvärv under räkenskapsåret

Allmänt råd

19.25 För varje väsentligt **rörelseförvärv** under räkenskapsåret ska ett större **företag** lämna upplysning om **förvärvstidpunkten** samt namn på och beskrivning av de förvärvade enheter som ingår i rörelseförvärvet. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

19.26 Ett större **företag** ska lämna upplysning om hur minoritetens andel av det förvärvade företagets **tillgångar** och **skulder**, inklusive **goodwill** eller **negativ goodwill**, har värderats i förvärvsanalysen. (BFNAR 2016:9)

Goodwill

Lagtext

5 kap. 9 § ÅRL
Om ett företag redovisar goodwill som tillgång, ska det lämna upplysningar om tillämpad avskrivningsperiod och skälen för denna. Lag (2015:813)

Allmänt råd

19.27 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Företaget ska även lämna en specifikation enligt 5 kap. 8 § första stycket ÅRL.

Ett större företag ska dessutom lämna upplysning enligt 5 kap. 25 § första och andra stycket samma lag.

Negativ goodwill

Allmänt råd

19.28 Ett större **företag** som redovisar **negativ goodwill** enligt punkt 19.16 andra stycket ska lämna upplysning om beloppet. (BFNAR 2016:9)

Redovisning i juridisk person

Kommentar

Redovisningen av förändringar i innehavet enligt punkterna 19.22–19.24 påverkar inte det redovisade värdet på andelarna i juridisk person utan enbart värdet i koncernen (se under rubriken Redovisning av andelar i dotterföretag i juridisk person i kapitel 9).

Kapitel 20 – Leasingavtal

Tillämpningsområde

Allmänt råd

20.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av samtliga **leasingavtal** med undantag av
a) licensavtal (se kapitel 18), och
b) **operationella leasingavtal** som är **förlustkontrakt** (se kapitel 21).

I punkt 20.29 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

20.2 Ett **leasingavtal** är ett avtal enligt vilket en leasegivare på avtalade villkor under en avtalad period ger en leasetagare rätt att använda en **tillgång** i utbyte mot betalning.

Kommentar

Kapitlet ska tillämpas på leasingavtal enligt vilka rätten att använda en tillgång överförs från en part till en annan även om leasegivaren har ett åtagande att utföra service och underhåll av leasingobjektet. Kapitlet tillämpas däremot inte på serviceavtal som inte överför rätten att använda en tillgång från en part till en annan.

Vissa avtal är inte utformade som ett hyresavtal men överlåter i praktiken rätten att använda en tillgång mot betalning. Sådana avtal ska därmed redovisas enligt detta kapitel. Det gäller t.ex. outsourcing-avtal, avtal i telekombranschen som ger rätt till kapacitet och så kallade take-or-pay-avtal (ett avtal där en köpare måste betala oavsett om den levererade tjänsten eller varan tas emot eller inte, t.ex. ett avtal där ett företag förvärvar en leverantörs hela kraftproduktion).

Exempel på licensavtal (se punkt 20.1 a) är avtal för film, videoinspelning, manuskript, patent och upphovsrätt (copyright).

Klassificering av leasingavtal

Allmänt råd

20.3 Ett **leasingavtal** ska, redan när avtalet ingås, klassificeras som antingen ett **finansiellt leasingavtal** eller ett **operationellt leasingavtal**.

Ett **finansiellt leasingavtal** är ett leasingavtal enligt vilket de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en **tillgång** i allt väsentligt överförs från leasegivaren till leasetagaren.

Ett **operationellt leasingavtal** är ett leasingavtal som inte är ett finansiellt leasingavtal.

Kommentar

Det beror på avtalets ekonomiska innebörd och inte på avtalets juridiska form om ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt eller operationellt. Situationer som enskilt eller tillsammans normalt leder till att ett leasingavtal ska klassificeras som finansiellt är t.ex. att

Tillåtet på tentamen VT24

- äganderätten till tillgången kommer att överföras till leasetagaren vid leasingperiodens slut,
- leasetagaren har rätt att köpa tillgången till ett pris som understiger förväntat verkligt värde med ett så stort belopp att det vid leasingavtalets ingående framstår som rimligt säkert att rätten kommer att utnyttjas,
- leasingperioden omfattar större delen av tillgångens ekonomiska livslängd även om äganderätten inte kommer att övergå till leasetagaren,
- nuvärdet av minimileaseavgifterna vid leasingperiodens början uppgår till i allt väsentligt tillgångens verkliga värde, och
- den leasade tillgången är av så speciell karaktär att endast leasetagaren kan använda tillgången utan att väsentliga ändringar görs.

Andra situationer som enskilt eller tillsammans indikerar att ett leasingavtal ska klassificeras som ett finansiellt leasingavtal är t.ex. om

- leasetagaren enligt avtalet kan säga upp avtalet i förtid men får bära de förluster leasegivaren åsamkas på grund av uppsägningen,
- vinster och förluster som hänför sig till förändringar av tillgångens restvärde tillfaller leasetagaren (exempelvis i form av en rabatt på leasingavgiften som motsvarar större delen av försäljningspriset vid leasingperiodens slut), och
- leasetagaren har möjlighet att förlänga avtalet mot en avgift som är väsentligt lägre än en marknadsmässig avgift.

Situationerna ovan är inte alltid avgörande för klassificeringen. Om det tydligt framgår av andra egenskaper att leasingavtalet inte i allt väsentligt överför risker och fördelar som är förknippade med att äga tillgången till leasetagaren, ska avtalet klassificeras som operationellt.

Allmänt råd

20.4 Klassificeringen av ett **leasingavtal** får inte ändras under leasingperioden, om inte en överenskommelse har träffats om att ändra villkoren i leasingavtalet på annat sätt än genom förnyelse av avtalet. Ändras villkoren ska klassificeringen omprövas.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.5 En leasetagare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa rättigheter och skyldigheter enligt ett **finansiellt leasingavtal** som **tillgång** och **skuld** i balansräkningen.

Tillgången och skulden ska redovisas till det lägsta av tillgångens **verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna**, fastställda vid leasingavtalets ingående. Utgifter som direkt kan hänföras till ingående

och upplägg av **leasingavtalet** ska läggas till det belopp som redovisas som en tillgång.

Vid beräkning av nuvärdet av minimileaseavgifterna ska **leasingavtalets implicita ränta** användas. Kan leasingavtalets implicita ränta inte bestämmas, ska leasetagarens **marginella låneränta** användas.

Allmänt råd

20.6 **Minimileaseavgifter** är för leasetagaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuellt belopp som garanteras av leasetagaren eller av denne närstående företag.

Allmänt råd

20.7 **Leasingavtalets implicita ränta** är den diskonteringssats som för leasegivaren vid **leasingavtalets** ingående resulterar i att summan av **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** och ej garanterat restvärde överensstämmer med summan av det **verkliga värdet** för det leasade objektet och leasegivarens eventuella direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett leasingavtal ingås.

Allmänt råd

20.8 **Marginell låneränta** är den räntesats som leasetagaren skulle ha betalat enligt ett motsvarande **leasingavtal**.

Kan räntesatsen enligt första stycket inte fastställas, är den marginella låneräntan den räntesats som, vid leasingavtalets ingående, leasetagaren skulle ha betalat för en finansiering genom lån under motsvarande period och med motsvarande säkerhet.

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd

20.9 En leasetagare ska fördela **minimileaseavgifterna** enligt ett **finansiellt leasingavtal** på ränta och amortering av **skulden** enligt **effektivräntemetoden**.

Ränta enligt första stycket ska fördelas över leasingperioden genom att belasta varje räkenskapsår med ett belopp som motsvarar en fast räntesats för den under respektive räkenskapsår redovisade skulden.

Variabla avgifter ska redovisas som **kostnad** det räkenskapsår utgifterna uppkommer.

Kommentar

Effektivräntemetoden beskrivs i kapitel 11.

Allmänt råd

20.10 **Variabel avgift** är den del av leasingavgiften som inte är fast och som beräknas med utgångspunkt från andra faktorer än enbart att tid förflutit.

Tillåtet Patentamen VT24

Kommentar Exempel på andra faktorer är viss procent av försäljning, nyttjandenivå, prisindex eller marknadsränta.

Allmänt råd 20.11 En leasad **tillgång** enligt ett **finansiellt leasingavtal** ska skrivas av enligt reglerna i detta allmänna råd om **avskrivning** av tillgångar av motsvarande slag. Kan det inte med rimlig grad av säkerhet fastställas att äganderätten kommer att övergå till leasetagaren vid slutet av leasingperioden, ska tillgången skrivas av helt under leasingperioden eller **nyttjandeperioden** om den är kortare.

Kommentar En leasetagare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivning.

Noter

Lagtext

3 kap. 4 b § andra– fjärde styckena ÅRL

För varje skuldpost i balansräkningen ska följande anges: den del som ska betalas inom ett år från balansdagen, den del som ska betalas senare än ett år efter balansdagen och summan av dessa skulder.

Första och andra styckena gäller även fordringsposter och skuldposter som har tagits in i sådana noter som avses i 4 § fjärde stycket 2.

För mindre företag som slår samman poster enligt 4 § femte stycket ska det som föreskrivs i första och andra styckena om fordringsposter och skuldposter i balansräkningen i stället avse de sammanslagna posterna. Lag (2015:813)

Allmänt råd 20.12 En leasetagare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:

a) **Redovisat värde** per **balansdagen** för varje tillgångspost i balansräkningen.
b) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 gäller också för tillgångar leasade enligt finansiella leasingavtal.

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas 3 kap. 4 b § även på **koncernredovisningen**. Vad som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Leasetagarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

Allmänt råd 20.13 En leasetagare ska redovisa leasingavgifter enligt ett **operationellt leasingavtal**, inklusive första förhöjd hyra men exklusive utgifter för tjänster som försäkring och underhåll, som **kostnad** linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om

a) det bättre återspeglar leasetagarens ekonomiska nytta under perioden och detta oavsett om avgifterna fördelas på annat sätt, eller
b) avgifterna är upplagda på ett sådant sätt att de endast ökar i takt med förväntad inflation i syfte att kompensera leasegivarens förväntade kostnadsökningar.

Noter

Allmänt råd 20.14 En leasetagare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:

a) Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
   a. inom ett år,
   b. senare än ett år men inom fem år, och
   c. senare än fem år.
b) Summan av räkenskapsårets kostnadsförda leasingavgifter.
c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – finansiella leasingavtal

Redovisning och värdering vid det första redovisningstillfället

Allmänt råd 20.15 En leasegivare ska, vid det första redovisningstillfället, redovisa en **tillgång** enligt ett **finansiellt leasingavtal** som fordran i balansräkningen. Det redovisade beloppet ska motsvara **nettoinvesteringen i ett leasingavtal**.

Tillhör Patentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås ska periodiseras över leasingperioden.

Kommentar Exempel på direkta utgifter som uppkommer i samband med att ett finansiellt leasingavtal ingås är provisioner och arvoden för juridiska tjänster.

Vad som gäller för en leasegivare som är tillverkare eller återförsäljare framgår under egen rubrik.

Allmänt råd 20.16 **Bruttoinvestering i ett leasingavtal** är summan av
a) de **minimileaseavgifter** som leasegivaren erhåller enligt ett **finansiellt leasingavtal**, och
b) eventuellt ej garanterat restvärde som tillfaller leasegivaren.

Nettoinvestering i ett leasingavtal är bruttoinvesteringen i ett leasingavtal diskonterat till **leasingavtalets implicita ränta**.

Allmänt råd 20.17 **Minimileaseavgifter** är för leasegivaren de betalningar, exklusive **variabla avgifter**, serviceutgifter och skatter, som ska betalas av leasetagaren till leasegivaren under leasingperioden med tillägg av eventuella restvärden som garanterats av leasetagaren eller av denne närstående part eller av oberoende tredje part som har ekonomiska förutsättningar att fullfölja åtagandet.

Kommentar Leasingavtalets implicita ränta respektive marginell låneränta definieras i punkterna 20.7 och 20.8

Redovisning och värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd 20.18 En leasegivare ska fördela den finansiella intäkten enligt ett **finansiellt leasingavtal** så att en jämn förräntning erhålls på under varje period redovisad **nettoinvestering i ett leasingavtal**.

Finns en indikation på att det uppskattade, ej garanterade restvärdet som använts vid beräkningen av leasegivarens **bruttoinvestering i ett leasingavtal** har minskat väsentligt, ska de finansiella intäkterna under den återstående leasingperioden ändras och effekten redovisas i resultaträkningen.

Tillverkare och återförsäljare

Kommentar En tillverkare eller en återförsäljare ger ofta kunderna möjlighet att välja mellan att köpa eller leasa tillgången i fråga. När sådana företag ingår ett finansiellt leasingavtal med en kund uppkommer följande två slag av intäkter:

- Det normala försäljningspriset med avdrag för rabatter enligt de principer som företaget tillämpar vid en försäljning.
- Finansiell intäkt som redovisas över leasingperioden.

Allmänt råd 20.19 En tillverkare eller en återförsäljare ska vid leasingperiodens början redovisa en försäljningsintäkt till följd av ett **finansiellt leasingavtal** till det lägsta av **tillgångens verkliga värde** och **nuvärdet** av **minimileaseavgifterna** beräknat till marknadsränta.

Den leasade tillgångens **redovisade värde** minskat med nuvärdet av ej garanterat restvärde ska redovisas som kostnad för såld vara vid leasingperiodens början.

Kommentar Vinsten eller förlusten är skillnaden mellan försäljningsintäkten och kostnaden för sålda varor.

Allmänt råd 20.20 Används osedvanligt låg ränta ska försäljningsintäkten redovisas till det belopp som skulle ha uppkommit om en marknadsmässig ränta avtalats.

Utgifter i samband med ingående och upplägg av ett **finansiellt leasingavtal** ska redovisas som en **kostnad** när vinsten från försäljningen redovisas.

Noter

Allmänt råd 20.21 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **finansiella leasingavtal**:
a) Ej intjänade finansiella intäkter.
b) Ej garanterade restvärden som tillfaller leasegivaren.
c) Reservering för osäkra fordringar som avser **minimileaseavgifter**.
d) **Variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
e) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.
(BFNAR 2016:9)

Kommentar Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet,
- vidareuthyrning, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Nuvärdet av fordran avseende minimileaseavgifterna ska klassificeras som omsättningstillgång eller anläggningstillgång enligt kapitel 4.

Leasegivarens redovisning av leasingavtal – operationella leasingavtal

Redovisning och värdering

Allmänt råd 20.22 En leasegivare ska redovisa leasingavgifter, inklusive första förhöjd hyra men exklusive inkomster för tjänster som försäkring och underhåll,

från **operationella leasingavtal** som **intäkt** linjärt över leasingperioden.

Trots det som sägs i första stycket får leasingavgifterna fördelas på ett annat systematiskt sätt om det bättre återspeglar hur de ekonomiska fördelar som hänförs till objektet minskar över tiden.

Allmänt råd

20.23 Det **redovisade värdet** på en **tillgång** som leasas ut ska ökas med direkta utgifter som uppkommer till följd av att ett **operationellt leasingavtal** ingås. Utgifterna ska kostnadsföras över leasingperioden utifrån samma grund som leasingintäkten.

Kommentar

Avskrivningsbara leasade tillgångar ska skrivas av enligt samma principer som leasegivaren tillämpar för liknande tillgångar.

En leasegivare ska också tillämpa kapitel 27 om nedskrivningar.

Tillverkare och återförsäljare

Allmänt råd

20.24 En tillverkare eller återförsäljare som är leasegivare ska inte redovisa en försäljning när ett **operationellt leasingavtal** ingås.

Kommentar

Eftersom de ekonomiska risker och fördelar som är förknippade med att äga en tillgång inte överförs i ett operationellt leasingavtal är det inte att jämställa med försäljning. Tillgången ska då klassificeras om från omsättningstillgång till anläggningstillgång, se punkt 4.4.

Noter

Allmänt råd

20.25 En leasegivare som är ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om **operationella leasingavtal**:

a) Summan av framtida **minimileaseavgifter** per **balansdagen** avseende icke uppsägningsbara operationella leasingavtal
   a. inom ett år,
   b. senare än ett år men inom fem år, och
   c. senare än fem år.
b) Summan av **variabla avgifter** som ingår i räkenskapsårets **resultat**.
c) En allmän beskrivning av ingångna väsentliga **leasingavtal**.
(BFNAR 2016:9)

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan t.ex. innehålla uppgift om

- variabla avgifter,
- villkor som ger möjlighet att förvärva tillgången eller att förlänga avtalet,
- förekomsten av indexklausuler i avtalet, och
- eventuella restriktioner enligt avtalet.

Dessutom gäller upplysningskraven enligt kapitel 17, 18 och 27 för tillgångar utleasade enligt operationella leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktioner

Kommentar

En sale-and-lease-back-transaktion är till sin form en försäljning av en tillgång och en efterföljande leasing av samma tillgång. Försäljningspriset på tillgången och villkoren i leasingavtalet är ofta beroende av varandra eftersom de avtalats tillsammans. Avgörande för hur en sale-and-lease-back-transaktion ska redovisas är om leasingtransaktionen ger upphov till ett finansiellt eller operationellt leasingavtal.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett finansiellt leasingavtal

Allmänt råd

20.26 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **finansiellt leasingavtal** ska leasetagaren periodisera det belopp med vilket försäljningspriset överstiger **tillgångens redovisade värde** som **intäkt** över leasingperioden.

Sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett operationellt leasingavtal

Allmänt råd

20.27 Vid en sale-and-lease-back-transaktion som ger upphov till ett **operationellt leasingavtal** och som baseras på **verkligt värde**, ska leasetagaren redovisa eventuell vinst eller förlust som uppkommit vid försäljningen det räkenskapsår som försäljningen skett.

Även om försäljningspriset understiger verkligt värde ska eventuell vinst eller förlust redovisas det räkenskapsår som försäljningen skett. I de fall en förlust kompenseras genom att framtida avtalade leasingavgifter understiger marknadsmässigt beräknade avgifter, ska skillnaden tas upp som **tillgång** och periodiseras i proportion till leasingavgifterna över den period som den leasade tillgången förväntas bli nyttjad.

Överstiger försäljningspriset verkligt värde, ska skillnaden periodiseras över den leasade tillgångens förväntade **nyttjandeperiod**

Noter

Allmänt råd

20.28 Upplysningskraven i detta kapitel gäller även för sale-and-lease-back-transaktioner.

Kommentar

Den allmänna beskrivningen kan vid sale-and-lease-back-transaktioner också innehålla information om unika eller ovanliga avtalsvillkor.

Tillhör Ärendet på remtamen K124

Tillhör på tentamen VT24

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

20.29 I juridisk person får alla **finansiella leasingavtal** redovisas som **operationella leasingavtal**.

Kommentar

En juridisk person som är ett större företag och som väljer att redovisa finansiella leasingavtal som operationella ska lämna de upplysningar som krävs för operationella leasingavtal, se punkterna 20.14 och 20.25.

Kapitel 21 – Avsättningar, eventualförpliktelser och eventualtillgångar

Tillämpningsområde

Allmänt råd

21.1 Detta kapitel ska tillämpas på **avsättningar**, **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** med undantag av avsättningar i samband med

a) **kontrakt som verkställs längre fram** och som inte är förlustbringande,
b) **leasingavtal** (se kapitel 20),
c) **entreprenadavtal** (se kapitel 23),
d) förpliktelser avseende **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
e) **inkomstskatt** (se kapitel 29).

Trots det som sägs i första stycket ska detta kapitel tillämpas på **operationella leasingavtal** som har blivit **förlustkontrakt**.

I punkt 21.21 finns särskilda regler för juridisk person. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.2 Med **kontrakt som verkställs längre fram** avses kontrakt där inte någon av parterna har uppfyllt någon av sina förpliktelser, eller där båda parterna endast delvis, men i lika utsträckning, har uppfyllt sina förpliktelser.

Allmänt råd

21.3 Ett **förlustkontrakt** är ett kontrakt där **företagets** oundvikliga utgifter för att uppfylla sina förpliktelser överstiger de förväntade ekonomiska fördelarna av kontraktet. Med oundvikliga utgifter avses det lägsta av å ena sidan utgifterna för att fullfölja kontraktet och å andra sidan skadestånd eller liknande ersättningar om kontraktet inte fullföljs.

Kommentar

Avsättning, eventualförpliktelse och eventualtillgång definieras under respektive rubrik nedan.

Begreppet avsättning används ibland i samband med poster som innehåller **avskrivningar**, nedskrivningar och osäkra fordringar. Dessa är justeringar av tillgångars redovisade värden och således inte avsättningar. Sådana

värdejusteringar behandlas därför inte i detta kapitel.

Ett exempel på när ett operationellt leasingavtal blivit ett förlustkontrakt är när ett företag som har ett operationellt leasingavtal är förpliktat att betala leasingavgifter till leasegivaren för en tillgång som det inte längre har behov av.

Enligt 7 kap. 8 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 3 kap. på **koncernredovisningen** och det som sägs där om större och mindre företag ska i stället avse större respektive mindre koncerner.

Avsättningar

Vilka förpliktelser ska redovisas som avsättning?

Lagtext

3 kap. 9 § ÅRL

Som avsättningar skall sådana förpliktelser redovisas som är hänförliga till räkenskapsåret eller tidigare räkenskapsår och som på balansdagen är säkra eller sannolika till sin förekomst men ovissa till belopp eller till den tidpunkt då de skall infrias.

Avskrivningar och nedskrivningar får inte redovisas som avsättningar. Lag (1999:1112)

Kommentar

En avsättning är en skuld som är oviss vad gäller förfallotidpunkt eller belopp.

Allmänt råd

21.4 Ett **företag** ska endast redovisa en **avsättning** om

a) företaget på **balansdagen** har en befintlig **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** till följd av en inträffad händelse,
b) det är **sannolikt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen, och
c) en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras.

Allmänt råd

21.5 En **legal förpliktelse** är en förpliktelse till följd av

a) ett kontrakt,
b) lagstiftning, eller
c) annan laglig grund.

Allmänt råd

21.6 En **informell förpliktelse** är en förpliktelse till följd av att **företaget**

a) på grund av etablerad praxis, offentliggjorda riktlinjer eller ett tillräckligt utförligt och aktuellt uttalande har visat externa parter att det påtar sig vissa skyldigheter, samt
b) därigenom har skapat en välgrundad förväntan hos dessa parter att det kommer att fullgöra sina skyldigheter.

Kommentar

Avsättningen ska redovisas i balansräkningen. Avsättningsbeloppet redovisas som en kostnad i resultaträkningen om det inte enligt det allmänna rådet ska ingå i det redovisade värdet för en annan tillgång, t.ex. lager eller materiella anläggningstillgångar.

Villkoret att företaget ska ha en befintlig förpliktelse till följd av en inträffad

Tillfälligt Potentamen 2024

händelse innebär att företaget i praktiken inte har någon annan realistisk möjlighet än att reglera förpliktelsen. Så är fallet när en reglering av förpliktelsen kan framtvingas med stöd av lag eller när företaget har en informell förpliktelse där den inträffade händelsen har skapat välgrundade förväntningar hos externa parter om att företaget kommer att fullgöra förpliktelsen. Förpliktelser som har samband med företagets framtida handlande, dvs. den framtida driften, uppfyller inte detta villkor oavsett hur sannolikt det är att de ska inträffa eller om de följer av avtal. Ett företag kan på grund av affärsmässiga skäl eller rättsliga krav ha för avsikt eller vara tvingat att ådra sig utgifter för att driva verksamheten på visst sätt i framtiden, t.ex. genom att vara tvunget att installera rökfilter i en fabrik. Eftersom företaget kan undvika den framtida utgiften genom sitt handlande, t.ex. genom att ändra sitt sätt att bedriva verksamheten, finns det inte någon befintlig förpliktelse för en sådan framtida utgift, och en avsättning får inte redovisas.

Allmänt råd

21.7 Vid omstrukturering av en verksamhet får en **avsättning** endast redovisas om **företaget** måste fullfölja omstruktureringen till följd av en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse**. En informell förpliktelse innebär att företaget har en fastställd och utförlig omstruktureringsplan och att de som berörs har en välgrundad uppfattning att omstruktureringen kommer att genomföras.

Av omstruktureringsplanen ska minst framgå

a) vilken verksamhet, eller del av verksamhet, som berörs,
b) vilka driftställen som främst berörs,
c) det ungefärliga antalet anställda som kommer att få avgångsvederlag samt deras placering och arbetsuppgifter,
d) de utgifter åtgärderna kommer att medföra, och
e) när planen kommer att genomföras.

En välgrundad uppfattning enligt första stycket innebär att företaget har påbörjat genomförandet av omstruktureringsplanen eller har tillkännagett huvuddragen till dem som berörs.

Kommentar

En omstrukturering bygger på en plan som utformas och bestäms av företagsledningen och som i väsentlig grad förändrar antingen

- omfattningen av en viss verksamhet i företaget, eller
- det sätt på vilket verksamheten bedrivs.

Allmänt råd

21.8 Vid omstrukturering av en verksamhet får **avsättning** inte göras för utgifter som hör samman med den framtida verksamheten.

Kommentar

Exempel på utgifter som hör samman med den framtida verksamheten är

- omskolning eller omplacering av den personal som stannar kvar i företaget,
- marknadsföring, eller
- investeringar i nya system och distributionsnät.

Dessa utgifter får inte redovisas som avsättning utan de redovisas i resultaträkningen oberoende av omstruktureringen.

Värdering vid det första redovisningstillfället

Lagtext

4 kap. 15 a § ÅRL
En avsättning ska motsvara den bästa uppskattningen av det belopp som kommer att krävas för att reglera förpliktelsen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

21.9 Avsättningen ska redovisas till **nuvärdet** av de framtida betalningar som krävs för att reglera förpliktelsen, om effekten av när i tiden betalningen sker är väsentlig. Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den räntesats före skatt som avspeglar aktuell marknadsbedömning av det tidsberoende värdet av pengar och de risker som är förknippade med framtida betalningar till den del riskerna inte beaktats genom att justeringar gjorts vid bedömningen av de framtida betalningarna.

Vinster vid förväntade avyttringar av **tillgångar** ska inte beaktas vid **värderingen** av en avsättning. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Den bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse är det som företaget rationellt sett skulle betala för att reglera den på balansdagen eller för att då överföra den till en tredje part.

Uppskattningarna av ett utfall bestäms av företagsledningens bedömning, kompletterad med erfarenheter av liknande transaktioner och, i en del fall, av yttranden av oberoende experter. Varje tillkommande omständighet i form av **händelser efter balansdagen** beaktas.

Osäkerhet kring det belopp som ska avsättas hanteras på olika sätt beroende på omständigheterna. När avsättningen avser en stor mängd poster kan alla tänkbara utfall vägas samman med deras respektive sannolikheter. Följande exempel visar hur avsättningen kan beräknas.

Ett företag säljer varor med en garanti som ger kunder ersättning för reparationer av de tillverkningsfel som upptäcks inom sex månader från inköpet. Om mindre defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 1 miljon kronor. Om större defekter upptäcktes i alla sålda produkter skulle följden bli reparationsutgifter på 4 miljoner kronor. Företagets erfarenhet och förväntningar utvisar att under det kommande året beräknas 75 procent av de sålda varorna vara felfria, 20 procent kommer att ha mindre defekter och 5 procent kommer att ha större defekter. Avsättningen beräknas som sannolikheten för ett utflöde för garantiåtagandena som en helhet.

Väntevärdet för reparationsutgiften blir (75 % av noll) + (20 % av 1 miljon) + (5 % av 4 miljoner) = 400 000 kronor.

Allmänt råd

21.10 Om det belopp som krävs för att reglera en förpliktelse förväntas helt eller delvis bli ersatt av tredje part, t.ex. genom försäkringsersättning, ska gottgörelsen redovisas som en **tillgång**, om det är så gott som säkert att **företaget** kommer att erhålla gottgörelsen när förpliktelsen regleras. Det belopp som redovisas som tillgång får inte överstiga avsättningsbeloppet.

Tillgången enligt första stycket får inte kvittas mot **avsättningen** i balansräkningen. I resultaträkningen får däremot gottgörelsen kvittas mot den **kostnad** som motsvarar avsättningen

Kommentar

Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL ska en upplysning om de bruttobelopp som kvittas mot varandra lämnas i not.

Värdering efter det första redovisningstillfället

Allmänt råd

21.11 En **avsättning** får tas i anspråk endast för de utgifter som avsättningen ursprungligen var avsedd för.

Allmänt råd

21.12 En **avsättning** ska omprövas varje **balansdag** och justeras så att den återspeglar den aktuella bästa uppskattningen av det belopp som krävs för att reglera förpliktelsen på balansdagen.

Varje justering av tidigare redovisade avsättningsbelopp ska redovisas i resultaträkningen, med undantag för avsättningar som tidigare redovisats som del av utgiften för lager eller **materiella anläggningstillgångar**.

Allmänt råd

21.13 En förändring av **det redovisade värdet** på en **avsättning** till följd av att utbetalningstidpunkten närmar sig ska redovisas som räntekostnad.

Kommentar

En redovisning enligt punkt 21.13 blir aktuell när en avsättning är värderad till nuvärde.

Eventualförpliktelser

Allmänt råd

21.14 En **eventualförpliktelse** är

a) en möjlig förpliktelse till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir, eller
b) en befintlig förpliktelse till följd av inträffade händelser, men som inte redovisas som **skuld** eller **avsättning** eftersom det inte är **sannolikt** att ett utflöde av resurser kommer att krävas för att reglera förpliktelsen eller förpliktelsens storlek inte kan beräknas med

tillräcklig tillförlitlighet. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Ett företag ska inte redovisa en eventualförpliktelse som skuld eller avsättning i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Noter om eventualförpliktelser).

Eventualförpliktelser är en sammanfattande beteckning för sådana garantier, ekonomiska åtaganden och eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen.

Eventualtillgångar

Allmänt råd

21.15 En **eventualtillgång** är en möjlig **tillgång** till följd av inträffade händelser och vars förekomst endast kommer att bekräftas av att en eller flera osäkra framtida händelser, som inte helt ligger inom **företagets** kontroll, inträffar eller uteblir.

Kommentar

Ett företag ska inte redovisa en eventualtillgång som tillgång i balansräkningen. I vissa fall krävs att upplysningar lämnas (se under rubriken Noter om eventualtillgångar).

Noter

Noter om avsättningar

Lagtext

3 kap. 10 § ÅRL
Större företag skall i balansräkningen eller i en not specificera större avsättningar som har tagits upp under posten Övriga avsättningar i balansräkningen. Lag (2006:871)

Allmänt råd

21.16 Ett större **företag** ska för varje slag av **avsättning** specificera

a) det **redovisade värdet** vid räkenskapsårets början och slut,
b) de ytterligare avsättningar som gjorts under räkenskapsåret, inklusive justeringar till följd av förändring av **nuvärdet**,
c) belopp som tagits i anspråk under räkenskapsåret, samt
d) outnyttjade belopp som har återförts under räkenskapsåret.

Företaget ska även lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär. (BFNAR 2016:9)

Noter om eventualförpliktelser

Lagtext

5 kap. 15 § ÅRL
Om ett företag har garantiåtaganden, ekonomiska åtaganden eller eventuella förpliktelser som inte tas upp i balansräkningen (eventualförpliktelser), ska det lämna en upplysning om summan av dessa. Lag (2015:813)

Allmänt råd

21.16A Upplysningarna enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554) ska avse en uppskattning av förpliktelsernas finansiella effekt värderade enligt principerna i punkterna 21.9–21.13.

Tillhör patentansökan nr 1451-4

Tillhör Patentamen 2024

Är det **praktiskt ogenomförbart** att lämna upplysningar enligt första stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.17 Ett större **företag** som på **balansdagen** har förpliktelser enligt 5 kap. 15 § årsredovisningslagen (1995:1554), ska för varje slag av **eventualförpliktelse**, lämna en kortfattad beskrivning av förpliktelsens karaktär, om inte sannolikheten för en reglering är ytterst liten.

Följande upplysningar ska lämnas för varje slag av eventualförpliktelse om det inte är **praktiskt ogenomförbart**:

a) Beloppet enligt punkten 21.16A.
b) En indikation om osäkerheterna beträffande beloppet eller tidpunkten för dessa utflöden.
c) Möjligheten att eventuell gottgörelse erhålls.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna en eller flera upplysningar enligt andra stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.17A Upplysningarna enligt punkterna 21.16A och 21.17 ska alltid lämnas om **företaget** har tecknat ett borgensåtagande eller liknande eller är obegränsat ansvarig delägare i ett annat företag även om sannolikheten för en reglering är ytterst liten. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Med eventuella förpliktelser i 5 kap. 15 § ÅRL avses till skillnad från garantier och ekonomiska åtaganden förpliktelser som företaget inte självmant har åtagit sig, t.ex. verksamhetsansvar enligt lag eller ett utomobligatoriskt skadeståndsansvar.

Upplysning enligt punkten 21.16A ska avse eventualförpliktelsernas totalbelopp. Förpliktelsernas art och form behöver inte anges.

Noter om eventualtillgångar

Allmänt råd

21.18 Ett större **företag** ska lämna en beskrivning av karaktären på **eventualtillgångar** om ett inflöde av resurser är **sannolikt**. Dessutom ska upplysning lämnas om företagets uppskattning av eventualtillgångarnas finansiella effekt, om det inte är **praktiskt ogenomförbart** och det kan göras utan oskälig **kostnad**.

Är det praktiskt ogenomförbart att lämna upplysning enligt första stycket, ska detta förhållande anges. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

21.19 Ett krav är **praktiskt ogenomförbart** om **företaget** inte kan uppfylla det trots varje rimlig ansträngning att göra det.

Noter som har skadlig inverkan

Allmänt råd

21.20 I ytterst sällsynta fall behöver upplysningar enligt punkterna 21.16–21.18 inte lämnas, om det har en skadlig inverkan på **företagets** förhandlingsläge i en tvist med andra parter.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

21.21 I juridisk person får en **avsättning** till följd av beräknade utgifter för nedmontering, bortforsling och återställande av plats redovisas successivt över **tillgångens nyttjandeperiod**.

Kapitel 22 – Skulder och eget kapital

Tillämpningsområde

Allmänt råd

22.1 Detta kapitel ska tillämpas vid *klassificering* av ett företags utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller **eget kapital** med undantag av följande finansiella instrument:

a) Företagets rättigheter och förpliktelser för **ersättningar efter avslutad anställning** (se kapitel 28).
b) Avtal om villkorad tilläggsköpeskilling vid **rörelseförvärv** (se kapitel 19).
c) Finansiella instrument, avtal och förpliktelser avseende **aktierelaterade ersättningar** (se kapitel 26) med undantag av egna aktier som köps, säljs, emitteras eller sägs upp i samband med ett företags aktieoptionsprogram eller andra avtal om aktierelaterade ersättningar.

Allmänt råd

22.2 Detta kapitel ska även tillämpas vid *redovisning* av **egetkapitalinstrument** som utfärdas till utomstående i deras egenskap av **ägare** med undantag av redovisning av **aktierelaterade ersättningar** eller liknande i form av egetkapitalinstrument (t.ex. aktier och aktieoptioner) som lämnas som ersättning för varor eller tjänster från leverantörer och anställda, i deras roll som leverantör eller anställd (se kapitel 26).

Kommentar

I bilaga 1 till ÅRL och kapitel 4 anges i vilka poster skulder och eget kapital ska redovisas i balansräkningen.

I kapitel 6 anges hur räkenskapsårets förändringar i eget kapital ska specificeras i den finansiella rapporten. I kapitlet anges också hur tillskott som ett företag får utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte, inklusive koncernbidrag, ska redovisas i juridisk person. Återbetalning av sådana tillskott behandlas också i kapitel 6.

Hur minoritetens andel av tillgångar och skulder värderas vid

Tillträde på tentamen VT24

förvärvstidpunkten framgår av kapitel 19. Hur **minoritetsintresset** redovisas i **koncernredovisningen** efter förvärvet framgår av kapitel 9.

Enligt 7 kap. 14 § ÅRL tillämpas vissa bestämmelser i 5 kap. även i koncernredovisningen.

Allmänt råd

22.3 **Egetkapitalinstrument** är varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags **tillgångar** efter avdrag för alla dess **skulder**.

Kommentar

Av kapitel 2 framgår att eget kapital är skillnaden mellan redovisade tillgångar och redovisade skulder. En skuld är en befintlig förpliktelse för företaget till följd av inträffade händelser och som förväntas ge upphov till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar. Eget kapital består framför allt av medel som tillskjutits av ägarna samt vinster och förluster efter avdrag för utdelning och återbetalning av tillskott till ägarna.

Allmänt råd

22.4 **Ägare** är innehavare av **finansiella instrument** som klassificerats som **eget kapital** i det ägda företagets redovisning.

Klassificering

Allmänt råd

22.5 Klassificeringen av ett **företags** utfärdade **finansiella instrument** som antingen **skuld** eller **eget kapital** ska baseras på instrumentets ekonomiska innebörd om inte annat följer av punkterna 22.6 och 22.9.

Kommentar

Klassificeringen baseras på instrumentets ekonomiska innebörd, vilken kan skilja sig från den juridiska formen. Ett instrument klassificeras som skuld utifrån ekonomisk innebörd, t.ex. om

- instrumentets andel av företagets nettotillgångar vid en likvidation är begränsat till ett maximalt belopp (dvs. ett tak),
- innehavaren av ett inlösbart instrument har rätt till ett belopp som har värderats på annat sätt än enligt det allmänna rådet (t.ex. enligt god redovisningssed i ett annat land),
- instrumentet förpliktar företaget att betala innehavaren före en likvidation, t.ex. som en obligatorisk utdelning, eller
- instrumentet innehåller villkor som antingen förpliktigar emittenten att lösa in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en fastställd eller fastställbar tidpunkt eller ger innehavaren rätt att kräva att emittenten löser in instrumentet till ett fastställt eller fastställbart belopp vid en viss tidpunkt eller därefter.

Vissa finansiella instrument klassificeras som eget kapital, trots att de motsvarar definitionen av en skuld, eftersom instrumenten representerar en residual rätt i företagets nettotillgångar. Dessa instrument är följande två slag:

- Ett inlösbart instrument som ger innehavaren rätt att sälja tillbaka instrumentet till emittenten i utbyte mot **likvida medel** eller annan **finansiell tillgång** eller som automatiskt inlöses eller återköps av emittenten om en osäker framtida händelse inträffar eller om

innehavaren av instrumentet avlider eller går i pension klassificeras som eget kapital om instrumentet har samtliga följande egenskaper och villkor:

- Innehavaren har rätt till en proportionell andel av företagets nettotillgångar om företaget träder i likvidation.
- Instrumentet tillhör den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser.
- Alla instrument i den instrumentklass som är underordnad alla andra instrumentklasser har identiska egenskaper.
- Instrumentet medför inte några avtalsenliga förpliktelser, utöver återköp eller inlösen, att erlägga likvida medel eller annan finansiell tillgång till ett annat företag eller att byta finansiella tillgångar eller **finansiella skulder** med ett annat företag på villkor som kan vara oförmånliga för företaget och det är inte heller fråga om ett avtal som kommer att eller kan komma att regleras i företagets egna egetkapitalinstrument.
- De totala förväntade **kassaflödena** som kan hänföras till instrumentet under dess livslängd baseras huvudsakligen på **resultatet**, förändringen av redovisade nettotillgångar eller förändringen av det verkliga värdet av företagets redovisade och oredovisade nettotillgångar under instrumentets livslängd, exklusive instrumentets eventuella effekter.

- Ett instrument, eller delar av ett instrument, som är underordnat alla andra instrumentklasser om det innebär att företaget åläggs en förpliktelse att ge ut en proportionell andel av företagets nettotillgångar till någon annan endast om företaget träder i likvidation.

Allmänt råd

22.6 Poster som är **eget kapital** enligt bilaga 1 till årsredovisningslagen (1995:1554) får inte redovisas som **skuld**. Sådana poster ska definieras utifrån sin juridiska innebörd.

Kommentar

Den juridiska innebörden regleras i den associationsrättsliga lagstiftningen.

Redovisning

Emission av aktier eller andra egetkapitalinstrument

Allmänt råd

22.7 Ett **företag** ska redovisa en ökning av **eget kapital** när en utomstående part är skyldig att överföra kontanter eller andra resurser till företaget i utbyte mot emitterade aktier eller andra **egetkapitalinstrument**.

En ökning av eget kapital ska också redovisas om företaget erhållit kontanter eller andra resurser innan egetkapitalinstrumentet är emitterat, och företaget inte kan krävas på återbetalning.

Allmänt råd

22.8 Aktier eller andra **egetkapitalinstrument** ska värderas till **verkligt värde** av de kontanter eller andra resurser som **företaget** mottagit eller

Tillåtet på tentamen VT24

har att fordra.

Direkta utgifter i samband med en egetkapitaltransaktion ska redovisas som avdragspost från **eget kapital**.

Kommentar

Punkterna 22.7 och 22.8 gäller även vid emission av teckningsoptioner och liknande egetkapitalinstrument.

Fordringsbeloppet för ej inbetalt kapital avseende aktier eller andra egetkapitalinstrument som tecknats innan företaget erhåller kontanter eller andra resurser ska enligt bilaga 1 till ÅRL redovisas som tillgång. I en ekonomisk förening redovisas de insatser som inte fullgjorts som en avdragspost inom eget kapital (se 3 kap. 6 § ÅRL).

Konvertibla skuldinstrument eller liknande sammansatta finansiella instrument

Allmänt råd

22.9 Vid emission av konvertibla skuldinstrument eller liknande **sammansatta finansiella instrument** som består av både en skuldkomponent och en egetkapitalkomponent ska likviden fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten. Skuldbeloppet ska fastställas till det **verkliga värdet** för en liknande **skuld** som saknar rätt till konvertering eller har en liknande egetkapitalkomponent. Fördelningen får inte ändras senare räkenskapsår.

Direkta utgifter i samband med emissionen ska fördelas mellan skuldkomponenten och egetkapitalkomponenten utifrån de relativa verkliga värdena på respektive komponent.

Allmänt råd

22.10 I de **finansiella rapporter** som upprättas efter det år då ett konvertibelt skuldinstrument eller ett liknande **sammansatt finansiellt instrument** emitterades ska varje skillnad mellan skuldkomponenten och det belopp som ska betalas på förfallodagen redovisas systematiskt som en tillkommande räntekostnad genom tillämpning av **effektivräntemetoden** (se kapitel 11).

Noter

Lagtext

5 kap. 33 § ÅRL

Om ett större företag har utelöpande lån som är konvertibla eller förenade med optionsrätt till nyteckning eller har gett ut liknande värdepapper, ska företaget för varje lån eller liknande rättighet lämna en upplysning om utestående lånebelopp samt tid och villkor för utbyte eller nyteckning. För varje lån mot vinstandelsbevis ska det utestående lånebeloppet och räntebestämmelserna anges. Lag (2015:813)

Förvärv av egna aktier

Lagtext

4 kap. 14 § tredje stycket ÅRL

Vid förvärv av egna aktier ska fritt eget kapital minskas med utgiften för förvärvet. Vid överlåtelse av egna aktier ska fritt eget kapital ökas med inkomsten från överlåtelsen. Lag (2015:813)

Kommentar

Ett företag som tillämpar det allmänna rådet kan endast äga egna aktier i de fall som anges i 19 kap. 5 § ABL. Företagets aktier kan däremot förvärvas och innehas av andra företag i koncernen.

Eftersom köp, försäljning, emission eller inlösen av egna aktier enligt 4 kap. 14 § ÅRL ska redovisas mot eget kapital redovisas inte någon vinst eller förlust i resultaträkningen.

Ett dotterföretags innehav av andelar i moderföretaget ska minska eget kapital i koncernbalansräkningen.

Värdeöverföring till ägare

Allmänt råd

22.11 En utdelning på eller återbetalning av ett **egetkapitalinstrument** ska redovisas som **skuld** när behörigt organ har fattat beslut om utdelningen eller återbetalningen.

Skulden ska värderas till det **redovisade värdet** på den **tillgång** som ska överföras.

Kommentar

Ett företag ska minska eget kapital med de belopp som överförs till ägarna. När det gäller redovisning av utdelning där företaget är skyldigt att betala ägarens skatt på utdelningen ska även skatten redovisas mot eget kapital, se punkt 29.28.

Ibland överför ett företag andra tillgångar än kontanter som utdelning till ägarna. När behörigt organ har fattat beslut om en sådan överföring, och företaget har en skyldighet att överföra andra tillgångar än kontanter till ägarna, ska detta redovisas som en skuld.

Hur återbetalning av tillskott som ett företag fått utan att lämna emitterade aktier eller andra egetkapitalinstrument i utbyte ska redovisas framgår av kapitel 6.

Kapitel 23 – Intäkter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

23.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **intäkter** från följande typer av transaktioner och händelser:

Tillträtt på tentamen V-HT 24

a) Försäljning av varor.
b) Tjänsteuppdrag och **entreprenadavtal**.
c) Annans användning av ett **företags tillgångar**, som ger upphov till ränta, royalty eller utdelning.

Kapitlet behandlar inte intäkter från följande transaktioner och händelser:
a) Leasing (se kapitel 20).
b) Utdelning på innehav som redovisas enligt kapitalandelsmetoden (se kapitel 14 och 15).
c) Förändringar i det **verkliga värdet** av **finansiella tillgångar** och **finansiella skulder** eller effekter av att de avyttras (se kapitel 11 och 12).
d) **Offentliga bidrag** (se kapitel 24, 36 och 37).
e) Erhållna gåvor (se kapitel 36 och 37).

I punkterna 23.31–23.37 finns särskilda regler för juridisk person.

Värdering av intäkter

Allmänt råd

23.2 Det inflöde av ekonomiska fördelar som **företaget** erhållit eller kommer att erhålla för egen räkning ska redovisas som **intäkt**.

Kommentar

Belopp som erhålls för annans räkning, såsom omsättningsskatt, varu- och tjänsteskatt och mervärdesskatt, medför inte ekonomiska fördelar för företaget och ökar inte **eget kapital** och är därför inte en intäkt. På motsvarande sätt medför inte heller inflöden av ekonomiska fördelar som erhålls för en huvudmans räkning att företagets eget kapital ökar. Företagets intäkt är erhållen provision. Belopp som erhålls för en huvudmans räkning är däremot inte en intäkt.

Allmänt råd

23.3 Ett **företag** ska värdera en **intäkt** till det **verkliga värdet** av det som erhållits eller kommer att erhållas, om inte annat följer av punkt 23.6. Avdrag ska göras för handelsrabatter, mängdrabatter och liknande prisavdrag.

Uppskjuten betalning

Allmänt råd

23.4 Senareläggs en betalning, och är den ekonomiska innebörden av överenskommelsen att köparen erhåller en finansiering, är det **verkliga värdet** av en **intäkt nuvärdet** av alla framtida betalningar.

Den diskonteringsränta som ska användas vid beräkningen av nuvärdet är den av följande räntesatser som kan fastställas med störst säkerhet:
a) Gällande ränta för ett liknande instrument som är utfärdat av någon med en liknande kreditvärdighet.

b) En ränta som diskonterar det nominella beloppet till det aktuella kontantpriset för varorna eller tjänsterna.

Kommentar

Ett exempel på när köparen erhåller en finansiering är när ett företag erbjuder köparen en räntefri kredit eller accepterar en fordringsväxel med lägre ränta än marknadsräntan som betalning.

Skillnaden mellan ersättningens verkliga värde och det nominella värdet ska redovisas som ränteintäkt enligt punkt 23.28 samt kapitel 11.

Byte av varor eller tjänster

Allmänt råd

23.5 En **intäkt** får inte redovisas vid byte av varor eller tjänster mot
a) likartade varor eller tjänster, eller
b) olikartade varor eller tjänster om transaktionen saknar kommersiell innebörd.

Allmänt råd

23.6 Vid byte av varor och tjänster mot olikartade varor eller tjänster i en transaktion som har kommersiell innebörd ska **intäkten** bestämmas till **verkligt värde** på det som erhållits, justerat för eventuella överförda **likvida medel**.

Kan verkligt värde på det som erhållits inte bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till verkligt värde på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Kan verkligt värde på varken det som erhållits eller lämnats bestämmas på ett tillförlitligt sätt ska intäkten bestämmas till det **redovisade värdet** på det som lämnats, justerat för eventuella överförda likvida medel.

Identifiering av en transaktion

Allmänt råd

23.7 Varje transaktion ska redovisas för sig om inte annat sägs i andra och tredje styckena.

Om det är nödvändigt för att rätt återge den ekonomiska innebörden och om delarna och beloppen kan identifieras separat, ska en transaktion redovisas i delar.

Två eller flera transaktioner ska redovisas tillsammans om de hör samman på ett sådant sätt att de utgör en affärshändelse vars ekonomiska innebörd inte kan förstås annars.

Kommentar

Ett exempel på när delar kan identifieras separat är när försäljningspriset på en produkt inkluderar ett identifierbart belopp för service och underhåll. I sådana fall periodiseras detta belopp och intäkten redovisas under den eller de perioder som arbetet utförs. Motsvarande gäller om försäljningspriset på en produkt eller tjänst inkluderar ett identifierbart belopp avseende ett kundlojalitetsprogram.

Tillämpas på tentamen VT24

Ett exempel på när två eller fler transaktioner ska redovisas tillsammans är när ett företag säljer varor och samtidigt ingår en överenskommelse om att köpa tillbaka varorna vid ett senare datum, vilket upphäver den ekonomiska effekten av den första transaktionen.

Försäljning av varor

Allmänt råd

23.8 Ett **företag** ska redovisa en **intäkt** från försäljning av varor när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda, och

a) företaget har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med varornas ägande till köparen,
b) företaget inte längre har något sådant engagemang i den löpande förvaltningen som vanligtvis förknippas med ägande och inte heller utövar någon reell kontroll över de sålda varorna, samt
c) de utgifter som har uppkommit eller som förväntas uppkomma till följd av transaktionen kan beräknas på ett tillförlitligt sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Bedömningen av när ett företag har överfört de väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet kräver en granskning av de omständigheter enligt vilka transaktionen genomförts. I de flesta fall sammanfaller överföringen av risker och fördelar med att den juridiska äganderätten eller det fysiska innehavet överförs till köparen. Detta gäller t.ex. vid försäljning inom detaljhandeln.

Exempel på när ett företag behåller väsentliga risker och fördelar som är förknippade med ägandet av varan är om

- företaget behåller en förpliktelse avseende varans funktion som inte omfattas av normala garantiåtaganden,
- intäkten från en försäljning är beroende av att köparen säljer varan,
- en installation utgör en betydande del av avtalet och installationen inte har slutförts av företaget, eller
- köparen enligt försäljningsavtalet har rätt att häva köpet och företaget har svårt att bedöma sannolikheten för att köpet hävs.

I de fall företaget endast behåller en oväsentlig risk av det slag som är förknippat med ägandet av varan, är transaktionen en försäljning och ska redovisas som en intäkt. T.ex. redovisas en intäkt om det säljande företaget behåller ägandet av varorna som säkerhet för en utestående kundfordran. På samma sätt ska företaget redovisa en intäkt om företaget erbjuder en kund att få

pengarna tillbaka om kunden inte är nöjd. I det fallet ska företaget redovisa en **avsättning** för returer enligt kapitel 21.

Tjänsteuppdrag och entreprenadavtal

Lagtext

4 kap. 10 § ÅRL
Pågående arbeten för någon annans räkning får värderas till belopp som överstiger anskaffningsvärdet, om det finns särskilda skäl och det står i överensstämmelse med 2 kap. 2 och 3 §§.

Kommentar

4 kap. 10 § ÅRL innebär att pågående arbeten för någon annans räkning under vissa förhållanden får värderas över anskaffningsvärdet (successiv vinstavräkning).

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på **koncernredovisningen**.

Allmänt råd

23.9 **Uppdrag** är ett tjänsteuppdrag eller ett uppdrag enligt **entreprenadavtal**.

Allmänt råd

23.10 **Entreprenadavtal** är ett särskilt framförhandlat avtal om ett **uppdrag** som avser produktion av ett objekt eller flera objekt som står i nära samband med, eller är beroende av, varandra med avseende på utformning, teknik och funktion eller användning.

Allmänt råd

23.11 **Uppdrag på löpande räkning** är ett **uppdrag** där ersättningen uteslutande eller så gott som uteslutande grundar sig på ett på förhand bestämt arvode per tidsenhet, den faktiska tidsåtgången och de eventuella faktiska utgifterna för arbetet.

Allmänt råd

23.12 **Uppdrag till fast pris** är ett **uppdrag** som inte är ett **uppdrag på löpande räkning**.

23.13 Reglerna i detta kapitel ska tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.14–23.16.

Allmänt råd

23.14 Omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om

a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,

Tillträdet Patentamtet VT24

b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.

Allmänt råd

23.15 Flera avtal ska, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett* **uppdrag** om
a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Allmänt råd

23.16 Innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag** ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om
a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

Uppdrag på löpande räkning

Allmänt råd

23.17 Inkomst från **uppdrag på löpande räkning** ska redovisas som **intäkt** i takt med att arbete utförs och material levereras eller förbrukas.

Kommentar

Punkt 23.17 innebär att faktureringstidpunkten inte styr tidpunkten för intäktsredovisning.

Uppdrag till fast pris – successiv vinstavräkning

Allmänt råd

23.18 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag till fast pris** beräknas på ett tillförlitligt sätt ska uppdragsinkomsten och de uppdragsutgifter som är hänförliga till uppdraget redovisas som **intäkt** respektive **kostnad** med utgångspunkt från färdigställandegraden på **balansdagen**.

Det ekonomiska utfallet kan beräknas på ett tillförlitligt sätt om
a) uppdragsinkomsten kan mätas på ett tillförlitligt sätt,
b) det är **sannolikt** att de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen kommer att tillfalla **företaget**,
c) färdigställandegraden på balansdagen kan mätas på ett tillförlitligt sätt, och
d) de uppdragsutgifter som uppkommit och de utgifter som återstår för att slutföra uppdraget kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

23.19 Uppdragsinkomsten ska omfatta
a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och

b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av **uppdraget**, anspråk och incitamentsersättningar i den utsträckning det är sannolikt att justeringarna kommer att resultera i inkomster som kan mätas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

23.20 Uppdragsutgifter ska omfatta
a) utgifter som har direkt samband med det enskilda **uppdraget**,
b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Allmänt råd

23.21 Ett **företag** ska följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna varje **balansdag**.

Allmänt råd

23.22 Ett **företag** ska fastställa färdigställandegraden för ett **uppdrag** genom att tillämpa den metod som mest tillförlitligt mäter det utförda arbetet.

Kommentar

Beroende på typ av uppdrag kan metoderna innefatta bedömningar av
- förhållandet mellan nedlagda uppdragsutgifter för utfört arbete på balansdagen och beräknade totala uppdragsutgifter,
- utfört arbete på basis av gjorda undersökningar, eller
- den fysiska färdigställandegraden för uppdraget.

Delbetalningar och förskott från beställaren motsvarar ofta inte det arbete som utförts vid varje given tidpunkt och kan därför normalt inte ligga till grund för att fastställa färdigställandegraden.

Allmänt råd

23.23 Kan det ekonomiska utfallet av ett **uppdrag** inte beräknas på ett tillförlitligt sätt, ska en **intäkt** endast redovisas med belopp som motsvarar de uppkomna uppdragsutgifter som **sannolikt** kommer att ersättas av beställaren.

Kommentar

Uppdragsutgifterna redovisas som kostnader det räkenskapsår de uppkommer. När de osäkerhetsfaktorer som förhindrat en tillförlitlig beräkning av utfallet av uppdraget inte längre föreligger, ska uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna redovisas enligt punkt 23.18.

Allmänt råd

23.24 Är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en **kostnad** oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Allmänt råd

23.25 Är det inte längre **sannolikt** att betalning kommer att erhållas för belopp som redan har redovisats som **intäkt**, ska det belopp som sannolikt inte kommer att erhållas redovisas som **kostnad**.

Tillåter på tentamen VT 24

Allmänt råd 23.26 En **intäkt** från ett tjänsteuppdrag med ett obestämt antal aktiviteter under en bestämd tidsperiod ska redovisas linjärt över denna tidsperiod, om inte någon annan metod bättre återspeglar färdigställandegraden.

Om en specifik aktivitet är mer väsentlig än andra aktiviteter, ska intäkten redovisas när den specifika aktiviteten har utförts.

Kvittning

Allmänt råd 23.27 Upparbetade intäkter för vart och ett av **uppdragen** ska minskas med de belopp som fakturerats. En nettopost som är en **tillgång** får inte kvittas mot en nettopost som är en **skuld** om de inte avser samma uppdragsgivare och uppdragen är hänförliga till samma tidsperiod.

Kommentar Enligt 5 kap. 5 § andra stycket ÅRL ska en upplysning lämnas i not om de bruttobelopp som kvittas mot varandra (se lagtext i kapitel 8).

Ränta, royalty och utdelning

Allmänt råd 23.28 Ett **företag** ska redovisa ersättning i form av ränta, royalty eller utdelning till följd av någon annans användning av företagets **tillgångar** som **intäkt** när kriterierna i punkt 2.18 är uppfyllda.

Ränta enligt första stycket ska redovisas som intäkt enligt **effektivräntemetoden**.

Royalty enligt första stycket ska periodiseras i enlighet med överenskommelsens ekonomiska innebörd.

Utdelning enligt första stycket ska redovisas när ägarens rätt att erhålla betalning har säkerställts.

Kommentar En intäkt får, enligt punkt 2.18, redovisas endast om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen sannolikt kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Noter

Allmänt råd 23.29 Ett **företag** ska lämna följande upplysningar:

a) De **redovisningsprinciper** som tillämpats för intäktsredovisningen.
b) De metoder som använts för att fastställa färdigställandegraden.

Allmänt råd 23.30 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om pågående **uppdrag** per **balansdagen**:

a) Upparbetade **intäkter**.
b) Fakturerade belopp.

c) Av beställaren innehållna belopp. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Av beställaren innehållna belopp är belopp som har delfakturerats enligt fastställd plan och som beställaren innehåller enligt kontraktsvillkoren tills samtliga i kontraktet angivna villkor har uppfyllts eller fel åtgärdats.

Redovisning i juridisk person

Uppdrag till fast pris – färdigställandemetoden

Allmänt råd 23.31 För pågående arbeten i branscher som avses i 17 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229) får en juridisk person redovisa en inkomst från sådana uppdrag som avses i 17 kap. 27 § samma lag som **intäkt** senast när arbetet väsentligen är fullgjort (färdigställandemetoden). Fram till dess redovisas utgifter för sådana uppdrag som **tillgång** och fakturerade belopp som **skuld** om inte annat framgår av punkt 23.32.

Första stycket gäller endast om **företaget** redovisar samtliga uppdrag som omfattas av 17 kap. 27 § inkomstskattelagen på samma sätt. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Enligt bilaga 1 till ÅRL är det tillåtet att nettoredovisa utgifterna och de fakturerade beloppen.

I de flesta fall är det inget problem att avgöra när ett arbete ska resultatavräknas. I en del fall kan det däremot vara problem, t.ex. när beställaren och uppdragstagaren är överens om att arbetet är klart men uppdragstagaren åtar sig en del mindre justeringar. Inom byggbranschen är det vanligt med slutbesiktningar med protokoll i vilka mindre anmärkningar kan förekomma. Resultatavräkning ska göras även om mindre justeringar kvarstår. Kostnader för de tillkommande arbetena ska redovisas som skuld.

Har företaget även uppdrag till fast pris som inte omfattas av ILs möjligheter att redovisas enligt färdigställandemetoden ska dessa uppdrag redovisas enligt punkterna 23.18–23.26.

Allmänt råd 23.32 Tillämpas färdigställandemetoden och är det **sannolikt** att de totala uppdragsutgifterna kommer att överstiga den totala uppdragsinkomsten från ett **uppdrag**, ska den befarade förlusten redovisas som en **kostnad** oavsett om uppdraget har påbörjats eller inte.

Uppdragsutgifter ska omfatta

a) utgifter som har direkt samband med det enskilda uppdraget,
b) utgifter som avser uppdragsverksamhet i allmänhet och som kan fördelas ut på det enskilda uppdraget, samt
c) sådana övriga utgifter som enligt avtalet kan debiteras beställaren.

Uppdragsinkomsten ska omfatta
a) den ursprungligen avtalade ersättningen, och
b) ersättningar till följd av ändringar i omfattningen av uppdraget, anspråk och incitamentsersättningar.

Kommentar Även ett företag som tillämpar färdigställandemetoden behöver följa och vid behov revidera beräkningarna av uppdragsinkomsten och uppdragsutgifterna under den tid uppdraget fullgörs.

Allmänt råd 23.33 Tillämpas färdigställandemetoden ska punkterna 23.31 och 23.32 tillämpas på varje enskilt **uppdrag** om inte annat framgår av andra och tredje styckena.

Krävs det för att den ekonomiska innebörden i det enskilda avtalet eller i de enskilda avtalen sammantagna ska kunna återges korrekt, ska reglerna tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna.

Reglerna ska även tillämpas på delarna i ett avtal eller på flera enskilda avtal sammantagna i de fall som anges i punkterna 23.34–23.36.

Allmänt råd 23.34 Tillämpas färdigställandemetoden och omfattar ett avtal flera **uppdrag** ska genomförandet av varje enskilt uppdrag behandlas som ett separat uppdrag, om
a) separata anbud har lämnats för varje enskilt uppdrag,
b) varje enskilt uppdrag har varit föremål för separat förhandling och uppdragstagaren och beställaren har haft möjlighet att anta eller förkasta den del av avtalet som avser respektive uppdrag, samt
c) uppdragsutgifterna och uppdragsinkomsten kan identifieras för respektive uppdrag.

Allmänt råd 23.35 Tillämpas färdigställandemetoden ska flera avtal, oavsett om de har en eller flera beställare, behandlas som *ett* **uppdrag** om
a) avtalen är resultatet av en förhandling som avser avtalen som en helhet,
b) avtalen har ett så nära samband med varandra att de i praktiken utgör ett enda uppdrag med en total vinstmarginal, samt
c) uppdragen enligt avtalen utförs samtidigt eller i en följd.

Allmänt råd 23.36 Tillämpas färdigställandemetoden och innehåller ett avtal en möjlighet för beställaren att beställa ytterligare ett **uppdrag**, ska ett sådant tillägg behandlas som ett separat uppdrag om
a) uppdraget skiljer sig avsevärt från det uppdrag som omfattas av det ursprungliga avtalet vad avser utformning, teknik eller funktion, eller
b) överenskommelsen om det tillkommande uppdragets pris har träffats utan hänsyn till priset enligt det ursprungliga avtalet.

Allmänt råd 23.37 En juridisk person som tillämpar färdigställandemetoden (punkterna 23.31–23.36) får byta till successiv vinstavräkning (punkterna 23.18–23.26).

Byte från successiv vinstavräkning till färdigställandemetoden får endast göras, om det finns särskilda skäl. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Ett exempel på särskilda skäl är att en ny ägare tillämpar färdigställandemetoden. Ett annat exempel är att verksamheten minskat i betydande omfattning och de administrativa resurserna till följd av detta har minskat i sådan omfattning att kraven enligt punkt 23.18 inte längre kan uppfyllas.

Kapitel 24 – Offentliga bidrag

Tillämpningsområde

Allmänt råd 24.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av och upplysningar om erhållna **offentliga bidrag**.

I punkt 24.9 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd 24.2 **Offentliga bidrag** är stöd från EU, staten, kommuner och formellt fristående organ som bildats av dessa och som lämnas i form av överföringar av resurser till ett företag i utbyte mot att företaget uppfyllt eller kommer att uppfylla vissa villkor rörande sin verksamhet.

Kommentar Ett exempel på formellt fristående organ som bildats av EU, staten och kommuner är regionala utvecklingsfonder.

Offentliga bidrag inkluderar inte andra former av offentliga stöd där ett värde inte rimligtvis kan fastställas och inte heller transaktioner med staten eller offentliga organ vilka inte kan särskiljas från företagets normala affärstransaktioner.

Redovisning av offentliga bidrag

Allmänt råd 24.3 Ett **offentligt bidrag** som inte är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när villkoren för att få bidraget uppfyllts.

Allmänt råd 24.4 Ett **offentligt bidrag** som är förenat med krav på framtida prestation ska redovisas som **intäkt** när prestationen utförs.

Har bidraget tagits emot innan villkoren för att redovisa det som intäkt har uppfyllts, ska bidraget redovisas som **skuld**.

Tillhör remissen K2024

Tillägg på tentamen KT24

Kommentar

Av punkt 2.18 framgår att en intäkt endast får redovisas om

- de ekonomiska fördelar som är förknippade med transaktionen **sannolikt** kommer att tillfalla företaget, och
- inkomsten kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Allmänt råd

24.5 Ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en anläggningstillgång ska minska **tillgångens** anskaffningsvärde eller redovisas som en förutbetald **intäkt**.

Kommentar

Ett bidrag som minskar tillgångens anskaffningsvärde kommer att redovisas i resultaträkningen under tillgångens **nyttjandeperiod** i form av lägre **avskrivningar**. Ett bidrag som redovisas som en förutbetald intäkt redovisas i resultaträkningen fördelat på ett systematiskt sätt över tillgångens nyttjandeperiod.

Allmänt råd

24.6 Ett **offentligt bidrag** ska värderas till det **verkliga värdet** av den **tillgång** som **företaget** fått eller kommer att få.

Noter

Allmänt råd

24.7 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om

a) karaktären på och omfattningen av **offentliga bidrag** som har redovisats i balansräkningen och resultaträkningen,
b) villkor som inte uppfyllts avseende offentliga bidrag som har redovisats som **skuld**, samt
c) **eventualförpliktelser** och **eventualtillgångar** som är förknippade med offentliga bidrag. (BFNAR 2016:9)

Lagtext

5 kap. 8 § första stycket 1 ÅRL

För varje post som tas upp som anläggningstillgång i balansräkningen eller i sådana noter som avses i 3 kap. 4 § fjärde stycket 2 ska upplysningar lämnas om

1. tillgångarnas anskaffningsvärde,

--- Lag (2015:813)

Allmänt råd

24.8 Har anläggningstillgångar anskaffats med **offentligt bidrag**, ska uppgift om anskaffningsvärde enligt 5 kap. 8 § första stycket 1 årsredovisningslagen (1995:1554) avse **tillgångarnas** redovisade anskaffningsvärde. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

24.8A Har anläggstillgångar i ett större **företag** anskaffats med **offentligt bidrag**, ska upplysning lämnas om bidragets storlek samtliga år som företaget nyttjar **tillgången**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Enligt 7 kap. 14 § första stycket ÅRL tillämpas 5 kap. 8 § även på **koncernredovisningen** och det som sägs där om mindre företag ska i stället avse mindre koncerner.

Upplysningen ska ange anskaffningsvärdet efter avdrag för bidraget om bidraget har minskat anskaffningsvärdet.

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

24.9 I juridisk person får ett **offentligt bidrag** som hänför sig till förvärv av en omsättningstillgång minska **tillgångens** anskaffningsvärde.

Kapitel 25 – Låneutgifter

Tillämpningsområde

Allmänt råd

25.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **låneutgifter**.

I punkt 25.7 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd

25.2 **Låneutgifter** är ränta och andra utgifter som uppkommer till följd av att ett företag lånar kapital.

Med ränta på kapital enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554) avses låneutgifter enligt första stycket.

Kommentar

Låneutgifter kan t.ex. innefatta

- räntekostnader beräknade enligt **effektivräntemetoden**,
- räntedelen i finansiella leasingavtal, och
- valutakursdifferenser som uppkommit vid omräkning av lån i **utländsk valuta** till den del valutakursdifferensen kan anses utgöra en justering av räntekostnad.

Utgifter för pantbrev är inte låneutgifter enligt definitionen i punkt 25.2.

Redovisning

Allmänt råd

25.3 **Låneutgifter** ska redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till, om inte företaget väljer att räkna in låneutgifterna i anskaffningsvärdet enligt 4 kap. 3 § fjärde stycket första meningen årsredovisningslagen (1995:1554).

Lagtext

4 kap. 3 § fjärde stycket ÅRL

Ränta på kapital som har lånats för att finansiera tillverkningen av en tillgång får räknas in i anskaffningsvärdet till den del som räntan hänför sig till tillverkningsperioden.

--- Lag (2011:1554)

Kommentar

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på koncernredovisningen.

Tillämpas på tentamen VT24

Låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

25.4 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska endast sådana låneutgifter räknas in som avser lånat kapital som kan hänföras till inköp, konstruktion eller produktion av en **tillgång** som tar betydande tid att färdigställa innan den kan användas eller säljas.

Kommentar

Lånas kapital upp specifikt i syfte att tillverka en tillgång, får företaget endast räkna in låneutgifter för kapital som använts för investeringen. Lånas däremot kapital upp generellt, bestäms de låneutgifter som får räknas in i anskaffningsvärdet genom att en räntesats fastställs och multipliceras med tillgångens investeringsbelopp. Räntesatsen ska motsvara det vägda genomsnittet av företagets **kostnader** för utestående lån under tillverkningsperioden, exklusive låneutgifter relaterade till lån som tagits upp specifikt för tillgången. Summan av de låneutgifter som räknas in i anskaffningsvärdet under en period får inte överstiga summan av de verkliga låneutgifter som uppkommit under samma period.

Tidpunkt från vilken låneutgifter ska räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

25.5 Har ett **företag** valt att räkna in **låneutgifter** i anskaffningsvärdet, ska låneutgifterna räknas in från den tidpunkt då

a) utgifter som ingår i **tillgångens** anskaffningsvärde har uppkommit,
b) låneutgifter har uppkommit, och
c) aktiviteter som är nödvändiga för att färdigställa tillgången så att den kan användas eller säljas, har påbörjats.

Låneutgifter som inte får räknas in i anskaffningsvärdet

Allmänt råd

25.6 Följande **låneutgifter** får inte räknas in i **tillgångens** anskaffningsvärde:

a) Låneutgifter som uppkommer då tillverkningen av tillgången är avbruten under en längre period.
b) Låneutgifter som uppkommer efter det att i huvudsak alla aktiviteter är slutförda som är nödvändiga för att färdigställa en tillgång innan den kan användas eller säljas.

Kommentar

Låneutgifter som uppkommer under en temporär fördröjning får däremot räknas in i tillgångens anskaffningsvärde om fördröjningen är en nödvändig del av processen för att tillgången ska kunna användas eller säljas. Det gäller t.ex. den tid som behövs för att ett lager av ost eller vin ska mogna eller om högt vattenstånd försenar byggandet av en bro och detta är vanligt under byggnadsperioden i det aktuella geografiska området.

Noter

Lagtext

5 kap. 25 § första stycket ÅRL

Om ett större företag har räknat in ränta i anskaffningsvärdet för en anläggningstillgång med stöd av 4 kap. 3 § fjärde stycket, ska företaget lämna en upplysning om det inräknade beloppet.

Lag (2015:813)

Redovisning i juridisk person

Allmänt råd

25.7 I juridisk person får **låneutgifter** redovisas i resultaträkningen det räkenskapsår de hänför sig till även om företaget i **koncernredovisningen** väljer att räkna in låneutgifter i anskaffningsvärdet.

Kapitel 26 – Aktierelaterade ersättningar

Tillämpningsområde och definitioner

Allmänt råd

26.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **aktierelaterade ersättningar** med undantag av ersättning för nettotillgångar som förvärvats i samband med ett **rörelseförvärv**.

Kapitlet ska även tillämpas på sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till aktierelaterade ersättningar.

Allmänt råd

26.2 **Aktierelaterade ersättningar** är ersättningar till parter, inklusive anställda, som levererat varor eller tjänster till **företaget** där ersättningen regleras antingen med företagets **egetkapitalinstrument** eller med kontanter (eller andra tillgångar) till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets egetkapitalinstrument.

Allmänt råd

26.3 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster som ersättning för företagets **egetkapitalinstrument**.

Allmänt råd

26.4 **Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** är ersättningar genom vilka **företaget** förvärvar varor eller tjänster genom att ådra sig **skulder** till leverantören av dessa varor eller tjänster till ett värde som baseras på kursen (eller värdet) på företagets **egetkapitalinstrument**.

Kommentar

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter inkluderar så kallade syntetiska optioner. Ett företag kan t.ex. som en del av **ersättningar till anställda** tilldela syntetiska optioner som ger rätt till en framtida kontantersättning baserad på ökningen av företagets aktiekurs under en angiven tidsperiod.

Redovisning

Allmänt råd

26.5 Ett **företag** ska redovisa varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar** när varorna eller tjänsterna erhålls. Företaget ska redovisa en motsvarande ökning av

a) **eget kapital** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**, eller
b) **skuld** om varorna eller tjänsterna förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**.

Kommentar Om varorna eller tjänsterna inte uppfyller villkoren för att redovisas som **tillgångar** (se punkt 2.18), ska de redovisas som kostnad.

Ökningen av eget kapital redovisas i posten Övrigt tillskjutet kapital i **koncernredovisningen**. I juridisk person redovisas ökningen som balanserad vinst.

Allmänt råd 26.6 **Aktierelaterad ersättning** intjänas direkt om den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, inte behöver fullgöra en viss tjänstgöringsperiod innan denne har en ovillkorad rätt till ersättningen. Om det inte finns belägg för motsatsen, ska tjänsten anses ha utförts och redovisas i sin helhet vid **tilldelningstidpunkten**. Även motsvarande ökning av **eget kapital** eller **skuld** ska redovisas i dess helhet.

Allmänt råd 26.7 Intjänas **aktierelaterad ersättning** först när den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, fullgjort en viss tjänstgöringsperiod ska företaget anta att tjänsten kommer att utföras under intjänandeperioden. I det fallet ska tjänsten, samt motsvarande ökning av **eget kapital** eller **skuld**, redovisas när tjänsten utförs.

Värdering

Aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument

Allmänt råd 26.8 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** till varornas eller tjänsternas **verkliga värde**, om inte annat följer av andra eller tredje stycket.

Kan det verkliga värdet inte uppskattas på ett tillförlitligt sätt, ska varornas eller tjänsternas värde beräknas till de tilldelade **egetkapitalinstrumentens** verkliga värde.

Har tjänster utförts av anställda, eller andra personer som utför liknande tjänster, ska tjänsternas värde beräknas till de tilldelade egetkapitalinstrumentens verkliga värde.

Allmänt råd 26.9 Det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ska bestämmas per **tilldelningstidpunkten** om tjänsten utförts av anställda eller andra personer som utför liknande tjänster. För övriga fall är värderingstidpunkten den tidpunkt då varorna eller tjänsterna erhålls.

Allmänt råd 26.10 **Tilldelningstidpunkt** är den tidpunkt då ett företag ingår ett avtal om **aktierelaterade ersättningar**.

Är ett avtal om aktierelaterade ersättningar beroende av ett godkännande, t.ex. av aktieägarna, är tilldelningstidpunkten den tidpunkt då avtalet godkänts.

Allmänt råd 26.11 Vid den initiala värderingen av de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** ska hänsyn tas till marknadsvillkor (t.ex. en viss ökning av företagets aktiekurs) och villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. ett aktiesparprogram där villkoret är att köpa och behålla aktier en viss tid). De tilldelade egetkapitalinstrumenten får inte omvärderas, oavsett utfallet av dessa villkor.

Vid uppskattningen av det antal egetkapitalinstrument som förväntas tjänas in ska hänsyn tas till tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid) och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex. viss vinstökning). Antalet ska justeras varje **balansdag** och vid intjäningsperiodens slut.

Kommentar Villkoren delas in enligt följande:

- Intjäningsvillkor.
  - Tjänstevillkor (t.ex. anställning en viss tid).
  - Prestationsvillkor.
    - Marknadsvillkor (t.ex en viss ökning av företagets aktiekurs).
    - Prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor (t.ex en viss vinstökning).
- Villkor som inte är intjäningsvillkor (t.ex. aktiesparprogram).

Marknadsvillkor och villkor som inte är intjäningsvillkor påverkar inte antalet egetkapitalinstrument som förväntas eller slutligt tjänas in.

Tjänstevillkor och prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av ett egetkapitalinstrument.

Aktier

Allmänt råd 26.12 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktier ska bestämmas enligt följande:

a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas, t.ex.
   a. en nyligen genomförd transaktion med företagets aktier, eller
   b. en nyligen genomförd oberoende värdering av företaget eller dess huvudsakliga tillgångar.
c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att bestämma det verkliga värdet enligt b på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med hjälp av en

Tillsyn i tentamen 24

Tillägget på tentamen VT24

värderingsteknik som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. En tillämpning av värderingstekniken ska ge en uppskattning av vad priset på aktierna skulle ha varit vid **tilldelningstidpunkten** vid en transaktion mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att affären genomförs. Används en värderingsteknik för att bestämma verkligt värde ska den värderingsteknik användas som bäst lämpar sig för att bestämma det verkliga värdet och som är i överensstämmelse med generellt accepterade värderingstekniker.

Aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument

Allmänt råd

26.13 Det **verkliga värdet** för tilldelade aktieoptioner och liknande egetkapitalreglerade instrument ska bestämmas enligt följande:

a) Finns ett observerbart marknadspris, ska det användas.
b) Finns inte något observerbart marknadspris, ska observerbar företagsspecifik marknadsinformation användas t.ex. en nyligen genomförd transaktion med optionen.
c) Finns inte något observerbart marknadspris och är det **praktiskt ogenomförbart** att med observerbar företagsspecifik marknadsinformation bestämma det verkliga värdet på ett tillförlitligt sätt, ska det verkliga värdet bestämmas med en optionsvärderingsmodell som baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt.

Kommentar

Tillämpas punkt 26.13 c ska de faktorer som används i modellen (t.ex. vägt genomsnittligt pris per aktie, lösenpris, förväntad volatilitet, optionens löptid, förväntad utdelning och den riskfria räntan) baseras på marknadsinformation i så hög grad som möjligt. Av punkt 26.12 framgår hur det verkliga värdet ska bestämmas för aktier som används vid bestämmandet av det genomsnittliga priset per aktie. Uppskattningen av den förväntade volatiliteten ska vara konsekvent med den värderingsmetod och de antaganden som användes för att bestämma det verkliga värdet på aktierna.

Ändrade intjäningsvillkor

Allmänt råd

26.14 Ändras intjäningsvillkoren så att det gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska hänsyn till detta tas vid redovisningen av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**.

Om det **verkliga värdet** på tilldelade **egetkapitalinstrument** ökar (eller antalet tilldelade egetkapitalinstrument ökar) enligt en värdering före respektive efter ändringen, ska det tillkommande verkliga värdet innefattas i värderingen av de tjänster som erhålls som ersättning för de tilldelade egetkapitalinstrumenten. Det tillkommande verkliga värdet utgörs av skillnaden mellan det verkliga värdet på instrumenten efter

ändringen och de ursprungliga instrumenten, båda värderade per ändringstidpunkten.

Kommentar

Exempel på ändrade intjäningsvillkor är sänkt lösenpris på en option, förkortad intjänandeperiod eller ändrade eller borttagna prestationsvillkor.

Förkortad intjänandeperiod och förändringar av prestationsvillkor som inte är marknadsvillkor påverkar inte värderingen av egetkapitalinstrumentet utan antalet instrument som förväntas tjänas in (se punkt 26.11) eller periodiseringen.

Allmänt råd

26.15 Ett **företag** som ändrar intjäningsvillkoren så att det sammanlagda **verkliga värdet** på de tilldelade **egetkapitalinstrumenten** minskar eller på annat sätt uppenbarligen inte gynnar den anställde, eller annan person som utför liknande tjänster, ska fortsätta att redovisa de erhållna tjänsterna som om ändringen inte hade inträffat.

Indragning eller reglering

Allmänt råd

26.16 Ett **företag** ska redovisa en indragning eller reglering av **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** som en förkortning av intjänandeperioden genom att redovisa det belopp som i annat fall hade redovisats för erhållna tjänster under återstoden av intjänandeperioden.

Aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter

Allmänt råd

26.17 Ett **företag** ska värdera varor och tjänster som förvärvas mot ersättning i form av **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** till **skuldens verkliga värde**. Företaget ska fram till dess skulden är reglerad omvärdera skulden per varje **balansdag** och per likviddagen samt redovisa varje förändring i resultaträkningen.

Aktierelaterade ersättningar med kontantreglering som alternativ

Allmänt råd

26.18 Ger ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ett **företag** eller dess motpart rätt att avgöra om transaktionen ska regleras med kontanter (eller andra tillgångar) eller genom att emittera **egetkapitalinstrument**, ska företaget redovisa transaktionen som **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter**, om inte annat anges i andra stycket.

Ett företag ska redovisa transaktioner till följd av sådana avtal som anges i första stycket som **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument**, om

a) företaget brukar reglera avtal om aktierelaterade ersättningar genom att emittera egetkapitalinstrument, eller
b) rätten att välja inte är affärsmässigt motiverad därför att det belopp som ska regleras med kontanter inte står i relation till och sannolikt

är lägre än det **verkliga värdet** för egetkapitalinstrumentet.

Koncernplaner

Allmänt råd 26.19 Ett dotterföretag, vars moderföretag tilldelar **aktierelaterade ersättningar** till anställda i dotterföretaget eller till andra personer som utför liknande tjänster, får redovisa och värdera ersättningarna och därtill relaterade kapitaltillskott från moderföretaget utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens **kostnad**, om moderföretaget upprättar **koncernredovisning** enligt detta allmänna råd eller är ett **IFRS-företag**.

Sociala avgifter

Allmänt råd 26.20 Sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter hänförliga till **aktierelaterade ersättningar** ska periodiseras på samma sätt som **kostnaden** för de tjänster som erhålls (se punkterna 26.6 och 26.7).

Avsättningen för utgifterna enligt första stycket ska, till skillnad från tilldelade **egetkapitalinstrument**, omvärderas varje **balansdag**.

Samma värderingsmodell som har använts vid värdering enligt punkt 26.12 eller punkt 26.13 ska användas när kostnaden beräknas.

Noter

Allmänt råd 26.21 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av avtal om **aktierelaterade ersättningar** som företaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av avtal, inklusive allmänna villkor och bestämmelser. Ett företag med i allt väsentligt liknande slag av avtal om aktierelaterade ersättningar kan lämna informationen sammanslagen. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Exempel på allmänna villkor och bestämmelser är intjäningskrav, längsta löptid för tilldelade optioner samt regleringsmetod.

Allmänt råd 26.22 Ett större **företag** ska lämna upplysningar om antalet samt vägda genomsnittliga lösenpriser för aktieoptioner som är

a) utestående vid periodens början,
b) tilldelade under perioden,
c) förverkade under perioden,
d) inlösta under perioden,
e) förfallna under perioden,
f) utestående vid periodens slut, och
g) inlösningsbara vid periodens slut. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.23 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med egetkapitalinstrument** ska större **företag** lämna upplysning om hur företaget har fastställt det **verkliga värdet** av de varor och tjänster som

förvärvats eller värdet av de **egetkapitalinstrument** som tilldelats. Om en värderingsteknik har använts, ska företaget upplysa om vilken teknik som använts. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.24 För **aktierelaterade ersättningar som regleras med kontanter** ska större **företag** lämna upplysning om hur **skulden** har beräknats. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.25 Har ett avtal om **aktierelaterade ersättningar** ändrats under räkenskapsåret, ska större **företag** beskriva ändringarna. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.26 Tillämpar ett större **företag** punkt 26.19, ska upplysning lämnas om detta och om basen för fördelningen. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd 26.27 Ett större **företag** ska lämna följande upplysningar om effekten av **aktierelaterade ersättningar** på företagets **finansiella ställning** och **resultat**:

a) Den sammanlagda **kostnaden**, inklusive kostnaden enligt punkt 26.20, som redovisats i resultaträkningen.
b) Det sammanlagda **redovisade värdet** på **balansdagen** för **skulder** till följd av aktierelaterade ersättningar. (BFNAR 2016:9)

Kapitel 27 – Nedskrivningar

Tillämpningsområde

Allmänt råd 27.1 Detta kapitel ska tillämpas vid nedskrivningar av anläggningstillgångar med undantag av

a) **uppskjutna skattefordringar** (se kapitel 29),
b) **tillgångar** som uppkommer i samband med **ersättningar till anställda** (se kapitel 28), och
c) finansiella anläggningstillgångar som inte är andelar i dotterföretag, intresseföretag och **gemensamt styrda företag** (se kapitel 11 och 12).

Vid nedskrivning av anläggningstillgångar som används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen i 8 kap. 3 c § kommunallagen (1991:900) eller motsvarande bestämmelser i annan lag, får i stället för detta kapitel punkterna 37.23–37.27 tillämpas. För tillgångar som endast delvis används i sådan verksamhet gäller detta endast till den del de används i den verksamheten. (BFNAR 2017:2)

Kommentar Ett företag som använder en tillgång såväl i sådan verksamhet som omfattas av den kommunala självkostnadsprincipen som i sådan verksamhet som inte gör det, måste vid en tillämpning av andra stycket fastställa i vilken utsträckning

Tillhör på tentamen KT24

tillgången använts inom respektive verksamhetsområde. Endast till den del tillgången används i verksamhet som omfattas av självkostnadsprincipen får andra stycket tillämpas. Den fördelningsgrund som bäst speglar användningen i verksamheten ska tillämpas. Fördelningsgrunden kan vara t.ex. graden av nyttjande i respektive verksamhet såsom den använda ytan i en byggnad.

Enligt 7 kap. 11 § ÅRL tillämpas 4 kap. även på **koncernredovisningen**.

Nedskrivning

Generella principer

Lagtext

4 kap. 5 § ÅRL

Har en anläggningstillgång på balansdagen ett lägre värde än det värde som följer av 3 § och 4 § första stycket, ska tillgången skrivas ned till detta lägre värde, om det kan antas att värdenedgången är bestående.

En finansiell anläggningstillgång får skrivas ned till det lägre värde som tillgången har på balansdagen även om det inte kan antas att värdenedgången är bestående.

En nedskrivning enligt första eller andra stycket ska återföras, om det inte längre finns skäl för den. Nedskrivningar som avser goodwill får dock inte återföras.

Nedskrivningar och återföringar som avses i första–tredje styckena ska redovisas i resultaträkningen. Lag (2015:813)

Allmänt råd

27.2 Ett **företag** ska skriva ned en **tillgång** endast om **återvinningsvärdet** är lägre än tillgångens **redovisade värde**. I det fallet ska det redovisade värdet skrivas ned till återvinningsvärdet.

Kommentar

Enligt punkt 27.2 ska en tillgång skrivas ned om tillgångens redovisade värde överstiger återvinningsvärdet. Återvinningsvärdet återspeglar en bedömning av de kassaflöden som tillgången genererar under hela sin återstående nyttjandeperiod (se punkt 27.5). Det innebär att det finns en långsiktighet i bedömningen som gör att kriteriet i ÅRL om att värdenedgången ska vara bestående kan anses uppfyllt.

Indikation på nedskrivningsbehov

Allmänt råd

27.3 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en **tillgångs** värde är lägre än dess **redovisade värde**. Finns det en sådan indikation, ska företaget beräkna tillgångens **återvinningsvärde**.

Går det inte att beräkna en enskild tillgångs återvinningsvärde ska återvinningsvärdet beräknas för hela den **kassagenererande enhet** till vilken tillgången hör.

Allmänt råd

27.4 En **kassagenererande enhet** är den minsta identifierbara grupp av **tillgångar** som ger upphov till inbetalningar och som i allt väsentligt är oberoende av andra tillgångar eller grupper av tillgångar.

Kommentar

Vid beräkning av återvinningsvärdet prognostiseras framtida kassaflöden. I många fall ger en enskild tillgång inte upphov till inbetalningar som är oberoende av inbetalningar från andra tillgångar. I sådana fall beräknas återvinningsvärdet för hela den kassagenererande enheten.

Vid bedömningen av om det finns en indikation på ett nedskrivningsbehov beaktas såväl extern som intern information.

Åtminstone följande externa information beaktas:

- Tillgångens marknadsvärde har under räkenskapsåret minskat betydligt av andra orsaker än tillgångens ålder eller normala användning.
- Betydande förändringar har inträffat under räkenskapsåret eller väntas inträffa som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar eller ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad för vilken tillgången är avsedd.
- Marknadsräntorna eller marknadens avkastningskrav på investeringar har under räkenskapsåret stigit på ett sätt som kan väntas påverka den diskonteringsfaktor som används för att beräkna tillgångens nyttjandevärde och därmed minska tillgångens återvinningsvärde.
- Företagets redovisade **eget kapital** överstiger det bedömda **verkliga värdet** på hela företaget (en sådan bedömning kan t.ex. ha gjorts inför en potentiell men inte realiserad försäljning av delar av eller hela företaget).

Åtminstone följande interna information beaktas:

- Tillgången är tekniskt föråldrad eller skadad.
- Betydande förändringar har ägt rum under räkenskapsåret eller väntas äga rum inom en snar framtid vilket på ett negativt sätt påverkar möjligheten att utnyttja tillgången för avsett ändamål, t.ex. att
  - tillgången inte för närvarande nyttjas,
  - företaget planerar att avveckla eller omstrukturera den verksamhet till vilken tillgången hör, eller
  - företaget planerar att avyttra tillgången i förtid.
- Den interna rapporteringen tyder på att tillgångens avkastning är lägre eller kommer att bli lägre än vad som tidigare antagits. I detta sammanhang avses med tillgångens avkastning dess rörelseresultat eller kassaflöde.

En indikation på nedskrivningsbehov för aktier och andelar är information om att betydande förändringar har inträffat, eller väntas inträffa, som innebär negativa effekter för företaget när det gäller teknik, marknadsförutsättningar,

Tillhör patentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

ekonomisk eller juridisk omgivning på den marknad emittenten verkar. Har företaget lämnat aktieägartillskott, är detta också en indikation på nedskrivningsbehov, särskilt om tillskottet avser förlusttäckning.

Om det finns en indikation på att en tillgång har minskat i värde, kan företaget behöva ompröva nyttjandeperioden, metoden för avskrivning eller **restvärdet** (se kapitel 17 och 18), oberoende av om företaget har gjort en nedskrivning eller inte.

Återvinningsvärde

Allmänt råd

27.5 **Återvinningsvärdet** är för en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** det högsta av **verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** och **nyttjandevärdet**.

Kommentar

Det som i fortsättningen anges om beräkning av en tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde tillämpas även på en kassagenererande enhet.

Det är inte alltid nödvändigt att beräkna både verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader och nyttjandevärde. Om något av värdena överstiger tillgångens redovisade värde, får tillgången inte skrivas ned varför det andra värdet inte behöver beräknas.

En tillgångs verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader kan användas som återvinningsvärde, om det inte finns någon anledning att anta att nyttjandevärdet väsentligt överstiger detta. Så är ofta fallet när en tillgång ska säljas.

Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader

Allmänt råd

27.6 **Verkligt värde med avdrag för försäljningskostnader** är det pris som ett **företag** beräknar kunna erhålla vid en försäljning mellan kunniga parter, som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs, med avdrag för sådana kostnader som är direkt hänförliga till försäljningen.

Kommentar

Det bästa uttrycket för verkligt värde är antingen det pris som finns i ett bindande avtal mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs eller tillgångens marknadspris på en **aktiv marknad**.

Många gånger saknas såväl ett bindande avtal om försäljning som en aktiv marknad. I sådana fall är verkligt värde det pris som företaget beräknar kunna erhålla vid en försäljning av tillgången mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och som har ett intresse av att transaktionen genomförs. När detta

belopp fastställs ska företaget beakta utfallet av nyligen genomförda transaktioner med liknande tillgångar inom samma bransch.

Nyttjandevärde

Allmänt råd

27.7 **Nyttjandevärdet** är **nuvärdet** av framtida **kassaflöden** som en **tillgång** eller en **kassagenererande enhet** väntas ge upphov till.

Allmänt råd

27.8 Vid fastställandet av **nyttjandevärdet** beräknas **nuvärdet** genom att

a) uppskatta de framtida **kassaflöden** som **tillgången** eller den **kassagenererande enheten** ger upphov till i den löpande verksamheten samt när den avyttras eller utrangeras, och
b) diskontera de framtida kassaflödena.

In- och utbetalningar av **inkomstskatter** får inte ingå i nyttjandevärdet.

Allmänt råd

27.9 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a ska uppskattningen för de första fem åren, om en längre period inte kan motiveras, baseras på de senaste fastställda budgeterna eller prognoserna. Uppskattningen av kassaflödena bortom denna period ska baseras på ett antagande om en oförändrad eller avtagande tillväxttakt, om inte en ökande tillväxttakt kan motiveras. Tillväxttakten får inte överskrida den långsiktiga tillväxttakt som gäller för **företagets** produkter eller för den bransch eller det land eller de länder där företaget är verksamt, eller för den marknad för vilken **tillgången** är avsedd. Kan en högre tillväxttakt motiveras får den dock användas.

Uppskattningen ska baseras på rimliga och verifierbara antaganden som utgör företagets bästa uppskattningar av de ekonomiska förhållanden som beräknas råda under tillgångens återstående **nyttjandeperiod**, varvid stor vikt ska ges externa faktorer.

Allmänt råd

27.10 Vid uppskattningen av framtida **kassaflöden** enligt punkt 27.8 a är utgångspunkten **tillgångens** eller tillgångarnas befintliga skick. Uppskattningen får inte omfatta betalningar hänförliga till

a) en framtida omstrukturering som **företaget** ännu inte är förpliktigat att genomföra, eller
b) framtida förbättringar av tillgångens eller tillgångarnas prestanda.

Allmänt råd

27.11 Vid beräkningen av **nuvärdet** enligt punkt 27.8 b ska den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används vara före skatt och återspegla aktuella marknadsmässiga bedömningar av

a) pengars tidsvärde, och
b) de risker som särskilt avser den **tillgång** eller den **kassagenererande enhet** för vilken uppskattningen av de framtida **kassaflödena** inte har justerats.

Tillsynet på remiss 2024

Kommentar Följande delar återspeglas i beräkningen av en tillgångs nyttjandevärde:

- Företagets uppskattning av de framtida kassaflöden som företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.
- Företagets förväntningar om möjliga variationer i de framtida kassaflödenas storlek och tidpunkt.
- Pengars tidsvärde i form av aktuell riskfri ränta.
- Priset för att bära den osäkerhet som finns i tillgången.
- Andra faktorer, t.ex. en svag likviditet, som marknadsaktörer skulle ta hänsyn till vid prissättning av de framtida kassaflöden företaget förväntar sig att erhålla från tillgången.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden innefattar

- prognostiserade inbetalningar som ett fortlöpande utnyttjande av tillgången ger upphov till,
- prognostiserade utbetalningar som krävs för att tillgången ska kunna ge upphov till inbetalningar i verksamheten (inklusive utbetalningar som krävs för att tillgången ska färdigställas för användning) och som antingen direkt eller efter en fördelning på rimliga och konsekventa grunder kan hänföras till tillgången, och
- eventuella betalningar som erhålls eller erläggs när tillgången avyttras eller utrangeras i slutet av nyttjandeperioden mellan kunniga parter som är oberoende av varandra och har ett intresse av att transaktionen genomförs.

Företagets uppskattning av framtida kassaflöden får inte innefatta

- in- och utbetalningar från **finansieringsverksamhet**, eller
- in- och utbetalningar av inkomstskatter.

För att undvika dubbelräkning av risk får inte den diskonteringsfaktor eller de diskonteringsfaktorer som används återspegla risker för vilka uppskattningen av de framtida kassaflödena har justerats.

Redovisning och värdering av nedskrivning i en kassagenererande enhet

Kommentar Ett företag ska redovisa en nedskrivning i en kassagenererande enhet endast om återvinningsvärdet för enheten är lägre än det redovisade värdet för enheten.

Allmänt råd 27.12 Vid en nedskrivning i en **kassagenererande enhet** ska det **redovisade värdet** på **tillgångarna** i enheten minskas genom att nedskrivningsbeloppet fördelas i följande ordning:

a) Det redovisade värdet på **goodwill** som hänförts till den kassagenererande enheten.
b) Det redovisade värdet på övriga tillgångar i proportion till det redovisade värdet för varje tillgång i enheten.

Allmänt råd 27.13 Det **redovisade värdet** på en **tillgång** i den **kassagenererande enheten** får inte skrivas ned till ett värde som understiger det högsta av

a) tillgångens **verkliga värde med avdrag för försäljningskostnader**,
b) tillgångens **nyttjandevärde**, och
c) noll.

Det nedskrivningsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång ska fördelas på övriga tillgångar i enheten i proportion till deras redovisade värden.

Återföring av en nedskrivning

Allmänt råd 27.14 Ett **företag** ska per varje **balansdag** bedöma om det finns någon indikation på att en tidigare nedskrivning, helt eller delvis, inte längre är motiverad.

En tidigare nedskrivning ska återföras endast om de skäl som låg till grund för beräkningen av **återvinningsvärdet** vid den senaste nedskrivningen, har förändrats

Kommentar Hur återföringen ska göras beror på om den tidigare nedskrivningen baserades på

- återvinningsvärdet för en enskild tillgång, eller
- återvinningsvärdet för den kassagenererande enhet till vilken tillgången hör.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en enskild tillgång

Allmänt råd 27.15 Om en tidigare nedskrivning baserades på **återvinningsvärdet** för en enskild **tillgång** ska företaget beräkna tillgångens återvinningsvärde på **balansdagen.**

En återföring får inte leda till att det **redovisade värdet** överstiger vad tillgången skulle ha redovisats till efter **avskrivningar**, om den inte hade skrivits ned.

Kommentar Överstiger tillgångens återvinningsvärde det redovisade värdet, ska företaget öka det redovisade värdet till återvinningsvärdet. Ökningen är återföring av en nedskrivning som enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL ska redovisas i resultaträkningen.

När en nedskrivning har återförts, ska framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över tillgångens återstående nyttjandeperiod.

Återföring när återvinningsvärdet har beräknats för en kassagenererande enhet

Allmänt råd 27.16 Om en tidigare nedskrivning baserades på **återvinningsvärdet** för en **kassagenererande enhet** till vilken **tillgången** hör, ska **företaget**

beräkna den kassagenererande enhetens återvinningsvärde på **balansdagen**.

Allmänt råd 27.17 En återföring ska fördelas proportionellt på **tillgångarna** i den **kassagenererande enheten** med undantag av **goodwill**.

Fördelningen av återföringen får inte öka det **redovisade värdet** på en tillgång mer än till det lägsta av
a) **återvinningsvärdet**, och
b) det redovisade värde som företaget skulle ha redovisat, efter **avskrivningar**, om tillgången inte hade skrivits ned.

Det återföringsbelopp som inte kan fördelas på en tillgång enligt andra stycket ska fördelas proportionellt på övriga tillgångar i enheten med undantag av goodwill.

Kommentar Överstiger den kassagenererande enhetens återvinningsvärde det redovisade värdet, ska företaget återföra nedskrivningen med det överstigande beloppet. En återföring ska enligt 4 kap. 5 § fjärde stycket ÅRL redovisas i resultaträkningen.

När en nedskrivning har återförts ska, i förekommande fall, framtida avskrivningar anpassas så att det nya redovisade värdet på tillgångarna i den kassagenererande enheten, efter avdrag för eventuellt restvärde, fördelas över deras återstående nyttjandeperiod.

Särskilt om goodwill

Allmänt råd 27.18 Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska **goodwill** fördelas på var och en av de **kassagenererande enheter** som väntas bli gynnade av förvärvet.

Allmänt råd 27.19 I det fall **goodwill** inte kan fördelas på **kassagenererande enheter** ska **företaget** separera goodwill hänförlig till verksamheter som integrerats och till verksamheter som inte integrerats.

Är goodwillposten hänförlig till en verksamhet som integrerats ska **återvinningsvärdet** beräknas för hela gruppen av integrerade verksamheter. Är goodwillposten hänförlig till en förvärvad verksamhet som inte integrerats ska återvinningsvärdet i sin helhet beräknas för den förvärvade verksamheten.

Allmänt råd 27.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Kommentar Goodwill kan inte avyttras separat och den genererar inte heller kassaflöden som är oberoende av kassaflöden från andra tillgångar. En konsekvens av detta är att verkligt värde för goodwill inte kan mätas direkt. Det verkliga värdet på goodwill måste därför härledas från verkligt värde på den kassagenererande enhet, eller grupper av kassagenererande enheter, till vilken den hör.

Vid en prövning av nedskrivningsbehovet ska goodwill fördelas på var och en av de kassagenererande enheter som väntas bli gynnade av förvärvet oavsett om andra tillgångar eller **skulder** i den förvärvade verksamheten tilldelats dessa enheter eller inte.

Vid bedömningen av om en verksamhet integrerats eller inte (se punkt 27.19) anses en förvärvad verksamhet som har blivit omstrukturerad eller inkorporerad i det rapporterande företaget eller andra dotterföretag vara integrerad.

Reglerna om kassagenererande enheter tillämpas vid beräkningen av återvinningsvärdet samt fördelningen av nedskrivningar och återföringar till tillgångar som hör till den förvärvade verksamheten eller hela gruppen av verksamheter.

Av 4 kap. 5 § tredje stycket följer att en nedskrivning av goodwill inte får återföras även om nedskrivningen inte längre är motiverad.

Noter

Kommentar Ett företag ska enligt 5 kap. 8 § ÅRL lämna upplysningar om belopp avseende de nedskrivningar som redovisats i resultaträkningen under räkenskapsåret samt vilka poster i resultaträkningen som påverkats för följande tillgångsslag:

- Materiella anläggningstillgångar.
- Goodwill.
- Andra immateriella tillgångar än goodwill.
- Finansiella anläggningstillgångar som inte värderats till verkligt värde.

Ett större företag ska enligt 5 kap. 25 § ÅRL även lämna upplysning om återförda nedskrivningar.

Kapitel 28 – Ersättningar till anställda

Tillämpningsområde och definition

Allmänt råd 28.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **ersättningar till anställda** med undantag av **aktierelaterade ersättningar**.

I punkterna 28.31 och 28.32 finns särskilda regler för juridisk person.

Allmänt råd 28.2 **Ersättningar till anställda** är alla former av ersättningar som ett **företag** lämnar i utbyte mot tjänster som utförs av anställda.

Kommentar Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av följande ersättningar till anställda:

Tillhör Påtentamen VT24

- Kortfristiga ersättningar.
- Ersättningar efter avslutad anställning.
- Övriga långfristiga ersättningar.
- Ersättningar vid uppsägning.

Kapitlet behandlar inte aktierelaterade ersättningar (se kapitel 26) och inte heller de tilläggsupplysningar om löner, ersättningar, pensioner m.m. som ska lämnas enligt ÅRL (se kapitel 8).

Ersättningar till anställda inkluderar ersättning till företagsledningen.

Kortfristiga ersättningar

Allmänt råd

28.3 **Kortfristiga ersättningar** är **ersättningar till anställda** som förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

Kommentar

Kortfristiga ersättningar omfattar t.ex.

- löner, sociala avgifter och andra lönerelaterade utgifter,
- betald korttidsfrånvaro såsom betald semester och betald sjukfrånvaro,
- vinstandelar och bonus, och
- icke-monetära ersättningar såsom sjukvård, bostad och bil samt subventionerade varor eller tjänster till nuvarande anställda.

Utgifter för ersättningar till anställda ska redovisas som en kostnad, om inte utgiften enligt det allmänna rådet ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en **tillgång**, t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Ersättningar till anställda som inte har betalats ska redovisas som en skuld.

Redovisning – betald korttidsfrånvaro

Allmänt råd

28.4 **Kortfristiga ersättningar** för betald frånvaro som kan sparas ska redovisas som **kostnad** och kortfristig **skuld** när de anställda utfört de tjänster som ger rätt till framtida betald frånvaro.

Kortfristiga ersättningar för betald frånvaro som inte kan sparas ska redovisas som kostnad när frånvaron inträffar.

Kommentar

Ett exempel på betald frånvaro som kan sparas är intjänad semester. Ett exempel på betald frånvaro som inte kan sparas är sjukfrånvaro.

Redovisning – vinstandelsplaner och bonusplaner

Allmänt råd

28.5 Den förväntade kostnaden för vinstdelning och bonus ska redovisas endast om

a) **företaget** har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** på grund av tidigare händelser, och
b) förpliktelsens storlek kan beräknas på ett tillförlitligt sätt.

Kommentar

Att företaget har en legal eller informell förpliktelse på grund av tidigare händelser innebär att företaget inte har något realistiskt alternativ till att betala.

Ersättningar efter avslutad anställning

Allmänt råd

28.6 **Ersättningar efter avslutad anställning** är **ersättningar till anställda** som utgår efter avslutad anställning med undantag av **ersättningar vid uppsägning.**

Kommentar

Ersättningar efter avslutad anställning baseras på antingen en avgiftsbestämd plan eller en förmånsbestämd plan. Planerna är formella eller informella arrangemang enligt vilka företaget lämnar ersättningar efter avslutad anställning till en eller flera anställda. Ersättningen omfattar t.ex. pensioner, livförsäkring och sjukvård efter avslutad anställning. En plan kan även omfatta förmåner under pågående anställning, t.ex. sjukförsäkring, försäkring vid arbetsskada och livförsäkring för dödsfall (TGL). Sådana förmåner är inte ersättningar efter avslutad anställning.

Kapitel 28 ska tillämpas oavsett om planen innefattar bildandet av ett annat företag som tar emot avgifter och betalar ersättningar eller inte.

Klassificering som avgiftsbestämd eller förmånsbestämd plan

Allmänt råd

28.7 Ett **företag** ska med undantag för pensionsförpliktelser enligt andra stycket klassificera sina planer för **ersättningar efter avslutad anställning** som antingen **avgiftsbestämda planer** eller **förmånsbestämda planer**.

Pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska inte klassificeras utan redovisas enligt punkt 28.12A. (BFNAR 2016:9)

Allmänt råd

28.8 **Avgiftsbestämda planer** är planer för **ersättningar efter avslutad anställning** enligt vilka ett **företag** betalar fastställda avgifter till ett annat företag och inte har någon **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att betala något ytterligare även om det andra företaget inte kan uppfylla sitt åtagande.

Kommentar

Vid avgiftsbestämda planer betalar företaget fastställda avgifter till ett annat företag, normalt ett försäkringsföretag, och har inte längre någon förpliktelse till den anställde när avgiften är betald. Storleken på den anställdes ersättningar

Tillåtet på tentamen K1 24

Tillträdet på tentamen HT24

efter avslutad anställning är beroende av de avgifter företaget har betalat och den kapitalavkastning som avgifterna ger.

Allmänt råd

28.9 **Förmånsbestämda planer** är andra planer för **ersättningar efter avslutad anställning** än **avgiftsbestämda planer**.

Kommentar

Vid förmånsbestämda planer har företaget en förpliktelse att lämna de överenskomna ersättningarna till nuvarande och tidigare anställda. Företaget bär i allt väsentligt dels risken att ersättningarna kommer att kosta mer än förväntat (aktuariell risk), dels risken att avkastningen på tillgångarna avviker från förväntningarna (investeringsrisk). Investeringsrisk föreligger även om tillgångarna är överförda till ett annat företag.

Allmänt råd

28.10 **Förvaltningstillgångar** är **tillgångar** som innehas av en pensionsstiftelse eller liknande.

Försäkringsbrev utgivet av en försäkringsgivare som inte är närstående till **företaget** är också förvaltningstillgång om ersättningen enligt försäkringsbrevet

a) endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar enligt en **förmånsbestämd plan**, och
b) inte är tillgänglig för företagets egna fordringsägare (inte ens vid konkurs) och kan återföras till företaget endast om ersättningen
   a. är större än vad som behövs för att täcka företagets samtliga relaterade förpliktelser, eller
   b. återförs till företaget för att ersätta detta för redan betalda **ersättningar efter avslutad anställning**.

Kommentar

Kännetecknande för en pensionsstiftelse är att den är rättsligt skild från det rapporterande företaget, att dess tillgångar inte är tillgängliga för det rapporterande företagets egna fordringsägare och att tillgångarna endast kan användas för att betala eller finansiera ersättningar till anställda. Även tillgångar som innehas av andra associationsformer med motsvarande kännetecken som en stiftelse kan vara förvaltningstillgångar, t.ex. tillgångar i utländska pensionsfonder och truster.

Planer som omfattar flera arbetsgivare

Allmänt råd

28.11 En plan som omfattar flera arbetsgivare och som klassificeras som en **förmånsbestämd plan** ska redovisas som en **avgiftsbestämd plan** om det inte finns tillräcklig information för att redovisa planen som förmånsbestämd.

Kommentar

I en plan som omfattar flera arbetsgivare sammanförs tillgångar från olika företag som inte står under **gemensamt bestämmande inflytande**. Tillgångarna används sedan för att lämna ersättningar till företagens anställda

utifrån principen att avgifts- och ersättningsnivåerna fastställs utan hänsyn till i vilket företag arbetstagarna är anställda.

Försäkrade ersättningar

Allmänt råd

28.12 Ett **företag** kan betala försäkringspremier för att finansiera en plan för **ersättningar efter avslutad anställning**. En sådan plan ska klassificeras som en **avgiftsbestämd plan** om inte företaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen

a) betala **ersättningar till anställda** direkt när de förfaller till betalning, eller
b) betala ytterligare belopp om försäkringsgivaren inte betalar alla framtida ersättningar till anställda som är hänförliga till innevarande och tidigare räkenskapsår.

Redovisning av planer för pensionsförpliktelser

Redovisning av pensionsförpliktelser som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd tillgång

Allmänt råd

28.12A En pensionsförpliktelse som uteslutande är beroende av värdet på en av företaget ägd **tillgång** ska redovisas som **avsättning** till tillgångens **redovisade värde**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Av 2 kap. 4 § första stycket 6 ÅRL och punkt 2.5 följer att pensionsförpliktelsen och tillgången i punkt 28.12A inte får kvittas mot varandra.

Redovisning av avgiftsbestämda planer

Allmänt råd

28.13 Avgifter för **avgiftsbestämda planer** ska redovisas som

a) **skuld** efter avdrag för eventuellt redan betalda avgifter eller **tillgång** om de redan betalda avgifterna är större än de avgifter som ska betalas för tjänster som utförts före **balansdagen**, och
b) **kostnad**, till den del avgifterna enligt detta allmänna råd inte ska redovisas som en del av anskaffningsvärdet för en tillgång t.ex. lager, byggnader och mark eller maskiner och inventarier.

Redovisning av förmånsbestämda planer

Allmänt råd

28.14 **Förmånsbestämda planer** ska redovisas enligt

a) punkterna 57–131 i den internationella redovisningsstandarden IAS 19 Ersättningar till anställda som antagits genom EU-kommissionens förordning (EU) nr 475/2012 av den 5 juni 2012, eller
b) förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

När det gäller redovisning av förmånsbestämda planer finns två redovisningsprinciper som kan tillämpas, antingen IAS 19 eller

förenklingsreglerna i det allmänna rådet. Den valda principen ska tillämpas konsekvent. I kapitel 10 behandlas byte av redovisningsprincip.

Förenklingsreglerna i punkterna 28.18–28.22 avser redovisning av

- planer i de fall en pensionspremie betalas,
- pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse,
- pensionsförpliktelser som är tryggade genom avsättning i balansräkningen, och
- pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag.

Allmänt råd

28.15 Avkastningsskatt får inte ingå i pensionsskulden avseende **förmånsbestämda planer**.

Allmänt råd

28.16 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska redovisa sådana belopp som enligt IAS 19 ska redovisas i övrigt totalresultat mot eget kapital.

Allmänt råd

28.17 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Förenklingsregel för planer i de fall en pensionspremie betalas

Allmänt råd

28.18 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b ska redovisa en **förmånsbestämd plan** som en **avgiftsbestämd plan**, om en pensionspremie betalas.

Kommentar

Avtal mellan arbetsgivare och arbetstagare kan vara både individuella eller baseras på kollektivavtal. Avtalen kan omfatta en individ, ett kollektiv eller en grupp av anställda.

Säkerställer inte företaget pensionsförpliktelsen med pensionsförsäkringar finansieras förpliktelsen istället i egen regi. Ett exempel på en part som administrerar planer som finansieras i egen regi är Försäkringsbolaget PRI Pensionsgaranti, ömsesidigt.

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som är tryggade genom överföring av medel till en pensionsstiftelse

Allmänt råd

28.19 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som har tryggat pensionsförpliktelser genom överföring av medel till en pensionsstiftelse ska redovisa en **avsättning** endast om stiftelsens förmögenhet värderad till marknadsvärde understiger förpliktelsen.

Överstiger stiftelsens förmögenhet förpliktelsen får inte någon **tillgång** redovisas.

Allmänt råd

28.20 Har upphävts. (BFNAR 2016:9)

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser som är tryggade genom avsättning i balansräkningen

Allmänt råd

28.21 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b och som tryggar en **förmånsbestämd plan** genom avsättning i balansräkningen samt erhåller en beloppsuppgift om pensionsskuldens storlek från ett oberoende företag, ska redovisa pensionsförpliktelsen enligt den erhållna uppgiften. (BFNAR 2016:9)

Förenklingsregel för pensionsförpliktelser i utländska dotterföretag

Lagtext

7 kap. 12 § ÅRL

Koncernredovisningen och årsredovisningen ska upprättas med tillämpning av gemensamma principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder. Olika värderingsprinciper får användas, om det finns särskilda skäl. I sådant fall ska upplysning om detta lämnas i not med angivande av skälen för avvikelsen.

Har något av de koncernföretag som omfattas av koncernredovisningen tillämpat andra principer för värderingen av tillgångar, avsättningar och skulder än de principer som tillämpas i koncernbalansräkningen, ska dessa tillgångar, avsättningar och skulder räknas om enligt sistnämnda principer.

Om det finns särskilda skäl och det är förenligt med 6 §, får avvikelse göras från andra stycket. En upplysning om skälen för avvikelsen ska anges i en not. Lag (2015:813)

Allmänt råd

28.22 Ett **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 b får i koncernredovisningen redovisa pensionsförpliktelser i ett utländskt dotterföretag på samma sätt som pensionsförpliktelserna redovisas i dotterföretaget. (BFNAR 2012:5)

Kommentar

Punkt 28.22 reglerar när 7 kap. 12 § tredje stycket får tillämpas av företaget.

Övriga långfristiga ersättningar

Allmänt råd

28.23 **Övriga långfristiga ersättningar** är **ersättningar till anställda** som inte förfaller till betalning inom tolv månader efter **balansdagen** det år som den anställde tjänat in ersättningen, med undantag av **ersättningar efter avslutad anställning** och **ersättningar vid uppsägning**.

Kommentar

Övriga långfristiga ersättningar omfattar t.ex.

- långvarig betald frånvaro, såsom ledighet för dem som varit anställda lång tid och tjänstledighet,
- ersättningar till dem som varit anställda under lång tid,
- långfristiga ersättningar vid arbetsoförmåga,
- vinstandelar och bonus, samt
- senarelagd ersättning som betalas senare än tolv månader efter utgången av det räkenskapsår under vilket den intjänades.

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Redovisning

Allmänt råd

28.24 Ett **företag** ska redovisa en **skuld** avseende **övriga långfristiga ersättningar** till **nuvärdet** av förpliktelsen på **balansdagen**.

Ersättningar vid uppsägning

Allmänt råd

28.25 **Ersättningar vid uppsägning** är **ersättningar till anställda** som lämnas på grund av

a) **företagets** beslut att avsluta en anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
b) en anställds beslut att acceptera frivillig avgång i utbyte mot dessa ersättningar.

Redovisning

Allmänt råd

28.26 **Ersättningar vid uppsägning** ska, i den omfattning ersättningen inte ger **företaget** några framtida ekonomiska fördelar, endast redovisas som en **skuld** och en **kostnad** när företaget har en **legal förpliktelse** eller **informell förpliktelse** att antingen

a) avsluta en anställds eller en grupp av anställdas anställning före den normala tidpunkten för anställningens upphörande, eller
b) lämna ersättningar vid uppsägning genom erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång.

Kommentar

Ersättning vid uppsägning ska endast redovisas när företaget har en detaljerad plan (jämför punkt 21.7) för uppsägningen och inte har någon realistisk möjlighet att annullera planen.

Redovisar företaget ersättningar vid uppsägning, kan detta medföra att andra ersättningar till dessa anställda ska redovisas till ett lägre belopp.

Värdering

Allmänt råd

28.27 Ett **företag** ska **värdera ersättningar vid uppsägning** till den bästa uppskattningen av den ersättning som skulle krävas för att reglera förpliktelsen per **balansdagen**. Vid erbjudande för att uppmuntra frivillig avgång ska beräkningen baseras på det antal anställda som förväntas acceptera erbjudandet.

När ersättningar vid uppsägning förfaller till betalning senare än tolv månader efter balansdagen ska de nuvärdeberäknas.

Koncernplaner

Allmänt råd

28.28 Ett dotterföretag, vars moderföretag tillhandahåller en plan i vilken ingår **ersättningar till anställda** i dotterföretag, får redovisa och värdera utgifter för ersättningen utifrån en rimlig fördelning av hela koncernens

kostnad, om moderföretaget upprättar en **koncernredovisning** enligt detta allmänna råd eller är ett **IFRS-företag**.

Noter

Kommentar

Enligt ÅRL ska tilläggsupplysningar lämnas avseende löner, ersättningar, pensioner m.m. (se kapitel 8).

Ersättningar efter avslutad anställning

Kommentar

Det allmänna rådet lämnar i vissa fall alternativa möjligheter att redovisa pensionsförpliktelser. Tillämpade principer ska beskrivas. Har företaget t.ex. valt att redovisa förmånsbestämda planer enligt IAS 19, ska företaget upplysa om detta. Företaget behöver däremot inte upplysa om effekterna av sina val.

Allmänt råd

28.29 Ett större **företag** som valt att tillämpa punkt 28.14 a ska lämna följande upplysningar:

a) En allmän beskrivning av planen.
b) En beskrivning av de viktigaste aktuariella antagandena såsom diskonteringsränta och förväntad löneökningstakt.
c) Vad som har redovisats som pensionskostnad och räntekostnad.
d) Aktuariella **intäkter** och **kostnader** samt andra poster som har redovisats direkt mot **eget kapital**. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Ett större företag som valt att tillämpa IAS 19, ska lämna upplysningar enligt punkt 28.29 i stället för upplysningar enligt IAS 19, utöver tilläggsupplysningarna enligt ÅRL (se kapitel 8).

Exempel på upplysningar enligt a är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

Allmänt råd

28.30 Ett större **företag** som tillämpar punkt 28.22 ska lämna upplysningar om karaktären på och innebörden av de **förmånsbestämda planer** dotterföretaget har eller har haft under räkenskapsåret genom att beskriva varje slag av plan.

Upplysning ska även lämnas om

a) tillämpade **redovisningsprinciper**, och
b) hur aktuariella vinster och förluster har redovisats. (BFNAR 2016:9)

Kommentar

Exempel på upplysningar enligt första stycket är antalet anställda som omfattas av planen, intjäningskrav och om förpliktelserna är antastbara.

En upplysning enligt andra stycket är en upplysning om att en pensionsförpliktelse i ett utländskt dotterföretag inte har räknats om, utan redovisas till samma belopp som i dotterföretaget.

Redovisning i juridisk person

Tillåtet på tentamen VT24

Allmänt råd 28.31 I juridisk person ska en **avsättning** som avser pensionsförpliktelser enligt en **förmånsbestämd plan** endast återföras om återföringen inte står i strid med lagen (1967:531) om tryggande av pensionsutfästelse m.m.

Kommentar En avsättning omprövas varje år men får endast återföras om återföringen inte står i strid med tryggandelagen.

Allmänt råd 28.32 Vid redovisning i juridisk person får punkterna 28.18–28.21 tillämpas även om punkt 28.14 a tillämpas i **koncernredovisningen**. (BFNAR 2012:5)

Kommentar Tillämpning av tryggandelagens bestämmelser är en förutsättning för skattemässig avdragsrätt. I juridisk person får därför förmånsbestämda planer redovisas enligt förenklingsreglerna även om IAS 19 tillämpas i koncernredovisningen.

Kapitel 29 – Inkomstskatter

Tillämpningsområde

Allmänt råd 29.1 Detta kapitel ska tillämpas vid redovisning av **inkomstskatter**.

I punkt 29.37 finns särskilda regler för juridisk person.

Kommentar Alla företag ska redovisa aktuella och uppskjutna skatteeffekter av transaktioner och andra händelser.

Allmänt råd 29.2 Med **inkomstskatter** avses samtliga inhemska och utländska skatter som beräknas på **företagets skattepliktiga resultat** samt kupongskatter som erläggs av dotterföretag, intresseföretag eller **gemensamt styrt företag** vid utdelning till det rapporterande företaget.

Kommentar Avkastningsskatt och särskild löneskatt är exempel på skatter som inte är inkomstskatter.

Allmänt råd 29.3 **Skattekostnad** eller **skatteintäkt** är summan av **aktuell skatt** och **uppskjuten skatt**.

Aktuell skatt

Allmänt råd 29.4 **Aktuell skatt** är i**nkomstskatt** för innevarande räkenskapsår som avser årets **skattepliktiga resultat** och den del av tidigare räkenskapsårs inkomstskatt som ännu inte har redovisats.

Allmänt råd 29.5 **Skattepliktigt resultat** är det överskott eller underskott för ett räkenskapsår som ska ligga till grund för beräkning av **aktuell skatt** enligt gällande skatteregler.

Redovisning

Allmänt råd 29.6 Den del av **aktuell skatt** som inte har betalats per **balansdagen** ska redovisas som **skuld**. Överstiger det som har betalats den beräknade skatten för innevarande och tidigare räkenskapsår, ska det överskjutande beloppet redovisas som **tillgång** i egen post.

Kommentar Skulden för aktuell skatt består av obetald skatt för både innevarande och tidigare räkenskapsår.

Allmänt råd 29.7 Medför ett skattemässigt underskottsavdrag rätt till återbetalning av **aktuell skatt** hänförlig till tidigare räkenskapsår ska en fordran avseende aktuell skatt redovisas.

Kommentar Sådan rätt till återbetalning kan komma ifråga vid så kallade carry back-system som kan finnas i andra länder.

Allmänt råd 29.8 Ett **företag** ska redovisa **aktuell skatt** i resultaträkningen, om inte skatten är hänförlig till en transaktion eller händelse som redovisas direkt mot **eget kapital**.

Värdering

Allmänt råd 29.9 **Aktuell skatt** ska värderas till det **sannolika** beloppet enligt de skattesatser och skatteregler som gäller per **balansdagen**. Beloppet får inte nuvärdeberäknas.

Allmänt råd 29.10 Är skattesatsen olika för kvarhållna och utdelade vinstmedel ska **aktuell skatt** värderas enligt den skattesats som gäller för icke utdelade vinstmedel fram till dess utdelningen redovisas som **skuld**.

Kommentar I vissa jurisdiktioner ändras skattesatsen om företagets ägare erhåller utdelning. Vid den tidpunkt företaget redovisar utdelningen som skuld ska den aktuella skatteskulden (eller skattefordran) och den därtill hörande skattekostnaden (eller skatteintäkten) justeras.

Uppskjuten skatt

Allmänt råd 29.11 **Uppskjuten skatt** är **inkomstskatt** för **skattepliktigt resultat** avseende framtida räkenskapsår till följd av tidigare transaktioner eller händelser.

Allmänt råd 29.12 **Uppskjuten skattefordran** representerar en reduktion av framtida **inkomstskatt** som hänför sig till
a) avdragsgilla **temporära skillnader**,
b) skattemässiga underskottsavdrag, och

c) andra outnyttjade skatteavdrag.

Allmänt råd

29.13 **Uppskjuten skatteskuld** är **inkomstskatt** som hänför sig till skattepliktiga **temporära skillnader** och som ska regleras i framtiden.

Kommentar

Uppskjuten skatt (uppskjuten skattefordran och uppskjuten skatteskuld) uppkommer från temporära skillnader samt från skattemässiga underskottsavdrag och andra outnyttjade skatteavdrag.

Uppskjuten skatt är generellt ett resultat av att företaget kommer att återvinna tillgångar eller reglera skulder till nuvarande redovisade belopp vilka skiljer sig från deras skattemässiga värden. Förväntar sig företaget att återvinna en tillgång eller reglera en skuld till **redovisat värde** utan att det skattepliktiga resultatet påverkas finns inte någon uppskjuten skatt som avser den tillgången eller skulden. Det innebär att reglerna om uppskjuten skatt endast är tillämpliga på tillgångar och skulder för vilka företaget förväntar sig att det framtida skattepliktiga resultatet vid en återvinning av tillgången eller en reglering av skulden kommer att skilja sig från det redovisade resultatet.

Allmänt råd

29.14 **Temporär skillnad** är skillnaden mellan redovisat och skattemässigt värde på en **tillgång** eller en **skuld**.

Kommentar

En temporär skillnad är antingen skattepliktig eller avdragsgill. En skattepliktig temporär skillnad leder till skattepliktiga belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras. En avdragsgill temporär skillnad leder till avdragsgilla belopp när framtida skattepliktiga resultat fastställs i samband med att tillgången återvinns eller skulden regleras.

Sambandet mellan redovisat värde, skattemässigt värde och skattepliktiga respektive avdragsgilla temporära skillnader kan illustreras enligt följande:

Tillgångar	*Slag av temporär skillnad*
Redovisat värde > skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
Skulder	
Redovisat värde > skattemässigt värde	Avdragsgill temporär skillnad
Redovisat värde < skattemässigt värde	Skattepliktig temporär skillnad

Allmänt råd

29.15 Det skattemässiga värdet för en **tillgång, skuld** eller annat bestäms enligt gällande skatteregler.

Tillhör sida tentamen VT24

KAPITEL V

PLATSEN FÖR BESKATTNINGSBARA TRANSAKTIONER

AVSNITT 1

Begrepp

Artikel 10

1. Vid tillämpningen av artiklarna 44 och 45 i direktiv 2006/112/EG ska den plats där en beskattningsbar person har etablerat sätet för sin ekonomiska verksamhet vara den plats där företagets centrala administrativa funktioner utförs.

2. Vid fastställandet av den plats som avses i punkt 1 ska hänsyn tas till platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas, platsen för företagets stadgeenliga säte samt platsen där ledningen sammanträder.

Om dessa kriterier inte gör det möjligt att med säkerhet fastställa sätet för ett företags ekonomiska verksamhet ska platsen där väsentliga beslut om företagets centrala ledning fattas ha företräde.

3. Enbart en postadress kan inte anses vara den plats där en beskattningsbar person har sätet för sin ekonomiska verksamhet.

Artikel 11

1. Vid tillämpningen av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG ska med begreppet *fast etableringsställe* avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.

2. Vid tillämpningen av följande artiklar ska med begreppet *fast etableringsställe* avses varje annat etableringsställe än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla de tjänster som det tillhandahåller:

a) Artikel 45 i direktiv 2006/112/EG,

b) Från och med den 1 januari 2013, artikel 56.2 andra stycket i direktiv 2006/112/EG,

c) Till och med den 31 december 2014, artikel 58 i direktiv 2006/112/EG,

d) Artikel 192a i direktiv 2006/112/EG.

3. Innehavet av ett registreringsnummer för mervärdesskatt ska inte i sig vara tillräckligt för att en beskattningsbar person ska anses ha ett fast etableringsställe.

Artikel 12

Med den plats där en fysisk person är *bosatt*, oavsett om denne är en beskattningsbar person eller inte, ska vid tillämpningen av direktiv 2006/112/EG avses den adress som anges i folkbokföringen eller i ett liknande register eller den adress som personen angett för relevant skattemyndighet, såvida det inte finns bevisning för att denna adress inte är korrekt.

Artikel 13

Med den plats där en fysisk person *stadigvarande vistas*, oavsett om denne är en beskattningsbar person eller inte, som anges i direktiv 2006/112/EG ska avses den plats där denna fysiska person vanligtvis vistas till följd av personliga eller yrkesmässiga förbindelser.

Om de yrkesmässiga förbindelserna finns i ett annat land än de personliga förbindelserna, eller när det inte finns några yrkesmässiga förbindelser, ska platsen för den stadigvarande vistelsen bestämmas av personliga förbindelser som visar en nära anknytning mellan den fysiska personen och den plats där han vistas.

AVSNITT 2

Platsen för leverans av varor

(Artiklarna 31–39 i direktiv 2006/112/EG)

Artikel 14

Om under ett kalenderår det tröskelvärde som tillämpas av en medlemsstat enligt artikel 34 i direktiv 2006/112/EG överskrids, ska artikel 33 i det direktivet inte medföra ändring av platsen för leveranser av andra varor än punktskattepliktiga varor, när det gäller de leveranser under samma kalenderår som gjordes innan det tröskelvärde som medlemsstaten tillämpar under innevarande kalenderår överskreds, förutsatt att samtliga av följande villkor uppfylls:

a) Leverantören har inte utnyttjat valmöjligheten enligt artikel 34.4 i det direktivet.

b) Värdet av hans leveranser av varor överskred inte tröskelvärdet under det föregående kalenderåret.

Artikel 33 i direktiv 2006/112/EG ska däremot medföra ändring av platsen för följande leveranser till den medlemsstat där försändelsen eller transporten avslutas:

a) Den leverans av varor som medför att det tröskelvärde som medlemsstaten tillämpar under innevarande kalenderår överskreds under det kalenderåret.

b) Alla efterföljande leveranser av varor i den medlemsstaten under samma kalenderår.

c) Leveranser av varor i den medlemsstaten under kalenderåret efter det kalenderår under vilket den händelse som avses i led a inträffade.

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet för riksdagen VT24

SFS 1996:1512

Lag (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna

1 §
Det avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet som Danmark, Färöarna, Finland, Island, Norge och Sverige undertecknade den 23 september 1996 ska tillsammans med det protokoll som är fogat till avtalet och som utgör en del av detta, i den lydelse dessa har genom de protokoll om ändring i avtalet som undertecknades den 6 oktober 1997, den 4 april 2008 och den 29 augusti 2018, gälla som lag här i landet. Avtalets bestämmelse i artikel 3 punkt 1 a att uttrycket "Finland" inte inbegriper landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten ska inte gälla.

Avtalet och protokollet är avfattade på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken. På svenska språket har utfärdats två texter, en för Finland och en för Sverige. Samtliga texter har samma giltighet. Den för Sverige utfärdade texten framgår av *bilaga 1* till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Danmark om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark och Sverige som undertecknades den 30 september 1999 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på danska och svenska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av *bilaga 2* till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Norge som undertecknades den 22 oktober 2002 och som innehåller särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och norska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av *bilaga 3* till denna lag.

Det avtal mellan Sverige och Danmark om vissa skattefrågor som undertecknades den 29 oktober 2003 ska gälla som lag här i landet. Avtalet är avfattat på svenska och danska språken. Den för Sverige utfärdade texten framgår av *bilaga 4* till denna lag.

Lag (2019:604).

2 §
Avtalets beskattningsregler skall tillämpas endast i den mån dessa medför inskränkning av den skattskyldighet i Sverige som annars skulle föreligga.

3 §
Upphävd g. Lag (2011:1382).

4 §
Vid tillämpning av bestämmelserna i artikel 31 punkt 5 i avtalet skall följande gälla.

Med uttrycket ”kortare avbrott” avses uppehåll i tjänstgöringen i arbetsstaten som varar

1. högst 18 månader per barn på grund av föräldraledighet,

2. sammanlagt högst 12 månader under en period om 36 månader för allt annat uppehåll än uppehåll på grund av sådan sjukdom som avses i tredje stycket (tjänstledighet, arbetslöshet etc.).

Om en person är frånvarande från sitt arbete på grund av sjukdom anses detta inte innebära att han inte alltjämt uppfyller de uppställda villkoren i punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VII respektive punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VIII i protokollet till avtalet den 12 september 1989 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet under föutsättning att han under hela sjukperioden behåller sin anställning.

En period då en person bedriver sitt varaktiga personliga arbete i hemviststaten anses inte utgöra ett ”kortare avbrott”.

Bestämmelserna i punkterna 4–6 i protokollspunkt VII respektive punkterna 4–6 i protokollspunkt VIII i ovan nämnda protokoll skall gälla vid tillämpningen av punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VII respektive punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VIII.

Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VII respektive punkterna 2 och 3 i protokollspunkt VIII i ovan nämnda protokoll tillämpas inte i de fall en anställning hos en och samma arbetsgivare pågår under en sammanhängande tid som är kortare än sex månader.

5 §
Vid tillämpning av bestämmelserna i protokollspunkt II i protokollet till avtalet skall följande gälla. Vad som föreskrivs om tunnelförbindelsen gäller också för den konstgjorda halvö i Danmark till den del denna är anlagd eller underhålls av eller för Öresundskonsortiet. Vad som föreskrivs om bron över Öresund gäller också för den betalstation i Sverige till den del denna uppförs, underhålls eller drivs av eller för Öresundskonsortiet.

6 §
Bestämmelsen i artikel 31 punkt 3 i avtalet ska tillämpas utan den begränsning i tiden som följer av punktens andra mening. Artikel 26 punkt 2 i avtalet ska inte gälla i de fall artikel 31 punkt 3 i avtalet tillämpas.

Vad som föreskrivs i första stycket ska, oberoende av bestämmelserna i bilaga 2 till denna lag, också gälla för inkomst som en person med hemvist i Sverige uppbär för arbete ombord på danskt skepp i internationell färjetrafik mellan Sverige och Danmark.

Lag (2007:767).

7 §
Bestämmelserna i protokollspunkt VII a punkt 2 i protokollet till avtalet av den 23 september 1996 ska tillämpas.

Lag (2008:653).

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet på tentamen VT24

Bilaga 1

Avtal mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet

Danmarks regering tillsammans med Färöarnas landsstyre samt Finlands, Islands, Norges och Sveriges regeringar,

som önskar ingå avtal för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet (i det följande benämnt ”avtalet”), utan att skapa förutsättningar för icke-beskattning eller minskad skatt genom skatteundandragande eller skatteflykt (däri inbegripet genom så kallad ”treaty shopping”, som syftar till att personer med hemvist i en stat som inte är part till detta avtal indirekt ska åtnjuta förmåner enligt detta avtal),

som konstaterar att i fråga om Färöarna handhavandet även i förhållande till utlandet av de sakområden som omfattas av detta avtal hör till Färöarnas självstyrelsekompetens,

har kommit överens om följande:

Artikel 1

Personer som omfattas av avtalet

Detta avtal tillämpas på personer som har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna.

Artikel 2

Skatter som omfattas av avtalet

1. Detta avtal tillämpas på skatter på inkomst och på förmögenhet som påförs för envar av de avtalsslutande staternas, dess politiska underavdelningars eller lokala myndigheters räkning, oberoende av det sätt på vilket skatterna tas ut.

2. Med skatter på inkomst och på förmögenhet förstås alla skatter, som utgår på inkomst eller förmögenhet i dess helhet eller på delar av inkomst eller förmögenhet, däri inbegripet skatter på vinst på grund av överlåtelse av lös eller fast egendom samt skatter på värdestegring.

3. De för närvarande utgående skatter på vilka avtalet tillämpas är

   a. i Danmark

      1. inkomstskatten till staten,

      2. den kommunala inkomstskatten,

      3. den amtskommunala inkomstskatten, och

      4. skatterna enligt kolväteskattelagen,

         (i det följande benämnda ”dansk skatt”);

   b. på Färöarna

      1. skatten till landskassan,

      2. skatten till kommunerna,

      3. kyrkoskatten,

      4. utdelningsskatten,

      5. royaltyskatten,

      6. ränteskatten, och

      7. skatterna enligt kolväteskattelagen,

         (i det följande benämnda ”färöisk skatt”);

   c. i Finland

      1. de statliga inkomstskatterna,

      2. inkomstskatten för samfund,

      3. kommunalskatten,

      4. kyrkoskatten,

      5. källskatten på ränteinkomst,

      6. källskatten för begränsat skattskyldig, och

      7. den statliga förmögenhetsskatten,

         (i det följande benämnda ”finsk skatt”);

   d. i Island

      1. inkomstskatten till staten,

      2. den särskilda inkomstskatten till staten,

      3. den kommunala inkomstskatten,

      4. förmögenhetsskatten till staten,

      5. den särskilda förmögenhetsskatten till staten, och

      6. inkomst- och förmögenhetsskatten för penninginstitut,

         (i det följande benämnda ”isländsk skatt”);

   e. i Norge

      1. inkomst- och förmögenhetsskatten till staten,

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

2. inkomst- och förmögenhetsskatten till kommunerna,

3. inkomstskatten till fylkena,

4. den gemensamma skatten till skattefördelningsfonden,

5. skatterna enligt petroleumskattelagen, och

6. avgiften till staten på ersättningar till utländska artister,

(i det följande benämnda ”norsk skatt”);

f. i Sverige

1. den statliga inkomstskatten, däri inbegripet sjömansskatten och kupongskatten,

2. den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta,

3. den särskilda inkomstskatten för utomlands bosatta artister m.fl.,

4. expansionsmedelsskatten,

5. den kommunala inkomstskatten, och

6. den statliga förmögenhetsskatten,

(i det följande benämnda ”svensk skatt”).

4. Avtalet tillämpas också på skatter av samma eller i huvudsak likartat slag, som efter undertecknandet av avtalet påförs vid sidan av eller i stället för de för närvarande utgående skatterna. I fråga om Danmark och Färöarna tillämpas avtalet dessutom på en sådan allmän skatt på förmögenhet som Danmark respektive Färöarna kan komma att införa efter undertecknandet av avtalet. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna skall meddela varandra de väsentliga ändringar som gjorts i respektive skattelagstiftning.

Artikel 3

Allmänna definitioner

1. Om inte sammanhanget föranleder annat, har vid tillämpningen av detta avtal följande uttryck nedan angiven betydelse:

2. a. ”avtalsslutande stat” åsyftar Danmark, Finland, Island, Norge och Sverige; uttrycket omfattar också det i det danska riket självstyrande folksamfundet Färöarna; i den omfattning bestämmelserna i avtalet endast berör förhållandet mellan Danmark och Färöarna används uttrycken ”en del av riket” och ”den andra delen av riket”, alltefter som sammanhanget kräver;

uttrycket omfattar också varje utanför respektive stats territorialvatten beläget område, inom vilket denna stat enligt sin lagstiftning och i överensstämmelse med folkrätten har rättigheter med avseende på utforskning och utnyttjande av naturtillgångar på havsbottnen eller i dess underlag;

”Danmark” inbegriper inte Färöarna och Grönland; ”Finland” inbegriper inte landskapet Åland i fråga om den finska kommunalskatten; ”Norge” inbegriper inte Svalbard (med vilket avses även Björnön), Jan Mayen och de norska områdena (”biland”) utanför Europa;

b. ”person” inbegriper fysisk person, bolag och personsammanslutning;

c. ”bolag” åsyftar juridisk person eller annan som vid beskattningen behandlas såsom juridisk person;

d. ”personsammanslutning” åsyftar sammanslutning som inte beskattas såsom självständigt skattesubjekt;

e. ”företag i en avtalsslutande stat” och ”företag i annan avtalsslutande stat” åsyftar företag som bedrivs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, respektive företag som bedrivs av person med hemvist i annan avtalsslutande stat;

f. ”fast egendom” har den betydelse som uttrycket har enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där egendomen är belägen; uttrycket inbegriper dock alltid tillbehör till fast egendom, levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk, byggnader, rättigheter på vilka bestämmelserna i privaträtten om fast egendom tillämpas, nyttjanderätt till fast egendom samt rätt till föränderliga eller fasta ersättningar för nyttjandet av eller rätten att nyttja mineralförekomst, källa eller annan naturtillgång;

g. ”medborgare” åsyftar fysisk person som har medborgarskap i en avtalsslutande stat; fysisk person som är dansk medborgare och som har hemvist på Färöarna enligt lagen om hemstyre anses ha medborgarskap endast på Färöarna; uttrycket åsyftar också bolag eller personsammanslutning som bildats enligt den lagstiftning som gäller i en avtalsslutande stat;

h. ”internationell trafik” åsyftar transport med skepp eller luftfartyg utom då skeppet eller luftfartyget används uteslutande mellan platser i en avtalsslutande stat;

i. ”intressegemenskap” åsyftar fall då ett företag direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett annat företag eller äger väsentlig del i detta andra företags kapital eller om samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av båda företagen eller äger väsentlig del i dessa företags kapital;

j. ”behörig myndighet” åsyftar

1. i Danmark: skatteministern,

2. på Färöarna: landsstyresmannen för finansärenden,

3. i Finland: finansministeriet,

4. i Island: finansministern,

5. i Norge: finans- och tullministern,

6. i Sverige: finansministern,

eller det befullmäktigade ombud eller den myndighet i envar av dessa stater åt vilken någon av de ovannämnda eller annan uppdrar att handha frågor beträffande avtalet.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet på tentamen VT24

3. Då en avtalsslutande stat tillämpar avtalet vid någon tidpunkt anses, såvida inte sammanhanget föranleder annat, varje uttryck som inte definierats i avtalet ha den betydelse som uttrycket har vid denna tidpunkt enligt den statens lagstiftning i fråga om sådana skatter på vilka avtalet tillämpas, och den betydelse som uttrycket har enligt tillämplig skattelagstiftning i denna stat äger företräde framför den betydelse uttrycket ges i annan lagstiftning i denna stat.

Artikel 4

Hemvist

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”person med hemvist i en avtalsslutande stat” person som enligt lagstiftningen i denna stat är skattskyldig där på grund av domicil, bosättning, plats för företagsledning eller annan liknande omständighet, och inbegriper också denna stat, dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter och offentligrättsliga institutioner. Uttrycket

   a. inbegriper inte person som är skattskyldig i denna stat endast för inkomst från källa i denna stat eller för förmögenhet belägen där, och

   b. inbegriper personsammanslutning och dödsbo endast till den del deras inkomst respektive förmögenhet tas till beskattning i denna stat på motsvarande sätt som inkomst som förvärvas respektive förmögenhet som innehas av person med hemvist där.

2. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 fysisk person har hemvist i flera avtalsslutande stater, bestäms hans hemvist på följande sätt:

   a. han anses ha hemvist endast i den stat där han har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande; om han har en sådan bostad i flera stater, anses han ha hemvist endast i den stat med vilken hans personliga och ekonomiska förbindelser är starkast (centrum för levnadsintressena);

   b. om det inte kan avgöras i vilken stat han har centrum för sina levnadsintressen eller om han inte i någon stat har en bostad som stadigvarande står till hans förfogande, anses han ha hemvist endast i den stat där han stadigvarande vistas;

   c. om han stadigvarande vistas i flera stater eller om han inte vistas stadigvarande i någon av dem, anses han ha hemvist endast i den stat där han är medborgare;

   d. om han är medborgare i flera stater eller om han inte är medborgare i någon av dem, avgör de behöriga myndigheterna i berörda avtalsslutande stater frågan genom ömsesidig överenskommelse.

3. Då på grund av bestämmelserna i punkt 1 annan person än fysisk person har hemvist i flera avtalsslutande stater, anses personen i fråga ha hemvist endast i den stat där den har sin verkliga ledning.

Artikel 5

Fast driftställe

1. Vid tillämpningen av detta avtal åsyftar uttrycket ”fast driftställe” en stadigvarande plats för affärsverksamhet, från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs.

2. Uttrycket ”fast driftställe” innefattar särskilt

   a. plats för företagsledning,

   b. filial,

   c. kontor,

   d. fabrik,

   e. verkstad, och

   f. gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

3. Ett byggnads-, anläggnings-, installations- eller monteringsprojekt, eller verksamhet som består av planering, övervakning, rådgivning eller annan biträdande personalinsats i samband med sådant projekt, utgör fast driftställe men endast om projektet eller verksamheten pågår mer än tolv månader i en avtalsslutande stat.

4. Vid beräkning av den tid som avses i punkt 3 anses verksamhet, som bedrivs av ett företag som har intressegemenskap med annat företag, bedriven av det företag med vilket det har intressegemenskap, om verksamheten i väsentlig mån är av samma slag som den verksamhet som det sistnämnda företaget bedriver och båda företagens verksamhet avser samma projekt.

5. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel anses uttrycket ”fast driftställe” inte innefatta

   a. användningen av anordningar uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande av företaget tillhöriga varor,

   b. innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för lagring, utställning eller utlämnande,

   c. innehavet av ett företaget tillhörigt varulager uteslutande för bearbetning eller förädling genom annat företags försorg,

   d. innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för inköp av varor eller inhämtande av upplysningar för företaget,

   e. innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att för företaget bedriva annan verksamhet av förberedande eller biträdande art,

   f. innehavet av stadigvarande plats för affärsverksamhet uteslutande för att kombinera verksamheter som anges i punkterna a)–e), under förutsättning att hela den verksamhet som bedrivs vid den stadigvarande platsen för affärsverksamhet på grund av denna kombination är av förberedande eller biträdande art.

6. Om person, som inte är sådan oberoende representant på vilken punkt 7 tillämpas, är verksam för ett företag samt i en avtalsslutande stat har och där regelmässigt använder fullmakt att sluta avtal i företagets namn, anses detta företag – utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 – ha fast driftställe i denna stat i fråga om varje verksamhet som denna person bedriver för företaget. Detta gäller dock inte, om den verksamhet som denna person bedriver är begränsad till sådan som anges i punkt 5 och som – om den bedrevs från en stadigvarande plats för affärsverksamhet – inte skulle göra denna stadigvarande plats för affärsverksamhet till fast driftställe enligt bestämmelserna i nämnda punkt.

7. Företag anses inte ha fast driftställe i en avtalsslutande stat endast på den grund att företaget bedriver affärsverksamhet i denna stat genom förmedling av mäklare, kommissionär eller annan oberoende representant, om sådan person därvid bedriver sin sedvanliga affärsverksamhet.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet på tentamen HT24

8. Den omständigheten att ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat kontrollerar eller kontrolleras av ett bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat eller ett bolag som bedriver affärsverksamhet i annan avtalsslutande stat (antingen från fast driftställe eller på annat sätt), medför inte i och för sig att någotdera bolaget utgör fast driftställe för det andra.

Artikel 6

Inkomst av fast egendom

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom (däri inbegripet inkomst av lantbruk och skogsbruk) belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas på inkomst som förvärvas genom omedelbart nyttjande, genom uthyrning eller annan användning av fast egendom.

3. Om innehav av aktier eller andra andelar i bolag, vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom, berättigar innehavaren av aktierna eller andelarna att nyttja bolaget tillhörig fast egendom, får inkomst, som förvärvas genom omedelbart nyttjande, genom uthyrning eller annan användning av sådan nyttjanderätt, beskattas i den avtalsslutande stat där den fasta egendomen är belägen.

4. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas också på inkomst av fast egendom som tillhör företag och på inkomst av fast egendom som används vid självständig yrkesutövning.

Artikel 7

Inkomst av rörelse

1. Inkomst av rörelse, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar, beskattas endast i denna stat, såvida inte företaget bedriver rörelse i annan avtalsslutande stat från där beläget fast driftställe. Om företaget bedriver rörelse på sådant sätt, får företagets inkomst beskattas i denna andra stat, men endast så stor del av den som är hänförlig till det fasta driftstället.

2. Om företag i en avtalsslutande stat bedriver rörelse i annan avtalsslutande stat från där beläget fast driftställe, hänförs, om inte bestämmelserna i punkt 3 föranleder annat, i envar av de berörda avtalsslutande staterna till det fasta driftstället den inkomst som det kan antas att driftstället skulle ha förvärvat, om det varit ett fristående företag, som bedrivit verksamhet av samma eller liknande slag under samma eller liknande villkor och självständigt avslutat affärer med det företag till vilket driftstället hör.

3. Vid bestämmandet av fast driftställes inkomst medges avdrag för utgifter som uppkommit för det fasta driftstället, härunder inbegripet utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, oavsett om utgifterna uppkommit i den stat där det fasta driftstället är beläget eller annorstädes.

4. I den mån inkomst hänförlig till fast driftställe brukat i en avtalsslutande stat bestämmas på grundval av en fördelning av företagets hela inkomst på de olika delarna av företaget, hindrar bestämmelserna i punkt 2 inte att i denna avtalsslutande stat den skattepliktiga inkomsten bestäms genom sådant förfarande. Den fördelningsmetod som används skall dock vara sådan att resultatet överensstämmer med principerna i denna artikel.

5. Inkomst hänförs inte till fast driftställe endast av den anledningen att varor inköps genom det fasta driftställets försorg för företaget.

6. Vid tillämpningen av föregående punkter bestäms inkomst som är hänförlig till det fasta driftstället genom samma förfarande år från år, såvida inte goda och tillräckliga skäl föranleder annat.

7. Ingår i inkomst av rörelse inkomst som behandlas särskilt i andra artiklar av detta avtal, berörs bestämmelserna i dessa artiklar inte av reglerna i denna artikel.

Artikel 8

Sjöfart och luftfart

1. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, beskattas endast i denna stat.

2. Inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom nyttjande, underhåll eller uthyrning av containrar (däri inbegripet släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som används för transport av gods eller varor, beskattas endast i denna stat, utom då containern används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas också på inkomst som förvärvas genom deltagande i en pool, ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Artikel 9

Närstående företag

1. I fall då

   a. ett företag i en avtalsslutande stat direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av ett företag i annan avtalsslutande stat eller äger del i detta företags kapital, eller

   b. samma personer direkt eller indirekt deltar i ledningen eller kontrollen av såväl ett företag i en avtalsslutande stat som ett företag i annan avtalsslutande stat eller äger del i dessa företags kapital,

   iakttas följande.

   Om mellan företagen i fråga om handelsförbindelser eller finansiella förbindelser avtalas eller föreskrivs villkor, som avviker från dem som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, får all inkomst, som utan sådana villkor skulle ha tillkommit det ena företaget men som på grund av villkoren i fråga inte tillkommit detta företag, inräknas i detta företags inkomst och beskattas i överensstämmelse därmed.

2. I fall då en avtalsslutande stat i inkomsten för ett företag i denna stat inräknar – och i överensstämmelse därmed beskattar – inkomst, för vilken ett företag i annan avtalsslutande stat beskattas i denna andra stat, samt den sålunda inräknade inkomsten är sådan som skulle ha tillkommit företaget i den förstnämnda staten om de villkor som avtalats mellan företagen hade varit sådana som skulle ha avtalats mellan av varandra oberoende företag, skall denna andra stat genomföra vederbörlig justering av det skattebelopp som påförts för inkomsten där, om denna andra stat anser justeringen vara berättigad såväl i princip som i fråga om beloppet. Vid sådan justering iakttas övriga bestämmelser i detta avtal och de behöriga myndigheterna i de berörda avtalsslutande staterna överlägger vid behov med varandra.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet på tentamen HT24

Artikel 10

Utdelning

1. Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat.

2. I fall då verklig innehavare av förmån av utdelning med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat än den där han har hemvist samt den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen, får, utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 3, utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till sådan verklig innehavare beskattas i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen finns.

3. [Not 1] Utdelning från bolag med hemvist i en avtalsslutande stat till person med hemvist i annan avtalsslutande stat får beskattas också i den avtalsslutande stat där det bolag som betalar utdelningen har hemvist, enligt lagstiftningen i denna stat, men om den verklige innehavaren av förmånen av utdelningen är en person med hemvist i den andra avtalsslutande staten får den skatt som sålunda påförs inte överstiga 15 procent av utdelningens bruttobelopp. Sådan utdelning skall emellertid vara undantagen från beskattning i den förstnämnda staten om den verklige innehavaren av förmånen av utdelningen är ett bolag (med undantag för personsammanslutning och dödsbo) som direkt äger minst 10 procent av det utbetalande bolagets kapital. I fall då ett bolag med hemvist i en avtalsslutande stat äger andel i ett utbetalande bolag i en annan avtalsslutande stat genom en eller flera personsammanslutningar, anses vid tillämpningen av denna punkt bolaget direkt äga andel i det utbetalande bolaget. Bolagets andel i det utbetalande bolaget på grund av sådant innehåll ska anses motsvara den andel som bolaget äger i det utbetalande bolaget genom personsammanslutningen eller personsammanslutningarna.

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 3 får isländsk skatt på utdelning höjas till högst 15 procent i den mån sådan utdelning dragits av från det utbetalande bolagets inkomst vid bestämmandet av isländsk skatt.

5. Bestämmelserna i punkterna 3 och 4 berör inte bolagets beskattning för vinst av vilken utdelningen betalas.

6. [Not 2] Med uttrycket "utdelning" förstås i denna artikel inkomst av aktier, andelsbevis eller andra rättigheter, som inte är fordringar, med rätt till andel i vinst, samt annan inkomst från bolag, som enligt lagstiftningen i den stat där det utdelande bolaget har hemvist vid beskattningen behandlas på samma sätt som inkomst av aktier. Med uttrycket utdelning förstås även inkomst från en ordning som medför rätt till andel i vinst i den utsträckning den enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat varifrån den härrör utgör sådan inkomst.

7. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 3 och 4 kan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna komma överens om att utdelning, som tillfaller i överenskommelsen namngiven institution med allmänt välgörande eller annat allmännyttigt ändamål, vilken enligt lagstiftningen i den avtalsslutande stat där institutionen har hemvist är undantagen från skatt på utdelning, skall i annan avtalsslutande stat vara befriad från skatt på utdelning från bolag i denna andra stat.

8. Om bolag med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från annan avtalsslutande stat, får denna andra stat inte beskatta utdelning som bolaget betalar, utom i den mån utdelningen betalas till person med hemvist i denna andra stat eller i den mån den andel på grund av vilken utdelningen betalas äger verkligt samband med fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat, och ej heller på bolagets icke utdelade vinst ta ut en skatt som utgår på bolagets icke utdelade vinst, även om utdelningen eller den icke utdelade vinsten helt eller delvis utgörs av inkomst som uppkommit i denna andra stat.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Artikel 11

Ränta

1. Ränta, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i annan avtalsslutande stat, beskattas endast i denna andra stat om personen i fråga är den verklige innehavaren av förmånen av räntan.

2. I fall då verklig innehavare av förmån av ränta med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat än den där han har hemvist samt den fordran för vilken räntan betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen, får, utan hinder av bestämmelserna i punkt 1, ränta som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till sådan verklig innehavare beskattas i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen finns.

3. Med uttrycket "ränta" förstås i denna artikel inkomst av varje slags fordran som inte är utdelning enligt artikel 10 punkt 6, antingen den säkerställts genom inteckning i fast egendom eller inte. Uttrycket åsyftar särskilt inkomst av värdepapper, som utfärdats av staten, och inkomst av obligationer eller debentures, däri inbegripet agiobelopp och vinster som hänför sig till sådana värdepapper, obligationer eller debentures. Straffavgift på grund av sen betalning anses inte som ränta vid tillämpningen av denna artikel.

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den verklige innehavaren eller mellan dem båda och annan person räntebeloppet, med hänsyn till den skuld för vilken räntan betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den verklige innehavaren om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i envar av de berörda avtalsslutande staterna med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 12

Royalty

1. Royalty, som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till person med hemvist i annan avtalsslutande stat, beskattas endast i denna andra stat om personen i fråga är den verklige innehavaren av förmånen av royaltyn.

2. I fall då verklig innehavare av förmån av royalty med hemvist i en avtalsslutande stat har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat än den där han har hemvist samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken royaltyn betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen, får, utan hinder av bestämmelserna i punkt 1, royalty som härrör från en avtalsslutande stat och som betalas till sådan verklig innehavare beskattas i enlighet med bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14 i den avtalsslutande stat där det fasta driftstället respektive den stadigvarande anordningen finns.

3. Med uttrycket "royalty" förstås i denna artikel varje slags betalning som tas emot såsom ersättning för nyttjandet av eller för rätten att nyttja upphovsrätt till litterärt, konstnärligt eller vetenskapligt verk (häri inbeegripet biograffilm samt film och band för radio- och televisionssändning), patent, varumärke, mönster eller modell, ritning, hemligt recept eller hemlig tillverkningsmetod eller för upplysning om erfarenhetsrön av industriell, kommersiell eller vetenskaplig natur.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgänglig som tentamen HT24

4. Då på grund av särskilda förbindelser mellan utbetalaren och den verklige innehavaren eller mellan dem båda och annan person royaltybeloppet, med hänsyn till det nyttjande, den rättighet eller den upplysning för vilken royaltyn betalas, överstiger det belopp som skulle ha avtalats mellan utbetalaren och den verklige innehavaren om sådana förbindelser inte förelegat, tillämpas bestämmelserna i denna artikel endast på sistnämnda belopp. I sådant fall beskattas överskjutande belopp enligt lagstiftningen i envar av de berörda avtalsslutande staterna med iakttagande av övriga bestämmelser i detta avtal.

Artikel 13

Realisationsvinst

1. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av fast egendom som är belägen i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

2. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom och vars tillgångar (före avdrag för skulder) direkt eller indirekt till mer än 75 procent består av fast egendom som är belägen i en annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

3. Vinst på grund av överlåtelse av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat. Detsamma gäller vinst på grund av överlåtelse av sådant fast driftställe (för sig eller tillsammans med hela företaget) eller av sådan stadigvarande anordning.

4. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik eller lös egendom som är hänförlig till användningen av sådant skepp eller luftfartyg, beskattas endast i denna stat.

5. Vinst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av containrar (däri inbegripet släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som används för transport av gods eller varor, beskattas endast i denna stat, utom då containern används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat.

6. Vinst på grund av överlåtelse av annan egendom än sådan som avses i punkterna 1–5 beskattas endast i den avtalsslutande stat där överlåtaren har hemvist.

7. Vinst på grund av överlåtelse av aktie eller annan andel eller rättighet i bolag eller personsammanslutning som förvärvas av en fysisk person som har haft hemvist i en avtalsslutande stat och fått hemvist i annan avtalsslutande stat får – utan hinder av bestämmelserna i punkt 6 – beskattas i den förstnämnda avtalsslutande staten om överlåtelsen av aktien, andelen eller rättigheten sker vid någon tidpunkt under de tio år som följer närmast efter det år personen upphörde att ha hemvist i den förstnämnda staten. Den förstnämnda staten får dock endast beskatta den värdeökning som uppkommit innan den fysiska personen fick hemvist i den andra avtalsslutande staten. Med rättighet i bolag eller personsammanslutning avses vid tillämpningen av denna punkt rättighet eller annan tillgång som enligt lagstiftningen i den förstnämnda staten vid beskattningen behandlas på samma sätt som vinst på grund av överlåtelse av andel i bolag eller personsammanslutning.

Artikel 14

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Självständig yrkesutövning

1. Inkomst, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom att utöva fritt yrke eller annan självständig verksamhet, beskattas endast i denna stat. Sådan inkomst får emellertid beskattas i annan avtalsslutande stat, om

   a. han i denna andra stat har stadigvarande anordning som regelmässigt står till hans förfogande för att utöva verksamheten men endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till denna stadigvarande anordning, eller

   b. han vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga men endast så stor del av inkomsten som är hänförlig till verksamhet som har utövats i denna andra stat under denna tidsperiod eller dessa tidsperioder.

2. Uttrycket ”fritt yrke” inbegriper särskilt självständig vetenskaplig, litterär och konstnärlig verksamhet, uppfostrings- och undervisningsverksamhet samt sådan självständig verksamhet som läkare, advokat, ingenjör, arkitekt, tandläkare och revisor utövar.

Artikel 15

Enskild tjänst

1. Om inte bestämmelserna i artiklarna 16, 18, 19, 20 och 21 föranleder annat, beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av anställning, endast i denna stat, såvida inte arbetet utförs i annan avtalsslutande stat. Om arbetet utförs i denna andra stat, får ersättning som uppbärs för arbetet beskattas där.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär för arbete som utförs i annan avtalsslutande stat, endast i den förstnämnda staten, om

   a. mottagaren vistas i denna andra stat under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 183 dagar under en tolvmånadersperiod som börjar eller slutar under beskattningsåret i fråga, och

   b. ersättningen betalas av arbetsgivare som inte har hemvist i denna andra stat eller på dennes vägnar, och

   c. ersättningen inte belastar fast driftställe eller stadigvarande anordning som arbetsgivaren har i denna andra stat, samt

   d. fråga inte är om uthyrning av arbetskraft.

3. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel får inkomst av arbete, som utförs ombord på danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt eller svenskt skepp i internationell trafik, beskattas i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har; vid tillämpningen av denna bestämmelse likställs utländskt skepp, som befraktas på så kallad bareboat basis av en person med hemvist i en avtalsslutande stat, med danskt, färöiskt, finskt, isländskt, norskt respektive svenskt skepp.

4. Utan hinder av föregående bestämmelser i denna artikel beskattas inkomst av arbete, som utförs ombord på

   a. luftfartyg, endast i den avtalsslutande stat där den som förvärvar arbetsinkomsten har hemvist,

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Trätet Proposition 2023/24

b. fiske-, sälfångst- eller valfångstfartyg, endast i den avtalsslutande stat där den som förvärvar arbetsinkomsten har hemvist, även då inkomsten för arbetet utgår i form av viss lott eller andel av vinsten av fiske-, sälfångst eller valfångstverksamheten.

Artikel 16

Styrelsearvode

Styrelsearvode och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär i egenskap av medlem i styrelse eller annat liknande organ i bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat, får beskattas i denna andra stat.

Artikel 17

Artister och sportutövare

1. Utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 14 och 15 får inkomst, som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom sin personliga verksamhet i annan avtalsslutande stat i egenskap av artist, såsom teater- eller filmskådespelare, radio- eller televisionsartist eller musiker, eller i egenskap av sportutövare, beskattas i denna andra stat.

2. I fall då inkomst genom verksamhet som artist eller sportutövare bedriver i denna egenskap, inte tillfaller artisten eller sportutövaren själv utan annan person, får denna inkomst, utan hinder av bestämmelserna i artiklarna 7, 14 och 15, beskattas i den avtalsslutande stat där artisten eller sportutövaren bedriver verksamheten.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 tillämpas inte på inkomst genom verksamhet som artist eller sportutövare med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver i annan avtalsslutande stat i fall då besöket i denna andra stat huvudsakligen bekostas av offentliga medel i den förstnämnda staten. I sådant fall beskattas inkomsten endast i denna förstnämnda stat.

Artikel 18

Pension m.m.

1. Pension och livränta som betalas från en avtalsslutande stat och utbetalning från en avtalsslutande stat enligt sociallagstiftningen i denna stat till person med hemvist i annan avtalsslutande stat får beskattas i den förstnämnda staten.

2. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal skall underhållsbidrag, som person med hemvist i en avtalsslutande stat betalar till make eller förutvarande make eller till barn med hemvist i annan avtalsslutande stat, undantas från beskattning i denna andra stat i det fall då bidraget skulle ha undantagits från beskattning i den förstnämnda staten om mottagaren hade haft hemvist där.

3. Med uttrycket ”livränta” förstås ett fastställt belopp som betalas till fysisk person periodiskt på fastställda tider under personens livstid eller under angiven eller fastställbar tidsperiod och som utgår på grund av förpliktelse att verkställa dessa utbetalningar såsom ersättning för däremot fullt svarande vederlag i pengar eller pengars värde.

Artikel 19

Offentlig tjänst

1. Lön och annan liknande ersättning (med undantag för pension), som betalas av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentligrättsliga institutioner till fysisk person på grund av arbete som utförs i denna stats, underavdelnings, myndighets eller institutions tjänst, beskattas endast i denna stat.

2. Om lön eller annan liknande ersättning som avses i punkt 1 tillfaller mottagaren för arbete som denne utför i annan avtalsslutande stat än den från vilken lönen eller ersättningen betalas, beskattas lönen eller ersättningen emellertid endast i den stat där arbetet utförs, om mottagaren är person med hemvist i denna stat och

   a. är medborgare i denna stat, eller

   b. inte fick hemvist i denna stat uteslutande för att utföra arbetet.

3. Bestämmelserna i artiklarna 15, 16 och 17 tillämpas på lön och annan liknande ersättning som betalas på grund av arbete som utförs i samband med rörelse som bedrivs av en avtalsslutande stat, en av dess politiska underavdelningar, lokala myndigheter eller offentligrättsliga institutioner.

Artikel 20

Studerande och praktikanter

Person som vistas i en avtalsslutande stat uteslutande för

a. studier vid läroanstalt i denna stat, om studierna är av sådan art att studiestöd av offentliga medel kan erhållas i denna stat, eller

b. affärs-, fiskeri-, industri-, lantbruks- eller skogsbrukspraktik i denna stat,

och som har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist i annan avtalsslutande stat, beskattas inte i den förstnämnda staten för belopp som han erhåller från källa utanför denna stat för sitt uppehälle, sin undervisning eller praktik.

Artikel 21

Verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster

1. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal, med undantag för bestämmelserna i artikel 8, tillämpas bestämmelserna i denna artikel i fall då person med hemvist i en avtalsslutande stat bedriver verksamhet i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster belägna i en avtalsslutande stat.

2. a. Person med hemvist i en avtalsslutande stat, som utanför kusten i annan avtalsslutande stat bedriver verksamhet som avses i punkt 1, anses bedriva verksamheten från fast driftställe eller stadigvarande anordning i denna andra stat.

   b. Om sådan person bedriver sin verksamhet inom utforsknings- eller utvinningsområde som sträcker sig från en plats utanför kusten i denna andra stat och in på denna stats landområde och verksamheten inte uteslutande bedrivs inom landområdet, äger punkt a) motsvarande tillämpning.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet patentarkiv 2024

c. Verksamhet, som består av byggande eller installation av rörledning för transport av oraffinerade kolväten, eller byggnadsarbete i direkt samband med sådan verksamhet, anses bedriven från fast driftställe i denna andra stat även i fråga om sådan verksamhet som pågår på land, när verksamheten ingår i ett projekt som sträcker sig från en plats utanför kusten i denna stat och in på denna stats landområde.

3. Bestämmelserna i punkt 2 tillämpas inte, om verksamheten pågår under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 30 dagar under en tolvmånadersperiod.

4. Vid beräkning av den tid som avses i punkt 3 anses verksamhet, som bedrivs av ett företag som har intressegemenskap med annat företag, bedriven av det företag med vilket det har intressegemenskap, om verksamheten i väsentlig mån är av samma slag som den verksamhet som det sistnämnda företaget bedriver och båda företagens verksamhet avser samma projekt.

5. Inkomst, som företag i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av transport av personal eller materiel med skepp eller luftfartyg till eller innanför område som avses i punkterna 2 a) och 2 b) i den andra avtalsslutande stat där affärsverksamhet bedrivs i samband med förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster eller på grund av drift av bogserbåtar, försörjningsfartyg eller andra hjälpfartyg i samband med sådan verksamhet, beskattas endast i den förstnämnda staten.

6. Bestämmelserna i artikel 13 punkt 4 och artikel 23 punkt 3 tillämpas på vinst på grund av överlåtelse av skepp, båtar eller luftfartyg som avses i punkt 5 respektive förmögenhet bestående av sådana skepp, båtar eller luftfartyg.

7. Utan hinder av övriga bestämmelser i avtalet gäller följande i fråga om beskattningen av lön och annan liknande ersättning som person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär på grund av arbete vilket utförs i annan avtalsslutande stat för arbetsgivare som bedriver sådan verksamhet som avses i punkterna 1 och 2:

   a. Om inte bestämmelserna i punkterna b)–d) föranleder annat, får sådan lön eller ersättning beskattas i denna andra stat, men endast om arbetet pågår där under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt överstiger 30 dagar under en tolvmånadersperiod.

   b. Sådan lön eller ersättning beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten om

      1. arbetet har samband med utnyttjandet av kolväteförekomster som befinner sig på mittlinjen mellan avtalsslutande stater eller mellan en avtalsslutande stat och annan stat,

      2. avtal föreligger mellan dessa stater om gemensamt utnyttjande av förekomsterna, och

      3. utnyttjandet sker samtidigt på båda sidor om mittlinjen.

      Bestämmelserna i denna punkt tillämpas endast efter överenskommelse därom mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna.

   c. Om arbetet utförs ombord på skepp eller båt som avses i punkt 5, får sådan lön eller ersättning beskattas i den avtalsslutande stat där den person som använder skeppet eller båten har hemvist.

   d. Om arbetet utförs ombord på luftfartyg som avses i punkt 5, beskattas sådan lön eller ersättning endast i den avtalsslutande stat där företaget har hemvist.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

8. Person med hemvist i en avtalsslutande stat som bedriver verksamhet utanför kusten i annan avtalsslutande stat är undantagen från beskattning i denna andra stat för vinst som denna person anses ha förvärvat på grund av överflyttning av flyttbar borranläggning eller hotellplattform till område utanför denna andra stat. Med vinst i denna punkt förstås belopp med vilket marknadsvärdet vid tidpunkten för överflyttningen överstiger restvärdet vid denna tidpunkt med tillägg av företagna avskrivningar.

9. Vinst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar på grund av överlåtelse av

   a. rätt till förberedande undersökning, utforskning eller utnyttjande av kolväteförekomster i annan avtalsslutande stat, häri inbegripet rätt till andel i eller förmån av sådana förekomster, eller

   b. aktier eller andra andelar i bolag, vilkas värde helt eller till väsentlig del, direkt eller indirekt, hänför sig till sådan rätt,

   får beskattas i denna andra stat.

Artikel 22

Annan inkomst

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar och som inte behandlas i föregående artiklar av detta avtal beskattas endast i denna stat, oavsett varifrån inkomsten härrör.

2. Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas inte om inkomsttagaren har hemvist i en avtalsslutande stat och har fast driftställe eller stadigvarande anordning i annan avtalsslutande stat samt den rättighet eller egendom i fråga om vilken inkomsten betalas äger verkligt samband med rörelse som bedrivs från det fasta driftstället respektive självständig yrkesverksamhet som utövas från den stadigvarande anordningen. I sådant fall tillämpas bestämmelserna i artikel 7 respektive artikel 14. Ingår i fast driftställe eller stadigvarande anordning fast egendom beskattas emellertid inkomst av sådan egendom med tillämpning av bestämmelserna i artikel 6 punkterna 1, 2 och 4.

Artikel 23

Förmögenhet

1. Förmögenhet bestående av fast egendom som person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar och som är belägen i annan avtalsslutande stat får beskattas i denna andra stat.

2. Förmögenhet bestående av aktie eller annan andel i bolag vars huvudsakliga ändamål är att inneha fast egendom och vars tillgångar (före avdrag för skulder) direkt eller indirekt till mer än 75 procent består av fast egendom som är belägen i en avtalsslutande stat, får beskattas i denna stat.

3. Förmögenhet bestående av skepp eller luftfartyg som används i internationell trafik samt av lös egendom som är hänförlig till användningen av sådant skepp eller luftfartyg, och som ägs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i denna stat.

4. Förmögenhet bestående av containrar (däri inbegripet släpvagn och annan utrustning för transport av containrar) som används för transport av gods eller varor, och som ägs av person med hemvist i en avtalsslutande stat, beskattas endast i denna stat, utom då containern används uteslutande mellan platser i annan avtalsslutande stat.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillträdespresentation VT24

5. All annan förmögenhet, oavsett var denna är belägen, som person med hemvist i en avtalsslutande stat innehar, beskattas endast i denna stat.

6. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 5 får emellertid förmögenhet bestående av lös egendom, som utgör del av rörelsetillgångarna i fast driftställe, vilket ett företag i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, eller av lös egendom, hänförlig till stadigvarande anordning för att utöva självständig yrkesverksamhet, som fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, beskattas i denna andra stat.

7. Bestämmelserna i punkterna 1–6 tillämpas i en avtalsslutande stat endast i förhållande till annan avtalsslutande stat som tar ut allmän skatt på förmögenhet.

Artikel 24

Dödsbo

Inkomst eller tillgång som beskattas hos dödsbo med hemvist i en avtalsslutande stat, får inte beskattas hos dödsbodelägare med hemvist i annan avtalsslutande stat.

Artikel 25

Undanröjande av dubbelbeskattning

1. Danmark

   a. Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Danmark, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat, från denna persons danska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat.

   Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den danska inkomstskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i denna andra stat.

   b. Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Danmark inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den danska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.

   c. Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a), får Danmark inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den danska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.

2. Färöarna

   a. Om person med hemvist på Färöarna förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Färöarna, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat, från denna persons färöiska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat.

   Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den färöiska inkomstskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i denna andra stat.

   b. Om person med hemvist på Färöarna förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Färöarna inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den färöiska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.

   c. Om person med hemvist på Färöarna från annan avtalsslutande stat förvärvar inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) och som enligt dessa punkter får beskattas i denna andra avtalsslutande stat, får Färöarna inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den färöiska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.

3. Finland

   a. Om person med hemvist i Finland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Finland, såvida inte bestämmelserna i punkt b), c) eller d) föranleder annat, med iakttagande av bestämmelserna i finsk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här påverkas),

      1. från denna persons finska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt i denna andra stat som betalats enligt lagstiftningen i denna andra stat och i överensstämmelse med avtalet, beräknad på samma inkomst som den på vilken den finska skatten beräknas;

      2. från denna persons finska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt i denna andra stat som betalats enligt lagstiftningen i denna stat och i överensstämmelse med avtalet, beräknad på samma förmögenhet som den på vilken den finska skatten beräknas.

   b. Utdelning från bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat än Finland till bolag med hemvist i Finland är undantagen från beskattning i Finland, om mottagaren direkt behärskar minst 10 procent av röstetalet i det bolag som betalar utdelningen.

   c. Om person med hemvist i Finland från annan avtalsslutande stat förvärvar inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) och som enligt dessa punkter får beskattas i denna andra avtalsslutande stat, skall sådan inkomst undantas från finsk skatt.

   d. Om person med hemvist i Finland förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat eller förvärvar inkomst som enligt punkt c) skall undantas från finsk skatt, får Finland inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den finska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som förvärvats från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där.

4. Island

   a. Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast eller får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Island, såvida inte bestämmelserna i punkt b) föranleder annat, sätta ned den isländska inkomst- eller

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgängligt på tentamen vt24

förmögenhetsskatten genom avdrag med den del av inkomst- eller förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som förvärvats från eller den förmögenhet som innehas i denna andra stat.

b. Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i artikel 10, artikel 13 punkt 7, artikel 15 punkt 3, artikel 16 eller artikel 21 punkterna 1–6 och 7 c) samt 8 och 9 får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Island från denna persons isländska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den isländska skatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst som får beskattas i denna andra stat.

5. Norge

Om inte bestämmelserna i norsk lagstiftning om avräkning från norsk skatt av skatt som betalats i område utanför Norge föranleder annat (dock utan att den allmänna princip som anges här ändras), gäller följande:

a. Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Norge, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat,

1. från den skatt som belöper på personens inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2. från den skatt som belöper på personens förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats på dessa förmögenhetstillgångar i denna andra stat.

Sådan avräkning skall emellertid inte överstiga den del av skatten på inkomsten eller förmögenheten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst respektive de förmögenhetstillgångar som får beskattas i denna andra stat.

b. Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Norge inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den norska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.

c. Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) får Norge inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget, men skall sätta ned den norska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.

6. Sverige

a. Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Sverige, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat,

1. – med iakttagande av bestämmelserna i svensk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2. från denna persons svenska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

b. Om person med hemvist i Sverige från annan avtalsslutande stat förvärvar inkomst av enskild tjänst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) och som enligt dessa punkter får beskattas i denna andra avtalsslutande stat, skall, utan hinder av bestämmelserna i punkt a), sådan inkomst undantas från svensk skatt.

c. Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat eller förvärvar inkomst som enligt punkt b) skall undantas från svensk skatt, får Sverige, vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt på annan inkomst eller förmögenhet, beakta den inkomst eller förmögenhet som beskattas endast i den andra avtalsslutande staten eller sådan inkomst som undantas från svensk skatt.

7. Gemensamma bestämmelser

1. Uttrycket ”betalats i denna andra stat” i denna artikel anses också innefatta sådan skatt på inkomst som erlagts i Danmark, på Färöarna, i Finland, i Island, i Norge respektive i Sverige och som skall överföras till nämnda andra stat för att där gottskrivas vederbörande person som skatt på samma inkomst.

2. Om person med hemvist i en avtalsslutande stat (hemviststaten) från annan avtalsslutande stat (verksamhetsstaten) förvärvar inkomst av enskild tjänst som enligt artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a) får beskattas i verksamhetsstaten, skall hemviststaten, utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 c), 2 c), 3 c), 4 a), 5 c) eller 6 b) i denna artikel, undanröja dubbelbeskattning genom avräkning av den skatt som betalats i denna andra stat med tillämpning av bestämmelserna i punkterna 1 a), 2 a), 3 a), 4 b), 5 a) eller 6 a) om personen i fråga förvärvat inkomsten från företag eller fast driftställe i verksamhetsstaten och han är eller omedelbart före anställningen i verksamhetsstaten varit anställd i

a. företag utanför verksamhetsstaten vilket är ett företag med intressegemenskap med företaget i verksamhetsstaten, eller

b. företag utanför verksamhetsstaten till vilket det fasta driftstället hör.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 c), 2 c), 3 c), 4 a), 5 c) eller 6 b) skall, utan hinder av vad som föreskrivs i föregående punkt, dock tillämpas om personen i fråga kan visa att

a. han i och för arbetet vistats i verksamhetsstaten under en sammanhängande period under beskattningsåret i fråga som överstiger tre månader, eller

b. arbetet i verksamhetsstaten utförts för respektive kostnaderna rätteligen har belastat företaget i denna stat eller det där belägna fasta driftstället.

Artikel 26

Allmänna beskattningsregler

1. Inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar eller förmögenhet som sådan person innehar får inte beskattas i annan avtalsslutande stat, såvida inte beskattning uttryckligen är tillåten enligt

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Utkast på tentamen VT24

detta avtal.

2. I fall då beskattningsrätten till en inkomst eller tillgång enligt avtalet tillagts annan avtalsslutande stat än den där personen som förvärvar inkomsten eller innehar tillgången har hemvist, och denna andra stat på grund av sin lagstiftning inte medtar inkomsten eller tillgången, i sin helhet, vid beskattningen eller endast beaktar inkomsten eller tillgången för progressionsuppräkning eller annan skatteberäkning, beskattas inkomsten eller tillgången, såvida inte annat föreskrivs nedan, till den del den inte medtas vid beskattningen i denna andra stat, endast i den avtalsslutande stat där personen i fråga har hemvist.

3. I fall då beskattningsrätten enligt artikel 14 punkt 1 samt artikel 15 punkt 2 och punkterna 4 a) och 4 b) till en inkomst som förvärvas av en person med hemvist i en avtalsslutande stat enligt avtalet tillagts endast denna stat får inkomsten beskattas i annan avtalsslutande stat om inkomsten inte kan beskattas i den förstnämnda staten på grund av lagstiftningen i denna stat.

4. Utan hinder av övriga bestämmelser i detta avtal ska en förmån enligt avtalet inte kunna åtnjutas i fråga om en inkomst eller en förmögenhetstillgång, om det med hänsyn till alla relevanta omständigheter rimligen kan antas att ett av de huvudsakliga syftena med det arrangemang eller den transaktion som direkt eller indirekt resulterade i förmånen var att komma i åtnjutande av förmånen. Detta gäller dock inte om det fastställs att åtnjutandet av förmånen under dessa omständigheter är i enlighet med avtalets ändamål och syfte.

Artikel 27

Förbud mot diskriminering

1. Medborgare i en avtalsslutande stat skall inte i annan avtalsslutande stat bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden, särskilt såvitt avser hemvist, är eller kan bli underkastad. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 1 tillämpas denna bestämmelse även på person som inte har hemvist i en eller flera av de avtalsslutande staterna.

2. Beskattningen av fast driftställe eller stadigvarande anordning, som företag eller person med hemvist i en avtalsslutande stat har i annan avtalsslutande stat, skall i denna andra stat inte vara mindre fördelaktig än beskattningen av företag eller person med hemvist i denna andra stat, som bedriver verksamhet av samma slag.

   Denna bestämmelse anses inte medföra skyldighet för en avtalsslutande stat att medge person med hemvist i annan avtalsslutande stat sådant personligt avdrag vid beskattningen, sådan skattebefrielse eller skattenedsättning på grund av civilstånd eller försörjningsplikt mot familj som medges person med hemvist i den förstnämnda staten. Bestämmelsen medför inte heller rätt att i en avtalsslutande stat erhålla avdrag vid beskattningen eller skattebefrielse för utdelning eller annan utbetalning till bolag med hemvist i annan avtalsslutande stat.

   Bestämmelsen i första stycket hindrar inte heller en avtalsslutande stat att beskatta inkomst, som fast driftställe förvärvar, enligt reglerna i denna stats egen lagstiftning, om det fasta driftstället tillhör aktiebolag eller därmed jämförligt bolag i annan avtalsslutande stat. Beskattningen skall dock motsvara den beskattning som tillämpas för aktiebolag eller därmed jämförligt bolag med hemvist i den förstnämnda avtalsslutande staten på dess inkomst, beräknad utan avdrag för utdelad vinst.

3. Utom i de fall då bestämmelserna i artikel 9 punkt 1, artikel 11 punkt 4 eller artikel 12 punkt 4 tillämpas, är ränta, royalty och annan utbetalning från företag i en avtalsslutande stat till person med hemvist i annan avtalsslutande stat avdragsgilla vid bestämmandet av den beskattningsbara inkomsten för sådant företag på samma villkor som betalning till person med hemvist i den förstnämnda staten. På samma sätt är skuld som företag i en avtalsslutande stat har till person med hemvist i annan avtalsslutande stat avdragsgill vid bestämmandet av sådant företags beskattningsbara förmögenhet på samma villkor som skuld till person med hemvist i den förstnämnda staten.

4. Företag i en avtalsslutande stat, vars kapital helt eller delvis ägs eller kontrolleras, direkt eller indirekt, av en eller flera personer med hemvist i en eller flera av de andra avtalsslutande staterna, skall inte i den förstnämnda staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som annat liknande företag i den förstnämnda staten är eller kan bli underkastat.

5. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 2 tillämpas bestämmelserna i denna artikel på skatter av varje slag och beskaffenhet.

Artikel 28

Förfarandet vid ömsesidig överenskommelse

1. Om en person anser att i en eller flera av de avtalsslutande staterna vidtagits åtgärder som för honom medför eller kommer att medföra beskattning som strider mot bestämmelserna i detta avtal, kan han, utan att detta påverkar hans rätt att använda sig av de rättsmedel som finns i dessa staters interna rättsordningar, lägga fram saken för den behöriga myndigheten i någon av de avtalsslutande staterna. Saken ska läggas fram inom fem år från den tidpunkt då personen i fråga fick vetskap om den åtgärd som givit upphov till beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet.

2. Om den behöriga myndigheten finner invändningen grundad men inte själv kan få till stånd en tillfredsställande lösning, skall myndigheten söka avgöra saken genom ömsesidig överenskommelse med behörig myndighet i annan avtalsslutande stat, som berörs av frågan, i syfte att undvika beskattning som strider mot avtalet. Om den stat hos vars behöriga myndighet personen i fråga har lagt fram saken inte själv berörs av frågan, skall denna behöriga myndighet överlämna saken till behörig myndighet i någon av de stater som berörs av frågan. Överenskommelse som träffats genomförs utan hinder av tidsgränser i vederbörande avtalsslutande staters interna lagstiftning.

3. Om svårigheter eller tvivelsmål uppkommer mellan avtalsslutande stater beträffande tolkningen eller tillämpningen av avtalet, skall de behöriga myndigheterna i dessa stater överlägga för att söka lösa frågan genom ömsesidig överenskommelse. De behöriga myndigheterna i avtalsslutande stater kan även överlägga för att undanröja dubbelbeskattning i sådana fall som inte omfattas av avtalet eller för att genom ömsesidig överenskommelse lösa frågor som, utan att vara reglerade i avtalet, på grund av olikhet i vederbörande staters principer för skattens beräkning eller av andra skäl kan uppkomma i fråga om de skatter som avses i artikel 2.

4. Innan beslut fattas i fråga som avses i punkt 3, skall resultatet av överläggningar som där avses snarast delges behöriga myndigheter i övriga avtalsslutande stater. Finner behörig myndighet i en avtalsslutande stat att överläggningar bör äga rum mellan de behöriga myndigheterna i samtliga avtalsslutande stater, skall på begäran av den behöriga myndigheten i den förstnämnda avtalsslutande staten sådana överläggningar äga rum utan dröjsmål.

Artikel 29

Medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgänglig på tentamen vt24

Bestämmelserna i detta avtal berör inte de privilegier vid beskattningen som enligt folkrättens allmänna regler eller bestämmelser i särskilda överenskommelser tillkommer medlemmar av diplomatisk beskickning eller konsulat.

Artikel 30

Territoriell utvidgning

1. Detta avtal kan antingen i sin helhet eller med erforderliga ändringar utvidgas till att omfatta de områden som undantagits från avtalets tillämpningsområde enligt bestämmelserna i artikel 3 punkt 1 a), under förutsättning att där påförs skatter av samma eller i huvudsak likartat slag som de som avses i avtalet. Sådan utvidgning gäller från den dag och med de ändringar och villkor, häri inbegripet bestämmelser om upphörande, som kan särskilt överenskommas mellan de avtalsslutande staterna genom diplomatisk notväxling.

2. Om avtalet enligt artikel 32 upphör att gälla skall, såvida inte annat överenskommits mellan de avtalsslutande staterna, avtalet upphöra att gälla också beträffande varje område till vilket avtalet har utvidgats enligt denna artikel.

Artikel 31

Ikraftträdande

1. Detta avtal träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga avtalsslutande stater har meddelat det finska utrikesministeriet, att avtalet har godkänts. Det finska utrikesministeriet underrättar de övriga avtalsslutande staterna om mottagandet av dessa meddelanden och om tidpunkten för avtalets ikraftträdande.

2. Sedan avtalet trätt i kraft, tillämpas dess bestämmelser

   a. i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare,

   b. i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då avtalet träder i kraft eller senare,

   c. i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då avtalet träder i kraft eller senare.

3. Utan hinder av bestämmelsen i artikel 15 punkt 3 beskattas inkomst av arbete som omfattas av denna bestämmelse endast i den avtalsslutande stat vars nationalitet skeppet har. Denna bestämmelse tillämpas på skatter som avser det kalenderår, som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft, och de två därpå närmast följande kalenderåren.

4. Avtalet den 12 september 1989 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet upphör att vara tillämpligt i fråga om inkomst eller förmögenhet på vilka förevarande avtal blir tillämpligt enligt punkt 2. Det förstnämnda avtalet upphör att gälla vid den sista tidpunkt, då detta avtal enligt föregående bestämmelser i nämnda punkt blir tillämpligt.

5. Bestämmelserna i punkterna 2 och 3 i punkt VII respektive i punkterna 2 och 3 i punkt VIII i protokollet till avtalet den 12 september 1989 skall dock alltjämt tillämpas på person som den 1 januari 1997 uppfyller och för tid därefter alltjämt uppfyller villkoren i de nämnda bestämmelserna. Tid till och med den 30 juni 1997 får beaktas vid beräkning av sexmånadersperioden i punkt 4 i punkt VII respektive i punkt 4 i punkt VIII i protokollet till nämnda avtal. Från kortare avbrott såsom semester, föräldraledighet m.m. skall därvid bortses. De närmare bestämmelserna för tillämpningen härav skall överenskommas genom ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i Danmark respektive Sverige.

Artikel 32

Upphörande

En avtalsslutande stat kan senast den 30 juni under ett kalenderår som börjar efter utgången av en tidrymd av fem år efter dagen för ikraftträdande av avtalet säga upp avtalet genom skriftligt meddelande härom till det finska utrikesministeriet, som underrättar de övriga avtalsslutande staterna om mottagandet av sådant meddelande och om dess innehåll. Har uppsägningstiden iakttagits, upphör avtalet att gälla i förhållandet mellan den stat som verkställt uppsägningen och övriga avtalsslutande stater

a. i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då det finska utrikesministeriet tog emot meddelandet om uppsägningen eller senare,

b. i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då det finska utrikesministeriet tog emot meddelandet om uppsägningen eller senare,

c. i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret närmast efter det då det finska utrikesministeriet tog emot meddelandet om uppsägningen eller senare.

Originalexemplaret till detta avtal deponeras hos det finska utrikesministeriet, som tillställer de övriga avtalsslutande staterna bestyrkta kopior därav.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal.

Som skedde i Helsingfors den 23 september 1996 i ett exemplar på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken, varvid på svenska språket utfärdades två texter, en för Finland och en för Sverige, vilka samtliga texter har samma giltighet.

Protokoll

Vid undertecknande av det i dag mellan de nordiska länderna ingångna avtalet för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet har undertecknade kommit överens om följande bestämmelser som utgör en integrerande del av avtalet:

I. Till artiklarna 7 och 15

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 7 beskattas inkomst, vilken företag i Norge eller Sverige förvärvar genom verksamhet som bedrivs i Sverige respektive Norge, endast i den stat där företaget har hemvist, om verksamheten avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på sträckor längs den norsk-svenska riksgränsen, vilka sträckor anges i överenskommelse enligt punkt 4.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgänglig på tentamen VT24

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i Norge eller Sverige förvärvar genom personligt arbete som utförs i Sverige respektive Norge, endast i den stat där denna person har hemvist, om arbetet avser uppsättning och underhåll av spärrstängsel för renar på sträckor längs den norsk-svenska riksgränsen, vilka sträckor anges i överenskommelse enligt punkt 4.

3. Bestämmelserna i punkterna 1 och 2 beträffande företag i, respektive person med hemvist i Norge eller Sverige skall äga motsvarande tillämpning beträffande företag i, respektive person med hemvist i Finland eller Norge.

4. De behöriga myndigheterna i berörda avtalsslutande stater skall genom ömsesidig överenskommelse fastställa de sträckor längs vederbörande riksgräns på vilka bestämmelserna i punkterna 1–3 skall tillämpas.

II. Till artiklarna 7, 10–15, 19 och 23

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 7, artikel 10 punkt 2, artikel 11 punkt 2 och artikel 12 punkt 2 beskattas inkomst, som företag i Danmark eller Sverige vilket deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar, i den mån inkomsten erhålls för byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådant företag förvärvar i den mån inkomsten erhålls för byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 13 punkt 3 beskattas vinst, som företag i eller person med hemvist i Danmark eller Sverige vilket eller vilken deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund förvärvar på grund av överlåtelse av där angiven egendom vilken används vid byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där företaget respektive personen har hemvist. Motsvarande gäller vinst som sådant företag eller sådan person förvärvar på grund av överlåtelse av sådan egendom vilken används vid byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 14 punkt 1, artikel 15 punkt 1 och artikel 19 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar från företag som deltar i byggandet och driften av fasta förbindelser över Öresund, om arbetet avser byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen, endast i den stat där personen har hemvist. Motsvarande gäller inkomst som sådan person förvärvar om arbetet avser byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

4. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 23 punkt 6 beskattas där angiven förmögenhet, som företag i eller person med hemvist i Danmark eller Sverige innehar och som används vid byggandet och driften av bron respektive den därmed sammanhängande tunnelförbindelsen över Öresund, endast i den stat där företaget respektive personen har hemvist. Motsvarande gäller förmögenhet som sådant företag eller sådan person innehar och som används vid byggandet och underhållet av den konstgjorda ön.

III. Till artiklarna 7, 8, 13, 15 och 23

1. Bestämmelserna i artikel 7, artikel 8 punkt 1, artikel 13 punkt 4 och artikel 23 punkt 3 tillämpas i Danmark, Norge och Sverige på inkomst som konsortierna Scandinavian Airlines System (SAS), Scanair eller SAS Commuter förvärvar genom kommersiell internationell och inrikes luftfart och annan därmed direkt sammanhängande verksamhet, på realisationsvinst som berörda konsortium förvärvar vid överlåtelse av lös egendom som används i sådan luftfart och sådan annan verksamhet och på förmögenhet som konsortiet innehar och som används i sådan luftfart och sådan annan verksamhet, i förhållande till den andel i konsortiet som innehas av delägare som har hemvist i Danmark, Norge respektive Sverige.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

2. [Not 3] Bestämmelserna i punkt 1 tillämpas efter överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i Danmark, Norge och Sverige också i fråga om annat konsortium eller annan liknande sammanslutning för bedrivande av luftfart eller annan därmed direkt sammanhängande verksamhet, i vilken sammanslutning endast delägare i SAS, direkt eller indirekt, innehar andel och vilken i huvudsak är uppbyggd i enlighet med de principer som gäller för SAS.

IV. Till artikel 13 [Not 4]

Bestämmelserna i artikel 13 punkterna 6 och 7 berör inte en avtalsslutande stats rätt att enligt sin egen lagstiftning beskatta realisationsvinst som en person som flyttar från denna stat anses ha erhållit i samband med utflyttningen.

V. Till artikel 15

1. I artikel 15 punkt 2 d) anses arbetstagare med hemvist i en avtalsslutande stat uthyrd när han av någon (uthyrare) ställs till förfogande för att utföra arbete i annans (uppdragsgivare) verksamhet i annan avtalsslutande stat, förutsatt att uppdragsgivaren har hemvist eller fast driftställe i denna andra stat och att uthyraren inte har ansvar för och inte heller står risken för arbetsresultatet.

2. Vid avgörandet av frågan om en arbetstagare skall anses uthyrd, skall göras en samlad bedömning varvid särskilt beaktas om

3. a. den övergripande arbetsledningen åvilar uppdragsgivaren,

   b. arbetet utförs på en arbetsplats som disponeras av uppdragsgivaren och för vilken han har ansvar,

   c. ersättningen till uthyraren beräknas efter den tid som gått åt eller med ledning av annat samband mellan ersättningen och den lön arbetstagaren får,

   d. största delen av arbetsredskap och material ställs till förfogande av uppdragsgivaren, och

   e. uthyraren inte ensidigt bestämmer antalet arbetstagare och de kvalifikationer dessa skall ha.

4. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 skall lön eller annan liknande ersättning, som person med hemvist i Danmark uppbär på grund av arbete som utförs ombord på danskt tåg, respektive som person med hemvist i Sverige uppbär på grund av arbete som utförs ombord på svenskt tåg, i trafik mellan Danmark och Sverige, beskattas endast i den stat där personen har hemvist.

VI. Till artiklarna 15 och 19

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Finland eller Norge som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Finland eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Fulltext kommentarer 2024

3. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 punkterna 1 och 2 och artikel 19 punkt 1 beskattas inkomst, vilken person med hemvist i kommun i Norge eller Sverige som gränsar till landgränsen mellan dessa stater förvärvar på grund av personligt arbete som utförs i sådan kommun i den andra av dessa stater, endast i den stat där personen i fråga har hemvist, under förutsättning att denna person regelmässigt uppehåller sig i sin fasta bostad i denna stat.

4. Med uttrycket ”regelmässigt uppehåller sig” avses att den skattskyldige i normalfallet minst en gång i veckan uppehåller sig i sin fasta bostad i den avtalsslutande stat där han har hemvist. För att en skattskyldig skall anses uppehålla sig i sin fasta bostad skall vistelsen i hemviststaten omfatta minst två dagar. Härvid gäller, liksom i övrigt i avtalet där uttrycket ”dag” förekommer, att med ”dag” avses också del av dag.

VII. Till artikel 18

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 18 skall i förhållandet mellan Danmark och Färöarna följande gälla:

   Pension, livränta, socialförsäkringsersättning, underhållsbidrag och andra liknande utbetalningar, som härrör från en del av riket och betalas till en person med hemvist i den andra delen av riket, beskattas endast i denna andra del av riket.

2. Uttrycket ”socialförsäkringsersättning” omfattar, beträffande Danmark, ”orlovsydelser”.

VII. a) Till artikel 18 [Not 5]

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 18 punkt 1 kan Finland tillämpa följande bestämmelser:

   Pension och livränta som betalas från annan avtalsslutande stat än Finland och utbetalning från annan avtalsslutande stat än Finland enligt sociallagstiftningen i denna stat till person med hemvist i Finland beskattas endast i den förstnämnda staten. Detta gäller om personen hade hemvist i Finland SFS 2008:653 den 4 april 2008 och vid denna tidpunkt tog emot sådan betalning. Bestämmelserna tillämpas endast så länge som personen utan avbrott alltjämt har hemvist i Finland.

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 18 punkt 1 kan Sverige tillämpa följande bestämmelser:

   Pension och livränta som betalas från annan avtalsslutande stat än Sverige och utbetalning från annan avtalsslutande stat än Sverige enligt sociallagstiftningen i denna stat till person med hemvist i Sverige beskattas endast i den förstnämnda staten. Detta gäller om personen hade hemvist i Sverige den 4 april 2008 och vid denna tidpunkt tog emot sådan betalning. Bestämmelserna tillämpas endast så länge som personen utan avbrott alltjämt har hemvist i Sverige.

VIII. Till artikel 19

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 19 skall följande gälla i förhållandet mellan Danmark och Färöarna:

   a. Lön och annan liknande ersättning (med undantag för pension) som betalas av en del av riket, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter till en fysisk person på grund av arbete som utförts för denna del av riket, underavdelning eller myndighet, beskattas endast i den del av riket där arbetet utförts.

   b. Utan hinder av bestämmelsen i punkt a) beskattas lön och annan liknande ersättning, som person med hemvist i en del av riket uppbär för personligt arbete i anställningsförhållande utfört i en annan del av riket, endast i den förstnämnda delen av riket, om:

      1. mottagaren vistas i denna andra del av riket under tidsperiod eller tidsperioder som sammanlagt inte överstiger 120 dagar under en tolvmånadersperiod, och

      2. lönen eller ersättningen betalas av det ”sedvanliga tjänstestället”.

   c. Bestämmelserna i artiklarna 15 och 16 samt i protokollspunkt VII tillämpas på lön och annan liknande ersättning som uppbärs för arbete som utförts i näringsverksamhet som bedrivs av en del av riket, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter.

2. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 skall följande gälla i förhållande mellan Danmark och Färöarna:

   a. ersättningar, som fastställts av det allmänna uteslutande för att täcka utgifter i samband med allmän eller enskild tjänst, och som inte innefattar någon ersättning för arbete och som den danska staten, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter betalar till person som arbetar på Färöarna beskattas endast i Danmark,

   b. ersättningar som fastställts av det allmänna uteslutande för att täcka utgifter i samband med allmän eller enskild tjänst och som inte innefattar någon ersättning för arbete och som Färöarnas landsstyre, en av dess politiska underavdelningar eller lokala myndigheter betalar till person som arbetar i Danmark beskattas endast på Färöarna.

   Bestämmelserna i punkterna a) och b) tillämpas under de första fem åren under vilka personen i fråga uppbär nämnda ersättningar.

IX. Till artikel 20

1. Person som vistas i annan avtalsslutande stat än på Färöarna och person som vistas i annan avtalsslutande stat än i Island uteslutande för

   a. studier vid läroanstalt i denna andra stat, om studierna är av sådan art att studiestöd av offentliga medel kan erhållas i denna stat, eller

   b. affärs-, fiskeri-, industri-, lantbruks- eller skogsbrukspraktik i denna andra stat,

   och som har eller omedelbart före vistelsen hade hemvist på Färöarna eller i Island, beskattas för inkomst av anställning i den förstnämnda avtalsslutande staten endast för den del av inkomsten som överstiger 20 000 svenska kronor under kalenderåret eller motvärdet i danskt, finskt, isländskt eller norskt myntslag. Nämnda belopp omfattar under vistelse i Finland, Norge eller Sverige personligt avdrag för kalenderåret i fråga.

2. Skattefrihet enligt punkt 1 medges endast för tid som skäligen eller vanligtvis åtgår för studierna eller praktiktjänstgöringen, dock högst för sex på varandra följande kalenderår.

3. Utan hinder av bestämmelserna i punkterna 1 och 2 skall följande gälla i förhållandet mellan Danmark och Färöarna:

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgänglig på tentamen 2024

Studerande, praktikant eller liknande som har eller som omedelbart före vistelsen i en del av riket hade hemvist i den andra delen av riket och som tillfälligt vistas i den förstnämnda delen av riket uteslutande i studie- eller utbildningssyfte beskattas inte i denna del av riket för belopp som erhålls från den andra delen av riket eller från utlandet för uppehälle, studier eller utbildning.

De beskattas inte heller för belopp som betalas som ersättning för arbete, om detta arbete är nödvändigt för deras uppehälle.

Studerande, praktikant eller liknande som omedelbart före vistelsen i Danmark hade hemvist på Färöarna, beskattas inte på Färöarna för ersättning för arbete utfört i Danmark.

Som studerande anses inte personer som efter att ha avslutat en utbildning påbörjar en specialutbildning eller en utbildning inom ett nytt område.

En vistelse anses som tillfällig om den inte överstiger den reglerade studietiden med ett tillägg om två år.

En vistelse anses inte vara ”uteslutande i studie- eller utbildningssyfte” om den varat mer än sex månader innan studierna påbörjades.

I denna sexmånadersperiod skall inte inräknas sådan tid, dock högst ett år, som åtgått i samband med en förberedande kurs som enligt undervisningsanstalten utgör en förutsättning för att kunna påbörja studierna i fråga.

I fall då två makar ansöker om att bli antagna vid undervisningsanstalt och endast den ene av dem antas, förlängs sexmånadersregeln såvitt avser den andre maken, men dock högst till en sammanlagd tidsperiod om två år.

4. Utan hinder av bestämmelserna i punkt 1 beskattas studerande, praktikant eller liknande som har eller omedelbart före vistelsen i Danmark hade hemvist i Island och som tillfälligt vistas i Danmark uteslutande i studie- eller utbildningssyfte inte för belopp som betalas som ersättning för arbete, under förutsättning att arbetet är nödvändigt för hans uppehälle.

5. Person som har hemvist i annan avtalsslutande stat än Danmark och som vid tillfällig vistelse i Danmark är anställd i Danmark under högst 100 dagar under ett och samma kalenderår beskattas i Danmark endast för den del av inkomsten som överstiger ett belopp som enligt gällande bestämmelser anses vara nödvändigt för hans uppehälle, under förutsättning att arbetet är utfört inom ramen för nordiskt program för utbyte av praktik- och feriearbete och att arbetet har förmedlats av Nordjobb.

   Det belopp som anses vara nödvändigt för vederbörandes uppehälle fastställs på årsbasis och nedsätts i förhållande till uppehållstidens längd i Danmark och hela kalenderåret.

6. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan träffa överenskommelse om tillämpningen av bestämmelserna i punkterna 1–5. De behöriga myndigheterna kan också träffa ömsesidig överenskommelse om sådan ändring av där omnämnda belopp som finnes skälig med hänsyn till förändring i penningvärde, ändrad lagstiftning i någon av de avtalsslutande staterna eller annan liknande omständighet.

X. Till artikel 25

1. Bestämmelsen i artikel 25 punkt 1 c) kan upphävas på begäran av Danmark.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Begäran om en sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den dag då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse med verkan på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

Bestämmelserna i artikel 25 punkt 1 kan på begäran av Danmark ändras och ersättas av följande text:

a. "Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Danmark, såvida inte bestämmelserna i punkt b) eller c) föranleder annat

   1) från denna persons danska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat;

   2) från denna persons danska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

   Avräkningsbeloppet skall emellertid inte i något fall överstiga den del av den danska inkomstskatten eller förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

b. Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Danmark inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den danska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där.

c. Om person med hemvist i Danmark förvärvar inkomst som avses i artikel 15 punkt 1 eller artikel 21 punkt 7 a), får Danmark inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den danska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat.”

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den dag då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter den dag då ändringen träder i kraft eller senare.

2. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 2 c) kan upphävas på begäran av Färöarna.

   Begäran om en sådan ändring görs på diplomatisk väg genom SFS underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas i fråga om skatt som påförs för beskattningsår som börjar den 1 januari det år som följer närmast efter den dag då ändringen träder i kraft eller senare.

3. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 3 kan på begäran av Finland ändras och ersättas av följande text:

4. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 4 kan på begäran av Island ändras och ersättas av följande text:

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet Patentarenden T24

a. "Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Island, såvida inte bestämmelserna i punkt b) föranleder annat,

b. 1. från denna persons isländska inkomstskatt avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2. från denna persons isländska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat.

Avräkningsbeloppet skall emellertid inte i något fall överstiga den del av den isländska inkomstskatten eller förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst eller förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

c. Om person med hemvist i Island förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Island inräkna inkomsten eller förmögenheten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den isländska skatten på inkomsten eller förmögenheten genom avdrag med den del av inkomstskatten respektive förmögenhetsskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat respektive den förmögenhet som innehas där."

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas

a. i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

b. i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

c. i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

5. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 5 kan på begäran av Norge ändras och ersättas av följande text:

"Om inte bestämmelserna i norsk lagstiftning om avräkning från norsk skatt av skatt som betalats i område utanför Norge föranleder annat (dock utan att den allmänna princip som anges här ändras), gäller följande:

a. Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Norge

1. från den skatt som belöper på personens inkomst avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2. från den skatt som belöper på personens förmögenhet avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats på dessa förmögenhetstillgångar i denna andra stat.

Sådan avräkning skall emellertid inte överstiga den del av skatten på inkomsten eller förmögenheten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den inkomst respektive de förmögenhetstillgångar som får beskattas i denna andra stat.

b. Om person med hemvist i Norge förvärvar inkomst som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Norge inräkna inkomsten i beskattningsunderlaget men skall sätta ned den norska skatten på inkomsten genom avdrag med den del av inkomstskatten som belöper på den inkomst som härrör från denna andra stat."

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas

a. i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

b. i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

c. i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

6. Bestämmelserna i artikel 25 punkt 6 kan på begäran av Sverige ändras och ersättas av följande text:

a. "Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal får beskattas i annan avtalsslutande stat, skall Sverige, såvida inte bestämmelserna i punkt b) föranleder annat,

1. – med iakttagande av bestämmelserna i svensk lagstiftning (också i den lydelse den framdeles kan få genom att ändras utan att den allmänna princip som anges här ändras) – från skatten på inkomsten avräkna ett belopp motsvarande den inkomstskatt som betalats i denna andra stat,

2. från denna persons svenska förmögenhetsskatt avräkna ett belopp motsvarande den förmögenhetsskatt som betalats i denna andra stat. Avräkningsbeloppet skall emellertid inte överstiga den del av den svenska förmögenhetsskatten, beräknad utan sådan avräkning, som belöper på den förmögenhet som får beskattas i denna andra stat.

b. Om person med hemvist i Sverige förvärvar inkomst eller innehar förmögenhet som enligt bestämmelserna i detta avtal beskattas endast i annan avtalsslutande stat, får Sverige, vid fastställandet av skattesatsen för svensk progressiv skatt på annan inkomst eller förmögenhet, beakta den inkomst eller förmögenhet som beskattas endast i den andra avtalsslutande staten."

Begäran om sådan ändring görs på diplomatisk väg genom underrättelse till envar av de andra avtalsslutande staterna. Ändringen träder i kraft trettionde dagen efter den då samtliga andra avtalsslutande stater erhållit sådan underrättelse och dess bestämmelser tillämpas

a. i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

b. i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det då ändringen träder i kraft eller senare,

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet för tentamen VT24

c. i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det då ändringen träder i kraft eller senare.

XI. Till artikel 26 [Not 6]

Bestämmelserna i artikel 26 punkt 3 skall äga motsvarande tillämpning i fall som avses i protokollspunkt II punkterna 3 och 4.

XII. Till artikel 31 [Not 7]

1. I fråga om beskattningen vid byggande, underhåll och drift av gränsbroar m m. över riksgränsen mellan Finland och Norge, gäller vad därom särskilt är överenskommet.

2. I fråga om skattefrihet i Finland och Sverige för flottningsförening, som bildats för att handha flottningen i Torne och Muonio gränsälvars flottled, gäller vad därom särskilt är överenskommet.

Originalexemplaret till detta protokoll deponeras hos det finska utrikesministeriet, som tillställer de övriga avtalsslutande staterna bestyrkta kopior därav.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta protokoll.

Som skedde i Helsingfors den 23 september 1996 i ett exemplar på danska, färöiska, finska, isländska, norska och svenska språken, varvid på svenska språket utfärdades två texter, en för Finland och en för Sverige, vilka samtliga texter har samma giltighet. Lag (2019:604).

Bilaga 2

Avtal mellan Konungariket Sveriges regering och Konungariket Danmarks regering om beskattning av anställda ombord på färjor och tåg i reguljär trafik mellan Danmark och Sverige

I förhållandet mellan Sverige och Danmark skall följande gälla enligt avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

Artikel 1

1. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar genom arbete utfört på tåg i reguljär trafik uteslutande mellan Danmark och Sverige endast i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där personen har hemvist. En förutsättning för tillämpning av denna punkt är dock att arbetet utförs på tåg i gränsöverskridande trafik och att personen utför arbetet i båda länderna under en och samma dag. Med gränsöverskridande trafik avses trafik som påbörjas i Danmark och avslutas i Sverige respektive påbörjas i Sverige och avslutas i Danmark.

2. Utan hinder av bestämmelserna i artikel 15 och artikel 31 punkt 3 beskattas inkomst, som person med hemvist i Danmark eller Sverige förvärvar genom arbete utfört ombord på danskt eller svenskt skepp i internationell färjetrafik mellan Danmark och Sverige endast i den avtalsslutande stat där arbetsgivaren har hemvist. Sådan inkomst får emellertid även beskattas i den avtalsslutande stat där personen har hemvist.

Med internationell färjetrafik avses befordran av passagerare och gods i reguljär trafik uteslutande mellan hamn i Danmark och hamn i Sverige.

Artikel 2

Bestämmelsen i punkt 3 i protokollspunkt V skall inte längre tillämpas.

Artikel 3

Detta avtal träder i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de berörda staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits, och dess bestämmelser skall tillämpas i fråga om skatter på inkomst som bestäms för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare. Lag (1999:999).

Bilaga 3

Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Norge om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen

Konungariket Sveriges regering och Konungariket Norges regering,

som anser det nödvändigt att vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen föreskriva vissa undantag från bestämmelserna i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 23 september 1996, och

som önskar ingå ett avtal om särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning vid byggande, underhåll och drift av gränsbron som ingår i den nya Svinesundsförbindelsen,

har kommit överens om följande:

Artikel 1

1. Bestämmelserna i detta avtal tillämpas utan hinder av bestämmelserna i avtalet mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet, undertecknat i Helsingfors den 23 september 1996.

2. Bestämmelserna i detta avtal tillämpas då en person med hemvist i Norge eller Sverige utför arbete eller bedriver annan verksamhet i Sverige respektive i Norge i samband med byggande, underhåll eller drift av den nya bron över Svinesund.

3. Varje uttryck som inte definieras i avtalet, skall ha den betydelse som uttrycket har i det avtal mellan de nordiska länderna som anges i punkt 1.

Artikel 2

Detta avtal tillämpas på de norska och svenska skatter som omfattas av det avtal mellan de nordiska länderna som anges i artikel 1.

Artikel 3

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet Patentamen VT24

Med ”bro” förstås i detta avtal den egentliga brokonstruktionen, belysningsanordningar och andra anordningar på eller i anslutning till denna, nödvändiga anordningar och markareal för byggande samt tillfartsbankar, allt i överensstämmelse med godkänd plan eller ritning.

Artikel 4

1. Med byggande avses också återuppbyggande, förbättring, ändring, flyttning, rivning och annat därmed jämförligt arbete i samband med byggandet samt undersöknings- och förberedelsearbete som bedrivs i direkt anslutning till platsen för byggandet av bron.

2. Med underhåll och drift avses reparation, utbyte av delar och annat material, inspektioner, kontroll och besiktning, rengöring och belysning samt skydds- och serviceåtgärder, plogning, sandning och andra väghållningsåtgärder.

3. Detta avtal tillämpas också på schaktnings- och sprängningsarbete och annat därmed tillhörande eller jämförbart arbete som utförs i samband med byggande, underhåll eller drift av bron.

Artikel 5

Inkomst eller vinst som förvärvas eller förmögenhet som innehas av person med hemvist i Norge eller Sverige skall i nedan angivna fall beskattas endast i den stat där personen har hemvist:

a. inkomst på grund av anställning eller på grund av självständig yrkesutövning eller på grund av annan verksamhet i samband med byggande, underhåll eller drift av bron,

b. vinst som förvärvas vid avyttring av tillgångar som finns på eller i anslutning till bron, och som används vid byggande, underhåll eller drift av bron,

c. förmögenhet som består av tillgångar som används vid byggande, underhåll eller drift av bron.

Artikel 6

Detta avtal träder i kraft den fjortonde dagen efter den dag då de avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att avtalet är godkänt. Avtalet tillämpas på skatt på inkomst och förmögenhet som fastställs för varje beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då detta avtal träder i kraft eller senare.

Artikel 7

En avtalsslutande stat kan skriftligen säga upp avtalet genom underrättelse till den andra avtalsslutande staten senast den 30 juni något kalenderår. I händelse av sådan uppsägning upphör avtalet att gälla beträffande skatt på inkomst och förmögenhet som fastställs för det beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägningen ägde rum eller senare. Lag (2002:982).

Bilaga 4

Avtal mellan Konungariket Sverige och Konungariket Danmark om vissa skattefrågor

I förhållandet mellan Sverige och Danmark skall följande gälla i förhållande till avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Artikel 1

1. Om en person med hemvist i en avtalsslutande stat uppbär lön eller annan liknande ersättning på grund av anställning, som normalt utförs i den andra avtalsslutande staten, för en arbetsgivare med hemvist i denna andra stat, eller vid ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som personens arbetsgivare har i denna andra stat, skall arbetet vid tillämpning av artikel 15 punkterna 1 och 2 anses vara utfört i denna andra stat, även om arbetet faktiskt utförts i den förstnämnda staten eller i en tredje stat, om

   a. arbetet i den förstnämnda staten utförs av personen i dennes bostad, eller

   b. arbetet i den förstnämnda staten eller i en tredje stat utgör tjänsteresor eller annat arbete av tillfällig natur,

   men endast om arbetet i den andra staten uppgår till minst hälften av arbetstiden under varje tremånadersperiod.

2. Bestämmelserna i punkt 1 gäller

   a. i fall då arbetsgivaren inte har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den andra staten,

   b. i fall då arbetsgivaren har hemvist i den andra avtalsslutande staten endast om den lön eller annan liknande ersättning som personen uppbär inte belastar ett fast driftställe eller en stadigvarande anordning, som arbetsgivaren har i den förstnämnda avtalsslutande staten.

Artikel 2

1. Om en fysisk person förvärvar inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning, som enligt artikel 7, 14, 15 eller 19 får beskattas eller beskattas endast i en avtalsslutande stat och är ansluten till en pensionsordning i den andra avtalsslutande staten, skall

   a. inbetalning som denna person gör till pensionsordningen vara avdragsgill i den förstnämnda staten, och

   b. inbetalning som denna persons arbetsgivare gör till pensionsordningen inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda staten för personen samt vara avdragsgill i denna stat för arbetsgivaren.

2. Inbetalningen skall dock endast vara avdragsgill eller inte anses som skattepliktig inkomst i den förstnämnda avtalsslutande staten inom de beloppsgränser som gäller för inbetalningar till en pensionsordning enligt lagstiftningen i båda avtalsslutande staterna.

3. Denna artikel gäller endast:

   a. i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i den andra avtalsslutande staten, om inkomsten utgör minst 75 procent av personens sammanlagda inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning efter avdrag för samtliga utgifter för inkomsternas förvärvande (nettointäkt), och

Tillåtet på tentamen 241124

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

b. i fall då person, som får beskattas eller beskattas endast i den förstnämnda avtalsslutande staten för inkomst av rörelse, självständig yrkesutövning eller anställning i denna stat, har hemvist i denna stat, om personen var ansluten till och inbetalningar gjordes till pensionsordningen omedelbart innan personen fick hemvist i denna stat.

4. Vid tillämpning av punkt 1 skall uttrycket "pensionsordning" innebära en ordning, som

a. för Danmarks vidkommande omfattas av pensionsbeskattningslagens avsnitt I,

b. för Sveriges vidkommande omfattas av 28 eller 58 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Artikel 3

Fysiska personers utgifter för resor över Öresundsbron skall beaktas vid fastställande av den skattepliktiga inkomsten, om de avser normala resor mellan permanentbostaden och arbetsplatsen. Rätt till avdrag föreligger dock endast om sådana allmänna villkor för vad som föreskrivs för sådana resor är uppfyllda som avser exempelvis krav på tidsvinst. Utgifterna skall beräknas med utgångspunkt i den dokumenterade utgiften för billigaste periodabonnemang för resa med personbil respektive resa med allmänna kommunikationer.

Artikel 4

Artikel 31 punkt 5 omfattar inte personer med hemvist i Danmark.

Artikel 5

1. Den avtalsslutande stat som tillerkänns beskattningsrätten enligt artikel 1, skall beskatta inkomsttagaren i enlighet med denna stats lagstiftning beträffande beskattning av tjänsteinkomster, även om arbetet faktiskt utförts i den andra avtalsslutande staten eller i en tredje stat.

2. Pension eller livränta som betalas från en avtalsslutande stat till en person med hemvist i denna stat, skall beskattas i enlighet med denna stats allmänna regler, även om denna stat inte har satt ned sin beskattning i samband med inbetalningar till denna ordning, när den andra avtalsslutande staten enligt artikel 2 tidigare har ansett att inbetalning som erlagts

a. av den fysiska personen är avdragsgill, eller

b. av den fysiska personens arbetsgivare inte är skattepliktig inkomst för den fysiska personen samt avdragsgill vid beräkningen av arbetsgivarens skattepliktiga inkomst.

3. Bestämmelserna om avdrag för inbetalning till pensionsordning enligt artikel 2 och för utgift för resor över Öresundsbron enligt artikel 3 gäller endast om den fysiska personens inkomst beskattas på nettobasis med möjlighet till avdrag för kostnader.

Artikel 6

I fall då en fysisk person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar inkomst från anställning i den andra avtalsslutande staten (bruttoinkomst) och denna inkomst för ett beskattningsår uppgår till minst ett belopp motsvarande 150 000 danska kronor före avdrag för utgifter för inkomsternas förvärvande, skall denna andra stat betala ett utjämningsbelopp till den förstnämnda staten. Denna utjämning skall ske senast den 1 oktober året efter det aktuella beskattningsåret. Utjämningsbeloppet skall för Danmarks vidkommande vara den genomsnittliga primärkommunala skatten som uppbärs för inkomst som beskattas i Danmark med stöd av artikel 15. Utjämningsbeloppet skall för Sveriges vidkommande vara den genomsnittliga kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och som avser inkomst som beskattas i Sverige med stöd av artikel 15. Denna artikel gäller emellertid inte inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar genom arbete utfört ombord på svenskt eller danskt skepp i internationell trafik. De behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna kan ingå en ömsesidig överenskommelse om den närmare utformningen av denna ordning för utjämning. Med "behörig myndighet" avses den myndighet åt vilken enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan de nordiska länderna uppdragits att vara behörig myndighet. De avtalsslutande staterna avser att efter två år utvärdera denna ordning särskilt såvitt avser nivån för utjämningen och det faktum att utjämningen endast avser den del av kommunalskatten som tas ut för primärkommunernas räkning och inte den del som tas ut för landstingskommunernas räkning. Därefter sker en utvärdering vart femte år eller vid väsentliga förändringar av skattesystemen.

Artikel 7

1. Detta avtal träder i kraft den tjugoförsta dagen efter den dag när de två avtalsslutande staterna skriftligen har meddelat varandra att de konstitutionella åtgärder som krävs i respektive stat har vidtagits, och dess bestämmelser skall tillämpas såvitt avser

a. artikel 2, artikel 3, artikel 5 punkterna 2 och 3 samt artikel 6 i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari 2004 eller senare, och

b. artikel 1, artikel 4 och artikel 5 punkt 1 i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då avtalet träder i kraft eller senare.

2. Om det visar sig föreligga skattemässiga hinder för den fortsatta integrationen i Öresundsregionen är Sverige och Danmark överens om att inleda diskussioner för att överväga införande av nya bestämmelser eller ändring av bestämmelserna i detta avtal eller att ta initiativ till ändringar av avtalet den 23 september 1996 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

Artikel 8

En avtalsslutande stat kan senast den 30 juni under något kalenderår säga upp avtalet genom skriftligt meddelande härom till den andra avtalsslutande staten. Detta avtal upphör då att gälla i fråga om skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar den 1 januari det kalenderår som följer närmast efter det år då uppsägningen sker eller senare.

Till bekräftelse härav har de vederbörligen befullmäktigade ombuden undertecknat detta avtal.

Som skedde i Köpenhamn den 29 oktober 2003 i två exemplar på svenska och danska språken vilka båda äger lika vitsord. Lag (2004:639).

Ikraftträdande- och övergångsbestämmelser

SFS 1996:1512

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

(Lagen 1996:1512 träder enl. F 1997:658 i kraft d. 31 dec. 1997.)

2. Denna lag skall tillämpas

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillträder på tentamen VT24

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas d. 1 jan. det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar d. 1 jan. det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering andra kalenderåret efter det år då lagen träder i kraft eller senare.

3. Genom lagen upphävs lagen (1989:933) om dubbebeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

Den upphävda lagen skall dock fortfarande tillämpas

a) i fråga om skatter som innehålls vid källan, på inkomst som förvärvas före d. 1 jan. det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft,

b) i fråga om övriga skatter på inkomst, på skatter som bestäms för beskattningsår som börjar före d. 1 jan. det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft,

c) i fråga om skatt på förmögenhet, på förmögenhet på vilken skatt utgår på grund av taxering första kalenderåret efter det år då lagen träder i kraft eller tidigare.

Den upphävda lagen skall också tillämpas i fall som avses i artikel 31 punkt 5 i avtalet såvitt avser punkterna 2–6 i protokollspunkt VII och punkterna 2–6 i protokollspunkt VIII i protokollet till avtalet d. 12 sept. 1989 mellan de nordiska länderna för att undvika dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och på förmögenhet.

4. [Upphävd g. Lag (2007:767).]

SFS 1997:658

Regeringen föreskriver att lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna skall träda i kraft d. 31 dec. 1997, då förordningen (1989:957) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna skall upphöra att gälla.

Avtalet trädde i kraft d. 11 maj 1997.

SFS 1997:920

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer och tillämpas på inkomst som förvärvas d. 1 jan. det kalenderår som följer efter det år då lagen träder i kraft eller senare. Om emellertid lagen träder i kraft efter d. 31 dec. 1997 tillämpas dess bestämmelser på inkomst som förvärvas den första dagen i den månad som följer efter den månad då lagen träder i kraft eller senare.

(Lagen 1997:920 träder enl. F 1998:7 i kraft d. 31 jan. 1998.)

SFS 1999:639

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer och tillämpas i fråga om Åland från och med den tidpunkt då avtalet som avses i 1 § andra stycket började tillämpas och i övrigt på inkomst som förvärvas d. 1 jan. som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare. Lag (1999:1000).

(Lagen 1999:639 träder enl. F 1999:1184 i kraft d. 31 dec. 1999.) F (1999:1184).

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

SFS 1999:999

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer och tillämpas på inkomst som förvärvas d. 1 jan. som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare.

(Lagen 1999:999 träder enl. F 1999:1184 i kraft d. 31 dec. 1999.) F (1999:1184).

SFS 1999:1000

(Utkom d. 10 dec. 1999.)

SFS 1999:1184

Regeringen föreskriver att följande lagar skall träda i kraft d. 31 dec. 1999:

1. lagen (1999:999) om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna och

2. lagen (1999:1000) om ändring i lagen (1999:639) om ändring i lagen (1996:1512) om dubbelbeskattningsavtal mellan de nordiska länderna.

SFS 2000:1165

Denna lag träder i kraft d. 1 jan. 2001.

SFS 2001:411

Denna lag träder i kraft d. 1 juli 2001.

SFS 2001:1054

Denna lag träder i kraft d. 1 jan. 2002.

SFS 2002:964

Denna lag träder i kraft d. 1 jan. 2003.

SFS 2002:982

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer och tillämpas på skatt på inkomst och förmögenhet som fastställs för varje beskattningsår som börjar d. 1 jan. det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare.

(Lagen 2002:982 träder enl. F 2002:1066 i kraft d. 31 dec. 2002.) F (2002:1066).

SFS 2002:1066

(Utkom d. 31 dec. 2002.)

SFS 2003:826

Denna lag träder i kraft d. 1 jan. 2004.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillhör prop. 2023/24:VT24

SFS 2004:639

Denna lag träder i kraft d. 1 aug. 2004 och tillämpas beträffande

a) artikel 2, artikel 3, artikel 5 punkterna 2 och 3 samt artikel 6 i avtalet i bilaga 4 för skatter på inkomst som tas ut för beskattningsår som börjar d. 1 jan. 2004 eller senare, och

b) övriga artiklar och punkter i avtalet i bilaga 4 för skatter som tas ut för beskattningsår som börjar d. 1 jan. 2005 eller senare.

SFS 2004:1053

Denna lag träder i kraft d. 1 jan. 2005.

SFS 2005:891

Denna lag träder i kraft d. 1 jan. 2006.

SFS 2006:1331

Denna lag träder i kraft d. 1 jan. 2007.

SFS 2007:767

Denna lag träder i kraft d. 15 dec. 2007.

SFS 2008:653

1. Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

(Lag 2008:653 träder enl. F 2008:1415 i kraft d. 31 dec. 2008.) F (2008:1415).

2. Denna lag ska tillämpas på skatter som tas ut för beskattningsår som börjar d. 1 jan. det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare.

SFS 2008:1415

(Utkom d. 30 dec. 2008.)

SFS 2011:1382

(Utkom d. 13 dec. 2011.)

SFS 2019:604

Denna lag träder i kraft den dag regeringen bestämmer.

(Lagen 2019:604 träder enl. F 2019:788 i kraft d. 31 dec. 2019.)F (2019:788).

Denna lag ska tillämpas på skatter som tas ut för beskattningsår som SFS börjar d. 1 jan. det kalenderår som följer närmast efter det år då lagen träder i kraft eller senare.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

SFS 2019:788

(Publicerad d. 26 nov. 2019.)

Fotnoter

[1] Artikel 10 punkt 3 har fått denna lydelse genom protokollet den 4 april 2008.
[2] Artikel 10 punkt 6 har fått denna lydelse genom protokollet den 4 april 2008.
[3] Protokollspunkt III punkt 2 har fått denna lydelse genom protokollet den 4 april 2008, då den tidigare punkten 2 även togs bort.
[4] Protokollspunkt IV har fått denna lydelse genom protokollet den 4 april 2008.
[5] Protokollspunkt VII a) har tillkommit genom protokollet den 4 april 2008.
[6] Protokollspunkt XI har fått denna lydelse genom protokollet den 4 april 2008.
[7] Protokollspunkt XII har fått denna lydelse genom protokollet den 4 april 2008. Ändringen innebär att punkt 3 utgår.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet på tentamen VT24

SvSkT 2016:2 s 93

Fast driftställe/etableringsställe – en översikt

Startsida: 93

Av Joachim Agrell och Karin Attorps

1. Inledning

Huvudsyftet med det inkomstskatterättsliga begreppet fast driftställe är att bestämma om en stat har rätt att beskatta ett utländskt företags verksamhet. Med närvaro i form av fast driftställe följer emellertid vanligtvis också en del andra skyldigheter.

Utifrån ett mervärdesskatterättsligt perspektiv används begreppet fast etableringsställe främst i syfte att bestämma beskattningsland för olika tjänster, men begreppet styr även frågor som vem som är skattskyldig för en viss transaktion respektive om registreringsplikt för mervärdesskatt föreligger.

Som rådgivare är begreppet ”fast driftställe” både enkelt och komplicerat. Enkelt i så måtto att den svenska definitionen, liksom de svenska dubbelbeskattningsavtalen, och dess tillämpning bygger på OECD:s modellavtal, fortsättningsvis Modellavtalet, och definitionen i artikel 5. Att förklara vad som i Sverige konstituerar ett fast driftställe är således relativt enkelt i teorin. Det är dock svårt på så vis att bedömningen av om ett fast driftställe ska anses föreligga eller inte är helt beroende av de faktiska förutsättningarna i det enskilda fallet, kanske tydligare än i andra situationer.

Den mervärdesskatterättsliga definitionen av fast etableringsställe har utverkats i praxis, främst från EU-domstolen. Även om domstolen klargör gällande principer är det normalt inte en helt okomplicerad övning att i det enskilda fallet bedöma om ett fast etableringsställe föreligger. I takt med digitaliseringen och den tekniska utvecklingen i övrigt väcks frågor om hur nya verksamheter, nya tjänster och nya transaktionsflöden ska bedömas ifråga om eventuella fasta etableringsställen. Det är troligt att vi framgent kommer att se fler frågor och fler processer där behöriga domstolar ytterligare kommer att förtydliga begreppets innebörd.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Artikelns syfte är att ge ett översiktligt avstamp för mer djuplodande diskussioner om fasta driftställen/fast etableringsställen. [Not 1] Den gör inte anspråk på att besvara komplexa frågeställningar som uppkommer i olika situationer utan ska mer ses som en redogörande framställning av tilllämplig lagstiftning samt praxis.

2. Inkomstskatt

2.1 Definition

2.1.1 Huvudregeln

Fast driftställe definieras i 2 kap. 29 § Inkomstskattelagen (”IL”). Med fast driftställe för näringsverksamhet avses en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Uttrycket innefattar särskilt vissa givna företeelser såsom bland annat plats för företagsledning, filial, kontor och fabrik. Detta är den s.k. huvudregeln. Ett utländskt företag har således ett fast driftställe i Sverige om det bedriver affärsverksamhet från en stadigvarande plats i landet. Tre förutsättningar måste således vara uppfyllda; (i) det ska finnas en särskild plats för affärsverksamhet, (ii) platsen ska användas stadigvarande och (iii) affärsverksamhet ska helt eller delvis bedrivas från platsen.

Den svenska definitionen är baserad på definitionen i Modellavtalets artikel 5. Kommentaren till Modellavtalet kan således också ge ledning vid tolkning och tillämpning av den svenska bestämmelsen.

Uttrycket plats för affärsverksamhet är ett vitt begrepp. Det kan vara lokaler eller andra utrymmen. Det spelar ingen roll om företaget äger, hyr eller förfogar över platsen på ett annat sätt. Ett exempel som blivit

vanligt i den digitala ekonomin är en server för internethandel, vilken kan vara en sådan utrustning som finns på en fysisk plats.

Platsen för affärsverksamheten ska vara stadigvarande dvs. ha en viss grad av varaktighet. Det finns ingen enhetlig praxis men många länder anser att en plats normalt inte anses stadigvarande om en verksamhet bedrivs under kortare period än sex månader. [Not 2] Skatteverket har tolkat stadigvarande som i normalfallet minst sex månader. [Not 3] Av kommentaren till Modellavtalets artikel 5 framgår dock att ett fast driftställe kan föreligga även om verksamheten bedrivs under kortare tid än sex månader, såsom vid säsongsarbete. Årligen återkommande verksamhet som bedrivs mer än två till tre månader per år utgör normalt också ett fast driftställe.

Från platsen ska affärsverksamheten helt eller delvis bedrivas. En person som är anställd i ett utländskt moderbolag men som använder det svenska dotterbolagets kontor kan därigenom medföra att plats för affärsverksamhet uppstår. [Not 4] Även en anställds hem kan utgöra en plats för affärsverksamhet om en anställd regelbundet och kontinuerligt utför arbetsuppgifter för företaget där och det är fråga om företagets kärnverksamhet, såsom konsultverksamhet eller för att söka upp kunder i en säljverksamhet, som bedrivs från platsen.

2.1.2 Beroende representant

Utöver huvudregeln anses fast driftställe vidare föreligga om någon är verksam för en näringsverksamhet i Sverige och har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för verksamhetens innehavare. Med detta avses den beroende representanten, 2 kap. 29 § 2 st. IL. En sådan person kan vara en anställd eller en

Tillåtet på tentamen vt24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

uppdragstagare. Ett utländskt företag kan således ha ett fast driftställe i Sverige även om det inte här har någon stadigvarande plats som verksamheten helt eller delvis bedrivs från.

Representanten måste befinna sig i en beroendeställning gentemot sin uppdragsgivare, det utländska företaget. Tecken på en beroendeställning kan vara att representanten har låg affärsrisk eller ett fåtal uppdragsgivare, dvs. att han eller hon får huvuddelen av sina intäkter från ett och samma utländska företag. Det behöver inte vara en formaliserad fullmakt. Avtalen som ingås ska dock avse kärnverksamheten. Om ett

utländskt företag bedriver försäljning i Sverige genom en beroende representant som i företagets, eller sitt eget namn, sluter bindande avtal för det utländska företagets räkning föreligger således vanligtvis ett fast driftställe genom representanten.

Det är dock inte fråga om ett fast driftställe om representanten enbart tar upp kundorder, förmedlar priser och rabatter och gör kreditprövningar, under förutsättning att övriga avtalsvillkor beslutas från utlandet. Det är dock en flytande gräns i de fall då kundorder tas upp av representanten och det utländska företaget regelbundet godkänner dessa eller då kundorder vidareförmedlas till ett lager i utlandet för utskick av varor. Detta indikerar att avtal har ingåtts även om den formella behörigheten ligger utanför Sverige. [Not 5]

Fast driftställe anses inte föreligga bara för att någon bedriver affärsverksamhet genom förmedling av mäklare, kommissionär eller någon annan oberoende representant om detta ingår i representantens vanliga näringsverksamhet, 2 kap. 29 § 3 st. IL.

2.2 Skillnad svensk intern rätt och OECD:s definition

Den svenska definitionen företer vissa skillnader jämfört med Modellavtalets artikel 5. Exempelvis krävs att byggnads-, anläggnings-, eller installationsverksamhet ska pågå i minst tolv månader för att det ska vara fråga om fast driftställe, artikel 5(3). IL:s definition har inte något sådant tidsrekvisit uppställt. Modellavtalets definition saknar i stället fastighet som är lagertillgång i näringsverksamhet.

I Modellavtalet finns vidare en uppräkning av verksamheter som inte ska anses utgöra fast driftställe. Hit hör anordningar uteslutande för vissa lager- och utställningslokaler. Verksamheterna är typiskt sett av förberedande och biträdande art. Denna begränsning finns inte i den interna svenska definitionen. Som skäl härför anges i förarbetena att undantagen inte finns med i samtliga av våra skatteavtal. [Not 6] Det anges också att det kan diskuteras om de verksamheter av förberedande och biträdande art som nämns över huvud taget självständigt kan utgöra fast driftställe så som det definieras i Modellavtalet och att det därför inte förelåg tillräckliga skäl att införa liknande undantagsbestämmelser. [Not 7] I praktiken synes dock det ofta även i intern rätt göras en bedömning av om det är fråga om

verksamhet enbart av förberedande eller biträdande art eller om det är fråga om bolagets kärnverksamhet. [Not 8]

Modellavtalets definition av fast driftställe är föremål för diskussion i BEPS-arbetet, se vidare avsnitt 4.

2.3 Exempel

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

På senare tid synes frågan om fast driftställe genom den anställdes hem ha fått ökat fokus. Såsom angivits ovan avseende hemmakontor är det företagets kärnverksamhet som ska bedrivas från den stadigvarande platsen. Exempel på funktioner som typiskt sett utgör kärnverksamhet är ledning av ett företag. Det ska vara en väsentlig och betydande del av affärsverksamheten. Även om endast en del av kärnverksamheten bedrivs i Sverige kan det vara fråga om fast driftställe. Detta innebär att verksamhet som uteslutande är av förberedande och biträdande art och endast indirekt bidrar till företagets intäkter medför typiskt sett inte ett fast driftställe. Att enbart undersöka möjligheter till framtida etablering genom marknadsundersökningar eller analyser av marknaden utgör därmed typiskt sett inte ett fast driftställe. Att ta kontakt med kunder för försäljning anses dock inte enbart vara av förberedande art.

I RÅ 2009 ref. 91 ansågs ett norskt bolag ha fast driftställe i Sverige genom ägaren, tillika styrelseledamot i bolaget, som var bosatt i Sverige. Näringsverksamheten bestod av kapitalförvaltning som löpande instruerade en svensk bank om köp och försäljning. Ägarens bostad i Sverige ansågs vara en stadigvarande plats för affärsverksamhet och utgjorde ett fast driftställe.

Ett avgörande från Kammarrätten i Stockholm [Not 9] visar att kärnverksamhet kan definieras relativt snävt. Den anställde i Sverige hade enligt arbetsgivarbolaget varken bedrivit försäljning eller marknadsföring utan enbart utfört marknadsundersökningar av förberedande art. Av anställningsavtalet framgick dock att den anställde haft i uppgift att ge information om bolagets verksamhet och hämta in uppgifter om intresse från potentiella kunder. Sådana uppgifter ansåg kammarrätten kunde utgöra del av ett bolags affärsverksamhet med hänvisning till RÅ 1998 not 188. [Not 10] Att den anställde hade haft titeln Nordic Business Development

Director med betydande lön och hade haft kontakt med befintliga kunder synes också ha spelat in. Arbetet i Sverige ansågs därmed ha varit hänförligt till bolagets kärnverksamhet och inte endast av förberedande eller biträdande art. Den anställdes hemmakontor utgjorde en stadigvarande plats varifrån bolagets verksamhet delvis bedrivits och därmed ett fast driftställe. [Not 11]

I ett nyligen avgjort förhandsbesked ansågs en anställds hem utgöra en stadigvarande plats varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. [Not 12] Detta trots att arbetet i hemmet uppskattades till ca 5 procent och det inte fanns något krav från arbetsgivaren att arbete skulle utföras i hemmet. Det utgick inte heller någon ersättning eller tillhandahölls någon utrustning för arbetet i hemmet.

Kammarrättsavgörandet avseende rederikoncernen Stena är av central betydelse när det gäller bedömningen av fast driftsställe genom verklig ledning. [Not 13] Stena Ocean Ltd, ett bolag med hemvist på Cayman Island, ägdes till 98 procent av koncernens moderbolag Stena AB. I det utländska bolagets styrelse ingick även ledamöter i koncernens ledning. Frågan var om den verkliga ledningen var förlagd till Sverige genom att koncernledningen i Göteborg hade fattat de strategiska besluten såsom finansiering, köp och uthyrning av fartyg. Styrelsen hade varit mer eller mindre bunden av direktiv från koncernledningen. Samtidigt kunde konstateras att de formella styrelsemötena hade hållits på Cayman Island. Det var vidare inte visat att civilrättsligt bindande avtal om köp och uthyrning hade fattats i Sverige. Att finansdivisionen hade förvaltat bolagets bankmedel och skött alla betalningar, dvs. att den kamerala förvaltningen hade skett i Sverige kunde vidare inte anses innebära att rörelsen hade bedrivits från fast driftställe i Sverige. Avgörandet får anses visa en relativt formalistisk syn. Frågan är om den internationella utvecklingen kommer medföra en annan syn framöver, se avsnitt 5.1.

HFD har 2014 i ett förhandsbesked tagit ställning till om ett riskkapitalbolag skulle ha fast driftställe i Sverige. [Not 14] En delägarbeskattad juridisk person med hemvist inom EU ansågs ha fast driftställe i Sverige genom

Tillget på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

den verksamhet som komplementären, ett svenskt bolag, utförde. Verksamheten bestod i förvärv och försäljning av portföljbolag. Eftersom

den delägarbeskattade utländska juridiska personen inte utgjorde ett utländskt bolag enligt 2 kap. 5 a § IL kunde det inte inneha näringsbetingade andelar.

2.4 Vad ska beskattas hos det fasta driftstället?

Den som är begränsat skattskyldig är skattskyldig för inkomst från fast driftställe eller fastighet här, 6 kap. 11 § IL. Det finns inga uttryckliga svenska lagregler avseende vad som ska anses hänförligt till ett fast driftställe.

I Modellavtalet är det artikel 7 som behandlar fördelningen av beskattningsrätten till inkomst av rörelse. Utgångspunkten är att det är hemvisstaten som har rätt att beskatta ett företag. När ett företag bedriver rörelse från ett fast driftställe i den andra avtalsslutande staten får inkomsten beskattas i denna andra stat. Av artikel 7(2) i Modellavtalet framgår att så mycket inkomst ska hänföras till det fasta driftstället som det skulle ha förvärvat om det vore ett separat och oberoende företag. Det har inom OECD bedrivits ett omfattande arbete avseende hur allokering ska ske. [Not 15] Vid denna bedömning är armlängdsprincipen förhärskande.

Av RÅ 1998 not 229 följer att det fasta driftsställets andel av vinsten ska beräknas som om det vore ett fristående företag som på marknadsmässiga villkor tillhandahöll bolaget tjänster, vilket är i överensstämmelse med OECD:s princip som beskrivits ovan.

En sammankopplad fråga är hur kostnader ska allokeras till det fasta driftstället. Huvudprincipen är att kostnader hänförliga till det fasta driftstället, inklusive dess del av utgifter för företagets ledning och allmänna förvaltning, ska dras av, oavsett var de har uppstått, artikel 7(3) i Modellavtalet.

2.5 Undanröja dubbelbeskattning

Hemviststaten medger ofta avräkning för den skatt som det fasta driftstället har erlagt i den andra staten, alternativt undantas sådan inkomst från beskattning i hemvistsstaten. Det kan bero på hur dubbelbeskattningsavtalet mellan staterna är utformat.

Om två olika stater gör olika bedömningar av hur inkomsterna till ett fast driftställe ska allokeras kan det medföra dubbelbeskattning genom att samma inkomst beskattas i två stater utan att rätt till avräkning eller

undantag görs. I Modellavtalet finns en särskild artikel, artikel 25, som kan tillämpas när en skattskyldig anser att beskattning skett i strid med ett skatteavtal. En skattskyldig kan begära hjälp hos den behöriga myndigheten i sitt hemvistland. Den behöriga myndigheten kan lösa frågan genom s.k. ömsesidig överenskommelse. Skatteverket är behörig myndighet i sådana förhandlingar med andra länder.

3. Formella och administrativa skyldigheter

3.1 Allmänt

Utöver den konkreta skattskyldigheten i Sverige kan ett utländskt bolags övriga skyldigheter påverkas av om huruvida den verksamhet som bedrivs i Sverige eller inte konstituerar ett fast driftställe. De formella

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

skyldigheterna följer främst av skatteförfarandelagen (”SFL”).

3.2 Skatteanmälan

Ett utländskt företag som ska bedriva verksamhet i Sverige ska lämna en skatteanmälan, 7 kap. 2 § SFL. Skatteverket ska bland annat registrera den som är skyldig att göra skatteavdrag eller är skyldig att betala arbetsgivaravgifter, 7 kap. 1 § SFL.

Ett utländskt företag som har fast driftställe här ska lämna inkomstdeklaration, 30 kap. 4 och 5 §§ SFL.

3.3 Socialavgifter, preliminärskatt och kontrolluppgifter

3.3.1 Socialavgifter

Ett utländskt företag med fast driftställe i Sverige ses, när det gäller skatteavdrag och socialavgifter, som en svensk arbetsgivare.

Utländska arbetsgivare är skyldiga att erlägga socialavgifter för personer som arbetar i Sverige och som faller inom svensk socialförsäkring. Om bolaget saknar fast driftställe i Sverige blir dock socialavgifterna lägre då bolaget inte är skyldigt att betala allmän löneavgift (9,65 procent för 2016). För 2016 uppgår arbetsgivaravgifterna till 21,77 procent för utländska arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige mot den sedvanliga arbetsgivaravgiften om 31,42 procent (vilken också styrs av den anställdes ålder).

SVSKT 2016:2 sida 101

En utländsk juridisk person som saknar fast driftställe i Sverige kan även ingå ett avtal med den anställde om att denne själv ska redovisa och betala in socialavgifterna. Om den utländska arbetsgivaren, utan fast driftställe i Sverige, och den anställde har ingått ett sådant avtal ska den anställde själv registrera sig som arbetsgivare hos Skatteverket, 7 kap. 2 § 3 st. och 5 kap. 5 § SFL.

Skulle det utländska företaget få fast driftställe i Sverige övergår dock skyldigheten att erlägga socialavgifter och då enligt den sedvanliga procentsatsen inklusive allmän löneavgift.

3.3.2 Preliminärskatt

Ett företag som saknar fast driftställe här har ingen skyldighet att innehålla preliminärskatt. Detta följer inte uttryckligen av SFL där huvudregeln är att avdrag ska göras av den som betalar ut ersättning för arbete, 10 kap. 2 och 3 §§ SFL, men anses följa av etablerad praxis. [Not 16] Den anställde ska i dessa fall själv betala den preliminära skatten som särskild debiterad A-skatt (SA-skatt). Om en utländsk arbetsgivare utan fast driftställe i Sverige gör avdrag för preliminär skatt från den anställdes lön är avdraget inte att jämställa med formellt skatteavdrag. Detta innebär enligt Skatteverket att den anställde inte per automatik kan gottskrivas sådant belopp som avdragen A-skatt. Om den utländske arbetsgivaren i sådana fall gjort avdrag men inte betalat in beloppet till Skatteverket måste den anställde kunna visa att avdrag har skett från lönen för att inte beskattas för mer än den utbetalning som faktiskt har skett menar Skatteverket. Skatteverket kan kräva den anställde på skatten. Endast om arbetsgivaren har betalat in beloppet kan detta gottskrivas den anställde menar verket. [Not 17]

3.3.3 Kontrolluppgifter

Oavsett om ett företag har fast driftställe här eller inte ska kontrolluppgifter lämnas. Ett exempel är kontrolluppgifter för intäkt i inkomstslaget tjänst, 15 kap. 4 § SFL.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

3.4 Registrering av filial

SVSKT 2016:2 sida 102

Ett utländskt företags näringsverksamhet i Sverige kan bedrivas i en filial. Företaget ska då registrera en filial hos Bolagsverket. Filial är en av de företeelser som uttryckligen anges i 2 kap. 29 § IL som exempel på vad som utgör fast driftställe här.

4. Fast driftställe i framtiden

4.1 BEPS – Action 7

Den sjunde av de 15 åtgärdspunkterna i BEPS-arbetet är en åtgärdspunkt med syfte att förändra definitionen av fasta driftställen och därmed hindra artificiellt undvikande av fast driftställe (*prevent artificial avoidance of permanent establishment status*). Globaliseringen och kanske främst den digitala ekonomin har inom många områden minskat betydelsen av att verka från en fysiskt bestämd plats. Ett förändrat fokus från beskattning i hemviststaten mot källstatsbeskattning har vidare givit förekomsten av fast driftställe större betydelse. Det har diskuterats om detta fördelningspolitiskt gynnar stora länder och möjligen kan missgynna ett mindre exportberoende land som Sverige. Svenska företag riskerar att betala mer skatt i andra länder än i Sverige.

Av slutrapporten om åtgärdspunkt 7 framgår att det föreslås att agentregeln utvidgas. Såsom framgår ovan under avsnitt 2.1.2 utgör idag en kommissionär som utgångspunkt inte ett fast driftställe. I en kommissionärsstruktur säljer företag i eget namn varor eller tjänster för ett utländskt företags räkning (kommittentens räkning). Eftersom kommissionären inte äger varorna eller tjänsterna beskattas endast kommissionen, dvs. ersättningen från kommittenten.

Inom arbetet för den sjunde åtgärdspunkten föreslås en förändring av agentregeln så att kommissionärsstrukturer inte längre ska utgöra undantag från att utgöra fast driftställe. Även situationer där en person som agerar för ett utländskt företags räkning genom att regelmässigt sluta avtal eller genom att regelmässigt inneha den ledande rollen som leder till att avtal rutinmässigt skrivs under av det utländska företaget ska anses utgöra fast driftsställe. Vidare föreslås oberoende representanter i vissa fall exkludera representanter som i princip endast arbetar åt ett företag. [Not 18]

Det föreslås också att de uttryckliga undantagen i artikel 5 som uttryckligen inte ska utgöra fast driftställe begränsas så att de angivna

SVSKT 2016:2 sida 103

undantagen endast ska vara tillämpliga om de uppräknade verksamheterna i sig är av förberedande och biträdande art. [Not 19] Det ska inte heller vara möjligt att undvika fast driftställe genom att dela upp verksamheten på olika bolag eller avtal för att på så vis få varje del i sig att falla under undantaget för förberedande och biträdande art (anti fragmenteringsregel).

Tolvmånadersgränsen avseende byggnads- och installationsprojekt föreslås bli föremål för en s.k. PPT-regel där undantaget inte är tillämpligt om det primära syftet är att uppnå en skattefördel. Därigenom är syftet att förhindra att uppdelning sker av projekt i kortare tidsperioder för att på så vis undvika fast driftställe. [Not 20]

Samtidigt anges att arbetet avseende Modellavtalets artikel 7, allokering av vinster, ska drivas vidare. Syftet är att ytterligare vägledning ska komma före utgången av år 2016. [Not 21]

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För att genomföra ändringarna behöver artikel 5 i Modellavtalet justeras. För att ge effekt i alla gällande bilaterala avtal behöver vidare dessa justeras. Här är som bekant åtgärd 15, ett multilateralt avtal, av betydelse. Oavsett om en ändring sker genom ett multilateralt instrument eller genom att separata avtal omförhandlas behöver förändringen godkännande genom lagändring i Sverige. För att ge effekt för utländska företag verksamma i Sverige behöver slutligen även vår interna definition justeras. [Not 22]

De internationella förändringarna kommer sannolikt att ge fler företag skattepliktig närvaro i olika länder. Effekten av detta styrs dock mycket av hur allokering av beskattningsrätten kommer att ske.

4.2 Anti Tax Avoidance Package

EU-kommissionen presenterade den 28 januari 2016 ett förslag på direktiv för åtgärder för att motverka internationell skatteplanering vilket ingår i kommissionens paket mot skatteflykt, Anti Tax Avoidance Package (”ATAP”). [Not 23] Syftet anges vara att motverka skatteflyktsmetoder som påverkar den inre marknaden och medför snedvridande skattekonkurrens. Vad gäller kopplingen till fasta driftställen innehåller förslaget en rekommendation till medlemsländerna att implementera OECD:s förslag avseende förändrad definition av fast driftställe. I denna del synes

således inte kommissionens förslag innebära något utöver BEPS, men får ses som ett understrykande av vikten att medlemsstaterna tar sitt ansvar för att implementera BEPS. [Not 24]

5. Mervärdesskatt

5.1 Definition

Fram till omarbetningen av det sjätte mervärdesskattedirektivet [Not 25] användes i den svenska språkversionen [Not 26] begreppet fast driftställe för att benämna en etablering även ur ett mervärdesskatteperspektiv. Det har i vissa fall lett till den felaktiga uppfattningen att det mervärdesskatterättsliga begreppet etablering ska tolkas i överensstämmelse med vad som gäller inkomstskattemässigt. En annan missuppfattning är att en registrering för mervärdesskatt medför att en etablering föreligger. I samband med att sjätte mervärdesskattedirektivet ersattes av det nya mervärdesskattedirektivet [Not 27] (”Direktivet”) klargjordes skillnaden bland annat genom att begreppet fast etableringsställe introducerades även i lagstiftningen. Däremot kom inte begreppet att ges någon definition.

I samband med att nya regler för omsättningsland för tjänster introducerades 2010 noterade EU-kommissionen ett behov av ytterligare vägledning för medlemsstaterna. I syfte att säkerställa en enhetlig tillämpning inom EU arbetade EU-kommissionen fram en genomförandeförordning [Not 28] som trädde i kraft 15 mars 2011 (”GFF”). I artikel 11, GFF, definieras numera fast etableringsställe på följande vis.

1. Vid tillämpningen av artikel 44 i direktiv 2006/112/EG ska med begreppet *fast etableringsställe* avses varje annat etableringsställe, än det säte för den ekonomiska verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov.

2. Vid tillämpningen av artikel 45, 56.2 andra stycket och artikel 192a i direktiv 2006/112/EG ska med begreppet fast etableringsställe avses varje annat etableringsställe än det säte för den ekonomiska

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

verksamheten som avses i artikel 10 i denna förordning, som har en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att kunna tillhandahålla de tjänster som det tillhandahåller.

I svensk intern rätt, dvs. mervärdesskattelagen (1994:200), (”ML”), används begreppet för att bestämma bland annat beskattningsland för olika tjänster, däremot återfinns ingen definition av begreppet fast etableringsställe.

5.2 Praxis från EU-domstolen

EU-domstolen har i ett antal avgöranden haft att ta ställning till huruvida ett fast etableringsställe föreligger för säljaren eller köparen i ett visst land. De mest betydelsefulla och de som på mest relevant sätt sammanfattar den definition som nu tillämpas berörs kort nedan.

5.2.1 ARO Lease [Not 29]

ARO Lease (”ARO”) var ett holländskt leasingbolag som hyrde ut personbilar till belgiska privat- och företagskunder. ARO saknade kontor i Belgien. Bolagets kunder valde leasingbil hos belgiska återförsäljare. Återförsäljaren överlämnade därefter bilen till ARO som sedan hyrde ut bilen till kunden genom ett separat leasingavtal. Den fråga som EU-domstolen hade att ta ställning till var om ARO skulle anses ha ett fast etableringsställe i Belgien från vilket det hyrde ut bilar och om ARO därmed var skyldigt att betala mervärdesskatt i Belgien.

Med hänvisning till ett tidigare avgörande [Not 30] erinrade EU-domstolen om att platsen där leverantören har etablerat sin rörelse har företräde som anknytningspunkt. Därefter klargjorde EU-domstolen att förekomsten av ett fast etableringsställe kräver att ”detta måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna”. [Not 31] Vidare noterade domstolen att de huvudsakliga momenten i

den avsedda tjänsten billeasing bestod i förhandling, upprättande, undertecknande och administration av avtal samt leverans av bilar. [Not 32]

Även om ARO kunde anses ha tekniska resurser i Belgien i form av de bilar det ägde, saknade bolaget såväl egen personal som en organisation med en tillräcklig grad av varaktighet som kunde utföra de huvudsakliga momenten, dvs ingå avtal och fatta administrativa beslut. EU-domstolens kom därför till slutsatsen att ARO inte hade ett fast etableringsställe i Belgien.

5.2.2 DFDS [Not 33]

I DFDS, som normalt brukar betraktas som ett in casu-avgörande, ställdes frågan om ett engelskt dotterbolag kunde utgöra ett fast etableringsställe för sitt danska moderbolag. Moderbolaget bedrev färjetrafik och hade ett agentavtal med sitt dotterbolag som innebar att dotterbolaget sålde paketresor på den brittiska marknaden för moderbolagets räkning. DFDS ansåg att paketresorna kunde säljas utan mervärdesskatt då de faktiska tjänsterna tillhandahölls från Danmark av det danska moderbolaget och då resetjänster enligt dansk lagstiftning var undantagna från skatteplikt.

De brittiska skattemyndigheterna gjorde gällande att moderbolaget, genom det avtal det ingått med dotterbolaget, hade etablerat sin rörelse i Storbritannien eller utfört tjänsterna från ett fast etableringsställe där, och att brittisk mervärdesskatt därför skulle utgå.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

EU-domstolen gjorde bedömningen att det engelska dotterbolaget inte hade någon oberoende ställning gentemot sitt moderbolag då moderbolaget ägde dotterbolaget och dessutom hade ålagt det olika avtalsenliga skyldigheter. Mot den bakgrunden ansåg EU-domstolen att dotterbolaget, som otvivelaktigt förfogade över både tekniska och personella resurser i Storbritannien, utgjorde ett fast etableringsställe för moderbolaget.

Det är tydligt att de specifika omständigheterna, som bland annat innebar att tjänster som konsumerades på den brittiska marknaden undgick mervärdesskatt, var styrande för domstolens bedömning. Domstolen använde sig också av resonemang kring den ekonomiska verkligheten, ett kriterium som inte verkar ha fått fäste och haft någon avgörande betydelse i senare mål kring samma fråga. Det faktum att vi inte sett fler avgöranden på samma tema, dvs. där dotterbolag anses utgöra ett fast

etableringsställe för sitt moderbolag, visar också tydligt att DFDS-målet var ett in casu-avgörande i syfte att undvika en uppenbar icke-beskattning.

5.2.3 Welmory [Not 34]

Även i Welmory prövades frågan om ett bolag i sig skulle kunna ge upphov till ett fast etableringsställe för ett annat bolag. I målet hade ett polskt bolag ingått ett samarbetsavtal med ett cypriotiskt bolag enligt vilket det cypriotiska bolaget skulle driva en webbplats där auktioner anordnades, medan det polska bolaget skulle sälja varor på auktion via webbplatsen för egen räkning. Kunderna kunde dock bara köpa varorna om de dessförinnan hade köpt budrättigheter, ”bids”, av det cypriotiska bolaget. Varan tillföll slutligen den kund som med hjälp av bids lämnat det högsta budet.

För att driva webbplatsen använde det cypriotiska bolaget teknisk utrustning som ägdes av det polska bolaget. Vidare anlitade det cypriotiska bolaget personal som inte var anställda i bolaget. Det polska bolaget fakturerade det cypriotiska bolaget för diverse tjänster såsom reklam, information och databehandling.

De polska myndigheterna ansåg att det cypriotiska bolaget hade ett fast etableringsställe i Polen, till vilket tjänsterna hade tillhandahållits, varför polsk mervärdesskatt skulle utgå. Anledningen härtill var enligt myndigheterna att det cypriotiska bolaget använde det polska bolagets tekniska och personella resurser i Polen och att detta medförde att det cypriotiska bolaget skulle anses ha ett fast etableringsställe i Polen.

EU-domstolen erinrade inledningsvis om att för att det cypriotiska bolaget skulle kunna anses ha ett fast etableringsställe i Polen, måste det i Polen åtminstone förfoga över en struktur med en tillräcklig grad av varaktighet, vilken ur personell och teknisk synvinkel var lämpad för att i Polen kunna ta emot de tjänster som det polska bolaget tillhandahöll och använda dessa i sin ekonomiska verksamhet, närmare bestämt driften av det elektroniska auktionssystemet och utfärdandet och försäljningen av bids. Enligt det polska bolaget var de personella och tekniska resurserna som det cypriotiska bolaget använde för sin ekonomiska verksamhet såsom dataservrar, mjukvara, it-service samt det system som användes för att ingå avtal med konsumenter och erhålla ersättning från dessa, inte belägna på polskt territorium.

På grund av oklarheterna kring tillgången till tekniska och personella resurser saknade dessvärre EU-domstolen möjlighet att uttryckligen besvara frågan om det cypriotiska bolaget hade ett fast etableringsställe i Polen eller inte. EU-domstolens formuleringar indikerar dock att resurser som tillhör en annan juridisk enhet under vissa förutsättningar kan tillgodoräknas en utländsk beskattningsbar person vid bedömningen av om den utländska personen har ett fast etableringsställe inom landet.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

5.3 Relevanta kriterier

5.3.1 Allmänt

Av tillgänglig praxis och GFF framgår att relevanta kriterier för bestämmandet av om ett fast etableringsställe föreligger är huruvida etableringen har en tillräcklig grad av *varaktighet* och en lämplig struktur avseende *personella* och *tekniska resurser* .

5.3.2 Personella resurser

Med personella resurser avses att ett bolag förfogar över människor som kan agera i egenskap av representanter för bolaget. I normalfallet talar man om egna anställda som kan interagera med kunder och leverantörer eller utföra olika moment inom den verksamhet som bedrivs. I enlighet med EU-domstolens slutsatser i bl.a. Welmory synes det dock vara möjligt att som personella resurser även tillgodoräkna anställda vid ett annat bolag. Det torde dock endast komma ifråga då bolaget kontrollerar personalen såsom de vore anställda i bolaget, exempelvis om bolaget hyr in personal från ett externt bemanningsföretag och dessutom kontrollerar och arbetsleder dem på samma sätt som om de vore anställda i bolaget.

Enligt Skatteverket kan även personal i ett närstående bolag inom landet tillgodoräknas ett utländskt bolag för det fall det närstående bolaget är i en beroendeställning gentemot det utländska bolaget. [Not 35] Synsättet torde vara hämtat från EU-domstolens dom i DFDS och måste enligt vår uppfattning tillämpas med stor försiktighet för att inte varje annat dotterbolag ska anses utgöra ett fast etableringsställe för ett utländskt moderbolag. Det ska här erinras om att reglerna om fasta etableringsställen syftar till att säkerställa en rationell fördelning av mervärdesskatteintäkterna och att en annan etablering än bolagets säte endast ska komma

ifråga om sätet inte ger ett rationellt beskattningsutfall eller om det i annat fall uppkommer en konflikt mellan två medlemsstater kring beskattningsrätten. [Not 36]

De personella resurserna ska finnas på plats i det aktuella landet. Huruvida de är på plats på permanent basis eller under specifika tidsperioder är relevant beträffande om etableringen ska anses stadigvarande. [Not 37]

5.3.3 Tekniska resurser

Med tekniska resurser avses varje annan utrustning som är beständig och som på något sätt bidrar till den aktivitet som företas inom landet. Det kan här vara fråga om kontor, olika inventarier, maskiner eller annan teknisk utrustning som krävs för att bedriva den aktuella verksamheten.

Enligt Skatteverket kan en server i kombination med lokalutrymme där servern förvaras, utgöra en sådan teknisk resurs som krävs för att kriteriet ska vara uppfyllt. [Not 38] Det kan noteras att en server ensamt inte torde kunna skapa ett fast etableringsställe så länge den inte åtföljs av någon personal.

I normalfallet bör en persondator eller mobiltelefon inte utgöra sådana tekniska resurser som avses här. För det fall den aktuella verksamheten inte kräver andra hjälpmedel bör den dock enligt vår uppfattning kunna utgöra en sådan teknisk resurs som, förutsatt att övriga kriterier är uppfyllda, medför att ett fast etableringsställe föreligger.

5.3.4 Varaktighet

I p. 16 i EU-domstolens dom avseende ARO konstaterade domstolen följande.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

”För att ett företag med fördel skall kunna anses skattepliktigt tillhandahålla tjänster från ett annat driftställe än det där rörelsen är etablerad gäller följaktligen att detta driftställe måste ha en tillräcklig grad av varaktighet och en lämplig struktur avseende personella och tekniska resurser för att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna.”

Enligt EU-domstolen måste således etableringen ha viss varaktighet [Not 39] på så sätt att den självständigt kan tillhandahålla de avsedda tjänsterna. För

att självständigt kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna synes det, bl.a. av domen i ARO, krävas att etableringen på egen hand kan utföra de huvudsakliga momenten i den aktuella tjänsten. Det torde innebära att en etablering som enbart är av sådan förberedande eller biträdande art för verksamheten såsom det bl.a. anges på inkomstskatterättens område, inte utgör ett fast etableringsställe då begränsningen till sådana resurser indikerar att etableringen inte självständigt kommer att kunna tillhandahålla de avsedda tjänsterna.

Till skillnad från inkomstskatterättens område, där absoluta tidskrav anges åtminstone i vissa fall, finns det ingen vägledning kring hur lång tid resurserna ska vara på plats för att mervärdesskattemässigt betraktas som varaktiga. Frågan har oss veterligen varken kommenterats i praxis eller svensk doktrin. Skatteverket anger i sitt ställningstagande [Not 40] att avgörande är om etableringen självständigt har potential att kunna tillhandahålla eller förvärva och konsumera varor och tjänster. Skatteverket synes vidare knyta bedömningen till om etableringen har en adress till vilken leverantörer eller kunder kan vända sig till. Även om exv. en fast adress indikerar viss varaktighet kan det enligt vår uppfattning tyckas något tveksamt om detta kriterium ensamt bör tillämpas för att bedöma om en etablering är varaktig. Fokus bör enligt vår uppfattning istället riktas mot hur länge resurserna uppehåller sig eller planerar att uppehålla sig i landet. Om resurserna tidsmässigt under en längre period och till övervägande del kommer att uppehålla sig i landet bör etableringen ha en sådan varaktighet att den bör beaktas i bedömningen av om ett fast etableringsställe föreligger.

5.4 Olika definitioner för säljande respektive köpande etablering

Fram till 2010 gällde som huvudregel att tjänster som tillhandahölls en näringsidkare i ett annat land skulle beskattas där säljaren var etablerad. Det innebar att begreppet fast etableringsställe huvudsakligen var relevant endast för säljande etableringar. I och med de nya omsättningslandsreglerna, som trädde ikraft 2010 och där huvudregeln för tjänster till andra näringsidkare ändrades till det land köparen är etablerad i, kom även köpande etableringar i fokus. Första gången en köpande etablering prövades av EU-domstolen var i Welmory. I det målet konstaterade EU-domstolen att den praxis som utverkats ifråga om säljande etableringsställen

även måste anses ha tillämplighet ifråga om en köpare ska anses ha ett fast etableringsställe. EU-domstolen hänvisade vidare till den definition av fast etableringsställe som återfinns i artikel 11 i GFF och som stadgar olika definitioner för en säljande respektive köpande etablering.

Enligt artikel 11 p. 2 i GFF är det fråga om ett fast etableringsställe om etableringen är varaktig och har en lämplig struktur för att kunna tillhandahålla de aktuella tjänsterna. Av artikel 11 p. 1, GFF, framgår att en köpande etablering ska ha en lämplig struktur för att kunna ta emot och använda de tillhandahållna tjänsterna för sitt eget behov för att betraktas som ett fast etableringsställe. Huruvida det i praktiken är någon större skillnad mellan en säljande och en köpande etablering kan diskuteras. För att en säljande etablering ska beaktas måste de huvudsakliga momenten i den aktuella tjänsten kunna utföras självständigt av etableringen ifråga, medan en köpande etablering endast synes behöva kunna ta emot och konsumera den aktuella tjänsten

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

för eget behov. Oavsett om definitionerna skiljer sig åt eller inte så bör det erinras om att en annan etablering än ett företags säte ska beaktas endast om sätet leder till ett icke rationellt resultat eller om det uppkommer en konflikt mellan två medlemsstater.

5.5 Medverkan

Förutom ifråga om beskattningsland kan begreppet fast etableringsställe påverka vem som är skattskyldig för en specifik transaktion – köparen eller säljaren. Vid försäljning av tjänster mellan två näringsidkare är huvudregeln att beskattning ska ske i det land köparen är etablerad. Det är dock endast i fall då säljaren är en utländsk beskattningsbar person som köparen också är skattskyldig för transaktionen ifråga. Till skillnad från en skattskyldig säljare som debiterar moms direkt i faktura ska en skattskyldig köpare beräkna och redovisa lokal mervärdesskatt genom så kallad omvänd beskattning. Det innebär att lokal mervärdesskatt beräknas på den ersättning som utgår och redovisas av köparen som utgående skatt. Förutsatt att köparen ska använda den förvärvade tjänsten i en mervärdesskattepliktig verksamhet har köparen rätt att redovisa motsvarande belopp såsom ingående skatt. Förfarandet leder därmed till ett nollsummespel för köparen, dvs. på samma sätt som om köparen hade förvärvat samma tjänst från en lokal säljare och redovisat den moms som säljaren debiterar som avdragsgill ingående skatt.

Huruvida säljaren är en utländsk beskattningsbar person styrdes tidigare [Not 41] av om personen hade en fast etablering i det land där köparen var

SVSKT 2016:2 sida 112

etablerad. Från den 1 januari 2010 [Not 42] så kan ett utländskt bolag betraktas som en utländsk beskattningsbar person trots att denne har ett fast etableringsställe i det land köparen är etablerad i. Det gäller förutsatt att den fasta etableringen inte *medverkar* i fullgörandet av tjänsten.

Enligt artikel 53.2 i GFF ska endast aktiviteter som utförs före eller under själva fullgörandet av tjänsten beaktas i detta avseende. Om enbart andra moment hanteras av etableringen ska den inte anses medverka i den specifika tjänsten och därmed ska säljaren betraktas som en utländsk beskattningsbar person med följden att köparen blir skattskyldig.

Det kan noteras att administrativa stöduppgifter så som exv. fakturering, bokföring och indrivning av fordringar [Not 43] inte räknas som aktiviteter som ingår i fullgörandet av tjänsten. Inte heller moment som utförs efter fullgörandet av tjänsten, som exv. garantiarbeten, medför att ett fast etableringsställe medverkar på så sätt att säljaren ska vara skattskyldig för tjänsten.

6. Avslutande jämförelse inkomstskatt och mervärdesskatt

6.1 Likheter och skillnader

Av ovanstående framgår att det föreligger vissa likheter respektive skillnader mellan fast driftställe och fast etableringsställe. För att förenkla för läsaren följer här en kort sammanfattning av vissa skillnader mellan de olika begreppen. [Not 44]

6.2 Definition

Inkomstskatterättsligt finns en definition i intern rätt, 2 kap. 29 § IL, samt i Modellavtalets artikel 5. Vad som avses är en stadigvarande plats för affärsverksamhet varifrån verksamheten helt eller delvis bedrivs. Begreppet plats är vidsträckt. I OECD:s definition görs undantag för verksamhet av förberedande och biträdande art. Sådan uttrycklig avgränsning saknas i den svenska definitionen men får anses ligga i bedömningen av de övriga

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

rekvisiten. Vidare utgör beroende representant fast driftställe om denne har fått och regelmässigt använder fullmakt att ingå avtal för en verksamhets räkning.

SVSKT 2016:2 sida 113

Mervärdesskatterättsligt saknar ML och Direktivet en definition av begreppet fast etableringsställe. Istället återfinns en definition för dels ett köpande, dels ett säljande etableringsställe i GFF, som utgör tillämpningsföreskrifter till Direktivet. Definitionen är en kodifiering av praxis från EU-domstolen enligt vilken ett fast etableringsställe föreligger om en etablering är varaktig och har en lämplig struktur ifråga om personella och tekniska resurser för att tillhandahålla, alternativt ta emot och konsumera, de avsedda tjänsterna.

6.3 Tidsaspekt

Inkomstskatterättsligt innehåller definitionen begreppet stadigvarande, vilket vanligtvis avser minst sex månader. Det är dock ingen absolut tidsgräns såsom den tolvmånadersperiod som uppställs i Modellavtalets definition av när plats för byggnads-, anläggnings-, eller installationsverksamhet utgör fast driftställe.

Mervärdesskatterättsligt anges att etableringen måste vara varaktig. Med varaktig avses att etableringen självständigt ska kunna tillhandahålla alternativt konsumera de avsedda tjänsterna. Varken svensk doktrin eller praxis nämner dock något uttryckligt tidskrav. Enligt vår uppfattning torde det krävas att etableringen under en längre period och till övervägande del är närvarande i landet för att betraktas som varaktig.

6.4 Betydelsen av fast driftställe/fast etableringsställe

Inkomstskatterättsligt styr närvaro genom fast driftställe beskattningsrätten. Förekomsten av ett fast driftsställe ger vanligtvis verksamhetslandet rätt att beskatta den inkomst som är hänförlig till det fasta driftsstället. Hur allokeringen av intäkter och kostnader ska göras styrs av armslängdsprincipen men är i praktiken inte okomplicerat. Vid sidan av den konkreta skattskyldigheten medför fast driftställe en del formella skyldigheter som att lämna deklaration, innehållande av preliminärskatt och ökade skyldigheter för sociala avgifter.

Mervärdesskatterättsligt har begreppet fast etableringsställe främst betydelse för i vilket land en specifik tjänst ska beskattas. Till skillnad från inkomstskatteområdet är det fråga om var *enskilda transaktioner* ska beskattas, vilket också kan medföra att frågan om fast etableringsställe föreligger kan få omfattande beloppsmässiga konsekvenser. Utöver frågan om beskattningsland kan förekomsten av ett fast etableringsställe under vissa förutsättningar även styra vem som är skattskyldig för en viss

SVSKT 2016:2 sida 114

transaktion, dvs. om det är säljaren eller köparen som är skattskyldig och ansvarig för att redovisa in mervärdesskatten till berörd myndighet. Även frågan om registreringsskyldighet till mervärdesskatt kan som en konsekvens härav påverkas av ett eventuellt fast etableringsställe.

6.5 Metod för att undanröja dubbelbeskattning

I de fall förekomsten av fast driftställe och allokering av inkomster leder till internationell dubbelbeskattning kan sådan vanligtvis undanröjas eller begränsas inkomstskatterättsligt genom avräkning eller genom att hemviststaten undantar sådan inkomst. I de fall dubbelbeskattning likväl uppstår finns möjligheten att låta staterna efter förhandlingar komma överens om skatteanspråken genom ömsesidig överenskommelse.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Mervärdesskatterättsligt saknas metoder för att undanröja dubbelbeskattning inom EU. Det ska dock nämnas att det för närvarande pågår ett pilotprojekt där vissa medlemsländer har valt att delta och där frågor om dubbelbeskattning kan väckas och prövas parallellt i berörda länder. Varje form av försök för att lösa situationer av dubbelbeskattning är välkommet då det inte är acceptabelt att en skatt, som inom EU ska vara harmoniserad, i strid med dess syfte, belastar samma transaktion två gånger.

6.6 Betydelsen av dotterbolag

Utifrån ett inkomstskatterättsligt perspektiv utgör ett dotterbolag som utgångspunkt inte fast driftställe för sitt moderbolag och vice versa.

Mervärdesskatterättsligt har senare tids praxis indikerat att ett annat bolags resurser under vissa förutsättningar kan tillgodoräknas ett utländskt bolag vid prövningen av om det utländska bolaget har ett fast etableringsställe. Det är oklart hur långtgående denna princip ska tillämpas men mycket tyder på att stor försiktighet ska iakttas när sådana bedömningar aktualiseras, då en alltför vid tolkning kan leda såväl till dubbelbeskattningssituationer som situationer av utebliven beskattning.

Joachim Agrell är tax partner på Deloitte och där ansvarig för avdelningen för indirekta skatter. Karin Attorps är advokat och delägare i Mannheimer Swartling Advokatbyrå där hon är verksam i gruppen för företagsbeskattning.

Fotnoter

[23] 2016/0011 (CNS).

[24] Commission Recommendation, C(2016) 271 final, 28.1.2016.

[25] Rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdeskatt: enhetlig beräkningsgrund.

[26] I den engelska språkversionen av det sjätte mervärdesskattedirektivet har sedan tidigare begreppet ”fixed establishment” använts.

[27] Rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[28] Rådets genomförandeförordning (EU) nr 282/2011 av den 15 mars 2011 om fastställande av tillämpningsföreskrifter för direktiv 2006/112/EG om ett gemensamt system för mervärdesskatt.

[29] C-190/95, ARO Lease BV.

[30] Mål 168/84, Berkholz.

[31] C-190/95, p. 16.

[32] C-190/95, p. 18.

[33] C-260/95, DFDS A/S.

[34] C-605/12, Welmory sp. z o.o.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

[35] Skatteverkets ställningstagande ”Fast etableringsställe – mervärdesskatt”, 2011-03-23, med dnr 131 171031-11/111.

[36] 168/84, Berkholz, p. 17.

[37] Se vidare avsnitt 5.3.4 om varaktighet.

[38] Skatteverkets ställningstagande ”Fast etableringsställe – mervärdesskatt”, daterat den 23 mars 2011, med dnr 131 171031-11/111.

[39] I 168/84, Berkholz, formulerades det som att ”vissa minimikrav i fråga om stabilitet” måste föreligga, se p. 18.

[40] Skatteverkets ställningstagande ”Fast etableringsställe – mervärdesskatt”, daterat den 23 mars 2011, med dnr 131 171031-11/111.

[41] Före de nya omsättningslandsreglerna som trädde ikraft 1 januari 2010.

[42] Infördes genom prop. 2009/10:15.

[43] Se artikel 53.2, GFF.

[44] Sammanställningen gör inte på något sätt anspråk på att vara uttömmande.

[1] Artikeln bygger på den presentation vi höll på Skatterättsligt Forums temadag om fasta driftställen och fasta etableringsställen den 14 mars 2016.

[2] Skatteverkets kommentar till artikel 5 i OECD:s modellavtal, rättslig vägledning.

[3] Skatteverkets ställningstagande daterat den 16 mars 2015, dnr 131 160469-15/111.

[4] OECD Income and Capital Convention and Commentary (2014), kommentaren till artikel 5, första stycket, punkt 4.3.

[5] Se OECD Income and Capital Convention and Commentary (2014), kommentar till artikel 5(5) punkt 32.1.

[6] Prop. 1986/87:30 s. 43.

[7] Prop. 1986/87:30 s. 43.

[8] Se Skatterättsnämndens förhandsbesked daterat den 1 februari 2016, dnr 127-14 D och Kammarrättens i Stockholm dom den 14 december 2015, mål nr 6856-14.

[9] Dom den 14 december 2015, mål nr 6856-14.

[10] I förhandsbeskedet prövades frågan om företagets verksamhet bedrevs från kontoret eller om det endast var verksamhet av förberedande eller biträdande art. Verksamheten ansågs inte uteslutande vara av den arten och fast driftställe förelåg under givna förutsättningar.

[11] Se även Kammarrättens i Stockholm dom den 23 februari 2016, mål nr 1183–1186-15.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

[12] Skatterättsnämndens förhandsbesked daterat den 1 februari 2016, dnr 127-14 D, överklagat av sökanden. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde förhandsbeskedet och avvisade ansökningen den 28 juni 2016, mål nr 1026-16.

[13] Kammarrätten i Göteborg, dom den 20 maj 1999, mål nr 1776-1995. Regeringsrätten meddelade ej prövningstillstånd, mål nr 4924-1999.

[14] Högsta förvaltningsdomstolens dom den 5 november 2014, mål nr 5169-13.

[15] 2010 Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments.

[16] Skatteverkets ställningstagande daterat den 18 oktober 2004, dnr 130 604256-04/111.

[17] Skatteverkets ställningstagande daterat den 18 oktober 2004, dnr 130 604256-04/111. Se även Skatteverkets elektroniska handledning ”Inbetalning av preliminär skatt vid arbete i Sverige för en utländsk arbetsgivare.”

[18] Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7: 2015 Final Report s. 15–27.

[19] Action 7: 2015 Final Report s. 28–38.

[20] Action 7: 2015 Final Report s. 42–44.

[21] Action 7: 2015 Final Report s. 45.

[22] Se Skatteverkets kommentar till Action 7, BEPS – åtgärdspunkterna.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

KATIA CEJIE

Väsentlig anknytning – ytterligare tio år med rättspraxis från HFD

I artikeln analyseras de senaste tio årens praxis från Högsta förvaltningsdomstolen avseende bedömningen huruvida en skattskyldig person har väsentlig anknytning till Sverige eller inte. En jämförelse görs med äldre praxis och med tidigare publicerad litteratur på området.[1] *Analysen sker främst i förhållande till de tre anknytningsfaktorerna bostad inrättad för återtruntbruk, familj och väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige, eftersom det är beträffande dessa anknytningsfaktorer som praxis har utvecklats ytterligare.*

1 Inledning[2]

Reglerna om väsentlig anknytning i 3:7 IL utgör ett av de regelkomplex som konstituerar obegränsad skattskyldighet i Sverige.[3] Reglerna fick sin nuvarande innebörd den första juli 1985 och tillämpades för första gången beskattningsår 1986.[4] Syftet med reglerna är att motverka skenbosättningar i utlandet.[5] Reglerna aktualiseras vanligtvis när en person flyttar från Sverige, men kan även bli aktuella i en situation där en prövning om återbosättning bedöms (trots att personen fortfarande är bosatt i utlandet).[6] Av den inledande meningen i paragrafen framgår att båda dessa situationer omfattas. Lagtexten (3:7 IL) lyder:

> (1 st.) För att avgöra om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit ska följande beaktas:
> – om han är svensk medborgare,
> – hur länge han varit bosatt här,
> – om han inte varaktigt är bosatt på en viss utländsk ort,

[1] Vänligen se nedan i brödtexten i anslutning till fotnot 10.

[2] Ett stort tack riktas till de seminariedeltagare som bidrog till diskussionen vid det högre seminariet i finansrätt som hölls vid Juridiska fakulteten, Uppsala universitet i mars 2012.

[3] Se 3:3 st. 1 p. 3 IL.

[4] I och med införandet av inkomstskattelagen skedde vissa redaktionella ändringar, se prop. 1999/2000:2, bilaga 1 del 2 s. 50–52. Redan i 1928 års kommunalskattelag fanns regler om skattskyldighet på grund av egentlig bo och hemvist. Dessa kompletterades 1967 med föregångaren till dagens regler om väsentlig anknytning i kombination med en treårig presumtionsregel. Se prop. 1966:127 s. 7 och SOU 1997:75 s. 44–45. I och med införandet av skatteförfarandelagen (2011:1244) har begreppet taxeringsår utmönstrats ur lagstiftningen (taxeringsår 1987 var det första år då reglerna började tillämpas).

[5] Prop. 1966:127 s. 49 och SOU 1962:59 s. 76.

[6] I reglerna före 1985 års lagändring omfattades endast utflyttningsfallen, SOU 1997:75 s. 46.

> – om han visats utomlands för studier eller hälsoskäl,
> – om han har en bostad här som är inrättad för återtruntbruk,
> – om han har sin familj här,
> – om han driver näringsverksamhet här,
> – om han är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom väsentligt inflytande i näringsverksamhet här,
> – om han har en fastighet här, och
> – liknande förhållanden.
>
> (2 st.) Under fem år från den dag då en person har rest från Sverige anses han ha väsentlig anknytning hit, om han inte visar att han inte har en sådan anknytning. Detta gäller dock bara den som är svensk medborgare eller som under minst tio år har varit bosatt i Sverige eller stadigvarande vistats här.

Av andra stycket framgår den s.k. bevisbördsregeln. Bevisbördan är omvänd för svenska medborgare och för utländska medborgare som under minst tio år har varit bosatta eller stadigvarande vistats här. Den omvända bevisbördan innebär att det föreligger en presumtion för att den utflyttade har väsentlig anknytning till Sverige i fem år från avresan. Om väsentlig anknytning föreligger är den skattskyldige som nämnts obegränsat skattskyldig i Sverige. Att en person är obegränsat skattskyldig innebär att han är skattskyldig i Sverige för alla sina inkomster.[7]

Av förarbetena framgår att det är en *samlad bedömning* av de olika anknytningsfaktorerna som ska göras. I den samlade bedömningen har det visat sig att olika anknytningsfaktorer väger olika tungt. I detta sammanhang bör det noteras att ordet väsentlig i begreppet väsentlig anknytning *inte* representerar ett kvantifierande begrepp. Den samlade bedömningen ska snarare göras på kvalitativa grunder.[8]

Skatterättsnämnden (SRN) har under de senaste sex åren meddelat 34 förhandsbesked rörande reglerna om väsentlig anknytning.[9] 20 av SRN:s förhandsbesked har under perioden januari 2003 till utgången av september 2012 överklagats till Högsta förvaltningsdomstolen (HFD). 18 av dessa mål har avgjorts och två ligger i dagsläget anhängiggjorda vid domstolen. Därtill kan alla dem mål som avgjorts av underinstanserna läggas. Mot bakgrund av den ansenliga mängd mål som prövas varje år av underinstanserna, SRN och av HFD kan det antas att den samlade bedömningen som ska göras i varje enskilt fall är komplex. I artikeln analyseras HFD:s avgöranden från år 2003 till september 2012 rörande frågan huruvida väsentlig anknytning föreligger eller ej, en tidsperiod som omfattar nästan tio år.

[7] 3:8 IL.

[8] Se Påhlsson, R., Likhet inför Skattelag, Iustus Förlag 2007 s. 147 med vidarehänvisningar.

[9] Under perioden 2003–2006 har därtill åtminstone ytterligare åtta förhandsbesked meddelats. Angående antalet förhandsbesked se Andrés redogörelser i Skattenytt två gånger per år. Vid en närmare studie av dessa redogörelser och en jämförelse med SRN:s hemsida (för perioden 2007–2012 (mars)) framgår att Andrés redogörelse inte är komplett, varför motsvarande eventuellt kan presumeras gälla även för tidigare år (2003–2006).

Tillåtet på tentamen VT14

Liknande sammanställande analyser i syfte att fastställa gällande rätt har tidigare presenterats i en SOU avseende praxis fram till år 1997 (Mattsson) och i litteraturen för åren 1997–2002 (Cejie).[10] Med en något annan infallsvinkel än att fastställa gällande rätt har även Påhlsson behandlat dessa regler (se strax nedan). Det är mot bakgrund av dessa analyser som fokus i denna uppföljande artikel ligger på den praxis som avgjorts från år 2003 och fram till idag. En löpande jämförelse görs med tidigare praxis och de slutsatser som dragits i tidigare publicerad litteratur. Analysen sker främst utifrån HFD:s praxis. I mer begränsad utsträckning behandlas även olika förhandsbesked från SRN och några domar från kammarrätterna. Genomgången är systematisk till sin karaktär och syftar till att fastställa gällande rätt. Om och i så fall hur bedömningen har ändrats de senaste åren identifieras också i artikeln. Artikeln kan på detta sätt vara till gagn för såväl skattskyldiga som rättstillämpare.

Även om en samlad bedömning av de olika anknytningsfaktorerna i varje enskilt fall ska göras har jag valt att analysera de olika faktorerna mer eller mindre separat. Det är min bedömning att analysen gagnas av ett sådant mer tematiskt upplägg än en rent kronologisk redogörelse för de olika rättsfallen. Det bör dock noteras att detta mer tematiska upplägg innehåller faror. För det första föreligger en risk att jag oavsiktligt har valt att se ett fall som jämförbart med ett annat.[11] För det andra finns en risk att en anknytningsfaktor vid detta upplägg tillmäts för stor vikt. Detta subjektiva moment medför en osäkerhet som innebär att rättspraxis som rättskälla inte kan ses som lika säker och definitiv som exempelvis lagtext.[12] Mot bakgrund av detta bör det återigen erinras om att det i varje enskilt fall ska göras en samlad bedömning. När det gäller den första av dessa risker, dvs. svårigheten i eller faran med att se ett fall som jämförbart med ett annat bör en studie av Påhlsson lyftas fram. Påhlsson har analyserat huruvida HFD:s tillämpning av reglerna om väsentlig anknytning har baserats på en formell eller materiell jämförbarhetskonstruktion (likhetskonstruktion).[13] Ett formellt synsätt är ett uttryck för ett strikt synsätt där förekomsten av en eller flera anknytningsfaktorer leder till en viss slutsats. Vid en materiell jämförbarhetskonstruktion går rätten ett steg vidare och gör

[10] SOU 1997:75 Bosättningsbegreppet, Skatterättsliga regler för fysiska personer – Slutbetänkande av utredningen om översyn av de skatterättsliga hemvistbegreppen och Cejie, K., Väsentlig anknytning – något om senare års praxis, SN 2003 s. 545–559.

[11] Påhlsson har tidigare analyserat likhetskonstruktionen mellan väsentlig anknytning och bosättning. Detta har gjorts i förhållande dels till kravet på likabehandling av den som har väsentlig anknytning till Sverige och den som är bosatt här, dels till kravet på att reglerna ska tillämpas på ett konsekvent sätt och att lika fall ska behandlas lika. Se Påhlsson, R., 2007 särskilt kapitel 7. Se även Påhlsson, R., Kritiska rättsfallsstudier – exemplet väsentlig anknytning, i Festskrift till Regeringsrätten 100 år, Iustus Förlag 2009 s. 415–425 för en något kortare kommentar.

[12] Se Påhlsson, R., Skatterättspraxis i utveckling – principer för rättsfallsanalys, SN 2011 s. 120. Att använda rättspraxis som rättskälla förefaller i dagsläget legitimt, se exempelvis Påhlsson, R., a.a. s. 114 ff. och Kristoffersson, E., Att använda prejudikat och annan rättspraxis i rättstillämpningen, SvSkT 2011 s. 835 f. samt Strömholm, S., Rätt, Rättskällor och Rättstillämpning – en lärobok i allmän rättslära, Norstedts Juridik, 5 uppl., 1996 s. 375 f.

[13] Studien (se fotnot 11 ovan) avser 42 rättsfall från HFD under åren 1974–2004.

en uttrycklig avvägning och kontextuell värdering av vilken betydelse de olika anknytningsfaktorerna bör ges i det enskilda fallet.[14] Naturligtvis är detta senare synsätt att föredra då det leder till ökad förutsebarhet och rättsäkerhet. Påhlsson framhåller även i sin studie att skälet till den samlade bedömningen är just att en kontextuell bedömning ska göras (materiellt synsätt).[15] I artikeln återknyter jag i viss utsträckning till Påhlssons modell, samtidigt som det primära syftet med artikeln är att fastställa gällande rätt.

Det ska slutligen noteras att samtliga anknytningsfaktorer inte behandlas i artikeln. Urvalet är baserat på de faktorer som har behandlats i praxis de senaste tio åren. Det är rörande dessa faktorer som rättsutvecklingen kan antas ha skett och de största svårigheterna i bedömningen kan antas ligga. De faktorer som behandlas mer djupgående i artikeln är bostad inrättad för åretruntbruk (avsnitt 2), familj (avsnitt 3) och att den skattskyldige är ekonomiskt engagerad genom näringsverksamhet i Sverige (avsnitt 4).[16] Respektive avsnitt avslutas med en sammanfattande kommentar, varför artikelns avslutande avsnitt (avsnitt 5) hålls kort. I det avslutande avsnittet väcks dock vissa ytterligare frågor såsom betydelsen av att ett mål har placerats som referat- respektive notismål samt frågor med anledning av olika ställningstaganden från Skatteverket (SKV).

2 Bostad inrättad för åretruntbruk och fastighet i Sverige

2.1 Utgångspunkter– äldre praxis och tidigare slutsatser

I lagtexten stadgas att en bostad som är inrättad för åretruntbruk ska beaktas vid den samlade bedömningen av huruvida en person anses ha väsentlig anknytning hit eller inte. Anknytningsfaktorn infördes i och med 1985 års utvidgning av regeln. Tidigare gällde att 'bo eller familj i Sverige' kunde påverka bedömningen. I och med ändringen av lagtexten uttalade departementschefen uppfattningen att hus klassificerade som fritidshus inrättade för åretruntbruk, belägna i attraktiva områden skulle beaktas, medan enklare fritidshus inte borde tillmätas avgörande betydelse. Mot bakgrund av detta uttalande utformades lagtexten till att avse bostad i Sverige inrättad för åretruntbruk.[17]

Särskilt stor vikt har tillmäts omständigheten i de fall då bostaden före utflyttningen har utgjort den skattskyldiges permanentbostad.[18] Innehas fastigheten däremot som fritidsfastighet har detta inte medfört att väsentlig anknytning förelegat.[19] Kritik har riktats mot den inkonsekvens som föreligger mellan

[14] Påhlsson, R., 2007 s. 151.

[15] Påhlsson, R., 2007 s. 151–152 med vidarehänvisning.

[16] Se för motsvarande uppfattning, Dahlberg, M., Internationell beskattning, Studentlitteratur 2007 s. 34 och Påhlsson, R., 2007 s. 150.

[17] Prop. 1984/85:175 s. 13 och 28.

[18] RÅ 1989 ref. 118.

[19] RÅ 1987 not. 829, RÅ 1992 not. 367, RÅ 2002 not. 146 och RÅ 2002 not. 152. Notera dock det tidiga målet RÅ 1974 ref. 97 där ekonomiskt engagemang och innehavet av en fritidsfastighet på Värmdö innebar att den skattskyldige ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige.

Tillhör tentamen 2024

lagtextens ordalydelse och av vad som framkommer av förarbetena jämfört med hur anknytningsfaktorn tillämpas i praxis.[20] Trots lagtextens ordalydelse saknar bostadens standard i princip betydelse. Det är den faktiska/avsedda användningen som beaktas i rättstillämpningen.[21]

Av äldre praxis framgår att anknytningsfaktorn som sådan tillmäts stor betydelse.[22] Det har även konstaterats att omständigheten att bostaden har varit uthyrd har saknat betydelse.[23] Detsamma gäller om bostaden innehas med äganderätt eller inte. Det är möjligheten att förfoga över bostaden som är avgörande.[24]

En närliggande anknytningsfaktor är den om den skattskyldige har en fastighet här. En fastighet innebär ofta att två anknytningsfaktorer aktualiseras. Om fastigheten är bebyggd med en bostad aktualiseras såväl anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk som fastighet i Sverige. Om fastigheten däremot utgör exempelvis en jordbruksfastighet kan utöver själva fastighetsinnehavet även den skattskyldiges ekonomiska engagemang genom näringsverksamhet i Sverige beaktas. Anknytningsfaktorn rörande fastighetsinnehav har funnits med i lagtexten sedan 1967.[25]

2.2 Nyare praxis

2.2.1 Inledning

Under perioden 2003–2012 har HFD avgjort sex mål där anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk prövades (avsnitt 2.2.2–2.2.3) och ett mål där anknytningsfaktorn fastighet i Sverige prövades (avsnitt 2.2.4), för att bedöma om väsentlig anknytning förelåg. Innan dessa mål behandlas kommenteras kort ett mål från år 2002. Skälet härför är att SKV år 2008 kom med ett ställningstagande med anledning av 2002 års mål, vilket inledningsvis kan vara värt att notera.

2.2.2 Permanentbostad

I 2002 års mål, **RÅ 2002 ref. 70,** bekräftade HFD tidigare praxis som innebär att omständigheten att permanentbostaden behålls har stor betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger.[26] I målet ansågs

[20] Cejie, K., SN 2003 s. 552.

[21] Se Sundgren för motsvarande tolkning och kritik, Sundgren, P., Bostad/hem i Sverige vid utflyttning. Del 1, SN 2007 s. 171 f. samt Påhlsson, R., 2007 s. 164. Se även exempelvis rättsfallen rörande frågan om återbosättning RÅ 1987 not. 800, RÅ 1987 not. 801 och RÅ 1989 not. 276. I rättsfallen förvärvades bostadslägenheter (åretruntstandard). Förvärven medförde inte att väsentlig anknytning förelåg. Se även SRN:s förhandsbesked dnr 7-09/D (2009-05-18), dnr 10-09/D (2009-05-11), dnr 9-09/D (2009-04-02) och dnr 139-08/D (2009-02-05).

[22] RÅ 1974 A 1220.

[23] RÅ 1974 A 738.

[24] RÅ 1975 Aa 909.

[25] Prop. 1966:127 s. 7.

[26] Målet kan ses som ett tydligt klargörande av vad som avses med uttrycket 'inte varaktigt bosatt på viss utländsk ort'. Se Paulin, I., Väsentlig anknytning till Sverige vid bosättning utomlands – sex regeringsrättsdomar, SvSkT 2002 s. 689–694 och Cejie, K., SN 2003 s. 548 f.

svenskt medborgarskap i kombination med omständigheten att den tidigare permanentbostaden behållits medföra att väsentlig anknytning förelåg. I den sammanvägda bedömningen ansågs även den tid som den skattskyldige hade vistats utomlands ha betydelse. Fallet rörde inkomstår 1994. Den skattskyldige hade rest från Sverige den första augusti 1989. Det intressanta i målet är främst att den väsentliga anknytningen förelåg även *efter* det att fem år hade passerat från den dag då personen hade rest från Sverige.[27] I domen gjordes ingen notering av att bevisbördan borde ha övergått på SKV den 1 augusti 1994.[28] När det gäller användandet av bevisbördsregeln kan det noteras att RÅ 2002 ref. 70 var ett överklagat kammarrättsavgörande, varför den borde ha tillmäts betydelse. I förhandsbeskedsärenden däremot synes den ha mindre betydelse eftersom förhandsbesked i normalfallet handlar om renodlade rättsfrågor.[29] Påhlsson noterar i en studie rörande praxis avseende perioden 1974–2004 att bevisbördan endast har tillämpats i två fall efter år 1985, då regeln utsträcktes från tre till fem år. Av detta drar Påhlsson slutsatsen att bevisbördsregeln i det närmaste helt förlorade sin explicita betydelse när väsentlig anknytning blev en självständig skattskyldighetsgrund (1985).[30] Det bör dock noteras att inget av de båda mål som Påhlsson identifierat var förhandsbesked, varför det alltjämt kan vara så att en förklaring till att bevisbördsregeln så sällan tillämpas av HFD är att de flesta mål utgör överklagade förhandsbesked.

Med anledning av RÅ 2002 ref. 70 kom, som nämnts, SKV år 2008 med ett ställningstagande avseende permanentbostadens betydelse.[31] I ställningstagandet klargör verket för sin nu rådande uppfattning, vilken dels innebär att utlandsvistelsens varaktighet påverkar bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger (dvs. det finns en bortre tidsgräns efter vilken anknytningen inte längre anses som väsentlig), dels att en tidigare permanentbostad kan medföra väsentlig anknytning till Sverige även *efter* femårsperiodens utgång. Mot bakgrund av rättsfallet är denna tolkning fullt rimlig och ska en kritisk röst höjas bör den snarare riktas mot HFD:s domskäl än mot verkets tolkning av densamma. HFD borde ha följt lagtexten och låtit bevisbördan för om väsentlig anknytning förelåg eller inte (uttryckligen) ha gått över på SKV den 1 augusti 1994. Som nämnts ovan nämner HFD inte denna omständighet. Domstolen uttalar sig inte heller om huruvida väsentlig anknytning kan tänkas föreligga även efter utgången av det femte året efter utflyttningsåret. I ställningstagandet tar däremot SKV ställning till denna situation och intar ståndpunkten att om permanentbostaden är den enda kvarvarande anknyt-

[27] Jämför lagtexten 3:7 st. 2 IL.

[28] Bevisbörsregeln i 3:7 st. 2 IL innebär enligt ordalydelsen, att *fem år från den dag* då den skattskyldige har rest från Sverige övergår bevisbördan på det allmänna.

[29] Se vidare Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 840. Bevisfrågor bedöms huvudsakligen inte av SRN.

[30] Påhlsson, R., 2007 s. 156–157.

[31] SKV:s ställningstagande: Väsentlig anknytning pga. innehav av tidigare permanentbostad, dnr 131 687505-07/111 (2008-04-08).

Tillåtet på tentamen VT14

ningsfaktorn av betydelse, bör den bortre gränsen för när väsentlig anknytning föreligger vara *utgången av det femte året efter utflyttningsåret*. Skälet härför är att det väsentliga torde avta med åren som går. I HFD **mål nr 6314-11** bekräftade HFD Skatteverkets ställningstagande på så sätt att innehavet av den tidigare permanentbostaden medförde väsentlig anknytning under hela det femte året efter utflyttningsåret, trots att utflyttning hade skett i januari.[32]

I ett rättsfall från år 2009, **RÅ 2009 not. 83,** besvarar HFD frågan om när väsentlig anknytning upphör i situationer då permanentbostaden avyttras. I rättsfallet fastställde HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked och konstaterade att den väsentliga anknytningen upphörde vid tidpunkten då den sålda permanentbostaden tillträddes av köparen. Av rättsfallet framgår att det är dagen för tillträde som är den viktiga brytpunkten. Detta kan ses som ett exempel på när skatterättsliga regler följer de civilrättsliga motsvarigheterna till regler.[33]

Det kan vidare noteras att i det ovan nämnda ställningstagandet från år 2008 ger SKV även uttryck för den i förarbetena presenterade uppfattningen att även permanentutrustade fritidsfastigheter i exempelvis Stockholmsområdets närhet med betydande taxeringsvärden bör tillmätas betydelse i bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger eller inte. Som nämnts ovan i avsnitt 2.1 har denna uppfattning inte fått genomslag i den praxis som hitintills avgjorts av HFD.[34] I **målnr 216-10**[35] bekräftade HFD den ovan nämnda praxis som innebär att innehavet av en fritidsfastighet i Sverige inte medför väsentlig anknytning.[36] Att fritidsfastigheter inte tillmäts betydelse framgår även av RÅ 2003 not. 210,[37] av underrätternas praxis och av SRN:s förhandsbesked. Ett nyligen meddelat förhandsbesked kan nämnas i detta sammanhang.[38] Förhandsbeskedet behandlade frågan om återbosättning. De skattskyldiga övervägde att förvärva en bostadsrätt i Stockholm för just fritidsändamål, vilken de skulle komma att utnyttja 2–4 månader per år.[39] Nämnden konstaterade att väsentlig anknytning inte förelåg. Om däremot den framtida fritidsbosta-

[32] Se även RÅ 2009 not. 84 nedan om att innehav av en permanentbostad efter flytt utgör en tungt vägande anknytningsfaktor.

[33] Se 4:10-11 JB och Lundberg, K., m.fl. Juridik: Civilrätt, Straffrätt, Processrätt, Bonnier 2011 s. 214 om tillträdesdagens betydelse i civilrätten och Bergström, S., Skatter och civilrätt, Liber Förlag 1978 s. 94 f. om civilrättens betydelse för skatterätten.

[34] Se ovan vid fotnot 19–20 och prop. 1984/85:175 s. 28.

[35] Målet har inte tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok. Målet avgjordes 2010-12-14 och är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 131-08/D. Det får framstå som oklart varför målet inte har tilldelats ett RÅ-nummer.

[36] Se ovan fotnot 19. Av målet framgår även att personen uppskattade att han skulle komma att vistas i Sverige i ca 70 dagar per år.

[37] Rättsfallet behandlas i avsnitt 2.2.4 nedan.

[38] SRN:s förhandsbesked dnr 107-11/D (2012-03-05). Motsvarande bedömning gjordes i SRN:s förhandsbesked dnr 11-12/D (2012-04-18).

[39] De skattskyldiga ägde även en obebyggd tomt i Sverige, vilket inte tillmättes betydelse såsom fastighet.

den tidigare har använts som permanentbostad före flytten föreligger väsentlig anknytning, enligt såväl tidigare praxis som enligt HFD i **mål nr 910-12**[40] och i mål nr 6314-11 (se ovan).

2.2.3 Har medborgarskapet någon betydelse?

I två av målen från år 2009–2010 har HFD bedömt anknytningsfaktorn bostad inrättad för året runt-bruk i kombination med medborgarskap. Mot bakgrund av äldre praxis (**RÅ 1997 not. 197**) har frågan om en svensk medborgare som flyttar från Sverige och som säljer sin permanentbostad och samtidigt förvärvar en så kallad fritidsbostad i samma kommun skulle anses sakna väsentlig anknytning till Sverige efter flytten rests.[41] I det nyss nämnda rättsfallet ansågs nämligen en norsk medborgare som flyttade till Norge sakna väsentlig anknytning i detta fall. Det kan nämnas att det i fallet var mannens skattskyldighet som bedömdes och att det var den utflyttande hustrun som förvärvade den nya villafastigheten (fritidsbostaden). I litteraturen har en tanke presenterats som innebär att en svensk medborgare inte skulle kunna ha förfarit på nyss nämnt sätt utan att ha väsentlig anknytning till Sverige.[42] Två av de mål som avgjorts under 2009–2010 kastar nytt ljus över den nu diskuterade frågan. Det första av dessa mål är **RÅ 2010 not. 80**. Fallet är ett förhandsbesked i vilket HFD gjorde samma bedömning som SRN. De skattskyldiga var svenska medborgare och ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige även efter flytten. Det mest intressanta i målet är SRN uttalande:

> ”I förevarande fall kommer makarna [XX] att avyttra den nuvarande permanentbostaden i [Y] innan utflyttning sker. De kommer emellertid att i nära samband härtill förvärva en ny bostadslägenhet i centrala [YY] som ska användas vid besök i Sverige vid sidan av sommarbostaden. Med hänsyn härtill och till vad som redovisats i övrigt om makarna [XX:s] framtida förhållande anser Skatterättsnämnden att den anknytning som bostadslägenheten i [YY] ger är att jämställa med att permanentbostaden hade behållits.”

Uttalandet kan tolkas som ett stöd för den ovan givna tesen, eftersom det av fallet framgår att makarna är svenska medborgare. SRN hänvisar dock även till ’vad som redovisats i övrigt om makarnas framtida förhållande’ varför följande bör noteras. Av omständigheterna i målet framgår att makarna innehade ett flertal styrelseuppdrag och aktier i svenska bolag. Aktieinnehavet synes dock inte ha gett dem något inflytande i bolagen.[43] Aktieinnehavet kunde

[40] Av SRN:s förhandsbesked framgår att bostaden var av mycket låg standard varför det kan ifrågasättas om den verkligen nådde upp till kravet på att vara ”inrättad för året runt-bruk”. Såväl SRN som HFD ansåg uppenbarligen att så var fallet, vilket indikerar att det ställs väldigt låga krav i denna del. Har man klarat av att bo på en fastighet så uppfyller den tydligen kraven.

[41] Cejie, K., SN 2003 s. 552.

[42] Se föregående fotnot.

[43] För bedömningen av om någon är ekonomiskt engagerad krävs vanligtvis ett ägarintresse i det bolag där uppdrag såsom styrelseledamot utförs. Se nedan avsnitt 4. I nu aktuellt mål framgår inte om makarna ägde aktier i samma bolag som de var ledamöter i.

Tillfälligt på tentamen VT24

antagligen snarare ses som en kapitalplacering, vilken torde sakna betydelse.[44] Av ringa betydelse torde det även ha varit att makarna ägde en fritidsfastighet. Makarna uppgav att de skulle tillbringa ”väsentligt mindre än halva årets dagar” i Sverige. Av fallet framgår slutligen att den skattskyldige hade kvar sin bostad i utlandet, till vilken de återflyttade efter det att mannens uppdrag i Sverige var slutfört, vilket medförde att han hade en stark anknytning till utlandet. Mot bakgrund av tidigare praxis synes dessa omständigheter inte ha särskilt stor betydelse, varför bostadsbytet[45] synes ha utgjort den mest betydelsefulla omständigheten. Rättsfallet stödjer uppfattningen att medborgarskapet de facto kan ha betydelse. Jämfört med 1997 års fall kunde en svensk medborgare inte flytta från Sverige och samtidigt köpa en ny fritidsbostad utan att väsentlig anknytning ansågs föreligga.

I februari 2012 meddelade Kammarrätten i Göteborg[46] en dom där en utländsk medborgare återvände till sitt hemland efter att ha varit bosatt i Sverige i fyra år. Den utflyttande behöll sin permanentbostad i Sverige men ansågs inte ha väsentlig anknytning hit. Även i ett icke överklagat förhandsbesked gjorde SRN en liknande bedömning som kammarrätten.[47] I målet förvärvade ett par en övernattningslägenhet som de ägde parallellt med en inför utflyttningen avvecklad permanentbostad. De bodde sporadiskt i övernattningslägenheten även före flytten, i situationer då de inte kunde ta sig till sin permanentbostad, då denna var belägen på en ö. De avsåg att behålla övernattningslägenheten även efter flytten. Paret ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Mannen i familjen hade dubbelt medborgarskap och paret flyttade åter till mannens hemland. Syftet med reglerna om väsentlig anknytning är att motverka skenbosättningar i utlandet.[48] En förklaring till denna praxis kan vara att det framstår som mindre sannolikt att utländska medborgare som flyttar hem företar skenbosättningar.

Ett rättsfall som skulle kunna tala mot den nyss drivna tesen är **RÅ 2009 not. 84**. Målet handlade precis som det norska fallet (RÅ 1997 not. 197), om en utländsk medborgare som flyttade från Sverige. Kvar i Sverige hade han sin permanentbostad som han avsåg att använda som fritidsbostad. I motsats till det norska målet ansåg HFD att den skattskyldige i nu aktuellt mål hade väsentlig anknytning till Sverige även efter flytten.[49]

[44] Förhandsbeskedet är i stor utsträckning sekretessbelagt och det framgår inte med full säkerhet att detta är den korrekta tolkningen. Att kapitalplaceringsaktier saknar betydelse framgår av praxis (RÅ 2001 not. 2) och av prop. 1984/85:175 s. 14.

[45] Av Info Torgs rättsfallsreferat framgår att permanentbostaden utgjordes av en sexrumslägenhet i centrala Stockholm och att den nya bostadslägenheten låg i centrala Göteborg.

[46] Kammarrätten i Göteborg, målnr 4059-11 (2012-02-13).

[47] SRN:s förhandsbesked dnr 120-10/D (2011-03-22).

[48] Prop. 1984/85:175 s. 13.

[49] Intressant att notera är att SRN i ett icke överklagat förhandsbesked kom till liknande slutsats när en utländsk medborgare som varit bosatt i Sverige i fyra år skulle (inom ramen för sin svenska anställning) tjänstgöra i utlandet under en femårsperiod. I det fallet ansågs han ha väsentlig anknytning till Sverige under tjänstgöringsperioden, bland annat mot bakgrund av att familjen efter utflyttningen skulle behålla sin tidigare permanentbostad i Sverige. Det kan

SRN:s majoritet gjorde däremot bedömningen att väsentlig anknytning inte förelåg.[50] SRN fann att omständigheten att den skattskyldige och dennes maka var utländska medborgare och att de vistats förhållandevis kort tid i Sverige talade för denna slutsats. Nämndens bedömning stödjer i viss utsträckning den tes som presenterats ovan. SRN gjorde även en jämförelse med det norska fallet (RÅ 1997 not. 197). Två ledamöter var skiljaktiga och menade att anknytningsfaktorn ’hur länge den skattskyldige varit bosatt här’ hade särskild vikt vid bedömningen. Den skattskyldige hade varit bosatt i Sverige i fem år, men även vid tidigare tillfällen under kortare perioder. Minoriteten gjorde bedömningen att den senaste bosättningstiden i Sverige inte framstod som obetydlig och fann att den skattskyldige borde ha väsentlig anknytning till Sverige. Minoritetens slut delades av HFD.[51]

HFD konstaterade inledningsvis precis som samtliga ledamöter i SRN och i enlighet med äldre praxis att bibehållandet av permanentbostad är en faktor som har vägt tungt i tidigare praxis vid den samlade bedömningen. Detta sedvanliga uttalande kompletteras dock av uttalandet (eventuellt inspirerat av SRN:s minoritet) att den skattskyldige den senaste femårsperioden med sin familj varit bosatt i Sverige och att han under vuxen ålder inte under någon påtagligt längre tid har haft sin hemvist i något annat land och därför bör anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Frågan uppkommer: Hur ska detta förstås? En tolkning skulle kunna vara att domstolen väger in att den skattskyldige inte hade haft någon varaktig bosättning på utländsk ort. Detta är en egen anknytningsfaktor.[52]

Som nämnts ovan kan 2009 års mål ses som ett argument som förkastar tesen att utländska medborgare har lättare att flytta från Sverige (till sitt hemland), samtidigt som de behåller sin tidigare permanentbostad i Sverige och ändå inte får väsentlig anknytning hit. I sammanhanget ska dock nämnas att 2009 års mål är speciellt i två avseenden. För det första är det oklart om den skattskyldige flyttade hem till sitt hemland (Storbritannien) eller om han var av annat ursprung. Formuleringarna i domen talar för det senare alternativet, vilket utgör en skillnad i förhållande till det norska fallet. I 2009 års mål skulle det i så fall inte handla om en utländsk medborgare som flyttade hem. För det andra synes omständigheten att den skattskyldige i vuxen ålder inte under någon påtaglig längre tid hade haft sin hemvist i något annat land än Sverige ha haft betydelse. Innebörden av denna omständighet förefaller, som påpekats

dock noteras att den skattskyldige behöll sin anställning i Sverige och att utlandstjänstgöringen var förlagd till en annan stat än hans hemland, vilket kan ha motiverat utgången, se SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16). Jämför dock Kammarrätten i Göteborg och SRN:s förhandsbesked vid fotnot 46–47 ovan.

[50] SRN:s förhandsbesked dnr 48-08/D (2008-10-14).

[51] Av RÅ 1997 not. 197 framgår inte hur länge de norska medborgarna hade vistats i Sverige före återflytten till Norge.

[52] När det gäller denna anknytningsfaktor framgår det tydligt av tidigare praxis att det är den fysiska bosättningen som avses och inte att den skattskyldige är obegränsat skattskyldig i utlandet. Se RÅ 2002 ref. 70, RÅ 2002 ref. 99, RÅ 2002 not. 146, RÅ 2002 not. 149, RÅ 2002 not. 151 samt RÅ 2002 not. 153.

Tillgänglig på tentamen.nu 24

ovan, dock något oklar. Oavsett vilken tolkning som görs bekräftar målet den tidigare slutsatsen att en permanentbostad är en mycket stark indikator på att väsentlig anknytning föreligger.

2.2.4 Fastighet i Sverige

Avslutningsvis ska ett rättsfall rörande anknytningsfaktorn fastighet i Sverige kort kommenteras. En fastighet är normalt sett bebyggd och det är i dessa fall bostaden som utgör den viktigaste anknytningsfaktorn (se ovan). En fastighet kan även utgöra grund för näringsverksamhet som bedrivs här såsom exempelvis en jordbruksfastighet. Om däremot den ekonomiska aktiviteten på fastigheten är obetydlig och om dessutom en bostad saknas på fastigheten, kan fastigheten som sådan utgöra en egen anknytningsfaktor.[53] Rättspraxis avseende denna anknytningsfaktor kan förstås som att storleken på omsättningen vid fastigheten har betydelse.[54]

I **RÅ 2003 not. 210** hade den skattskyldige efter mer än tjugo år utomlands anskaffat en jordbruksfastighet i Sverige. Fastigheten på 10 ha skulle användas som fritidsbostad.[55] Frågan uppkom om den skattskyldige (A) skulle anses återbosatt i Sverige om han förvärvade ytterligare en jordbruksfastighet om knappt 100 ha motsvarande ett marknadsvärde på ca 20 miljoner kronor. Även denna fastighet, som var bebyggd med tre hus, skulle enligt uppgift användas som fritidsfastighet. Avsikten var att förvaltningen av fastigheterna skulle skötas av utomstående personer. HFD fastställde SRN:s förhandsbesked och konstaterade att väsentlig anknytning inte förelåg. Även detta rättsfall får anses bekräfta tidigare praxis rörande avsaknaden av betydelsen av att inneha fritidsfastigheter i Sverige. Även den nyss nämnda tolkningen av tidigare praxis att omsättningen vid fastigheten har betydelse, kan anses bekräftad av detta rättsfall. I målet uppskattades den årliga omsättningen kunna uppgå till cirka 520 000 kronor, vilket även SKV uppfattade som relativt låg.

2.3 Avslutande kommentarer och nya slutsatser

De sju rättsfall som under perioden huvudsakligen behandlat anknytningsfaktorerna bostad inrättad för åretruntbruk och fastighet i Sverige bekräftar i princip tidigare praxis. I RÅ 2009 not. 83 tydliggjorde HFD att det vid avyttring av en bostad är dagen för köparens tillträde som är den viktigaste tidpunkten för att bedöma när anknytningen upphör. Detta tydliggörande kan ses som nytt, men föga förvånande, i förhållande till tidigare praxis. Under perioden har ett tidigare mål också tolkats av SKV vilket handlar om tidpunkten när en väsentlig anknytning på grund av bostadsinnehav kan anses upphöra. I ett ställningstagande klargör SKV att det väsentliga i att inneha en

[53] Se 3:7 IL strecksats 9.

[54] Se SKV, Handledning för internationell beskattning, Fritzes Förlag 2011 s. 42 f., RÅ 1989 ref. 118, RÅ 1989 ref. 103, RÅ 2001 not. 114 och RÅ 1989 ref. 18. Se även SRN:s förhandsbesked dnr 32-07/D (2007-09-15) där bland annat delägandet i en industrifastighet med en omsättning på 1,3 miljoner inte medförde väsentlig anknytning.

[55] Se för liknande frågor SRN:s förhandsbesked dnr 142-09/D (2010-03-03).

bostad i Sverige även efter flytt, borde försvagas med åren. Enligt verket bör den väsentliga anknytningen ha upphört senast efter utgången av det femte året efter utflyttningsåret, om bostaden är den enda kvarvarande anknytningsfaktorn.[56] HFD har under år 2012 meddelat en dom där innehav av permanentbostad inneburit väsentlig anknytning under hela det femte året efter utflyttningsåret. Det framstår i detta fall som att HFD inte tillmäter utflyttningsdagens datum någon närmare betydelse.

Av praxis framgår alltjämt att bibehållandet av en permanentbostad som regel leder till att väsentlig anknytning föreligger medan det omvända gäller för fritidsbostäder (oavsett standard och läge). Denna slutsats torde kunna kopplas till Påhlssons nämnda undersökning avseende jämförbarhetskonstruktionen. År 2007 kunde Påhlsson konstatera att HFD tillämpade ett formellt synsätt i 10 av 15 av de undersökta målen avseende anknytningsfaktorn bostad inrättad för åretruntbruk.[57] Även senare tids praxis stödjer denna slutsats. Sett i ljuset av den i detta stycke inledande slutsatsen (i kombination med att domstolen synes acceptera den skattskyldiges angivna syften och avsikter med ett bostadsinnehav) framstår detta formella synsätt som föga förvånande. En materiell jämförbarhetskonstruktion och mer fördjupad kontextuell prövning synes därför överflödig. Detta förhållningssätt kan dock kritiseras.[58]

I tidigare forskning har tesen presenterats att medborgarskapet kan inverka på den samlade bedömningen såtillvida att en utländsk medborgare som flyttar hem till sitt ursprungsland kan ha kvar fler anknytningsfaktorer till Sverige (exempelvis en bostad) utan att anses ha väsentlig anknytning hit än en svensk medborgare som flyttar ut.[59] Visst stöd för denna tes finns även i praxis från senare år.[60] Denna slutsats skulle dock kunna förklaras mot bakgrund av syftet med reglerna. Syftet med reglerna är att förhindra skenbosättningar i utlandet. Om en person flyttar hem till sitt ursprungsland kan det kanske antas att det inte handlar om en skenbosättning.

Den kritik som tidigare har riktats mot såväl HFD som lagstiftaren angående avsaknaden av betydelsen av att inneha fritidsfastigheter inrättade som åretruntbostad kvarstår och förstärks ytterligare av de mål som avgjorts under de senaste åren.[61] Antingen borde lagstiftaren ändra lagtextens ordalydelse på så sätt att det framgår att det endast är permanentbostäder inrättade för åretruntbruk som avses eller så borde HFD börja tillämpa anknytnings-

[56] Se i anslutning till RÅ 2002 ref. 70 i avsnitt 2.2.2 ovan.

[57] Påhlsson, R., 2007 s. 162–164.

[58] Se exempelvis HFD mål nr 910-12 ovan.

[59] Cejie, K., SN 2003 s. 552. Även Påhlsson har noterat det utländska medborgarskapets betydelse och delar uppfattningen att avsaknaden av svenskt medborgarskap synes kunna få betydelse vid den samlade bedömningen, Påhlsson, R., 2007 s. 158.

[60] Se RÅ 2009 not. 84, RÅ 2010 not. 80, Kammarrätten i Göteborg mål nr 4059-11 (2012-02-13) och SRN:s förhandsbesked dnr 120-10/D (2011-03-22), se även nedan i anslutning till fotnot 69–71 och SKV:s ställningstagande rörande makes återflyttning till Sverige, avsnitt 3.2.2 nedan.

[61] RÅ 2003 not. 210 och HFD mål nr 216-10.

Tillåtet för tentamen VT24

faktorn enligt dess objektiva ordalydelse.[62] En sådan förändring skulle öka förutsebarheten för den skattskyldige avsevärt. Som nämnts ovan framgår det även av förarbetena att fritidsbostäder i exempelvis Stockholmsregionen bör beaktas. Att så inte sker framgår med all tydlighet av exempelvis SRN:s senaste meddelade förhandsbesked.[63] Kritiken befästs ytterligare av exempelvis RÅ 2003 not. 210 där den skattskyldige avsåg att använda fyra bostäder som fritidsbostad vilket inte medförde att väsentlig anknytning förelåg.

3 Familj

3.1 Utgångspunkter – äldre praxis och tidigare slutsatser

Redan av den utredning som Mattsson företog år 1997 framgår att den skattskyldiges familjs bosättning i Sverige tillmäts stor vikt på motsvarande sätt som åretruntbostad.[64] Anknytningsfaktorn familj har funnits i lagtexten ända sedan föregångarna till regeln om väsentlig anknytning infördes år 1928.[65] Med familj avses make/maka och minderåriga barn.[66] Av praxis framgår att det är av avgörande betydelse huruvida makarna sammanlever eller inte.[67]

Av tidigare praxis framgår även att orsaken till varför den ena maken stannar i Sverige i princip saknar betydelse. När det gäller makar är huvudregeln, enligt tidigare praxis, att väsentlig anknytning föreligger om maken/makan stannar i Sverige.[68] Det finns dock undantagsfall. Ett sådant är RÅ 1998 not. 67 där en utländsk medborgare som flyttade hem till sitt tidigare hemland ansågs sakna väsentlig anknytning till Sverige trots att frun stannade i Sverige under en flerårig övergångsperiod i väntan på pensionering.[69] I ett icke överklagat förhandsbesked gjorde SRN motsvarande bedömning avseende en utländsk medborgare som flyttade hem trots att hustrun stannade i Sverige för att avtjäna ett fängelsestraff.[70] Såväl i RÅ 1998 not. 67 som i SRN:s förhandsbesked var det hustruns avsikt att följa maken till utlandet när hon gått i pension respektive blivit frigiven. Även dessa båda rättsfall kan anses stödja uppfattningen att en utländsk medborgare som flyttar hem har större möjlighet att inte anses ha väsentlig anknytning till Sverige än en svensk medborgare som flyttar.[71]

[62] Även Påhlsson menar att bedömningen bör göras av objektivt iakttagbara omständigheter snarare än vad som antyds i målen. Påhlsson, R., 2007 s. 164.

[63] Se i anslutning till fotnot 38 ovan.

[64] SOU 1997:75 s. 56.

[65] Prop. 1927:102 s. 79.

[66] RÅ 1987 not. 829 och RÅ 1989 ref. 118. Att myndiga barn inte påverkar bedömningen framgår även av SRN:s förhandsbesked dnr 187-188-06/D (2007-09-13) där de myndiga barnen övertog en fastighetskoncern.

[67] RÅ 1935 Fi 352.

[68] RÅ 1976 ref. 116, RÅ 1979 Aa 5 och RÅ 1982 Aa 129.

[69] I fallet avyttrade makarna den gemensamma bostaden och en ny gemensam bostad förvärvades i det andra landet.

[70] SRN:s förhandsbesked 2001-12-20 (RSV:s rättsfallsprotokoll 01/02).

[71] Jämför avsnitt 2.2.3 ovan.

På motsvarande sätt som den beskrivna huvudregeln om att en kvarvarande make konstituerar väsentlig anknytning gäller att om den ena maken flyttar tillbaka till Sverige blir den i utlandet fortsatt bosatte personen återbosatt och anses ha väsentlig anknytning till Sverige (RÅ 1989 not. 443).

3.2 Nyare praxis

3.2.1 Inledning

Sex mål med fokus på familj som anknytningsfaktor har avgjorts under de senaste tio åren. Dessa mål behandlar dels återflyttningsproblematiken, dels frågan i vilka situationer som omyndiga barn kan konstituera väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt utomlands.

3.2.2 Make/maka

Den i avsnitt 3.1 nämnda praxis, som innebär att om den ena maken återbosätter sig i Sverige medför det att den i utlandet bosatte maken får väsentlig anknytning till Sverige, bekräftas av **RÅ 2009 not. 81**. I målet ansågs en rysk medborgare få väsentlig anknytning till Sverige genom att hans familj återbosatte sig i Sverige och förvärvade en åretruntbostad här. Omständigheten att hustrun ensam stod som köpare av bostadsfastigheten påverkade inte bedömningen. Det bör poängteras att kombinationen av familjens återbosättning och förvärv av åretruntbostad naturligtvis påverkar den helhetsbedömning som ska göras.[72]

Några månader innan HFD meddelade dom i det nyss nämnda målet kom SKV med ett ställningstagande rörande frågan om väsentlig anknytning pga. makes återflyttning till Sverige.[73] I ställningstagandet kommenterar Skatteverket **RÅ 1989 not. 443** och poängterar att mannen som genom hustrun fick väsentlig anknytning hade varit bosatt i utlandet sedan mer än fem år tillbaka. Av detta drar verket slutsatsen att en makes återflyttning till Sverige som huvudregel innebär att väsentlig anknytning uppkommer för den andre maken oavsett hur länge bosättningen i utlandet varat.

Skatteverket menar vidare att undantagssituationer kan förekomma. Som exempel på ett sådant nämner verket att den i utlandet kvarvarande maken har utländskt medborgarskap och har flyttat tillbaka till sitt tidigare hemland.[74] Eventuellt kan 2009 års fall tala emot denna sistnämnda tes. Skatteverket har dock inte ändrat ställningstagandet efter målet, varför verkets uppfattning torde kvarstå. Jag delar denna uppfattning och finner det sannolikt att det kan finnas situationer där en återflyttande make inte nödvändigtvis bör konstituera en väsentlig anknytning. Det ska även noteras att i 2009 års fall anskaffades även en permanentbostad i samband med makans återbosättning, vilket i och för sig torde vara vanligt förekommande i återbosättningssituationer.

[72] Se avsnitt 1 och 2 ovan.

[73] SKV:s ställningstagande: Väsentlig anknytning pga. makes återflyttning till Sverige, dnr 131 285447-09/111 (2009-03-12).

[74] Jämför avsnitt 2.2.3 ovan.

Tryckt på tentamen HT24

Tillgänglig för tentamen 2024

3.2.3 Barn

I fem mål under perioden 2003–2012 behandlades frågan om minderåriga barn kunde konstituera väsentlig anknytning till Sverige för en person som flyttade från Sverige. Frågan om barn som ensam anknytningsfaktor har inte tidigare prövats i praxis. I det första av dessa mål, **RÅ 2003 ref. 52**, ändrade HFD Skatterättsnämndens förhandsbesked och menade att en minderårig son, som modern hade ensam vårdnad om, inte skulle innebära att fadern (som var svensk medborgare) fick väsentlig anknytning till Sverige, efter det att han flyttade till Storbritannien. Tilläggas bör att makarna hade separerat och att mannen uppskattade att han skulle besöka sonen ca 60 dagar per år.[75] I **RÅ 2003 not. 140** ansågs den skattskyldige ha väsentlig anknytning till Sverige baserat på att han även efter flytten tillsammans med den tidigare sambon ägde en hästgård (fastighet) över vilken han hade resultatansvar och två minderåriga barn, vilka paret hade gemensam vårdnad om. Mannen var finsk medborgare och avsåg att återvända till Finland. HFD som anslöt sig till SRN:s bedömning menade att anknytningen till Finland fick anses stark, men att väsentlig anknytning till Sverige ändå förelåg baserat på de tre faktorerna fastighetsinnehav, ekonomiskt ansvar för hästuppfödningen och den gemensamma vårdnaden av barnen.

Det kan således noteras att det endast var i det senare av de två avgörandena, i det där gemensam vårdnad förelåg, som väsentlig anknytning bedömdes föreligga. Omständigheten vårdnad om barn nämndes även i **RÅ 2009 not. 85**[76] där HFD prövade om en man hade väsentlig anknytning till Sverige eller inte. Att mannen var frånskild och att den tidigare hustrun hade ensam vårdnad om barnet tillmättes ingen betydelse i frågan.[77]

Mot bakgrund av dessa tre mål uppstår en intressant fråga: Vilken betydelse har det att gemensam eller ensam vårdnad föreligger? En tes skulle kunna vara att om gemensam vårdnad föreligger skulle en presumtion för väsentlig anknytning kunna finnas. Den nyss väckta frågan har nyligen tagits upp av HFD i mål **RÅ 2010 not. 78.** I målet uttalar sig SRN, till vilkens bedömning HFD anslöt sig, uttryckligen om frågan om omständigheten att den gemensamma vårdnaden upphörde skulle påverka bedömningen. Innan detta uttalande analyseras ytterligare ska jag först presentera omständigheterna i

[75] Att mannen ägde en liten andel i en fastighet och en aktiepost samt ett styrelseuppdrag i ett onoterat svenskt aktiebolag medförde ingen annan bedömning. SRN kom som antytts till motsatt slut. Ett justitieråd var skiljaktigt och anslöt sig till SRN:s bedömning. Till samma slutsats kom SRN i det icke överklagade förhandsbeskedet dnr 64-10/D (2011-02-11). Den utflyttade pappan som var svensk medborgare hade tillsammans med den frånskilda modern gemensam vårdnad om ett minderårigt barn och skulle vistas i Sverige ca 50 dagar per år för att besöka barnet. Han ansågs inte ha väsentlig anknytning till Sverige. I förhandsbeskedet fanns skiljaktiga meningar representerade som menade att barnet i kombination med innehav av fritidsfastighet borde leda till att den skattskyldige hade väsentlig anknytning till Sverige. Mot bakgrund av HFD:s praxis delar jag dock majoritetens bedömning.

[76] Se avsnitt 4.2.2 nedan.

[77] På ett rent mänskligt plan kan man dock inte undvika att ställa sig frågan: Hur kan ett barn *inte* utgöra en 'anknytningsfaktor av betydelse'!

målet. Av målet framgår att makarna hade skilt sig och att de hade gemensam vårdnad om barnen. Mannen som var svensk medborgare avsåg att flytta utomlands men umgås med barnen i Sverige på regelbunden basis (varje månad) motsvarande drygt 100 dagar per år. Vidare avsåg han att vistas i Sverige ytterligare ungefär 20 dagar per år för arbete. I den samlade bedömningen ansåg SRN att mannen hade väsentlig anknytning till Sverige och att denna bedömning inte påverkades av om den gemensamma vårdnaden upphör eller om antalet besöksdagar i Sverige minskar till högst 100. Rättsfallet kan tolkas som att vårdnadsfrågan inte har så stark betydelse att den ensamt påverkar huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte. Att väsentlig anknytning förelåg i 2003 års notismål framstår som rimligt med tanke på fastighetsinnehav och den fortsatta driften av och det ekonomiska ansvaret för hästuppfödningen. Den synes därför något mer intressant att jämföra RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78 eftersom de olika utgångarna till trots finns stora likheter mellan målen. I 2003 års mål, där ensam vårdnad av modern förelåg, ansågs fadern sakna väsentlig anknytning till Sverige efter flytt. I 2010 års mål ansågs väsentlig anknytning föreligga. I båda målen handlar det om svenska medborgare, att en separation från barnens mor har ägt rum och att fäderna skulle komma att, vid sidan av umgänget med barnen, vistas 20 arbetsdagar i Sverige. I 2003 års mål fanns andra anknytningsfaktorer som inte synes ha påverkat bedömningen.[78] Tre skillnader som kan identifieras är det antal dagar de båda fäderna vistas i Sverige för att umgås med sina respektive barn, antalet barn och hur de skulle komma att bo under vistelsetiden. I 2003 års mål handlade det om 60 dagar och i 2010 års mål om ungefär 100 dagar. I 2003 års fall handlade det om ett barn och i 2010 års fall om 'barnen' (plural). I 2003 års mål avsåg mannen bo i gästrum hos vänner och släktingar. I 2010 års mål skulle den skattskyldige disponera två rum i sin vuxna sons bostad. De liknande omständigheterna till trots ansågs som nämnts väsentlig anknytning endast föreligga i det senare fallet. Av de nyss nämnda skillnaderna torde den tid som den skattskyldige avsåg att vistas i Sverige i kombination med dess regelbundenhet i tid och plats antagligen ha påverkat utgången mest. Detta kan initialt synas tekniskt och märkligt. Att låta antalet dagar som en person vistas i Sverige påverka huruvida ett regelkomplex aktualiseras eller inte är dock inte främmande i svensk rätt. Som exempel kan nämnas de närliggande reglerna om skattebefrielse vid utlandstjänstgöring i 3:9 IL. I 3:10 IL anges att vistelse i Sverige i dessa situationer endast får uppgå till 72 dagar under ett och samma anställningsår för att skattebefrielse ska föreligga. En förklaring skulle därför kunna vara att de 100 dagar som den skattskyldige skulle vistas i Sverige för att umgås med sina barn i 2010 års mål påverkade utgången. Det ska dock erinras om att en samlad bedömning ska göras i varje enskilt fall, varför jag även tror att regelbundenheten i besöken tillmättes betydelse. Det förefaller därför inte osannolikt, uttalandena ovan till trots, att en sammanvägning av de olika omständigheterna ledde till att väsentlig anknytning förelåg.

[78] Se fotnot 75 ovan.

När det gäller antalet dagar som den skattskyldige har för avsikt att vistas i Sverige kan det nämnas att detta är en uppgift som ganska ofta nämns i domarna.[79] Min tolkning är att detta dels kan utgöra anknytningsfaktorn 'liknande förhållanden', dels kan utgöra en gränsdragning i förhållande till om personen anses obegränsat skattskyldig pga. stadigvarande vistelse (3:3 p. 2 IL). För att en person ska anses vistas stadigvarande i Sverige krävs i princip att den skattskyldige vistas sammanhängande under en tid av mer än sex månader i Sverige. Praxis har dock stramats upp och i två mål från år 2008 ansågs vistelserna ha varat under så lång tid och i en sådan omfattning och med sådan regelbundenhet att stadigvarande vistelse förelåg.[80]

Avslutningsvis ska ett mål från september 2012 nämnas (**mål nr 905-12**). I målet prövade SRN, till vilkens bedömning HFD anslöt sig, huruvida en 17-årig dotter som var inackorderad på en internatskola skulle medföra att de utflyttande föräldrarna (pappan) hade väsentlig anknytning till Sverige efter flytten. Majoriteten av SRN:s ledamöter fann att väsentlig anknytning inte förelåg i den nyss beskrivna situationen.

3.3 Avslutande kommentarer och nya slutsatser

De mål som under de senaste åren har behandlat anknytningsfaktorn familj i Sverige bekräftar tidigare praxis på området. En nyhet föreligger dock i förhållande till äldre praxis och det är att barn till utflyttande personer har beaktats. Av praxis framgår att frågan om gemensam eller ensam vårdnad (för den kvarvarande föräldern) skulle kunna inverka på bedömningen som ska göras men inte vara av ensamt avgörande betydelse för prövningen. Mer avgörande synes det antal dagar ha som den skattskyldige besöker Sverige för att umgås med sitt/sina barn. Omständigheten hur regelbundet och var umgänget ska ske synes också kunna påverka bedömningen. Återigen kan det betonas att det är en samlad bedömning som ska göras. De problem som uppstår med att jämföra olika mål, p.g.a. bristande materiella och kontextuella resonemang (jämförbarhetskonstruktioner) framstår som tydlig.

I den ovan omnämnda analysen avseende jämförbarhetskonstruktionen framgår att anknytningsfaktorn familj i tidigare praxis vanligtvis[81] har tillämpats på ett formellt sätt av HFD dvs. genom en "naken", okommenterad hänvisning.[82] Även efterföljande praxis stödjer denna tendens, vilket medför svårigheter att pröva jämförbarheten eller snarare ojämförbarheten mellan olika mål.[83] Detta leder i sin tur till bristande förutsebarhet.

[79] Se exempelvis HFD mål nr 216-10 (70 dagar), RÅ 2010 not. 80 (mindre än halva årets dagar), SRN:s förhandsbesked dnr 107-11/D (2–4 månader).
[80] Se RÅ 2008 ref. 56 och RÅ 2008 not. 166. Se även RÅ 2008 ref. 16.
[81] Detta skedde i 8 av 11 fall.
[82] Påhlsson, R., 2007 s. 164–166.
[83] Se exempelvis RÅ 2003 ref. 52 och RÅ 2010 not. 78 ovan.

4 Väsentligt inflytande i näringsverksamhet

4.1 Utgångspunkter– äldre praxis och tidigare slutsatser

Den mest komplicerade anknytningsfaktorn att bedöma är den om den skattskyldige är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger honom ett väsentligt[84] inflytande i näringsverksamhet här. Praxis rörande denna anknytningsfaktor är spretande, vilket inte underlättar bedömningen. Fram till och med inkomstår 1985 bedömdes om den utflyttade bedrev rörelse här eller inte.[85] Det kunde då räcka med ett litet ägande i ett familjeföretag för att anknytningsfaktorn skulle anses uppfylld.[86] Ändringen av anknytningsfaktorn föranleddes av en önskan att tillgångar som gav ett verkligt inflytande i en rörelse borde beaktas oavsett om det skedde genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt.[87]

I en studie av HFD:s praxis till och med år 2002 drogs slutsatsen att det gick att äga 9–10 % av aktierna i ett fåmansaktiebolag utan att det ansågs medföra väsentlig anknytning.[88] Detta kan ses som en skillnad jämfört med den praxis som fanns före lagändringen år 1985, då bedömningen skulle göras om *rörelse* drevs i Sverige. Ett tio procentigt ägande innebar då att väsentlig anknytning förelåg.[89] Skillnaden har förklarats med att lagtexten ändrades.[90] Det är min uppfattning att praxis före år 1985 i princip inte är tillämplig när det gäller denna anknytningsfaktor mot bakgrund av lagändringen. Det kan dock noteras att praxis som tillkom före lagändringen fortfarande åberopas av SKV.[91]

Praxis från år 2001 och 2002 kan även tolkas som att ett indirekt ägande via ett holdingbolag eller förvaltningsbolag inte nödvändigtvis medför att väsentlig anknytning föreligger.[92]

4.2 Nyare praxis

4.2.1 Inledning

Under perioden januari 2003–september 2012 har HFD avgjort ytterligare sju mål där det ekonomiska engagemanget har bedömts. Samtliga mål är överklagade förhandsbesked. HFD fastställde SRN:s beslut i samtliga mål. En redogörelse för dessa mål görs i det följande. Precis som tidigare i artikeln

[84] I svensk skatterätt brukar väsentligt innebära ca 40 %. Begreppet väsentligt ska dock inte heller i denna kontext förstås som ett kvantifierbart begrepp (jämför ovan vid fotnot 8). Se Påhlsson, R., 2007 s. 167.
[85] Prop. 1984/85:175 s. 4.
[86] Se exempelvis RÅ 1979 Aa 58 där personen ägde 10 % av aktierna i ett familjeföretag och ansågs ha väsentlig anknytning trots att han inte hade något uppdrag i företaget.
[87] Prop. 1984/85:175 s. 14.
[88] Cejie, K., SN 2003 s. 555, RÅ 2001 not. 113 och RÅ 2001 not. 2.
[89] Se fotnot 86 ovan.
[90] Prop. 1984/85:175 s. 14, Mattsson, N., SOU 1997:75 s. 58 och Cejie, K., SN 2003 s. 555.
[91] Se exempelvis RÅ 2001 not. 2, RÅ 2009 not. 82 och SKV, 2011 s. 40ff. Se även Påhlsson, R., 2007 s. 169 för liknande uppfattning.
[92] RÅ 2001 not. 41 och RÅ 2002 not. 150.

Tillhör på tentamen 4/12

analyseras rättsfallen i förhållande till tidigare praxis. Av de sju målen utgör ett mål ett referatmål och övriga notismål. Inledningsvis analyseras referatmålet och några frågor som aktualiseras med anledning av det, såsom indirekt ägande via holdingbolag och betydelsen av procentuella andelsinnehav. Därefter analyseras praxis rörande direkta innehav. I flera av fallen behandlas även frågan om betydelsen av att den skattskyldige innehar styrelseuppdrag i företagen.

4.2.2 *Indirekt innehav*

I referatmål **RÅ 2006 ref. 67** prövades om ett indirekt ägande i ett i Sverige rörelsedrivande bolag medförde väsentlig anknytning. Den skattskyldige ägde 25 % av aktierna i ett bolag (X AB) vars verksamhet bestod i att direkt och indirekt äga ett rörelsedrivande bolag (Y AB). Det var ägandeförhållandena i det förstnämnda bolaget (X AB) som ledde till att den skattskyldige ansågs ha väsentligt inflytande i det rörelsedrivandet bolagets (Y AB) näringsverksamhet och även väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt. Ägarförhållandena i RÅ 2006 ref. 67 är relativt komplexa. Något förenklat kan man säga att X AB:s innehav i Y AB (såväl direkt som indirekt) uppgick till ca 20 % av aktierna och 40 % av rösterna.

Rättsfallet kan jämföras med många andra fall. Exempelvis har indirekt ägande prövats i **RÅ 2001 not. 41** och i RÅ 2002 not 150.[93] I dessa fall ansågs däremot inte väsentlig anknytning föreligga. I 2001 års fall ägde två makar tillsammans ett helägt holdingbolag. Holdingbolaget ägde i sin tur aktier i ett svenskt bolag (S AB). Även makarna och deras barn ägde aktier i S AB. De direkta och indirekta innehaven uppgick till ett avsevärt ekonomiskt värde men i förhållande till bolagets totala kapital ansågs det ringa och deras röstvärde obetydligt. Aktieinnehavet i holdingbolaget ansågs därför utgöra en ren kapitalplacering. Mannen i familjen hade även diverse uppdrag, såsom koncernchef, VD och styrelseordförande, inom den koncern som S AB tillhörde. HFD konstaterade att det var genom dessa uppdrag som han hade inflytande över koncernen och det svenska bolaget. Vid en närmare anblick visade det sig att de olika uppdragen till största delen medförde ett inflytande över den verksamhet som koncernen hade utanför Sverige. Dessa uppdrag medförde därför inte att makarna fick väsentlig anknytning till Sverige, varken ensamt eller tillsammans med det ekonomiska innehavet.[94]

I rättsfall **RÅ 2002 not. 150** ägde den skattskyldige ett förvaltningsbolag, vilket i sin tur ägde aktier och teckningsoptioner i sex svenska bolag. Tre av dessa bolag var börsnoterade, vilket även var avsikten för de övriga tre bolagen. Den skattskyldiges innehav översteg inte tio procent i något av bolagen. I ett av bolagen avsåg han, även efter flytten, att sitta kvar som styrelseledamot. I det bolaget innehade han drygt 2 %. SRN, till vilken HFD anslöt sig, menade att

[93] Se även vid fotnot 92 ovan.

[94] Målet torde utgöra ett exempel där en materiell jämförbarhetskonstruktion har använts. Se Påhlsson, R., 2007 s. 154 (sannolikt åsyftas RÅ 2001 not 41, men benämns RÅ 2001 not 4.)

den skattskyldige inte hade väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige genom det indirekta innehavet och genom uppdraget som styrelseledamot. Rättsfallen från år 2001 och 2002 kan tala för utgångspunkten att indirekta innehav via holdingbolag inte nödvändigtvis medför väsentlig anknytning. I dessa äldre mål där indirekt ägande via holdingbolag har prövats har väsentlig anknytning inte förelegat.

RÅ 2006 ref. 67 har dock tolkats som att väsentlig anknytning kan föreligga genom ett indirekt innehav i ett rörelsedrivande bolag.[95] Jämfört med tidigare praxis kan detta eventuellt ses som något nytt. I tidigare praxis har dessutom ägandet i det icke rörelsedrivande holdingbolaget varit 100 %, i 2006 års fall uppgick det till endast 25 %. Å andra sidan är jämförelsen med exempelvis 2001 års fall något haltande, eftersom det i det fallet var *uppdraget* som gav den skattskyldige inflytande i koncernen (men att detta inflytande till 90 % utövades på koncernens verksamhet utomlands). Såväl 2001 års mål som 2006 års mål bekräftar i detta avseende lagtexten där det stadgas att det är inflytande i näringsverksamhet *här i landet* som ska tillmätas betydelse.

Jämförelsen med 2002 års fall är, till skillnad från 2001 års mål, något mer relevant.[96] För att eventuellt kunna förklara skillnaden i utgången skulle man kunna företa en räkneövning. I 2006 års mål ägde den skattskyldige 25 % av aktierna i X AB vars verksamhet bestod i att direkt och indirekt äga 20 % av aktierna och 40 % av rösterna i ett i Sverige rörelsedrivande bolag (Y AB). Detta innebär att den skattskyldige ägde ca 5 % av aktierna men 10 % av rösterna i det rörelsedrivande bolaget. I 2002 års mål ägde den skattskyldige förvisso hela holdingbolaget, men detta bolags ägande i de rörelsedrivande bolagen uppgick till mindre än 10 %. I båda fallen skulle den skattskyldige inneha en styrelsepost.[97] Eventuellt kan 2006 års fall förstås om man av praxis menar att det går att utläsa att det går en gräns vid ett tioprocentigt innehav. Om detta kombineras med en styrelsepost föreligger väsentlig anknytning[98], medan om någon styrelsepost inte kombineras med det tioprocentiga innehavet så föreligger inte väsentlig anknytning.[99] Förespråkas en sådan förklaring bör det noteras att det är det tioprocentiga innehavet av röstetalet som synes vara av vikt, vilket kan förklaras mot bakgrund av att det är inflytandet i näringsverksamhet i Sverige som är den aktuella anknytningsfaktorn. Tolkningen är intressant, men förefaller inte korrekt, mot bakgrund av att HFD i 2006 års fall konstaterar att väsentlig anknytning skulle föreligga *oavsett* om den skattskyldige ingick i holdingbolagets styrelse eller inte. Detsamma gällde även om en emission gjordes och det indirekta innehavet skulle minska till 25 % av 20 % (5 %) av kapitalet och 25 % av 32 % (8 %) av röstetalet. Det

[95] Se ovan, men även Dahlberg, M., 2007 s. 38 och SKV, 2011 s. 41.

[96] Denna jämförelse har inte gjorts i tidigare litteratur, se exempelvis den litteratur som nämns i fotnoten ovan.

[97] I 2002 års fall skulle denna innehas i ett bolag där den skattskyldige indirekt ägde 2 % av aktierna.

[98] RÅ 2006 ref. 67. Se även i viss utsträckning RÅ 2001 not. 215 (direkt ägande)

[99] Se exempelvis RÅ 2002 not. 150, RÅ 2001 not. 113 och RÅ 2001 not. 9 (direkt ägande).

Tryckt på tentamensvakt

var mot bakgrund av ägarförhållandena i holdingbolaget (fyra ägare) som den skattskyldige ansågs ha väsentligt inflytande. Mot bakgrund av detta förefaller det inte relevant att företa en räkneövning av ovan angivet slag. RÅ 2006 ref. 67 kan i viss mån ses som nydanande och inte helt i överensstämmelse med tidigare praxis rörande indirekta innehav. Det bör dock noteras att 2006 års mål, till skillnad från övriga mål som har analyserats i detta sammanhang utgör ett referatmål, vilket kan innebära att även HFD ser målet som nytt i sammanhanget och vill markera detta genom att klassificera det som referatmål.[100]

Ett annat mål där HFD relativt nyligen återigen prövat indirekta äganden genom holdingbolag är **RÅ 2009 not. 85.** I målet görs dessutom en jämförelse med RÅ 2006 ref. 67. Omständigheterna i målet var att den skattskyldige innehade 30 % av aktierna och rösterna i ett (utländskt) holdingbolag. Holdingbolaget ägdes av ytterligare tre personer som hade 60 %, 5 % respektive 5 % av aktierna vardera. Holdingbolaget ägde i sin tur bland annat tre svenska bolag om motsvarande 19 %, 22,7 % och 10 %. Innehavet i holdingbolaget medförde dock att den skattskyldige *tillsammans med övriga delägare* hade ett väsentligt inflytande i holdingbolaget och att detta i sin tur hade väsentligt inflytande i flera svenska bolag. Detta gällde trots att den skattskyldige varken satt i holdingbolagets styrelse eller ledning. För det fall att holdingbolagets ägande minskades till under 10 % i de svenska bolagen skulle det väsentlig inflytandet och den väsentliga anknytningen inte föreligga. Den skattskyldige ägde dessutom indirekt 7 % av ett annat svenskt bolag.[101] I såväl 2006 års mål som 2009 års mål är det innehavet i det utländska holdingbolaget som inledningsvis bedöms (25 respektive 30 %). HFD konstaterar i båda målen att den skattskyldige tillsammans med övriga delägare har inflytande i bolaget. När det utländska bolaget dessutom har ett innehav på mer än 10 % i ett svenskt bolag föreligger väsentligt inflytande i Sverige (genom det indirekta innehavet). En återkoppling till Påhlssons modell synes här på sin plats. I och med att HFD (SRN) hänvisar till tidigare praxis framstår det genast som betydligt enklare att dra slutsatser och att jämföra fallen (materiell jämförbarhetskonstruktion).

Det kan slutligen noteras att ett indirekt innehav (100 %) av aktier i tre onoterade bolag inte tillmättes betydelse av HFD i **RÅ 2009 not. 83**. Innehavet i de tre bolagen, vilka ägdes indirekt av ett (utländskt) bolag översteg inte 2 % i någotdera fallet. Till motsvarande slut kom HFD i **målnr 4309-11** den 27 mars 2012. I målet ägde den skattskyldige indirekt 3 % i två svenska bolag. Den skattskyldige bedömdes vara begränsat skattskyldig i Sverige efter flytt.[102] Dessa fall synes därmed bekräfta de ovan omnämnda målen RÅ 2001 not. 41 och RÅ 2002 not. 150.

[100] Se Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 839 om skillnaden mellan notis- och referatmål. Se även avsnitt 5 nedan.

[101] Denna omständighet synes inte ha tillmäts någon betydelse i fallet.

[102] I målet prövades även tillämpligheten av skatteflyktslagen. Det kan även nämnas att skatteflyktslagen var uppe till diskussion i HFD målnr 216-10, men att den delen av förhandsbeskedet återförvisades till SRN.

4.2.3 Direkta innehav

Även när det gäller direkta innehav i fåmansaktiebolag tyder senare praxis på att ägarfördelningen i bolaget har betydelse. I mål **RÅ 2004 not. 215** ansågs ett direkt innehav (av den skattskyldige och dennes sambo) motsvarande 12,8 % av såväl ägarandel som röstetal i ett fåmansbolag medföra väsentlig anknytning. SRN och HFD menade att ägarfördelningen i bolaget medförde att sökanden och hans sambo tillsammans eller i förening med olika ägarkonstellationer kunde dominera bolaget, vilket medförde att de kunde ha väsentligt inflytande i bolaget. Motsvarande bedömning gällde oavsett om sökanden var styrelseledamot eller ej. Enda möjligheten att inte få väsentlig anknytning till Sverige efter flytten vore att avyttra aktieinnehavet. Att sökanden var svensk medborgare och efter flytten skulle ha kvar en sommarbostad i Sverige hade mindre betydelse. I 2004 års mål gör HFD en materiell jämförbarhetskonstruktion.[103]

Under år 2009–2010 har ytterligare två mål rörande direkta innehav i kombination med eventuella styrelseuppdrag prövats. Det första av dessa är **RÅ 2009 not. 82.** Målet handlar om återbosättning. Den skattskyldige hade dubbelt medborgarskap och utvandrade från Sverige 1996, efter att ha bott i Sverige i cirka 7 år. Ett förvärv av 10 % av aktierna i ett fåmansföretag i kombination med ett styrelseuppdrag i samma bolag bedömdes ge ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här i landet. Den skattskyldige avsåg även att förvärva en bostad för fritidsändamål. Den skattskyldige uppgav även att han avsåg att vistas i Sverige mellan 60 och 80 dagar per år. SRN fann vid en samlad bedömning att väsentlig anknytning inte förelåg. Stöd för detta fann nämnden i omständigheterna att den skattskyldige inte hade haft någon annan anknytning till Sverige än sitt svenska medborgarskap sedan han flyttat.[104]

I det andra målet, HFD **målnr 6497-04,**[105] ansågs väsentlig anknytning föreligga. Målet är en fortsättning på ett tidigare meddelat förhandsbesked. I det tidigare förhandsbeskedet ansågs den sökande inte ha väsentlig anknytning till Sverige, vid flytt utomlands. Personen ägde efter flytten aktier i ett svenskt bolag (X AB), vilka bedömdes som kapitalplaceringsaktier i det tidigare meddelade förhandsbeskedet. Att kapitalplaceringsaktier inte medför väsent-

[103] Påhlsson, R., 2007 s. 155.

[104] Två ledamöter var skiljaktiga och bedömde på motsvarande grunder att väsentlig anknytning förelåg. Ledamöterna poängterade att bolaget skulle komma att ägas av endast två personer och att det fick antas att de skulle vara överens om för bolaget viktiga beslut. Ledamöterna ansåg vidare att den väsentliga anknytningen skulle upphöra om den skattskyldige inte ingick i bolagets styrelse. De skiljaktiga ledamöterna hänvisade, precis som SKV, bland annat till RÅ 1979 Aa 58, där den skattskyldige efter flytt skulle äga 10 % av aktierna i ett familjeföretag och därmed ansågs ha väsentlig anknytning till Sverige. Enligt min tolkning är praxis före lagändringen år 1985 överspelad.

[105] Målet har inte tilldelats en plats i Regeringsrättens Årsbok. Målet avgjordes 2005-02-09 och är en prövning av SRN:s förhandsbesked dnr 96-04/D. Ett skäl till varför målet inte har tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok skulle kunna vara att det inte har gått att publicera utan att sekretessen skulle ha brutits.

Tidskrift för tentamen nr 4

lig anknytning stämmer väl överens dels med uttalanden i förarbetena, dels med tidigare praxis från HFD.[106] I nu aktuellt mål uppstod frågan om sökanden skulle få väsentlig anknytning eftersom han intagit en plats i styrelsen i ett dotterbolag till X AB och dessutom avsåg att ingå även i X AB:s styrelse. Sökanden ansågs i och med dessa förutsättningar få väsentlig anknytning till Sverige. På grund av sekretess är det svårt att utläsa hur stort aktieinnehav som sökanden hade i X AB, varför målet har mycket ringa värde i detta sammanhang. Rättsfallet har inte tilldelats någon plats i Regeringsrättens Årsbok och inte heller kommenterats närmare i litteraturen eller i SKV:s handledning.[107]

4.3 Avslutande kommentarer och nya slutsatser

Anknytningsfaktorn ekonomiskt engagemang genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige är även efter beaktandet av senare års praxis den mest komplexa anknytningsfaktorn. Av Påhlssons analys av målen (tom 2004) utifrån en jämförbarhetskonstruktion framgår att en materiell jämförbarhetskonstruktion har gjorts i hälften av fallen.[108] Detta är, som framgår ovan, bra eftersom det underlättar jämförbarheten mellan målen och ökar förutsebarheten för den skattskyldige (se exempelvis RÅ 2004 not. 215). Även i efterföljande praxis tenderar HFD att ägna sig åt kontextuella bedömningar i större utsträckning än när det gäller anknytningsfaktorerna bostad och familj.

Vid en analys av praxis framstår det som att bedömningen av inflytandet via den aktuella ägarkonstellationen i bolaget har fått en ökad betydelse i flera fall. Ett uttryckligt beaktande av hur många ägare samt deras aktuella innehav och inflytande i bolaget görs numera för att utreda den skattskyldiges möjlighet att idka inflytande i bolaget.[109] Praxis kan tolkas som att ett indirekt ägande via ett utländskt bolag om 25–30 %, där det utländska bolaget i sin tur äger mer än 10 % i ett svenskt bolag kan medföra väsentlig anknytning, även om delägarna inte är varandra närstående och även om majoritetsaktieägare finns. Om däremot det utländska bolaget äger mindre än 10 % behöver väsentligt inflytande och följaktligen inte heller väsentlig anknytning föreligga.[110] Även om den skattskyldige är ensam ägare till ett Holding- eller förvaltningsbolag och således indirekt äger aktier i andra svenska bolag synes det gå en ungefärlig gräns vid 10 %. I flera fall där innehavet har varit lägre än 10 % har väsentlig anknytning inte bedömts föreligga.[111]

[106] Se exempelvis prop. 1984/85:175 s. 14, RÅ 2001 not. 2 och RÅ 2001 not. 41. Se även SRN:s icke överklagade förhandsbesked dnr 108-11/D (2012-07-06) där andelar som ansågs kvalificerade (57:4 IL) utgjorde kapitalplaceringsaktier och inte medförde att väsentlig anknytning förelåg.

[107] Se fotnot 105 ovan.

[108] Påhlsson, R., 2007 s. 166–169.

[109] Se RÅ 2009 not. 85, RÅ 2006 ref. 67 och RÅ 2004 not. 215.

[110] RÅ 2006 ref. 67 och 2009 not. 85.

[111] RÅ 2009 not. 83, RÅ 2002 not. 150 och RÅ 2001 not. 41.

Även när det gäller direkta innehav synes en preliminär gräns vid ett tio procentigt innehav kunna ses som vägledande.[112] Som exempel kan RÅ 2004 not. 215 nämnas där ett 12,8 procentigt innehav i ett fåmansföretag medförde väsentlig anknytning. Påhlsson är något mer försiktig och menar att det är vanskligt att försöka dra en gräns vid ett tioprocentigt innehav mot bakgrund av RÅ 1979 Aa 58. Som nämnts i avsnitt 4.1 ovan är det dock min uppfattning att praxis före lagändringen år 1985 är av mindre betydelse, då det på den tiden skulle bedömas huruvida en person ”drev rörelse” i Sverige och inte huruvida han hade ”väsentligt inflytande” eller inte.

Avslutningsvis ska ett till HFD överklagat förhandsbesked nämnas. Målet har i skrivande stund ännu inte prövats av HFD.[113] Av uppgifterna i ärendet framgår att den skattskyldige (A) har avvecklat och håller på att avveckla sitt engagemang i olika svenska bolag. Vid utflyttningen har han kvar ett aktieinnehav (i syfte att erhålla utdelning från föregående års vinstmedel) i ett av bolagen. Efter flytten kommer A att utföra arbete från den nya hemvisstaten och arbetet kommer att riktas mot ett av de företag som A tidigare var anställd och delägare i (i Sverige). Vidare avser A att förvärva en bostadsrätt i Sverige efter flytt. Majoriteten av SRN:s ledamöter fann mot bakgrund av detta att väsentlig anknytning förelåg, medan tre av nämndens ledamöter var av motsatt uppfattning.

5 Avslutande kommentarer

I 3:7 IL radas tio olika anknytningsfaktorer upp som exempel på omständigheter som ska beaktas för att bedöma om en person har väsentlig anknytning till Sverige. Av såväl förarbeten som praxis framgår att vissa av dessa faktorer väger tyngre än andra. Detta gäller främst faktorerna bostad, familj och ekonomiskt engagemang. I artikeln har dessa tre faktorer belysts mot bakgrund av att de flesta rättsfallen från senare tid har rört dessa faktorer. Även om presentationen i artikeln har gjorts utifrån dessa tre anknytningsfaktorer bör det återigen poängteras att det är en *samlad bedömning* av *samtliga* omständigheter som ska göras *i varje enskilt fall*!

Såväl i tidigare studier av praxis avseende väsentlig anknytning som i denna artikel har det noterats att en värdering av anknytningsfaktorernas betydelse inte alltid kommer till uttryck i domstolens motiveringar.[114] HFD identifierar i det stora flertalet fall huruvida en anknytningsfaktor är uppfylld eller inte (formellt resonemang) och ägnar sig i mer begränsad utsträckning åt materiella jämförbarhetskonstruktioner. Bristen på denna typ av resonemang leder till att det är svårt att behandla lika fall lika och ibland svårt att förstå varför

[112] I såväl RÅ 2001 not. 113 som RÅ 2002 not. 2 förelåg inte väsentlig anknytning. I RÅ 2009 not. 82 ansågs däremot väsentligt inflytande föreligga då ett tio procentigt innehav kombinerades med ett styrelseuppdrag, men likväl saknades väsentlig anknytning (återbosättningsfall).

[113] SRN:s förhandsbesked dnr 102-11/D (2012-03-29).

[114] Se särskilt Påhlsson, R., 2007, kapitel 7.

174

Tillgänglig på tentamen.fi.se 2024

till synes lika fall har resulterat i olika utgång. Även om syftet med såväl reglerna om väsentlig anknytning som institutet om förhandsbesked är att avgöra enskilda fall, framstår det som mer lämpligt att HFD redovisar skälen för sina bedömningar på ett mer öppet sätt. HFD måste trots allt, dels behandla två jämförbara fall lika (1:9 RF)[115], dels ta sin roll såsom prejudikatbildare på betydligt större allvar.

Bostad inrättad för åretruntbruk är den första anknytningsfaktor som har analyserats i artikeln. Det har i analysen av praxis kunnat konstateras att nyare praxis är förenlig med tidigare praxis. Inget av de rättsfall som behandlar bostad har klassificerats som referatmål, vilket stödjer tesen att de mål som avgjorts under perioden inte tillför rättsutvecklingen allt för mycket (se strax nedan). Anknytningsfaktorn tillmäts stor vikt när det gäller tidigare permanentbostäder medan motsatt gäller för fritidsbostäder. Den kritik som tidigare har förts fram rörande den oförutsebarhet som lagtextens ordalydelse medför i förhållande till den bedömning som görs av såväl SRN som HFD vidhålls. Även fritidsbostäder omfattas av lagtextens ordalydelse i många fall, varför denna bör ses över. Ett alternativ är att nämnden och domstolarna börjar tillämpa lagtexten enligt dess ordalydelse och i enlighet med den avsikt som lagstiftaren hade vid stiftandet av regeln. Av praxis framgår att en utflyttad till och med kan ha flera fritidsfastigheter utan att det medför väsentlig anknytning.

Den andra anknytningsfaktor som har behandlats är anknytningsfaktorn *familj*. Under perioden har praxis där barn till utflyttande föräldrar beaktats som anknytningsfaktor. Detta har inte skett tidigare men torde utgöra en naturlig följd av samhällsutvecklingen med ett ökat antal skilsmässor och separationer. Frågan om det har betydelse huruvida gemensam eller ensam vårdnad föreligger för den kvarvarande föräldern har analyserats. Praxis är inte helt tydlig när det gäller denna fråga. Slutsatsen har dock dragits att denna omständighet inte har avgörande betydelse för bedömningen. Däremot synes antalet dagar som den skattskyldige avser att besöka barnet/n samt med vilken regelbundenhet så förväntas ske inverka på bedömningen. Av RÅ 2003 ref. 52 framgår att en utflyttad person som inte längre har vårdnad om barnet kan vistas upp till 60 dagar i Sverige utan att väsentlig anknytning föreligger.

Slutligen har anknytningsfaktorn *ekonomiskt engagemang genom näringsverksamhet i Sverige* analyserats. Av praxis från senare tid framkommer att även indirekta innehav kan medföra att väsentlig anknytning föreligger, se exempelvis RÅ 2006 ref. 67. En sådan bedömning får anses vara fullt förenlig med lagtextens ordalydelse, och således även fullt förutsebar. Därtill har i flera mål inte bara det procentuella ägandet beaktats i denna bedömning utan även det potentiella inflytandet av olika ägarkonstellationer, vilket innebär att den skattskyldiges potentiella inflytande *tillsammans* med andra ägare har beaktats. Vidare framstår det som att det finns en gräns, om än mycket svag, för såväl direkt ägande (i fåmansaktiebolag) som indirekt ägande i svenska bolag vid ungefär 10 %.

[115] Se Påhlsson för ett utförligare resonemang i denna del, Påhlsson, R., 2007 s. 172–173.

Under år 2008–2009 kom SKV med tre ställningstaganden som behandlade bedömningen huruvida väsentlig anknytning föreligger eller inte. Två av dessa har behandlats ovan (avsnitt 2.2.2 och 3.2.2). I det tredje ställningstagandet behandlas frågan om den skattskyldiges avsikt med flytten eller återbosättningen har betydelse för om väsentlig anknytning ska föreligga eller inte.[116] Verkets primära uppfattning är att avsikten inte ska tillmätas betydelse. Jag menar dock att det finns situationer där omständigheter som återspeglar en avsikt att återbosätta sig i Sverige bör beaktas. En sådan omständighet är exempelvis tjänstledighet från en anställning i Sverige. En sådan omständighet borde inrymmas i anknytningsfaktorn liknande omständigheter och således påverka bedömningen. Det kan även noteras att SRN i ett icke överklagat förhandsbesked nämner omständigheten att den skattskyldige inom ramen för sin anställning tjänstgör utomlands och att tjänstgöring i utlandet är tidsbegränsad som en omständighet bland andra vilket föranledde att väsentlig anknytning till Sverige förelåg.[117] Det kan slutligen noteras att SKV i sitt ställningstagande inte uttalar sig specifikt om tjänstledigheter utan om avsikten i allmänhet.

Vid genomgången av praxis har även tankar om varför HFD har placerat de olika målen som referatmål, notismål eller inte alls i Regeringsrättens Årsbok presenterats.[118] Sammanfattningsvis kan det konstateras att av de 18 mål som avgjorts av HFD utgör samtliga överklagade förhandsbesked. Endast i två mål har HFD kommit till en annan slutsats än SRN.[119] Vidare har två av målen placerats som referatmål och tio av målen som notismål. Två av målen har inte tilldelats någon plats i Årsboken över huvud taget. När det gäller de sex mål som har avgjorts under år 2012 har det ännu inte fastsällts hur eller om dessa kommer att presenteras i Årsboken. När det inledningsvis gäller referatmål anses dessa oftast ha ett större rättskällevärde än notismål.[120] En alternativ tolkning skulle kunna vara att alla mål (förutom mål meddelade i plenum) har samma rättskällevärde, men att placeringen som notis- eller referatmål snarare har att göra med huruvida HFD vill signalera att det har uppstått något nytt i praxis[121] eller att HFD visar på att den har gjort en egen analys av rättsläget och gjort en annan bedömning än underinstanserna eller i nu aktuellt fall SRN[122]. Som notismål skulle med detta resonemang de mål klassificeras där HFD fastställer SRN:s förhandsbesked utan att tillföra ett eget resonemang

[116] SKV:s ställningstagande: Har avsikten någon betydelse vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger efter utflyttning från Sverige eller inför en förestående återflyttning hit?, dnr 131 390381-08/111 (2008-06-13).

[117] Se SRN:s förhandsbesked dnr 57-11/D (2011-09-16). En annan anknytningsfaktor var att permanentbostaden behölls, varför betydelsen av anställningen kan ifrågasättas.

[118] Denna presentation har huvudsakligen skett i fotnoterna. Fram till utgången av år 2010 heter sammanställningen Regeringsrättens Årsbok, även om benämningen HFD används för domstolen även för tiden dessförinnan.

[119] Se RÅ 2009 not. 84 och RÅ 2003 ref. 57 ovan.

[120] Se exempelvis Kristoffersson, E., SvSkT 2011 s. 839.

[121] Se exempelvis RÅ 2006 ref. 67.

[122] Se exempelvis RÅ 2003 ref. 57.

Tillgänglig för tentaringen 24

och de fall där tidigare praxis bekräftas.[123] Två mål har under perioden inte placerats i Regeringsrättens Årsbok (2003–2010). Att så inte har skett för ett av målen framstår som rimligt då det av sekretesskäl framstår som ett *in casu* avgörande.[124] För att kunna bedöma denna alternativa tolkning av placeringen i Årsboken krävs dock ett betydligt större underlag än de mål som har analyserats i denna artikel. Placeringen av dessa mål bekräftar dock i huvudsak denna alternativa tolkning.[125]

Två mål ligger i dagsläget (september 2012) för prövning hos HFD, båda överklagade förhandsbesked. I det första målet har den skattskyldige kvar sin permanentbostad i Sverige efter flytt utomlands.[126] SRN fann att väsentlig anknytning förelåg. Det är sökanden som har överklagat målet. Detsamma gäller för det andra målet, som handlade om väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige (se avsnitt 4.3 ovan).

Syftet med artikeln har varit att fastställa gällande rätt. Kritik har riktats mot såväl lagstiftare som rättstillämpare. Denna kritik utgör underlag till en uppföljande artikel där alternativa förslag *de lege ferenda* till nu aktuell lagstiftning kommer att diskuteras. Sista ordet är med andra ord inte sagt i denna och närliggande frågor.

Universitetslektor Katia Cejie är verksam vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet och är knuten till stiftelsen Centrum för Skatterätt. *Artikeln är huvudsakligen finansierad av Nordiska Skattevetenskapliga forskningsrådet men även till viss del av stiftelsen Riksbankens jubileumsfond, FAS och Skatteverket och ingår som en del av projektet 'Dividing the tax base in a globalized world'.*

[123] I nio av tio notismål fastställer HFD SRN:s förhandsbesked utan egen motivering. I ett fall (RÅ 2009 not. 84) ändrades nämndens förhandsbesked. Även i 2012 års mål fastställde HFD SRN:s förhandsbesked rörande den nu aktuella frågan – utan egen motivering.

[124] Se fotnot 35 och 105 ovan.

[125] Se för undantag fotnot 123 ovan.

[126] SRN:s förhandsbesked dnr 130-09/D (2010-02-17).

Tillåtet på tentamen VT24

3:12-reglerna – 25 års förvirrande följetong

SVEN-OLOF LODIN

1. Fåmansföretagarbeskattningens bakgrund

De s.k. 3:12-reglerna med särregler för beskattningen av fåmansföretagsägare, som själva eller vilkas nära släktingar är aktiva i företaget, har gått in på sitt tjugofemte år med just antagna direktiv om ytterligare utredning, d.v.s. följetongen fortsätter med i varje fall ett ytterligare nummer. Reglerna utgör förmodligen vårt skattesystems mest omdiskuterade inslag och har väckt starka känslor i företagarleden. Sedan dess introduktion i samband med den stora skattereformen 1990 har reglerna regelbundet varit föremål för ändringar i liberaliserande riktning med ett enda undantag för 2013 års ändring, som huvudsakligen gått i skärpande riktning. Den dessförinnan senaste större reformeringen av 3:12-reglerna skedde 2006 grundad på den utredning som Arbetsgruppen för reformering av fåmansföretagarbeskattningen lade fram år 2005 i rapporten *Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention, legitimitet*.

Det är en intressant utveckling, ständigt ackompanjerad av en livlig debatt, som dessa regler genomgått och som präglats av allt större insikt i fåmansföretagens situation och risktagande. Det spänningsförhållande som skapades genom skattereformen mellan beskattningen av arbetsinkomster och kapitalinkomster genom införandet av det duala skattesystemet med en proportionell lägre skatt på kapitalinkomster och en högre progressiv skatt på arbetsinkomster medförde två problem, som kommit i förgrunden som hinder för bättre lösningar. Det ena gäller den lägre nominella beskattningen av kapitalinkomster, som har många och viktiga fördelar, men som särskilt i fåmansbolagssektorn medför risk för omvandling av inkomster som egentligen är arbetsinkomster till lägre beskattade utdelningsinkomster och kapitalvinster.

Det balanserande motpartsförhållande som normalt råder mellan ett företag och dess arbetstagare gäller inte mellan ett företag och dess ägare som anställd. Utan några specialregler skulle en företagare genom att välja utdelning framför löneuttag utöver den lön på 7,5 basbelopp, som ger sociala förmåner, kunna sänka sin skatte- och avgiftsbelastning från 67 till idag 37 procent, d.v.s. öka sin disponibla inkomst efter skatt och

Tillåtet på tentamen 2024

avgifter från 33 procent till 63 procent, innebärande nära en fördubbling av sin nettoinkomst efter skatt. Så länge som skillnaden mellan beskattningens höjd på arbetsinkomster och kapitalinkomster består torde den typ av specialregler, som 3:12-reglerna innebär, vara nödvändiga, i vart fall om man skall ha några ambitioner kvar att vad som egentligen är arbetsinkomster skall behandlas lika.

Det andra problemet är att fåmansföretagsgruppen är utomordentligt heterogen. Det finns ca 200 000 fåmansföretag i Sverige. Där ryms allt från nära 100 000 rena försörjningsföretag, där ägaren endast satt sitt eget arbete på bolag med endast sig själv som anställd, till stora industriföretag med hundratals och i några fall tusentals anställda. Där finns tjänsteföretag med små kapitalbehov och kapitaltunga industriföretag, liksom företag med konstant inkomstflöde och andra med långa uppbyggnadstider, kanske utan någon inkomst under sin levnad förrän de avyttras. Denna variation gör att det varit svårt att finna de rätta lösningarna på främst behovet av prevention mot omvandling av arbetsinkomst till kapitalinkomst, som passar alla företagstyper och som sammanfaller med skattelagstiftningens allmänna målsättning om rättvisa i beskattningen.

Den radikala lösningen på 3:12-problemen är naturligtvis att avskaffa den progressiva statliga inkomstskatten eller att införa ett tak på socialavgifterna vid 7,5 basbelopp, då inga ytterligare förmåner erhålls på löner över detta belopp. Då skulle skillnaden mellan löne- och kapitalinkomstbeskattningen minska till ca 10 procent så att det skulle vara möjligt att avskaffa 3:12-reglerna. En sådan skatteutveckling förefaller fortfarande inte vara aktuell inom en överskådlig framtid. Men inte ens då är det säkert att 3:12-reglerna skulle kunna avskaffas. Trycket nedåt på nivån för kapitalbeskattningen inom EU är nämligen betydande. Skattebelastningen på utdelning och kapitalvinster ligger i genomsnitt på drygt 17 procent inom EU. I förlängningen av det nu gällande mycket begränsade sparandedirektivet ligger en mer harmoniserad kapitalinkomstbeskattning med gemensam skattesats inom EU. En sådan skattesats kommer förmodligen snarare ligga under än över 20 procent och då finns spänningen mellan arbetsinkomst- och kapitalinkomstbeskattningen kvar.

2. Den första 3:12-lagstiftningen

Insikten om vilka problem för fåmansföretagarbeskattningen som den nya duala beskattningsprincipen, som 1990-års skattereform introducerade, skulle medföra kom mycket sent i utredningsarbetet – i själva verket så sent att arbetet i såväl Utredningen av reformeringen av inkomstbeskattningen (RINK) som Utredningen om reformerad företagsbeskattning (URF) 1989 var i det närmaste avslutat. Huvudsakligen torde detta ha berott på att kunskaperna i RINK och URF om vad den andra utredningen skulle föreslå var otillräckliga för att man skulle kunna överblicka de samlade effekterna.

Det grundläggande syftet med lagstiftningen var att förhindra omvandling av högbeskattad arbetsinkomst till lågbeskattad kapitalinkomst. Det åstadkom också modellen. Men den kom att gå längre än så. Vad som själva verket åstadkoms på den korta tid som stod till buds var endast att skapa en mycket primitiv, uniform behandling av alla fåmansföretagare utan beaktande av alla de skillnader främst i lönsamhet som finns mellan dem. Normalavkastningsmodellen, d.v.s. vad som kan anses som en normal avkastning på en finansiell investering med visst risktillägg blev inte bara en utgångspunkt för beskattningen av fall där inkomstomvandling kunde tänkas förekomma utan blev utformad som en tvingande regel för klassificeringen av fåmansföretagarens hela inkomst från företaget. Huvudsyftet att endast förhindra inkomstomvandling, särskilt vid sådana företagsformer där risken var särskilt stor – typexemplet är enmansföretaget med konsultverksamhet där företagaren enbart satt sitt eget arbete på bolag – kom i bakgrunden.

3. Arbetet på att förbättra 3:12-reglerna

Det är uppenbart att de första primitiva 3:12-reglerna blev alltför hårda på grund av den brådska, som förelåg, och inte tog hänsyn till de många olikheter som förelåg mellan olika typer av fåmansföretag. Frågan var om det egentligen hade funnits någon annan lämplig princip än kapitalavkastningsmodellen, som vi i brådskan såg oss tvingade att välja.

Normallönemetoden – hade den varit ett möjligt alternativ?

Även om man i den brådska, som rådde för att hitta en gångbar metod för att särskilja de delar av ett fåmansföretags vinst som var verklig företagsvinst och de delar som egentligen var hänförliga till ägarens egna arbetsinsatserarbetsinkomster från kapitalinkomster, avvisade normallönemetoden är det många som ansett att den hade varit att föredra. I praktiken skulle man då med en schablon först fastställa vad som borde vara en normallön för företagaren/ägaren och behandla den utdelning eller värdestegring som överstiger normallönebeloppet (inklusive den lön företagaren verkligen tagit ut) som kapitalinkomst. Normallönemetoden kan intuitivt kännas riktig, men hittills har ingen kunnat visa hur en sådan metod i praktiken skulle utformas, då metoden vid en närmare analys stöter på stora svårigheter.

Att försöka fastställa en individualiserad arbetsinkomstnivå är naturligtvis omöjligt i en population av c:a 200 000 berörda småföretagsägare, när man skall beakta vad som är en marknadsmässig lön med hänsyn till arbetstid, personliga kvalifikationer, kompetensnivå, verksamhetens natur m.m. Lika svårt är det att fastställa en branschanknuten lön. För företag med mindre än tio anställda finns för övrigt inga hållpunkter alls. Först i större företag kan man i vissa branscher, t.ex. industriföretag, finna externt rekryterade chefer i en omfattning att några slutsatser kan dras

Tidskriftsexemplar KVM

av deras löneläge. Men det gäller mindre än tio procent av antalet fåmansföretag och de slutsatserna har mycket litet värde för bedömningen av normallöneläget i 90 procent av fåmansföretagen. Det betyder också att en storleksklassning inte skulle ge någon generell vägledning i normallönefrågan.

En tredje möjlighet skulle kunna vara att se på företagsledarens yrkestillhörighet. Men detta torde i allmänhet endast vara möjligt inom konsultyrken som arkitekt, byggnadskonsult, jurist, revisor, fastighetsmäklare etc. Men vad är normallönen för en advokat? Är det intjäningsförmågan hos en stjärnadvokat med en inkomst på flera miljoner eller en representant för det "advokatproletariat" som bl.a. finns i storstäderna med en inkomst av några hundratusen kronor eller var däremellan? Nästan samma spännvidd finns i revisorskåren, mäklarkåren och andra konsultyrken.

Faktum är att de få förespråkare som verkligen försökt konstruera en praktisk användbar normallönemetod alla har kommit till slutsatsen att den dessvärre inte går att finna.

När det gäller frågan om hur långt preventionsambitionen borde sträcka sig förelåg alldeles uppenbart en betydande risk för inkomstomvandling beträffande enmansföretag utan andra anställda än ägaren, vars eget arbete genererar hela företagets inkomst. Ju större företaget var desto mindre var risken att det bildats för att omvandla egen arbetsinkomst till kapitalinkomst.

När det gäller legitimitetsfrågan är det som ovan nämnts av stor vikt att fåmansföretagarna uppfattar reglerna som legitima och rättvisa. Särskilt är det viktigt att utforma reglerna så att företag med hög lönsamhet inte blir överbeskattade utan att det som är reell avkastning också blir beskattat som kapitalinkomstinkomst. Men reglerna måste också framstå som legitima för andra grupper i samhället, särskilt för löntagare, vilket också måste beaktas vid regelsystemets uppbyggnad. Dessa två legitimitetsintressen måste balanseras mot varandra.

4. Lönesummeregeln

Att hitta en parameter som avspeglade en företagares finansiella risktagande, som ju borde anses vara kapitalinkomst, föreföll i det närmaste omöjligt, men det kanske största risktagandet för en svensk företagare var att anställa personal. Osäkerheten om en nyanställds kapacitet, liksom om hur personkemin kunde tänkas fungera – särskilt i mindre företag – innebar redan det ett risktagande.

För det andra medför anställning av personal en ökad företagarrisk på grund av arbetsmarknadsregler och sjukförsäkringssystem, vilket borde beaktas vid beräkningen av riskersättningen. En annan viktig egenskap i preventions- och arbitragehänseende var att en ensamföretagare kan sätta sitt eget arbete på bolag i syfte att bl.a. kunna omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst. Men det torde vara främmande för någon att anställa

exempelvis fem eller flera personer med syfte att få lägre beskattning av sina egna arbetsinkomster. Förekomsten av anställda minskar härigenom behovet av prevention mot arbetsinkomstomvandling, vilket gör att en högre avkastning i relation till satsat kapital kan kapitalinkomstbeskattas utan risk för missbruk. Metoden skulle också underlätta expansion genom att expanderande företags skattesituation förbättrades.

Det borde då vara möjligt att använda antalet anställda som en proxy för en definition av risktagandet, även om uttrycket proxy ännu inte fanns i den vanliga vokabulären. Men med dagens språkbruk är det definitivt fråga om en proxy, och ett för de flesta fall lämpligt ställföreträdande begrepp, att låta antalet anställda i ett företag, eller i praktiken företagets lönesumma, också användas som en parameter för hur stor utdelnings som skulle kunna godkännas för att bli kapitalinkomstbeskattad.

Med det som grund infördes från 1995 ett mycket begränsat hänsynstagande till företagets lönesumma. Principen var dock därmed introducerad.

Redan 1996 höjde regeringen löneunderlaget till 70 procent av lönesumman och 1997 till 100 procent av lönesumman utan någon egentlig utredning eller redovisning av motiven för dessa höjningar av basen. Därmed kom lönesummeregeln för större företag bli det viktigaste inslaget i 3:12-reglerna. Den minskade eller i bästa fall undanröjde överbeskattningen åtminstone av stora företag. Genom att varken ägarnas egna löner eller de tio första basbeloppen av lönebetalningarna fick räknas med hade lönesummeregeln liten om ens någon effekt för mindre företag, vilket också framgår av att endast 23 000 företag år 2002 utnyttjade lönesummeregeln. I den lägsta kvartilen företag var det endast åtta procent som drog eller kunde dra fördel av regeln.

Den starka kritiken mot 3:12 reglerna fortsatte. Regeringen tillsatte därför 1999 en ny utredning, 3:12-utredningen, som lade fram sitt betänkande år 2002. Som redan angavs i betänkandets sammanfattning genom rubriken " Ett omöjligt uppdrag" i dess första avdelning var utredningen inte nöjd med resultatet och angav att den tekniskt inriktade översynen i stället utvecklats till en diskussion med uttalade politiska inslag. Även om utredningen lade fram många förslag hade man svårt att finna någon enighet i principfrågorna. Motsättningen mellan näringslivets företrädare och de fiskala intressena var för stora. Utredningen ledde heller inte till någon lagstiftning.

På grund av 3:12-utredningens misslyckade resultat och sammanbrottet av de s.k. tillväxtsamtalen mellan regeringen och Svenskt Näringsliv tillkallade finansminister Bosse Ringholm år 2004 en ny liten utredningsgrupp bestående av P-O Edin, Ingemar Hansson och Sven-Olof Lodin att inom en budgetram på 1 miljard kr se över och förbättra 3:12-lagstiftningen. Gruppen arbetade snabbt och i hård takt och presenterade sina förslag i betänkandet *"Reformerad ägarbeskattning – effektivitet, prevention,*

Tillhör Fastighetsägarna AB

legitimitet" i januari 2005 drygt ett halvår efter det att den erhållit uppdraget.

När det gäller större företag låg det enligt de direktiv finansministern utfärdade i vårt utredningsuppdrag att undersöka möjligheterna att helt undanta större fåmansföretag från 3:12-reglerna. Vi nådde också ganska långt på en sådan undantagsregel för större företag, som skulle undanta ägarna till företag med ca 10 eller fler anställda från 3:12-reglerna. Vi fann emellertid att det i stort sett i varje tänkbart gränsområde, oavsett om vi satte gränsen till tio eller tjugo anställda, kom att ligga en betydande del mycket konjunkturkänsliga företag, exempelvis byggföretag och andra företag med projektanställda, varigenom risken blev stor att många företag skulle komma att åka in i och ut ur 3:12-systemet som en jojo beroende på konjunkturen. De principiella och administrativa problem detta skulle förorsaka gjorde att vi övergav tanken på en formell undantagsregel.

I stället beslöt vi införa ett övre högre skikt i lönesummeregeln som en väg att i praktiken undanta större företag från 3:12-reglernas begränsande effekter, även om de formellt skulle kvarstå i 3:12-systemet. Lönesumman sågs därvid som ett mått på risktagande och ett användbart kriterium på i vilken utsträckning preventionen mot inkomstomvandling kräver begränsningar av vad som kan anses som kapitalinkomst. Dessutom torde företagarrisken öka med storleken på företaget och därmed också den andel av företagarens inkomst som kan anses som kapitalinkomst. Risken för bolagsbildning i syfte att omvandla arbetsinkomst till kapitalinkomst minskar också med företagets storlek. Den slutliga lösning innebar att för lönesummor överstigande 60 inkomstbasbelopp (idag ca 3,5 milj. kr) medge att förutom de 25 procent av lönesumman som generellt skulle medges, föreslå att ytterligare 25 procent, d.v.s., totalt 50 procent av lönesumman över 3,5 milj. kr skulle få kapitalinkomstbeskattas. Härigenom blev möjligheterna till lägre kapitalinkomstbeskattad utdelning för större företag så stora att 3:12-reglerna i praktiken inte skulle komma att innebära någon inskränkning i utdelningsmöjligheterna eller förorsaka arbetsinkomstbeskattning av kapitalvinster vid försäljning. Detta högre skikt skulle alltså inträdda vid lönesummor som motsvarar 8-10 anställda, men får full effekt först för ännu större företag.

Man kan dock hävda att lönesummeregeln alltför mycket kommit att gynna personalintensiva tjänsteföretag, särskilt större konsultfirmor som advokat- och revisionsbyråer.

Vi insåg detta men vi underskattade starkt den anpassning till de ökade möjligheter till omvandling av arbetsinkomst till kapitalinkomst i främst stora partnerbolag särskilt i sådana bolag som använde sig av återlösningspliktiga "nakna" aktier med minimal kapitalinsats, som kunde ge en årlig avkastning som inte bara tiofalt utan till och med tusenfalt översteg kapitalinsatsen. Företagen har till och med demonstrerat ägarnas obefintliga risktagande genom att systematiskt utdela hela årsvinsten och därmed

avstå från den konsolidering, som normalt anses nödvändig vid riskutsatt verksamhet.

Bakgrunden till att ett så stort kapitalinkomstkvalificerande lönesummebelopp för större företag infördes berodde också på att vi föreslog att den 50/50-regel, som då generellt gällde för vinster på fåmansbolagsaktier som översteg det s.k. gränsbeloppet (det belopp som dittills automatiskt kvalificerade för kapitalvinstbeskattning), skulle avskaffas. 50/50-regeln innebar att enbart hälften av den överstigande vinsten skulle arbetsinkomstbeskattas och hälften kapitalinkomstbeskattas även om det inte fanns några anställda i bolaget. Härigenom hade en betydande omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster möjliggjorts, särskilt i samband med interna aktieöverlåtelser.

5. Införandet av en schablonregel för mindre företag

3:12-reglerna var besvärliga och komplicerade och många småföretagare hade besvär med att klara av dem. Därför hade en alternativ schablonregel för de minsta företagen länge varit ett önskemål. Vi föreslog därför en alternativ schablonregel för utdelningsbelopp upp till ¾ inkomstbasbelopp, som alltid skulle kunna få kapitalinkomstbeskattning. I den lagstiftning som sedan följde höjde den socialdemokratiska regeringen schablonbeloppet till ett helt inkomstbasbelopp. Alliansregeringen höjde sedan från 2007 schablonbeloppet till 2 inkomstbasbelopp för att från 2009 höja det ytterligare till 2,5 inkomstbasbelopp (idag ca 125 000 kr) och från 2012 till 2,75 inkomstbasbelopp, d.v.s. idag knappt 160 000 kr i årlig kapitalinkomstbeskattad utdelning. Detta måste anses som en minst sagt generös nivå på en beräknad avkastning på ett satsat kapital på i allmänhet 100 000 kr, vilket utgör en avkastning på 150 procent på det satsade kapitalet. När kravet på minsta aktiekapital i ett aktiebolag 2010 sänktes från 100 000 kr till 50 000 kr hade man kunnat förvänta att schablonbeloppet i fåmansföretagarreglerna också skulle relateras till insatskapitalets storlek. Så skedde dock inte. Det betyder att skattelagstiftningen för ägare till aktiebolag med endast 50 000 kr i aktiekapital medger en kapitalinkomstbeskattad årlig utdelning på minst 300 procent på satsat kapital. Det är därför inte förvånande att över 60 procent eller mer än 100 000 företag har beräknats använda schablonmetoden, varvid ägarna av dessa små bolag förutom att åtnjuta ett väl tilltaget kapitalinkomstbeskattat utdelningsbelopp inte behöver besvära sig med de annars komplicerade beräkningarna av kapitalinkomstbeskattad avkastning. Följden har naturligtvis blivit en omfattande omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomster i försörjningsföretagen med lagstiftarens goda minne.

6. Kapitalvinstbeskattningen

Att finna en i alla avseenden tillfredsställande lösning på kapitalvinstbeskattningen inom ramen för 3:12-systemet är förenat med stora problem

Tillhör Skatteverket 2014

och kanske till och med ogörligt. Å ena sidan kan sägas att utdelning och kapitalvinst bör behandlas helt lika och att man inte skall komma i en bättre situation genom att ta ut avkastningen som vinst i stället för som utdelning. Vinster utöver sparat gränsbelopp skall då arbetsinkomstbeskattas i sin helhet på samma sätt som sker av överutdelning. Å andra sidan kan försäljningsvinsten till en del utgöras av verkliga kapitalvinster som inte har med företagarens arbetsinsats att göra och som därför bör falla utanför 3:12-beskattningen. En schablonlösning hade därför varit införd från början innebärande att högst 50 procent av en försäljningsvinst skulle kunna arbetsinkomstbeskattad (dock inte mer än 100 basbelopp). Överstigande belopp skulle alltid kapitalinkomstbeskattas.

Hälftendelningen hade kritiserats då den gav utrymme för inte avsedda skattesänkningar genom interna aktieöverlåtelser. Användningen av sådana internöverlåtelser hade enligt Skatteverkets erfarenheter accelererat och användes systematiskt av vissa företagsgrupper för att ofta årligen genom en sådan överlåtelse sänka ägarens marginalskatt från 57 till 43 procent. Den begränsning av arbetsinkomstbeskattningen till 50 procent slopades medan däremot 100-basbeloppsgränsen behölls i den lagstiftning som 2006 följde på arbetsgruppens förslag. Samtidigt avskaffades de s.k. lättnadsreglerna som 1996 hade införts för att lätta dubbelbeskattningen av utdelning från onoterade bolag, som inte var fåmansföretag, och som innebar att endast 70 procent av utdelningen beskattades. Detta gav utrymme för att sänka utdelningsskatten på utdelning på kvalificerade fåmansföretagsaktier till 20 procent och på utdelning från övriga onoterade aktier till 25 procent.

7. Den lagstiftning som i två omgångar infördes av den socialdemokratiska 2006 och av Alliansregeringen 2007–2009 i anledning av arbetsgruppens förslag innebar sammanfattningsvis följande punkter:

a. Införandet av en schablonregel som medgav att en utdelning motsvarande 2 basbelopp alltid skulle tillåtas bli kapitalinkomstbeskattat. Ca 90 000 bolag förmodades tjäna på och komma att använda sig av schablonregeln.
b. Höjd beräknad kapitalavkastning till statslåneräntan plus 9 procent på satsat kapital som fick kapitalinkomstbeskattas.
c. En betydande förbättring av lönesummeregeln, varvid all lön, inklusive ägarens egen lön vid visst eget löneuttag, fick bilda underlag för lönesummeregeln. Utdelning motsvarande 25 procent av hela lönesumman och ytterligare 25 procent av den del av lönesumman som översteg 60 inkomstbasbelopp tilläts ingå i det belopp som skulle kapitalinkomstbeskattas.

d. Av kapitalvinst, som vid aktieförsäljning översteg sparat utdelningsbelopp som skulle kapitalinkomstbeskattas, skulle vinst på upp till 100 inkomstbasbelopp (i dag ca 6 milj kr) arbetsinkomstbeskattas.
e. Skattebelastningen på kapitalinkomstbeskattad utdelning och kapitalvinst skulle i praktiken sänkas till 20 procent (beskattas till 2/3) på aktier i fåmansföretag och till 25 procent beträffande övriga onoterade aktier.

8. Lagstiftningsförändringar 2007–2012.

Utöver reformerna 2006-2007 har alliansregeringen fram till 2013 infört ytterligare några lättnader. Så höjdes det kapitalinkomstbeskattade schablonbeloppet från år 2009 till 2,5 inkomstbasbelopp, d.v.s. minst 125 000 kr av ett års utdelning skall alltid kapitalinkomstbeskattas med endast 20 procents skatt. Schablonbeloppet höjdes från 2012 ytterligare till 2,75 inkomstbasbelopp, d.v.s. till då drygt 149 000 kr. Man sänkte vidare kraven på ägarens eget löneuttag för att få använda lönesummeregeln till det lägsta av 10 inkomstbasbelopp (ca 550 000 kr) eller 6 inkomstbasbelopp plus 5 procent av företagets samlade lönesumma.

Från 2011 begränsade man vid kapitalvinstbeskattningen ytterligare den del av vinsten, som översteg gränsbeloppet och som därför skulle arbetsinkomstbeskattas till högst 100 inkomstbasbelopp, ca 5,5 milj. kr. Vinst däröver beskattas med vanlig kapitalvinstskatt på 30 procent genom att man i kravbeloppet fick inräkna lön som erhållits av aktieägaren eller denne närstående under de närmaste fem åren. Problemet med takregeln vid vinstbeskattningen av aktieförsäljningar var att den favoriserade försäljningsvinster framför vinstuttag genom utdelning. Denna brist på neutralitet i beskattningen ledde till att ägare till små mycket lönsamma företag förleddes till tidig försäljning av sina företag på grund av den fördelaktiga skattebehandlingen av försäljningsvinster. Detta föranledde regeringen att från 2012 också införa en liknande takregel för aktieutdelningar. Taket för arbetsinkomstbeskattningen av utdelning över gränsbeloppet sattes här till endast 90 basbelopp, d.v.s. ca 5 milj kr. Skälet till detta är att den skattskyldige bara får medräkna årets arbetsinkomstbeskattade inkomst från bolaget och inte också de fyra föregående årens inkomster. Den större neutraliteten mellan behandlingen av utdelning och kapitalvinster innebar en betydande lättnad för företag med stora vinster eller värdetillväxt. Detta fick följden att fåmansföretagarbeskattningen efter takreglernas införande i allt väsentligt kom att beskatta fåmansföretagarinkomster betydligt lindrigare än arbetsinkomster, även om dubbelbeskattningen av bolagsinkomsterna fortfarande bestod. Efter 2013 års generella bolagsskattesänkning till 22 procent blir den sammanlagda bolags- och kapitalinkomstbeskattningen på utdelning och kapitalvinster inom gränsbeloppet för en fåmansföretagare på aktierna i sitt bolag 37 procent, medan arbetsinkomster över ca 600 000 kr beskattas med 57 pro-

Tidskriftsexemplar Ryd 2014

cent, dessutom tillkommer arbetsgivaravgifter på drygt 31 procent som genom att de är avdragsgilla, vilket tillsammans utgör ca 67 procent skatte- och avgiftsbelastning. Det betyder att behållen inkomst efter skatt för en ägare till ett fåmansbolag nästan fördubblats om han har möjlighet att välja att ta ut inkomsten som utdelning i stället för som arbetsinkomst.

Vid 1990 års skattereform var motsvarande procenttal 50 respektive 68 procent. Följden av förändringen är att den spänning i inkomstskattesystemet mellan skattebelastningen på kapitalinkomster och arbetsinkomster som 1990 års skattereform föranledde och som 3:12 reglerna var avsedda att mildra genom den successiva liberaliseringen av 3:12-reglerna och å andra sidan införandet av den s.k. värnskatten på fem procentenheter i själva verket kommit att skärpas betydligt. Följden är att 3:12-reglernas legitimitet hos fåmansföretagarna har stigit medan den hos allmänheten sjunkit betydligt – främst men inte bara på grund av de möjligheter till överutnyttjande av främst lönesummeregeln i skattesänkande syfte som särskilt vissa typer av partnerbolag inom konsultbranscherna har kunnat utnyttja. Detta var en utveckling som arbetsgruppen 2005 liksom regeringen vid 2006 års reform förbiså, vilket var ett stort misstag.

Så kallade partnerbolag, d.v.s. företag där många anställda också är delägare behandlas som fåmansföretag genom specialbestämmelser i 56 kapitlet 2 § och 57 kapitlet 3 § Inkomstskattelagen. I stora konsultbolag med många anställda men endast en mindre del partners, har partnerskapet i många företag inneburit rätten att till mycket låg kostnad förvärva aktier i bolaget, som måste återinlösas till samma pris vid utträde ur företaget. Företagen har ofta utdelat hela årsvinsten, bl.a. därför att risktagandet ansetts som så lågt att någon konsolidering inte behövts. Det har betytt att den skattepriviligierade årliga utdelningsinkomsten kunnat uppgå till mer än 1 000 gånger priset per aktie, vilket för senior partners betytt en utdelning på både fem och tio miljoner kr med endast 20 procents beskattning. Samtidigt hölls vederbörandes lön ner till betydligt lägre belopp. Som exempel kan nämnas att priset per aktie i ett av de största revisionsföretagen , som partners erlagt, var 10 kr, samtidigt som den årliga utdelningen per aktie uppgick till ca 15 000 kr. Vid stora aktieinnehav, hos senior partners kunde detta innebära mångmiljonsutdelningar.

9. 2013 års skärpning av fåmansföretagarbeskattningen från 2014

Det är mot bakgrunden av två faktorer – ökningen av skillnaden i skattebelastning mellan fåmansföretagsutdelning och arbetsinkomster och partnerbolagens extrema utnyttjande av lönesummeregelns fördelar – som regeringens förslag 2013 till skärpta 3:12-reglerna skall ses.

Den naturliga reaktionen på dels den skärpta spänningen mellan beskattningen av fåmansföretagare och löntagare som bolagsskattesänkningarna borde ha varit dels en höjning av beskattningen av fåmansföretagarnas kapitalinkomster till exempelvis 25 procent för att minska

spänningen i systemet, dels en specialbestämmelse just inriktad mot de partnerbolag, som kommit att behandlas som fåmansföretag p.g.a. specialbestämmelsen i inkomstskattelagens 56 kapitel 2 § p. 2 eller 57 kap 3 § 2 st, innebärande en begränsning för aktieägarna i sådana bolag av rätten att utnyttja lönesummeregeln till förslagsvis 50 procent av det egna löneuttaget. Den senare åtgärden borde varit naturlig med hänsyn till att lönesummeregelns generositet varit ett uttryck för belöning av risktagande, medan konsultbolagen som kontinuerligt utdelar hela sin vinst inte ens själva tycks anse sig ta någon nämnvärd risk.

Så kom emellertid regeringens förslag till skärpning av 3:12 reglerna inte att se ut.

I samband med vårpropositionen 2013 lade regeringen oväntat fram ett mycket komplicerat och långtgående förslag till skärpning av 3:12-reglerna i flera avseenden, som en stor majoritet av remissinstanserna med skärpa avstyrkte. Bland annat skulle förslaget i flera avseenden innebära mycket kraftiga tröskeleffekter.

En sådan effekt kunde heller inte anses samhällsekonomiskt önskvärd. Det är uppenbart att Finansdepartementet i beredningsarbetet inte hade gjort klar för sig tröskeleffektens styrka och effekt för företagens beteende.

Vid sin granskning av regeringens lagrådsremiss avstyrkte Lagrådet bl.a. av detta skäl det framlagda förslaget till skärpning av 3:12-beskattningen i sin helhet. Regeringen avstod också från att låta denna skärpning ingå i den senare propositionen.

En annan del av förslaget, som Lagrådet och remissinstanserna kritiserade, behöll regeringen ändå i sin proposition till Riksdagen, som också antog det. Enligt denna lagstiftning skall det från 2014 endast vara kvalificerade ägare, som innehar minst 4 procent av andelarna i ett bolag som skulle få rätt att tillgodoräkna sig något löneunderlag som en del av årets gränsbelopp. Detta skulle innebära en betydande skärpning av skatteuttaget för ägare med mindre än fyra procent av andelsvärdet i bolaget. Detta gäller oavsett om det insatta kapitalbeloppet är stort eller litet. I ett 50 000 kr bolag, räcker det således att ha andelar värda 2 000 kr för att få utnyttja löneunderlaget. I ett bolag med ett aktievärde på 500 milj. kr, krävs en aktieinvestering på minst 20 milj. kr för att få utnyttja lönesummeregeln. Någon hänsyn till aktievärdets storlek tas sålunda inte. Samtidigt får ägare med en aktieandel på mer än fyra procent av totala aktievärdet en betydande skattesänkning genom att 50 procent av hela löneunderlaget får ingå i årets gränsbelopp. Detta krav på en kapitalandel i stället för ett krav på insatsen storlek kritiserades också av Lagrådet som i stället uttalade förståelse för ett kapitalkrav, d.v.s. krav på att investeringen skulle uppgå till ett visst minimibelopp för att kvalificera för rätten till utnyttjande av lönesummeregeln. Regeringen stod trots kritiken fast vid sitt förslag.

Tillhör Skattebetalarföreningen

Regeringens avsikt var att man härigenom skulle kunna stoppa det överutnyttjandet som förekommit inom konsultbranschen av 3:12-reglerna. Detta torde vara en felsyn. För det första har lagstiftningen inte ha någon effekt på konsultbolag med mindre än 25 delägare. De kan fortsätta att ta ut stora utdelningar med hjälp av lönesummeregeln. Större bolag kan och kommer i stor utsträckning att undgå lagstiftningen genom att dela upp konsultverksamheten och personalen i flera bolag med högst 25 partners i varje och samtidigt bilda ett gemensamt administrationsbolag som sammanhållande enhet utåt mot marknaden. Härigenom kan fullt utnyttjande av lönesummeregeln fortfarande vara möjligt för dessa konsultföretag.

Däremot drabbar regeln de riktiga fåmansbolag, som vill knyta viktigare medarbetare närmare företaget genom att låta dem till marknadspris förvärva del i företaget. En tröskel på fyra procent av aktierna i bolaget för att en medarbetare skall kunna utnyttja lönesummeregeln på den utdelning, som följer med aktieinnehavet och inte löneinkomstbeskattas för den del av utdelningen som överstiger statslåneräntan plus 9 procent av anskaffningskostnaden, innebär i större företag ofta att kostnaden för ett förvärv av fyra procent av aktierna måste uppgå till både en, fem, tio miljoner kr eller till och med högre belopp, d.v.s. belopp i praktiken utom räckhåll att erlägga för den som inte redan har lyckats att på annat sätt skaffa sig en förmögenhet. Härigenom blir fåmansföretagens konkurrenssituation för att få behålla sin kvalificerade personal närmast omöjlig i kampen mot andra onoterade bolag, som riskkapitalbolagen, och även mot börsnoterade företag om än i mindre grad. Dessa kan fortfarande erbjuda medarbetare delägarskap med 25-30 procents beskattning på utdelningsinkomsterna, medan medarbetare i ett fåmansbolag måste betala en dubbelt så hög skatt, 57 procent, på en stor del av utdelningen.

Men 2013 års proposition innehöll inte bara skärpningar av 3:12 lagstiftningen i syfte att stoppa möjligheterna till omvandling av högbeskattade arbetsinkomster till lägre beskattade kapitalinkomster utan även en överraskande liberalisering. Från 2014 får 50 procent av hela löneunderlaget ingå i gränsbeloppet. Hittills hade löneunderlagsandelen under 60 inkomstbasbelopp (ca 3,36 milj kr) endast berättigat till att 25 procent av lönesumman får ingå i löneunderlag. Löneunderlagsandelen för företag med en samlat löneunderlag under 60 inkomstbelopp fördubblas således. Detta ger särskilt för mindre företag möjlighet till betydligt högre gränsbelopp och därmed högre kapitalinkomstbeskattad utdelning, särskilt som ägarens egen lön får ingå i löneunderlaget. Det finns drygt 100 000 fåmansföretag med 1-9 anställda. Bland dem får till exempel en fåmansbolagsägare med sju anställda och ett löneunderlag på 3 milj kr sin kapitalinkomstbeskattade uttagsmöjlighet höjd från 750 000 kr till 1,5 milj kr. Man kan fråga sig hur många företag i den storleksordningen det finns som har en verklig vinst som uppgår till 1,5 milj. kr. Men regeln kommer

att ge företagaren en utdelningsmöjlighet som vida överstiger företagets vinstförmåga. Följden har blivit att utdelningsdelen i dessa företag i allmänhet har stigit betydligt och att ägarnas högre beskattade lönedel sjunkit väsentligt i dessa bolag. Detta kommer att betyda en avsevärd omvandling av arbetsinkomster till kapitalinkomstbeskattade inkomster inte bara för ägare till de drygt 100 000 aktiebolag som har 1-9 anställda utan också för ägare med fler anställda ökas utdelningsutrymmet med upp till ca 850 000 kr per år.

Denna förbättring av de mindre fåmansföretagens skattesituation framstår som märklig mot bakgrund av motiven bakom införandet år 2006 av en löneunderlagsdel på 50 procent av större företags samlade lönesumma. Först skall sägas att det finns mycket få företag som uppnår en vinstnivå på 50 procent av lönesumman. Skälet till att man 2006 ändå höjde löneunderlaget för större företag var att man härigenom ville åstadkomma att större företag inte skulle behöva ha några nackdelar av fåmansföretagsreglerna.

Det är en helt annan sak att tillåta ägare till mindre företag, där risken för inkomstomvandling är betydligt större, att få möjligheten att få ett belopp motsvarande 50 procent av bolagets lönesumma, inklusive företagarens egen lön, behandlat som lågbeskattad kapitalinkomst.

Hur kan det komma sig att regeringen stannade för en sådan förändring som öppnade för så betydande inkomstomvandling?

Slutligen infördes ett tak på rätten att utnyttja löneunderlaget, genom att det lönebaserade utrymmet, som kan utnyttjas av en ägare, begränsas till 50 gånger av det högsta av det egna eller någon närståendes löneuttag. Detta får betydelse i stort sett endast för ägare i stora företag med många anställda. Detta medför för ägare av sådana företag med hög lönsamhet och därigenom stora vinster att rätten att använda 50 procent av lönesumman som del av årets gränsbelopp inskränks och överstigande vinster kommer att bli arbetsinkomstbeskattade om de utdelas. Någon större praktisk betydelse torde den regeln knappast få, även om det saknas hållbara skäl för att tvinga upp löneuttaget till mångmiljonbelopp bara för att det är ett fåmansföretag man äger.

10. En utvärdering av dagens skatteregler för fåmansföretagare

3:12-reglerna utsattes från början för en då berättiga kritik för att utsätta fåmansföretagen för en orättvist hög beskattning. Denna kritiska inställning har från företagarhåll behållits trots att reglerna förbättrats och liberaliserats avsevärt. Det var efter 2006 års reform i praktiken svårt att finna exempel på företagare som drabbats av extrabeskattning genom dessa regler. Undantag finns naturligtvis. En särskild grupp är uppfinnare och ägare till innovativa företag med få anställda där aktiernas värde snabbt stigit. Där kan en hårdare vinstbeskattning fortfarande inträffa.

Tillhör Studentlitteratur 2014

För de många levebrödsföretagen innebär den generösa schablonregeln att en inte obetydlig del av vad som egentligen är arbetsinkomster endast blir beskattad med den reducerade kapitalinkomstskatten. För större företag med många anställda är lönesummeregeln så fördelaktigt uppbyggd, att 3:12-reglerna knappast utgör någon belastning. För ägarna till de stora fåmansföretagen är skattebelastningen på grund av att utdelningsskatten endast uppgår till 20 procent i de flesta fall lägre än i jämförbara flermansföretag.

Under de 23 år som 3:12-reglerna existerat har de varit föremål för många ändringar. De ursprungliga reglerna andades enbart missbruks- eller skatteflyktsbekämpning. Därefter har de, som inledningsvis nämnts, ända fram till 2012 liberaliserats och kanske genom 2006 års reform i vissa avseenden blivit väl generösa och särskilt lämnat utrymme för s.k. partnerbolag med många anställda att utnyttja lönesummeregeln i en omfattning som inte varit avsedd. Bortsett från det inslaget i reformen, var 2006 års reform i huvudsak väl avvägd och lade grunden för en långsiktigt hållbar lagstiftning, så länge som arbetsinkomster skulle vara utsatta för en hög progressiv beskattning.

Den år 2013 inträffade rekylen var därför inte oväntad. Däremot är dess utformning förvånande utan någon sammahållen linje med en blandning av stora lättnader för ägare till de minsta företagen som öppnat betydande möjligheter till inkomstomvandling och å andra sidan punktvisa kraftiga skärpningar för storföretagens ägare och anställda med aktier i sitt bolag, som samtidigt är så dåligt utformade att de för de flesta partnerbolag innebär stora möjligheter att kringgå dessa bestämmelser som huvudsakligen var avsedda att stoppa just det överutnyttjandeav lönesummeregeln som skett i dessa företag. Härigenom har också likformigheten inom systemet försämrats påtagligt.

Den utformning som fåmansföretagarreglerna fått från 2014 kan inte anses ha en hållbar utformning. 2013 års reformpaket fick en utformning som inte på ett effektivt sätt rättar till de brister som utvecklats under senare år. Dessa har dessutom förvärrats genom den ökade spänning i inkomstskattesystemet som främst uppkommit genom de sedan 1991 i och för sig önskvärda och samhällsekonomiskt effektiva bolagsskattesänkningarna från 30 till 22 procent. Höjningen av den statliga inkomstskatten på arbetsinkomster med 5 procentenheter plus några procents höjd kommunalskatt, som höjt den högsta marginalskatten från i 1990 års skattereform avsedda nivån 50 till 57 procent har bidragit ytterligare till ökad spänning. Tillsammans har de medfört att skillnaden i marginalskatt mellan arbetsinkomster och kapitalinkomster från fåmansföretag har ökat från 20 procentenheter 1991 till 35 procentenheter 2014. Efter denna förändring av 3:12-reglerna saknar de en hållbar utformning utan måste snarast få en ny översyn, vilket i januari 2015 regeringen också initierat. Men så länge det svenska duala systemet med en hög progressiv beskattning av arbetsinkomster består är 3:12-reglerna ett nödvändigt komplicerande inslag i den svenska inkomstbeskattningen.

3:12-problemet kommer alltså fortfarande att vara den främsta belastningen för den svenska duala modellen med lägre beskattning av kapitalinkomster, som det i och för sig finns många goda skäl för, och högre beskattning av arbetsinkomster. 2013 års reform har redan följts av ytterligare utredningar. Skatterättsliga klubben kommer antagligen också i framtiden att få talrika tillfällen att diskutera 3:12-problematiken. 3:12-reglerna i sin nuvarande utformning utgör en gökunge i det svenska skatteboet. Det märks också på längden på detta bidrag, som svällt ut för att det skall vara möjligt att ge en någorlunda rättvisande framställning av 3:12-reglernas utveckling, innebörd och problem.

Det enklaste och mest adekvata sättet att minska den spänning i inkomstskattesystemet mellan skattenivån på arbetsinkomster och kapitalinkomster, borde vara att med en generell ansats höja kapitalinkomstskatten för fåmansföretagare till förslagsvis 25 procent, samma som för kapitalinkomst från andra onoterade bolag. Det skulle ökat den sammanlagda bolags- och utdelningsskatten från 37 till 42,5 procent och minska spänningen i motsvarande grad och samtidigt förenkla kapitalinkomstbeskattningen för onoterade aktier generellt. Ett avskaffande av värnskatten på fem procent skulle minska klyftan lika mycket till. Ännu bättre vore att avskaffa den statliga inkomstbeskattningen. Då, men först då, kan 3:12-reglerna avskaffas helt.

Tillgår Tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24

Retroaktiv stopplagstiftning[1]

Robert Påhlsson

1 När är retroaktivitet tillåten enligt regeringsformen?

Syftet med denna artikel är att utvärdera användningen av s.k. stoppskrivelser.[2] Dessa skrivelser är meddelanden från regeringen till riksdagen om att viss ändring i skattelagstiftningen är att vänta.[3] Under vissa förutsättningar kan sådana ändringar ges retroaktiv verkan.

Utgångspunkten är enligt 2 kap. 10 § st. 2 RF att betungande retroaktiv skattelagstiftning är förbjuden. Förbudet har följande lydelse:

> Skatt eller statlig avgift får ej uttagas i vidare mån än som följer av föreskrift, som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten.

Retroaktiv lagstiftning på straffrättens och skatterättens områden anses strida mot grundläggande rättssäkerhetsvärden, närmare bestämt mot den legalitetsprincip som kräver lagstöd för straff respektive för beskattningsåtgärder. Vid införandet av retroaktivitetsförbudet angavs särskilt förutsebarheten och legitimiteten som huvudskäl till lagstiftningen.[4]

1. Den rättsliga analysen i denna artikel följs av empiriskt inriktade bidrag av Ingrid Melbi och Anita Saldén-Enerus. Tillsammans har vi försökt att belysa fenomenet stoppskrivelser från olika utgångspunkter.

2. Undersökningen finansierades av Vetenskapsrådet och den fullständiga versionen publicerades i Skattenytts akademiska nummer 2011, s. 3–48. Läsaren hänvisas dit för en genomgång av samtliga stoppskrivelser. Framställningen återspeglar rättsutvecklingen t.o.m. utgången av 2009. Utkast till delar av artikeln har diskuterats på seminarier vid de juridiska fakulteterna i Lund, Stockholm och Uppsala samt vid Karlstads universitet. Jag tackar varmt seminariedeltagarna för alla värdefulla synpunkter.

3. Jag använder uttrycken stoppskrivelser och meddelanden synonymt i artikeln.

4. Se prop. 1978/79:195 s. 55.

Skyddet mot retroaktiv straff- och skattelagstiftning utgör en sådan absolut rättighet som inte kan inskränkas genom vanlig lag.[5] Det kan anmärkas att retroaktivt verkande regler som är till den skattskyldiges fördel är tillåtna. Detta följer motsatsvis av 2 kap. 10 § st. 2 RF samt framhålls även i motiven.[6]

Ett särskilt undantag i paragrafens andra stycke gör det dock möjligt att ändå införa retroaktivt verkande skatteregler om särskilda skäl anses föreligga.[7] Det antas då som regel vara fråga om situationer med omfattande, närmast industriell, skatteplanering som gör att staten snabbt riskerar att gå miste om mycket stora skatteintäkter. Undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning har stor praktisk betydelse och har använts flitigt under tiden efter 1990 års skattereform.[8]

Undantaget sönderfaller i två alternativ för tillåten retroaktivitet. Innebörden av dessa är att en senare beslutad betungande lagregel kan tillämpas retroaktivt, antingen från tidpunkten då den föreslagits av regeringen eller av utskott, eller från den tidpunkt då regeringen i skrivelse till riksdagen meddelat att man avser att föreslå viss lagstiftning. Bestämmelsen i 2 kap. 10 § st. 2 RF har följande lydelse:[9]

> Finner riksdagen särskilda skäl påkalla det får dock lag innebära att skatt eller statlig avgift uttages trots att lagen inte hade trätt i kraft när nyssnämnda omständighet inträffade, om regeringen eller riksdagsutskott då hade lämnat förslag härom till riksdagen. Med förslag jämställes ett meddelande i skrivelse från regeringen till riksdagen om att sådant förslag är att vänta.

Det är sådana meddelanden som omtalas i sista meningen som kommer att undersökas här. Denna möjlighet innebär alltså att regeringen i skrivelse till riksdagen meddelar, att man avser att föreslå viss stopplagstiftning. Under förutsättning att lagregler så småningom beslutas, kan dessa gälla redan från den tidpunkt då det ursprungliga meddelandet lämnades.[10]

5. Se 2 kap. 12 § RF motsatsvis. Detta betyder att retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § RF endast kan ändras genom två riksdagsbeslut med mellanliggande val, se 8 kap. 15 § RF.

6. Se prop. 1978/79:195 s. 56.

7. Att ett undantag från retroaktivitetsförbudet finns för skatteregler men inte för straffrättsliga regler innebär att höga skatter, men inte små böter, kan påföras med stöd av retroaktivt verkande lagregler.

8. Se uppställningen i avsnitt 6.

9. SFS 1979:933, KU 1978/79:39, prop. 1978/79:195, SOU 1978:34.

10. Formerna för regeringens meddelanden regleras i 3 kap. 6 § riksdagsordningen (1974:153). Den avgörande tidpunkten för retroaktiv tillämplighet är den dag då meddelandet blir allmän handling hos riksdagen, dvs. när det inkommer till kammarkansliet. Den sedermera beslutade lagregeln kan tillämpas retroaktivt från och med dagen efter denna dag, se prop. 1978/79:195 s. 60 f.

Skälen för införandet av själva retroaktivitetsförbudet var som angetts ovan önskemålen om förutsebarhet och legitimitet. Det sistnämnda uttrycktes i motiven så, att ”skatteuttagets fördelning på olika grupper uppfattas som rättvis”.[11]

Lagstiftaren uppmärksammade emellertid samtidigt att retroaktivitetsförbudet skulle kräva särskilda hänsyn för att motverka kringgående av skattelag. Undantaget från retroaktivitetsförbudet motiverades av just denna hänsyn.[12] Det råder alltså ingen som helst tvekan om att undantaget är avsett för bekämpande av kringgåenden/skatteflykt. Detta understryks av att en tillämpning av bestämmelsen enligt ordalydelsen förutsätter att riksdagen finner särskilda skäl föreligga.[13]

Jag tar i artikeln bara upp undantaget från retroaktivitetsförbudet. Däremot behandlar jag inte retroaktivitetsförbudet som sådant och inte heller, utöver vad som är nödvändigt för min diskussion, innebörden av själva retroaktivitetsbegreppet.[14] Som redan nämnts avser undersökningen primärt rättsliga frågor avseende undantaget i 2 kap. 10 § st. 2 RF, och den är således inte inriktad på rena lämplighetsfrågor och rättspolitik. Inte heller behandlar jag s.k. ”proplagar”, dvs. lagändringar vilka getts retroaktiv tillämplighet från tidpunkten då regeringen överlämnat sin proposition till riksdagen (det andra undantaget i 2 kap. 10 § st. 2 RF).

11. Prop. 1978/79:195 s. 55.

12. Se prop. 1978/79:195 s. 55.

13. Se även Petrén, Gustaf och Ragnemalm, Hans, *Sverige grundlagar och tillhörande författningar med förklaringar*, tolfte upplagan, Stockholm 1980, s. 66.

14. Se prop. 2009/10:80 samt SOU 2008:125, samt i rättspraxis t.ex. RÅ82 1:74, RÅ 1989 ref. 116, RÅ 1990 ref. 19, RÅ 1992 ref. 10, RÅ 1993 ref. 79. Även HD har haft anledning att tillämpa retroaktivitetsförbudet, se NJA 1986 s. 428, NJA 2000 s. 132 och NJA 2004 s. 299. I litteraturen har retroaktivitet behandlats bland annat i Hagstedt, Jan Anders, *Retroaktiv skattelag*, Stockholm 1975, Strömberg, Håkan, Normprövning i nyare rättspraxis, Förvaltningsrättslig tidskrift 1988 s. 123 ff., Melz, Peter, *Mervärdeskatten – rättsliga grunder och problem*, Stockholm 1990 s. 233 ff., Bexhed, Jan-Mikael, *Retroaktiv skattelagstiftning – kan regeringsformens förbud kringgås?* Skattenytt 1993 s. 153 ff., Hultqvist, Anders, *Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen*, Stockholm 1995 s. 100 ff., Olsson, Stefan, *Författningsprövning i skatterätten*, Uppsala 2006, samt Påhlsson, Robert, *Riksskatteverkets rekommendationer – allmänna råd och andra uttalanden på skatteområdet*, Uppsala 1995 s. 147 ff. och Påhlsson, Robert, *Konstitutionell skatterätt*, Uppsala 2008 s. 32 ff.

Tillgänglig som tentamenskopia 2014

2 Vad innebär kravet på särskilda skäl?

1. Enligt 2 kap. 10 § st. 2 RF krävs att särskilda skäl föreligger för att undantaget från retroaktivitetsförbudet ska vara tillämpligt. Vad utgör då särskilda skäl i detta sammanhang? Frågan kan besvaras med utgångspunkt i förarbetena till RF. Dessa får sedan jämföras med den "konstitutionella praxis" som regeringens och riksdagens användning av 2 kap. 10 § st. 2 RF ger uttryck för.

Ovan under har anförts att skälet till införandet av undantaget från retroaktivitetsförbudet var bekämpandet av kringgående av skattelag. I motiven kommer detta till uttryck på följande sätt.

> En särskild fråga är om ett förbud mot retroaktiv lagstiftning kan göras undantagslöst. Som kommittén har framhållit har regeringen och riksdagen i flera lagstiftningsärenden under senare år ansett en viss retroaktiv tillämpning av nya skatteregler nödvändig. Det har i dessa ärenden regelmässigt varit fråga om att sätta stopp för förfaranden som regeringen och riksdagen har ansett innebära kringgående av gällande skattelag. För att få ett snabbt slut på dessa förfaranden och för att inte de gamla reglerna i slutskedet av sin giltighetstid skulle kunna utnyttjas i stegrad omfattning har en viss retroaktiv tillämpning beslutats. Jag delar kommitténs uppfattning att ett undantag från retroaktivitetsförbudet är motiverat för nu berörda fall.[15]

Begreppet kringgående är liksom skatteflykt kontroversiellt och svårdefinierat. Det kan dock knappast vara tillräckligt för särskilda skäl att det finns risk för "vanlig skatteplanering". Ett problem är dock att det som av somliga ses som skatteplanering av andra betraktas som kringgående eller skatteflykt. Förarbetsuttalandet måste, för att det alls ska vara meningsfullt, medföra att intresset av "vanliga lagändringar" inte kan utgöra sådana särskilda skäl som krävs. Det måste enligt uttalandet rimligen kunna identifieras något slag av förfarande, antingen genom faktiska iakttagelser av visst beteende bland de skattskyldiga, eller genom att ett sådant förfarande kan sägas utgöra en konkret handlingsmöjlighet för dem. De förfaranden som åsyftas har vidare "regelmässigt" varit sådana som ansetts innebära kringgående. Det är för att få ett snabbt slut på "dessa" förfaranden som undantagsregeln införts.

15. Prop. 1978/79:195 s. 56.

2. I Lagrådets utlåtande över remissen med förslag på avdragsförbud på kapitalförluster avseende andelar i handelsbolag berördes frågan.[16] Bakgrunden var att regeringen i skrivelse den 17 juni 2009 föreslog att de kommande reglerna om avdragsförbud skulle tillämpas retroaktivt på avyttringar som företagits från och med den 18 juni 2009. De särskilda skälen bestod enligt regeringen i att det fanns risk för ett "asymmetriskt beteende" hos företag på så vis att de dåvarande bestämmelserna skulle komma att utnyttjas i ökad omfattning medan man skulle avstå från realisationer av vinster i avvaktan på att dessa gjordes skattefria när det slutliga lagförslaget antogs. Det var alltså fråga om att lägga grunden för en "vanlig" lagändring och inte att täppa till en lucka i det befintliga regelverket. Regeringen förefaller dock ha ansett att aviserandet av den "vanliga" lagändringen öppnade för sådant kringgående som retroaktivitetsundantaget avser att motverka.

Problemet var alltså att offentliggörandet av en kommande "vanlig" lagändring befarades resultera i kringgående av den befintliga regleringen i slutet av dennas giltighetstid. Lagrådet konstaterade att den aktuella situationen inte var av det slag som 2 kap. 10 § st. 2 RF primärt inriktade sig mot, men att det inte fanns några formella hinder från att använda undantaget från retroaktivitetsförbudet på detta sätt. Det antecknades särskilt att "[d]et är riksdagens sak att avgöra om de åberopade skälen för en tillämpning av bestämmelsen är tillräckligt starka".[17] Lagrådet har tidigare gjort liknande markeringar av att det är riksdagen som disponerar över vad som ska anses som särskilda skäl.[18]

Lagrådet tycks anse att riksdagen helt disponerar över frågan om huruvida särskilda skäl föreligger. Detta rimmar mindre bra med det motivuttalande jag citerat ovan, vilket för bestämmelsens tillämpning förutsätter att en risk finns för kringgående av "gällande skattelag". I fallet med meddelandet om avdragsförbud för kapitalförluster på handelsbolagsandelar kan man möjligen se det "asymmetriska" beteendet som ett kringgående av de regler som man vet ska införas, men som ännu inte existerar! Det rör sig möjligen vid första påseende inte om vad som särskilt utpekas i motiven, dvs. kringgående av "gällande

16. Se Lagrådets protokoll 2009-09-30 samt skr. 2008/09:224.
17. Lagrådsprotokollet s. 7.
18. Se t.ex. prop. 2001/02:140 s. 64 f.

Tillåter potentiellt KVH24

skattelag", utan möjligen om kringgående av kommande, och således ännu inte gällande skattelag.

Mot detta kan anföras att ett beteende varigenom förluster dras av medan vinster sparas i avvaktan på lagändring mycket väl kan ses som ett sådant utnyttjande av de gamla reglerna som kan betecknas som kringgående av dessa. Det "asymmetriska" beteendet leder nämligen till definitiva systemfrämmande skattelättnader.[19] Jag delar därför inte Lagrådets bedömning i det aktuella fallet, utan anser att den retroaktiva tillämpningen av avdragsförbudet för kapitalförluster på handelsbolagsandelar faller inom ramen för det åsyftade tillämpningsområdet för 2 kap. 10 § st. 2 RF. Detta synsätt förutsätter dock att man utgår från hur skattebetalarkollektivet som helhet agerar, alternativt att enskilda skattskyldiga i stor utsträckning har såväl vinster som förluster. Däremot kan det inte rimligen karaktäriseras som kringgående om en enstaka skattskyldig som endast har latenta kapitalförluster på handelsbolagsandelar väljer att realisera dessa medan realisationen fortfarande har skattemässig effekt.

3. Slutsatsen blir att man som särskilda skäl först och främst måste acceptera "tätning" av befintlig lagreglering i syfte att motverka kringgående. Värdet av detta slags metaforer är väl i och för sig tveksamt. Oavsett om man talar om att täta hål eller täppa till luckor bör framhållas att rör det sig om att *omöjliggöra vad man uppfattar som ej avsett utnyttjande av vad man uppfattar som svagheter i skattelagstiftningen*.

4. Vidare föreligger enligt motiven särskilda skäl vid övergång till helt ny reglering, om de retroaktiva reglerna syftar till att motverka kringgående av de gamla reglerna, närmare bestämt för att "de gamla reglerna i slutskedet av sin giltighetstid [inte skall] kunna utnyttjas i stegrad omfattning".[20] Detta innebär att de nya regler som aviseras i och för sig kan vara "vanliga" skatteregler utan särskilt kringgåendesyfte, men ändå under de angivna omständigheterna ges retroaktiv tillämpning.

5. Motsatsvis bör detta synsätt innebära att särskilda skäl inte föreligger, om det rör sig om en vanlig lagändring där kringgåenderisk

19. Detta kan skiljas från det fallet en skattskyldig skatteplanerar på det vanliga sätt som innebär att försäljningar av vinst- respektive förlustaktier anpassas till varandra i samband med ett årsskifte. Att på detta sätt förhålla sig till kvittningsregler och till effekterna av beskattningsårets slutenhet uppfattas väl som en normal konsekvens av ett permanent system.

20. Prop. 1978/79:195 s. 56.

saknas. Inte heller utgör det särskilda skäl om syftet med regleringen endast är att motverka sådan skatteplanering som uppfattas som normal (vad nu detta är). Det sistnämnda bör rimligtvis vara fallet om skatteplaneringen är av sådant slag som i annat sammanhang har accepterats av lagstiftaren.

3 Verkan av att undantaget från retroaktivitetsförbudet används i strid med sitt syfte

1. En fundamental fråga är naturligtvis vad som kan hända om undantaget från retroaktivitetsförbudet utnyttjas på ett icke avsett sätt. Detta skulle kunna vara fallet om några sådana särskilda skäl som nämns i 2 kap. 10 § st. 2 RF inte förelegat vid tidpunkten för riksdagens behandling.

Reglerna i 11 kap. 14 § RF om normprövning kan medföra att en regel i skattelag som strider mot grundlag inte ska tillämpas. Lagrummet har efter grundlagsreformen den 1 januari 2011 följande lydelse:[21]

> Finner en domstol att en föreskrift står i strid med bestämmelse i grundlag eller annan överordnad författning får föreskriften inte tillämpas. Detsamma gäller om stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid föreskriftens tillkomst.
>
> Vid prövning enligt första stycket av en lag ska det särskilt beaktas att riksdagen är folkets främsta företrädare och att grundlag går före lag.[22]

Emellertid gäller enligt 2 kap. 10 § st. 2 RF att undantaget från förbjuden retroaktivitet är tillämpligt om *riksdagen* finner att det finns särskilda skäl. Denna lydelse har en helt annan innebörd än ett "naket" krav på särskilda skäl, dvs. där inget subjekt anges. För stoppskrivelsernas del är det alltså riksdagen och ingen annan som ska finna att särskilda skäl föreligger. Detta understryker riksdagens suveränitet och *de facto* oberoende av enstaka tjänstemäns formuleringar.

21. SFS 2010:1408.

22. Andra stycket understryker bara vad som gäller ända sedan införandet av RF och det får anses oklart vad som avses med att dessa rättsliga truismer "särskilt" ska beaktas.

Tillåtet Retentaplikt24

Slutsatsen blir att angivandet i 2 kap. 10 § st. 2 RF av riksdagen som subjekt i prövningen av särskilda skäl, innebär att en lagändring som baseras på undantaget från retroaktivitetsförbudet i praktiken inte kommer att bli föremål för normprövning i domstol. Detta förhållande är ett uttryck för att intresset av upprätthållen suveränitet för riksdagen sedan lång tid helt dominerar över legalitetsintresset i svensk konstitutionell tradition. Denna förutsättning manifesterades också i det numera avskaffade s.k. uppenbarhetsrekvisitet.

2. Det går dock att reflektera över en utveckling där ökad internationalisering, inte minst genom EU-medlemskapet, leder till en förändring i styrkeförhållandet mellan den lagstiftande och den dömande makten.[23] Med EU-domstolen har ju Sverige i praktiken fått en författningsdomstol. Frågan om normprövning kan också få ökad aktualitet genom den grundlagsreform som beslutades 2010. Reformen har inneburit ett avskaffande av uppenbarhetsrekvisitet i 11 kap. 14 § RF.[24] I och med detta kan åberopande av konstitutionella regler liksom normprövning komma att bli betydligt vanligare, på sätt som liknar det som gäller i en del andra rättsordningar.

Frågan kan också belysas mot bakgrund av det lagrådsyttrande som jag diskuterade i föregående avsnitt.[25] Remissen till Lagrådet avsåg förslag på avdragsförbud avseende kapitalförluster på andelar i handelsbolag.[26] Lagrådet tycks mena att riksdagen helt disponerar över frågan om huruvida särskilda skäl föreligger. Vid sådant förhållande skulle normprövning inte bli aktuell. Det innebär att man inte avstår från att tillämpa en retroaktiv skatteregel som står i strid med retroaktivitetsförbudet, endast på grund av att den tillkommit utan att särskilda skäl förelegat.

3. Sammanfattningsvis måste situationen i dag karaktäriseras så, att det är riksdagen som suveränt avgör om särskilda skäl föreligger, liksom vad som i så fall utgör sådana skäl. Undersökningen visar att uttalandet i förarbetena om innebörden av kravet på särskilda skäl med tiden neutraliserats av en konstitutionell praxis med helt annat innehåll.

23. Härtill kommer att Europakonventionen om de mänskliga rättigheterna i och med Lissabonfördraget formellt blir en del av EU-rätten.

24. Se prop. 2009/10:80 s. 145.

25. Se 1.5.

26. Se Lagrådets protokoll 2009-09-30 samt skr. 2008/09:224.

Avsaknaden *de facto* av möjlighet till rättslig prövning av huruvida särskilda skäl är för handen, leder vidare till slutsatsen att kravet på särskilda skäl i sin egenskap av rättslig förutsättning är innehållslöst. Det rör sig i själva verket om en rent ideologisk bestämmelse, en fasadlegitimation, som upprätthåller en föreställning men som saknar kontrollerbar rättslig betydelse. En lagregel som ger intryck av att vara ett verksamt juridiskt redskap men som inte är det och som därför förmedlar en falsk verklighetsbild, är olämplig. Kravet på särskilda skäl bör därför avskaffas, eller aktiveras som ett verkligt instrument för rättslig prövning, beroende på om man alls anser rekvisitet vara motiverat eller ej.

4. Det är emellertid inte helt klart var gränsen mellan den *materiella* och den *formella* normprövningen går.[27] Denna gränsdragning kan ställas på sin spets vid bristande överensstämmelse mellan regeringens stoppskrivelse och den så småningom beslutade lagtexten. Om de rekvisit eller rättsföljder som anges i lagen *inte har någon täckning eller ens stöd i meddelandet till riksdagen* framstår det som klart att otillåten retroaktivitet föreligger. Problemet är här alltså inte om särskilda skäl föreligger eller ej, utan om sådant meddelande som föreskrivs i 2 kap. 10 § st. 2 RF alls kan anses ha lämnats. Detta framstår närmast som en formfråga.

Vid sådan felaktig användning av retroaktivitetsundantaget är det väl troligt, och givetvis angeläget, att Lagrådet skulle kritisera förslaget och föreslå att det genomfördes den vanliga lagstiftningsvägen. Lagrådets kritik skulle som jag ser det i så fall öppna för en möjlig normprövning om förslaget ändå kom att genomföras. Det är mot denna bakgrund viktigt att kontrollera om retroaktivitetsundantaget har använts på sådant sätt att den beslutade lagtexten har erforderligt stöd i den föregående stoppskrivelsen. Här måste slutsatsen vara klar. En för den skattskyldiga betungande lagregel som saknar stöd i stoppskrivelsen får inte tillämpas retroaktivt![28]

27. Med materiell prövning avses principiellt om en regel till sitt innehåll strider mot en regel av högre rang medan den formella prövningen tar sikte på förfarandet, nämligen det rekvisit i 11 kap. 14 § som lyder ”att stadgad ordning i något väsentligt hänseende har åsidosatts vid dess tillkomst”.

28. Det bör väl tilläggas att normprövning av de retroaktiva reglerna dock framstår som mindre realistisk om Lagrådet i sitt remissvar, som i fallet med handelsbolagsandelarna, lämnat regeringens förslag utan erinran.

Tillåten för tentaplugg VT24

4 EU-rätten och nationell retroaktiv skattelagstiftning

1. Denna undersökning är inriktad på tillämpningen av undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § st. 2 RF. I den utsträckning en sådan reglering emellertid berör en fråga som är föremål för EU-rättslig reglering måste även uppmärksammas EU-domstolens (EUD) praxis på området.[29]

2. Här måste först skiljas mellan EUD:s tillämpning av bestämmelserna om fri rörlighet på nationell lagstiftning å ena sidan, och de principer som domstolen har etablerat för tillåten retroaktivitet å den andra sidan. När det gäller förstnämnda bestämmelser föreligger givetvis ingen principiell skillnad mellan lagreglering som ges retroaktiv verkan och lagbestämmelser som på sedvanligt vis blir gällande först sedan de beslutats. Om en nationell lagregel innebär ett hinder för den fria rörligheten och detta hinder inte kan rättfärdigas, så får den nationella regeln inte tillämpas. Detta gäller naturligtvis även nationella regler vilka getts retroaktiv verkan. En annan sak är att retroaktiviteten ofta används för att motverka kringgående, ett intresse som under vissa förutsättningar kan rättfärdiga ett hinder i den fria rörligheten.

3. Om nationell lagstiftning som avser en EU-rättsligt reglerad fråga, exempelvis mervärdesskatt eller vissa punktskatter, emellertid ges retroaktiv verkan uppkommer frågan om själva retroaktiviteten är förenlig med EU-rätten. EUD har i rättsfallet C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"* gjort vissa uttalanden som det möjligen går att dra principiella slutsatser av.[30] Nederländerna hade ändrat sin mervärdesskattelagstiftning på det viset att vissa transaktioner avseende fast egendom, vilka tidigare varit skattepliktiga, undantagits från skatteplikt. Syftet med ändringen var att undanröja möjligheterna att få avdrag för ingående mervärdesskatt på anläggningar

29. Retroaktiv skattelagstiftning var ämne för 2010 års konferens med European Association of Tax Law Professors. På konferensen som hölls den 27–29 maj i Leuven, Belgien, konstaterades att retroaktivitet i skattelagstiftningen förekommer med stora variationer mellan länderna i Europa. Bland annat förekommer det i ett flertal länder att retroaktivitet ges exempelvis skatteflyktsregler vilkas införande de skattskyldiga förvarnats om i skrivelser eller pressmeddelanden.

30. Se även det snarlika fallet C-487/01 *Gemeente Leusden*.

som senare skulle hyras ut till underpris, något som uppfattades som upplägg av skatteflyktskaraktär.

De nya reglerna trädde ikraft den 29 december 1995. För att inte de gamla reglerna skulle kunna utnyttjas i slutet av sin giltighetstid gavs de nya reglerna retroaktiv giltighet från och med den 31 mars samma år. Sistnämnda dag hade den planerade lagändringen tillkännagivits i pressmeddelande vari även angavs att de nya reglerna skulle tillämpas från samma dag. Förfarandet påminde alltså starkt om hur det svenska undantaget från retroaktivitetsförbudet fungerar, låt vara att Nederländerna saknade konstitutionell reglering av denna lagstiftningsteknik. Det var därför följdriktigt att den svenska regeringen intervenerade i målet, synbarligen för att få EU-domstolens acceptans för det svenska systemet.

EUD prövade den nederländska lagändringen mot principerna om berättigade förväntningar och rättssäkerhet och godtog därvid att de nya bestämmelserna getts retroaktiv tillämpning. Domstolen framhöll särskilt att syftet varit att motverka omfattande utnyttjande av de gamla reglerna i slutet av deras giltighetstid. Rätten angav också som skäl för att godta förfarandet att "de ekonomiska aktörer som utför sådana ekonomiska transaktioner som avses i lagen har förvarnats om lagens antagande samt om denna lags retroaktiva verkan på ett sådant sätt att de kunnat förstå vilka verkningar ändringslagen kommer att medföra för dessa transaktioner."[31]

4. Det går inte att säkert säga om EUD:s motivering bör tolkas motsatsvis, så att retroaktivitet som inte uppfyller de angivna förutsättningarna är otillåten. Det mesta talar dock för att det skulle strida mot EU-rätten att utan tillfredsställande förvarning ge en betungande skatteregel som rör en EU-rättsligt reglerad fråga retroaktiv tillämpning. Det svenska systemet, vilket dessutom fått klar reglering på grundlagsnivå, måste dock rimligen anses uppfylla de krav som följer av EUD:s hänvisning till principen om berättigade förväntningar och rättssäkerhet.

Men ytterligare slutsatser är vanskliga att dra. Retroaktiva regler torde väl dessutom kunna accepteras även om det inte rör sig om uttalad skatteflykt. Det synes vara legitimt att utnyttja retroaktiviteten även för att komma tillrätta med "industriellt" utnyttjande av befintlig reglering i avvaktan på att nya regler ska träda ikraft. Detta

31. C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"* p. 45.

Tillgänglig som elektronisk version 2024

synsätt har onekligen stora likheter med de ändamål för vilka det svenska undantaget från retroaktivitetsförbudet avses bli använt.

Utan att man blir alltför spekulativ i fråga om sina prognoser om hur EUD skulle ställa sig, kan det väl därför ändå slutas att det svenska undantaget står sig väl gentemot EU-rätten, åtminstone på det sätt som det avses bli använt. Om retroaktivitetsmöjligheten emellertid skulle tillämpas på en EU-rättsligt reglerad fråga utan att något kringgåendeproblem var för handen framstår det som långt mindre säkert att lagstiftningsåtgärden skulle vara EU-rättsligt acceptabel.[32]

Även detta försiktiga synsätt öppnar emellertid för principiella slutsatser av viss betydelse. Om min tolkning är riktig så kan EUD nämligen sägas ha gjort klart att det finns en gräns, vid vilken retroaktivitet inte längre är acceptabel. Detta kan vara fallet, exempelvis om meddelandet inte uppfyller godtagbara krav, eller om syftet med retroaktiviteten inte är acceptabelt i förhållande till rättssäkerhetsprincipen eller principen om berättigade förväntningar.

Mot denna bakgrund utgör målet C-376/02 *Stichting "Goed Wonen"* införandet av ett slags EU-rättsligt test av retroaktiv betungande skattelagstiftning. I den utsträckning den retroaktiva regleringen berör en EU-rättslig fråga har det svenska rättssystemet därmed att förhålla sig till två rättshierarkiska nivåer vid utformningen av retroaktiviteten. Det förtjänar att upprepas att det EU-rättsliga testet i så fall är överordnat retroaktivitetsförbudet i RF.

5 I vilken utsträckning är retroaktivitet på skatteområdet förenlig med Europakonventionen?

Skyddet för egendomsrätten i Europakonventionens om de mänskliga rättigheterna (EKMR) protokoll 1 artikel 1 utgör enligt ordalydelsen i stycke 2 inget hinder för uttag av skatt. Att skatter likväl är ingrepp i egendomsrätten har klargjorts bland annat i rättsfallet *Burden mot Storbritannien*.[33] På skatteområdet anses staterna ha ett

32. Det bör noteras att sådan användning av retroaktivitet förekommit.
33. Se EMD-2005-13378-2, p. 59.

betydande manöverutrymme (margin of appreciation).[34] Detta innebär bland annat att Europadomstolen (EMD) accepterat viss retroaktiv lagstiftning.[35]

I rättsfallet *The National & Provincial Building Society m.fl. mot Storbritannien* hade regler för beskattning av tillskott till bolag ändrats.[36] Som ett resultat av ändringen kom tillskott under en viss tidsperiod att bli skattefria. För att komma till rätta med detta infördes skatteplikt även för denna period genom retroaktivt verkande lagstiftning.

EMD slog fast att regleringen inte stred mot egendomsskyddet i EKMR och underströk särskilt att skattelagstiftaren …

> … enjoys a wide margin of appreciation and the Court will respect the legislature's assessment in such matters unless it is devoid of reasonable foundation…[37]

Domstolen framhöll i sin motivering också betydelsen av att de skattskyldiga varit medvetna om lagstiftarens avsikter (p. 81). Detta leder till den tentativa slutsatsen att det svenska grundlagsreglerade systemet för undantag från retroaktivitetsförbudet genom "prop-lagstiftning" och stoppskrivelser står sig väl mot EMD:s praxis, åtminstone så länge det används på ett sätt som inte framstår som alldeles orimligt. Mitt intryck är att även sådan användning av stoppskrivelser som endast syftar till att säkra skatteinkomster, men inte har direkt anknytning till skatteflykt, skulle vara acceptabel i EMD:s ögon. Men detta får ses endast som ett antagande.

6 Användningen av stoppskrivelser i praktiken

Undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning i 2 kap. 10 § st. 2 RF infördes 1979 samtidigt med lagprövningsrätten i 11 kap. 14 §. Vid tidpunkten för min undersökning hade regeringen

34. Se t.ex. *Jokela mot Finland*, EMD-1995-28856, p. 57.
35. Det bör påpekas att retroaktivitetsförbudet i konventionens artikel 7 endast gäller brott.
36. Se EMD-1993-21319.
37. Se EMD-1993-21319, p. 80.

Tillgänglig tentamen VT24

under de drygt 30 år som bestämmelsen funnits vid 22 tillfällen lämnat sådana meddelanden som avses i undantagets sista mening.[38] De 22 meddelandena samt nyckelord avseende de områden de behandlat framgår av nedanstående uppställning.[39]

Skr. 1988/89:72	särskild skatt på företagsvinster
Skr. 1989/90:84	avdragsrätten för värdeminskning på inventarier
Skr. 1990/91:151	särskild löneskatt på pensionskostnader
Skr. 1993/94:2	uppskovsregler reavinst på bostäder
Skr. 1993/94:132	ändringar i kapitalbeskattningen
Skr. 1994/95:198	avdragsrätten för pensionsförsäkringspremier
Skr. 1995/96:7	beskattning av utländska kapitalförsäkringar
Skr. 1997/98:66	koncerninterna andelsavyttringar
Skr. 1997/98:138	överföring av periodiseringsfond och skatteutjämningsreserv
Skr. 1998/99:50	beskattning vid omstruktureringar
Skr. 2000/01:64	fåmansregler samt underprisöverlåtelser
Skr. 2001/02:77	avdrag för vissa kapitalförluster i näringsverksamhet
Skr. 2002/03:145	övertagande av ansvar för pensionsutfästelse
Skr. 2003/04:14	övertagande av ansvar för pensionsutfästelser (andra gången!)
Skr. 2003/04:63	överföring av fonder vid ombildning till aktiebolag

38. Ett meddelande innebär endast upphävande av ett annat meddelande och diskuteras därför inte vidare här (skr. 2006/07:131). En stoppskrivelse har tillkommit efter det att jag slutförde undersökningen, se skr. 2012/13:149 med meddelande om kommande förslag om begränsningar av möjligheten att göra avdrag för koncernbidrag.

39. De senaste sex skrivelserna har lämnats av den nuvarande borgerliga regeringen. Under den föregående borgerliga regeringen 1991–1994 lämnades två stoppskrivelser. Övriga har lämnats av socialdemokratiska regeringar.

Skr. 2003/04:107	stämpelskatt vid företagsinteckning
Skr. 2006/07:47	avdrag för pensionsförsäkringspremier
Skr. 2006/07:131	upphäver föregående
Skr. 2007/08:148	vissa underprisförsäljningar till handelsbolag
Skr. 2008/09:122	beskattning av vissa lån samt avdragsrätt för ränta
Skr. 2008/09:224	kapitalförluster på andelar i HB
Skr. 2008/09:225	underskottsföretag

Tillkommit efter min undersökning:

Skr. 2012/13:149	begränsningar av möjligheten att göra avdrag för koncernbidrag

Inventeringen bekräftar att undantaget från förbudet mot retroaktiv skattelagstiftning kommit till förhållandevis omfattande användning. Skrivelserna med meddelanden från regeringen är också spridda i tiden. En viktig iakttagelse är dock att hela 19 av de 22 meddelandena avser förhållandena efter skattereformen 1990. Av uppställningen framgår också tydligt att användningen av undantaget blivit vanligare under 2000-talet än vad det tidigare varit. Detta innebär en ökad prioritering av effektivitet i förhållande till traditionella rättssäkerhetshänsyn.

Jag har inte funnit något säkert svar på frågan om varför undantaget kommit till ökad användning efter skattereformen. Frågeställningen ter sig närmast beteendevetenskaplig och den faller utanför ramen för denna undersökning, vilket inte hindrar en reflektion. Ett möjligt svar är att medvetenheten inom Finansdepartementet om undantagsregelns potential har ökat. Ett annat svar är att den grundläggande rättssäkerhetsnormen, dvs. föreställningen om det negativa med retroaktiv reglering, luckrats upp och i någon mån kommit att ersättas av pragmatism. Däremot tror jag inte att den aggressiva skatteplaneringen (i den mån man kan tala om en sådan) ökat under de senaste två decennierna. Användningen av stoppskrivelser efter skattereformen framstår ju också som relativt jämnt fördelad över åren.

Jag har i min undersökning ställt ett antal kvalitativt orienterade frågor till det material som består av 20 meddelanden (fråga

Tillåtet på tentamensdagen

1–6 nedan) från regeringen till riksdagen om att vissa lagstiftningsåtgärder är att vänta. För frågorna 7–8 har jag av utrymmesskäl begränsat undersökningen till de stoppskrivelser som lämnats från och med 2000 (tio stycken). Jag har bortsett från skr. 2006/07:47 och 131 vilka inte ledde till lagstiftning.

Undersökningen av de enskilda stoppskrivelserna är utrymmeskrävande och kan inte redovisas här. Sammanfattningen nedan är ytterst summarisk och den intresserade läsaren hänvisas i stället till *Skattenytts* akademiska nummer 2011, s. 3–48.

De frågor som diskuteras närmare där är följande.

1. Används undantaget från retroaktivitetsförbudet i enlighet med sitt syfte?
2. Är användningen huvudsakligen ett resultat av nationella eller internationella förhållanden?
3. Bygger användningen på påståenden om empiri eller antaganden, exempelvis p.g.a. ny rättspraxis?
4. Vilka skatteformer berörs?
5. Vilken grad av precision finns i regeringens meddelande?
6. Förekommer hänvisningar till eller motiveringar av särskilda skäl?
7. Hur lång tid förflyter mellan meddelande och lagstiftning?
8. Motsvaras den beslutade lagstiftningen av meddelandet?

7 Sammanfattat resultat av undersökningen

1. Undersökningen visar att undantaget från retroaktivitetsförbudet använts drygt 20 gånger under den senaste tjugoårsperioden. Flertalet meddelanden har lämnats under tiden efter 1990 års skattereform. Efter skattereformen är användningen spridd i tiden och det finns inga säkra tecken på att den ökar. Det finns inte heller grund för att påstå att de frågor som stoppskrivelserna används för blivit mer eller mindre komplicerade, eller att det skett någon tydlig förskjutning i fråga om vilka områden som berörs.

Helt klart är emellertid att stoppskrivelsemöjligheten kommit att användas långt utanför det kringgåendeområde som den ursprungligen var avsedd för. Även om tekniken med stoppskrivelser principiellt synes vara förenlig med EU-rätten är det tveksamt om den, såvitt

gäller EU-rättsligt reglerade frågor, kan användas i annat syfte än att bekämpa kringgående. Tillämpningen torde också normalt kunna förenas med EKMR. I övrigt disponerar emellertid riksdagen helt över tillämpningen, och det krav på särskilda skäl som gäller enligt RF, framstår som en fasadlegitimation utan rättslig betydelse.[40] Min uppfattning är att kravet antingen borde avskaffas eller ges sådan rättslig betydelse.

2. Det är förhållandevis vanligt att stoppskrivelser tillkommer som ett resultat av avgöranden i Högsta förvaltningsdomstolen. En annan vanlig anledning är att Skatteverket har observerat eller antagit ett visst beteende bland de skattskyldiga vilket i sin tur föranleder påpekanden till regeringen. Undersökningen visar vidare att användningen av stoppskrivelser koncentreras till inkomstbeskattningen av företag och deras ägare, samt att användningen inte på något mer påtagligt sätt direkt påverkats av skatterättens internationalisering.[41] Å andra sidan kan sägas att denna trend inte heller minskat användningen.

Meddelandena från regeringen till riksdagen präglas av förhållandevis stor precision såvitt avser den tilltänkta lagstiftningen. Motsvarande kan inte sägas om redovisningen av de särskilda skäl för retroaktivitet som regeringen anser föreligga. Skälen presenteras i regel ytterst summariskt, något som understryker att kravet på särskilda skäl inte är ett riktigt juridiskt rekvisit utan en fasadlegitimation.

3. Det förflyter i regel från några månader upp till nästan ett år, men inte mer, mellan skrivelsens avlämnande och lagstiftningens ikraftträdande. Jag anser att denna tidsutdräkt formellt är fullt acceptabel, men om detta kan man naturligtvis ha olika uppfattningar.

I regel råder god överensstämmelse mellan beskrivningen i meddelandet av den kommande lagstiftningen, och utformningen av den slutliga lagtexten. Ett skäl till detta är troligen att man på departementet arbetar parallellt med skrivelse och utkast till lagtext. Här måste också erinras om att fullständig överensstämmelse inte kan krävas.

4. Undersökningen visar emellertid även på vissa brister under de senaste tio åren i detta hänseende. Vid två tillfällen sedan 2000 har

40. Kravet kan givetvis ha något slags psykologisk verkan men denna fråga faller utanför min framställning.

41. Min undersökning utesluter inte att ändringar i interna svenska regler i och för sig kan vara betingade av faktorer med anknytning till omvärlden.

Tillhör Patentarkiv VT24

den beslutade lagtexten gått utöver den beskrivning av lagändringen som gavs i stoppskrivelsen. Detta innebär principiellt att lagtexten inte haft täckning i skrivelsen, varför rättsligt stöd för retroaktivitet saknas i dessa delar. I ett av fallen (ränta på lån från utländskt subjekt) synes inte felet ha uppmärksammats.[42] I det andra fallet ("fållan") accepterade Lagrådet diskrepansen vilket innebär att man gjorde en annan bedömning än den jag gör här.[43]

5. I åtminstone sju fall sedan 2000 har den beslutade lagtexten inte fått lika stort tillämpningsområde som beskrivningen i stoppskrivelsen låtit förutskicka.[44] Detta kan också uttryckas så, att det utrymme som skrivelsen medgav inte har utnyttjats fullt ut. Detta kan ha lett dels till att de skattskyldiga "i onödan" har anpassat sig till planerad men inte genomförd lagstiftning, dels till bristande legitimitet (här i betydelsen förtroende och acceptans för rättssystemet).

6. Varje bristande överensstämmelse mellan stoppskrivelse och beslutad lagtext är naturligtvis oacceptabel. Jag tycker att resultatet av denna undersökning bör föranleda större precision i framtida skrivelser. Men mitt samlade intryck av undersökningen i denna del är trots denna synpunkt, att bristerna ändå inte är särskilt stora. De problem som uppkommer ifråga om överensstämmelsen är inte av sådana dimensioner att rättssäkerheten på allvar kan sägas komma i fara.

7. Ett problem med tillämpningen av undantaget från retroaktivitetsförbudet är dock att tillämpningen i konstitutionell praxis kommit att avlägsnas från kravet på särskilda skäl. Detta krav är numera innehållslöst och riksdagen använder sedan många år stoppskrivelseverktyget helt efter eget skön. I praktiken torde väl detta innebära att regeringen disponerar över användningen och att retroaktivitetsförbudet i praktiken inte är vad det utger sig för att vara. Det kan inte uteslutas att en skönsmässig användning under vissa förhållanden skulle kunna komma i konflikt med EU-rätten.

Det är inte tillfredsställande att en regel i grundlag som är avsedd att utgöra en verklig rättsregel, delvis utgör ett spel för gallerierna. Om kravet på särskilda skäl inte ska upprätthållas och inte heller kan bli föremål för rättslig kontroll är det hederligast att det avskaffas.

42. Skr. 2008/09:122.
43. Skr. 2001/02:77.
44. Skr. 2003/04:14, skr. 2007/08:148, skr. 2008/09:122 samt skr. 2008/09:224.

Skattelagstiftningen och stoppskrivelser

Ingrid Melbi

Retroaktivitetsförbudet

Retroaktivitetsförbudet i 2 kap. 10 § andra stycket regeringsformen innebär att skatt eller statlig avgift endast får tas ut om det följer av bestämmelser som gällde när den omständighet inträffade som utlöste skatt- eller avgiftsskyldigheten. Det finns dock en möjlighet för regeringen att om det föreligger särskilda skäl avisera riksdagen genom en s.k. stoppskrivelse om ett kommande lagförslag med begäran om att den nya bestämmelsen ska tillämpas fr.o.m. dagen efter att en skrivelse lämnats till riksdagen.

Under de senaste femton åren har det förekommit ett antal stoppskrivelser.

Riksdagsår	Antal stoppskrivelser
1998/99	1
1999/2000	0
2000/01	1
2001/02	1
2002/03	1
2003/04	3
2004/05	0
2005/06	0
2006/07	1 (+ 1, justering av tidigare skrivelse)

Tillfälle Riksdagen VT24

Tillåtet patentansökan 2024

SvSkT 2014:2 s 153

Skattemässig hantering av ”tvingande” konvertibler – en rättsfallskommentar [Not 1]

Startsida: 153

Av Jan Bjuvberg

1. Inledning [Not 2]

Den 14 februari i år meddelade Högsta förvaltningsdomstolen (HFD) dom i mål nr 4745-13 (förhandsbesked). Målet gällde hur avkastningen från ett konvertibelt förlagslån (jfr 11 kap. 4 § aktiebolagslagen [2005:551, ABL]), nedan benämnt lånet eller konvertibeln, ska hanteras hos det emitterande bolaget (nedan benämnd bolaget). Utöver frågan om hur avkastningen ska behandlas skattemässigt hos bolaget prövades även skatteflyktslagens tillämplighet. Den frågan behandlar jag inte i denna kommentar.

2. Något om det konvertibla förlagslånet

En konvertibel definieras i 11 kap. 4 § ABL som en skuldförbindelse som har getts ut av ett aktiebolag mot vederlag och som ger innehavaren, viss man eller viss man eller order *rätt eller skyldighet* att helt eller delvis byta sin fordran mot aktier i bolaget. Definitionen av instrumentet är kortfattad och väldigt allmänt hållen och omfattar både *traditionella konvertibler*, dvs. konvertibler där innehavaren har en rätt att välja att konvertera skuldebrevet eller påkalla återbetalning av lånet, och vad som ofta benämns *tvingande konvertibler*. Dessa kännetecknas normalt av att rätten att välja mellan att återbetala och konvertera tillkommer det bolag som har emitterat konvertibeln. Ordet tvingande i beteckningen tar sikte på att konvertibelinnehavaren måste konvertera om emittenten påkallar det. En bättre beteckning på en sådan konvertibel är enligt min mening *omvänd konvertibel*, där ordet omvänd framförallt tar sikte på att rätten att påkalla konvertering är placerad hos emittenten i stället för hos innehavaren. Uttrycket *tvingande konvertibel* är enligt min mening mer lämpat för en konvertibel vars villkor om konvertering utlöses av någon ”yttre” faktor, t.ex. att emittentens soliditet understiger en viss nivå. I en sådan situation är konverteringsvillkoret tvingande i ordets rätta mening. Det mest centrala villkoret i en konvertibel är naturligtvis rätten att påkalla konvertering. Som framgår av detta avsnitt kan konverteringsvillkoret variera i stor utsträckning, dels avseende vem som har rätten att påkalla konvertering, dels under vilka förutsättningar det är möjligt att göra det. En konvertibel består emellertid ofta av en stor mängd andra villkor, som också de kan variera mellan olika konvertibler. Det kan alltså konstateras att konvertibler som ryms inom ramen för definitionen i 11 kap. 4 § ABL kan vara väldigt olika utformade.

3. Förutsättningarna i målet och parternas yrkanden i Skatterättsnämnden

Av förutsättningarna i målet framgår att bolagets andelar är noterade på Nasdaq OMX Stockholm och att bolaget som ett led i sin kapitalförsörjning överväger att emittera ett konvertibelt förlagslån riktat till allmänheten. Villkoren för konvertibeln var enligt ansökan om förhandsbesked att det konvertibla förlagslånet avsågs noteras på Nasdaq OMX Stockholm.

Vidare framgick det att lånebeloppet uppgick till 260 000 000 kr fördelat på högst 10 000 000 konvertibler med ett nominellt värde uppgående till 26 kr. Löptiden för konvertibellånet avsågs uppgå till 20 år med en årlig ränta uppgående till 8,5 procent till och med förfallodagen. Bolaget har enligt de angivna förutsättningarna rätt att besluta att upplupen ränta inte ska betalas ut vid förfallotidpunkten utan i stället kapitaliseras. Om ränta kapitaliseras på detta sätt utgår utöver räntan årlig dröjsmålsränta uppgående till 7 procent. Bolaget kan vidare ensidigt besluta att kapitaliserad ränta inklusive upplupen dröjsmålsränta helt eller delvis ska betalas ut kontant. Därtill har bolaget under en period om två månader före konvertibelns förfallodag rätt att påkalla att konvertiblerna byts ut (konverteras) mot nya preferensaktier till en kurs motsvarande konvertiblernas nominella belopp.

Av förutsättningarna i målet framgår att bolagets uppfattning om den skattemässiga hanteringen av avkastningen på de tvingade konvertiblerna är att de utgör en skuld civilrättsligt och att konsekvensen av detta är att avkastningen på dem (det som i förutsättningarna benämns som ränta och dröjsmålsränta, hädanefter benämnt ”ränta”) skattemässigt är en avdragsgill kostnad för bolaget, oavsett om den betalas ut eller kapitaliseras. Vidare framgår det att bolaget avser att redovisa konvertiblerna som eget kapital i sin balansräkning, i enlighet med IAS 32 som – enligt bolaget – utgör god redovisningssed för bolaget. Det anges dock inte om avsikten är att redovisa lånet som fritt eller bundet eget kapital.

Skatteverkets uppfattning är enligt förhandsbeskedet att klassificeringen av konvertiblerna i redovisningen (som eget kapital) bör slå igenom även vid beskattningen, med konsekvensen att avkastningen inte är avdragsgill skattemässigt. I andra hand anförde verket att om konvertiblerna skulle anses utgöra en skuld, kan avdrag medges först när kontant betalning görs eller vid slutavräkning.

4. Skatterättsnämndens förhandsbesked

Skatterättsnämndens (SRN) majoritet fann, grundat på framförallt 11 kap. 4 § och 15 kap. 4–7 och 13 §§ ABL att konvertiblerna utgör en skuld vid beskattningen. Bolagets uppgift om att konvertiblerna skulle redovisas som eget kapital i bolagets balansräkning föranledde inte någon annan bedömning.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Beträffande rätten till avdrag för räntan på konvertibeln konstaterade majoriteten att utgångspunkten är att ränteutgifter är avdragsgilla som kostnader enligt 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229, IL) även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. Därefter konstaterade majoriteten med hänvisning till HFD 2012 ref. 13 och RÅ 1987 ref. 78 att en förutsättning för att avdrag ska medges som för ränta är att det är fråga om *ersättning för kredit*. Baserat på detta konstaterade nämnden att bolaget har rätt till avdrag för *den ränta som betalas ut kontant* enligt villkoren för konvertibeln. I den delen hänvisade nämndens majoritet till RÅ 2001 ref. 21 I.

Avseende periodiseringen av utgifterna fann majoriteten att enligt 14 kap. 2 § IL ska avdrag för räntekostnad göras det beskattningsår som räntan hänför sig till enligt god redovisningssed. Därefter konstaterade majoriteten att en konsekvens av att de emitterade konvertiblerna kommer att redovisas som eget kapital i bolaget är att *någon kostnad* avseende upplupen eller utbetald ränta *inte kommer att redovisas löpande*. [Not 3] Av den anledningen fann nämndens majoritet att avdrag inte ska medges förrän vid tidpunkten för faktisk utbetalning av ränta.

Skatterättsnämndens minoritet delade majoritetens uppfattning att utbetalad ränta utgör ersättning för lån som upptagits av bolaget och att rätt till avdrag föreligger för dessa utgifter. Med avvikelse från majoritetens uppfattning ansåg emellertid minoriteten att RÅ 2004 ref. 83 ger stöd för att även ränta som regleras genom att nya preferensaktier ges ut till konvertibelinnehavarna kan grunda rätt till avdrag. Avdragsrätten omfattar enligt minoriteten endast ersättning för krediten och inte återbetalning av lånet genom kontant reglering eller utbyte mot nya preferensaktier. Minoriteten menade att ersättningen vid konverteringen i första hand utgör betalning av lånet och i andra hand ersättning för ränta till innehavarna av konvertiblerna. Avdragsrätten för ränta medges med det synsättet endast för den del av ersättningen till konvertibelinnehavarna som överstiger konvertiblernas nominella belopp. Ang. tidpunkten för avdrag gör minoriteten samma bedömning som majoriteten, vilket innebär att avdrag ska göras när räntan regleras, dvs. vid betalnings- eller konverteringstidpunkten.

5. HFD:s dom

SvSkT 2014:2 sida 157

Förhandsbeskedet överklagades av både Skatteverket och bolaget. I HFD yrkade bolaget att frågan om avdragsrätt skulle besvaras i enlighet med den uppfattning som fördes fram av Skatterättsnämndens minoritet, se ovan. Skatteverket yrkade i första hand att kapitalet som bolaget får i utbyte mot konvertiblerna ska utgöra eget kapital och att avkastning på det utgör en inte avdragsgill vinstdisposition. I andra hand yrkar verket att Skatterättsnämndens förhandsbesked fastställs och i tredje hand att nämndens minoritets bedömning bildar grund för avgörandet.

HFD konstaterade inledningsvis att det saknades anledning att ifrågasätta att lånet, dvs. konvertibeln, utgör en sådan skuldförbindelse som avses med begreppet konvertibel i 11 kap. 4 § ABL. HFD ifrågasatte inte heller bolagets uppfattning att lånet ska redovisas som eget kapital i bolagets balansräkning med stöd av IAS 32. Konvertibeln betecknades därmed enligt HFD aktiebolagsrättsligt som en skuldförbindelse och utgör redovisningsrättsligt eget kapital. Ytterligare en utgångspunkt för HFD synes ha varit att inga ränteutgifter kommer att redovisas löpande i resultaträkningen, utan att ersättningen till konvertibelinnehavarna kommer att redovisas inom ramen för det egna kapitalet. [Not 4]

Därefter konstaterade HFD att det faktum att ett lån terminologiskt betecknas som skuld bolagsrättsligt inte nödvändigtvis innebär att det alltid behandlas som en sådan i bolagsrätten. Som exempel på när det är fallet enligt ABL är, anförde HFD, vid tillämpning av reglerna om värdeöverföring och kontrollbalansräkning. Enligt HFD behandlas ett lån i dessa fall som eget kapital *om det redovisas på det sättet*, eftersom bedömningen av vad som är fritt eget kapital grundar sig på redovisningen i bolagets balansräkning. Baserat på detta fann HFD att *den redovisningsmässiga klassificeringen* är avgörande för den bolagsrättsliga behandlingen av lånet. Ytterligare stöd för HFD:s synsätt är att det saknas en definition av eget kapital i ABL, medan en sådan däremot finns i 5 kap. 14 § ÅRL. Jag delar HFD:s syn på förhållandet mellan redovisningsrätten och aktiebolagsrätten.

SvSkT 2014:2 sida 158

Med utgångspunkt från detta ställdes HFD inför frågan om konvertibeln bör behandlas på detta sätt även vid beskattningen eller om den bör betraktas som en skuld i enlighet med den terminologi som används i ABL. HFD konstaterar att det inte finns någon skatterättslig reglering av klassificeringen av konvertibeln och att det i oreglerade fall är naturligt att utgå från den skattskyldiges redovisning, förutsatt att den är upprättad i enlighet med god redovisningssed. Därefter hänvisar domstolen till den under lång tid ökande internationaliseringen på redovisningsområdet och särskilt till IAS-förordningen [Not 5] , som i korta drag innebär att bolag vars andelar är noterade måste upprätta sin koncernredovisning i enlighet med IFRS/IAS. [Not 6] HFD konstaterade vidare att det på goda grunder kan ifrågasättas i vilken utsträckning detta regelverk är en lämplig utgångspunkt för företagsbeskattningen. [Not 7] Därefter konstaterar domstolen att frågan om redovisningen ska styra beskattningen i fall som är oreglerade i IL måste bedömas från fall till fall. [Not 8]

I den materiella bedömningen av konvertibeln konstaterade HFD att den uppvisar karaktäristika som avviker från vad som normalt utmärker en skuld, särskilt beträffande avsaknaden av skyldighet för bolaget att återbetala lånet med medel ur dess egen förmögenhet (bolagets ensidiga rätt att begära konvertering). Detta betyder enligt HFD att lånet inte kommer att innebära någon belastning på bolagsförmögenheten, vilket bekräftas av att konvertibeln enligt HFD ska redovisas som eget kapital, grundat på en tillämpning av IAS 32. Detta förutsätter dock att all ränta kapitaliseras och att det ackumulerade beloppet (nominellt belopp plus ränta) konverteras i sin helhet, se nedan.

Utöver avvikelser från kännetecknen för en skuld anförde HFD att sambandet mellan beskattad inkomst och utdelningsbara medel väger tungt vid gränsdragningen mellan skuld och eget kapital. Domstolen anförde att om konvertibeln skattemässigt behandlas som en skuld trots att den i enlighet med sin ekonomiska innebörd redovisas som eget kapital, skulle konsekvensen bli att inte avdragsgilla vinstdispositioner får dras av som ränta vid beskattningen.

Mot bakgrund av detta fann HFD att övervägande skäl talade för att i detta fall utgå från bolagets redovisning vid beskattningen. Konsekvensen

SvSkT 2014:2 sida 159

av detta var enligt HFD att någon avdragsrätt för avkastningen på konvertibeln inte föreligger.

6. Analys

6.1 Inledning

Det ovan refererade avgörandet behandlar två mycket centrala, grundläggande företeelser. Den första frågan gäller hur ett i ABL som skuldförbindelse betecknat lån, dvs. den emitterade konvertibeln, ska hanteras bolagsrättsligt och den andra frågan avser hur samma företeelse ska klassificeras skatterättsligt i avsaknad av särskilda skatterättsliga bestämmelser, i enlighet med den bolagsrättsliga beteckningen eller med utgångspunkt i redovisningen. Jag delar domstolens slutsats avseende den första frågan, dvs. att det är den

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillträdesexemplar VT24

redovisningsrättsliga definitionen av vad som är eget kapital som styr den bolagsrättsliga hanteringen av lånet, se ovan i not 4. Den skattemässiga klassificeringen avser jag att diskutera nedan.

Som redan har framgått förutsätter HFD 1) att lånet utgör en skuldförbindelse (konvertibel) enligt 11 kap. 4 § ABL och 2) att lånet kommer att redovisas som eget kapital i utgivarens balansräkning. Mer oklart är om det är en given utgångspunkt att utgivaren inte kommer att redovisa några kostnader kopplade till konvertibeln löpande i resultaträkningen eller om det är en slutsats som domstolen drar med utgångspunkt från den andra förutsättningen, se ovan. Närmast ska betydelsen av detta utvecklas något.

6.2 Något om sambandet mellan redovisning och beskattning

Traditionellt sett brukar det hävdas att redovisningen endast har betydelse för beskattningen avseende *periodiseringsfrågan*. [Not 9] Avseende *klassificeringsfrågan*, som det är fråga om i det här aktuella avgörandet, har det hävdats att den frågan inte omfattas av sambandet mellan redovisning och beskattning. [Not 10] Enligt min uppfattning har redovisningen, och bör också ha, större betydelse än att enbart vara relevant för periodiseringen

i inkomstslaget näringsverksamhet. Det står t.ex. helt klart att redovisningsmaterial kan utgöra bevismedel i en tvist med Skatteverket. Beträffande redovisningsrättslig klassificering anser jag att det bör föreligga en presumtion för att den ska få genomslag även vid beskattningen. Detta gäller framförallt på områden där det inte finns några särskilda skatterättsliga regler, men även i andra situationer, om än kanske inte med samma starka genomslag. Det främsta skälet för det är att det är "samma verklighet" som de två systemen (skatterätt och redovisningsrätt) avser att reglera. Ytterligare ett skäl för det är, som HFD också pekar på, att redovisningen förutsätts ge uttryck för "den faktiska och ekonomiska innebörden av genomförda transaktioner och ge en rättvisande bild av hur bolagets resultat och ställning har utvecklats under året". [Not 11]

Frågan om vilken omfattning sambandet mellan redovisning och beskattning har, dvs. om det enbart gäller periodiseringsfrågor eller om det också kan omfatta andra frågor är mycket intressant. I denna rättsfallsanalys kan frågan inte behandlas särskilt utförligt, men med hänsyn till att redovisningen i det analyserade målet är prejudicerande för en annan fråga än periodisering, nämligen klassificering, ska frågan ändå ägnas lite utrymme, med utgångspunkt i några andra HFD-avgöranden [Not 12] än det som huvudsakligen är föremål för denna analys.

Det första av dessa avgöranden är RÅ 2000 ref. 64. [Not 13] Målet gällde äldre regler om skattebefriad utdelning på näringsbetingade andelar. I korta drag krävdes enligt dessa regler att det utdelande företaget inte innehade s.k. förbjudna aktier för att utdelningen från det skulle vara skattebefriad (jfr 24 kap. 12–17 §§ IL). Den situation som behandlades i målet var att ett moderbolag hade anteciperat utdelning från sitt dotterbolag i bokslutet för det år utdelningen var hänförlig till. Vid den tidpunkten innehade dotterbolaget förbjudna aktier. HFD kom i målet fram till att skattefriheten för utdelningen skulle bedömas med utgångspunkt från när den redovisades av moderbolaget. Eftersom dotterbolaget vid den tidpunkten innehade förbjudna aktier kom utdelningen att beskattas hos moderbolaget. Valet av metod för att redovisa utdelningen i moderbolaget var alltså avgörande för om den skulle beskattas eller inte.

HFD:s bedömning ledde i fallet till att en omfångsfråga kom att avgöras av redovisningen.

Det andra målet är RÅ 2010 ref. 40. I det kom redovisningen att ha stor betydelse, denna gång för fullföljdskravet i en stiftelse. Utgången i målet baserades på innehållet i Bokföringsnämndens allmänna råd BFN U 95:3, som bl.a. reglerar utfästelser om anslag. I det allmänna rådet angavs det att huvudprincipen var att hela utfästelsen ska skuldredovisas, men i fall där utbetalningar villkoras av att de ska belasta framtida avkastning ska någon skuldredovisning inte ske, utan utfästelsen redovisas som en ansvarsförbindelse, dvs. utanför balans- och resultaträkningen. Kostnadsredovisning ska enligt det allmänna rådet ske i takt med fullgörandet av utfästelsen. HFD konstaterade att det är "uppenbart att innebörden av givarstiftelsernas åtagande är att finansieringen [...] ska ske genom avkastningen på det beräknade kapitalbeloppet". Om stiftelsen behåller rådigheten till kapitalet skulle enligt HFD utbetalade belopp ett enskilt år utgöra underlag för bedömningen av fullföljdskravet, helt i enlighet med det allmänna rådet. HFD valde alltså att låta den redovisningsmässiga hanteringen av den gjorda utfästelsen ligga till grund för fullföljdsbedömningen. [Not 14] Frågan i målet rör fördelningen av utfästelsen över tid i fullföljdshänseende, dvs. en fråga som har med periodisering att göra. Frågan rör emellertid inte periodisering i inkomstslaget näringsverksamhet och bör förmodligen hänföras till den skara av mål där redovisningen är prejudicerande i mål utanför det kopplade området.

Det tredje målet är RÅ 2010 ref. 8, som behandlar uppdelningen mellan inkomstbeskattad och avkastningsbeskattad verksamhet i ett försäkringsbolag, närmare bestämt grunden för fördelningen av intäkter som var gemensamma för den inkomstbeskattade respektive den avkastningsbeskattade delen av försäkringsbolagets verksamhet. Detta regleras i 39 kap. 11 § IL, där det anges att fördelningen ska ske på skäligt sätt. Eftersom det saknades ledning för vad som är en skälig fördelning i de traditionella rättskällorna fann HFD att det föll sig naturligt att söka ledning i den skattskyldiges redovisning eftersom fördelningen av intäkter och kostnader mellan olika försäkringsgrenar "förutsetts återspegla hur olika försäkringsgrenar har bidragit till det samlade resultatet". Av utredningen i målet drog därtill HFD slutsatsen att den valda fördelningen var affärsmässig och förenlig med etablerade försäkringsrättsliga principer. HFD valde alltså i målet att låta försäkringsbolagets redovisning få prejudicerande

verkan avseende en fråga som i princip var oreglerad men som inte var en periodiseringsfråga. [Not 15]

Det fjärde och sista målet är HFD 2012 ref. 61. [Not 16] I det prövade HFD om det var möjligt att lägga ett ändrat bokslut till grund för beskattningen. Avgörande för utgången i målet i den delen var ett yttrande från Bokföringsnämnden om möjligheten att enligt god redovisningssed ersätta ett bokslut med ett nytt i syfte att korrigera felaktigheter i det gamla bokslutet. Frågan om ändrat bokslut är *inte en periodiseringsfråga*, utan en rent skatterättslig fråga, som dock är oreglerad i skattelagstiftningen. HFD valde i målet att låta den i redovisningsrätten valda lösningen på den aktuella frågan också ligga till grund för utgången i skatteavgörandet.

En fråga som uppkommer med anledning av detta är om det går att hävda att de ovan nämnda avgörandena utgör en trend mot att redovisningen får allt större betydelse för beskattningen, även utanför området för periodisering i inkomstslaget näringsverksamhet. En annan fråga är om denna trend ger uttryck för HFD:s metod att fastställa hur oreglerade fall ska lösas. Det finns dessvärre inte tid och utrymme för att behandla detta i denna framställning, men enligt min uppfattning indikerar åtminstone de ovan refererade avgörandena att redovisningen ges betydelse även utanför området för periodisering i näringsverksamhet och att HFD:s metod för att lösa oreglerade fall åtminstone kan vara att hämta stöd i redovisningen.

6.3 Redovisningens relevans i det aktuella målet

Vid bedömningen i det aktuella målet om den redovisningsmässiga klassificeringen av konvertibeln som eget kapital, eller om legaldefinitionen i 11 kap. 4 § ABL, som betecknar konvertibeln som en skuldförbindelse, ska

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåter Prentar PRINT24

anses vara prejudicerande vid beskattningen konstaterar domstolen först att konvertibeln, eller ”lånet” som domstolen uttrycker sig, ”uppvisar karaktäristika som avviker från vad som normalt utmärker en skuld”. Den mest väsentliga skillnaden är enligt HFD att ”det inte finns någon skyldighet för bolaget att återbetala lånet med medel ur dess egen förmögenhet utan bolaget kan ensidigt välja att konvertera lånet till aktier”. Därutöver påpekar domstolen att sambandet mellan beskattad inkomst och utdelningsbara medel är av stor betydelse. Om – konstaterar domstolen – den tvingande konvertibeln skattemässigt behandlas som en

skuld skulle det medföra att inte avdragsgilla vinstdispositioner får dras av som ränta vid beskattningen. På denna grund fann HFD att övervägande skäl talar för att låta redovisningen vara prejudicerande i det aktuella fallet. Det ska framhållas att domstolen är mycket tydlig med att avgörandet ska betraktas som ett *in casu*-avgörande.

6.4 Redovisning av konvertibler

Bolagets antagande, som inte ifrågasätts av HFD, att konvertibeln enligt god redovisningssed (med stöd av IAS 32) ska redovisas som eget kapital, förtjänar att diskuteras något. Det främsta skälet för det är att denna standard inte är direkt tillämplig vid redovisningen i juridisk person, utan enbart vid upprättande av koncernredovisning, se 7 kap. 32 § ÅRL och art. 4–5 i IAS-förordningen. Däremot ska den tillämpas indirekt via Rådet för finansiell rapporterings rekommendation RFR 2, med däri gjorda begränsningar och kompletteringar. Enligt RFR 2 gäller att klassificering av ett finansiellt instrument såsom skuld respektive eget kapital i enlighet med IAS 32 ska tillämpas, *såvida inte detta står i strid med gällande lag*, i vilket fall avsteg ska göras med beaktande av den ekonomiska innebörden. Detta exemplifieras med att det inte är tillåtet att redovisa t.ex. preferensaktier som enligt ÅRL utgör eget kapital som en skuld med hänvisning till att preferensaktien uppfyller definitionen av en skuld enligt IAS 32 (se p. 11 tredje strecksatsen).

Med hänvisning till detta uppkommer frågan om det strider mot lag att redovisa en tvingande konvertibel som eget kapital, även om den enligt bolagets uppfattning vid en tillämpning av IAS 32 ska redovisas som eget kapital. Närmare bestämt, innebär legaldefinitionen i 11 kap. 4 § ABL, som betecknar konvertibeln som en *skuldförbindelse*, att den *inte får redovisas som eget kapital* på grund av att det strider mot lag? I förarbetena till aktiebolagslagen anges det att ”[v]id konverteringen överförs aktiebolagets skuld till konvertibelinnehavaren till aktiekapitalet”. [Not 17] Baserat på detta fann SRN:s majoritet att konvertibeln utgör en skuld skattemässigt. Jag delar inte den uppfattningen. Enligt min uppfattning tar förarbetsuttalandet framförallt sikte på traditionella konvertibler och enbart att termen skuldförbindelse används i legaldefinitionen bör enligt min uppfattning *inte* innebära att möjligheten att redovisa konvertibeln som eget kapital ska anses strida mot lag. Det främsta skälet för denna slutsats är att en tvingande konvertibel i centrala delar avviker från den redovisningsrättsliga definitionen av skuld. Detta gäller framförallt

beträffande rekvisitet att förpliktelsen (d.v.s. åtagandet gentemot motparten) ska leda till ett utflöde av resurser som innefattar ekonomiska fördelar för bolaget. [Not 18] Det förtjänar också att påpekas, som även HFD gör, att redovisningen i flera situationer är prejudicerande för vad som ska hanteras som eget kapital i bolagsrättsligt hänseende. Dessutom återfinns definitionen av vad som är fritt respektive bundet eget kapital i redovisningsrätten, närmare bestämt i 5 kap. 14 § ÅRL, vilket också talar för HFD:s syn, som jag delar.

En av HFD:s utgångspunkter för avgörandet var bolagets påstående att konvertibeln redovisningsmässigt utgör eget kapital. Eftersom det är fråga om ett förhandsbesked anser jag att det är i sin ordning att HFD tar det som

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

utgångspunkt. Den redovisningsrättsliga klassificeringen är emellertid i praktiken inte helt självklar och förhållandevis komplicerad, särskilt avseende s.k. sammansatta finansiella instrument.

Vid klassificeringen av finansiella instrument enligt IAS 32 är utgångspunkten den ekonomiska innebörden av de villkor som gäller för instrumentet och definitionerna av finansiell skuld, finansiell tillgång och eget kapitalinstrument, se p. 15. Ett eget kapitalinstrument definieras i IAS 32 som varje form av avtal som innebär en residual rätt i ett företags tillgångar efter avdrag för alla dess skulder, se p. 15. [Not 19] Förenklat innebär detta att ett företags eget kapitalinstrument utgörs av skillnaden mellan företagets tillgångar och skulder. [Not 20] Av detta följer att värderingen av ett eget kapitalinstrument är beroende av värdet av tillgångar och skulder.

Ett konvertibelt skuldinstrument utgör enligt IAS 32 p. 29 ett *sammansatt finansiellt instrument*. Ett sådant instrument kännetecknas av att det består av både en skuld- och en eget kapitaldel som ska klassificeras var för sig från första gången instrumentet redovisas, se IAS 32 p. 28 och p. VT 31. Av den sistnämnda bestämmelsen framgår det att bolagets förpliktelse att genomföra överenskomna räntebetalningar och amorteringar är en finansiell skuld som kvarstår så länge som instrumentet inte konverterats. Värdet av skulddelen utgörs av nuvärdet av de framtida

betalningarna. Eget kapitaldelen består av rätten att omvandla instrumentet till aktier utgivna av bolaget. Den sistnämnda delen har ett värde vid det första redovisningstillfället, även om det saknar ett realvärde. Vid värderingen av ett sammansatt finansiellt instrument ska skulddelen värderas först. Det följer av det ovan nämnda sambandet mellan tillgångar och skulder å ena sidan och eget kapital å andra sidan. [Not 21] Omsatt till värderingen av ett sammansatt finansiellt instrument innebär detta att skulddelen måste värderas först, innan något värde kan åsättas eget kapitaldelen.

I det fall som HFD har haft att bedöma framgår det av villkoren att bolaget ensidigt kan välja mellan att 1) kapitalisera eller betala ut räntan inkl. dröjsmålsränta på konvertibeln och 2) konvertera eller betala ut det kapitaliserade beloppet. Den del av det kapitaliserade beloppet som utgör ränta inkl. dröjsmålsränta kan bolaget välja att betala ut separat, när som helst under lånets löptid. Det antagande som bolaget gör, att lånet ska redovisas som eget kapital i balansräkningen, kan uppfattas som *antydande* att bolagets avsikt är att konvertera lånet. Detta är emellertid varken någon nödvändig eller tillräcklig förutsättning för att redovisa lånet som eget kapital, eftersom den metod som enligt IAS 32 ska användas för att avgöra hur lånet ska redovisas är en analys av *den ekonomiska innebörden av villkoren* för konvertibeln, tillsammans med definitionerna av skuld, tillgång och eget kapital, se ovan. [Not 22] Vid den bedömningen har företagets avsikt knappast någon relevans. Detta framgår med tydlighet av IAS 32 p. 30, där det anges att en förändring av sannolikheten för konvertering inte ska påverka klassificeringen, se IAS 32 p. 30. Det sistnämnda innebär i princip att den initiala klassificeringen (vid första redovisningstillfället) inte förändras under löptiden.

Vidare anges det i HFD:s dom under rubriken ”*[b]akgrund och vad målet gäller*” att ”[n]ågra ränteutgifter kommer därmed inte att redovisas löpande i resultaträkningen utan *ersättningen* till innehavarna av konvertiblerna kommer att *redovisas inom ramen för det egna kapitalet* [min kursivering]”. Uttalandet är som jag förstår det en följd av antagandet att lånet kommer att redovisas som eget kapital. Det framgår inte klart vems det sistnämnda antagandet är, om det är bolagets eller domstolens. Det är inte heller klart om bolaget med att redovisa konvertibeln som eget

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet för tentamen HVT24

kapital även avser att all ränta under löptiden ska kapitaliseras och redovisas som eget kapital. Dessa oklarheter innebär enligt min mening att det inte är möjligt att ta ställning avseende den redovisnings- och skatterättsliga hanteringen av avkastningen i det enskilda fallet. Här hade jag gärna sett ett förtydligande från HFD.

Angående räntan på konvertibeln är det avgörande för om den ska redovisas som kostnad eller eget kapital enligt IAS 32 p. 36 om det finansiella instrumentet har redovisats som skuld- eller eget kapitalinstrument. Det är alltså klassificeringen av konvertibeln som är avgörande även för denna fråga. I den utsträckning som konvertibeln ska redovisas som skuld ska en räntekostnad redovisas, se IAS 32 p. 35. Löpande betalningar till innehavaren av en konvertibel är alltså en förpliktelse för utgivaren av instrumentet. Den existerar till dess konvertering sker. Vid konverteringstidpunkten elimineras eventuell kvarstående skuld från balansräkningen och i stället bokas en motsvarande post som eget kapital. [Not 23] Det är viktigt att ha i minnet att räntekomponenten inte beräknas på eget kapitaldelen, utan bara på skulddelen. Vid beräkning av kostnaden multipliceras skulddelen av konvertibeln med en räntekomponent och det är den delen av återbetalningen som motsvarar ränta som redovisas som kostnad. Om konvertibeln inte har någon skulddel, eftersom någon återbetalning på annat sätt än genom konvertering inte kommer att ske, ska däremot inte någon kostnad redovisas. [Not 24]

Utställaren av ett finansiellt instrument kan givetvis välja villkoren för ett konvertibelt skuldebrev. Naturligtvis måste hänsyn tas till de presumtiva köparna av instrumentet, men i någon mening skapas subjektivitet av att det i huvudsak är villkoren för ett finansiellt instrument som avgör hur det ska redovisas. Subjektivitet i redovisningen är inte någon ovanligt förekommande företeelse. Att subjektivitet förekommer kan dock leda till betänkligheter när det gäller sambandet mellan redovisning och beskattning, eftersom den kan innebära att de skattskyldiga i någon mening själva kan styra över skatteutfallet.

6.5 Avdragsrätt och periodisering vid beskattningen

Om en konvertibel omfattar både en skuld- och en eget kapitaldel uppstår frågan om avkastningen på skulddelen är avdragsgill. Enligt min uppfattning utgör avkastningen på skulddelen en ränta som uppfyller

kriterierna för att vara en kostnad för erhållande av kredit och därför bör vara avdragsgill i enlighet med 16 kap. 1 § IL. I och med detta uppstår även en periodiseringsfråga. Eftersom HFD kom fram till att någon avdragsgill ränta inte förelåg behövde domstolen inte pröva periodiseringen. SRN prövade däremot frågan eftersom både majoriteten och minoriteten kom fram till att räntan var avdragsgill. Både majoriteten och minoriteten fann att avdragsrätten skulle hänföras till den tidpunkt när räntan betalades (eller, avseende minoriteten, när räntan betalades eller när nya aktier emitteras). Av 14 kap. 2 § IL framgår det att när, som i förevarande fall, någon särskild skatterättslig periodiseringsregel inte finns ska periodiseringen följa god redovisningssed. Om det finns flera valmöjligheter inom ramen för god redovisningssed ska den metod för periodisering som valts av den skattskyldige i redovisningen också få genomslag vid beskattningen, se RÅ 1999 ref. 32 och 14 kap. 4 § IL.

Den periodiseringsprincip som SRN (både majoriteten och minoriteten) pekar ut är enligt min uppfattning en kontantprincip eftersom avdragsrätten kopplas till betalningstidpunkten. Av 14 kap. 2 § IL framgår emellertid att det skattemässiga resultatet ska beräknas enligt bokföringsmässiga grunder. Det normativa innehållet i begreppet bokföringsmässiga grunder är inte omfattande, men en sak brukar tillskrivas det, nämligen att kontantmässig inkomstberäkning inte är tillåtet i inkomstslaget näringsverksamhet. Detta bekräftas för det första av att hänsyn enligt 14 kap. 3 § IL ska tas till in- och utgående balanser och för det andra av att det i 14 kap. 2 § tredje stycket IL anges att enskilda näringsidkare som ska upprätta förenklat årsbokslut inte behöver tillämpa bokföringsmässiga grunder i vissa fall. Dessa omfattar uteslutande situationer när dessa företag får tillämpa kontantmässig redovisning vid beskattningen. Av detta följer att jag inte delar den princip för

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

periodiseringen som SRN har pekat ut. Enligt min uppfattning är utgångspunkten att räntan ska periodiseras över konvertibelns löptid. Här är det möjligt att relatera till definitionen av kostnad i IASB:s conceptual framework. [Not 25] I den anges att en kostnad är en minskning av det ekonomiska värdet till följd av bl.a. utbetalningar med en minskning av eget kapital som följd. Kostnaden ska redovisas när minskningen av framtida ekonomiska fördelar uppkommer och när den kan mätas tillförlitligt. Konsekvensen av det är att kostnaden redovisas samtidigt som en skuldökning eller en minskning av värdet på en tillgång redovisas. [Not 26] I det aktuella fallet aktualiserades

IAS 32. Däri anges det att räntor ska redovisas i resultatet som kostnad, se p. 35

7. Några avslutande synpunkter om domens prejudikatvärde

I målet kom HFD till den slutsatsen att vad som i villkoren för en konvertibel betecknades som ränta inte var avdragsgill skattemässigt, eftersom emittenten redovisade konvertibeln som eget kapital. Som nämns inledningsvis kan konvertibler som ryms inom ramen för 11 kap. 4 § ABL förete stora skillnader avseende innehållet i villkoren för dem. Detta gäller naturligtvis också för andra sammansatta finansiella instrument. Detta bör enligt min uppfattning påverka prejudikatvärdet av målet eftersom det i den delen måste betraktas som ett *in casu*-avgörande.

När det gäller domstolens val att lägga den redovisningsmässiga klassificeringen till grund för beskattningen är emellertid min syn på målet en annan. I den delen anser jag att målet utgör ett viktigt prejudikat, innebärande att metoden för att lösa oreglerade fall är att falla tillbaka på redovisningen, åtminstone när det gäller klassificering av finansiella instrument och avkastningen från dem. I avsnitt 6.2 ovan har jag kort redogjort för några andra avgöranden från HFD som också talar för detta. [Not 27]

Jan Bjuvberg är docent i företagsrätt vid Juridiska institutionen, Uppsala universitet.

Fotnoter

[1] Artikeln har skrivits inom ramen för projektet Dividing the taxbase in a globalized world, som finansieras av Riksbankens jubileumsfond.

[2] Jag har haft förmånen att diskutera ett utkast till denna artikel på ett seminarium på juridiska institutionen, Uppsala universitet. Detta har lett till en del korrigeringar av innehållet i artikeln. Eventuella kvarstående fel är till 100 % mitt ansvar.

[3] Jag förstår detta som majoritetens ställningstagande om innebörden av god redovisningssed avseende periodiseringen av avkastningen på konvertiblerna. Det är oklart på vilken grund ställningstagandet är baserat. Det är också oklart om det är majoritetens slutsats eller om det är en uppgift som bolaget har lämnat. Även HFD återger denna slutsats i sin dom, se nedan.

[4] På den punkten framgår det inte klart om det är en förutsättning som uppställs av bolaget eller om det är en slutsats som HFD drar av att bolaget uppgett att konvertibeln kommer att redovisas som eget kapital, jfr not 3 ovan. Påståendet att *konvertibeln* ska redovisas som eget kapital är enligt min uppfattning tämligen opreciserat, eftersom det är oklart vad som innefattas i det som ska redovisas som eget kapital. Utgångspunkten för oklarheten är att en konvertibel normalt sett klassificeras som ett sammansatt finansiellt instrument, dvs. ett instrument som består av både en skuld- och en eget kapitaldel. I det här fallet skulle skulddelen t.ex. kunna

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgår Prütentamen 1/2024

bestå av en nuvärdering av framtida ränteutbetalningar, medan konvertibelns eget kapitaldel skulle motsvara konvertibelns nominella belopp.
[5] Europaparlamentets och rådets förordning (EG) nr 1606/2002 om tillämpning av internationella redovisningsstandarder.

[6] Ang. IAS-förordningen, se Knutsson i Vänbok till Per Anclow (red. Gäverth, Leif och Lindgren, Per Anders) s. 183 ff. samt i Skattenytt 2005 s. 510 ff. och Bjuvberg i Skattenytt 2004 s. 316 ff.

[7] Jag delar den uppfattningen.

[8] Detta uttalande måste rimligtvis avse andra oreglerade frågor än periodiseringsfrågor, jfr 14 kap. 2 och 4 §§ IL.

[9] Se t.ex. Lodin, Sven-Olof, Lindencrona, Gustaf, Melz, Peter, Silfverberg, Christer och Simon Almendal, Teresa, Inkomstskatt – en läro- och handbok i skatterätt, fjortonde upplagan, Studentlitteratur 2013, s. 309 och Andersson, Mari, Saldén Enérus, Anita och Tivéus, Ulf, Inkomstskattelagen En kommentar, Zeteo, version den 1 juli 2013, kommentaren till 14 kap. 2 § IL.

[10] Se t.ex. prop. 1999/2000:2 s. 176.

[11] Frågan om den redovisningsmässiga klassificeringens betydelse vid beskattningen utvecklas i Kellgren, Jan och Bjuvberg, Jan, Redovisning och beskattning, tredje upplagan, Studentlitteratur 2013, framförallt s. 101–103. Se även SOU 2008:80 del 1 s. 103, där det anges att när ett område är oreglerat i skatterätten, förekommer det att ”man vid beskattningen ’lånar’ lösningar från redovisningen” även om det inte finns något materiellt samband och därför ingen rättslig bundenhet i den fråga som ska lösas. Detta samband benämns i utredningen ”samband i praktiken”.

[12] Genomgången av avgöranden är inte avsedd att vara uttömmande, utan exemplifierande.

[13] Jag har behandlat målet utförligt i Bjuvberg, Jan, Redovisningens betydelse för beskattningen, Mercurius förlag 2006 s. 205 ff. Utgången i målet bekräftas av RÅ 2009 ref. 196.

[14] Jfr Knutsson, Margit, Norberg, Claes och Thorell, Per, har givit uttryck för samma uppfattning om utgången i målet, se Redovisningsfrågor i skattepraxis, Iustus förlag, tredje upplagan 2012 s. 91 [cit. Knutsson m.fl.].

[15] Knutsson m.fl. s. 91.

[16] Jag har behandlat målet i Svensk Skattetidning 2012 s. 873 ff.

[17] Prop. 2004/05:85 del 2 s. 659.

[18] Det redovisningsrättsliga begreppet skuld definieras bl.a. i IASB:s conceptual framework p. 4.4. En äldre svensk översättning av IASB:s conceptual framework finns i IFRS-volymen, FAR Akademi 2013. I den återfinns skulddefinitionen i p. 49 b). En i princip likalydande definition av skuld finns i BFNAR 2012:1 p. 2.13.

[19] Definitionen gäller även vid tillämpningen av IAS 39 om redovisning och värdering av finansiella instrument, se p. 8.

[20] Jfr IASB:s conceptual framework p. 4.22 (p. 49 c i den äldre versionen, se ovan). Trots att definitionen av eget kapital innebär att eget kapital uppstår som en restpost ”erkänner” IASB att den kan komma att delas upp i avskilda delposter, t.ex. bundet och fritt eget kapital. IASB konstaterar dessutom att en sådan uppdelning kan vara av betydelse för företagets intressenter, särskilt med beaktande av olika former av begränsningar av vad som får delas ut till aktieägarna, se conceptual framework p. 4.40 (p. 65 i den äldre versionen, se ovan).
[21] Jfr IAS 32 Basis for Conclusion p. BC27–BC29. Detta förhållande betecknas ibland *balansekvationen*.

[22] En framtida avsikt att konvertera kan naturligtvis påverka det emitterande bolaget, dels när det gäller utformningen av villkoren och dels när det gäller tolkningen av dem. I målet är det fråga om en konvertibel med en löptid över 20 år, avsedd att noteras. Redan detta gör det förstås mycket svårt att förutsäga om konvertering kommer att ske. Till detta kommer att vilket bolag som är sökanden omfattas av sekretess. Detta innebär att det inte finns någon aktuell börskurs att lägga till grund för en utomståendes bedömning av detta.

[23] Application Guidance IAS 32 p. AG31–AG32.

[24] Jfr Application Guidance IAS 32 p. AG37, som i och för sig behandlar ett exempel med preferensaktier som ska omvandlas till likvida medel eller bytas ut mot stamaktier (ordinary shares).

[25] Se p. 4.25 och p. 70 i den äldre svenska versionen.

[26] Conceptual framework p. 4.49 och den äldre svenska versionen p. 94.

[27] Se även Knutsson m.fl. s. 91 f.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet Påtentamen VT24

Model Tax Convention on Income and on Capital

CONDENSED VERSION

21 NOVEMBER 2017

Tillåtet på tentamen VT24

OECD
BETTER POLICIES FOR BETTER LIVES

place where those services are provided is not at the disposal of the latter company and it is not the business of that company that is carried on through that place. That place cannot, therefore, be considered to be a permanent establishment of the company to which the services are provided. Indeed, the fact that a company's own activities at a given location may provide an economic benefit to the business of another company does not mean that the latter company carries on its business through that location: clearly, a company that merely purchases parts produced or services supplied by another company in a different country would not have a permanent establishment because of that, even though it may benefit from the manufacturing of these parts or the supplying of these services.

Paragraph 8

119. Paragraph 8 explains the meaning of the concept of a person or enterprise "closely related to an enterprise" for the purposes of the Article and, in particular, of paragraphs 4.1 and 6. That concept is to be distinguished from the concept of "associated enterprises" which is used for the purposes of Article 9; although the two concepts overlap to a certain extent, they are not intended to be equivalent.

120. The first part of paragraph 8 includes the general definition of a person or enterprise closely related to an enterprise. It provides that a person or enterprise is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. This general rule would cover, for example, situations where a person or enterprise controls an enterprise by virtue of a special arrangement that allows that person or enterprise to exercise rights that are similar to those that it would hold if it possessed directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interests in the enterprise. As in most cases where the plural form is used, the reference to the "same persons or enterprises" at the end of the first sentence of paragraph 8 covers cases where there is only one such person or enterprise.

121. The second part of paragraph 8 provides that the requirements of the definition of a person or enterprise closely related to an enterprise are automatically met in certain circumstances. Under that second part, a person or enterprise is considered to be closely related to an enterprise if either one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interests in the other or if a third person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interests in both the person and the enterprise or in both enterprises. In the case of a company, this condition is met where a person holds directly or indirectly more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company's shares or of the beneficial equity interest in the company.

Electronic commerce

122. There has been some discussion as to whether the mere use in electronic commerce operations of computer equipment in a country could constitute a

Tilrettet på tentamen VT24

permanent establishment. That question raises a number of issues in relation to the provisions of the Article.

123. Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise may constitute a permanent establishment in the country where it is situated (see below), a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment. For instance, an Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a "place of business" as there is no "facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment" (see paragraph 6 above) as far as the software and data constituting that web site is concerned. On the other hand, the server on which the web site is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a "fixed place of business" of the enterprise that operates that server.

124. The distinction between a web site and the server on which the web site is stored and used is important since the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the web site. For example, it is common for the web site through which an enterprise carries on its business to be hosted on the server of an Internet Service Provider (ISP). Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and data required by the web site, these contracts typically do not result in the server and its location being at the disposal of the enterprise (see paragraphs 10 to 19 above), even if the enterprise has been able to determine that its web site should be hosted on a particular server at a particular location. In such a case, the enterprise does not even have a physical presence at that location since the web site is not tangible. In these cases, the enterprise cannot be considered to have acquired a place of business by virtue of that hosting arrangement. However, if the enterprise carrying on business through a web site has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the web site is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met.

125. Computer equipment at a given location may only constitute a permanent establishment if it meets the requirement of being fixed. In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time so as to become fixed within the meaning of paragraph 1.

126. Another issue is whether the business of an enterprise may be said to be wholly or partly carried on at a location where the enterprise has equipment such as a server at its disposal. The question of whether the business of an enterprise is wholly or partly carried on through such equipment needs to be examined on a case-by-case basis, having regard to whether it can be said that, because of such equipment, the

Tilgjet på ettamen VT24

enterprise has facilities at its disposal where business functions of the enterprise are performed.

127. Where an enterprise operates computer equipment at a particular location, a permanent establishment may exist even though no personnel of that enterprise is required at that location for the operation of the equipment. The presence of personnel is not necessary to consider that an enterprise wholly or partly carries on its business at a location when no personnel are in fact required to carry on business activities at that location. This conclusion applies to electronic commerce to the same extent that it applies with respect to other activities in which equipment operates automatically, e.g. automatic pumping equipment used in the exploitation of natural resources.

128. Another issue relates to the fact that no permanent establishment may be considered to exist where the electronic commerce operations carried on through computer equipment at a given location in a country are restricted to the preparatory or auxiliary activities covered by paragraph 4. The question of whether particular activities performed at such a location fall within paragraph 4 needs to be examined on a case-by-case basis having regard to the various functions performed by the enterprise through that equipment. Examples of activities which would generally be regarded as preparatory or auxiliary include:

— providing a communications link — much like a telephone line — between suppliers and customers;
— advertising of goods or services;
— relaying information through a mirror server for security and efficiency purposes;
— gathering market data for the enterprise;
— supplying information.

129. Where, however, such functions form in themselves an essential and significant part of the business activity of the enterprise as a whole, or where other core functions of the enterprise are carried on through the computer equipment, these would go beyond the activities covered by paragraph 4 and if the equipment constituted a fixed place of business of the enterprise (as discussed in paragraphs 123 to 127 above), there would be a permanent establishment.

130. What constitutes core functions for a particular enterprise clearly depends on the nature of the business carried on by that enterprise. For instance, some ISPs are in the business of operating their own servers for the purpose of hosting web sites or other applications for other enterprises. For these ISPs, the operation of their servers in order to provide services to customers is an essential part of their commercial activity and cannot be considered preparatory or auxiliary. A different example is that of an enterprise (sometimes referred to as an "e-tailer") that carries on the business of selling products through the Internet. In that case, the enterprise is not in the business of operating servers and the mere fact that it may do so at a given location is not enough to conclude that activities performed at that location are more than preparatory and auxiliary. What needs to be done in such a case is to examine the

Tillåtet på tentamen VT24

nature of the activities performed at that location in light of the business carried on by the enterprise. If these activities are merely preparatory or auxiliary to the business of selling products on the Internet (for example, the location is used to operate a server that hosts a web site which, as is often the case, is used exclusively for advertising, displaying a catalogue of products or providing information to potential customers), paragraph 4 will apply and the location will not constitute a permanent establishment. If, however, the typical functions related to a sale are performed at that location (for example, the conclusion of the contract with the customer, the processing of the payment and the delivery of the products are performed automatically through the equipment located there), these activities cannot be considered to be merely preparatory or auxiliary.

131. A last issue is whether paragraph 5 may apply to deem an ISP to constitute a permanent establishment. As already noted, it is common for ISPs to provide the service of hosting the web sites of other enterprises on their own servers. The issue may then arise as to whether paragraph 5 may apply to deem such ISPs to constitute permanent establishments of the enterprises that carry on electronic commerce through web sites operated through the servers owned and operated by these ISPs. Whilst this could be the case in very unusual circumstances, paragraph 5 will generally not be applicable because the ISPs will not constitute an agent of the enterprises to which the web sites belong, because they will not conclude contracts or play the principal role leading to the conclusion of contracts in the name of these enterprises, or for the transfer of property belonging to these enterprises or the provision of services by these enterprises, or because they will act in the ordinary course of a business as an independent agent, as evidenced by the fact that they host the web sites of many different enterprises. It is also clear that since the web site through which an enterprise carries on its business is not itself a "person" as defined in Article 3, paragraph 5 cannot apply to deem a permanent establishment to exist by virtue of the web site being an agent of the enterprise for purposes of that paragraph.

The taxation of services

132. The combined effect of this Article and Article 7 is that the profits from services performed in the territory of a Contracting State by an enterprise of the other Contracting State are not taxable in the first-mentioned State if they are not attributable to a permanent establishment situated therein (as long as they are not covered by other Articles of the Convention that would allow such taxation). This result, under which these profits are only taxable in the other State, is supported by various policy and administrative considerations. It is consistent with the principle of Article 7 that until an enterprise of one State sets up a permanent establishment in another State, it should not be regarded as participating in the economic life of that State to such an extent that it comes within the taxing jurisdiction of that other State. Also, the provision of services should, as a general rule subject to a few exceptions for some types of service (e.g. those covered by Articles 8 and 17), be treated the same way as other business activities and, therefore, the same permanent establishment

Tilrådet på tentamen VT24

INTERNATIONELL BESKATTNING

Mattias Dahlberg

Femte upplagan

Studentlitteratur

Tillåtet på tentamen VT24

3.2 Artikel 3.1 samt artikel 5 om fast driftställe

I artikel 3.1 definieras en rad uttryck som ”person”, ”bolag”, ”företag i en avtalsslutande stat”, ”internationell trafik”, ”behörig myndighet” och ”medborgare”. Uttrycket person inbegriper inte bara fysisk person utan också juridisk person som bolag och annan sammanslutning. Behörig myndighet är ett viktigt begrepp. Någon definition finns inte i OECD:s modellavtal utan det får definieras särskilt i varje individuellt skatteavtal. Den behöriga myndigheten har viktiga uppgifter, framför allt när det gäller tillämpning och tolkning av skatteavtalen; mer om detta senare (avsnitt 6.2). I svenska skatteavtal uttrycks det vanligen så att med behörig myndighet avses finansministern, hans befullmäktigade ombud eller den myndighet åt vilken uppdras att vara behörig myndighet vid tillämpningen av avtalet. I praktiken är det den internationella enheten vid Finansdepartementet som fungerar som behörig myndighet. Det ska dock noteras att mindre betydelsefulla ärenden numera alltid handläggs av Skatteverket i egenskap av behörig myndighet.[6] Skatteverket är behörig myndighet när det gäller informationsutbyte.[7]

I artikel 5 definieras det betydelsefulla uttrycket ”fast driftställe”. Allmänt kan det sägas att fast driftställe är en både nödvändig och tillräcklig anknytning till en stat som föranleder att någon blir begränsat skattskyldig för inkomst av rörelse (näringsverksamhet) i den staten utan att anses ha hemvist i den staten enligt artikel 4. I intern svensk rätt finns också en definition av fast driftställe som anknyter till den som finns i artikel 5 i OECD:s modellavtal. I artikel 5.1 ges den allmänna definitionen av fast driftställe. Det stadgas att vid tillämpningen av avtalet uttrycket ”fast driftställe” åsyftar en stadigvarande plats för affärsverksamhet från vilken ett företags verksamhet helt eller delvis bedrivs. I artikel 5.2 ges några exempel på vad som fast driftställe särskilt innefattar, som plats för företagsledning, filial, kontor, fabrik, verkstad och gruva, olje- eller gaskälla, stenbrott eller annan plats för utvinning av naturtillgångar.

En plats för byggnads-, anläggnings- eller installationsverksamhet utgör fast driftställe om verksamheten pågår i mer än tolv månader (artikel 5.3). Ett företag anses inte ha ett fast driftställe i en stat om det representeras där av en oberoende representant. Om däremot representanten är ”beroende”, till exempel anställd av företaget, kan ett fast driftställe föreligga. Det framgår av artikel 5.7 att det förhållande att ett bolag kontrollerar ett bolag i en annan stat inte i och för sig innebär att någotdera bolaget utgör ett fast driftställe för det andra. Att till exempel ett moderbolag har ett dotterbolag i den andra avtalsslutande staten medför alltså inte nödvändigtvis att moderbolaget därigenom anses ha ett fast driftställe i den staten, men det kan föreligga ett fast driftställe.[8]

6 Förordningen (2000:1077) om handläggning av ärenden enligt skatteavtal.

7 Lagen (1990:314) om ömsesidig handräckning i skatteärenden.

8 Se punkt 115 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal. En aktuell doktorsavhandling inom området är Jacobsson, *Permanent establishment through related persons. A study on the treatment of related persons under Article 5 of the OECD Model Tax Convention*, Uppsala, 2018.

Tillåtet på tentamen VT24

Om ett företag endast har automatisk utrustning, till exempel varuautomater, i andra avtalsslutande stater medför det inte nödvändigtvis att ett fast driftställe föreligger.[9]

RÅ 1998 not. 188 gällde tolkningen av uttrycket fast driftställe i skatteavtalet mellan Sverige och Tyskland. I målet ansågs ett tyskt kommanditbolag ha fast driftställe i Sverige om det öppnade ett kontor i Sverige som bedrev uppsökande verksamhet hos möjliga kunder. När det gällde bedömningen av om fast driftställe förelåg enligt intern svensk rätt var det klart att så var fallet. I avtalsartikeln fanns det dock ett stadgande som undantog kontor där verksamheten bestod i att ombesörja reklam, ge upplysningar eller liknande verksamhet av en förberedande eller biträdande art. Skatterättsnämnden fann att verksamheten delvis hade en sådan förberedande karaktär, men att den ändå i övrigt uppfyllde kriterierna för ett fast driftställe, vilket därmed ansågs föreligga. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde förhandsbeskedet.

I RÅ 2001 ref. 38 prövade Högsta förvaltningsdomstolen innebörden av uttrycket fast driftställe i skatteavtalet mellan Sverige och Belgien. Frågan var om en skogsfastighet i Sverige kunde utgöra ett fast driftställe. En svensk fysisk person hade emigrerat till Belgien. Han ägde en skogsfastighet i Sverige. Efter utflyttningen ingick han ett avtal med ett svenskt företag om att det skulle sköta skogsfastigheten. Kort därefter avyttrade han dock fastigheten. Enligt intern svensk rätt var kapitalvinsten vid avyttringen skattepliktig i Sverige. Vid tillämpningen av det svensk-belgiska skatteavtalet var det avgörande om skogsfastigheten utgjorde ett fast driftställe eller inte. Var den ett fast driftställe skulle beskattning äga rum i Sverige och var den det inte skulle beskattningen (om alls) äga rum i Belgien. Högsta förvaltningsdomstolen kom fram till att den utflyttade svensken skulle anses ha ett företag med ett fast driftställe i Sverige. Avgörande var det skötselavtal han hade träffat med ett annat svenskt företag. Därigenom hade han även efter utflyttningen bedrivit skogsbruk i Sverige genom ett fast driftställe.

Under de senaste 20 åren har diskussionen kring begreppet fast driftställe mycket kommit att handla om elektronisk handel. Allmänt kan det sägas att enbart en webbplats bestående av mjukvara och ”elektroniska data” inte kan konstituera ett fast driftställe. Det krävs någon form av fysisk närvaro, till exempel i den datautrustning (som en server), i vilken mjukvaran är installerad. I ett sådant fall kan ett fast driftställe föreligga.[10]

I 2017 års version av OECD:s modellavtal har en ny viktig punkt lagts till artikel 5. Det är punkt 4.1 som är nära kopplad till punkt 4 i samma artikel. I punkt 4 anges en rad verksamheter som är av förberedande eller biträdande art och som inte anses medföra något fast driftställe och den därpå följande begränsade skattskyldigheten. Inom OECD

9 Punkt 41 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

10 Se punkterna 122–131 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal, samt Westberg, *Cross-border taxation of e-commerce*, IBFD, Amsterdam, 2002, s. 103–120, och Skaar, Erosion of the concept of permanent establishment: electronic commerce, *Intertax*, 2000, s. 188–194. Skatterättsnämnden har prövat om en server kan utgöra fast driftställe och kom fram till att det var möjligt. Högsta förvaltningsdomstolen undanröjde och avvisade emellertid förhandsbeskedet på vad som i huvudsak synes vara formella grunder, se Högsta förvaltningsdomstolens beslut av den 12 juni 2013 i mål nr 4890-13 (avseende Skatterättsnämndens förhandsbesked med dnr 125-11/D). Se även Jacobsson, Server som fast driftställe? – kommentar till ett förhandsbesked, *SvSkT*, 2014, s. 41–47.

Tillåtet på tentamen VT24

har man uppmärksammat att undantaget för biträdande och förberedande verksamhet inom ramen för artikel 5.4 i OECD:s modellavtal används för skatteplanering. I syfte att undvika fast driftställe "fragmentiserar" företag sin verksamhet så att den i sina enskilda delar inte når upp till kraven för fast driftställe utan i stället är av förberedande eller biträdande art enligt artikel 5.4. Genom den nya artikel 5.4.1 i modellavtalet vill OECD motverka denna form av skatteplanering. Bestämmelsen fungerar kortfattat på det sättet att en sammanvägd bedömning görs av ett företags, och närstående företags, verksamhet i en viss stat, för att bedöma om den som helhet når upp till förutsättningarna för ett fast driftställe.[11] Det ska noteras att Sverige har reserverat sig mot den nya artikel 5.4.1 i modellavtalet.[12]

Det kan för övrigt noteras att definitionen av fast driftställe i intern svensk rätt, 2 kap. 29 § IL, visserligen är baserad på OECD:s modellavtal, men att någon uppdatering i förhållande till nya versioner av modellavtalet inte har gjorts på många år. I definitionen i 2 kap. 29 § IL finns exempelvis inte artikel 5.4 i OECD:s modellavtal med, vare sig i den variant som finns i avtalsdelen av modellavtalet eller i den alternativa version som anges i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.[13] En översyn av intern svensk rätt borde göras nu i detta avseende.

Tillåtet på tentamen VT24

11 Se närmare punkterna 79–81 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

12 Se punkt 212 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal. I punkt 78 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal uttalar några stater stöd för en alternativ formulering av artikel 5.4. Sverige anser att denna alternativa formulering av artikel 5.4 innebär att artikel 5.4.1 inte är nödvändig, se Sveriges anmärkning i punkt 184 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

13 Se punkt 78 i kommentaren till artikel 5 i OECD:s modellavtal.

04 / Fördelningsartiklar i skatteavtalen

4.1 Inledning

I fördelningsartiklarna fördelar alltså de avtalsslutande staterna beskattningsrätten (enligt avtalet) sinsemellan. När man för första gången läser och ska tolka en fördelningsartikel är det en inte alldeles lätt uppgift; uttryckssättet är förhållandevis komplicerat. Några tumregler kan vara till hjälp vid tolkningen.

För det första fördelas beskattningsrätten mellan de två avtalsslutande staterna: de stater som vid tillämpningen av avtalet är "hemviststat" respektive "källstat" (eller "den andra staten"). Resultatet av tillämpningen av fördelningsartiklarna kan bli att hemviststaten ensam beskattar inkomsten, att hemviststaten och källstaten båda beskattar eller att endast källstaten beskattar inkomsten. Detta understryker med all önskvärd tydlighet vikten av att bestämma avtalets hemviststat enligt artikel 4 innan man börjar tillämpa fördelningsartiklarna. För det andra är det ofta så att fördelningsartikeln ger en "primär" beskattningsrätt till hemviststaten och en "sekundär" beskattningsrätt till källstaten. Skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal är särskilt generösa mot hemviststaten. I avtal med utvecklingsländer, ofta baserade på FN:s modellavtal, får källstaten ett större beskattningsutrymme. Om det i fördelningsartikeln endast anges att källstaten "får" beskatta en inkomst innebär detta också att hemviststaten kan beskatta inkomsten om det är möjligt enligt intern rätt i den staten.

4.2 Artikel 6 om fast egendom och artikel 7 om inkomst av rörelse

I artikel 6 i OECD:s modellavtal behandlas beskattningen av inkomst av fast egendom. Det stadgas i punkt 1 att inkomst som person med hemvist i en avtalsslutande stat förvärvar av fast egendom belägen i den andra avtalsslutande staten, *får* beskattas i den stat där egendomen är belägen. Det innebär att inkomst av fast egendom både kan beskattas i den stat där personen har sin hemvist och i den stat där egendomen är belägen. Inget i stadgandet hindrar ju hemviststaten från att också beskatta inkomsten av den fasta egendomen.[1]

1 Denna tolkning av uttrycket "får beskattas" torde också vara den svenska inställningen, jfr t.ex. följande uttalande i propositionen till den lag varigenom avtalet med Indien införlivades med svensk rätt: "I de fall en inkomst eller tillgång 'får beskattas' i en avtalsslutande stat enligt bestämmelserna i art. 6-23, innebär detta naturligtvis inte att den

Tillåtet på tentamen VT24

Vad som avses med "fast egendom" preciseras i artikel 6.2. Det stadgas där att uttrycket har den betydelse som det har enligt lagstiftningen i den stat där egendomen är belägen. Uttrycket ska dock alltid innefatta bland annat tillbehör till fast egendom samt levande och döda inventarier i lantbruk och skogsbruk. Skepp och luftfartyg (däribland flygplan) anses inte vara fast egendom. Artikeln om fast egendom ska tillämpas även på inkomst av fast egendom som tillhör ett företag, artikel 6.4.

Av central betydelse i skatteavtal baserade på OECD:s modellavtal är hur inkomst av rörelse ska hänföras till ett fast driftställe.[2] Den metod som förespråkas i OECD:s modellavtal för att hänföra inkomst till ett fast driftställe har genomgått betydande förändringar under det senaste decenniet. Förändringarna har vidtagits både i artikel 7 och i kommentaren till denna artikel. Dessa förändringar har föranletts av en rapport som OECD publicerade år 2008 och som i reviderad form gavs ut på nytt år 2010.[3] Den väsentliga förändringen är att OECD nu förbehållslöst förespråkar en metod enligt vilken det fasta driftstället och övriga delar av ett företag ska behandlas som vore de självständiga subjekt. Fördelningen av inkomster ska därefter företas med analog tillämpning av de riktlinjer för internprissättning som OECD antog år 1995, med efterföljande uppdateringar. Dessa riktlinjer gäller egentligen endast för företag i intressegemenskap och som utgångspunkt inte mellan olika enheter av samma företag.

Fortfarande är det dock ett stort antal skatteavtal i kraft som bygger på den gamla versionen av OECD:s modellavtal, och i dessa fall har alltjämt den äldre versionen av kommentaren till modellavtalet betydelse. Av denna anledning finns också den gamla versionen av kommentaren till modellavtalet i 2010 års version av modellavtalet.[4]

Jag kommer i det följande att redogöra för den nya metoden att hänföra inkomster till fast driftställe enligt kommentaren till OECD:s modellavtal. Något ska dock här också sägas om metoden för att hänföra inkomster till fast driftställe enligt intern svensk rätt. Det finns inte mycket ledning i lagen. I 3 kap. 18 § första stycket punkt 3 IL stadgas beträffande begränsat skattskyldiga fysiska personer att de är skattskyldiga i Sverige för inkomst från ett fast driftställe. Det finns ett motsvarande stadgande i 6 kap. 11 § första stycket punkt 1 IL beträffande begränsat skattskyldiga juridiska personer. De är nämligen skattskyldiga i Sverige för inkomst från ett fast driftställe. Det finns inga närmare bestämmelser i intern svensk skatterätt om hur inkomster ska hänföras till fasta driftställen.

---

andra staten frântagits rätten att beskatta inkomsten i fråga. Beskattning får i sådant fall ske även i den andra staten, om det är möjligt enligt dess interna skattelagstiftning, men den dubbelbeskattning som uppkommer måste i sådant fall undanröjas. Hur detta genomförs framgår av [metodartikeln]." Prop. 1997/98:30 Dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Indien, s. 56.

2 Här använder jag företrädesvis uttrycket "att hänföra" inkomst till ett fast driftställe. Andra förekommande uttryck är att "fördela" eller "allokera" inkomst till ett fast driftställe. I engelskspråkig litteratur används ofta verbet "to attribute" (jämte avledningar av detta uttryck), vilket närmast kan översättas med "att hänföra".

3 OECD, Report on the attribution of profits to permanent establishments, Paris, 2010. Se även Dahlberg, OECD:s nya tvåstegsmodell för att hänföra inkomster till fasta driftställen – en kritisk analys, *SvSkT*, 2009, s. 632–647.

4 Den gamla versionen av kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal är fogad som ett annex i slutet av den nu gällande kommentaren till artikel 7. Uppenbarligen för att markera dess ålder är denna gamla version av kommentaren till artikel 7 återgiven mot grå bakgrund i 2017 års version av OECD-modellen.

Tillåtet på tentamen VT24

Enligt min mening finns det skäl att anta att kommentaren till OECD:s modellavtal kan användas för att enligt intern rätt hänföra inkomst till ett fast driftställe. Det torde särskilt gälla i de situationer där den svenska beskattningsmakten har stöd i ett skatteavtal som är baserat på OECD:s modellavtal. För att kunna diskutera förutsättningarna för att hänföra inkomst av rörelse till ett fast driftställe är det nödvändigt att ta utgångspunkt i ordalydelsen av artikel 7.

Artikel 7.1 i OECD:s modellavtal har följande lydelse:

> Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State.

Av denna bestämmelse framgår att utgångspunkten är att inkomst av rörelse som ett företag i en medlemsstat endast ska beskattas i den staten. Det innebär alltså att hemviststaten har fått den primära beskattningsrätten, och detta uttrycker den skatterättsliga hemviststprincipen. Det är endast i de fall när företaget har ett fast driftställe i den andra staten, det vill säga källstaten, som den får rätt att beskatta rörelseinkomster. Denna beskattningsrätt är dock begränsad till inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället. Detta är ett uttryck för den skatterättsliga källstatsprincipen. Det är i de fall när källstaten får beskattningsrätt enligt artikel 7.1 i OECD:s modellavtal som det enligt denna artikel uppstår en dubbelbeskattningssituation som måste undanröjas enligt avtalets metodartikel.

Hur allokeringen av inkomst till det fasta driftstället ska gå till framgår av artikel 7.2, som har följande lydelse enligt de ändringar som infördes i 2010 års version av modellavtalet (kursivering här):

> For the purposes of this Article and Article [23 A] [23 B], the profits that are attributable in each Contracting State to the permanent establishment referred to in paragraph 1 are the profits it might be expected to make, in particular in its dealings with other parts of the enterprise, *if it were a separate and independent enterprise engaged in the same or similar activities under the same or similar conditions, taking into account the functions performed, assets used and risks assumed* by the enterprise through the permanent establishment and through the other parts of the enterprise.[5]

5 Det kan noteras att den understrukna satsen är uttryckt i modus konjunktiv, "if it were", dvs. "som om det vore", vilket i allmänhet inte är särskilt vanligt i svenskt lagspråk, men som här är ett lämpligt uttryckssätt. I skatterätten fäster man ju normalt vikt vid omständigheterna som de är (eller var) inte som de vore (dvs. att lagspråket normalt uttrycker det modus av verbet som kallas för indikativ och alltså inte tänkta handlingar vilka kan uttryckas i konjunktiv). I detta fall betraktar man alltså det fasta driftstället som om det *vore* ett självständigt företag.

Tillåtet på tentamen VT24

Den metod som OECD anger i artikel 7.2 är ”the functionally separate entity approach” eller med en svensk översättning ”separatmetoden”. Den innebär i allmänna termer att allokering av inkomster ska göras som om det fasta driftstället vore en separat enhet i förhållande till det övriga företaget. Traditionellt har det också funnits en annan metod, som OECD dock har helt övergivit sedan förändringarna i modellavtalet år 2010. Denna äldre metod är ”the single entity approach”[6] eller enhetsteorin med en svensk översättning. Den innebär att först företas en beräkning av hela företagets inkomster, varefter en allokering av dessa inkomster görs i förhållande till det fasta driftstället. Vid en första anblick kanske det inte förefaller vara så stora skillnader mellan dessa metoder. I praktiken är det dock det. Den stora skillnaden är att separatmetoden innebär att det blir möjligt att analogt tillämpa 1995 års riktlinjer för internprissättning för att allokera inkomster mellan det fasta driftstället – som betraktas som ett separat företag – och övriga delar av samma skattesubjekt. Man skulle kunna säga att separatmetoden har medfört att skillnaden mellan att i utlandet etablera ett fast driftställe eller ett dotterbolag har minskat.

Den separatmetod som OECD förespråkar – ”the Authorised OECD Approach” eller ”AOA” – ska tillämpas i två steg.[7] Det *första* steget är att identifiera de aktiviteter som bedrivs genom det fasta driftstället.[8] Detta sker genom att göra en funktionell och faktisk analys (”functional and factual analysis”) av företagets verksamhet i det fasta driftstället. För detta kan vägledning hämtas från OECD:s riktlinjer för internprissättning. I detta sammanhang är det viktigt att göra en bedömning av företaget som helhet och dess fasta driftställe, dels i förhållande till varandra, dels i förhållande till tredje man. Denna bedömning ska bland annat innebära:

- *att* det till det fasta driftstället kan hänföras rättigheter och skyldigheter som följer av affärshändelser mellan det företag som det fasta driftstället är en del av och andra i juridisk mening självständiga företag
- *att* sådana nyckelpersoner i företaget (”significant people functions”) kan identifieras som är av betydelse för att fastställa den ”ekonomiska äganderätten” av tillgångar, och att den ”ekonomiska äganderätten”[9] till tillgångar i det fasta driftstället kan identifieras

6 Även beteckningen ”the relevant business activity approach” förekommer, men uttrycket ”the single entity approach” förklarar bättre hur metoden fungerar. Se även punkt 41 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal om bruket av den äldre enhetsteorin.

7 Ett praktiskt svenskt fall om tillämpning av separatmetoden (samt andra frågor om fast driftställe) belyses i Williams & Lundqvist, Determining the attribution of profits to a permanent establishment in light of the Swedish Dunlop case – A reflection, *SvSkT*, 2018, s. 87–108.

8 Innan separatmetoden över huvud taget kan tillämpas är det naturligtvis nödvändigt att först fastställa om det föreligger ett fast driftställe, vilket sker enligt 2 kap. 29 § IL enligt intern rätt samt enligt artikel 5 i skatteavtal som är baserade på OECD:s modellavtal.

9 Uttrycket ”den ekonomiska äganderätten” är en konsekvens av att det fasta driftstället inte är en självständig juridisk person och att äganderätten till tillgångar därför i strikt juridisk mening tillkommer företaget som helhet.

Tillåtet på tentamen VT24

- *att* sådana nyckelpersoner kan identifieras som är av betydelse för att bedömning av risker (här närmast "affärsrisk"), och att sådana risker kan hänföras till det fasta driftstället
- *att* kapital kan hänföras till det fasta driftstället mot bakgrund av tillgångar och risker som kan hänföras till det fasta driftstället.[10]

Det andra steget innebär att värdera de affärshändelser[11] som inträffar mellan det fasta driftstället och övriga delar av företaget samt i förhållande till närstående företag. För att kunna utföra denna värdering ska OECD:s riktlinjer för internprissättning användas. Det innebär bland annat en bedömning av jämförbarhet mellan de ifrågavarande affärshändelserna och transaktioner mellan icke-närstående företag. Det inbegriper också att analogt tillämpa de metoder för att fastställa armlängdspriset som uttrycks i OECD:s riktlinjer.[12]

När det gäller affärer mellan det fasta driftstället och fristående företag är det av naturliga skäl inte nödvändigt att använda OECD:s riktlinjer för att fastställa armlängdspriset.

För att kunna tillämpa OECD:s metod för att hänföra inkomst av rörelse till ett fast driftställe ställs också krav på dokumentation av de affärshändelser som äger rum mellan det fasta driftstället i förhållande till övriga delar av samma företag samt i förhållande till närstående företag.[13]

Det ska understrykas att OECD:s metod inte heller tillskapar en fiktiv inkomst för det fasta driftstället som sedan kan bli föremål för beskattning. Syftet med metoden är i stället att fastställa vilka inkomster som är hänförliga till det fasta driftstället. Det är sedan en fråga för intern rätt om de inkomster som är allokerade till det fasta driftstället kan beskattas eller inte. Med hänsyn till att intern rätt i fråga om allokering till det fasta driftstället förmodligen i hög grad får sägas överensstämma med motsvarande reglering i skatteavtalsrätten torde dock de internrättsliga och skatteavtalsrättsliga beskattningsanspråken i hög grad överensstämma. Det är dock viktigt att understryka att vad som är en skattepliktig intäkt och en avdragsgill kostnad är något som framgår av intern rätt.[14]

Sammanfattningsvis kan följande sägas. Det finns nu omfattande anvisningar i OECD:s modellavtal inklusive kommentaren, 2010 års OECD-rapport och i de analogt tillämpliga riktlinjerna från OECD för internprissättning för hur inkomster ska hänföras till ett fast driftställe. Detta material är dock inte särskilt lättillgängligt och inte sällan otydligt och svårtolkat. Internprissättning är ett område där skatterätten möter företagsekonomin. Det kan vara svårt att omsätta en företagsekonomisk bedömning av vad som är armlängdspriset till en skatterättsligt tillämplig bedömning. Enligt min mening finns det

10 Se härom punkt 21 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal. Av punkt 23 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal framgår att ledning också ska sökas i 2010 års OECD-rapport "The attribution of profits to permanent establishments".

11 Den engelskspråkiga beteckningen är "dealings" som alltså här har översatts till "affärshändelse".

12 Se härom punkt 22 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal. Även i detta steg måste ledning sökas i den tidigare nämnda OECD-rapporten från år 2010.

13 Se punkt 26 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal.

14 Se punkt 30 i kommentaren till artikel 7 i OECD:s modellavtal.

Tillåtet på tentamen VT24

ett stort behov av klarare anvisningar från lagstiftaren hur OECD:s metod för allokering av inkomster till fast driftställe ska göras, inte minst därför att det finns ett behov av detta vid tillämpning av dessa allokeringsregler i 3 och 6 kap. IL.[15]

Frågan om inkomster skulle anses hänförliga till ett fast driftställe i Sverige var uppe till behandling i RÅ 1998 not. 229. Ett finländskt bolag X ägde samtliga aktier i det likaledes finländska bolaget Y samt i det svenska bolaget Z. Det finländska bolaget X hade ett kontor i Stockholm vilket var ett fast driftställe för X i Sverige. Målet gällde om utdelningar som X erhöll från det svenska dotterbolaget Z skulle anses hänförliga till X:s fasta driftställe i Sverige. Om så var fallet skulle utdelningarna vara skattepliktiga i Sverige enligt intern svensk rätt och det nordiska dubbelbeskattningsavtalet. Skatterättsnämnden konstaterade att aktieinnehavet i det svenska bolaget Z inte betingades av den verksamhet som bedrevs vid det fasta driftstället i Sverige utan av X:s verksamhet i allmänhet. Slutsatsen blev att utdelningarna från Z inte skulle anses hänförliga till det fasta driftstället i Sverige. Högsta förvaltningsdomstolen fastställde Skatterättsnämndens bedömning.

Det kan tänkas att det i inkomst av rörelse ingår inkomstslag som behandlas särskilt i andra fördelningsartiklar i skatteavtalet. Artikel 7.4 stadgar att i sådana fall berörs de andra artiklarna inte av innehållet i artikel 7. I flera andra fördelningsartiklar är också särskilda bestämmelser intagna om vilken fördelningsartikel som har prioritet framför andra. Här ska som exempel nämnas konkurrenssituationen mellan å ena sidan inkomst av rörelse enligt artikel 7 och å andra sidan utdelning (artikel 10), ränta (artikel 11) och royalty (artikel 12), i det fall att inkomsten är hänförlig till ett fast driftställe. I de tre sistnämnda artiklarna (artikel 10.4, artikel 11.4 och artikel 12.3) stadgas att om utdelningen, räntan eller royaltyn härrör från rörelse bedriven genom ett fast driftställe så tillämpas i stället artikel 7.[16] Det fordras för detta att mottagaren av inkomsten har hemvist i en avtalsslutande stat och att den tillgång som genererar utdelningen, räntan eller royaltyn har ett verkligt samband med det fasta driftstället. Skulle sådan inkomst inte vara hänförlig till ett fast driftställe så tillämpas inte heller artikel 7 utan någon av de andra fördelningsartiklarna, jämför här det tidigare nämnda stadgandet i artikel 7.4.

Här ska också nämnas att det i OECD:s modellavtal tidigare har funnits en artikel 14 som behandlade beskattningen av inkomst av "fritt yrke" eller annan självständig verksamhet. Artikel 14 utgick ur OECD:s modellavtal år 2000. En sådan artikel finns dock fortfarande kvar i många skatteavtal, inklusive svenska skatteavtal. I artikel 14 användes uttrycket "stadigvarande anordning" för att identifiera de fall när en tillräcklig anknytning fanns till källstaten för att denna skulle kunna beskatta inkomster från fritt yrke som till exempel kunde utövas av läkare, tandläkare och advokater. Uttrycket "stadigvarande anordning" påminde starkt om fast driftställe, och mot den bakgrunden har artikel 14

15 3 kap. 18 § första stycket punkt 3 IL och 6 kap. 11 § första stycket punkt 1 IL. Det kan också anföras att legalitetskrav gör det nödvändigt med anvisningar i intern svensk rätt för allokering av inkomst till fast driftställe.

16 Jfr även artikel 13.2 om kapitalvinst och artikel 21.2 om annan inkomst.

Tillåtet på tentamen VT24

tagits bort och inkomster som tidigare beskattades enligt artikel 14 beskattas nu enligt artikel 7 i OECD:s modellavtal.

4.3 Artikel 8 om internationell sjö- och luftfartstrafik

Artikel 8 i OECD:s modellavtal har genomgått vissa förändringar i och med 2017 års version av modellavtalet. Numera är artikeln koncentrerad enbart på beskattning av verksamhet som omfattar internationell sjö- och luftfartstrafik. Tidigare omfattades också inkomster från sjöfartstransporter på inre vatten, se artikel 8.2 i 2010 års version av OECD:s modellavtal. Av huvudstadgandet i den nuvarande artikel 8.1 framgår att inkomster som ett företag i en avtalsslutande stat har från verksamhet som avser fartyg och flygplan i internationell trafik endast ska beskattas i den staten.

Tidigare omfattade artikel 8 ett vidare område, nämligen beskattningen av sjöfart i form av transporter på inre vatten. Inkomst genom användningen av skepp eller luftfartyg (som flygplan) i internationell trafik beskattades endast i den avtalsslutande stat där företaget hade sin verkliga ledning.[17] På samma sätt beskattades inkomst från användningen av båt som gick i trafik på inre vatten. Inkomsten beskattades endast i den avtalsslutande stat där företaget hade sin verkliga ledning. Numera sker beskattning endast i den stat där företaget har sin hemvist.

Sverige brukade dock använda en annan metod än den som OECD föreslog, som i hög grad sammanfaller med den metod som OECD förespråkar i 2017 års version av OECD:s modellavtal. Skälet var att Sverige i intern rätt inte använder kriteriet ”verklig ledning” för att bestämma var ett bolag är skatterättsligt hemmahörande, här gäller ju som bekant registreringskriteriet för aktiebolag.[18] I artikeln om beskattning av inkomster från luftfart brukade Sverige också föra in en särbestämmelse om beskattningen av vinster från flygkonsortiet Scandinavian Airlines System (SAS). Ett exempel kan illustrera denna svenska avtalspolitik. I artikel 8 i 1995 års avtal mellan Sverige och Argentina[19] stadgas följande. Av artikel 8.1 framgår att inkomst som förvärvas av ett företag i en avtalsslutande stat genom användningen av skepp eller luftfartyg i internationell trafik beskattas endast i denna stat. Det betyder att den stat i vilken företaget har sin skatterättsliga hemvist enligt avtalet, är den stat som kan beskatta inkomsten. Något krav på verklig ledning finns alltså inte. Artikel 8.2 behandlar beskattningen av inkomst från ett företag som SAS. Det stadgas där att bestämmelserna i artikel 8.1 tillämpas även på inkomst som förvärvas av ett företag i en avtalsslutande stat som bedriver verksamhet genom användning av skepp eller luftfartyg i internationell trafik, genom deltagande i en pool,[20] ett gemensamt företag eller en internationell driftsorganisation.

Något ska även sägas om innebörden av uttrycket ”international traffic”, vilket till

17 På engelska ”place of effective management”.

18 6 kap. 3 § IL.

19 SFS 1995:1338.

20 Om uttrycket ”pooling arrangements”, se punkt 10.1 i kommentaren till artikel 8 i OECD:s modellavtal.

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen HT24

Skattenytt 2021 s. 279

Sveriges ränteavdragsbegränsningar och EU-domstolens avgörande i mål C-484/19 Lexel AB mot Skatteverket

Författare: Mattias Dahlberg

Mattias Dahlberg

1 INLEDNING

År 2009 införde Sverige begränsningar avseende avdrag för ränteutgifter inom en koncern, eller ”intressegemenskap” som det lagtekniska uttrycket lyder. Dessa regler har ändrats år 2013 och 2019. Samtliga versioner av reglerna har ifrågasatts i förhållande till den EU-rättsliga etableringsfriheten. Nu har frågan prövats av EU-domstolen. [Not 1]

Den 20 januari 2021 meddelade nämligen EU-domstolen dom i mål C-484/19 *Lexel AB mot Skatteverket*. [Not 2] I målet prövades om de svenska ränteavdragsbegränsningarna från år 2013 är förenliga med etableringsfriheten. Nu vet vi vad som gäller. Som många befarat strider 2013 års ränteavdragsbegränsningar mot etableringsfriheten.

I den här artikeln diskuterar jag EU-domstolens avgörande, och försöker också att placera det i ett allmänt EU-skatterättsligt sammanhang. Avslutningsvis berör jag också avgörandets betydelse för 2009 års respektive 2019 års regler.

Det principiella problemet när det gäller ränteavdragsbegränsningarnas förenlighet med etableringsfriheten är om de medför en restriktion mot gränsöverskridande situationer i jämförelse med en rent intern situation. Detta är det första steget i den EU-rättsliga restriktionsprövningen. Om en restriktion identifieras är nästa steg om den kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset. EU-domstolen har utvecklat en rad rättfärdigandegrunder, exempelvis att motverka skatteflykt eller att upprätthålla skattesystemets ”inre sammanhang”. För det fall att den nationella skattebestämmelsen

kan rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset, är det sista steget om bestämmelsen dessutom är proportionerlig i förhållande till de ändamål den avser att uppnå. [Not 3]

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

I artikeln behandlas inte frågan om hur Högsta förvaltningsdomstolen kommer att tillämpa EU-domstolens dom i det mål som är anhängigt vid den nationella domstolen.

Inledningsvis kan det noteras att det i Lexel-målet inte finns något förslag till avgörande från en generaladvokat. Förmodligen är skälet att målet ansågs som snarlikt avgörandet i de förenade målen *X och X*, C-398/16 och C-399/16. [Not 4] Det kan även noteras att den domare som var referent i X och X-målet, den franske domaren Jean-Claude Bonichot, var ordförande i den sits om fem domare som prövade Lexel-målet.

2 EU-DOMSTOLENS AVGÖRANDE I MÅL C-484/19 LEXEL AB MOT SKATTEVERKET

2.1 Bakgrund och omständigheterna i målet vid den nationella domstolen

Det var Högsta förvaltningsdomstolen som hade begärt förhandsavgörande från EU-domstolen om uttolkningen av etableringsfriheten. EU-domstolen prövade frågan inom ramen för mål C-484/19 *Lexel AB mot Skatteverket*. Målet vid den nationella domstolen hade gått den ordinarie vägen genom de allmänna förvaltningsdomstolarna. För att förstå rättsfrågan i EU-domstolens mål är det är viktigt att förstå omständigheterna i det underliggande målet vid den nationella domstolen.

Lexel AB var ett svenskt bolag i Schneider Electric-koncernen. Denna koncern hade bolag i ett stort antal stater både inom och utom EU. Moderbolag var det franska bolaget Schneider Electric SE, alltså ett europabolag eller ”Societas Europaea”. I Belgien fanns ett koncernbolag, Schneider Electric Services International SPRL (”SESI”), som till 85 procent ägdes av det franska koncernbolaget Scheider Electric SAS och till 15 procent av det spanska koncernbolaget Schneider Electric España SA (”SEE”).

I december 2011 förvärvade Lexel AB den ägarandel om 15 procent i det spanska koncernbolaget SEE som ägdes av det belgiska koncernbolaget SESI. För att finansiera förvärvet lånade Lexel AB ett belopp av ett annat koncernbolag, nämligen det franska bolaget Bossière Finances SNC (”BF”). Det franska bolaget BF fungerade som koncernintern bank i Schneider Electric-koncernen.

För år 2013 hade Lexel AB en ränteutgift till BF med 58 miljoner kronor, och för år 2014 var den 62 miljoner kronor. Det var möjligt för BF att kvitta dessa ränteinkomster mot underskott som uppkommit i samma beskattningsenhet i Frankrike, som BF ingick i.

Enligt Lexel AB fanns det flera skäl bakom förvärvet av aktierna i det spanska koncernbolaget SESI från det belgiska koncernbolaget SEE. SEE behövde avyttra aktierna för att erhålla kapital att återbetala ett lån som bolaget hade tagit upp för att förvärva ett externt företag. Genom att sälja aktierna i SESI fick SEE följaktligen kapital att återbetala lånen för förvärvet av det externa företaget, och kunde därigenom minska sin finansieringskostnad. [Not 5] Lexel AB hävdade att förvärvet av aktierna i SESI inte hade skett för att koncernen som helhet skulle få någon skatteförmån. Visserligen kunde BF kvitta ränteinkomsterna mot befintliga underskott i den franska underkoncernen, men en inkomst motsvarande ränteinkomsterna skulle tids nog beskattas och den skattesatsen skulle vara högre än den bolagsskattesats som gällde i Sverige. Åren 2013 och 2014 var den franska bolagsskattesatsen 34,43 procent, och den svenska bolagsskattesatsen var 22 procent. [Not 6]

Utgångspunkten i 2013 års ränteavdragsbegränsningar fanns i 24 kap. 10 b § IL. Bestämmelsen stadgade att ett företag som ingick i intressegemenskap inte fick dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i en

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

intressegemenskap. Undantag från ränteavdragsförbudet fanns i 24 kap. 10 d eller 10 e §§ IL. I 24 kap. 10 d § IL fanns ”tioprocentsregeln”. Den innebar att ränteutgifter som avsåg sådana skulder som angavs i 24 kap. 10 b § IL skulle dras av om inkomsten som motsvarade ränteutgiften skulle ha beskattats med 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt hade rätt till inkomsten hörde hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten. Skatteverket kom till slutsatsen att tioprocentsregeln verkligen var uppfylld i det underliggande

Skattenytt 2021 s 282

målet vid den nationella domstolen [Not 7] , och jag ska därför inte här diskutera denna svårtillämpade bestämmelse.

Av vikt är istället att Skatteverket, och Kammarrätten i Stockholm, ansåg att ”undantagsregeln” i 24 kap. 10 d § tredje stycket IL var uppfylld. Det är en undantagsregel till förmån för fiscus. Jag kallar den själv för ”den omvända ventilen till förmån för fiscus”, eftersom just tioprocentsregeln som den utgör ett undantag från, kan kallas en ”ventil till förmån för den skattskyldige”. [Not 8]

2.2 EU-domstolens restriktionsprövning

I Lexel-målet uttolkade EU-domstolen etableringsfriheten i artikel 49 i fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt (FEUF). Två jämförbara situationer identifierades. Det var å ena sidan situationen när undantagsregeln i de svenska ränteavdragsbegränsningarna var tilllämplig i ett gränsöverskridande koncernförhållande. [Not 9] Å andra sidan var det situationen när avdrag för koncernbidrag kunde göras i ett svenskt koncernförhållande, och dessutom i flera riktningar och mellan indirekt ägda bolag. [Not 10] Lexel AB finansierade förvärvet av koncernföretaget SESI genom att ta ett lån av BF, som också ingick i samma koncern. Trots att tioprocentsregeln ansågs vara tillämplig beträffande den ränta som erlades till BF, fick inte Lexel AB göra något ränteavdrag. Undantagsregeln i 24 kap. 10 d § tredje stycket IL var tillämplig. Ränteavdraget nekades, eftersom det huvudsakliga skälet för transaktionen var att få en väsentlig skattefördmån. [Not 11]

Om långivaren, BF, hade haft hemvist i Sverige skulle ränteavdrag ha varit möjligt. [Not 12] EU-domstolen lyfte i detta sammanhang fram en jämförelse med möjligheten till koncernbidrag. Enligt svensk skatterätt gäller att ett bolag har rätt att från sin skattepliktiga inkomst dra av koncernbidrag. En förutsättning är att koncernbidraget ges till ett bolag i samma koncern, och att det mottagande bolaget i normalfallet även har hemvist i Sverige. I förhållande till undantagsregeln uttalade EU-domstolen: ”Undantagsregeln utgör därför aldrig hinder för avdrag för ränteutgifter för lån tagna från ett

Skattenytt 2021 s 283

annat koncernbolag med hemvist i Sverige. Däremot är undantagsregeln tillämplig när räntemottagarna har hemvist i en annan medlemsstat.” [Not 13]

Följaktligen fanns det en skillnad i behandlingen av en gränsöverskridande och en rent intern situation. Var dessa situationer jämförbara? EU-domstolen konstaterade att en situation i vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar ränta på ett lån som upptagits från ett bolag i samma koncern med hemvist i en annan medlemsstat, inte skiljde sig från en situation i vilken mottagaren av räntebetalningen var ett koncernbolag med hemvist i samma medlemsstat, vilket här var fråga om Sverige. [Not 14] Situationerna var jämförbara.

2.3 EU-domstolens rättfärdigandeprövning

Nästa steg var om restriktionen av etableringsfriheten kunde rättfärdigas. Det var två rättfärdigandegrunder som prövades. För det första var det målet att motverka skatteundandragande och skatteflykt. För det andra gällde det att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. Härutöver prövade EU-domstolen också om restriktionen kunde rättfärdigas genom en kombination av dessa grunder.

Den första rättfärdigandegrunden var alltså att motverka skatteundandragande och skatteflykt. [Not 15] EU-domstolen avser endast avser åtgärder som vidtas för att hindra fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras för att undvika skatt. [Not 16] Detta kan kallas för Cadbury Schweppes-doktrinen efter avgörandet i Cadbury Schweppesmålet [Not 17] som avsåg de brittiska CFC-reglernas förenlighet med fria rörligheter. [Not 18] Det kan noteras att EU-domstolen i Lexel-målet talar om ”fiktiva upplägg” och inte ”*rent* fiktiva upplägg” som i Cadbury Schweppes-målet. Någon skillnad mellan dess uttryckssätt torde inte finnas - EU-domstolen hänvisar ju uttryckligen till Cadbury Schweppes-domen. Gradadverbialet ”rent” bör förstås som en retorisk förstärkning av adjektivet ”fiktiv” som inte förändrar betydelseinnehållet.

Skattenytt 2021 s 284

Kärnfrågan var om ”undantagsregeln” motsvarade kravet på en bestämmelse som endast avser att förhindra fiktiva upplägg. EU-domstolen ansåg att det specifika syftet med undantagsregeln inte var att förhindra rent fiktiva upplägg, och att inte heller tillämpningen av regeln var begränsad till rent fiktiva upplägg. [Not 19] Jag delar denna bedömning. Visserligen är det vaga termer som används i undantagsregeln, men det står ändå klart att det inte bara är rent fiktiva upplägg som träffas av regeln. Regeln är ju tillämplig om det ”huvudsakliga skälet” till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en ”väsentlig skattefördmån”. Uttrycket ”det huvudsakliga skälet” utesluter ju inte att det finns andra skäl till skuldförhållandet som kan vara affärsmässiga. Därmed är undantagsregeln inte tillämplig endast avseende fiktiva upplägg.

Den andra rättfärdigandegrund som prövades var behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. [Not 20] Denna grund har EU-domstolen utvecklat i en rad mål, och det kanske mest betydelsefulla är mål C-446/03 *Marks & Spencer* [Not 21] från år 2005. Skatteregler som ska säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten krävs för att förebygga vissa transaktioner, enligt EU-domstolen. Det är fråga om skattskyldigas transaktioner som äventyrar en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i den staten. En välavvägd fördelning av beskattningsrätten kan avse att säkerställa att vinster och förluster i en verksamhet bedriven i en stat beskattas i den staten. Det kan också avse konsolidering av vinster och förluster inom koncerner som behandlas som en enda skattemässig enhet.

Här är EU-domstolens avgörande i de förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X och X* av vikt. I denna dom förklarade EU-domstolen att nederländska regler om ränteavdragsbegränsningar inte kunde rättfärdigas med hänsyn till den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten. Domen avsåg emellertid det nederländska systemet för konsoliderad beskattning inom en grupp av bolag, en ”skattemässig enhet”. [Not 22] I Lexel-målet var det ju dock inte möjligt att göra någon skatterättslig resultatutjämning, eftersom de svenska koncernbidragsreglerna inte var tillämpliga i förhållande

Skattenytt 2021 s 285

till de utländska koncernbolagen, vilket inbegrep det franska borgenärs bolaget, BF.

Skillnaden i förhållande till EU-domstolens dom i de förenade målen X och X medförde dock inte att någon annan bedömning, vad gällde ränteavdragsbegränsningens oförenlighet med etableringsfriheten och bedömningen av den ifrågavarande rättfärdigandegrunden. [Not 23]

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillåtet Pliktexemplar VT24

Härefter hänvisade EU-domstolen till de svenska ”förarbetena” till den svenska undantagsregeln, där det framgår att undantagsregeln syftade till att förhindra urholkning av det svenska beskattningsunderlaget på grund av skatteplanering kopplad till ränteavdrag. Enligt EU-domstolen ska en sådan målsättning inte förväxlas med behovet av en välavvägd fördelning av beskattningsunderlaget. [Not 24] För egen del är jag något förvånad över EU-domstolens hänvisning till de svenska ”förarbetena” till ”undantagsregeln”. Skälet till hänvisningen är att ge upplysning om vilket syfte den interna bestämmelsen har. Skatterätten är ett rättsområde som är starkt genomsyrat av legalitetsprincipen, och rättskällevärdet av förarbetsuttalanden är omtvistat. EU-domstolens uppgift i detta mål är att i princip uttolka innebörden av etableringsfriheten. Det är den nationella domstolens uppgift att med stöd i EU-domstolens uttolkning av etableringsfriheten pröva om nationell rätt är förenlig med denna frihet. I någon mån är emellertid gränsen flytande och EU-domstolens inställning till den ifrågavarande nationella lagstiftningen brukar klart framgå. Frågan kan ändå ställas om inte EU-domstolen genom att också uttolka nationell rätt i ljuset av nationella förarbeten har tagit ett steg in i kompetensområdet för den nationella domstolen. Det blir också problematiskt när EU-domstolen gör en generell hänvisning till nationella förarbeten utan att citera eller närmare precisera källan. [Not 25]

Rättfärdigandegrunden ”den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten” är problematisk. För det första är den vag till sitt innehåll. Det går inte att utifrån dess benämning - den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten - definiera dess innehåll. Vad som är en ”välavvägd” beskattningsrätt blir slutligen ett värdeomdöme. Innebörden måste utrönas genom att studera EU-domstolens rättspraxis om hur den har tillämpats i konkreta fall. Andra rättfärdigandegrunder som EU-domstolen har

accepterat, har däremot ett relativt klart skatteteoretiskt innehåll, exempelvis säkerställandet av skattesystemets inre sammanhang, motverkandet av skatteundandragande och skatteflykt, och en effektiv skattekontroll. Även här finns tolkningssvårigheter, men de är inte lika stora som de som avser den ”välavvägda fördelningen av beskattningsrätten”.

För det andra måste det vara svårt för EU-domstolen att hålla en konsekvent linje om vad som är en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Viss hjälp kan erhållas av skatteavtalens system för fördelning av beskattningsrätten, inte minst genom att studera OECD:s modellavtal. Skatteavtalen är emellertid koncentrerade på beskattning av inkomster. Någon ledning när det gäller beskattning av kostnader eller avdrag för underskott ges inte alls, eller endast undantagsvis eller indirekt i skatteavtalen. Vad som slutligen anses vara en ”välavvägd” fördelning av beskattningsrätten kommer att vara ett värdeomdöme uttalat av EU-domstolen. Det slaget av bedömningar är något som lämpar sig för folkvalda politiker i parlamentariska församlingar, snarare än för domare. Visserligen har EU-domstolen karaktären av ett slags konstitutionsdomstol som behandlar principiella tolkningsfrågor och normkollisioner i brytpunkten EU-rätt och nationell rätt, men det hade ändå varit bättre att en fråga om den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten hade beslutats av politiska företrädare i behöriga församlingar. Det kan invändas att fördraget om den Europeiska unionens funktionssätt och etableringsfriheten har en sådan konstitutionell förankring, men det kan förstås även ifrågasättas om det stod klart för de beslutande församlingarna att denna fria rörlighet också inbegrep en rättfärdigandegrund benämnd ”den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten”. Det ska dock sägas att EU-domstolen har hänvisat till denna rättfärdigandegrund åtminstone sedan domen Marks & Spencer-målet år 2005, och något ingripande från medlemsstaterna har inte ägt rum.

EU-domstolen noterade också att enbart motverka en minskning av skatteintäkter inte är en accepterad rättfärdigandegrund. [Not 26]

Det kan för övrigt nämnas att principer för fördelningen av beskattningsrätten mellan stater för närvarande är föremål för omfattande diskussion och omprövning inom OECD/G20-kretsen, inklusive ett stort antal andra

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

stater, särskilt vad gäller beskattningen av bolagsinkomster från

digital näringsverksamhet. [Not 27] Inom ramen för detta projekt hävdar många stater att en välavvägd fördelning av rätten att beskatta sådana inkomster grundar sig i var konsumenterna finns.

Den tredje rättfärdigandegrund som EU-domstolen prövade var ett gemensamt beaktande av dels behovet av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt, dels behovet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. [Not 28]

EU-domstolen uttalade att den har godtagit en nationell lagstiftning som inte har till specifikt syfte att motverka skatteflykt om den även kunde rättfärdigas med hänsyn till en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna. [Not 29] För att en kombination av dessa rättfärdigandegrunder ska kunna tillämpas krävs dock att ”... bekämpandet av skatteflykt utgör en särskild aspekt av det allmänintresse som är knutet till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna”. [Not 30] En sådan kombination av grunder var dock inte tilllämplig här. Skälet var att behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten inte självständigt var tillämplig. Det omöjliggjorde att den grunden skulle kunna tillämpas i kombination med behovet av att motverka skatteflykt. [Not 31] Detta är ett välgrundat ställningstagande. Tillämpningen av de olika rättfärdigandegrunderna är svår att förutse. Om flera grunder inte var och en för sig skulle vara tillämpliga, men väl tillsammans, skulle det ge upphov till betydande rättsosäkerhet.

Eftersom restriktionen inte kunde rättfärdigas med hänsyn till allmänintresset var det inte nödvändigt att göra någon proportionalitetsbedömning.

3 AVSLUTANDE KOMMENTAR

EU-domstolens avgörande i mål C-484/19 *Lexel AB* är, i varje fall för mig, förvånande i flera avseenden. När det gäller de svenska ränteavdragsbegränsningarnas förhållande till EU-rätten och etableringsfriheten har jag alltid ansett att tioprocentsregeln är den svaga punkten i utformningen

av reglerna. Det gällde särskilt 2009 års och 2013 års ränteavdragsbegränsningar. Det är genom tioprocentsregeln som utländska situationer särskilt pekas ut, och riskerar att drabbas av begränsningen av rätten till ränteavdrag. Vid tidpunkten för prövningen av Lexel-målet i den underliggande nationella domstolen var den svenska bolagsskatten 22 procent, och från år 2021 är den 20,6 procent. [Not 32] Undantaget från ränteavdragsförbudet enligt tioprocentsregeln riskerar därför att framförallt drabba mottagare av ränteinkomster som är hemmahörande i utlandet. Visserligen finns det möjliga lågbeskattade mottagare av ränteinkomster även i Sverige, exempelvis allmännyttiga organisationer som omfattas av 7 kap. IL eller regioner och kommuner. [Not 33] Men det kan nog ändå antas att det stora antalet fall som inbegriper skatteplanering med koncerninterna ränteavdrag äger rum i förhållande till utländska mottagare av ränteinkomsterna.

I det ifrågavarande fallet var tioprocentsregeln uppfylld, men undantagsregeln var dock tillämplig eftersom transaktionen medförde en ”väsentlig skattefördel”. Undantagsregeln som sådan är utformad på ett neutralt sätt i förhållande till rent interna situationer och gränsöverskridande situationer. Hur kunde EU-domstolen ändå komma till slutsatsen att det förelåg en restriktion när den jämförde en rent intern situation med en gränsöverskridande situation? Skälet är att EU-domstolen inte bedömde tillämpningen av

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgänglig på tentamen.nu 2024

ränteavdragsbegränsningarna och undantagsregeln i en rent intern situation i jämförelse med en gränsöverskridande situation. Den jämförda situationen var rent inhemsk och innebar att koncernbidrag kunde lämnas, och därmed åstadkomma den resultatutjämnande konsekvens som nekades i den gränsöverskridande situationen.

För egen del är jag emellertid en aning skeptisk, eller åtminstone frågande, till jämförelsen mellan ränteavdragsbegränsningarna och koncernbidragsreglerna. Som utgångspunkt i svensk företagsbeskattning, liksom i många andra stater i OECD-kretsen, gäller armlängdsprincipen och att varje bolag i en koncern är ett eget separat skattesubjekt. Med engelskspråkig terminologi kallas detta för ”the separate entity approach”. [Not 34] Utgångspunkten är följaktligen att varje koncernbolag är en separat beräkningsenhet och ska beskattas för sitt överskott beräknat på de intäkter

och kostnader som bolaget har. Vad gäller koncerninterna transaktioner ska marknadspriset tillämpas, och i gränsöverskridande situationer bestäms det med stöd i armlängdsprincipen. I företagsbeskattningen finns det visserligen situationer när avsteg företas från ”the separate entity approach”. Det gäller exempelvis möjligheten till koncernbidrag, koncernavdrag, koncerninterna utdelningar och kapitalvinster, och olika former av omstruktureringar. Undantagen är trots allt relativt begränsade, även om respektive undantag kräver relativt många bestämmelser för att motverka skatteflykt och skatteundandragande och ett utnyttjande som inte har avsetts. Enligt min mening är reglerna om ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag olika ur flera aspekter. Ränteavdragsbegränsningarna syftar till att motverka att en koncern minskar sin totala beskattningsnivå genom att ränteavdrag görs i en relativ högskattestat, Sverige, och att den motsvarande ränteinkomsten kan beskattas lågt i, normalt sett, en utländsk stat. Koncernbidragsreglerna syftar till att likställa möjligheten till att utnyttja underskott om verksamheten hade bedrivits inom ramen för ett enda aktiebolag, med om den i stället bedrivs inom ramen för en koncern som består av flera aktiebolag där ett kan ge överskott och ett annat ge underskott.

Koncernbidrag *möjliggör* på ett generellt plan att resultatutjämna mellan koncernbolag som är hemmahörande i Sverige, och medför i så måtto en skattefördel för koncernen. Ränteavdragsbegränsningar *förhindrar* att skattefördelar uppstår genom koncerninterna lån som typiskt sett innebär ränteavdrag i Sverige och låg eller ingen beskattning av den motsvarande ränteinkomsten i en annan stat. Både reglerna om ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag utgör avvikelser från en principiell utgångspunkt för företagsbeskattningen, nämligen att varje enskilt bolag är en separat beskattningsenhet, och att armlängdsprincipen [Not 35] eller marknadsvärdet [Not 36] ska tillämpas på transaktioner mellan närstående personer. Att jämföra två avvikelser i systemet för företagsbeskattning - ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag - för att identifiera om en restriktion föreligger, verkar därför långsökt, enligt min mening.

Det ska dock sägas att det är en jämförelse som gjorts tidigare av både EU-domstolen och Högsta förvaltningsdomstolen. I förhållande till 2009 års regler uttalade Högsta förvaltningsdomstolen i HFD 2011 ref. 90

(kursiv här): ”Av intresse är vidare att EU-domstolen i ett mål om de finska koncernbidragsreglerna uttalat att en medlemsstat kan villkora rätten till avdrag för koncernbidrag genom att uppställa krav beträffande hur koncernbidraget ska behandlas i mottagarens hemstat (se mål C-231/05, Oy AA, punkt 37). *Även om uttalandet tog sikte på koncernbidragsregler, vilka syftar till att åstadkomma resultatutjämning, får det anses ha viss relevans även när det gäller andra avdragsbestämmelser*.” [Not 37]

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Jämförelsen mellan koncernintern resultatutjämning och ränteavdragsbegränsningar var även betydelsefull i EU-domstolens avgörande i de förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X och X*.

Det ska också sägas att jämförelsen mellan ränteavdragsbegränsningar och koncernbidrag var en komponent som Högsta förvaltningsdomstolen lyfte fram i den fråga som ställdes till EU-domstolen. [Not 38]

Till och med EU-domstolen uttalade i Lexel-domen att den fördel som Lexel AB ville få del av inom ramen för ränteavdragsbegränsningsreglerna, nämligen möjligheten till ränteavdrag, inte skulle förväxlas med den fördel som följer av en konsolidering inom en skattemässig enhet, det vill säga resultatutjämning genom koncernbidrag. [Not 39] EU-domstolen uttalade emellertid detta i anknytning till prövningen av rättfärdigandegrunden ”den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten”. Jag anser att detta uttalande är något motsägelsefullt i förhållande till restriktionsprövningen, där en jämförelse mellan reglerna om ränteavdragsbegränsning och koncernbidragsreglerna verkligen gjordes. [Not 40]

Hur förhåller sig 2019 års ränteavdragsbegränsningar till etableringsfriheten? Undantagsregeln finns kvar men den är något förändrad. Istället för att det ”huvudsakliga skälet” till skuldförhållandet ska vara att få en ”väsentlig skatteförmån”, står det numera att skuldförhållandet ”uteslutande eller så gott som uteslutande” ska ha uppkommit för att en ”väsentlig skatteförmån” ska uppnås. Uttrycket ”så gott som uteslutande” lämnar en

öppning för andra skäl än bara skatteundandragande. Uttrycket uppfyller därmed inte kravet enligt Cadbury Schweppes-doktrinen att enbart träffa konstlade upplägg. Det finns därför en påtaglig risk att EU-domstolen skulle anse att också 2019 års ränteavdragsbegränsningar är i strid mot etableringsfriheten.

Det finns dessutom andra brister i förhållande till etableringsfriheten, vilket gäller samtliga tre versioner av de svenska ränteavdragsbegränsningarna. Det jag avser är de vaga rekvisit som finns i lagstiftningen. Det gäller inte bara undantagsregeln i 2013 och 2019 års regler, utan också uttrycket ”huvudsakligen affärsmässigt motiverat” som fanns i 2009 års och 2013 års regler, och det motsvarande men något modifierade uttrycket ”väsentligen affärsmässigt motiverat”, som finns i 2019 års regler. I hög grad måste gällande rätt uttolkas med stöd i förarbetena, som inte heller är särskilt klara i alla delar. Detta utgör ett problem i förhållande till legalitetsprincipen, vilket var avgörande för att EU-domstolen underkände en liknande belgisk lagstiftning som prövades i mål C-318/10 *SIAT*. [Not 41] Denna brist på klarhet finns i samtliga tre versioner av de svenska ränteavdragsbegränsningarna.

Redan 2009 års ränteavdragsbegränsningar ifrågasattes i förhållande till EU-rätten, framförallt i förhållande till etableringsfriheten men också i förhållande till ränte-/royaltydirektivet. Detta prövades av Högsta förvaltningsdomstolen, utan att någon begäran om förhandsavgörande ställdes till EU-domstolen. Någon konflikt i förhållande till ränte-/royaltydirektivet befanns inte föreligga, och grunden för detta var EU-domstolens avgörande i mål C-397/09 *Scheuten Solar Technologies*. [Not 42] Vad gäller förhållandet mellan 2009 års ränteavdragsbegränsningar och etableringsfriheten fann Högsta förvaltningsdomstolen stöd i bland annat mål C-231/05 *Oy AA* och mål C-403/03 *Schempp*. [Not 43] Något hinder i förhållande till etableringsfriheten ansågs inte föreligga.

Hur ska Sverige förhålla sig till domen i Lexel-målet vad gäller 2019 års ränteavdragsbegränsningar? Det finns som sagt en risk att även de är i strid mot etableringsfriheten mot bakgrund av utgången i Lexel-målet. Man kan dock konstatera att området för ränteavdragsbegränsningar numera är betydligt mer begränsat än det var 2009 och 2013. Numera finns

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillgänglig för studentanvändare KTH 24

nämligen en kraftig begränsning av ränteavdragsrätten genom en generell begränsning av utrymmet för ränteavdrag till 30 procent av avdragsunderlaget, se 24 kap. 24 § IL. Det finns dessutom flera andra avdragsbegränsningar, tillkomna bland annat som en följd av skatteflyktsdirektivet. [Not 44] I 24 a kap. IL regleras ränta vid finansiella leasingavtal, och i 24 b kap. IL finns särskilda bestämmelser vid vissa situationer med gränsöverskridande inslag. Det senaste tillskottet i floran av avdragsbegränsningar är 24 kap. 15 a § och 15 b § IL om avdragsförbud för ränteutgifter på skulder till företag i vissa icke samarbetsvilliga stater eller jurisdiktioner. I 2019 års ränteavdragsbegränsningar finns emellertid alltjämt problem i förhållande till etableringsfriheten, särskilt vad gäller ”undantagsregeln” i 24 kap. 18 § andra stycket IL och uttrycket ”väsentligen affärsmässigt motiverat” i 24 kap. 19 § IL.

Mot bakgrund av den numera kraftigt beskurna ränteavdragsrätten kanske det inte vore så dramatiskt att i ljuset av utgången i Lexel-målet - ”Lex Lexel” - avskaffa 2019 års riktade ränteavdragsbegränsningar? [Not 45]

Mattias Dahlberg är professor i finansrätt vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet.

Fotnoter

[1] Vid ett högre seminarium i finansrätt, vid juridiska fakulteten, Uppsala universitet, hade jag möjlighet att diskutera domen och några möjliga slutsatser. Seminariet hölls den 17 februari 2021. Jag tackar deltagarna för en värdefull diskussion om målet. Slutligen vill jag också tacka docent Martin Berglund samt professorerna Katia Cejie och Jan Kellgren för värdefulla synpunkter på artikeln. Självfallet är jag ensam ansvarig för eventuella kvarvarande brister.

[2] Mål C-484/19 *Lexel AB mot Skatteverket*. ECLI:EU:C:2021:34.

[3] Litteraturen om EU-domstolens ”rule of reason”-doktrin inom skatteområdet är omfattande. En aktuell översikt med hänvisning till ny praxis finns i exempelvis Terra/Wattel, European tax law, 7 uppl., Wolters Kluwer, Alphen aan den Rijn, 2019, s. 622-634.

[4] Förenade målen C-398/16 och C-399/16 *X BV och X NV mot Staatssecretaris van Financiën*. ECLI:EU:C:2018:110.

[5] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 19.

[6] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 20-21.

[7] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 22 och 39.

[8] Om ”undantagsregeln” i 2019 års riktade ränteavdragsbegränsningar, se Dahlberg, Internationell beskattning, 5 uppl., Lund, 2020, s. 230-231.

[9] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 37.

[10] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 38.

[11] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 39.

[12] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 40.

[13] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 40.

[14] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 44.

[15] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 48-57.

[16] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 49.

[17] Mål C-196/04 *Cadbury Schweppes plc och Cadbury Schweppes Overseas Ltd mot Commissioners of Inland Revenue*. ECLI:EU:C:2006:278.

[18] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 49.

[19] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 53. Jfr dock uttryckssättet i p. 49 där EU-domstolen talar om ”*rent* fiktiva upplägg” (kursiv här).

[20] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 58-70.

[21] Mål C-446/03 *Marks & Spencer plc mot David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)*. ECLI:EU:C:2005:201.

[22] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 65.

[23] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 66.

[24] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 67.

[25] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 67.

[26] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 68.

[27] OECD, Tax challenges arising from digitalization - Report on Pillar One Blueprint, Inclusive framework on BEPS, Paris, 2020.

[28] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 71-77.

[29] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 72. Här hänvisade EU-domstolen till mål C-311/08, *SGI*, ECLI:EU:C:2010;26, p. 66 (och där refererad praxis).

[30] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 73 (och där refererad praxis).

[31] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 76.

[32] 65 kap. 10 § IL.

[33] 7 kap. 2 § IL.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster.

Tillhör Patentanalen VT24

[34] Se exempelvis OECD, Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, Paris, 2017, p. 1.6.

[35] 14 kap. 19-20 §§ IL.

[36] 22 kap. IL.

[37] Det mål som Högsta förvaltningsdomstolen hänvisade till i HFD 2011 ref. 90 var mål C-231/05 *Oy AA*. ECLI:EU:C:2007:439.

[38] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 30-31.

[39] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 65.

[40] Mål C-484/19, *Lexel AB*, p. 40. Det kan dessutom noteras att kommissionen för nu många år sedan uttryckte kritik mot 2013 års ränteavdragsbegränsningar och att de riskerade att strida mot etableringsfriheten. Sveriges regering delade inte den bedömningen. Kommissionens bedömning av ”rule of reason”-doktrinen var något annorlunda än EU-domstolens i Lexel-målet, men slutsatsen om oförenlighet med etableringsfriheten var densamma. Se närmare Dahlberg, Internationell beskattning, Studentlitteratur, Lund, 2020, s. 240-243.

[41] Mål C-318/10 *SIAT mot Belgien*. ECLI:EU:C:2012:415.

[42] Mål C-397/09 *Scheuten Solar Technology GmbH mot Finanzamt Geisenkirchen-Süd*. ECLI:EU:C:2011:499.

[43] Mål C-403/03 *Egon Schempp mot Finanzamt München V*. ECLI:EU:C:2005:446.

[44] Rådets direktiv (EU) 2016/1164 av den 12 juli 2016 om fastställande av regler mot skatteflyktsmetoder som direkt inverkar på den inre marknadens funktion, vilket ofta kallas ”skatteflyktsdirektivet”.

[45] 2019 års riktade ränteavdragsbegränsningar finns i 24 kap. 16-20 §§ IL.

Tillåtet på tentamen VT24

För användning i enlighet med Allmänna villkor för Norstedts Juridiks informationstjänster

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)
den 8 februari 1990*

I mål C-320/88

har Hoge Raad der Nederlanden till domstolen gett in en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 177 i EEG-fördraget, i det mål som pågår vid den nationella domstolen mellan

Staatssecretaris van Financiën

och

Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV), skatterättsliga enheten med säte i Hillegom (Nederländerna).

Begäran avser tolkningen av artikel 5.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145 s. 1, fransk version; svensk specialutgåva del 09, volym 01).

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden C.N. Kakouris samt domarna T. Koopmans, G. F. Mancini, T. F. O'Higgins och M. Díez de Velasco,

generaladvokat: W. Van Gerven,
justitiesekreterare: avdelningsdirektören D. Louterman,

som beaktat yttrandena från

* Rättegångsspråk: nederländska.

Tillåtet på tentamen VT24

— Nederländernas regering, företrädd av generalsekreteraren vid utrikesministeriet B. R. Bot, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, företrädd av juridiske rådgivaren Johannes Fons Buhl och handläggaren vid kommissionens rättsavdelning Berend Jan Drijber, i egenskap av ombud,

som beaktat förhandlingsrapporten och vad som framkommit vid den muntliga förhandlingen den 12 oktober 1989,

som hört generaladvokatens förslag till avgörande vid sammanträde den 9 november 1989,

meddelar följande

dom

1 Hoge Raad der Nederlanden har genom beslut den 19 oktober 1988, vilket inkom till domstolen den 3 november 1988, med stöd av artikel 177 i EEG-fördraget begärt förhandsavgörande angående tolkningen av artikel 5.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145 s. 1, fransk version; svensk specialutgåva del 09, volym 01, hädanefter "sjätte direktivet").

2 Frågorna uppkom i en tvist mellan Nederländernas Staatssecretaris van Financiën och skattesubjektet Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (Safe Rekencentrum BV, hädanefter "Safe"). Tvisten vid den nationella domstolen gäller ett beslut om efterbeskattning varigenom skattemyndigheten bestämde den omsättningsskatt som Safe skulle erlägga med hänsyn till den överlåtelse av en fastighet; en bostadsbyggnad med tillhörande byggnader (hädanefter "fastigheten"), som enligt skattemyndigheten skett mellan Safe och Kats Bouwgroep NV (hädanefter "Kats").

3 Av handlingarna i målet framgår att enligt ett inför notarius publicus den 19 juni 1979 upprättat avtal mellan Safe och Kats, ålåg det Safe att till Kats överföra en ovillkorad rätt till fastigheten, fri från panträtt eller andra sakrättsliga anspråk, mot en betalning av 2,25 miljoner nederländska floriner.

Tillåtet på tentamen VT24

Enligt avtalsvillkoren skulle Kats stå risken för värdeförändringar på fastigheten, samt uppbära den avkastning och bestrida de kostnader den gav upphov till, samtidigt som Kats erhöll dispositionsrätten till fastigheten. Safe åtog sig härutöver att överföra äganderätten till fastigheten när Kats så fann lämpligt, dock senast den 31 december 1982. Safe gav därför Kats en oåterkallelig fullmakt att vidta erforderliga åtgärder för att få till stånd en äganderättsövergång i rättslig mening avseende fastigheten. Den 11 augusti 1983 ingick Kats konkursförvaltare ett avtal inför notarius publicus med en tredje person, enligt vilket förvaltaren överlät Kats rätt till fastigheten i kraft av avtalet av den 19 juni 1979 för 450 000 nederländska floriner till den tredje personen. Samma dag överförde Safe äganderätten till fastigheten till den tredje personen.

4 Safe överklagade beslutet om efterbeskattning till skattemyndigheten och därefter till Gerechtshof i Haag. Staatssecretaris van Financiën förde sedan tvisten till Nederländernas Hoge Raad, som beslöt att vilandeförklara målet och ställa följande frågor till domstolen:

"1. Skall artikel 5.1 i det sjätte direktivet tolkas så, att leverans av varor i den mening som avses i denna bestämmelse endast föreligger om det sker en äganderättsövergång i rättslig mening av egendomen i fråga?

2. Om den första frågan besvaras nekande, kan man också tala om leverans av varor i denna mening om ägaren till den ifrågavarande egendomen har

— slutit ett avtal med en motpart enligt vilket denne därefter skall stå risken för alla värdeförändringar på egendomen samt uppbära den avkastning och bestrida de kostnader egendomen ger upphov till,

— genom nämnda avtal förbundit sig att överföra den rättsliga äganderätten till egendomen vid en framtida tidpunkt,

— genom nämnda avtal gett motparten en oåterkallelig fullmakt att vidta erforderliga åtgärder för att få till stånd denna överföring,

— rent faktiskt ställt egendomen till motpartens förfogande i enlighet med avtalet?"

Tillåtet på tentamen VT24

5 För en utförligare redogörelse för omständigheterna i tvisten vid den nationella domstolen, rättegångens förlopp och de till domstolen ingivna yttrandena hänvisas till förhandlingsrapporten. Handlingarna i målet i dessa delar återges i det följande endast i den mån domstolens argumentation kräver det.

Den första frågan

6 I artikel 5.1 i det sjätte direktivet stadgas att "Med 'leverans av varor' avses överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom".

7 Av bestämmelsens ordalydelse följer att begreppet leverans av varor inte hänför sig till äganderättsövergång i enlighet med de formkrav som den tillämpliga nationella rätten uppställer, utan begreppet innefattar samtliga överföringar av materiell egendom från en part till en annan, vilka ger mottagaren befogenhet att faktiskt förfoga över egendomen som om han var ägare till densamma.

8 Detta synsätt överensstämmer med direktivets syfte, vilket bland annat är att grunda det gemensamma systemet för mervärdesskatt på en enhetlig definition av de skattepliktiga transaktionerna. Denna målsättning skulle dock kunna äventyras om förutsättningen för att leverans av varor, som utgör en av tre skattepliktiga transaktioner, skall anses föreligga, skulle variera från en medlemsstat till en annan, vilket är fallet i fråga om äganderättsövergång inom civilrätten.

9 Följaktligen blir svaret på den första frågan att artikel 5.1 i det sjätte direktivet skall tolkas så, att en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över den materiella egendomen skall anses som "leverans av varor", även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.

Den andra frågan

10 Det framgår av handlingarna i målet att den nationella domstolen ställt frågan om en överföring av "ekonomisk äganderätt", vilket är ett begrepp som utvecklats i nederländsk skatterätt, kan jämställas med leverans av varor i enlighet med artikel 5 i det sjätte direktivet. Den nationella domstolen har sålunda angett de fyra omständigheter som utgör en överföring av ekonomisk äganderätt i det aktuella fallet.

Tillåtet på tentamen VT24

11 Genom att dessa fyra omständigheter har angetts i den andra frågan, begärs i själva verket att domstolen tillämpar bestämmelsen i artikel 5.1 i det sjätte direktivet på det avtal som är föremål för tvisten vid den nationella domstolen. I enlighet med den fördelning av uppgifter som fastställts i artikel 177 i fördraget ankommer det emellertid på den nationella domstolen att tillämpa de gemenskapsrättsliga reglerna, såsom de uttolkats av EG-domstolen, på ett enskilt fall. En sådan rättstillämpning är inte möjlig utan en samlad bedömning av omständigheterna i målet.

12 Detta illustreras för övrigt av de särskilda förutsättningar som angivits i den andra frågan. Dessa innefattar nämligen å ena sidan en förpliktelse att överföra äganderätten civilrättsligt, vilket inte alltid verkar medföra en överföring av en faktisk rätt i enlighet med artikel 5.1 i det sjätte direktivet. Å andra sidan innebär vanligen det faktum att motparten får rätt att faktiskt förfoga över egendomen, att en sådan äganderättsöverföring verkligen har ägt rum.

13 Svaret på den andra frågan blir därför att det ankommer på den nationella domstolen att, med hänsyn till omständigheterna i målet, från fall till fall avgöra om en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen, i den mening som avses i artikel 5.1 i det sjätte direktivet, ägt rum.

Rättegångskostnader

14 De kostnader som har förorsakats Nederländernas regering och Europeiska gemenskapernas kommission, som har inkommit med yttranden till domstolen, är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen),

– angående de frågor som i dom av den 19 oktober 1988 förts vidare av Nederländernas Hoge Raad – följande dom:

Tillåtet på tentamen VT24

1) **Artikel 5.1 i det sjätte direktivet skall tolkas så, att en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendom skall anses som "leverans av varor", även om någon äganderättsövergång i rättslig mening inte förekommit.**

2) **Det ankommer på den nationella domstolen att, med hänsyn till omständigheterna i det enskilda målet, från fall till fall avgöra om en överföring av rätten att såsom ägare förfoga över egendomen, i den mening som avses i artikel 5.1 i det sjätte direktivet, ägt rum.**

Kakouris Koopmans

Mancini O'Higgins Díez de Velasco

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 februari 1990.

J.-G. Giraud
Justitiesekreterare

C. N. Kakouris
Sjätte avdelningens ordförande

Tillåtet på tentamen VT24

DOMSTOLENS DOM
den 14 februari 1995 *

I mål C-279/93,

angående en begäran enligt artikel 177 i EEG-fördraget, från Bundesfinanzhof, att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiggjorda målet mellan

Finanzamt Köln-Altstadt

och

Roland Schumacker,

angående tolkningen av artikel 48 i EEG-fördraget,

meddelar

DOMSTOLEN

sammansatt av G.C. Rodríguez Iglesias, ordförande, F.A. Schockweiler (referent), P.J.G. Kapteyn och C. Gulmann, avdelningsordförande, samt G.F. Mancini, C.N. Kakouris, J.C. Moitinho de Almeida, J.L. Murray, D.A.O. Edward, J.-P Puissochet och G. Hirsch, domare,

* Rättegångsspråk: tyska.

Tillåtet på tentamen VT24

generaladvokat: P. Léger,
justitiesekreterare: H.A. Rühl, avdelningsdirektör,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från

— Finanzamt Köln-Altstadt, genom D. Deutgen, Leitender Regierungsdirektor vid Finanzamt Köln-Altstadt,

— Roland Schumacker, genom W. Kaefer, advokat i Aachen, och G. Saß, advokat och skatterådgivare i Tervuren,

— den tyska regeringen, genom E. Röder, Ministerialrat vid förbundsfinansministeriet, och C.D. Quassowski, Regierungsdirektor vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— den grekiska regeringen, genom D. Raptis, statens juridiska rådgivare, och I. Chalkias, biträdande juridisk rådgivare vid Statens juridiska råd, båda i egenskap av ombud,

— den franska regeringen, genom C. de Salins, direktörsassistent vid juridiska avdelningen vid Utrikesministeriet, och J.-L. Falconi, utrikessekreterare vid den juridiska avdelningen vid samma ministerium, båda i egenskap av ombud,

— den nederländska regeringen, genom A. Bos, juridisk rådgivare vid Utrikesministeriet, i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av A. Moses, QC,

Tillåtet på tentamen VT24

— kommissionen, genom J. Grunwald och E. Traversa, rättstjänsten, i egenskap av ombud, biträdda av B. Knobbe-Keuk, professor vid Bonns universitet,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

efter att Finanzamt Köln-Altstadt, företrätt av D. Deutgen och V. Nickel, Regierungsdirektor vid Oberfinanzdirektion Köln, som ombud, efter att Roland Schumacker, företrädd av W. Kaefer och G. Saß, efter att den danska regeringen, företrädd av P. Biering, juridisk rådgivare vid Utrikesministeriet, som ombud, efter att den tyska regeringen, företrädd av J. Sedemund, advokat från Köln, efter att den grekiska regeringen, företrädd av P. Kamarineas, statens juridiska rådgivare, som ombud, efter att den franska regeringen, företrädd av J.-L. Falconi, efter att den nederländska regeringen, företrädd av J.W. de Zwaan, biträdande juridisk rådgivare vid Utrikesministeriet, som ombud, efter att Förenade kungarikets regering, företrädd av J.E. Collins, biträdd av A. Moses, och efter att kommissionen, företrädd av J. Grunwald och E. Traversa, biträdda av B. Knobbe-Keuk, har avgivit muntliga yttranden vid förhandlingen den 18 oktober 1994,

och efter att den 22 november 1994 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Genom beslut av den 14 april 1993, som inkom till domstolen den 14 maj samma år, framställer Bundesfinanzhof enligt artikel 177 i EEG-fördraget en begäran om förhandsavgörande av flera frågor avseende tolkningen av artikel 48 i EEG-fördraget, för att kunna bedöma huruvida vissa rättsregler i den Tyska förbunds-

Tillåtet på tentamen VT24

republiken inom området för inkomstskatt, som föreskriver att de skattskyldiga behandlas olika beroende på om de är bosatta inom landet eller ej, är förenliga med gemenskapsrätten.

2 Dessa frågor uppkom inom ramen för en tvist mellan Finanzamt Köln-Altstadt och belgiske medborgaren Roland Schumacker, angående skattepliktsvillkoren för de löneinkomster denne uppbär i Tyskland.

3 I Tyskland särskiljer Einkommensteuergesetz (den tyska lagen om inkomstskatt, nedan kallad "EStG") beskattningsreglerna för löntagare utifrån deras bosättningsort.

4 Med stöd av artikel 1, stycke 1 i EStG är de fysiska personer som har sitt hemvist eller är stadigvarande bosatta i Tyskland skatteskyldiga där för hela sin inkomst ("oinskränkt skattskyldighet").

5 Däremot, enligt stycke 4 i samma artikel, är de personer som vare sig har sitt hemvist eller är stadigvarande bosatta i Tyskland, skatteskyldiga där endast för den del av sina inkomster som de uppbär i Tyskland ("inskränkt skattskyldighet"). Enligt artikel 49 stycke 1 fjärde punkten är dessa inkomster från tysk källa i synnerhet de som härrör från en avlönad verksamhet utövad i Tyskland.

6 I Tyskland dras skatten på inkomsten från en avlönad verksamhet generellt som källskatt av arbetsgivaren från arbetstagarnas ersättning såsom skatt på lön, och betalas sedan in till skatteförvaltningen.

Tillåtet på tentamen VT24

7 De löntagare som är oinskränkt skattskyldiga är för tillämpningen av avdragen på lönen indelade i flera skatteklasser (artikel 38b i EStG). De ogifta tillhör klass I (allmän skattetariff). De gifta löntagare som inte varaktigt lever åtskilda faller under klass III (den så kallade "splitting"-tariffen, artikel 26b i EStG), under förutsättning att båda makarna är bosatta i Tyskland och är oinskränkt skattskyldiga. Det tyska "splitting"-systemet har instiftats för att dämpa progressiviteten i inkomstskatteskalan. Det innebär att man summerar makarnas totala inkomst för att sedan fiktivt dela upp den på vardera maken med 50 procent och beskatta utifrån detta. Om den ena makens inkomst är hög och den andras låg, utjämnar "splitting"-systemet den beskattningsbara inkomsten och dämpar progressiviteten i inkomstskatteskalan.

8 De oinskränkt skattskyldiga löntagarna åtnjuter för övrigt fördelen av den årliga avstämningen av skatten på lönerna (artikel 42b i EStG). Inom ramen för det förfarandet är arbetsgivaren skyldig att till löntagaren återbetala en del av den inkomstskatt som han indrivit för det fall att slutsumman av de belopp som innehållits varje månad överstiger det belopp som följer av skattetabellen för hela året, till exempel om lönebeloppet har varierat från månad till månad.

9 Dessutom åtnjöt de oinskränkt skattskyldiga löntagarna fram till år 1990 förmånen av skattemyndighetens årliga avstämning av skatten på lönerna och, sedan dess, åtnjuter de förmånen av myndigheternas förfarande för skattefastställelse (artikel 46 i EStG). Ett sådant förfarande gör det möjligt att kvitta löneinkomster mot förluster i ett annat inkomstslag (till exempel utdelningar).

10 Slutligen bestäms skatten för oinskränkt skattskyldiga i förhållande till deras totala skatteförmåga, det vill säga med hänsyn tagen till samtliga övriga inkomster som uppbärs av dessa skattskyldiga och till deras personliga förhållanden och familjesituation (försörjningsbörda, personförsäkringar och andra utgifter som, i allmänhet, ger rätt till kostnads- och grundavdrag).

Tillåtet på tentamen VT24

11 Vissa av dessa förmåner förvägras de löntagare som är inskränkt skatteskyldiga. Det kan konstateras att "Gesetz zur einkommensteuerlichen Entlastung von Grenzpendlern und anderen beschränkt steuerpflichtigen natürlichen Personen und zur Änderung anderer gesetzlicher Vorschriften" (Grenzpendlergesetz) — tysk lag syftande till att lätta skattebelastningen på inkomsterna för gränsgångare och andra fysiska personer som är inskränkt skatteskyldiga — av den 24 juni 1994, vilken avser att avhjälpa denna situation på det nationella planet, inte är relevant i det nu aktuella målet vid den nationella domstolen, eftersom den ännu inte trätt i kraft när de omständigheter som ligger till grund för tvisten uppkom.

12 Enligt den lagstiftning som gällde vid den tiden hänfördes inskränkt skatteskyldiga personer till klass I (allmän tariff) utan hänsyn till deras familjeförhållanden (artikel 39d i EStG). Följaktligen kunde de inte utnyttja skattefördelarna med "splitting" och samma system tillämpades för gifta löntagare som för ogifta.

13 De inskränkt skatteskyldiga var underkastade ett förenklat skatteförfarande. Deras inkomstskatt ansågs som definitivt betald genom det källavdrag som arbetsgivaren verkställde varje månad. De var uteslutna både från arbetsgivarens årliga avstämning av skatten på lönerna (artikel 50, stycke 5 i EStG) och från myndighetens årliga skattefastställelse. I avsaknad av en årlig avstämning av skatten på lönerna kunde de inte få förmånen, i slutet av året, av en återbetalning på grund av eventuellt för mycket avdragen skatt.

14 Slutligen, i motsats till löntagare som var oinskränkt skatteskyldiga, hade de inskränkt skatteskyldiga inte möjligheten att dra av sina utgifter inom det sociala området (premier för pensions-, sjuk- och invaliditetsförsäkringar) vilka översteg de schablonbelopp som upptogs i skattetabellen.

15 Av handlingarna framgår att Roland Schumacker alltid har bott i Belgien med sin maka och deras barn. Efter att först ha varit anställd i denna stat, utövade han

Tillhet på Riksdagen VT24

under tiden 15 maj 1988 till 31 december 1989 en avlönad verksamhet i Tyskland, alltmedan han fortfarande var bosatt i Belgien. Fru Schumacker, som var arbetslös, uppbar arbetslöshetsersättning i Belgien endast under år 1988. Sedan år 1989 utgör Roland Schumackers lön hushållets enda inkomst.

16 Med stöd av artikel 15, stycke 1 i det tysk-belgiska dubbelbeskattningsavtalet av den 11 april 1967, är det Förbundsrepubliken Tyskland som har rätt att beskatta Roland Schumackers löneinkomster efter den 15 maj 1988, eftersom det är i denna stat verksamheten utövas. Från denna lön har således, i Tyskland, Roland Schumackers arbetsgivare gjort källskatteavdrag vilka beräknats enligt skatteklass I, med stöd av artiklarna 1, stycke 4 och 39d i EStG.

17 Den 6 mars 1989 begärde Roland Schumacker hos Finanzamt att hans lön skäligen skulle beräknas (artikel 163 i Abgabenordnung, den tyska skattelagen) i enlighet med skatteklass III (vilken normalt tillämpas för gifta löntagare bosatta i Tyskland och som ger rätt till "splitting"), och att skillnaden mellan vad som hade innehållits av hans lön varje månad, enligt skatteklass I, och vad som borde ha innehållits enligt skatteklass III, skulle återbetalas till honom.

18 Efter att Finanzamt avslagit hans begäran genom beslut av den 22 juni 1989 förde Roland Schumacker tvisten vidare till Finanzgericht Köln. Denna biföll Roland Schumackers yrkanden beträffande åren 1988 och 1989 och ålade Finanzamt att fatta ett skälighetsbeslut med tillämpning av artikel 163 i den tyska skattelagen. Finanzamt överklagade domen från Finanzgericht Köln till Bundesfinanzhof genom en "Revision".

19 Bundesfinanzhof frågar sig om artikel 48 i EEG-fördraget är av sådan beskaffenhet att den kan påverka det beslut som skall fattas i det aktuella fallet. Följaktligen

Tillåtet på tentamen VT24

beslutade man att skjuta upp beslutet och bad domstolen om ett förhandsavgörande av följande frågor:

"1) Kan artikel 48 i EEG-fördraget begränsa Förbundsrepubliken Tysklands rätt att uppbära skatt på en annan medlemsstats medborgares inkomst?

Om svaret är jakande:

2) För det fall att en fysisk person, av belgisk nationalitet, som har sin enda bostadsadress i Belgien där han eller hon varaktigt vistas och där han eller hon skaffat sig sin yrkesutbildning och -erfarenhet, tar en avlönad anställning i Förbundsrepubliken Tyskland utan att flytta sin bostadsadress dit, tillåter då artikel 48 i EEG-fördraget att Förbundsrepubliken Tyskland beskattar denna persons inkomster hårdare än en annan persons, som i övrigt är jämförbar, och som är bosatt i Förbundsrepubliken Tyskland?

3) Blir svaret annorlunda om den belgiske medborgare som avses i fråga nummer två får sin inkomst nästan uteslutande (det vill säga till mer än 90 procent) från sitt arbete i Förbundsrepubliken Tyskland och att, för övrigt, i enlighet med dubbelbeskattningsavtalet mellan den sistnämnda staten och konungariket Belgien, denna inkomst endast kan beskattas i Förbundsrepubliken Tyskland?

4) Bryter Förbundsrepubliken Tyskland mot artikel 48 i EEG-fördraget när man utesluter de fysiska personer som vare sig har bostadsadress eller varaktigt

Tillåtet på tentamen VT24

vistas inom dess territorium, men som där uppbär medel av löneursprung, både från den årliga avstämningen av källskatteavdragen på lönerna och från myndighetens skattefastställande avseende inkomster av löneursprung?"

Beträffande den första frågan

20 I den första frågan frågar sig den hänskjutande domstolen i huvudsak om artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den kan begränsa den rätt en medlemsstat har att föreskriva skattepliktsvillkoren och beskattningsformerna avseende inkomster som inom dess territorium uppbärs av en medborgare från en annan medlemsstat.

21 För att svara på den frågan kan man först konstatera att även om, så som gemenskapsrätten ser ut för närvarande, frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är inte desto mindre medlemsstaterna skyldiga att respektera gemenskapsrätten vid utövandet av de befogenheter som är dem förbehållna (se dom av den 4 oktober 1991, kommissionen mot Förenade kungariket, C-246/89, Rec. s. I-4585, punkt 12).

22 Vad mer specifikt avser den fria rörligheten för personer inom gemenskapen förutsätter artikel 48.2 i fördraget avskaffandet av varje diskriminering, grundad på nationalitet, mellan medlemsstaternas arbetstagare, i synnerhet vad angår ersättningen.

23 I detta hänseende har domstolen i domen av den 8 maj 1990, Biehl (C-175/88, Rec. s. I-1779, punkt 12) slagit fast att principen om likabehandling i frågor om ersätt-

Tillåtet på tentamen VT24

ning skulle vara verkningslös om den kunde undergrävas genom nationella diskriminerande bestämmelser avseende inkomstskatt. Det är av detta skäl som rådet i artikel 7 i sin förordning (EEG) nr 1612/68 av den 15 oktober 1968 om arbetskraftens fria rörlighet inom gemenskapen (EGT nr L 257, s. 2), har föreskrivit att de arbetstagare som är medborgare i en medlemsstat måste åtnjuta, inom en annan medlemsstats territorium, samma skattemässiga förmåner som de inhemska arbetstagarna.

24 Med hänsyn till ovanstående blir svaret på den första frågan att artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den kan begränsa en medlemsstats rätt att föreskriva skattepliktsvillkor och beskattningsformer för inkomster som inom dess territorium uppbärs av en medborgare från en annan medlemsstat, i den mån som den artikeln, i fråga om uppbörd av direkta skatter, inte tillåter en medlemsstat att behandla en medborgare från en annan medlemsstat, som i enlighet med sin rätt till fri rörlighet utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, på ett mindre förmånligt sätt än en inhemsk medborgare i samma situation.

Beträffande de andra och tredje frågorna

25 I de andra och tredje frågorna, som lämpligen besvaras tillsammans, vill den hänskjutande domstolen i huvudsak veta, å ena sidan, om artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den motsätter sig tillämpningen av föreskrifter inom en medlemsstat som hårdare beskattar en arbetstagare — medborgare i en annan medlemsstat — som bor i den sistnämnda staten och utövar ett arbete inom den förstnämnda statens territorium, jämfört med en arbetstagare som bor inom den förstnämnda statens territorium och där innehar samma arbete. Den nationella domstolen frågar, å andra sidan, om svaret på den frågan påverkas av den omständigheten att medborgaren i den andra medlemsstaten får hela eller nästa hela sin inkomst från det

Tillåtet på tentamen VT24

arbete som utförs i den första medlemsstaten, och att han i den andra medlemsstaten inte uppbär tillräckliga inkomster för att han där skall beskattas på ett sådant sätt att man kan ta hänsyn till hans personliga förhållanden och familjesituation.

26 I det avseendet kan först påminnas om att reglerna om likabehandling enligt en fast praxis förbjuder inte bara påtagliga diskrimineringar grundade på nationalitet, utan också varje form av dold diskriminering som, genom tillämpning av andra distinktionskriterier, i själva verket leder till samma resultat (dom av den 12 februari 1974, Sotgiu, 152/73, Rec. s. 153, punkt 11).

27 Det är riktigt att de föreskrifter som målet huvudsakligen handlar om tillämpas oberoende av den berörda skattebetalarens nationalitet.

28 Likväl riskerar nationella föreskrifter av den här typen, som föreskriver en distinktion grundad på bosättningskriteriet på så sätt att den förvägrar utomlands bosatta vissa förmåner i fråga om beskattning, som däremot beviljas invånare bosatta inom landets territorium, att till största delen vara till förfång för medborgare från andra medlemsstater. De som är bosatta utomlands är i själva verket oftast icke-medborgare.

29 Under sådana omständigheter skulle skattemässiga förmåner som förbehålls enbart invånare i ett medlemsland kunna utgöra en indirekt diskriminering på grund av nationalitet.

30 Härefter kan påpekas att, med stöd av en fast praxis, en diskriminering endast kan bestå av en tillämpning av olika regler i jämförbara situationer eller av samma regel i olika situationer.

Tillåtet på tentamen VT24

31 I fråga om direkta skatter är emellertid situationen för invånare i ett land och de som inte är bosatta i det landet generellt sett inte jämförbar.

32 Den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där utgör mestadels bara en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. För övrigt kan den utomlands bosattas personliga skatteförmåga, med hänsyn tagen till hans samlade inkomster och personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har större delen av sina personliga och ekonomiska intressen. Den orten sammanfaller vanligen med den berörda personens stadigvarande bosättning. Så medger också den internationella skatterätten, och i synnerhet OECD:s (Organisation för ekonomiskt samarbete och utveckling) modellavtal i fråga om dubbelbeskattning, att det i princip är den stat där man är bosatt som det åligger att i sin helhet beskatta den skattskyldige, i beaktande av de omständigheter som sammanhänger med dennes personliga förhållanden och familjesituation.

33 För invånaren i ett land är situationen annorlunda eftersom större delen av dennes inkomster vanligen koncentreras till bosättningsstaten. För övrigt har denna stat oftast tillgång till all den information som behövs för att bedöma den skattskyldiges totala skatteförmåga, med hänsyn till hans personliga förhållanden och familjesituation.

34 Följaktligen är det faktum att en medlemsstat inte beviljar en utomlands bosatt vissa skattemässiga förmåner som beviljas en inom landet bosatt generellt sett inte diskriminerande, eftersom dessa två kategorier av skattskyldiga inte befinner sig i en jämförbar situation.

35 Under sådana betingelser skulle det, i princip, inte stå i strid med artikel 48 att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som hårdare beskattar inkomsterna för den utomlands bosatta med ett avlönat arbete i denna stat jämfört med en inom landet bosatt med samma arbete.

Tillagt på tentamen VT24

36 Utgången blir däremot annorlunda i ett fall som det ifrågavarande målet vid den nationella domstolen, där den utomlands bosatta inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och får större delen av sina skattepliktiga intäkter från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar, så att staten där han bor inte kan bevilja honom de förmåner som följer av ett beaktande av hans personliga förhållanden och familjesituation.

37 Mellan en sådan utomlands bosatt och en invånare inom landet som utövar en jämförbar avlönad verksamhet existerar ingen objektiv skillnad som är av den beskaffenheten att den utgör grund för en olik behandling när det gäller beaktandet, i skattehänseende, av den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation.

38 Eftersom det handlar om en utomlands bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster och nästan familjens samtliga inkomster i en annan medlemsstat än den där han bor, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar.

39 Man bör också fråga sig om en sådan diskriminering möjligen kan vara berättigad.

40 Av de medlemsstater som yttrat sig har framlagts att den diskriminerande behandlingen — när det gäller beaktandet av de personliga förhållandena och familjesituationen samt beviljandet av ”splitting”-tariffen — var berättigad eftersom det är nödvändigt med en enhetlig tillämpning av skatteföreskrifterna på utomlands bosatta. Ett sådant berättigande hänförligt till behovet att bevara ett enhetligt skattesystem godkändes av domstolen i domen av den 28 januari 1992, Bachmann (C-204/90, Rec. s. I-249, punkt 28). Enligt dessa stater skulle det finnas ett samband mellan beaktandet av personliga förhållanden och familjesituation och rätten

Tillåtet på tentamen VT24

att beskatta samtliga inkomster. Eftersom beaktandet av personliga förhållanden och familjesituation ankommer på bosättningsstaten, som ensam förfogar över rätten att beskatta samtliga inkomster, åligger det inte den stat inom vars territorium den utomlands bosatta arbetar att ta i beaktande dennes personliga förhållanden och familjesituation eftersom, i så fall, den utomlands bosatta skulle få sina personliga förhållanden och sin familjesituation beaktade två gånger och skulle åtnjuta de tillhörande skattemässiga förmånerna i båda staterna.

41 Detta argument kan inte accepteras. I ett fall som i det ifrågavarande målet vid den nationella domstolen kan bosättningsstaten inte beakta personliga förhållanden och familjesituation eftersom skattebördan där inte räcker till för ett sådant beaktande. När så är fallet kräver den gemenskapsrättsliga principen om likabehandling att den utomlands bosattas personliga förhållanden och familjesituation beaktas i anställningsstaten på samma sätt som för inhemska invånare och att samma skattemässiga förmåner beviljas honom.

42 Den distinktion som avses i det nu aktuella målet vid den nationella domstolen är alltså inte berättigad utifrån nödvändigheten av att garantera enhetligheten i det tillämpliga skattesystemet.

43 Vid den muntliga förhandlingen åberopade Finanzamt administrativa svårigheter som skulle förhindra att anställningsstaten kunde ta i förvar de inkomster som uppbärs i bosättningsstaten av dem som arbetar inom den förstnämnda statens territorium.

44 Detta argument kan inte längre godtas.

Tillgängligt på tentamen VT24

45 Rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på direktbeskattningens område (EGT nr L 336, s. 15) öppnar möjligheter att erhålla nödvändig information som är jämförbara med dem som finns mellan olika skattemyndigheter på nationell nivå. Det finns följaktligen inga administrativa hinder mot att man i den stat där en verksamhet utövas tar i beaktande en utomlands bosatts personliga förhållanden och familjesituation.

46 Dessutom, såvitt mer direkt angår Förbundsrepubliken Tyskland, måste man konstatera att denna beviljar gränsarbetstagare bosatta i Nederländerna som utövar en verksamhet i Tyskland de skattemässiga förmåner som sammanhänger med ett beaktande av deras personliga förhållanden och familjesituation, inklusive åtnjutandet av "splitting"-tariffen. Så snart de uppbär minst 90 procent av sina inkomster inom tyskt territorium, likställs dessa medborgare inom gemenskapen med tyska medborgare, på grundval av Ausführungsgesetz Grenzgänger Niederlande av den 21 oktober 1980 (tysk lag avseende tillämpningen av tilläggsprotokollet av den 13 mars 1980 till konventionen av den 16 juni 1959 mellan Förbundsrepubliken Tyskland och konungariket Nederländerna i avsikt att undvika dubbelbeskattning).

47 Svaret på de andra och tredje frågorna blir således att artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som hårdare beskattar en arbetstagare som är medborgare i en annan medlemsstat och som bor i den sistnämnda staten och utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, jämfört med en arbetstagare som bor inom den förstnämnda statens territorium och som där innehar samma anställning, när, som i förevarande huvudmål, medborgaren i den sistnämnda staten får sin inkomst helt eller nästan uteslutande från den verksamhet som utövas i den förstnämnda staten och i den sistnämnda staten inte uppbär tillräckliga inkomster för att där kunna beskattas med beaktande av personliga förhållanden och familjesituation.

Tillåtet på tentamen VT24

Beträffande den fjärde frågan

48 I den fjärde frågan frågar sig den hänskjutande domstolen i huvudsak om artikel 48 i fördraget måste tolkas så att den utgör hinder mot att en medlemsstats lagstiftning beträffande direkta skatter föreskriver att endast inom landet bosatta skall åtnjuta förmånen av vissa förfaranden som den årliga avstämningen av källskatteavdragen på lönerna och myndigheternas skattefastställande avseende inkomster av löneursprung, med uteslutande av fysiska personer som varken har hemvist eller är stadigvarande bosatta inom statens territorium men som där uppbär tillgångar av löneursprung.

49 Svaren på de andra och tredje tolkningsfrågorna har visat på förekomsten av en materiell diskriminering mellan medborgare inom gemenskapen som bor utomlands och medborgare som bor i Tyskland. Det bör undersökas om en sådan diskriminering finns även på det formella planet, det vill säga om tillämpningen av de ovannämnda avstämningsförfarandena förbehålls inom landet bosatta medborgare och förvägras utomlands bosatta medborgare inom gemenskapen. Om så är fallet bör det prövas om denna diskriminering är berättigad.

50 Inledningsvis kan anmärkas att, i Tyskland, det källskatteavdrag på löner som görs gäller som betalning av den skatt som skall erläggas på löneinkomsterna.

51 Det framgår av beslutet om hänskjutande att, på grund av källskatteavdragets befriande effekt och eftersom man velat förenkla administrationen, de utomlands bosatta i första hand ser sig berövade möjligheten att inom ramen för en årlig avstämning av källskatteavdragen eller inom ramen för myndighetens skattefast-

Tillåtet på tentamen VT24

ställelse avseende inkomster av löneursprung, göra gällande vissa delar av beskattningsunderlaget (som till exempel utgifter för intäkternas förtjänande, exceptionella utgifter eller de så kallade ”extraordinära” kostnaderna) som skulle kunna medföra en återbetalning av en del av den avdragna källskatten.

52 Av detta kan följa en nackdel för de utomlands bosatta i förhållande till de inom landet bosatta, för vilka artiklarna 42, 42a och 46 i EStG i princip föreskriver en beskattning som beaktar samtliga omständigheter i beskattningsunderlaget.

53 I sin sakframställning tryckte den tyska regeringen på det faktum att det inom tysk rätt finns ett förfarande som ger utomlands bosatta skattskyldiga möjligheten att hos skattemyndigheten begära ett skatteintyg som upptar vissa avdrag som de har rätt till, avdrag som skattemyndigheten i efterhand måste fördela lika på hela kalenderåret (artikel 39d i EStG). Arbetsgivaren har alltså rätt, enligt denna artikel kombinerad med artikel 41c i EStG, att vid nästa löneutbetalning återbetala dittills innehållen skatt på lönen om löntagaren uppvisar ett intyg som innebär retroaktiva effekter. Om arbetsgivaren inte utnyttjar denna rättighet kan ändringen genomföras av skattemyndigheten efter utgången av kalenderåret.

54 I detta avseende bör dock påpekas att dessa bestämmelser inte är tvingande och det bör understrykas att vare sig Finanzamt Köln-Altstadt eller den tyska regeringen åberopat någon bestämmelse som ålägger skattemyndigheten skyldigheten att under alla förhållanden avhjälpa de diskriminerande konsekvenser som kan följa av tillämpningen av de ifrågavarande bestämmelserna i EStG.

55 I andra hand, eftersom de inte åtnjuter fördelen av de ovannämnda förfarandena, kan de utomlands bosatta som under året lämnat sin anställning i en medlemsstat

Tillhör på tentamen VT24

för att ta en annan inom en annan medlemsstats territorium, eller som har varit arbetslösa under en del av året, inte av arbetsgivaren eller skattemyndigheten få återbetalt en eventuellt för högt innehållen skatt.

56 Det framgår av beslutet om hänskjutande att det inom tysk rätt finns ett skälighetsförfarande som gör det möjligt för en utomlands bosatt att hos skattemyndigheten begära en omprövning av sin situation och en ny beräkning av det beskattningsbara beloppet. Detta förfarande föreskrivs i artikel 163 i den tyska skattelagen.

57 För att det skall vara tillräckligt enligt artikel 48 i fördraget räcker det emellertid inte att den utländske arbetstagaren är hänvisad till skälighetsåtgärder som vidtas från fall till fall av skattemyndigheten. I domen Biehl, citerad ovan, har domstolen för övrigt avvisat den argumentation i den riktningen som framfördes av den luxemburgska skattemyndigheten.

58 Av ovanstående följer att artikel 48 i fördraget påbjuder en likabehandling vad avser förfarandet mellan de medborgare inom gemenskapen som bor utomlands och de som bor inom landet. En vägran att bevilja medborgare inom gemenskapen som bor utomlands förmånen av de årliga avstämningsförfarandena som tillämpas för medborgare bosatta inom landet utgör en oberättigad diskriminering.

59 Följaktligen blir svaret till den nationella domstolen att artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstats lagstiftning om direkta skatter föreskriver att endast de inom landet bosatta skall komma i åtnjutande av sådana förfaranden som den årliga avstämningen av källskatteavdrag på lön och myndig-

Tillåtet på tentamen VT24

hetens skattefastställande avseende inkomster av löneursprung, med uteslutande av de fysiska personer som vare sig har hemvist eller är stadigvarande bosatta inom statens territorium men som där uppbär medel av löneursprung.

Rättegångskostnader

60 De kostnader, som redovisats av de danska, tyska, grekiska, franska, nederländska och brittiska regeringarna och av Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har avgivit yttrande till domstolen, kan inte ersättas. Eftersom sakens behandling i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i det mål som är anhängigt inför den nationella domstolen, tillkommer det denna att fatta beslut om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN

angående de frågor som är framställda av Bundesfinanzhof, genom beslut av den 14 april 1993, följande dom:

1) Artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den kan begränsa en medlemsstats rätt att föreskriva skattepliktsvillkor och beskattningsformer för inkomster som inom dess territorium uppbärs av en medborgare från en annan medlemsstat, i den mån som den artikeln, i fråga om uppbörd av direkta skatter, inte tillåter en medlemsstat att behandla en medborgare från en annan medlemsstat, som i enlighet med sin rätt till fri rörlighet utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, på ett mindre förmånligt sätt än en inhemsk medborgare i samma situation.

Tillåtet på tentamen VT24

2) **Artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstat tillämpar föreskrifter som hårdare beskattar en arbetstagare som är medborgare i en annan medlemsstat och som bor i den sistnämnda staten och utövar en avlönad verksamhet inom den förstnämnda statens territorium, jämfört med en arbetstagare som bor inom den förstnämnda statens territorium och som där innehar samma anställning, när, som i förevarande huvudmål, medborgaren i den sistnämnda staten får sin inkomst helt eller nästan uteslutande från den verksamhet som utövas i den förstnämnda staten och i den sistnämnda staten inte uppbär tillräckliga inkomster för att där kunna beskattas med beaktande av personliga förhållanden och familjesituation.**

3) **Artikel 48 i fördraget skall tolkas så att den inte tillåter att en medlemsstats lagstiftning om direkta skatter föreskriver att endast de inom landet bosatta skall komma i åtnjutande av sådana förfaranden som den årliga avstämningen av källskatteavdrag på lön och myndighetens skattefastställelse avseende inkomster av löneursprung, med uteslutande av de fysiska personer som vare sig har hemvist eller är stadigvarande bosatta inom statens territorium men som där uppbär medel av löneursprung.**

Rodríguez Iglesias Schockweiler Kapteyn

Gulmann Mancini Kakouris

Moitinho de Almeida Murray Edward

Puissochet Hirsch

Avkunnad vid offentlig förhandling i Luxemburg den 14 februari 1995.

R. Grass G.C. Rodríguez Iglesias

Justitiesekreterare Ordförande

Tillåtet på tentamen VT24

DOMSTOLENS DOM (andra avdelningen)
den 8 juni 2000 *

I mål C-98/98,

angående en begäran enligt artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG), från High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Förenade kungariket), att domstolen skall meddela ett förhandsavgörande i det vid den nationella domstolen anhängiga målet mellan

Commissioners of Customs & Excise

och

Midland Bank plc,

angående tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 33) och artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28),

meddelar

* Rättegångsspråk: engelska.

Tillåtet på tentamen VT24

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden R. Schintgen samt domarna G. Hirsch (referent) och H. Ragnemalm,

generaladvokat: A. Saggio,
justitiesekreterare: byrådirektören L. Hewlett,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Midland Bank plc, genom R. Cordara, QC, och P.A. McGrath, barrister, befullmäktigade av P. Kelly, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom J.E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, i egenskap av ombud, biträdd av K.P.E. Lasok, QC, och M. Hall, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom E. Traversa, rättstjänsten, och F. Riddy, nationell tjänsteman med förordnande vid rättstjänsten, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till förhandlingsrapporten,

Tillåtet på tentamen VT24

efter att muntliga yttranden har avgivits vid förhandlingen den 3 juni 1999 av: Midland Bank plc, Förenade kungarikets regering och kommissionen,

och efter att den 30 september 1999 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 High Court of Justice (England och Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), har genom beslut av den 31 juli 1997, som inkom till domstolens kansli den 3 april 1998, i enlighet med artikel 177 i EG-fördraget (nu artikel 234 EG) ställt tre frågor om tolkningen av artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter (EGT 71, 1967, s. 1301, svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 3, nedan kallat det första direktivet) samt artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28).

2 Dessa frågor har uppkommit i en tvist mellan Midland Bank plc (nedan kallad Midland) och Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners), som är behöriga att uppbära mervärdesskatt i Förenade Kungariket angående avdrag för den moms som Midland erlagt för juridiska tjänster.

Tillåtet för tentamen VT24

Gemenskapens regler

3 I artikel 2 andra stycket i det första direktivet föreskrivs:

”På varje transaktion skall mervärdesskatt, beräknad på varornas eller tjänsternas pris enligt den skattesats som är tillämplig på sådana varor eller tjänster, tas ut efter avdrag av det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna.”

4 Direktiv 77/388 ändrades genom rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 med tillägg till det gemensamma systemet för mervärdesskatt och med ändring av direktiv 77/388/EEG med sikte på avskaffandet av fiskala gränser (EGT L 376, s. 1, svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33, nedan kallat det sjätte direktivet).

5 I artikel 17 i det sjätte direktivet stadgas under ”Avdragsrättens inträde och räckvidd”:

”1. Avdragsrätten inträder samtidigt som skattskyldigheten för avdragsbeloppet.

Tillåtet på tentamen VT24

2. I den mån varorna och tjänsterna används för den skattskyldiga personens skattepliktiga transaktioner, skall denne ha rätt att från den skatt som han är skyldig att betala dra av följande:

a) Mervärdesskatt som är förfallen eller erlagd med avseende på varor eller tjänster som tillhandahållits eller som kommer att tillhandahållas honom av någon annan skattskyldig person som är skyldig att betala denna skatt inom landets territorium.

...

3. Medlemsstaterna skall också bevilja varje skattskyldig person rätt till avdrag eller återbetalning av den mervärdesskatt som avses i punkt 2 i den mån varorna eller tjänsterna används för följande ändamål:

...

c) Transaktioner som är undantagna från skatt i enlighet med artikel 13 B a och 13 B d 1—5, om kunden är etablerad utanför gemenskapen...

...

5. När varor och tjänster är avsedda att användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka

Tillåtet på tentamen VT24

mervärdesskatten inte är avdragsgill, skall bara den andel av mervärdesskatten vara avdragsgill som kan hänföras till de förstnämnda transaktionerna.

...”

Dessutom innehåller artikel 17.5 regler om beräkning av den avdragsgilla andelen av momsen. Medlemsstaterna får dock välja mellan olika sätt att beräkna denna andel.

I artikel 13 B d i det sjätte direktivet, till vilken hänvisas i artikel 17.3 c i samma direktiv, undantas vissa transaktioner som vanligen utförs av banker, från skatteplikt.

Nationella regler

6 Förenade kungariket har införlivat artikel 17.3 c i det sjätte direktivet genom att tillämpa nollskattesats på de åsyftade transaktionerna. Transaktionerna anses emellertid teoretiskt vara skattepliktiga på så sätt att även om avdragsrätt föreligger, har någon skatt i praktiken aldrig uppburits.

7 Vad gäller införlivandet av artikel 17.5 i samma direktiv, som gäller en skattskyldig person som använder varor och tjänster för att utföra både skattepliktiga transaktioner och transaktioner som är undandragna momsskatteplikt, innehåller Förenade kungarikets rättsordning flera sätt att beräkna det avdragsgilla ingående momsbeloppet.

Tillåtet på tentamen VT24

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

8 Midland är ställföreträdare för en företagsgrupp som anses som en enhet i mervärdesskattehänseende. I denna företagsgrupp ingår affärsbanken Samuel Montagu & Co. Ltd, London, (nedan kallad Samuel Montagu) som tillhandahåller såväl tjänster som är skattepliktiga som tjänster som är undantagna från mervärdesskatt.

9 Under år 1987 tjänade Samuel Montagu som affärsbank för Quadrex Holdings Inc. (nedan kallat Quadrex), bolag med säte i Delaware (Förenta staterna). Quadrex önskade köpa upp Mercantile House Holding Ltd (nedan kallat Mercantile), ett bolag som är noterat på börsen i London. British and Commonweath Holding plc (nedan kallat B & C) var dock också intresserat av att köpa Mercantile. I augusti 1987 ingick Quadrex och B & C ett avtal enligt vilket B & C skulle köpa Mercantile och sedan sälja Mercantiles avdelning för stora affärstransaktioner till Quadrex. B & C tog sedan kontrollen över Mercantile. Quadrex kunde emellertid inte köpa den nämnda avdelningen av B & C på grund av likviditetsproblem.

10 En rad processer inleddes år 1988 inför de nationella domstolarna. B & C stämde Quadrex och yrkade skadestånd för kontraktsbrott. Inom ramen för denna tvist krävde Quadrex att Samuel Montagu skulle utbetala en ställd garanti. B & C stämde även Samuel Montagu med yrkande om skadestånd för påstått falska uttalanden om Quadrex ekonomiska ställning som en direktör vid Samuel Montagu genom försumlighet skulle ha gjort. Processerna ledde slutligen fram till en uppgörelse i godo i slutet av år 1994.

11 Inom ramen för avtalet mellan Quadrex och B & C, tillhandahöll advokatbyrån Clifford Chance juridiska tjänster åt Samuel Montagu. Det var dessutom denna advokatbyrå som anförtroddes uppföljning och handläggning av tvisterna som

Tillåtet på tentamen VT24

omnämnts i föregående punkt, samt av tvisternas olika följder. Clifford Chance fakturerade härvid Samuel Montagu för arvoden mellan åren 1988 och 1995 och det är om avdragsrätten för mervärdesskatt på dessa arvoden som tvisten vid den nationella domstolen rör sig.

12 Midland hävdade att de juridiska tjänster som advokatbyrån tillhandahöll utgjorde en del av den ekonomiska rådgivning som Samuel Montagu gett Quadrex, vilken ger rätt till avdrag enligt artikel 17.3 c i sjätte direktivet. Följaktligen har Midland gjort sin avdragsrätt gällande för hela det momsbelopp som erlagts med avseende på de arvoden som fakturerades av den nämnda byrån.

13 Commissioners ansåg för sin del att Samuel Montagu inte hade använt de ifrågavarande juridiska tjänsterna enbart för att utföra transaktioner som ger rätt till avdrag. Commissioners beslutade därför att Midland hade rätt att göra avdrag för endast en del av mervärdesskatten.

14 Midland väckte talan inför VAT and Duties Tribunal och gjorde särskilt gällande att de juridiska tjänster som tillhandahållits av advokatbyrån var hänförliga till de tjänster som Samuel Montagu tillhandahållit Quadrex. Genom beslut av den 15 maj 1996, biföll domstolen Midlands yrkande och fastställde att den ingående mervärdesskatt som betalats på fakturorna från nämnda advokatbyrå var helt avdragsgill.

15 Commissioners överklagade beslutet till High Court of Justice. Commissioners gjorde gällande att syftet med de juridiska tjänsterna var att försvara Samuel Montagu mot skadeståndsanspråk, föranledda av Samuel Montagus agerande inom ramen för de tjänster som tillhandahållits Quadrex. De juridiska tjänsterna avsåg således även Samuel Montagus allmänna verksamhet. Eftersom denna inbegrep såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som

Tillåtet på tentamen VT24

transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, hade en fördelning av den ingående mervärdesskatten krävts enligt artikel 17.5 i sjätte direktivet.

16 High Court of Justice ansåg under dessa omständigheter att det för att avgöra tvisten, fordrades en tolkning av vissa föreskrifter i första och sjätte direktivet. Rätten beslöt därför att förklara målet vilande och be EG-domstolen om ett förhandsavgörande av följande tre frågor:

"Enligt en korrekt tolkning av rådets direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967, särskilt artikel 2, och rådets direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977, särskilt artikel 17.2, 17.3 och 17.5, och med beaktande av omständigheterna i detta fall:

1) Är det nödvändigt att fastställa ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion som avser varor eller tjänster som har förvärvats av en skattskyldig person i denna egenskap och en eller flera särskilda transaktioner som denna person genomfört för att

a) fastställa att han har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatten, och

b) avgöra avdragsrättens omfattning?

Tillåtet på tentamen VT24

2) Om fråga 1 a eller 1 b besvaras jakande, vilken är då det direkta och omedelbara sambandets beskaffenhet, särskilt i fall då en skattskyldig person utför både transaktioner där mervärdesskatten är avdragsgill och sådana där detta inte är fallet.

a) Skiljer sig sättet att bestämma med vilket belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 (och i så fall på vilket sätt)?

b) Har en skattskyldig person rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt på den grunden att den transaktion för vilken ingående mervärdesskatt erlagts var en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.2 och 17.3, särskilt artikel 17.3 c?

3) Om fråga 1 a eller 1 b besvaras nekande:

a) Vilket är det samband som skall fastställas?

b) För det fall en skattskyldig person genomför både transaktioner där mervärdesskatten är avdragsgill och sådana där detta inte är fallet,

— Skiljer sig sättet att bestämma med vilket belopp den ingående mervärdesskatten är avdragsgill mellan artikel 17.2, 17.3 och 17.5 (och i så fall på vilket sätt)?

Tillåtet på tentamen VT24

— Har en sådan skattskyldig person rätt till avdrag för all ingående mervärdesskatt på den grunden att den transaktion för vilken ingående mervärdesskatt erlagts var en följd av en transaktion som omfattas av artikel 17.3 c?"

Den första frågan

17 Med sin första fråga undrar den nationella domstolen i huvudsak om artiklarna 2 i det första direktivet samt 17.2, 17.3 och 17.5 i det sjätte direktivet skall tolkas så att det krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet.

18 Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen anser att denna fråga skall besvaras jakande.

19 Det skall inledningsvis erinras om att avdragssystemet har till syfte att säkerställa att den mervärdesskatt som näringsidkaren skall betala eller har betalat inom ramen för all sin ekonomiska verksamhet inte till någon del belastar honom själv, på villkor att nämnda verksamhet i sig är underkastad mervärdesskatt (se i detta avseende dom av den 14 februari 1985 i mål 268/83, Rompelman, REG 1985, s. 655, svensk specialutgåva, volym 8, s. 83, punkt 19, och av den 15 januari 1998 i mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, REG 1998, s. I-1, punkt 15, och av den 21 mars 2000 i de förenade målen C-110/98—C-147/98, Gabalfrisa m.fl., REG 2000, s. I-1577). I undantagsfall åtnjuter en skattskyldig person, som likt Samuel Montagu, utför transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt enligt artikel 13 B d punkterna 1—5 i det sjätte direktivet, på de villkor som avses i artikel 17.3 c i samma direktiv, rätt att göra avdrag för mervärdesskatt med stöd

Tillåtet på tentamen VT24

av denna föreskrift, eftersom den skattskyldige använt de varor och tjänster till vilka den ingående mervärdesskatten hänför sig för nämnda skattebefriade transaktioner.

20 Det skall påpekas att punkt 2 i artikel 17 i det sjätte direktivet skall tolkas mot bakgrund av punkt 5 i samma artikel. I nämnda punkt 5 ges reglerna för avdragsrätten för mervärdesskatt, när mervärdesskatten hänför sig till ingående transaktioner som är avsedda att "användas av en skattskyldig person såväl för transaktioner som omfattas av punkterna 2 och 3 och med avseende på vilka mervärdesskatten är avdragsgill, som för transaktioner med avseende på vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill". I denna bestämmelse visar ordvalet "användas... för", att avdragsrätten enligt punkt 2 förutsätter att de förvärvade varorna eller tjänsterna har ett direkt och omedelbart samband med de ingående transaktioner som ger rätt till avdrag och att det slutliga målet som den skattskyldiga personen vill uppnå är utan betydelse i detta avseende (se dom av den 6 april 1995 i mål C-4/94, BLP Group, REG 1995, s. I-983, punkterna 18 och 19).

21 Denna tolkning bekräftas av artikel 2 i det första direktivet enligt vilken endast det mervärdesskattebelopp som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna i en skattepliktig transaktion kan dras av.

22 Såsom domstolen fastställt, kvarstår avdragsrätten även om den planerade verksamheten inte gett upphov till några mervärdesskattepliktiga transaktioner eller, om den skattskyldige, på grund av orsaker som han inte kunde råda över, inte har kunnat använda sig av de varor eller tjänster som har föranlett avdrag i samband med skattepliktiga transaktioner (se härvid dom av den 29 februari 1996 i mål C-110/94, INZO, REG 1996, s. I-857, punkterna 20 och 21, av den 15 januari 1998 i ovannämnda mål C-37/95, Ghent Coal Terminal, punkt 20 samt av den 8 juni 2000 i mål C-396/98, Schlosstrasse, REG 2000, s. I-4279, punkt 42).

23 Det följer av denna rättspraxis att, i undantagsfall och under särskilda omständigheter, föreligger avdragsrätt även om ett direkt och omedelbart

Tillhör på tentamen vt24

samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, inte kan påvisas.

24 Den första frågan kan således besvaras så att artiklarna 2 i första direktivet samt 17.2, 17.3 och 17.5 i sjätte direktivet skall tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet.

Den andra frågan

25 Vad gäller den första delen av den andra frågan begär den nationella domstolen att domstolen närmare skall utveckla innebörden av ett "direkt och omedelbart samband". Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen är, liksom domstolen, eniga om att det härvidlag inte vore realistiskt att utveckla en mer exakt formulering. Med tanke på den mångfald av kommersiella och professionella transaktioner som finns skulle det vara omöjligt att ge ett mer ändamålsenligt svar på hur man i samtliga fall skall fastställa det samband som skall föreligga mellan ingående och utgående transaktioner för att den ingående mervärdesskatten skall vara avdragsgill. Det åligger den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål och att beakta samtliga omständigheter under vilka de ifrågavarande transaktionerna har utförts.

26 Vad gäller den nationella domstolens andra fråga under a) är Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen, vilket är korrekt, eniga om att en skattskyldig person som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, har rätt att göra avdrag för den mervärdesskatt som belastat varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat, om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, oavsett om artikel 17.2, 17.3 eller 17.5 i det sjätte direktivet är tillämplig. Om så inte

Tillåtet på tentamen VT24

vore fallet, skulle identiska omständigheter kunna leda till olika resultat beroende på vilken föreskrift den transaktion som den skattskyldige utfört faller under.

27 Med sin andra fråga under b) undrar den nationella domstolen i huvudsak om en skattskyldig person som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, kan göra avdrag för all ingående mervärdesskatt som belastat varor och tjänster, även om dessa inte använts för att genomföra en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, utan inom ramen för en verksamhet som är en följd av denna transaktion.

28 Midland, Förenade kungarikets regering och kommissionen anser att i de fall det existerar ett följdförhållande mellan den ingående och den utgående transaktionen är det avgörande kriteriet vad gäller rätten till avdrag huruvida ett direkt och omedelbart samband föreligger mellan dessa båda transaktioner. Härvid har Midland understrukit att ett sådant samband kräver ett objektivt förhållande mellan den ingående och den utgående transaktionen, på så sätt att den förra kan anses utgöra en del av den kostnad som näringsidkaren haft för att genomföra den senare. Den ingående transaktionen förbereder således, enligt Midland, den utgående transaktionen, eller är en följd av genomförandet av denna. Förenade kungarikets regering har däremot hävdat att juridiska tjänster som tillhandahålls en skattskyldig som utför såväl mervärdesskattepliktiga transaktioner som transaktioner som är undantagna från mervärdesskatt och som är en följd av att skadeståndsanspråk har riktats mot den skattskyldige då han utfört mervärdesskattepliktiga transaktioner, har inget sådant direkt och omedelbart samband med dessa transaktioner. På grund av sin beskaffenhet måste dessa juridiska tjänster anses som allmänna omkostnader på så sätt att avdrag endast kan göras för en del av mervärdesskatten.

29 Det skall erinras om att enligt en för mervärdesskatteordningen grundläggande princip som följer av artikel 2 i det första och det sjätte direktivet, skall mervärdesskatt utgå vid alla transaktioner i tillverknings- och distributionsleden

Tillfälligt förteckningen VT24

och avdrag medges för mervärdesskatt som burits direkt av de olika kostnadskomponenterna (se dom av den 6 juli 1995 i mål C-62/93, BP Soupergaz, REG 1995, s. I-1883, punkt 16).

30 Det följer av denna princip, liksom av den regel som fastställts i punkt 19 i den ovannämnda domen BLP Group, enligt vilken det för rätt till avdrag krävs ett direkt och omedelbart samband mellan de förvärvade varorna och tjänsterna och de beskattade transaktionerna, att rätt till avdrag för mervärdesskatt som burits av dessa varor och tjänster förutsätter att kostnaden för att förvärva dessa utgör en del av kostnadskomponenterna för de beskattade transaktionerna. Dessa utgifter måste således vara en del av kostnaderna för de utgående transaktionerna, i vilka de förvärvade varorna och tjänsterna används. Det är på grund härav som dessa olika kostnadskomponenter måste ha uppstått innan den skattskyldige utförde de beskattade transaktioner till vilka dessa är hänförliga.

31 Härav följer, i motsats till vad Midland hävdat, att det normalt inte föreligger något direkt och omedelbart samband i den mening som avses i den ovannämnda domen BLP Group, mellan en utgående transaktion och tjänster som en skattskyldig använt till följd av och efter genomförandet av nämnda transaktion. Det är visserligen riktigt att kostnaden för att förvärva nämnda tjänster är en följd av den utgående transaktionen. Denna kostnad är dock inte en del av den utgående transaktionens olika kostnadskomponenter, vilket krävs enligt artikel 2 i första direktivet. De nämnda tjänsterna har därför inget direkt och omedelbart samband med den utgående transaktionen. Kostnaden för dessa tjänster är däremot en del av den skattskyldiges allmänna omkostnader, och är i denna egenskap en del av kostnadskomponenterna för ett företags produkter. Sådana tjänster har således ett direkt och omedelbart samband med hela den skattskyldiges verksamhet, så att rätt till avdrag regleras i artikel 17.5 i det sjätte direktivet och mervärdesskatten i enlighet med dessa bestämmelser endast delvis är avdragsgill.

32 Utgången kan endast bli annorlunda om den skattskyldige på objektiva grunder kan påvisa att kostnader avseende varor och tjänster som den skattskyldige

Tillhör Patentamt VF24

använt som en följd av genomförandet av en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, undantagsvis är en del av denna transaktions kostnadskomponenter.

33 Den andra frågan kan således besvaras så att det åligger den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål. En skattskyldig som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belastat varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat, om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, oavsett om artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i det sjätte direktivet är tillämplig. En sådan skattskyldig kan dock inte göra avdrag för all mervärdesskatt som belastat ingående tjänster eftersom dessa inte använts för att genomföra en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, utan inom ramen för en verksamhet som är en följd av denna transaktion, såvida den skattskyldige inte på objektiva grunder kan påvisa att kostnaden för att förvärva sådana tjänster är en del av den utgående transaktionens kostnadskomponenter.

Den tredje frågan

34 Med tanke på domstolens svar på de två första frågorna, finns ingen anledning att besvara den tredje frågan.

Rättegångskostnader

35 De kostnader som har förorsakats den brittiska regeringen samt Europeiska gemenskapernas kommission, vilka har inkommit med yttranden till domstolen,

Tillåtet på tentamen V 24

är inte ersättningsgilla. Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna.

På dessa grunder beslutar

DOMSTOLEN (andra avdelningen)

angående de frågor som genom beslut av den 31 juli 1997 har ställts av High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), följande dom:

1) **Artikel 2 i rådets första direktiv 67/227/EEG av den 11 april 1967 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning om omsättningsskatter och artikel 17.2, 17.3 och 17.5 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så att det i princip krävs ett direkt och omedelbart samband mellan en viss ingående transaktion och en eller flera utgående transaktioner för vilka rätt till avdrag föreligger, för att avdragsrätt för ingående mervärdesskatt skall tillerkännas den skattskyldige och för att avgöra omfattningen av en sådan rättighet.**

Tillåtet på tentamen VT24

2) Det åligger den nationella domstolen att tillämpa kriteriet om ett direkt och omedelbart samband på omständigheterna i varje anhängigt mål. En skattskyldig som utför såväl transaktioner för vilka mervärdesskatten är avdragsgill som transaktioner för vilka mervärdesskatten inte är avdragsgill, har rätt att göra avdrag för den ingående mervärdesskatt som belastat varor och tjänster som den skattskyldige förvärvat, om det föreligger ett direkt och omedelbart samband mellan dessa och utgående transaktioner för vilka avdragsrätt föreligger, oavsett om artikel 17.2, 17.3 eller 17.5 i det sjätte direktivet 77/388 är tillämplig. En skattskyldig kan dock inte göra avdrag för all mervärdesskatt som belastat ingående tjänster eftersom dessa inte använts för att genomföra en transaktion för vilken rätt till avdrag föreligger, utan inom ramen för en verksamhet som är en följd av denna transaktion, såvida den skattskyldige inte på objektiva grunder kan påvisa att kostnaden för att förvärva sådana tjänster är en del av den utgående transaktionens kostnadskomponenter.

Schintgen Hirsch Ragnemalm

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 8 juni 2000.

R. Grass

Justitiesekreterare

R. Schintgen

Ordförande på andra avdelningen

Tillåtet på tentamen vt24

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 13 december 2005 *

I mål C-446/03,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division (Förenade kungariket), genom beslut av den 16 juli 2003, som inkom till domstolen den 22 oktober 2003, i mål

Marks & Spencer plc

mot

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans och A. Rosas samt domarna C. Gulmann (referent), A. La Pergola, J.-P. Puissochet, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lõhmus, E. Levits och A. Ó Caoimh,

* Rättegångsspråk: engelska.

Tillåtet på tentamen VT24

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: byrådirektören K. Sztranc,

efter det skriftliga förfarandet och efter förhandlingen den 1 februari 2005,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Marks & Spencer plc, genom G. Aaronson, QC, och P. Farmer, barrister,

— Förenade kungarikets regering, genom M. Bethell, i egenskap av ombud, biträdd av R. Plender, QC, och D. Ewart, barrister,

— Tysklands regering, genom W.-D. Plessing och A. Tiemann, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom K. Boskovits och V. Kyriazopoulos, samt I. Pouli och S. Trekli, samtliga i egenskap av ombud,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och C. Jurgensen-Mercier, båda i egenskap av ombud,

Tillåtet på tentamen VT24

— Irland, genom D.J. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av E. Fitzsimons, SC, och G. Clohessy, BL,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, S. Terstal och J. van Bakel, samtliga i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom A. Guimaraes-Purokoski, i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Kruse, i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 7 april 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 43 EG och 48 EG.

Tillåtet på tentamen VT24

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Marks & Spencer plc (nedan kallat Marks & Spencer) och den brittiska skattemyndigheten angående skattemyndighetens beslut att avslå Marks & Spencers yrkande om skattelättnad i form av avdrag från dess beskattningsbara vinst i Förenade kungariket för förluster som uppkommit i dotterbolag hemmahörande i Belgien, Tyskland och Frankrike.

Tillämpliga nationella bestämmelser

3 De nationella bestämmelser som är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen återfinns i 1988 års lag om inkomstskatt och bolagsskatt (Income and Corporation Tax Act 1988) (nedan kallad ICTA). Nedan följer en redogörelse för dessa bestämmelser såsom de framgår av beslutet om hänskjutande.

Skyldighet att betala bolagsskatt

4 Enligt artiklarna 6.1 och 11.1 ICTA utgår bolagsskatt på vinster som uppkommer i bolag som antingen är hemmahörande i Förenade kungariket eller bedriver affärsverksamhet där genom en filial eller ett fast driftställe.

5 Enligt artikel 8.1 ICTA är bolag som har hemvist i Förenade kungariket skyldiga att betala bolagsskatt på sin världsomspännande vinst. Enligt artikel 11.1 är bolag som inte har hemvist i nämnda stat endast skyldiga att betala bolagsskatt på vinster från filialer eller fasta driftställen som är hemmahörande i Förenade kungariket.

Tillåtet på tentamen VT24

6 Enligt skatteavtal som Förenade konungariket Storbritannien och Nordirland ingått med bland annat Konungariket Belgien, Förbundsrepubliken Tyskland och Republiken Frankrike är utländska dotterbolag till bolag som har hemvist i Förenade kungariket endast skyldiga att betala bolagsskatt där för affärsverksamhet som bedrivs i denna medlemsstat genom ett fast driftställe i den mening som avses i dessa avtal, då de själva inte har hemvist i Förenade kungariket.

7 För att undvika dubbelbeskattning har Förenade kungariket infört ett system för avräkning av erlagd skatt.

8 Detta system har följande två kännetecken.

9 För det första skall ett bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket och som bedriver affärsverksamhet i en annan medlemsstat genom en filial som är etablerad i denna stat antingen betala skatt i Förenade kungariket för vinster från denna filial, och det får därvid från den skatt som skall betalas göra avdrag för skatt som erlagts i den andra medlemsstaten, eller så får bolaget dra av sistnämnda skatt i samband med fastställandet av filialens skattemässiga resultat i Förenade kungariket. Vinsten från filialen i Förenade kungariket fastställs enligt skattereglerna i Förenade kungariket. En förlust i verksamheten kan utnyttjas för avdrag mot vinsten i det bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket. Förluster som inte har utnyttjats kan rullas framåt till nästkommande beskattningsår. Det förhållandet att förlusten kan utnyttjas i den andra medlemsstaten för avdrag mot framtida vinster i filialen utgör inte ett hinder för att förlusten skall få utnyttjas i förhållande till vinster i Förenade kungariket.

10 För det andra skall ett bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket och som bedriver affärsverksamhet i en annan medlemsstat genom ett dotterbolag som är hemmahörande i denna stat beskattas i Förenade kungariket för utdelning som

Tillåtet för studentamen VT24

erhålls från dotterbolaget, och det har därvid rätt att avräkna skatt som betalats i den andra medlemsstaten från den vinst som dotterbolaget delar ut samt, i förekommande fall, för alla former av källskatt. När lagstiftningen om utländska kontrollerade bolag (CFC-lagstiftningen) inte är tillämplig beskattas inte moderbolaget för vinsterna i sitt utländska dotterbolag och det får inte dra av dotterbolagets förluster från sin vinst.

11 Enligt artikel 208 ICTA är utdelning som ett moderbolag, som är hemmahörande i Förenade kungariket, erhåller från sitt dotterbolag som också är hemmahörande i denna medlemsstat inte skattepliktig till skillnad från utdelning som erhålls från ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat.

Särskild ordning rörande förluster inom koncerner (koncernavdrag)

12 I Förenade kungariket gäller en ordning med koncernavdrag som gör det möjligt för koncernbolag med hemvist i Förenade kungariket att utjämna vinster och förluster inom koncernen.

13 I artikel 402 ICTA föreskrivs följande:

"1. Med förbehåll för bestämmelserna i detta kapitel och artikel 492.8 kan rätten till avdrag för förlust i affärsverksamhet och andra belopp som kan användas för bolagsskattelättnader, i de fall som anges nedan i punkterna 2 och 3, överföras från ett överförande bolag (nedan kallat det överförande bolaget), på yrkande som framställs av ett annat bolag (nedan kallat det bolag som framställt yrkandet) i samma koncern, och medges det bolag som framställt yrkandet i form av en skattelättnad, betecknat koncernavdrag.

Tillåtet på tentamen VT24

2. Koncernavdrag kan medges om det överförande bolaget och det bolag som framställt yrkandet tillhör samma bolagskoncern ...”

14 Artikel 403 ICTA har följande lydelse:

”1. Om det under ett räkenskapsår (referensräkenskapsår) i det överförande bolaget

a) uppkommer förlust i verksamheten ... kan förlusten utnyttjas för avdrag vid beräkningen av bolagsskatt på det sammanlagda resultatet i det bolag som framställt yrkandet såvitt avser motsvarande räkenskapsperiod i det bolaget, dock med beaktande av bestämmelserna i detta kapitel.”

15 Beträffande räkenskapsår som avslutats före den 1 april 2000 föreskrivs följande i artikel 413.5 ICTA:

”I förevarande kapitel avser ordet bolag endast juridiska personer med hemvist i Förenade kungariket ...”

16 Efter en lagändring som genomförts till följd av domstolens dom av den 16 juli 1998 i mål C-264/96, ICI (REG 1998, s. I-4695), är ordningen för koncernavdrag från och med räkenskapsåret 2000 tillämplig på vinster och förluster beträffande vilka skattelagstiftningen i Förenade kungariket skall tillämpas.

Tillåtet på tentamen VT24

17 Till följd av denna lagändring gäller följande:

— Förlust i en filial som är etablerad i Förenade kungariket tillhörande ett bolag som inte har sitt hemvist i Förenade kungariket kan överföras till ett annat bolag i koncernen för att utnyttjas för avdrag mot den vinst i sistnämnda bolag som skall upptas till beskattning i Förenade kungariket.

— Förlust i ett koncernbolag som är hemmahörande i Förenade kungariket kan överföras till en filial för att utnyttjas för avdrag mot dess vinst i Förenade kungariket.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

18 Marks & Spencer är ett bolag som är bildat och registrerat i England och Wales. Det är moderbolag till bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket och i andra stater. Bolaget är en av de största detaljisterna inom konfektion, livsmedel, hushållsartiklar och finansiella tjänster i Förenade kungariket.

19 Från och med år 1975 började bolaget etablera sig i andra stater, vilket inleddes genom öppnandet av ett varuhus i Frankrike. I slutet av 1990-talet hade bolaget, inom ramen för ett nätverk av dotterbolag och ett franchisingsystem, försäljningsställen i mer än 36 länder.

Tillåtet på tentamen VT24

20 I mitten av 1990-talet syntes en tendens till ökade förluster.

21 Under mars månad år 2001 offentliggjorde Marks & Spencer att bolaget skulle upphöra med sin verksamhet på den europeiska kontinenten. Den 31 december 2001 överläts dotterbolaget i Frankrike till en utomstående, medan de andra dotterbolagen, även de i Belgien och Tyskland, upphörde med all affärsverksamhet.

22 I Förenade kungariket ansökte Marks & Spencer, med tillämpning av artikel 6 i bilaga 17 A till ICTA, om att få göra ett koncernavdrag för förlust som uppkommit i dotterbolagen i Belgien, Tyskland och Frankrike under fyra räkenskapsår, vilka avslutades den 31 mars 1998, den 31 mars 1999, den 31 mars 2000 respektive den 31 mars 2001. Det framgår av de handlingar som ingetts till domstolen att parterna i målet vid den nationella domstolen enats om att förlusterna skall fastställas med tillämpning av skattereglerna i Förenade kungariket. På anmodan av skattemyndigheten räknade Marks & Spencer således om förlusterna i enlighet med dessa bestämmelser.

23 Ovannämnda dotterbolag bedrev sin ekonomiska verksamhet i den medlemsstat där de hade sitt respektive hemvist. De hade inga fasta driftställen i Förenade kungariket och de hade aldrig bedrivit någon ekonomisk verksamhet i denna stat.

24 Yrkandet om avdrag avslogs med motiveringen att koncernavdrag endast kan beviljas för förluster som uppkommit i Förenade kungariket.

25 Marks & Spencer överklagade avslagsbeslutet till Special Commissioners of Income Tax, som ogillade talan.

Tillåtet på tentamen VT24

26 Marks & Spencer överklagade detta beslut till High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division, som beslutade vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Om

— bestämmelserna i en medlemsstat, såsom koncernbestämmelserna i Förenade kungariket, hindrar ett moderbolag, som har sitt skattemässiga hemvist i den staten, från att minska sin skattepliktiga vinst i den staten genom avdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag som har sitt skattemässiga hemvist i andra medlemsstater, när dylika avdrag skulle vara möjliga om förlusterna hade uppkommit i dotterbolag med skattemässigt hemvist i moderbolagets stat, och

— moderbolagets stat

— bolagsbeskattar bolag med hemvist inom dess territorium för hela deras vinst, inklusive vinst i filialer i andra medlemsstater, enligt en modell med särskilda bestämmelser för undvikande av dubbelbeskattning genom beaktande av skatt som erlagts i en annan medlemsstat, och genom att förluster i filialerna beaktas vid fastställandet av bolagets beskattningsbara vinst,

— inte bolagsbeskattar ej utdelad vinst i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat,

Tillåtet på tentamen VT24

— bolagsbeskattar moderbolaget för all vinst som det erhåller i form av utdelning från sina dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater, medan moderbolaget inte bolagsbeskattas för utdelning från dotterbolag med hemvist i samma medlemsstat som moderbolaget,

— medger moderbolaget en skattelättnad i form av avräkning för källskatt på utdelningarna och utländsk skatt på den vinst från vilken utdelningarna från dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater härrör,

föreligger då en begränsning i den mening som avses i artikel 43 EG, jämförd med artikel 48 EG? Om svaret är jakande, är detta förenligt med gemenskapsrätten?

2) a) Vilken betydelse, om någon, har det för svaret på fråga 1 att det, beroende på lagstiftningen i dotterbolagets medlemsstat, är eller kan vara möjligt att det i dotterbolagets medlemsstat under vissa omständigheter mot den skattepliktiga vinsten är möjligt att kvitta vissa eller alla förluster som uppkommit hos dotterbolaget?

b) Om svaret är jakande, vilken vikt skall då tillmätas det förhållandet att

— ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat nu har lagt ned sin verksamhet och det, trots att det finns bestämmelser om förlustavdrag på vissa villkor i den staten, inte finns bevis för att ett sådant avdrag under de aktuella omständigheterna faktiskt medgivits,

Tillåtet på Patentamen VT24

— ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat har överlåtits till en utomstående och det, trots att det finns bestämmelser i lag i den staten om att förlusten under vissa förhållanden får övertas av den utomstående förvärvaren, inte klart framgår av omständigheterna att den övertagits på detta sätt,

— den modell enligt vilken moderbolagets medlemsstat beaktar förluster i bolag med hemvist i Förenade kungariket är tillämplig oberoende av om avdrag för en förlust även görs i en annan medlemsstat?

c) Skulle svaret bli detsamma om det fanns bevis för att förlustavdrag hade medgivits i den medlemsstat där dotterbolaget har sitt hemvist och skulle det, om så är fallet, ha någon betydelse att avdraget senare medgavs en annan koncern till vilken dotterbolaget överlåtits?"

Bedömning av den första frågan

27 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan för att få klarhet i huruvida artiklarna 43 EG och 48 EG utgör hinder för en lagstiftning i en medlemsstat, enligt vilken ett moderbolag som är hemmahörande i den staten inte får minska sin skattepliktiga vinst genom avdrag för förluster som uppkommit i ett utländskt dotterbolag trots att sådana avdrag medges om förlusterna uppkommit i ett dotterbolag hemmahörande i samma stat som moderbolaget.

28 Frågan är således med andra ord om en sådan lagstiftning utgör en inskränkning av den fria etableringsrätten i strid med artiklarna 43 EG och 48 EG.

Tillåtet på tentamen VT24

29 Det erinras om att det av fast rättspraxis följer att även om frågor om direkta skatter i och för sig inte faller inom gemenskapens behörighetsområde, är medlemsstaterna inte desto mindre skyldiga att iaktta gemenskapsrätten vid utövandet av sin behörighet (se, bland annat, dom av den 8 mars 2001 i de förenade målen C-397/98 och C-410/98, Metallgesellschaft m.fl., REG 2001, s. I-1727, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

30 Den etableringsfrihet som enligt artikel 43 EG tillerkänns gemenskapsmedborgare, och som för dem innefattar en rätt att starta och utöva verksamhet som egenföretagare samt rätt att bilda och driva företag på samma villkor som dem som föreskrivs i etableringsstatens lagstiftning för dess egna medborgare, inbegriper i enlighet med artikel 48 EG en rätt för bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning, och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom gemenskapen, att utöva verksamhet i den berörda medlemsstaten genom ett dotterbolag, en filial eller en agentur (se, bland annat, dom av den 21 september 1999 i mål C-307/97, Saint-Gobain ZN, REG 1999, s. I-6161, punkt 35).

31 Även om bestämmelserna om etableringsfrihet enligt sin ordalydelse syftar till att säkerställa nationell behandling i värdstaten utgör de samtidigt ett förbud mot att ursprungsstaten hindrar en av dess medborgare eller ett bolag som bildats i överensstämmelse med dess lagstiftning från att etablera sig i en annan medlemsstat (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet ICI, punkt 21).

32 Ett sådant koncernavdrag som är i fråga i målet vid den nationella domstolen innebär en skattelättnad för de berörda bolagen. Koncernavdraget innebär ett tidigare utnyttjande av förluster i bolag som dras med underskott genom att förlusterna omedelbart kan utnyttjas mot vinster i andra koncernbolag och medför således en ekonomisk förmån för koncernen.

Tillåtet på tentamen VT24

33 Att inte bevilja en sådan förmån beträffande förluster som uppkommit i ett dotterbolag som är hemmahörande i en annan medlemsstat och som inte bedriver någon ekonomisk verksamhet i moderbolagets stat kan utgöra ett hinder för moderbolaget att utöva sin etableringsfrihet genom att bolaget avskräcks från att bilda dotterbolag i andra medlemsstater.

34 Det utgör en inskränkning av etableringsfriheten i den mening som avses i artiklarna 43 EG och 48 EG att inte bevilja en sådan förmån, eftersom det innebär att förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat ur skattesynpunkt behandlas annorlunda än förluster som uppkommit i ett dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat.

35 En sådan inskränkning av etableringsfriheten är bara tillåten om syftet med den är legitimt och överensstämmer med fördraget och om den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset. Det krävs i ett sådant fall dessutom att tillämpningen av bestämmelsen är ägnad att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta syfte (se, för ett liknande resonemang, dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 26, och av den 11 mars 2004 i mål C-9/02, De Lasteyrie du Saillant, REG 2004, s. I-2409, punkt 49).

36 Förenade kungariket och de övriga medlemsstaterna som har avgett yttranden i förevarande mål har gjort gällande att dotterbolag med hemvist i moderbolagets hemviststat och dotterbolag med hemvist i andra medlemsstater inte, såvitt avser den ifrågavarande ordningen för koncernavdrag, befinner sig i ur skattesynpunkt jämförbara situationer. Enligt territorialitetsprincipen, som är tillämplig såväl i den internationella rätten som i gemenskapsrätten, har den medlemsstat i vilken moderbolaget är hemmahörande inte någon beskattningsrätt med avseende på dotterbolag som har hemvist i en annan medlemsstat. Beträffande sistnämnda dotterbolag tillkommer beskattningsrätten, enligt den normala behörighetsfördelningen på området, i princip de stater i vilka dotterbolagen är hemmahörande och bedriver ekonomisk verksamhet.

Tillgängligt på Lagrummen VT24

37 Det kan konstateras att den skattskyldiges hemvist inom skatterätten kan utgöra en omständighet som motiverar nationella bestämmelser enligt vilka skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten behandlas annorlunda än skattskyldiga personer med hemvist i en annan medlemsstat. Hemvistet är emellertid inte alltid en omständighet som motiverar sådana åtskillnader. Om det godtogs att den medlemsstat där etablering skett fritt kunde tillämpa en särbehandling enbart på grund av att ett bolag har sitt säte i en annan medlemsstat, skulle det göra artikel 43 EG helt innehållslös (se dom av den 28 januari 1986 i mål 270/83, kommissionen mot Frankrike, REG 1986, s. 273, punkt 18 ; svensk specialutgåva, volym 8, s. 389).

38 I varje enskild situation är det nödvändigt att undersöka om det förhållandet att en skatteförmån endast tillämpas på skattskyldiga personer med hemvist i den berörda medlemsstaten är motiverat med hänsyn till relevanta sakliga omständigheter som skulle kunna rättfärdiga en särbehandling.

39 Det skall, för en situation som den i målet vid den nationella domstolen, medges att den medlemsstat där moderbolaget är hemmahörande, genom att beskatta den världsomspännande vinsten för bolag med hemvist i den medlemsstaten medan bolag med hemvist i andra medlemsstater uteslutande beskattas för den vinst som är att hänföra till deras verksamhet i förstnämnda stat, handlar i enlighet med den territorialitetsprincip som gäller inom den internationella skatterätten och som erkänns av gemenskapsrätten (se, bland annat, domen i det ovannämnda målet Futura Participations och Singer, punkt 22).

40 Den omständigheten att nämnda medlemsstat inte beskattar vinsterna i utländska dotterbolag till ett moderbolag som är hemmahörande i denna stat, motiverar inte i sig att koncernavdraget begränsas till att enbart gälla förluster som uppkommit i bolag med hemvist i nämnda medlemsstat.

41 För att bedöma om en sådan begränsning är motiverad måste följderna undersökas av en ovillkorlig utvidgning av tillämpningsområdet för den förmån som är i fråga i målet vid den nationella domstolen.

Tillåtet på tentamen VT24

42 På denna punkt har Förenade kungariket och de övriga medlemsstater som har avgett yttranden åberopat tre berättigandegrunder.

43 För det första är vinster och förluster i skattehänseende två sidor av samma mynt, vilka skall behandlas symmetriskt inom ramen för ett och samma skattesystem i syfte att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan de olika berörda medlemsstaterna. Om förlusterna, för det andra, kunde beaktas i moderbolagets medlemsstat skulle det föreligga en risk för att de kunde beaktas två gånger. Om förlusterna, slutligen, inte beaktades i den medlemsstat där dotterbolaget är hemmahörande skulle det finnas en risk för skatteundandragande.

44 Vad gäller den första berättigandegrunden skall det erinras om att en minskning av skatteintäkter inte kan anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att rättfärdiga en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se, bland annat, dom av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 49 och där angiven rättspraxis).

45 Såsom Förenade kungariket med rätta har påpekat, skulle säkerställandet av fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte desto mindre kunna göra det nödvändigt att beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag som är hemmahörande i någon av dessa stater tillämpa enbart skattereglerna i nämnda stat på såväl vinster som förluster.

46 Om bolagen gavs en valmöjlighet beträffande var deras förluster skall beaktas – antingen i den medlemsstat där de hör hemma eller i en annan medlemsstat — skulle den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna

Tillåtet på tentamen VT24

allvarligt äventyras, eftersom beskattningsunderlaget skulle öka i den förstnämnda staten och minska i den sistnämnda i den mån som motsvarar de överförda förlusterna.

47 Vad gäller den andra berättigandegrunden som avser risken för att förlusterna beaktas två gånger, anser domstolen att medlemsstaterna måste kunna hindra att så sker.

48 En sådan risk föreligger verkligen om koncernavdraget utsträcks till att omfatta förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat. Denna risk undanröjs genom en bestämmelse som inte medger avdrag för sådana förluster.

49 Vad slutligen gäller den tredje berättigandegrunden, som avser risken för skatteundandragande, anser domstolen att möjligheten att överföra förluster från ett dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat till ett moderbolag med hemvist i den berörda medlemsstaten medför en risk att överföringen av förluster organiseras på ett sådant sätt inom koncernen att den riktas till bolag som är hemmahörande i de medlemsstater som tillämpar de högsta skattesatserna och i vilka värdet på förlusterna ur skattesynpunkt följaktligen är högst.

50 Genom att inte tillåta koncernavdrag för förluster som uppkommit i dotterbolag med hemvist i en annan medlemsstat hindras denna typ av förfaranden som kan vara föranledda av de väsentliga skillnader som föreligger mellan de skattesatser som tillämpas i de olika medlemsstaterna.

51 Med hänsyn till samtliga dessa tre berättigandegrunder, anser domstolen att en inskränkande reglering, som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen, för det första är ägnad att uppnå ett legitimt syfte som överensstämmer med

Tillåtet på reklamen VT24

fördraget och som kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset, och för det andra är avsedd att säkerställa att det sålunda eftersträvade syftet uppnås.

52 Denna bedömning påverkas inte av de uppgifter som lämnats i den andra delen av den första frågan angående de ordningar som är tillämpliga i Förenade kungariket

— beträffande vinster och förluster i en utländsk filial till ett bolag som är hemmahörande i denna medlemsstat,

— beträffande utdelning från ett dotterbolag hemmahörande i en annan medlemsstat till ett bolag som är hemmahörande i Förenade kungariket.

53 Domstolen skall inte desto mindre kontrollera att den inskränkande åtgärden inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå de syften som eftersträvas.

54 Marks & Spencer och kommissionen har nämligen gjort gällande att det går att tänka sig mindre inskränkande åtgärder än ett generellt undantag från möjligheten att erhålla koncernavdrag. De har såsom exempel hänvisat till möjligheten att avdragsrätten villkoras av att det utländska dotterbolaget till fullo har utnyttjat de möjligheter som ges att beakta förlusterna i den medlemsstat där det har sitt hemvist. De har även hänvisat till möjligheten att villkora avdraget med att framtida vinster i det utländska dotterbolaget skall återföras till den beskattningsbara vinsten i det bolag som har beviljats koncernavdraget med motsvarande belopp som de tidigare utnyttjade förlusterna.

Tillåtet på tentamen VT24

55 Domstolen anser i detta hänseende att den inskränkande åtgärden som är i fråga i målet vid den nationella domstolen i princip går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå det huvudsakliga syfte som eftersträvas i den situation där

— ett dotterbolag med hemvist i utlandet har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avdragsyrkandet avser och beträffande tidigare beskattningsår, i förekommande fall genom en överföring av förluster till en utomstående eller genom att nämnda förluster kvittas mot vinster som uppkommit i dotterbolaget under tidigare beskattningsår, och

— det inte finns någon möjlighet att förlusterna i det utländska dotterbolaget skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

56 Det strider mot artiklarna 43 EG och 48 EG att i en medlemsstat inte tillåta ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat, som visar för skattemyndigheten att det uppfyller ovanstående villkor, att från den vinst som skall beskattas i denna medlemsstat göra avdrag för förluster som uppkommit i dess utländska dotterbolag.

57 Domstolen preciserar i detta sammanhang att det står medlemsstaterna fritt att anta eller bibehålla bestämmelser som har till specifikt syfte att undanta rent konstlade upplägg, vars syfte är att kringgå nationell skattelagstiftning, från möjligheten att erhålla en skatteförmån (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen ICI, punkt 26, och de Lasteyrie du Saillant, punkt 50).

Tillåtet på tentamen VT24

58 I den mån det är möjligt att finna mindre inskränkande åtgärder, påpekar domstolen att sådana åtgärder under alla förhållanden måste följa av harmoniserade bestämmelser antagna av gemenskapslagstiftaren.

59 Den första frågan skall således besvaras så, att artiklarna 43 EG och 48 EG, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte utgör hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som generellt utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett dotterbolag som är hemmahörande i den sistnämnda medlemsstaten, trots att en sådan avdragsmöjlighet föreligger för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget. Det strider emellertid mot artiklarna 43 EG och 48 EG att utesluta en sådan avdragsmöjlighet för ett moderbolag med hemvist i den förstnämnda staten i en situation där dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet och beträffande tidigare beskattningsår, samt där det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

Bedömning av den andra frågan

60 Med hänsyn till svaret på den första frågan saknas det anledning att besvara den andra frågan.

Tillåtet på tentamen VT24

Rättegångskostnader

61 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artiklarna 43 EG och 48 EG utgör, på gemenskapsrättens nuvarande stadium, inte hinder för lagstiftningen i en medlemsstat som generellt utesluter möjligheten för ett moderbolag med hemvist i denna medlemsstat att från sin beskattningsbara vinst göra avdrag för förluster som uppkommit i en annan medlemsstat i ett dotterbolag som är hemmahörande i den sistnämnda medlemsstaten, trots att en sådan avdragsmöjlighet föreligger för förluster som uppkommit i ett dotterbolag med hemvist i samma stat som moderbolaget. Det strider emellertid mot artiklarna 43 EG och 48 EG att utesluta en sådan avdragsmöjlighet för ett moderbolag med hemvist i den förstnämnda staten i en situation där dotterbolaget med hemvist i en annan medlemsstat har uttömt de möjligheter som erbjuds i dess hemviststat att beakta förluster under det beskattningsår som avses med avdragsyrkandet och beträffande tidigare beskattningsår, samt där det inte finns någon möjlighet att förlusterna skulle kunna utnyttjas i dess hemviststat för framtida beskattningsår, vare sig av dotterbolaget självt eller av en utomstående, vilket särskilt gäller vid en överlåtelse av dotterbolaget till den utomstående parten.

Underskrifter

Tillåtet på Patentmen VT24

DOMSTOLENS DOM (stora avdelningen)
den 18 december 2007 *

I mål C-101/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Regeringsrätten (Sverige) genom beslut av den 15 oktober 2004, som inkom till domstolen den 28 februari 2005, i målet

Skatteverket

mot

A,

meddelar

DOMSTOLEN (stora avdelningen)

sammansatt av ordföranden V. Skouris, avdelningsordförandena P. Jann, C.W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (referent) och A. Tizzano samt domarna R. Schintgen, J.N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský, T. von Danwitz, A. Arabadjiev och C. Toader,

* Rättegångsspråk: svenska.

I - 11568

Tillåtet på tentamen VT24

generaladvokat: Y. Bot,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 12 juni 2007,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Skatteverket, genom K. Rask, i egenskap av ombud,

— A, genom S. Andersson och P. Nortoft, advokater,

— Sveriges regering, genom K. Wistrand och A. Falk, båda i egenskap av ombud,

— Danmarks regering, genom B. Weis Fogh, i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom M. Lumma, U. Forsthoff och C. Blaschke, samtliga i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom N. Díaz Abad och M. Muñoz Pérez, båda i egenskap av ombud,

Tillåtet på tentamen VT24

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J.C. Gracia samt genom C. Jurgensen, samtliga i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av P. Gentili, avvocato dello Stato,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster, C. ten Dam och M. de Grave, samtliga i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom C. Jackson och T. Harris, båda i egenskap av ombud, biträdda av T. Ward, barrister,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och K. Simonsson, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 11 september 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 56 EG–58 EG.

Tillåtet på tentamen VT24

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och A, en fysisk person med hemvist i Sverige, angående ett beslut att inte bevilja sistnämnda person skattefrihet för den utdelning i form av aktier i ett dotterbolag som ett bolag hemmahörande i tredjeland lämnar.

Nationell lagstiftning

3 Enligt inkomstskattelagen (1999:1229) gäller att utdelning från ett aktiebolag till en fysisk person med hemvist i Sverige normalt skall inkomstbeskattas i denna medlemsstat.

4 I 42 kap. 16 § inkomstskattelagen föreskrivs följande:

”Utdelning från ett svenskt aktiebolag (moderbolaget) i form av andelar i ett dotterbolag skall inte tas upp om

1) utdelningen lämnas i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget,

2) aktier i moderbolaget är marknadsnoterade,

Tillåtet på tentamen VT24

3) samtliga moderbolagets andelar i dotterbolaget delas ut,

4) andelar i dotterbolaget efter utdelningen inte innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget,

5) dotterbolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett utländskt bolag, och

6) dotterbolagets näringsverksamhet till huvudsaklig del består av rörelse eller, direkt eller indirekt, innehav av andelar i sådana företag som till huvudsaklig del bedriver rörelse och i vilka dotterbolaget, direkt eller indirekt, innehar andelar med ett sammanlagt röstetal som motsvarar mer än hälften av röstetalet för samtliga andelar i företaget."

5 När denna skattefrihet år 1992 infördes i svensk rätt gällde bestämmelserna därom endast utdelning från svenska aktiebolag. Bestämmelserna upphävdes från och med år 1994 för att sedan återinföras från och med år 1995.

6 Enligt 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen, som infördes år 2001, gäller den skattefrihet som föreskrivs i 42 kap. 16 § även när det utdelande bolaget är ett utländskt bolag som motsvarar ett svenskt aktiebolag och hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (nedan kallat EES) eller i en stat med vilken Konungariket Sverige har ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte.

I - 11572

Tillåtet på tentamen VT24

7 Den 7 maj 1965 ingick Konungariket Sverige och Schweiziska Edsförbundet ett avtal för undvikande av dubbelbeskattning beträffande skatter på inkomst och förmögenhet (nedan kallat avtalet). I artiklarna 10 och 11 i avtalet regleras beskattningen av utdelning respektive ränta.

8 I artikel 27 i avtalet föreskrivs ett förfarande för ömsesidig överenskommelse mellan de behöriga myndigheterna i de avtalsslutande staterna för undvikande av beskattning som strider mot bestämmelserna i avtalet och för avgörande av svårigheter eller tvivelsmål som kan uppkomma rörande tolkningen eller tillämpningen av avtalet.

9 Av punkt 5 i det förhandlings- och paraferingsprotokoll som upprättades i anslutning till avtalets ingående (nedan kallat protokollet) framgår att de enda upplysningar som enligt den schweiziska delegationen kan bli föremål för ett utbyte är de som krävs för en riktig tillämpning av avtalet och för förhindrande av missbruk av avtalet. Av samma punkt framgår att Konungariket Sverige hade tagit del av denna förklaring och avstått från en uttrycklig avtalsbestämmelse om informationsutbyte.

10 Den 17 augusti 1993 träffades en överenskommelse mellan Schweiziska edsförbundet och Konungariket Sverige för att genomföra artiklarna 10 och 11 i avtalet (nedan kallad överenskommelsen). Denna överenskommelse innehåller närmare bestämmelser dels om hur enskilda personer skall gå till väga för att få nedsättning av skatt enligt nämnda artiklar, dels om handläggningen av sådana ansökningar vid skattemyndigheterna i de avtalsslutande staterna.

Tillåtet på fentamen VT24

Målet vid Regeringsrätten och tolkningsfrågan

11 A äger aktier i bolaget X, som har sitt säte i Schweiz och som har för avsikt att dela ut aktierna i ett av sina dotterbolag. A ansökte om förhandsbesked hos Skatterättsnämnden och frågade om skattefrihet förelåg för utdelningen. A uppgav att X motsvarar ett svenskt aktiebolag och att de villkor för skattefrihet som uppställs i inkomstskattelagen var uppfyllda, bortsett från villkoret avseende platsen för nämnda bolags säte.

12 I förhandsbesked, meddelat den 19 februari 2003, svarade Skatterättsnämnden att den planerade utdelningen var skattefri enligt de bestämmelser i EG-fördraget som avser fri rörlighet för kapital.

13 Skatterättsnämnden konstaterade att inkomstskattelagen inte medger någon sådan rätt till skattefrihet eftersom det i avtalet inte föreskrivs någon skyldighet för Schweiziska edsförbundet att tillhandahålla den för den svenska skatteförvaltningen erforderliga informationen. Nämnden ansåg emellertid att 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen var en restriktion för kapitalrörelser i den mening som avses i artikel 56 EG. Denna restriktion var visserligen motiverad av syftet att underlätta skattekontroller i situationer som faller utanför tillämpningsområdet för rådets direktiv 77/799/EEG av den 19 december 1977 om ömsesidigt bistånd av medlemsstaternas behöriga myndigheter på området direkt och indirekt beskattning (EGT L 336, s. 15; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 64), i dess lydelse enligt rådets direktiv 92/12/EEG av den 25 februari 1992 (EGT L 76, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 57) (nedan kallat direktiv 77/799). Restriktionen kunde dock inte anses stå i proportion till detta syfte. Överenskommelsen tycktes nämligen ge viss möjlighet för den svenska skatteförvaltningen att inhämta upplysningar som kunde behövas för att tillämpa svensk skattelagstiftning. Till detta kom att den skattskyldige kunde beredas tillfälle att själv visa att samtliga villkor för skattefrihet var uppfyllda.

Tillåtet på tentamen VT24

14 Skatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked hos Regeringsrätten.

15 Skatteverket anförde till stöd för överklagandet följande: Det är oklart hur bestämmelserna om fri rörlighet för kapital skall tolkas i fråga om kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, särskilt beträffande de tredjeländer som motsätter sig informationsutbyte för skattekontrolländamål. När möjligheten att erhålla information är begränsad kan en sådan restriktion som den i 16 a § anses godtagbar som ett medel för upprätthållande av en effektiv skattekontroll.

16 A anförde däremot följande: Bestämmelserna i protokollet och i överenskommelsen får anses ersätta en artikel om informationsutbyte i själva avtalet. 42 kap. 16 a § i lagen utgör i vart fall en icke godtagbar restriktion för den fria rörligheten för kapital. Det saknas nämligen behov av att begära uppgifter från de schweiziska myndigheterna eftersom den skattskyldige kan åläggas att visa att samtliga förutsättningar för skattefrihet enligt inkomstskattelagen är uppfyllda.

17 Regeringsrätten beslutade mot bakgrund av dessa omständigheter att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till EG-domstolen:

”Utgör bestämmelserna om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredje land hinder för att i en situation som den förevarande beskatta A för utdelningen från X på grund av att X inte hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken [Konungariket] Sverige har ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte?”

Tillåtet på tentamen VT24

Prövning av tolkningsfrågan

18 Regeringsrätten har ställt sin fråga för att få klarhet i huruvida fördragets bestämmelser om fri rörlighet för kapital skall tolkas så, att de utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning enligt vilken frihet från skyldighet att erlägga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte.

19 Domstolen erinrar inledningsvis om att även om frågor om direkta skatter omfattas av medlemsstaternas behörighet skall dessa enligt fast rättspraxis likväl iaktta gemenskapsrätten när de utövar sin behörighet (dom av den 6 juni 2000 i mål C-35/98, Verkooijen, REG 2000, s. I-4071, punkt 32, av den 7 september 2004 i mål C-319/02, Manninen, REG 2004, s. I-7477, punkt 19, samt av den 6 mars 2007 i mål C-292/04, Meilicke m.fl., REG 2007, s. I-1835, punkt 19).

20 Genom artikel 56.1 EG, som trädde i kraft den 1 januari 1994, har det skett en liberalisering av kapitalrörelser medlemsstaterna emellan och mellan medlemsstaterna och tredjeländer. I artikeln, som är en av bestämmelserna i kapitlet ”Kapital och betalningar” i fördraget, föreskrivs för detta ändamål att alla restriktioner för kapitalrörelser medlemsstater emellan samt mellan medlemsstater och tredjeländer skall vara förbjudna (dom av den 14 december 1995 i de förenade målen C-163/94, C-165/94 och C-250/94, Sanz de Lera m.fl., REG 1995, s. I-4821, punkt 19, och av den 23 februari 2006 i mål C-513/03, van Hilten-van der Heijden, REG 2006, s. I-1957, punkt 37).

Tillåtet på tentamen VT24

A

Huruvida artikel 56.1 EG har direkt effekt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer

21 Domstolen erinrar inledningsvis om att artikel 56.1 innehåller ett klart och ovillkorligt förbud som inte fordrar några åtgärder för genomförande och som ger enskilda rättigheter som de kan åberopa inför domstol (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl., punkterna 41 och 47).

22 Den tyska regeringen har emellertid gjort gällande att denna bestämmelse har direkt effekt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer endast vad gäller restriktioner för de kategorier av kapitalrörelser som inte avses i artikel 57.1 EG. När det gäller de kategorier av kapitalrörelser som avses i punkt 1 i denna artikel, får nämligen Europeiska unionens råd enligt punkt 2 i samma artikel besluta om åtgärder för liberalisering, om och i den mån som dessa åtgärder kan främja Europeiska ekonomiska och monetära unionens funktion. Domstolen erkände visserligen i punkt 46 i domen i de ovannämnda förenade målen Sanz de Lera m.fl. att det inte utgör någon nödvändig förutsättning för genomförande av det förbud som stadgas i artikel 56.1 EG att rådet har vidtagit åtgärder. Denna tolkning gällde emellertid endast de restriktioner som inte omfattas av artikel 57.1 EG.

23 Domstolen erinrar i detta avseende om att artikel 56 EG enligt ordalydelsen i artikel 57.1 EG inte påverkar tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

Tillåtet på tentamen VT24

24 Enligt artikel 57.2 första meningen EG får rådet, utan att göra avkall på sin strävan att i största möjliga utsträckning förverkliga målet om fria kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeland och utan att det påverkar tillämpningen av andra kapitel i fördraget, med kvalificerad majoritet på förslag av Europeiska gemenskapernas kommission besluta om åtgärder beträffande kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader. I artikel 57.2 andra meningen föreskrivs att enhällighet krävs för sådana åtgärder som utgör ett steg tillbaka inom gemenskapsrätten när det gäller liberaliseringen av kapitalrörelser till eller från tredjeland.

25 I punkt 48 i domen i det ovannämnda målet Sanz de Lera m.fl. slog domstolen fast att bestämmelserna i artikel 73b.1 i EG-fördraget (nu artikel 56.1 EG), jämförda med artiklarna 73c och 73d.1 b i EG-fördraget (nu artikel 57 EG respektive artikel 58.1b EG), kan åberopas vid den nationella domstolen och medföra att nationella föreskrifter som står i strid med dessa bestämmelser inte skall tillämpas.

26 Domstolen har sålunda funnit att artikel 56.1 EG har direkt effekt, utan att därvid göra någon åtskillnad mellan de kategorier av kapitalrörelser som omfattas av artikel 57.1 EG och de kategorier som inte gör det. Enligt domstolen kan nämligen undantaget i artikel 57.1 EG inte utgöra något hinder för att artikel 56.1 EG ger enskilda rättigheter som de kan åberopa vid domstol (domen i de ovannämnda förenade målen Sanz de Lera m.fl., punkt 47).

27 Artikel 56.1 EG jämförd med artiklarna 57 EG och 58 EG kan följaktligen åberopas vid nationell domstol med avseende på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer och medföra att nationella bestämmelser som strider mot dessa artiklar inte får tillämpas, oavsett vilken kategori av kapitalrörelser som är i fråga.

Tillåtet på tentamen VT24

A

Begreppet restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater och tredjeländer

28 Domstolen kommer först att behandla de argument som framförts av Skatteverket och av den svenska, den tyska, den franska och den nederländska regeringen, enligt vilka det i artikel 56.1 EG använda begreppet restriktion för kapitalrörelser inte kan tolkas på samma sätt vad gäller förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i fråga om förhållandet medlemsstaterna emellan.

29 Den tyska, den franska och den nederländska regeringen har understrukit att i motsats till liberaliseringen av kapitalrörelser mellan medlemsstaterna, som har till syfte att förverkliga den inre marknaden, är utvidgningen av principen om fri rörlighet för kapital till att även gälla förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer knuten till inrättandet av den ekonomiska och monetära unionen. Samtliga dessa regeringar har understrukit att iakttagandet av det i artikel 56.1 EG stadgade förbudet i förhållandet till tredjeländerna skulle innebära en ensidig liberalisering från Europeiska gemenskapens sida, utan att denna erhåller någon garanti att berörda tredjeländer genomför en motsvarande liberalisering och utan att det i förhållandena med dessa tredjeländer existerar några åtgärder för harmonisering av de nationella bestämmelserna, bland annat när det gäller direkt beskattning.

30 Den tyska och den nederländska regeringen har även gjort gällande att om principen om fri rörlighet för kapital tolkades på samma sätt i förhållandet till tredjeländer som i förhållandet mellan medlemsstaterna, skulle gemenskapen fråntas förhandlingsverktygen för att förhandla fram en liberalisering med dessa länder, eftersom en sådan tolkning redan automatiskt och ensidigt skulle ha öppnat gemenskapsmarknaden för de sistnämnda. De har i detta avseende betonat att bestämmelserna om fri rörlighet för kapital i de associeringsavtal som slutits med tredjeländer ofta har en mer begränsad räckvidd än räckvidden enligt artikel 56 EG, vilket skulle vara

Tillåtet på Lagrummen VT24

meningslöst om denna artikel vore tillämplig på samma rigorösa sätt i förhållandet till tredjeländer som i förhållandet mellan medlemsstaterna.

31 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 74–77 i sitt förslag till avgörande gäller att även om ändamålet med liberaliseringen av kapitalrörelser till eller från tredjeländer förvisso kan vara ett annat än genomförandet av den inre marknaden, och bland annat bestå i säkerställandet av trovärdigheten för den gemensamma gemenskapsvalutan på världens finansmarknader och bevarandet av finansiella centra av global betydelse i medlemsstaterna, måste det likväl konstateras att när principen om fri rörlighet för kapital genom artikel 56.1 EG utsträcktes till att även omfatta kapitalrörelser mellan tredjeländer och medlemsstaterna, valde de sistnämnda att stadga denna princip i samma artikel och i samma ordalag såväl för kapitalrörelser inom gemenskapen som för kapitalrörelser mellan gemenskapen och tredjeland.

32 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 78–83 i sitt förslag till avgörande framgår dessutom av samtliga bestämmelser som införts genom fördraget i det kapitel som avser kapital och betalningar, att medlemsstaterna har funnit det vara nödvändigt att föreskriva specifika skyddsbestämmelser och undantag i fråga om kapitalrörelser till eller från tredjeländer, med hänsyn till att ändamålet med och det rättsliga sammanhanget för liberalisering av kapitalrörelserna är olika beroende på om det rör sig om förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer eller om det är fråga om fri rörlighet för kapital mellan medlemsstaterna.

33 Förutom det undantag som föreskrivs i artikel 57.1 EG, för vissa restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeländer som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt, stadgas nämligen i artikel 59 EG en rätt för rådet att under exceptionella förhållanden vidta skyddsåtgärder, om sådana kapitalrörelser orsakar eller hotar att orsaka allvarliga svårigheter för den ekonomiska och monetära unionens funktion. Vidare föreskrivs i artikel 60.1 EG

Tillåtet för tentamen VT24

en rätt för rådet att vidta nödvändiga brådskande åtgärder gentemot berörda tredjeländer om det, i sådana fall som avses i artikel 301 EG, anses nödvändigt med åtgärder från gemenskapens sida. Slutligen ges i artikel 60.2 EG medlemsstaterna en möjlighet att på allvarliga politiska grunder av brådskande karaktär vidta ensidiga åtgärder mot ett tredjeland beträffande bland annat kapitalrörelser, så länge inte rådet har vidtagit åtgärder enligt artikel 60.1.

34 I motsats till vad den tyska regeringen har hävdat kan man inte av villkoren enligt artikel 57.2 EG för rådets behörighet att besluta om åtgärder beträffande de kategorier av kapitalrörelser till eller från tredjeland som anges i denna bestämmelse dra slutsatsen att dessa kategorier inte omfattas av det förbud som anges i artikel 56.1 EG. Punkt 2 i artikel 57 EG skall nämligen jämföras med punkt 1 i samma artikel och innebär endast att rådet ges befogenhet att besluta om åtgärder avseende nämnda kategorier av kapitalrörelser, utan hinder av de nationella restriktioner eller gemenskapsrestriktioner som uttryckligen får upprätthållas enligt punkt 1 i denna artikel.

35 Som generaladvokaten påpekade i punkt 86 i sitt förslag till avgörande får medlemsstaterna och gemenskapen, förutom de restriktioner som med stöd av artikel 57.1 EG får tillämpas på kapitalrörelser till eller från tredjeländer och de restriktioner som föreskrivs i artiklarna 59 EG och 60 EG, även tillämpa de restriktioner som följer av de åtgärder som medlemsstaterna vidtar i enlighet med artikel 58.1 a och b EG, eller som på annat sätt kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

36 Vidare framgår det av domstolens rättspraxis att omfattningen av denna rätt för medlemsstaterna att tillämpa vissa för kapitalrörelserna restriktiva åtgärder inte kan fastställas utan hänsyn till den omständighet som flera av de regeringar som har yttrat sig vid domstolen har påpekat, nämligen att kapitalrörelserna till eller från

Tillåtet på tentamen VT24

tredjeländer sker i ett annat rättsligt sammanhang än de som äger rum inom gemenskapen.

37 En medlemsstats beskattning av ekonomisk verksamhet med gränsöverskridande inslag som bedrivs inom gemenskapen är sålunda inte alltid jämförbar med beskattningen av ekonomisk verksamhet som har koppling till förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeland, på grund av den grad av rättslig integration som råder mellan Europeiska unionens medlemsstater, bland annat i form av gemenskapslagstiftning om samarbete mellan nationella skattemyndigheter, såsom rådets direktiv 77/799 (dom av den 12 december 2006 i mål C-446/04, Test Claimants in the FII Group Litigation, REG 2006, s. I-11753, punkt 170). Enligt domstolen kan det inte heller uteslutas att en medlemsstat kan visa att en restriktion för kapitalrörelser till eller från tredjeländer är motiverad av ett visst skäl, under omständigheter där detta skäl inte med giltig verkan skulle kunna motivera en restriktion för kapitalrörelser mellan medlemsstater (domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 171).

38 Mot denna bakgrund kan inte någon avgörande betydelse tillmätas det av den tyska och den nederländska regeringen framförda argumentet att en tolkning av begreppet restriktioner för kapitalrörelser som innebär att det tillämpas på samma sätt i förhållandet mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i förhållandet mellan medlemsstaterna medför att gemenskapen ensidigt öppnar den gemensamma marknaden för tredjeländer utan att bibehålla de nödvändiga förhandlingsverktygen för att uppnå en sådan liberalisering från de sistnämndas sida.

39 Sedan begreppet restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer därmed har klargjorts, övergår domstolen till att pröva huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan anses utgöra en restriktion och, om så är fallet, huruvida en sådan inskränkning kan rättfärdigas objektivt på grundval av bestämmelserna i fördraget eller av tvingande hänsyn till allmänintresset.

Tillåtet för tentamen LVT24

A

Huruvida det föreligger en restriktion för kapitalrörelserna

40 Domstolen erinrar i detta avseende om att de åtgärder som i egenskap av restriktioner för kapitalrörelser är förbjudna enligt artikel 56.1 EG omfattar sådana åtgärder som kan avhålla i en medlemsstat ej hemmahörande personer från att investera i denna medlemsstat eller som kan avhålla i denna medlemsstat hemmahörande personer från att investera i andra stater (se domen i det ovannämnda målet van Hilten-van der Heijden, punkt 44, och av den 25 januari 2007 i mål C-370/05, Festersen, REG 2007, s. I-1129, punkt 24).

41 I förevarande fall är utdelning i form av aktier i dotterbolag till skattskyldiga personer med hemvist i Sverige skattefri enligt 42 kap. 16 a § inkomstskattelagen, om det utdelande bolaget är ett svenskt aktiebolag eller ett bolag hemmahörande i en stat inom EES, medan sådan skattefrihet nekas dessa personer när utdelningen härrör från ett bolag hemmahörande i ett tredjeland som inte ingår i EES, såvida inte denna stat har ingått ett avtal med Sverige som innehåller en artikel om informationsutbyte.

42 En sådan lagstiftning får till följd att skattskyldiga personer med hemvist i Sverige avhålls från att investera sitt kapital i bolag som är hemmahörande utanför EES. Eftersom den utdelning som de lämnar till personer med hemvist i Sverige i skattehänseende behandlas mindre förmånligt än utdelning från ett bolag hemmahörande i en stat inom EES, är nämligen aktierna i dessa bolag mindre attraktiva för investerare med hemvist i Sverige än aktier i bolag hemmahörande i en sådan stat (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Verkooijen, punkterna 34 och 35, och Manninen, punkterna 22 och 23, samt, när det gäller kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 166).

43 En sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten medför alltså en restriktion för kapitalrörelserna mellan medlemsstaterna och tredjeländer som i princip är förbjuden enligt artikel 56.1 EG.

Tillåtet på tentamen VT24

44 Innan domstolen prövar om nämnda restriktion kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset, såsom Skatteverket och de regeringar som yttrat sig vid domstolen har hävdat, skall den italienska regeringens argument, att denna restriktion omfattas av undantaget i artikel 57.1 EG, prövas.

Tillämpningen av det undantag som föreskrivs i artikel 57.1 EG

45 Som domstolen erinrat om i punkt 23 i förevarande dom gäller enligt artikel 57.1 EG att artikel 56 EG inte skall påverka tillämpningen gentemot tredjeland av restriktioner som är i kraft den 31 december 1993 enligt nationell lagstiftning eller gemenskapsrätt för sådana kapitalrörelser till eller från tredjeland som gäller direktinvesteringar, inbegripet investeringar i fast egendom, etablering, tillhandahållande av finansiella tjänster eller emission och introduktion av värdepapper på kapitalmarknader.

46 En restriktion för kapitalrörelser som består av den mindre förmånliga skattemässiga behandlingen av utdelning från utlandet rör begreppet direktinvesteringar i den mening som avses i artikel 57.1 EG, eftersom detta begrepp avser alla slags investeringar som fysiska eller juridiska personer företar och som har till syfte att upprätta eller bevara varaktiga och direkta relationer mellan den person som tillhandahåller kapitalet och det företag som får tillgång till kapitalet för sin ekonomiska verksamhet (se, för ett liknande resonemang, domen i det ovannämnda målet Test Claimants in the FII Group Litigation, punkterna 179–181, dom av den 24 maj 2007 i mål C-157/05, Holböck, REG 2007, s. I-4051, punkterna 33 och 34, samt dom av den 23 oktober 2007 i mål C-112/05, kommissionen mot Tyskland, REG 2007, s. I-8995, punkt 18).

Tillåtet på tentamen VT24

47 Eftersom det i beslutet om hänskjutande inte utesluts att den utdelning som bolaget X överväger att lämna till A hänför sig till sådana investeringar, skall domstolen pröva huruvida en sådan lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan omfattas av det undantag som föreskrivs i artikel 57.1 EG i egenskap av lagstiftning som var i kraft den 31 december 1993.

48 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 110–112 i sitt förlags till avgörande förutsätter begreppet restriktioner som var i kraft den 31 december 1993 att de bestämmelser som den ifrågavarande restriktionen grundar sig på oavbrutet har ingått i den berörda medlemsstatens rättsordning alltsedan detta datum. I annat fall skulle en medlemsstat vid varje tidpunkt kunna återinföra restriktioner för kapitalrörelser till eller från tredjeländer som var i kraft i den nationella rättsordningen den 31 december 1993, men som därefter inte bibehållits.

49 Domstolen har resonerat på samma sätt när den har haft tillfälle att pröva tillämpligheten av undantaget i artikel 57.1 EG avseende restriktioner för kapitalrörelser som är i kraft i en medlemsstats rättsordning den 31 december 1993. Även om domstolen har godtagit att en nationell bestämmelse som har antagits efter detta datum inte endast av denna anledning automatiskt faller utanför det undantag som föreskrivs i nämnda punkt 1, har den nämligen tolkat denna möjlighet så, att den omfattar bestämmelser som till sitt innehåll är identiska med en tidigare lagstiftning eller som endast begränsar eller avskaffar ett hinder för utövandet av gemenskapsrättsliga rättigheter och friheter i tidigare lagstiftning, med uteslutande av bestämmelser som grundar sig på andra tankegångar än de som låg till grund för den tidigare lagstiftningen och som innebär att nya förfaranden införs (se, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen Test Claimants in the FII Group Litigation, punkt 192, och Holböck, punkt 41). Domstolens uttalande härom

Tillåtet på tentamen VT24

avser emellertid inte bestämmelser som, genom att de materiellt sett är identiska med en lagstiftning som var i kraft den 31 december 1993, har återinfört ett hinder för fria kapitalrörelser som – till följd av att tidigare lagstiftning har avskaffats – inte längre existerar.

50 Domstolen konstaterar i förevarande fall att 16 § i 42 kap. inkomstskattelagen, redan vid den tidpunkt då den år 1992 trädde i kraft, innebar att den förmån i form av skattefrihet som föreskrivs för utdelning i form av andelar i ett dotterbolag uteslöts, om utdelningen lämnades av bolag hemmahörande i tredjeländer med vilka Konungariket Sverige inte ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Det framgår nämligen av beslutet om hänskjutande att denna skattefrihet vid nämnda tidpunkt endast var tillämplig på utdelning som lämnades av bolag hemmahörande i Sverige.

51 Det är sant att bestämmelserna om skattefrihet upphävdes från och med år 1994, varpå de återinfördes från och med år 1995 och utvidgades år 2001 till att även omfatta utdelning från bolag hemmahörande i en stat inom EES eller i någon annan stat med vilken Konungariket Sverige ingått ett skatteavtal som innehåller en artikel om informationsutbyte. Som den italienska regeringen har hävdat uteslöts dock förmånen av denna skattefrihet utan avbrott, åtminstone från och med år 1992, när det gäller utdelning från bolag hemmahörande i ett tredjeland som varken var medlem i EES eller hade ingått ett sådant skatteavtal med Konungariket Sverige.

52 Under dessa förhållanden måste det sedan år 1992 tillämpade uteslutandet av den i inkomstskattelagen föreskrivna förmånen av skattefrihet för utdelning som ett bolag hemmahörande i ett tredjeland utanför EES, som inte ingått något skatteavtal med Konungariket Sverige med en artikel om informationsutbyte, anses utgöra en restriktion som var i kraft den 31 december 1993 i den mening som avses i artikel 57.1 EG, åtminstone när denna utdelning hänför sig till direktinvesteringar i det utdelande bolaget, något som det ankommer på Regeringsrätten att kontrollera.

Tillåtet på rentamen VT24

53 Eftersom det inte framgår av beslutet om hänskjutande att den ifrågavarande utdelningen hänför sig till en direktinvestering, prövar domstolen om en sådan nationell lagstiftning som den som är i fråga i målet vid Regeringsrätten kan rättfärdigas av tvingande hänsyn till allmänintresset.

Rättfärdigande på grund av behovet att upprätthålla en effektiv skattekontroll

54 Enligt Skatteverket och den svenska, den danska, den tyska, den spanska, den franska, den italienska och den nederländska regeringen, samt Förenade kungarikets regering rättfärdigar behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll det faktum att skattefriheten enligt 42 kap. 16 § inkomstskattelagen nekas för utdelning från ett bolag hemmahörande i ett tredjeland med vilket Konungariket Sverige inte har ingått något avtal med en artikel om informationsutbyte. När det gäller tredjeländer kan nämligen den svenska skatteförvaltningen inte tillgripa det ömsesidiga bistånd från medlemsstaternas behöriga myndigheter som föreskrivs i direktiv 77/799. De har vidare hävdat att det vare sig i avtalet eller i protokollet föreskrivs någon artikel om informationsutbyte som är jämförbar med den bestämmelse som återfinns i artikel 26 i det modellavtal som utarbetats inom ramen för Organisationen för ekonomiskt samarbete och utveckling (OECD). Men även om den skattskyldige har den information som krävs för att visa att erforderliga krav enligt artikel 16 är uppfyllda, åligger det fortfarande skatteförvaltningen att kontrollera värdet av den bevisning som företetts, vilket är omöjligt om denna inte har befogenhet att utverka ett samarbete mellan de behöriga myndigheterna i den stat där det utdelande bolaget hör hemma.

55 Enligt artikel 58.1 b EG skall artikel 56 EG inte påverka medlemsstaternas rätt att vidta alla nödvändiga åtgärder för att förhindra överträdelser av nationella lagar och

Tillåtet på tentamen VT24

andra författningar, särskilt i fråga om beskattning. Domstolen har sålunda slagit fast att behovet av att upprätthålla en effektiv skattekontroll utgör en tvingande hänsyn till allmänintresset som kan rättfärdiga en begränsning av utövandet av de grundläggande friheter som garanteras genom fördraget (dom av den 15 maj 1997 i mål C-250/95, Futura Participations och Singer, REG 1997, s. I-2471, punkt 31, av den 15 juli 2004 i mål C-315/02, Lenz, REG 2004, s. I-7063, punkterna 27 och 45, samt av den 14 september 2006 i mål C-386/04, Centro di Musicologia Walter Stauffer, REG 2006, s. I-8203, punkt 47).

56 För att en inskränkande åtgärd skall kunna rättfärdigas måste den vara förenlig med proportionalitetsprincipen på så sätt att den skall vara ägnad att säkerställa att det eftersträvade målet uppnås och inte gå utöver vad som är nödvändigt för att uppnå målet i fråga (se, bland annat, dom av den 4 mars 2004 i mål C-334/02, kommissionen mot Frankrike, REG 2004, s. I-2229, punkt 28).

57 Enligt A och kommissionen står den lagstiftning som är i fråga i målet vid Regeringsrätten inte i proportion till det mål som eftersträvas, eftersom den svenska skatteförvaltningen kan kräva att den skattskyldige bevisar att villkoren för att erhålla den skattefrihet som föreskrivs i nämnda lagstiftning är uppfyllda. För det fall en sådan skattefrihet avser utdelning som lämnats av ett börsnoterat bolag, kan vissa uppgifter även erhållas genom konsultation av den information som ett sådant bolag enligt lag är skyldigt att offentliggöra.

58 Som A och kommissionen har påpekat har domstolen, i fråga om en nationell lagstiftning som begränsar utövandet av någon av de fria rörligheter som säkerställs i fördraget, slagit fast att en medlemsstat inte kan åberopa att det saknas möjlighet att begära handräckning från en annan medlemsstat i samband med en utredning eller insamling av information som sker i syfte att motivera nekandet av en skattefördel. Även om det visar sig vara svårt att kontrollera den information som den skattskyldige tillhandahåller, bland annat på grund av de begränsningar som gäller i fråga om det informationsutbyte som föreskrivs i artikel 8 i direktiv 77/799, finns det

Tillåtet på tentamen VT24

nämligen inte något som hindrar den berörda skatteförvaltningen från att kräva av den skattskyldige att han företer den bevisning som myndigheterna anser är nödvändig för ett korrekt påförande av berörda skatter och avgifter samt, i förekommande fall, nekar skattefrihet om denna bevisning inte företes (se, för ett liknande resonemang, dom av den 28 januari 1992 i mål C-204/90, Bachmann, REG 1992, s. I-249, punkt 20, svensk specialutgåva, tillägg, s. 31, av den 30 januari 2007 i mål C-150/04, kommissionen mot Danmark, REG 2007, s. I-1163, punkt 54, samt dom av den 11 oktober 2007 i mål C-451/05, Elisa, REG 2007, s. I-8251, punkterna 94 och 95).

59 Domstolen har i denna kontext slagit fast att det inte a priori kan uteslutas att den skattskyldige förmår tillhandahålla relevant bevisning som gör det möjligt för skattemyndigheterna i den medlemsstat där beskattningen sker att på ett klart och precist sätt kontrollera att den skattskyldige inte försöker undvika eller smita från betalningen av skatterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 juli 1999 i mål C-254/97, Baxter m.fl., REG 1999, s. I-4809, punkterna 19 och 20, av den 10 mars 2005 i mål C-39/04, Laboratoires Fournier, REG 2005, s. I-2057, punkt 25, och domen i det ovannämnda målet Elisa, punkt 96).

60 Denna rättspraxis, som avser restriktioner för utövandet av de fria rörligheterna inom gemenskapen, kan emellertid inte i sin helhet tillämpas på kapitalrörelser mellan medlemsstaterna och tredjeländer eftersom sådana rörelser ingår i ett annat rättsligt sammanhang än det som gällde i de mål som nämnts i de två föregående punkterna.

61 För det första utspelar sig förhållandena mellan medlemsstaterna inom en gemensam rättslig ram som kännetecknas av att det finns gemenskapslagstiftning, såsom direktiv 77/799, i vilken det föreskrivs en skyldighet till ömsesidigt bistånd. Även om biståndsskyldigheten inte är obegränsad på de områden som omfattas av detta direktiv, gäller likafullt att det i nämnda direktiv uppställs en ram för samarbete mellan behöriga myndigheter i medlemsstaterna, som inte existerar mellan dem och de behöriga myndigheterna i ett tredjeland emedan detta land inte iklätt sig någon skyldighet till ömsesidigt bistånd.

Tillåtet på tentamen VT24

62 Som generaladvokaten påpekade i punkterna 141–143 i sitt förslag till avgörande gäller för det andra, i fråga om den bevisning som den skattskyldige kan förete för att ge skattemyndigheterna möjlighet att kontrollera huruvida de villkor som föreskrivs i den nationella lagstiftningen är uppfyllda, att de gemenskapsbestämmelser om harmonisering som är tillämpliga i medlemsstaterna med avseende på bolagens bokföring och redovisning ger den skattskyldige en möjlighet att ta fram tillförlitliga och kontrollerbara uppgifter avseende strukturen eller verksamheten i ett bolag hemmahörande i en annan medlemsstat, medan någon sådan möjlighet inte garanteras den skattskyldige när det rör sig om ett bolag som hör hemma i ett tredjeland som inte är skyldigt att tillämpa dessa gemenskapsbestämmelser.

63 Härav följer att när lagstiftningen i en medlemsstat innebär att en skattefördel villkoras av att vissa villkor är uppfyllda och kontrollen av att så är fallet bara kan ske genom erhållande av uppgifter från de behöriga myndigheterna i ett tredjeland, har denna medlemsstat i princip rätt att neka beviljandet av denna fördel om det, bland annat på grund av att det inte finns någon avtalsförpliktelse för detta tredjeland att tillhandahålla information, visar sig vara omöjligt att erhålla denna information från nämnda land.

64 I målet vid Regeringsrätten har Skatteverket och den svenska regeringen gjort gällande att den svenska skatteförvaltningen inte har någon möjlighet att kontrollera att det första, det tredje, det fjärde och det sjätte villkoret i 42 kap. 16 § inkomstskattelagen är uppfyllda. Dessa villkor består i att utdelningen måste ske i förhållande till innehavda aktier i moderbolaget, att moderbolagets samtliga andelar i dotterbolaget måste delas ut, att andelarna i dotterbolaget efter utdelningen inte får innehas av något företag som tillhör samma koncern som moderbolaget och att näringsverksamheten i dotterbolaget, eller i företag som kontrolleras av detta dotterbolag, till huvudsaklig del består av rörelse.

I - 11590

Tillåtet på tentamen VT24

65 Denna fråga skall avgöras av Regeringsrätten.

66 Detsamma gäller frågan huruvida protokollet eller överenskommelsen medger att den svenska skatteförvaltningen kan utverka de uppgifter som den behöver för att tillämpa 42 kap. 16 § inkomstskattelagen. Även om skatterättsnämnden fann att överenskommelsen kan möjliggöra ett utverkande av nödvändiga uppgifter framgår det nämligen av de handlingar och förklaringar som den svenska regeringen har ingett på domstolens begäran, att de enda uppgifter som kan utverkas från de schweiziska myndigheterna är de som behövs för en riktig tillämpning av avtalet.

67 Mot bakgrund av vad som anförts ovan skall den fråga som ställts besvaras enligt följande. Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att frihet från skyldighet att erlägga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en stat inom EES eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, när det för denna skattefrihet krävs att vissa villkor är uppfyllda och att de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet endast om de får tillgång till uppgifter från den stat där det utdelande bolaget hör hemma.

Rättegångskostnader

68 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Tillåtet på terrämen VT24

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (stora avdelningen) följande:

Artiklarna 56 EG och 58 EG skall tolkas så, att de inte utgör hinder för en medlemsstats lagstiftning i vilken det föreskrivs att frihet från skyldighet att erlägga inkomstskatt på utdelning i form av aktier i ett dotterbolag endast får medges om det utdelande bolaget hör hemma i en medlemsstat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet eller i en stat med vilken den medlemsstat som beskattar inkomsten har ingått ett skatteavtal som innehåller en bestämmelse om informationsutbyte, när det för denna skattefrihet krävs att vissa villkor är uppfyllda och att de behöriga myndigheterna i denna medlemsstat kan kontrollera att så är fallet endast om de får tillgång till uppgifter från den stat där det utdelande bolaget hör hemma.

Underskrifter

Tillåtet på tentamen VT24

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 juni 2007 *

I mål C-434/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländerna) genom beslut av den 2 december 2005, som inkom till domstolen samma dag,

Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College)

mot

Staatssecretaris van Financiën,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues, A.Ó Caoimh (referent) och P. Lindh,

* Rättegångsspråk: nederländska.

Tillåtet på tentamen - JT24

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 december 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), genom G.C. Bulk, advocaat, och A. van Dongen, adviser,

— Nederländernas regering, genom H.G. Sevenster och P. van Ginneken, båda i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom E. Mamouna, O. Patsopoulou, S. Trekli, K. Georgiadis och S. Spyropoulos, samtliga i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och A. Weimar, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 mars 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

Tillåtet på tentamen VT24

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 i i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Stichting Regionaal Opleidingen Centrum Noord-Kennemerland/West-Friesland (Horizon College), i Alkmaar (Nederländerna) (nedan kallat Horizon College), och Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare vid finansministeriet) till följd av ett beskattningsbeslut varigenom Staatssecretaris i efterhand ålade Horizon College att betala mervärdesskatt.

Tillämpliga bestämmelser

De gemenskapsrättsliga bestämmelserna

3 I artikel 13 i sjätte direktivet föreskrivs följande:

Tillåtet på tentamen vT24

”A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålles av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

...

2. a) För att undantagen enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n i denna artikel skall gälla ett icke offentligrättsligt organ får medlemssstaterna i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av följande villkor:

— De får inte systematiskt sträva efter att uppnå vinst, och vinster som ändå uppstår får inte delas ut utan skall avsättas för bibehållande eller förbättring av de tjänster som tillhandahålls.

I - 4824

Tillåtet på tentamen VT24

— De skall ledas och förvaltas på huvudsakligen frivillig basis av personer som inte har något direkt eller indirekt intresse, vare sig själva eller genom mellanhänder, av verksamheternas resultat.

— Deras priser skall vara godkända av det allmänna eller inte överstiga sådana priser eller, när det gäller tjänster som inte är föremål för godkännande, vara lägre än de priser som debiteras för liknande tjänster av kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

— Undantagen får inte riskera att skapa sådana konkurrenssnedvridningar som skulle kunna försätta kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt i underläge.

b) Tillhandahållande av tjänster eller varor får inte undantas enligt punkt 1 b, g, h, i, l, m och n ovan, om

— det inte är väsentligt för de undantagna verksamheterna,

— det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att driva verksamheter som direkt konkurrerar med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt."

I - 4825

Tillåtet på tentamen VT24

Den nationella lagstiftningen

4 Artikel 11.1 i 1968 års lag om omsättningsskatt (Wet op de omzetbelasting 1968) av den 28 juni 1968 (*Staatsblad*

”1. Från skatteplikt undantas enligt angivelse i förordning följande:

...

o. Tillhandahållande av

1° undervisning som ges av för detta ändamål avsedda institut såsom den definieras i eller med stöd av de lagar som reglerar den undervisning som enligt lag är underställd den nationella skolinspektionen eller som kontrolleras på annat sätt av den minister som ansvarar för den aktuella undervisningen,

2° undervisning som skall anges genom förordning, varvid det kan föreskrivas att undantaget endast skall tillämpas på företagare som bedriver undervisningen utan vinstsyfte,

...”

Tillåtet på tentamen VT24

Målet i den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

5 Enligt lydelsen i beslutet om hänskjutande utgör Horizon College ett ”utbildningsinstitut”.

6 Under de år som är aktuella i målet vid den nationella domstolen lånade Horizon College ut vissa av sina lärare till andra utbildningsinstitut (nedan kallade mottagarinstituten), där de bedrev undervisning under respektive mottagarinstituts ansvar.

7 Vid varje sådant tillfälle ingicks ett avtal mellan Horizon College, läraren och mottagarinstitutet. Enligt avtalen ankom det på mottagarinstitutet att besluta om lärarens arbetsuppgifter med hänsyn till utlåningens varaktighet och den tjänst som läraren innehade vid Horizon College. Mottagarinstitutet var vidare skyldigt att stå för ansvarsförsäkringen under den tidsperiod då läraren stod till institutets förfogande. Lärarens lön fortsatte att betalas av Horizon College. Mottagarinstitutet ersatte Horizon College för löneutgiften utan något vinstpålägg. Horizon College fakturerade ingen mervärdesskatt.

8 Skattemyndigheten ålade Horizon College genom efterbeskattningsbeslut att för åren 1995–1999 betala mervärdesskatt uppgående till 463 828 NLG. Efter omprövning sattes beloppet ned till 299 308 NLG.

Tillåtet på tentamen VT24

9 Horizon College överklagade beslutet till Gerechtshof te Amsterdam. Genom dom av den 3 november 2003 avslogs överklagandet med motiveringen att tjänsterna inte omfattades av undantaget från mervärdesskatteplikt i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

10 Horizon College överklagade domen till Hoge Raad der Nederlanden (den högsta förvaltningsdomstolen).

11 Hoge Raad der Nederlanden ansåg att det krävdes en tolkning av sjätte direktivet, närmare bestämt av begreppet undervisning i artikel 13 A.1 i, för att den skulle kunna avgöra målet. Den beslutade därför att förklara målet vilande och begära förhandsavgörande från domstolen beträffande följande frågor:

"1) Skall artikel 13 A [1 i] i sjätte direktivet tolkas så, att med tillhandahållande av undervisning också avses det fall att en lärare mot vederlag lånas ut till ett utbildningsinstitut för att där tillfälligt bedriva undervisning under detta instituts ansvar?

2) För det fall ovannämnda fråga skall besvaras nekande, kan begreppet 'tjänster som är nära besläktade med undervisning' tolkas så, att härmed också avses en sådan tjänst som den som beskrivits ovan i fråga 1?

3) Påverkas svaren på dessa frågor av huruvida den som lånar ut läraren också själv är ett utbildningsinstitut?"

I - 4828

Tillåtet på tentamen VT24

Tolkningsfrågorna

Den första frågan

12 Den hänskjutande domstolen har ställt den första frågan, tillsammans med den tredje frågan, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall tolkas så, att formuleringen ”undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning” i denna bestämmelse omfattar den situationen att ett sådant utbildningsinstitut som avses i samma bestämmelse mot vederlag lånar ut en lärare till ett mottagarinstitut, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under mottagarinstitutets ansvar.

13 Horizon College anser att frågan skall besvaras jakande, eftersom den faktiska förmedlingen av kunskaper och färdigheter, vilken — oberoende av den rättsliga ram inom vilken förmedlingen äger rum — sker direkt mellan lärare och studenter eller elever, utgör undervisningens kärna. Den grekiska och den nederländska regeringen, liksom Europeiska gemenskapernas kommission, har gjort gällande att den första frågan skall besvaras nekande.

14 Domstolen påpekar inledningsvis att ändamålet med artikel 13 A i sjätte direktivet är att vissa verksamheter av allmänt intresse skall undantas från mervärdesskatteplikt. Undantaget rör dock inte alla verksamheter av allmänt intresse, utan endast de som räknas upp och mycket noggrant beskrivs i denna bestämmelse (se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkt 18, av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia, REG 2005, s. I-10373, punkt 16, och av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I-12121, punkt 24).

Tillåtet på tentamen VT24

15 Det följer av domstolens rättspraxis att undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet är självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, och av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkt 23, samt domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 15).

16 De uttryck som används för att beskriva nämnda undantag skall tolkas restriktivt, eftersom de innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (se dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 43, och av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 36). Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911, punkt 42, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29, och av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P., REG 2006, s. I-5123, punkt 24). Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 skall tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 17, samt, beträffande universitetsutbildning, det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 47).

17 Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet innehåller ingen definition av de olika undervisningsformer som bestämmelsen avser.

18 Det är riktigt att, såsom Horizon College har gjort gällande, lärarens förmedling av kunskaper och färdigheter till studenterna utgör en särskilt viktig beståndsdel av undervisningsverksamheten.

Tillåtet på terminen VT24

19 Med hänsyn till de krav som har fastställts i den rättspraxis som det erinras om ovan i punkterna 14–16, räcker det dock inte att det sker en sådan förmedling för att det automatiskt skall anses vara fråga om undervisningsverksamhet när en lärare lånas ut till ett utbildningsinstitut, där han bedriver undervisning under detta instituts ansvar.

20 Såsom kommissionen framhöll under förhandlingen utgörs den undervisningsverksamhet som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet av en helhet, där relationerna mellan lärare och studenter är en av beståndsdelarna och utbildningsinstitutets organisatoriska struktur en annan.

21 Såsom anges ovan i punkt 7 ankom det enligt de avtal om utlåning av lärare som är i fråga i målet vid den nationella domstolen emellertid på mottagarinstitutet att besluta om lärarens arbetsuppgifter med hänsyn till utlåningens varaktighet och den tjänst som läraren innehade vid Horizon College. Mottagarinstitutet var vidare skyldigt att stå för lärarens försäkring under den tidsperiod då läraren stod till institutets förfogande.

22 Därmed kan utlåningen av en lärare till mottagarinstitutet under sådana förhållanden inte i sig betraktas som en verksamhet som omfattas av begreppet undervisning i den mening som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet. Såsom den grekiska och den nederländska regeringen, liksom kommissionen, har gjort gällande är syftet med avtalet mellan Horizon College, mottagarinstitutet och läraren på sin höjd endast att underlätta den undervisning som ges vid mottagarinstitutet.

23 Det förhållandet att det institut som lånar ut läraren – precis som mottagarinstitutet – självt är ett sådant utbildningsinstitut som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet

Tillfälligt på tentamen VT24

(vilket den hänskjutande domstolens tredje fråga handlar om) föranleder inte någon annan tolkning. Om en viss verksamhet inte i sig omfattas av begreppet undervisning, ändras detta nämligen inte av att den som bedriver verksamheten är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften.

24 Således skall den första frågan, tillsammans med den tredje frågan, besvaras enligt följande. Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall tolkas så, att uttrycket ”undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning” inte omfattar utlåning mot vederlag av en lärare till ett sådant utbildningsinstitut som avses i nämnda bestämmelse, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under institutets ansvar, även om det organ som lånar ut läraren självt är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften.

Den andra frågan

25 Den hänskjutande domstolen har ställt den andra frågan, tillsammans med den tredje frågan, för att få klarhet i huruvida artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall tolkas så, att när ett sådant utbildningsinstitut som avses i denna bestämmelse mot vederlag lånar ut en lärare till ett mottagarinstitut, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under mottagarinstitutets ansvar, kan denna utlåning undantas från mervärdesskatteplikt i egenskap av en tjänst som är ”nära besläktad” med undervisning i denna bestämmelses mening.

Tillåtet på tentamen VT24

26 Det framgår av beslutet om hänskjutande att frågan har ställts mot bakgrund av att utlåningen skedde i utbyte mot att mottagarinstitutet utgav en ersättning till det institut som lånade ut läraren, motsvarande den lön som läraren erhöll från det sistnämnda institutet.

27 Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet innehåller ingen definition av begreppet tillhandahållande av tjänster som är ”nära besläktade” med undervisning (se, beträffande universitetsutbildning, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 46). Det framgår emellertid av bestämmelsens ordalydelse att begreppet inte omfattar tillhandahållande av tjänster eller varor som helt saknar anknytning till ”undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning”.

28 Tjänster och varor kan endast betraktas som ”nära besläktade” med undervisning och sålunda komma i fråga för samma skattemässiga behandling enligt artikel 13 A.1 b i i direktivet om dessa verkligen är underordnade undervisningen, vilken utgör den huvudsakliga tjänsten (se analogt dom av den 11 januari 2001 i mål C-76/99, kommissionen mot Frankrike, REG 2001, s. I-249, punkterna 27–30, domarna i de ovannämnda målen Dornier, punkterna 34 och 35, och Ygeia, punkterna 17 och 18).

29 Det följer av domstolens rättspraxis att en tjänst kan anses underordnad en huvudsaklig tjänst när den inte utgör ett ändamål i sig, utan endast är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den huvudsakliga tjänsten (se, för ett liknande resonemang, dom av den 22 oktober 1998 i de förenade målen C-308/96 och C-94/97, Madgett och Baldwin, REG 1998, s. I-6229, punkt 24, och domen i det ovan i punkt 30 nämnda målet CPP, punkt 30, samt domarna i de ovannämnda målen Dornier, punkt 34, och Ygeia, punkt 19).

Tillåtet patentament VT24

30 Såsom Horizon College och kommissionen har gjort gällande kan ett utbildningsinstituts utlåning av en lärare till ett annat utbildningsinstitut där denne tillfälligt bedriver undervisning under det sistnämnda institutets ansvar i princip betraktas som en verksamhet som är nära besläktad med undervisning. När det råder lärarbrist vid vissa utbildningsinstitut är nämligen utlåningen av kvalificerade lärare från andra utbildningsinstitut ett sätt att möjliggöra för studenterna att tillgodogöra sig den undervisning som mottagarinstituten erbjuder på bästa sätt.

31 Den omständigheten att utlåningen av de berörda lärarna sker till förmån för mottagarinstituten utan att det föreligger något direkt förhållande mellan Horizon College och mottagarinstitutens studenter, vilket den grekiska och den nederländska regeringen har påpekat, föranleder inte någon annan bedömning. Inte heller påverkas denna bedömning av att utlåningen av lärare utgör en verksamhet som är fristående i förhållande till Horizon Colleges egen undervisning.

32 De tjänster som är nära besläktade med mottagarinstitutens undervisning behöver nämligen inte tillhandahållas institutets studenter direkt för att dessa skall kunna tillgodogöra sig denna undervisning på bästa sätt. Dessutom är det i princip irrelevant huruvida det saknas ett nära samband mellan den huvudverksamhet som bedrivs vid det utbildningsinstitut som lånar ut lärare och institutets biverksamhet, bestående av tillhandahållande av tjänster som är nära besläktade med undervisning.

33 För att undantaget från skatteplikt enligt artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall gälla måste emellertid vissa villkor vara uppfyllda i enlighet med vad som följer av denna artikel.

Tillåtet på tentamen VT24

34 För det första måste både den huvudsakliga undervisningsverksamheten och de varor eller tjänster som är nära besläktade med denna verksamhet tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

35 Såsom framgår av ordalydelsen i artikel 13 A.1 i krävs det nämligen att den som bedriver verksamheten är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften, för att utlåningen av lärare till utbildningsinstitut skall kunna undantas från skatteplikt med stöd av denna bestämmelse.

36 Det följer dessutom av artikel 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet att det, för att ett tillhandahållande av varor eller tjänster skall kunna komma i fråga för undantaget i bland annat artikel 13 A.1 i, krävs att också den huvudverksamhet med vilken varorna eller tjänsterna i fråga är nära besläktade är undantagen från mervärdesskatteplikt (se dom av den 9 februari 2006 i mål C-415/04, Stichting Kinderopvang Enschede, REG 2006, s. I-1385, punkt 22).

37 Det framgår av beslutet om hänskjutande att mottagarinstituten själva utgör ”sådan [a] utbildningsinstitut som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet”.

38 För det andra omfattas tillhandahållandet av tjänster och varor som är nära besläktade med en sådan huvudverksamhet som avses i bland annat artikel 13 A.1 i i

Tillåtet på tentamen VT24

sjätte direktivet endast av undantaget under förutsättning att, vilket också följer av artikel 13 A.2 b första strecksatsen i sjätte direktivet, det är väsentligt för de undantagna verksamheterna (se även, för ett liknande resonemang, domarna i de ovannämnda målen kommissionen mot Tyskland, punkt 48, Ygeia, punkt 26, och Stichting Kinderopvang Enschede, punkt 25).

39 För att tillfällig utlåning av lärare, såsom den som är föremål för prövning i målet vid den nationella domstolen, skall kunna ges en sådan beteckning måste den vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det skulle vara omöjligt att garantera studenterna vid mottagarinstituten en likvärdig undervisning utan att ta hjälp av denna tjänst (se, analogt, domen i det ovannämnda målet Stichting Kinderopvang Enschede, punkterna 27, 28 och 30).

40 Det skall härvid erinras om, vilket den nederländska regeringen har gjort, att det inte kan uteslutas att det finns kommersiella bemanningsföretag – vars tjänster inte är undantagna från mervärdesskatteplikt – som hyr ut lärare till skolor och universitet som en del av verksamheten. För att Horizon Colleges utlåning av lärare i målet vid den nationella domstolen skall betraktas som väsentlig för den undervisning som bedrivs av mottagarinstituten, krävs det att utlåningen är av ett sådant slag, vad gäller till exempel lärarnas kvalifikationer och flexibiliteten vid tillhandahållandet, att samma nivå eller kvalitet på undervisningen inte skulle kunna säkras genom anlitande av sådana bemanningsföretag.

41 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att med beaktande av samtliga faktiska omständigheter i målet fastställa huruvida de tjänster som Horizon College tillhandahåller skall betecknas som väsentliga.

42 För det tredje framgår det av artikel 13 A.2 b andra strecksatsen i sjätte direktivet att tillhandahållanden av tjänster och leveranser av varor inte får undantas från

Tillåtet på tentamen VT24

mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 i om det grundläggande syftet är att vinna ytterligare intäkter åt organisationen genom att bedriva verksamheter i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

43 Detta förbehåll är ett särskilt uttryck för principen om skatteneutralitet, vilken bland annat utgör hinder mot att liknande och således konkurrerande tillhandahållanden av tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (dom av den 23 oktober 2003 i mål C-109/02, kommissionen mot Tyskland, REG 2003, s. I-12691, punkt 20, och domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 32).

44 I målet vid den nationella domstolen ankommer det således på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida det grundläggande syftet med Horizon Colleges utlåning av vissa av sina lärare till andra utbildningsinstitut var att vinna ytterligare intäkter genom att bedriva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt, såsom kommersiella bemanningsföretag. Den omständigheten att ett utbildningsinstitut som bedriver sådan utlåningsverksamhet erhåller en ersättning som motsvarar den lön som det utger till de berörda lärarna räcker inte i sig för att visa att syftet med verksamheten inte är att vinna ytterligare intäkter.

45 Slutligen skall det påpekas att medlemsstaterna enligt artikel 13 A.2 a i sjätte direktivet har möjlighet att i varje enskilt fall uppställa ett eller flera av de villkor som räknas upp i denna punkt för att undantaget i bland annat artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet skall gälla ett icke offentligrättsligt organ. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva huruvida denna möjlighet har använts i Nederländerna och, i så fall, om sådana villkor är tillämpliga i målet vid den nationella domstolen.

Tillåtet på tentamen VT24

46 Således skall den andra och den tredje frågan tillsammans besvaras enligt följande. Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet, jämförd med artikel 13 A.2, skall tolkas så, att utlåning mot vederlag av en lärare till ett utbildningsinstitut där läraren tillfälligt bedriver undervisning under detta instituts ansvar kan utgöra en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt i egenskap av en tjänst som är "nära besläktad" med undervisning i denna bestämmelses mening, om utlåningen är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den undervisning som betraktas som den huvudsakliga tjänsten. För detta krävs emellertid att följande villkor är uppfyllda, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva:

— Såväl den huvudsakliga tjänsten som den utlåningstjänst som är nära besläktad därmed måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i, i förekommande fall med beaktande av de villkor som eventuellt har införts av den berörda medlemsstaten med stöd av artikel 13 A.2 a.

— Utlåningen måste vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det utan hjälp av denna tjänst är omöjligt att garantera att mottagarinstitutet erbjuder, och dess studenter således erhåller, en likvärdig undervisning.

— Det grundläggande syftet med utlåningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.

Tillåtet på tentamen VT24

Den tredje frågan

47 Såsom framgår av punkterna 12, 23–25, 34 och 35 i förevarande dom har den tredje frågan besvarats i samband med prövningen och besvarandet av de två första frågorna. Det saknas därmed anledning att lämna ett separat svar på den tredje frågan.

Rättegångskostnader

48 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Artikel 13 A.1 i i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, skall tolkas så, att formuleringen ”undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning” inte omfattar utlåning mot vederlag av en lärare till ett sådant utbildningsinstitut som avses i nämnda bestämmelse, där läraren tillfälligt bedriver undervisning under institutets ansvar, även om det organ som lånar ut läraren självt är ett offentligrättsligt undervisningsorgan eller en annan organisation som är definierad av medlemsstaten i fråga såsom ett organ med liknande syften.

Tillåtet på tentamen VT24

2) **Artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet 77/388, jämförd med artikel 13 A.2, skall tolkas så, att utlåning mot vederlag av en lärare till ett utbildningsinstitut där läraren tillfälligt bedriver undervisning under detta instituts ansvar kan utgöra en verksamhet som är undantagen från mervärdesskatteplikt i egenskap av en tjänst som är ”nära besläktad” med undervisning i denna bestämmelses mening, om utlåningen är ett medel för att på bästa sätt tillgodogöra sig den undervisning som betraktas som den huvudsakliga tjänsten. För detta krävs emellertid att följande villkor är uppfyllda, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva:**

— **Såväl den huvudsakliga tjänsten som den utlåningstjänst som är nära besläktad därmed måste tillhandahållas av en sådan organisation som avses i artikel 13 A.1 i, i förekommande fall med beaktande av de villkor som eventuellt har införts av den berörda medlemsstaten med stöd av artikel 13 A.2 a.**

— **Utlåningen måste vara av ett sådant slag eller hålla en sådan kvalitet att det utan hjälp av denna tjänst är omöjligt att garantera att mottagarinstitutet erbjuder, och dess studenter således erhåller, en likvärdig undervisning.**

— **Det grundläggande syftet med utlåningen får inte vara att vinna ytterligare intäkter genom att driva verksamhet i direkt konkurrens med kommersiella företag som måste betala mervärdesskatt.**

Underskrifter

Tillåtet på tentamen VT24

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)
den 18 juli 2007 *

I mål C-277/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Conseil d'État (Frankrike) genom beslut av den 18 maj 2005, som inkom till domstolen den 5 juli 2005, i målet

Société thermale d'Eugénie-les-Bains

mot

Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden P. Jann samt domarna K. Lenaerts, E. Juhász (referent), K. Schiemann och E. Levits,

* Rättegångsspråk: franska.

Tillåtet på tentamen VT24

generaladvokat: M. Poiares Maduro,
justitiesekreterare: handläggaren K. Sztranc-Sławiczek,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 juli 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Société thermale d'Eugénie-les-Bains, genom X. Vuitton, avocat,

— Frankrikes regering, genom G. de Bergues och J. Gracia, båda i egenskap av ombud,

— Irland, genom D. O'Hagan, i egenskap av ombud, biträdd av P. Mc Garry, BL, och E. Fitzsimons, SC,

— Portugals regering, genom L. Fernandes och C. Lança, båda i egenskap av ombud,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal och M. Afonso, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 13 september 2006 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

Tillåtet på tentamen VT24

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artiklarna 2.1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Société thermale d'Eugénie-les-Bains (nedan kallat Société thermale) och Ministère de l'Économie, des Finances et de l'Industrie, angående frågan huruvida handpenning som Société thermale uppbär i samband med bokning av rum, och som detta hotell behåller vid avbokning av vissa bokningar, är mervärdesskattepliktig.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätten

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet skall mervärdesskatt betalas för "leverans av varor eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap".

Tillåtet på tentamen VT24

4 I artikel 6.1 i detta direktiv anges följande:

"1. Med 'tillhandahållande av tjänster' avses varje transaktion som inte utgör leverans av varor i den betydelse som avses i artikel 5.

Sådana transaktioner kan bl.a. omfatta följande:

...

— Åtagande att avstå från visst handlande eller att tolerera visst handlande eller en viss situation.

..."

5 Enligt artikel 11 A.1 a i detta direktiv består beskattningsunderlaget för tillhandahållandet av tjänster av "[a]llt som utgör det vederlag som leverantören har erhållit eller kommer att erhålla från kunden eller en tredje part för dessa inköp ...".

Tillåtet på tentamen VT24

Den nationella rätten

6 Enligt artikel 256-I i skattelagen (code général des impôts) (nedan kallad skattelagen) skall mervärdesskatt betalas för leverans av lös egendom eller tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag av en skattskyldig person i denna egenskap.

7 I artikel 256-IV-1 i skattelagen föreskrivs att andra transaktioner än leverans av varor skall anses utgöra ett tillhandahållande av tjänster.

8 Artikel L. 114-1 i konsumentskyddslagen (code de la consommation) (nedan kallad konsumentskyddslagen), vilken antagits på grundval av artikel 3-1 i lag nr 92-60 av den 18 januari 1992 om ett stärkande av konsumenternas ställning, har följande lydelse:

”Om inte annat följer av avtalet, skall ett belopp som betalats i förskott anses utgöra handpenning, vilket medför att vardera avtalsparten kan frånträda avtalet, varvid, i förekommande fall, konsumenten förlorar sin handpenning och näringsidkaren är skyldig att återgälda det dubbla beloppet.”

9 Enligt artikel 1590 i civillagen (code civil) gäller, för det fall handpenning har erlagts i samband med ett åtagande om försäljning, att vardera avtalsparten har rätt att frånträda köpet, varvid, i förekommande fall, den som erlagt handpenning förlorar denna och den som mottagit handpenningen är skyldig att återgälda det dubbla beloppet.

Tillåtet på tentamen VT24

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

10 Société thermale driver vattenkuranstalter i Eugènie-les-bains (Frankrike), vilka även omfattar hotell- och restaurangverksamhet. Bolaget uppbär betalning i förskott, i form av handpenning, från gästerna på kuranstalten i samband med bokning av vistelsen. Denna handpenning dras sedan av från betalningen av vistelsen eller behålls av bolaget om gästerna avbokar sin vistelse.

11 År 1992 blev Société thermale föremål för en revision avseende tiden mellan den 1 januari 1989 och den 30 april 1992. Till följd av denna revision ansåg skattemyndigheten att mervärdesskatt skulle utgå på den handpenning som Société thermale mottagit från sina gäster då dessa bokat rum och som bolaget behållit efter avbokning. Den 8 december 1994 ålades följaktligen bolaget att betala kvarstående skatt för nämnda period till ett belopp av 84 054 FRF (12 814 euro). Bolaget begärde omprövning vid skattemyndigheten, som vid omprövning den 14 februari 1995 inte fann skäl att ändra det tidigare beslutet.

12 Société thermale överklagade detta beslut till Tribunal administratif de Pau, som ogillade detta i dom av den 18 november 1999. Denna domstol fann att i det fall bolaget vid gästens avbokning behåller handpenningen, utgör denna en ersättning och en motprestation för tjänsten att ta emot gästens förfrågan, upprätta dennes handlingar samt göra ett åtagande om bokning av en vistelse för honom.

13 Société thermale överklagade domen till Cour administrative d'appel de Bordeaux, som genom dom av den 18 november 2003 ogillade överklagandet. Denna domstol kom till slutsatsen att handpenning som erlagts av bolagets gäster och som det

Tillåtet på terminen VT24

behållit vid avbokning var mervärdesskattepliktig, eftersom handpenningen skulle anses utgöra ett direkt vederlag och ersättning för tillhandahållande av en tjänst som kan individualiseras och som består i att upprätta kundens handlingar samt att boka en vistelse för honom.

14 Société thermale överklagade till Conseil d'État och hävdade att denna handpenning skall anses utgöra ersättning som erläggs för den skada bolaget lider till följd av att gästerna uteblir, och att den som sådan inte är mervärdesskattepliktig. Bolaget har yrkat att Conseil d'État skall upphäva ovannämnda dom.

15 Mot denna bakgrund beslutade Conseil d'État att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till domstolen:

”Skall belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om köp av mervärdesskattepliktiga tjänster, och som säljaren behåller för det fall köparen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, anses utgöra ersättning för bokningstjänsten, vilken är mervärdesskattepliktig som sådan, eller skall dessa belopp anses utgöra ersättning vid avbokning som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktig som sådan?”

Prövning av tolkningsfrågan

16 Den hänskjutande domstolen har ställt tolkningsfrågan för att få klarhet i om belopp som en gäst erlägger som handpenning till ett företag som driver hotellverksamhet, och som detta företag behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att

Tillåtet på tentamen VT24

fränträda avtalet, skall anses utgöra vederlag för en bokningstjänst, som är mervärdesskattepliktig, eller ett avtalsvite vid avbokning, som inte är mervärdesskattepliktigt.

17 Domstolen framhåller inledningsvis att definitionen av begreppet handpenning kan variera mellan medlemsstaterna och att den möjlighet att fränträda avtalet som är kopplad till erläggandet av en handpenning kan få olika konsekvenser beroende på vilken nationell lag som är tillämplig. Av den franska regeringens yttrande framgår det att, enligt fransk rätt, det förhållandet att avtalet inte fullgörs vid utövandet av denna möjlighet i princip inte får några konsekvenser för den part som fränträder avtalet, medan det i många medlemsstater kvarstår en möjlighet att i en sådan situation begära skadestånd med ett belopp som överstiger den handpenning som behållits.

18 I förevarande fall skall det förhållandet prövas där den part som har erlagt handpenning har möjlighet att fränträda sitt åtagande och därvid förlora handpenningen, medan den andra parten, som har samma möjlighet, är skyldig att återgälda det dubbla beloppet, utan att de rättigheter prövas som den ena parten skulle kunna åberopa när den andra parten utövar denna möjlighet.

19 Det följer av domstolens rättspraxis att den första delen av tolkningsfrågan endast kan besvaras jakande om det föreligger ett direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget, varvid de erlagda beloppen utgör det faktiska vederlaget för en tjänst som kan individualiseras och som tillhandahålls inom ramen för ett rättsförhållande som innebär ett ömsesidigt utbyte av prestationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 8 mars 1988 i mål 102/86, Apple and Pear Development Council, REG 1988, s. 1443, punkterna 11, 12 och 16, av den 3 mars 1994 i mål C-16/93, Tolsma, REG 1994, s. I-743, punkt 14, och av den 21 mars 2002 i mål C-174/00, Kennemer Golf, REG 2002, s. I-3293, punkt 39, och av den 23 mars 2006 i mål C-210/04, FCE Bank, REG 2006, s. I-2803, punkt 34).

20 Domstolen konstaterar att dessa villkor inte är uppfyllda i förevarande fall.

Tillfälligt på tentamen vt24

21 Ingåendet av ett avtal och, således, förekomsten av ett rättsförhållande mellan parterna är i normalfallet inte beroende av att en handpenning erlagts. Eftersom handpenningen inte utgör en rättshandling som är en förutsättning för att avtalet om logi kommer till stånd, utgör den endast en fakultativ del som hänför sig till parternas avtalsfrihet.

22 En gäst kan i detta avseende antingen skriftligen eller muntligen framställa en förfrågan om bokning av en vistelse, och det företag som driver hotellverksamhet kan, beroende på vilken avtalspraxis som det tillämpar, antingen skriftligen eller muntligen acceptera förfrågan utan att kräva handpenning. Att en förfrågan om bokning på dessa villkor accepteras medför inte desto mindre att det mellan parterna uppkommer ett rättsförhållande som innebär en skyldighet för företaget att upprätta handlingar i gästens namn och att boka dennes vistelse.

23 En gästs erläggande av handpenning och skyldigheten för det företag som driver hotellverksamhet att inte sluta avtal med tredje man i den mån det skulle hindra företaget från att uppfylla sitt åtagande gentemot gästen, kan inte, i motsats till vad den franska regeringen har hävdat, anses utgöra ömsesidiga prestationer, eftersom nämnda skyldighet i detta fall följer direkt av avtalet om logi och inte av att handpenning har erlagts.

24 I enlighet med allmänna civilrättsliga principer är nämligen vardera parten skyldig att uppfylla åtagandena enligt avtalet och tillhandahålla den prestation som överenskommits i detta. Skyldigheten att uppfylla åtagandena enligt avtalet följer således inte av att ett annat avtal ingåtts speciellt för detta ändamål. Skyldigheten att verkligen genomföra nämnda avtal är inte heller beroende av eventuella avtalsviten, förseningsavgifter, säkerheter eller handpenning, utan följer av avtalet som sådant.

Tillåtet patentarbete VT24

25 När en bokning har skett och det företag som driver hotellverksamhet tillhandahåller den överenskomna tjänsten, uppfyller företaget endast sina åtaganden enligt det avtal som ingåtts med gästen i enlighet med principen om att avtal skall hållas. Fullgörandet av denna skyldighet kan således inte anses utgöra ett vederlag för den erlagda handpenningen.

26 Eftersom skyldigheten att utföra en bokning följer av avtalet om logi som sådant och inte av den erlagda handpenningen, föreligger det inte något direkt samband mellan den tillhandahållna tjänsten och det erhållna vederlaget (domarna i de ovannämnda målen Apple and Pear Development Council, punkterna 11 och 12, Tolsma, punkt 13, och Kennemer Golf, punkt 39). Det förhållandet att handpenningen dras av från priset för det bokade rummet om gästen utnyttjar detta, bekräftar att handpenningen inte kan utgöra vederlag för en självständig tjänst som kan individualiseras.

27 Eftersom handpenningen inte utgör vederlag för en självständig tjänst som kan individualiseras, skall domstolen, för att besvara den hänskjutande domstolen, pröva huruvida handpenningen utgör ersättning vid avbokning som erläggs för den skada som uppkommer till följd av att gästen frånträder avtalet.

28 Domstolen erinrar i detta hänseende om att det står avtalsparterna fritt att, med iakttagande av tvingande rätt, disponera över deras rättsförhållande, vilket inbegriper följderna av att avtalet frånträds eller att åtagandena inte fullgörs. Parterna har emellertid även möjlighet att hänvisa till olika delar av civilrätten i stället för att i detalj reglera sina åtaganden.

29 Parterna till ett avtal kan således införa bestämmelser angående avtalsviten, förseningsavgifter, säkerheter eller handpenning för det fall åtagandena inte fullgörs. Även om samtliga dessa bestämmelser avser att förstärka parternas avtalsrättsliga skyldigheter och vissa av deras funktioner är gemensamma, har dessa instrument särskilda egenskaper.

Tillåtet på tentamen VT24

30 Vad särskilt gäller handpenningen skall det för det första erinras om att den utgör ett tecken på att ett avtal har ingåtts, eftersom erläggandet av handpenningen innebär en presumtion om att det föreligger ett avtal. För det andra utgör handpenningen ett incitament för parterna att genomföra avtalet, eftersom den part som har betalat handpenningen riskerar att förlora detta belopp och den andra parten, i förekommande fall, är skyldig att återgälda det dubbla beloppet om han kan lastas för det uteblivna fullgörandet. För det tredje utgör handpenningen ett avtalsvite, med hänsyn till att erläggandet av handpenningen leder till att den ena parten inte är skyldig att bevisa storleken på den skada som orsakas av den andra partens frånträde.

31 Anledningen till att handpenning erläggs inom hotellsektorn har i princip med handpenningens ovan angivna egenskaper att göra, nämligen att handpenningen syftar till att visa på att ett avtal har ingåtts, utgöra ett incitament för att genomföra detta och utgöra ett eventuellt avtalsvite.

32 För det fall avtalet genomförs såsom avsett, dras handpenningen av från priset på en tjänst som det företag som driver hotellverksamhet tillhandahåller och är således mervärdesskattepliktig, medan behållandet av handpenningen, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen, däremot är en följd av att gästen gjort bruk av möjligheten att frånträda avtalet och syftar till att ersätta företaget om avtalet frånträds. En sådan ersättning utgör inte vederlag för en tjänst och ingår inte i beskattningsunderlaget för mervärdesskatt (se, för ett liknande resonemang, vad gäller dröjsmålsränta, dom av den 1 juli 1982 i mål 222/81, BAZ Bausystem, REG 1982, s. 2527, punkterna 8–11).

33 I motsats till vad den portugisiska regeringen har hävdat, föranleds inte domstolen att göra någon annan bedömning vare sig med anledning av det förhållandet att det i de flesta fall inte råder någon överensstämmelse mellan den skada som åsamkats och den handpenning som behållits, eller med anledning av den möjligheten att de rum som blir lediga genom att avtalet frånträds kan fyllas med nya gäster. När det gäller avtalsvite är det nämligen i normalfallet så att nämnda skada beloppsmässigt antingen kan överstiga den handpenning som behålls av det företag som driver hotellverksamhet eller understiga detta belopp.

Tillåtet Patentamen VT24

34 Dessutom utgör regeln, att ett belopp motsvarande den dubbla handpenningen skall återgäldas om underlåtelsen att fullgöra åtagandena enligt avtalet ligger det företag som driver hotellverksamhet till last, stöd för bedömningen att handpenningen utgör avtalsvite vid avbokning och inte vederlag för en tjänst. I ett sådant fall är det uppenbart att gästen inte har tillhandahållit hotellet någon tjänst.

35 Eftersom erläggandet av handpenningen inte utgör någon ersättning som ett företag som driver hotellverksamhet uppbär som ett verkligt vederlag för en till gästen tillhandahållen självständig tjänst som kan individualiseras, och eftersom behållandet av handpenningen efter det att gästen frånträtt avtalet syftar till att kompensera för följderna av att åtagandena enligt avtalet inte fullgörs, anser domstolen att varken erläggandet av handpenning, behållandet av denna eller återgäldandet av ett belopp som motsvarar den dubbla handpenningen omfattas av artikel 2.1 i sjätte direktivet.

36 Mot bakgrund av det ovanstående finns det anledning att besvara den ställda frågan med att artiklarna 2.1 och 6.1 i sjätte direktivet skall tolkas så, att belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga hotelltjänster, och som ett företag som driver hotellverksamhet behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, skall anses utgöra avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktigt som sådant.

Rättegångskostnader

37 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Tillåtet på riksdagen VT24

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artiklarna 2.1 och 6.1 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund skall tolkas så, att belopp som erlagts som handpenning i samband med avtal om mervärdesskattepliktiga hotelltjänster, och som ett företag som driver hotellverksamhet behåller för det fall gästen gör bruk av möjligheten att frånträda avtalet, skall anses utgöra avtalsvite vid avbokning, som erläggs för den skada som uppkommer när gästen uteblir, utan något direkt samband med en tjänst som tillhandahålls mot vederlag, och som därmed inte är mervärdesskattepliktigt som sådant.

Underskrifter

Tillåtet på tentamen VT24

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 14 juni 2007 *

I mål C-445/05,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, framställd av Bundesfinanzhof (Tyskland) genom beslut av den 20 oktober 2005, som inkom till domstolen den 14 december 2005, i målet

Werner Haderer

mot

Finanzamt Wilmersdorf,

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Klučka, J.N. Cunha Rodrigues, A. Ó Caoimh (referent) och P. Lindh,

* Rättegångsspråk: tyska.

Tillåtet på tentamen VT24

generaladvokat: E. Sharpston,
justitiesekreterare: R. Grass,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 14 december 2006,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Finanzamt Wilmersdorf, genom D. Bak, i egenskap av ombud,

— Greklands regering, genom S. Spyropoulos och S. Trekli, båda i egenskap av ombud,

— Italiens regering, genom I.M. Braguglia, i egenskap av ombud, biträdd av G. De Bellis, avvocato dello stato,

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom D. Triantafyllou och W. Mölls, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 8 mars 2007 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

Tillåtet på tentamen VT24

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 A.1 j i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Werner Haderer, som är sökande i målet vid den nationella domstolen, och Finanzamt Wilmersdorf (skattemyndigheten) (nedan kallad Finanzamt) angående Finanzamts beslut att inte bevilja Werner Haderer undantag från skattskyldighet för den mervärdesskatt som fastställts för de undervisningstjänster som denne tillhandahållit år 1990 i egenskap av oberoende uppdragstagare (freier Mitarbeiter) för delstaten Berlin.

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapsrätt

3 Enligt artikel 13 i sjätte direktivet gäller följande :

Tillåtet på tentamen VT24

”A. Undantag för vissa verksamheter av hänsyn till allmänintresset

1. Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

i) Undervisning och fostran av barn och ungdomar, skolundervisning, universitetsutbildning, yrkesutbildning och fortbildning, däribland tillhandahållande av tjänster och varor som är nära besläktade därmed, som tillhandahålls av offentligrättsliga organ med detta som mål eller av andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften.

j) Undervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning.

...”

Tillåtet på remtamen VT24

Den nationella lagstiftningen

4 Enligt beslutet om hänskjutande föreligger följande rättspraxis från Bundesfinanzhof:

— Undantaget från mervärdesskatteplikt enligt 4 § 21 punkten b i mervärdesskattelagen (Umsatzsteuergesetz), i den lydelse som gällde vid tidpunkten för omständigheterna i målet vid den nationella domstolen (nedan kallad UStG), gäller endast för privatskolor och andra inrättningar för allmän skolundervisning och yrkesutbildning. Undantaget omfattar inte oberoende uppdragstagare som håller kurser i dessa skolor eller liknade utbildningsinrättningar.

— Enligt 4 § 22 punkten a UStG är endast de institutioner undantagna från mervärdesskatteplikt som nämns i denna bestämmelse, det vill säga offentligrättsliga juridiska personer, högre institut för administration och ekonomi, folkhögskolor eller andra inrättningar som har ett allmännyttigt ändamål eller ett ändamål med anknytning till en yrkesorganisation. Följaktligen är de tjänster som en fysisk person tillhandahåller i dessa institutioner inte undantagna från mervärdesskatteplikt.

Tvisten vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

5 Enligt beslutet om hänskjutande arbetade Werner Haderer under flera år i egenskap av oberoende uppdragstagare för delstaten Berlin. Under år 1990 gav han stödundervisning vid en folkhögskola (Volkshochschule) samt gav keramik- och drejkurser vid en annan folkhögskola och vid ett föräldracentrum (Elternzentrum). Under detta år uppgick Werner Haderers sammanlagda undervisningstid regelmässigt till mer än 30 timmar per vecka.

I - 4848

Tillåtet på tentamen VT24

6 De avtal som låg till grund för Werner Haderers tjänster ingicks halvårsvis med delstaten Berlin före respektive terminsstart. Avtalen innehöll bestämmelser enligt vilka dessa avtal inte utgjorde ”anställningsavtal” i den mening som avses i tysk rätt.

7 Werner Haderer erhöll timbaserad ersättning, vilken betalades av delstaten Berlin. Socialförsäkringsavgifter, försäkringar och skatt drogs inte av från ersättningen. Det förelåg inte någon rätt till betalning vid hinder att utföra uppdraget och Werner Haderer stod risken för utebliven ersättning om kurserna ställdes in, även om det berodde på ett för lågt deltagarantal.

8 Enligt nämnda avtal erhöll Werner Haderer ett ekonomiskt stöd för kostnaderna för sjuk- och pensionsförsäkring samt en proportionellt beräknad semesterersättning.

9 Werner Haderer ingav inte någon mervärdesskattedeklaration till Finanzamt för åren 1989–1991, varför Finanzamt skönsbeskattade honom för år 1990, med hänvisning till att han inte uppfyllde villkoren i 4 § 21 eller 22 punkten UStG för att beviljas undantag från mervärdesskatteskyldigheten.

10 Finanzgericht ogillade den talan som Werner Haderer väckte mot detta beskattningsbeslut, eftersom den ansåg att de tjänster som Werner Haderer tillhandahöll inte var undantagna från mervärdesskatteplikt enligt UStG.

Tillåtet på tentamen VT24

11 Werner Haderer väckte revisionstalan vid Bundesfinanzhof och gjorde bland annat gällande att de undervisningstjänster som han tillhandahöll under år 1990 är undantagna från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet.

12 Bundesfinanzhof anser att nämnda tjänster inte kan undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet med hänsyn till att en fysisk person inte kan anses utgöra ”andra organisationer definierade av medlemsstaten i fråga såsom organ med liknande syften”. Beträffande artikel 13 A.1 j önskar Bundesfinanzhof dock få klarhet i om det är nödvändigt att en fristående lärare ger undervisning direkt till eleverna i egenskap av mottagare av denna, vilket innebär att det är eleverna som betalar läraren, för att undantaget i sistnämnda bestämmelse skall gälla, eller om det är tillräckligt att undervisningen ges i en skola eller på ett universitet, såsom är fallet i målet vid den nationella domstolen.

13 Eftersom Bundesfinanzhof anser att den vid den domstolen anhängiggjorda tvisten kräver en tolkning av sjätte direktivet har den beslutat att vilandeförklara målet och ställa följande tolkningsfråga till domstolen:

”Är privatlektioner som ges av lärare inom ramen för skolundervisning eller universitetsutbildning endast undantagna från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 j i [sjätte direktivet] om läraren erbjuder sina undervisningstjänster direkt till eleverna [eller] de studerande såsom mottagare av tjänsten, det vill säga att tjänsten betalas av dessa, eller är det tillräckligt att det är en skola eller ett universitet som är mottagare av privatlärarens undervisningstjänster?”

Tillåtet på tentamen VT24

Bedömning av tolkningsfrågan

14 Den hänskjutande domstolen vill får klarhet i huruvida undervisning som ges av en privatperson i egenskap av fristående medarbetare under de omständigheter som föreligger i målet vid den nationella domstolen kan undantas från mervärdesskatteplikt med stöd av artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet. Denna domstol vill särskilt få klarhet i om det för att undantaget skall gälla måste finnas ett direkt förhållande mellan läraren, i egenskap av den som tillhandahåller undervisningen, och eleverna eller de studerande i egenskap av mottagare av undervisningen, vilket enligt nämnda domstol innebär att läraren betalas direkt av eleverna eller de studerande.

15 Finanzamt och den italienska regeringen har hävdat att sådan verksamhet som den som är i fråga i målet vid den nationella domstolen inte skall undantas från mervärdesskatteplikt. Den grekiska regeringen och kommissionen anser däremot att sådan verksamhet skall undantas.

16 Inledningsvis skall det erinras om att artikel 13 A i sjätte direktivet syftar till att undanta vissa verksamheter av allmänintresse från mervärdesskatteplikt. Alla verksamheter av allmänintresse undantas emellertid inte från mervärdesskatteplikt genom denna bestämmelse, utan endast sådana verksamheter som räknas upp och mycket noggrant beskrivs i denna bestämmelse (se dom av den 12 november 1998 i mål C-149/97, Institute of the Motor Industry, REG 1998, s. I-7053, punkt 18, av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, Ygeia, REG 2005, s. I-10373, punkt 16, och av den 14 december 2006 i mål C-401/05, VDP Dental Laboratory, REG 2006, s. I-12121, punkt 24).

17 Enligt domstolens rättspraxis skall de undantag som föreskrivs i artikel 13 i sjätte direktivet anses utgöra självständiga begrepp i gemenskapsrätten som syftar till att

Tillåtet på tentamen VT24

förhindra att medlemsstaterna tillämpar mervärdesskattesystemet på olika sätt (se dom av den 25 februari 1999 i mål C-349/96, CPP, REG 1999, s. I-973, punkt 15, av den 8 mars 2001 i mål C-240/99, Skandia, REG 2001, s. I-1951, punkt 23, och domen i det ovannämnda målet Ygeia, punkt 15).

18 De uttryck som används för att beskriva undantagen i artikel 13 i sjätte direktivet skall tolkas restriktivt, eftersom dessa undantag innebär avsteg från den allmänna principen enligt vilken mervärdesskatt skall betalas för varje tjänst som en skattskyldig person tillhandahåller mot vederlag (se dom av den 20 juni 2002 i mål C-287/00, kommissionen mot Tyskland, REG 2002, s. I-5811, punkt 43, och av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 36). Tolkningen av lydelsen i denna bestämmelse måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag från skatteplikt och med principen om skatteneutralitet, vilken utgör en del av det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se dom av den 6 november 2003 i mål C-45/01, Dornier, REG 2003, s. I-12911, punkt 42, av den 26 maj 2005 i mål C-498/03, Kingscrest Associates och Montecello, REG 2005, s. I-4427, punkt 29, och av den 8 juni 2006 i mål C-106/05, L.u.P., REG 2006, s. I-5123, punkt 24). Denna regel om restriktiv tolkning innebär således inte att de uttryck som används för att definiera undantagen i artikel 13 skall tolkas på ett sådant sätt att de inte får avsedd effekt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 17, samt, beträffande universitetsundervisning, domen i det ovannämnda målet kommissionen mot Tyskland, punkt 47).

19 Detta gäller även de specifika villkor som måste vara uppfyllda för att dessa undantag skall gälla, och inte minst de villkor som gäller de egenskaper och den identitet som avser den näringsidkare som tillhandahåller de tjänster som är undantagna från skatteplikt (se, för ett liknande resonemang, dom av den 7 september 1999 i mål C-216/97, Gregg, REG 1999, s. I-4947, punkterna 16–20).

20 I målet vid den nationella domstolen är det utrett att Werner Haderers verksamhet i Tyskland inte ansågs ha ett ändamål som var jämförbart med ändamålet för den verksamhet som bedrivs av sådana offentligrättsliga organ som avses i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet.

Tillåtet på testamentVT24

21 Det skall således undersökas om den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen kan omfattas av artikel 13 A.1 j i nämnda direktiv, enligt vilken ”[u]ndervisning som ges privat av lärare och omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning” undantas från mervärdesskatteplikt.

22 I detta sammanhang skall det erinras om att artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning” för tillämpning av denna bestämmelse.

23 Även om den hänskjutande domstolen inte hyste några tvivel om att den ifrågavarande verksamheten kan omfattas av detta begrepp, har Finanzamt emellertid, mot bakgrund av den restriktiva tolkning som skall göras av undantagen från mervärdesskatteplikt, gjort gällande att de keramik- och drejkurser som Werner Haderer gav inte omfattades av lika höga krav som de som normalt gäller för undervisning vid skolor och universitet. Dessa kurser var tvärtom avsedda att utgöra ren fritidssysselsättning. Finanzamt har påpekat att även om artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet förutom skolundervisning och universitetsutbildning även avser ”[u] ndervisning och fostran av barn och ungdomar” och ”yrkesutbildning och fortbildning”, nämns i artikel 13 A.1 j i detta direktiv endast undervisning. Övriga former av utbildning och kursverksamhet omfattas inte av denna bestämmelse.

24 De uttryck som används för att beskriva undantagen i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet skall visserligen tolkas restriktivt, men en alltför snäv tolkning av begreppet ”skolundervisning eller universitetsutbildning” skulle kunna leda till att mervärdesskattesystemet tillämpas olika i medlemsstaterna på grund av att undervisningssystemen i respektive medlemsstat är uppbyggda på olika sätt. Sådana olikheter strider mot de krav som uppställts i den rättspraxis som angetts ovan i punkt 17.

Tillåtet på tentamen VT24

25 Med hänsyn till att Finanzamt på denna punkt har gjort en särskild tolkning av begreppen "skola" och "universitet" i enlighet med deras betydelse i det tyska utbildningssystemet, erinrar domstolen dessutom om att frågan huruvida en viss verksamhet är mervärdesskattepliktig eller ej inte är beroende av hur verksamheten betecknas i nationell rätt (se domen i det ovannämnda målet Kingscrest Associates och Montecello, punkt 25).

26 Det är i förevarande mål inte nödvändigt att exakt definiera gemenskapsbegreppet "skolundervisning eller universitetsutbildning" i förhållande till mervärdesskattesystemet, utan det är tillräckligt att i förevarande fall påpeka att detta begrepp inte enbart avser utbildning som leder till en examen i syfte att erhålla en viss kvalifikation eller som gör det möjligt att erhålla en utbildning för utövande av en yrkesverksamhet. Begreppet omfattar nämligen även annan verksamhet som avser undervisning som ges i skolor eller på universitet i syfte att utveckla elevernas eller studenternas kunskaper och färdigheter, förutsatt att verksamheten inte enbart utgör en fritidsaktivitet.

27 Det ankommer på den nationella domstolen att vid behov på nytt undersöka om den verksamhet som är i fråga i målet vid den nationella domstolen utgör "skolundervisning eller universitetsutbildning" i den mening som aves i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet mot bakgrund av ovan angivna omständigheter.

28 Det räcker emellertid inte att undervisningen omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning för att undantaget från skatteplikt i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet skall bli tillämpligt. Det krävs nämligen även att undervisningen "ges privat av lärare".

I - 4854

Tillåtet på tentamen VT24

29 Även om det framgår av handlingarna i målet vid den nationella domstolen att Werner Haderer hade undervisat i egenskap av lärare, vilket varken har ifrågasatts av Finanzamt eller av medlemsstaterna och kommissionen i deras yttranden enligt artikel 23 i domstolens stadga, uppkommer frågan huruvida undervisningen gavs ”privat”.

30 Detta uttryck gör det möjligt att skilja sådana tjänster som tillhandahålls av sådana organ som anges i artikel 13 A.1 i i sjätte direktivet från de tjänster som anges i artikel 13 A.1 j, vilka tillhandahålls av lärare för egen räkning och under eget ansvar.

31 Bland de sistnämnda tjänsterna kan exempelvis privatundervisning ingå. För sådana tjänster finns i normalfallet ett samband mellan undervisningens faktiska innehåll och lärarens kvalifikationer. Lydelsen i artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet utgör i detta hänseende inte något hinder för att undervisning som ges till flera personer samtidigt omfattas av undantaget från skatteplikt enligt denna bestämmelse.

32 Som kommissionen har hävdat innebär inte kravet på att undervisningen skall ges privat att det nödvändigtvis föreligger ett direkt avtalsförhållande mellan mottagarna av undervisningen och den lärare som tillhandahåller den. Ett sådant avtalsförhållande föreligger nämligen ofta med andra personer än nämnda mottagare, såsom elevernas eller studenternas föräldrar.

33 Visserligen skulle vissa av de omständigheter i målet vid den nationella domstolen som följer av de handlingar som domstolen har tillgång till, såsom framgår av punkterna 5–8 i förevarande dom, isolerat kunna peka på att Werner Haderer utövade sin verksamhet för egen räkning och under eget ansvar, och att denna

Tillåtet på tentamen VT24

således utövades "privat". Detta är fallet bland annat vad gäller den uteblivna rätten till betalning vid hinder att utföra uppdraget och att Werner Haderer stod risken för utebliven ersättning om kurserna ställdes in.

34 Det följer dock av nämnda punkter i förevarande dom att Werner Haderer tillhandahöll de ifrågavarande tjänsterna på grundval av enskilda på varandra följande avtal med delstaten Berlin. Det framgår att, med undantag för när undervisningen ställdes in på grund av för lågt deltagarantal, Werner Haderer erhöll timbaserad ersättning oberoende av antalet kursdeltagare. Även om det i dessa avtal stadgades att de inte utgjorde "anställningsavtal" i den mening som avses i tysk rätt, erhöll Werner Haderer ett ekonomiskt bidrag för pensions- och sjukförsäkringsavgifter samt en proportionellt beräknad semesterersättning. Slutligen utövade Werner Haderer den ifrågavarande verksamheten vid ett centrum för vuxenutbildning som drevs av delstaten Berlin.

35 De omständigheter som angetts i föregående punkt indikerar således, vilket det ankommer på den nationella domstolen att pröva med beaktande av samtliga omständigheter i målet vid den nationella domstolen, att Werner Haderer inte alls gav undervisning för egen räkning och under eget ansvar, utan att han i egenskap av lärare ställde sig till delstaten Berlins förfogande, från vilken han erhöll ersättning i egenskap av en person som tillhandahåller tjänster inom ramen för undervisningssystemet i denna delstat.

36 Kommissionen har gjort gällande att det skulle strida mot det gemensamma syftet med de särskilda undantag som avses i artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet att inte medge undantag från skatteplikt i en sådan situation som den som tvisten i målet vid den nationella domstolen gäller, och detta skulle också utgöra en brist i den ordning som dessa två bestämmelser skapar. Undervisning som ges av fristående lärare skulle nämligen under vissa omständigheter kunna jämföras med undervisning som ges av de "organ" som nämns i artikel 13 A.1 i i detta direktiv.

Tillåtet på tentamen VT24

37 Inte desto mindre kan inte enbart det förhållandet att de två kategorier av undantag som anges i artikel 13 A.1 i och j i sjätte direktivet syftar till att bland annat främja ”skolundervisning och universitetsutbildning” såsom utgörande en verksamhet av allmänintresse, läggas till grund för ståndpunkten att dessa två bestämmelser tillsammans utgör en ordning som leder till att verksamhet får undantas från mervärdesskatteplikt trots att den inte uppfyller de villkor som uppställs i den ena eller den andra bestämmelsen. Lydelsen i dessa bestämmelser skall, såsom framhållits i punkterna 16–19 i förevarande dom, ges en restriktiv tolkning och enbart omfatta sådan verksamhet som räknas upp och i detalj beskrivs i dessa bestämmelser.

38 Mot bakgrund av föregående överväganden skall den fråga som ställts av den hänskjutande domstolen besvaras så, att med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen kan verksamhet som bedrivs av en enskild person i egenskap av fristående medarbetare, som ger stödundervisning samt håller keramik- och drejkurser vid föräldracenter, endast omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 j i sjätte direktivet, om denna verksamhet består i undervisning som en lärare ger för egen räkning och under eget ansvar och den omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om det är fallet i tvisten vid den nationella domstolen.

Rättegångskostnader

39 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

I - 4857

Tillåtet på tentamen VT24

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

Med hänsyn till omständigheterna i målet vid den nationella domstolen kan verksamhet som bedrivs av en enskild person i egenskap av fristående medarbetare, som ger stödundervisning samt håller keramik- och drejkurser vid föräldracenter, endast omfattas av undantaget från mervärdesskatteplikt enligt artikel 13 A.1 j i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, om denna verksamhet består i undervisning som en lärare ger för egen räkning och under eget ansvar och den omfattar skolundervisning eller universitetsutbildning. Det ankommer på den hänskjutande domstolen att pröva om det är fallet i tvisten vid den nationella domstolen.

Underskrifter

Tillåtet på tentamen VT24

DOMSTOLENS DOM (tredje avdelningen)

den 4 maj 2006 *

I mål C-169/04,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 234 EG, som framställts av VAT and Duties Tribunal, London (Förenade kungariket), genom beslut av den 2 april 2004, som inkom till domstolen den 5 april 2004, i målet

Abbey National plc,

Inscape Investment Fund

mot

Commissioners of Customs & Excise,

* Rättegångsspråk: engelska.

Tillåtet på tentamen VT24

meddelar

DOMSTOLEN (tredje avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden A. Rosas samt domarna J. Malenovský, S. von Bahr (referent), A. Borg Barthet och U. Lõhmus,

generaladvokat: J. Kokott,
justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 10 mars 2005,

med beaktande av de skriftliga yttranden som har inkommit från:

— Abbey National plc, genom J. Woolf, barrister och J.-C. Bouchard, avocat, befullmäktigade av R. Croker, solicitor,

— Förenade kungarikets regering, genom K. Manji samt genom E. O'Neill och S. Nwaokolo, båda i egenskap av ombud, biträdda av R. Hill, barrister,

— Luxemburgs regering, genom S. Schreiner, i egenskap av ombud,

Tillåtet på tentamen VT24

— Europeiska gemenskapernas kommission, genom R. Lyal, i egenskap av ombud,

och efter att den 8 september 2005 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B d punkt 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan å ena sidan Abbey National plc (nedan kallat Abbey National) och Inscape Investment Fund och, å andra sidan, Commissioners of Customs & Excise (nedan kallade Commissioners), angående beskattning dels av tjänster som tillhandahålls av förvaringsinstitut för ett visst antal auktoriserade företag för kollektiva investeringar i form av truster ("authorised unit trusts") och av ett investeringsbolag med rörligt kapital ("Open-ended investment company") (nedan kallat OEIC), dels av förvaltnings- och bokföringstjänster som ett utomstående bolag utför efter delegation från förvaltningsbolaget för ett OEIC.

Tillåtet på tentamen VT24

Tillämpliga bestämmelser

Gemenskapslagstiftningen

3 Artikel 13 B d i sjätte direktivet har följande lydelse:

"Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

...

d) Följande transaktioner:

1. Beviljande av och förhandlingar om krediter och förvaltning av krediter av den person som beviljat kredit.

2. Förhandlingar om och annan befattning med kreditgarantier eller andra säkerheter och förvaltning härav av den som beviljat kredit.

Tillåtet på tentamen VT24

3. Transaktioner och förhandlingar rörande spar- och transaktionskonton, betalningar, överföringar, fordringar, checkar och andra överlåtbara skuldebrev, med undantag av inkasso och factoring.

4. Transaktioner och förhandlingar rörande valuta, sedlar och mynt använda som lagligt betalningsmedel, med undantag av samlarföremål. Med 'samlarföremål' skall avses guld-, silver- eller andra metallmynt eller sedlar som normalt inte används som lagligt betalningsmedel samt mynt av numismatiskt intresse.

5. Transaktioner och förhandlingar med undantag av förvaltning och förvar rörande aktier, andelar i bolag eller andra sammanslutningar, obligationer och andra värdepapper, dock med uteslutande av följande:

— Handlingar som representerar äganderätt till varor.

— Sådana rättigheter eller värdepapper som avses i artikel 5.3.

6. Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna."

Tillåtet på tentamen VT24

4 I artikel 1.2 i rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EGT L 375, 1985, s. 3; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 116) definieras företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (nedan kallade fondföretag) som företag

"— som har till enda syfte att företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper med kapital från allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning,

och

— vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses med medel ur företagets tillgångar. ..."

5 Enligt artikel 1.3 i samma direktiv kan sådana företag bildas "på kontraktsrättslig grund (som värdepappersfonder förvaltade av förvaltningsföretag) eller enligt trustlagstiftning (som 'unit trusts' eller på bolagsrättslig grund (som investeringsbolag)". Vid tillämpningen av direktiv 85/611 skall begreppet värdepappersfonder förstås omfatta även unit trusts.

6 Enligt artikel 4.1 i nämnda direktiv auktoriseras ett fondföretag av behöriga myndigheter i den medlemsstat där företaget hör hemma. Auktorisationen gäller i alla medlemsstater.

Tillåtet på tentamen VT24

7 Av artikel 4.2 i direktivet framgår att auktorisation av en värdepappersfond förutsätter att den anvisat ett förvaltningsbolag och ett förvaringsinstitut, medan investeringsbolaget — som också det lyder under samma skyldighet i fråga om förvaringsinstitut — inte behöver anvisa något förvaltningsbolag.

8 Enligt artiklarna 7.1 och 14.1 i direktiv 85/611 skall tillgångarna i värdepappersfonder och investeringsbolag förvaras hos ett förvaringsinstitut.

9 Vad beträffar värdepappersfonder skall förvaringsinstitutet enligt artikel 7.3 i detta direktiv dessutom

"a) tillse att försäljning, utgivning, återköp, inlösen och makulering av andelar som sker på uppdrag av en värdepappersfond eller ett förvaltningsbolag genomförs i enlighet med lag eller annan författning och med fondbestämmelserna,

b) tillse att andelarnas värde beräknas i enlighet med lag eller annan författning och med fondbestämmelserna,

c) verkställa förvaltningsbolagets instruktioner såvida inte dessa strider mot lag eller annan författning eller mot fondbestämmelserna,

Tillåtet patentamen VT24

d) tillse att ersättningar för transaktioner som berör en värdepappersfonds tillgångar inbetalas till institutet inom sedvanlig tid,

e) tillse att en värdepappersfonds intäkter används i enlighet med lag eller annan författning och med fondbestämmelserna."

10 När det gäller investeringsföretag föreskrivs i artikel 14.3 i samma direktiv att förvaringsinstitutet, förutom att förvara investeringsföretagets tillgångar, också skall

"a) tillse att försäljning, utgivning, återköp, inlösen och makulering av andelar, som sker av eller på uppdrag av ett investeringsbolag, genomförs i enlighet med lag eller annan författning och med bolagsordningen,

b) tillse att ersättningar för transaktioner som berör ett bolags tillgångar inbetalas till institutet inom sedvanlig tid,

c) tillse att ett bolags intäkter används i enlighet med lag eller annan författning och med bolagsordningen."

11 Enligt artiklarna 9 och 16 i direktiv 85/611 skall förvaringsinstitutet i enlighet med den nationella lagstiftningen i den stat där förvaltningsbolaget respektive investeringsbolaget har sitt stadgeenliga säte vara ansvarigt mot dessa och mot andelsägarna för förluster som drabbar dem som en följd av att institutet allvarligt har försummat sina förpliktelser eller fullgjort dem på ett oriktigt sätt.

Tillåtet på tentamen VT24

12 Enligt artiklarna 10.1 och 17.1 i direktivet får ett företag inte samtidigt vara förvaltningsbolag eller investeringsföretag och förvaringsinstitut.

13 Direktiv 85/611 ändrades genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/107/EG av den 21 januari 2002 i syfte att införa regler för förvaltningsbolag och förenklade prospekt (EGT L 41, s. 20), och genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/108/EG av den 21 januari 2002, vad gäller fondföretags investeringar (EGT L 41, s. 35). I artikel 5.2 andra stycket i direktiv 85/611 i dess ändrade lydelse hänvisas till bilaga II till samma direktiv, vilken innehåller en icke uttömmande lista med funktioner som ingår i kollektiv portföljförvaltning och förvaltning av investeringsföretag. I denna lista uppräknas följande funktioner:

"— Förvaltning av investeringar

— Administration:

a) Juridiska tjänster och redovisningstjänster avseende fondförvaltningen

b) Förfrågningar från kunder

c) Värdering och prissättning (inklusive kontrolluppgifter avseende skatter)

Tillåtet på tentamen VT24

d) Övervakning av att tillämpliga bestämmelser följs

e) Upprätthållande av förteckning över andelsägare

f) Fördelning av intäkter

g) Emission och inlösen av andelar

h) Affärsavveckling (inklusive utskick av certifikat)

i) Registerföring.

— Saluföring"

14 I artikel 5g.1 i direktiv 85/611 i dess ändrade lydelse, som enligt artikel 13b i samma direktiv även är tillämplig på investeringsbolag som inte har anvisat ett auktoriserat förvaltningsbolag, föreskrivs en möjlighet för förvaltningsbolagen att under vissa villkor "till tredje part delegera en eller flera av sina funktioner i syfte att effektivisera bolagens verksamhet".

Tillåtet på tentamen VT24

Den nationella lagstiftningen

15 Enligt bilaga 9 grupp 5 punkterna 9 och 10 i 1994 års lag om mervärdesskatt (Value Added Tax Act 1994), anses i Förenade kungariket authorised unit trusts (punkt 9) och OEIC (punkt 10) utgöra värdepappersfonder, i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet.

16 Direktiv 85/611 införlivades med Förenade kungarikets lagstiftning genom 2000 års lag om finansiella tjänster och marknader (Financial Services and Markets Act 2000) (nedan kallad FSMA), som dock har en större räckvidd än direktivet.

17 Enligt FSMA är en authorised unit trust ett system för kollektiva investeringar i vilket tillgångarna innehas av en trust för delägarnas räkning. Systemet auktoriseras genom godkännande. Investerarna köper eller säljer andelar i fonden inom ramen för detta system. Med undantag av det fall där andelsförvaltaren återköper andelar från investeraren, eller när andelar säljs till den senare, bildas eller inlöses nya andelar varje gång investeraren köper eller säljer andelar.

18 Enligt de tillämpliga bestämmelser för kollektiva investeringssystem i "Collective Investment Schemes Sourcebook" (nedan kallad CIS Sourcebook) som utfärdats av den ansvariga myndigheten för finansiella tjänster (Financial Services Authority), skall förvaltaren av en authorised unit trust sköta denna i enlighet med trustförordnandet, bestämmelserna i CIS Sourcebook och det senaste prospektet.

19 I begäran om förhandsavgörande anges att ett OEIC utgör ett slags system för kollektiva investeringar som liknar en värdepappersfond, dock att den i stället för att följa trustlagstiftningen har strukturen av ett bolag. Utom bestämmelserna i FSMA

Tillåtet på tentamen VT24

regleras OEIC:na bland annat i 2001 års bestämmelser om investeringsbolag med rörligt kapital (Open-Ended Investment Companies Regulations) (nedan kallade OEIC-bestämmelserna). Ett OEIC har ett bolagskapital som kan varieras, så att nya aktier emitteras när en investerare önskar investera i bolaget och löses in när investeraren önskar avveckla sin investering.

20 Enligt OEIC-bestämmelserna måste OECI:s verksamhet skötas av minst en auktoriserad bolagsförvaltare (Authorised Corporate Director) (nedan kallad ACD). Denna skall vara en juridisk person som är auktoriserad och bemyndigad att agera i egenskap av förvaltare.

21 I FSMA och i CIS Sourcebook betecknas förvaringsinstitutet för en authorised unit trust med termen trustee, medan man i OEIC-bestämmelserna har valt att använda termen förvaringsinstitut.

Tvisten i målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

22 Abbey National Unit Trust Managers Limited och Scottish Mutual Investment Managers Limited ingår i koncernen Abbey National i mervärdesskattehänseende, och de svarar var för sig för förvaltningen av femton respektive elva authorised unit trusts.

23 Trustees för de senare är antingen Clydesdale Bank plc (nedan kallat Clydesdale), Citicorp Trustee Company Limited (nedan kallat Citicorp) eller HSBC Bank plc (nedan kallat HSBC). Den hänskjutande domstolen har uppgett att dessa institut

Tillåtet på tentamen VT24

fakturerar ett allmänt arvode för att utföra uppdraget som trustee. Trots att Clydesdale och HSBC även agerar depåhållare omfattar inte de allmänna arvoden som faktureras för uppdraget som trustee verksamheten som depåhållare. För den senare verksamheten föreskrivs ett särskilt arvode på grund av att Citicorp, trots sin egenskap av trustee, inte är verksam som depåhållare.

24 Inscape Investments Limited anvisades av tre andra OEIC som ACD för Inscape Investment Fund och Abbey National Asset Managers Limited. Inscape Investments Limited och Inscape Investment Fund ingår även de i koncernen Abbey National i mervärdesskattehänseende.

25 Citicorp har anvisats som förvaringsinstitut av dessa fyra OEIC och fakturerar ett allmänt arvode för dessa funktioner. Citicorp fungerar emellertid inte heller som depåhållare för dessa OEIC.

26 I slutet av år 2000 slöt Inscape Investments Limited ett avtal med Bank of New York Europe Limited och därpå ett avtal med Bank of New York (nedan kallad Bank of New York) avseende Inscape Investment Funds bokföring. Enligt detta avtal åtog sig Bank of New York att tillhandahålla ett antal tjänster på delegation av Inscape Investments Limited, framför allt att beräkna avkastningen och värdet på andelarna i fonden, värdering av tillgångarna, bokföring, förberedelse av översikt angående inkomstutdelning, sammanställning av uppgifter för periodiska räkenskaper och deklarationer avseende skatt, statistik och mervärdesskatt samt sammanställning av avkastningsprognoser.

27 Bank of New York åtog sig även att tillhandahålla andra tjänster såsom databehandling, fondavstämning, beräkning och registrering av avgifter och kostnader, registrering av bolagshändelser, pressinformation angående kurser på

Tillåtet på tentamen VT24

underfonder, upprättande av inkomst- och skattedeklarationer samt deklarationer till Bank of England, beräkning av provisioner på försäljning och av avkastning, samt besvarande av frågor från Inscape Investments Limited och/eller från förvaringsinstitutet.

28 Abbey National väckte talan på grund av att det hade debiterats mervärdesskatt av flera trustees till authorised unit trusts som förvaltar Abbey Nationals dotterbolag. Talan väcktes också av Inscape Investment Fund på grund av att det hade debiterats mervärdesskatt av sitt förvaringsinstitut.

29 Abbey National ifrågasatte också Bank of New Yorks debitering av mervärdesskatt i fakturor till Inscape Investments Limited avseende förvaltnings- och bokföringstjänster som banken tillhandahållit i egenskap av fondadministratör.

30 Abbey National gjorde också gällande att de tjänster som Bank of New York tillhandahållit är undantagna från skatteplikt eftersom de utgör "förvaltning av särskilda investeringsfonder", i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet. Abbey National anförde i detta hänseende att administreringen av en fond helt klart ingår som en del i förvaltningen av densamma och att det faktum att samtliga administrativa inslag i förvaltningen, eller en stor del av dessa — vilka utgör ett specifikt och väsentligt inslag i förvaltningen — läggs ut på underentreprenörer, inte får medföra en annorlunda behandling än den som gäller för underentreprenad avseende vissa investeringsbeslut.

31 Abbey National och Inscape Investment Fund hävdade också att andra tjänster än förvaringstjänster, som trustees respektive förvaringsinstitut tillhandahåller en authorised unit trust respektive ett OEIC, också är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet. Bland förvaltningsfunktionerna återfinns nämligen såväl kontrollfunktionen som funktionen att fatta beslut, vilka båda fullgörs av förvaringsinstitutet eller trusteen.

Tillåtet på tentamen VT24

32 Av beslutet om hänskjutande framgår att Commissioners ansåg den specifika och väsentliga funktionen i förvaltningen av särskilda investeringsfonder vara förvaltningen av investeringar, vilket inbegriper förvärv och överlåtelse av de tillgångar som omfattas av förvaltningen. Enligt Commissioners innebär detta att tjänster som trustees och förvaringsinstitut tillhandahåller utesluts från tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt, då sådana normalt inte direkt utgör en del av de dagliga beslut som fattas angående förvaltningen av investeringarna, och att deras främsta uppgift är att skydda konsumenten och investeraren. Likaså utesluts därmed även tjänster avseende administration som fondadministratören tillhandahåller från tillämpningsområdet för undantag från skatteplikt, eftersom ingen av dessa tjänster innefattar förvärv och överlåtelse av tillgångar som omfattas av förvaltningen.

33 Den hänskjutande domstolen har påpekat att det inte är klart vilken räckvidd det i artikel 13 B d punkt 6 föreskrivna undantaget från skatteplikt har. Den har i detta avseende uppgett att det föreligger skillnader mellan de olika medlemsstaternas praxis i fråga om hur sådana transaktioner som de som är i fråga i målet vid den nationella domstolen behandlas.

34 Under dessa omständigheter har VAT and Duties Tribunal, London, beslutat att vilandeförklara målet och att ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

"1) Innebär det i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivna undantaget för 'förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna' att medlemsstaterna har befogenhet att definiera inte bara vilka särskilda investeringsfonder som omfattas av undantaget utan även vilken verksamhet som avses med 'förvaltningen' av dessa fonder?

Tillåtet på tentamen VT24

2) Om svaret på den första frågan är nekande och begreppet förvaltning i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet, mot bakgrund av rådets direktiv 85/611 ... skall ges en självständig gemenskapsrättslig innebörd, skall i sådant fall det arvode som ett förvaringsinstitut eller en trustee debiterar för de tjänster som de utför enligt artiklarna 7 och 14 i direktiv 85/611, nationella bestämmelser och tillämpliga fondbestämmelser anses utgöra sådana tjänster avseende 'förvaltning av särskilda investeringsfonder' som enligt artikel 13 B d punkt 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet är undantagna från skatteplikt?

3) Om svaret på den första frågan är nekande och begreppet förvaltning skall ges en självständig gemenskapsrättslig innebörd, omfattar i sådant fall det i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte mervärdesskattedirektivet föreskrivna undantaget från skatteplikt för 'förvaltning av särskilda investeringsfonder' även tjänster i form av administrativ verksamhet, tillhandahållna av tredje man som anlitas som förvaltare?"

Den första frågan

35 Den hänskjutande domstolen har ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder enligt artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet utgör ett självständigt gemenskapsrättligt begrepp vars innehåll medlemsstaterna inte får ändra.

Yttranden till domstolen

36 Abbey National, den luxemburgska regeringen och Europeiska gemenskapernas kommission anser att det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d

Tillåtet på tentamen VT24

punkt 6 i sjätte direktivet för ”förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna” skall tolkas så, att det inte ger medlemsstaterna rätt att definiera vilka verksamheter som skall omfattas av termen ”förvaltning” av fonder.

37 Förenade kungarikets regering har däremot hävdat att detta undantag från skatteplikt ger medlemsstaterna sådan rätt liksom även rätt att definiera de särskilda investeringsfonder för vilka undantaget från skatteplikt skall gälla.

Domstolens bedömning

38 Enligt fast rättspraxis utgör undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet självständiga gemenskapsrättsliga begrepp som måste ges en gemenskapsrättslig definition för undvikande av skillnader vid tillämpningen av mervärdesskattesystemet medlemsstaterna emellan (se, bland annat, dom av den 12 september 2000 i mål C-358/97, kommissionen mot Irland, REG 2000, s. I-6301, punkt 51, av den 3 mars 2005 i mål C-428/02, Fonden Marselisborg Lystbådehavn, REG 2005, s. I-1527, punkt 27, och av den 1 december 2005 i de förenade målen C-394/04 och C-395/04, REG 2005, s. I-10373, punkt 15).

39 Även om medlemsstaterna inte får ändra innehållet i dessa undantag, särskilt inte när de fastställer tillämpningsvillkoren, kan detta dock inte anses gälla när rådet uttryckligen har överlämnat åt medlemsstaterna att definiera vissa termer i ett undantag (se dom av den 28 mars 1996 i mål C-468/93, Gemeente Emmen, REG 1996, s. I-1721, punkt 25).

Tillåtet på tentamen VT24

40 Domstolen prövar därför huruvida artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet ger medlemsstaterna rätt att definiera såväl begreppet särskilda investeringsfonder som begreppet "förvaltning" av dessa fonder, eller om bestämmelsen endast avser det första av dessa två begrepp.

41 Domstolen konstaterar i detta avseende att den engelska och den nederländska versionen av bestämmelsen är tvetydig i fråga om räckvidden av densamma, men att det av bland annat den danska, den tyska, den franska och den italienska versionen framgår att artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet hänvisar till medlemsstaternas definitioner bara när det gäller begreppet särskilda investeringsfonder.

42 Den begränsade räckvidden av denna hänvisning till nationell rätt, såsom den bland annat framgår av den danska, den tyska, den franska och den italienska versionen bekräftas av det sammanhang i vilket uttrycket ingår, av systematiken i sjätte direktivet samt av ändamålet att förhindra att tillämpningen av mervärdesskattesystemet skiljer sig åt från en medlemsstat till en annan.

43 Domstolen besvarar därför den första frågan med att begreppet "förvaltning" av särskilda investeringsfonder enligt artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet är ett självständigt gemenskapsrättsligt begrepp vars innehåll medlemsstaterna inte får ändra.

Den andra och den tredje frågan

44 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra och sin tredje fråga, vilka skall prövas tillsammans, för att få klarhet i huruvida artikel 13 B d punkt 6 i sjätte

Tillåtet på terminen VT24

direktivet skall tolkas så, att begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder omfattar eller inte omfattar:

— de tjänster som ett förvaltningsinstitut fakturerar för enligt artiklarna 7 och 14 i direktiv 85/611, enligt nationella bestämmelser och enligt tillämpliga fondbestämmelser, och

— tjänster avseende administrativ förvaltning och bokföring för fonderna, tillhandahållna av tredje man som anlitas som förvaltare.

Yttranden till domstolen

45 Abbey National och den luxemburgska regeringen har gjort gällande att de tjänster som ett förvaringsinstitut eller en trustee fakturerar för enligt artiklarna 7 och 14 i direktiv 85/611, enligt nationella bestämmelser och enligt tillämpliga fondbestämmelser, är undantagna från skatteplikt enligt artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet.

46 Sistnämnda bestämmelse omfattar enligt dem även tjänster som tredje man som anlitas som förvaltare tillhandahåller inom ramen för den administrativa förvaltningen av fonderna.

47 Förenade kungarikets regering har hävdat att uttrycket ”förvaltning” av särskilda investeringsfonder som förekommer i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet skall förstås så, att det avser kärnverksamheten portföljförvaltning, vilken fullgörs av förvaltaren av en särskild investeringsfond.

Tillåtet patentamen VT24

48 Detta undantag sträcker sig enligt Förenade kungarikets regering inte till tillhandahållanden som ett förvaringsinstitut eller en trustee fakturerar inom ramen för förvaring av tillgångarna i särskilda investeringsfonder eller kontrollen av förvaltarens verksamhet som sker i syfte att säkerställa att de sköts i överensstämmelse med lagstiftningen och fondbestämmelserna.

49 Av samma skäl är nämnda undantag från skatteplikt inte heller tillämpligt på rent administrativa tillhandahållanden av en förvaltare via en underentreprenör som sköter bokföringen i fonderna.

50 Enligt kommissionen omfattar uttrycket förvaltning av särskilda investeringsfonder, i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet, samtliga tjänster som är nära knutna till fondverksamheten, det vill säga fastställande av investeringspolicy samt köp och försäljning av tillgångarna.

51 De tjänster som ett förvaringsinstitut tillhandahåller i enlighet med artiklarna 7 och 14 i direktiv 85/611, med nationella bestämmelser och med fondbestämmelserna utgör emellertid inte förvaltning av fonder, i den mening som avses i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet.

52 De tjänster som en tredje man som anlitas som förvaltare tillhandahåller inom ramen för den administrativa förvaltningen av fonderna utgör inte heller någon fondförvaltning, i den mening som avses i denna bestämmelse.

Tillåtet på tehamen VT24

Domstolens bedömning

53 Domstolen konstaterar inledningsvis att artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet avser alla särskilda investeringsfonder oavsett deras rättsliga form. Inom bestämmelsens tillämpningsområde faller alltså såväl företag för kollektiva investeringar som bildats på kontraktsrättslig grund eller i form av en trust, som de som bildats på bolagsrättslig grund.

54 Det finns nämligen inte någonting, vare sig i sammanhanget för eller ordalydelsen i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet, som tyder på att lagstiftarens syfte har varit att begränsa bestämmelsens tillämpning till att bara gälla företag för kollektiva investeringar som bildats på kontraktsrättslig grund eller i form av en trust.

55 När sjätte direktivet antogs hade nämligen gemenskapsterminologin på detta område ännu inte harmoniserats, eftersom direktiv 85/611 med sin gemenskapsdefinition av fondföretag i artikel 1.3 inte antogs förrän år 1985. Även om man i de franska och italienska versionerna av artikel 1.3 i direktiv 85/611 använder samma uttryck för angivandet av företag för kollektiva investeringar som bildats på kontraktsrättslig grund som det uttryck som förekommer i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet, är detta inte fallet med de andra språkversionerna av denna bestämmelse, däribland den engelska, den tyska, den danska och den nederländska versionen.

56 När det för övrigt gäller tillämpningen av artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet på transaktioner som genomförs mellan företag för kollektiva investeringar och investerarna (delägarna) skulle varje annan tolkning av denna bestämmelse — som innebär att förvaltning av företag för kollektiva investeringar som bildats på kontraktsrättslig grund eller i form av en trust men inte på bolagsrättslig grund

Tillåtet på Lagen.nu VR 24

undantas från mervärdesskatteplikt — strida mot principen om skatteneutralitet, vilken utgör en av grunderna för sjätte direktivet och som utgör hinder för att näringsidkare som genomför samma transaktioner behandlas annorlunda när det gäller påförande av mervärdesskatt (se dom av den 16 september 2004 i mål C-382/02, Cimber Air, REG 2004, s. I-8379, punkterna 23 och 24, samt dom av den 8 december 2005 i mål C-280/04, Jyske Finans, REG 2005, s. I-16683, punkt 39).

57 Domstolen prövar härefter innehållet i begreppet "förvaltning" av särskilda investeringsfonder.

58 Domstolen konstaterar i detta sammanhang att artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet inte innehåller någon definition av detta begrepp.

59 Denna bestämmelse skall därför tolkas mot bakgrund av sammanhanget, ändamålen och systematiken i sjätte direktivet, med särskild hänsyn tagen till *ratio legis* i fråga om undantaget i bestämmelsen (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 november 2004 i mål C-284/03, Temco Europe, REG 2004, s. I-11237, punkt 18, och domen i det ovannämnda målet Fonden Marselisborg Lystbådehavn, punkt 28).

60 Domstolen erinrar inledningsvis om att då de undantag från skatteplikt som avses i artikel 13 i sjätte direktivet utgör avsteg från den allmänna principen att mervärdesskatt skall påföras för varje tillhandahållande av tjänst som utförs av en skattskyldig person mot vederlag, skall de tolkas restriktivt (se, bland annat, dom av den 12 juni 2003 i mål C-275/01, Sinclair Collins, REG 2003, s. I-5965, punkt 23, och av den 20 november 2003 i mål C-8/01, Taksatorringen, REG 2003, s. I-13711, punkt 36).

Tillåtet för tentamen VT24

61 Det framgår av artikel 1.2 i direktiv 85/611 att fondföretagens transaktioner utgörs av kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper med kapital från allmänheten. Det är nämligen med det kapital som andelsägarna tillskjuter vid köp av andelar som fondföretagen, för andelsägarnas räkning och mot ersättning, upprättar och förvaltar portföljer bestående av överlåtbara värdepapper (se dom av den 21 oktober 2004 i mål C-8/03, BBL, REG 2004, s. I-10157, punkt 42).

62 Som generaladvokaten påpekade i punkt 68 i sitt förslag till avgörande är syftet med undantaget från skatteplikt för transaktioner, knutna till förvaltningen av särskilda investeringsfonder enligt artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet, särskilt, att underlätta för små investerare att placera pengar i värdepapper via investeringsföretag. Syftet med punkt 6 i denna bestämmelse är att säkerställa den skattemässiga neutraliteten i det gemensamma mervärdesskattesystemet när det gäller valet mellan direkta placeringar i värdepapper och investeringar via företag för kollektiva investeringar.

63 De transaktioner som avses med detta undantag är alltså de som är specifika för verksamheten vid företag för kollektiva investeringar.

64 Förutom portföljförvaltningsfunktionen omfattas alltså även funktionerna avseende administrering av företagen för kollektiva placeringar, såsom de som anges i bilaga II till direktiv 85/611 i dess ändrade lydelse, under rubriken administration, vilka utgör funktioner som är specifika för företag för kollektiva investeringar.

Tillåtet på tentamen VT24

65 Bestämmelsen avser däremot inte funktionen som förvaringsinstitut för sådana företag för kollektiv placering som de som anges i artikel 7.1 och 7.3 och artikel 14.1 och 14.3 i direktiv 85/611. Dessa funktioner ingår nämligen inte i förvaltningen av företag för kollektiva investeringar utan i kontrollen och övervakningen av verksamheten i dessa, varvid målet är att säkerställa att förvaltningen av företag för kollektiva investeringar sker i enlighet med lagen.

66 När det gäller tjänster avseende administrativ förvaltning och bokföring för fonder, tillhandahållna av en tredje man som anlitas som förvaltare, påpekar domstolen inledningsvis att liksom för de verksamheter som med stöd av artikel 13 B d punkterna 3 och 5 i sjätte direktivet är undantagna från skatteplikt (se dom av den 5 juni 1997 i mål C-2/95, SDC, REG 1997, s. I-3017, punkt 32), definieras förvaltning av särskilda investeringsfonder med hänsyn till det slags tjänster som tillhandahålls och inte med hänsyn till vem som tillhandahåller eller vem som mottar tjänsten.

67 Vidare utesluter ordalydelsen i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet i princip inte att förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna delas upp i från varandra skilda tjänster som därmed kan innefattas i begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder, i den mening som avses i denna bestämmelse, och därmed omfattas av det undantag från skatteplikt som föreskrivs däri, även om de tillhandahålls av tredje man (se, för ett liknande resonemang, avseende artikel 13 B d punkt 3 i sjätte direktivet, domen i det ovannämnda målet SDC, punkt 64, och, vad gäller artikel 13 B d punkt 5 i nämnda direktiv, dom av den 13 december 2001 i mål C-235/00, CSC Financial Services, REG 2001, s. I-10237, punkt 23).

68 Principen om skattemässig neutralitet leder under dessa förhållanden till att näringsidkarna måste kunna välja den form för sin organisation, som ur rent ekonomisk synvinkel passar dem bäst, utan att därmed löpa risken att deras transaktioner utesluts från det undantag från skatteplikt som föreskrivs i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet.

Tillåtet för tentamen VT24

69 Förvaltningstjänster som tillhandahålls av ett utomstående förvaringsinstitut omfattas följaktligen i princip av tillämpningsområdet för artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet.

70 Tjänster avseende administrativ förvaltning och bokföring för fonder, tillhandahållna av en tredje man som anlitas som förvaltare, måste emellertid vid en helhetsbedömning anses utgöra en avgränsad enhet som har som verkan att de specifika och väsentliga funktionerna hos någon av de tjänster som beskrivs i artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet därigenom fullgörs, för att de skall kunna klassificeras som transaktioner som är undantagna från skatteplikt enligt nämnda punkt 6 (se, för ett liknande resonemang avseende artikel 13 B d punkt 5 i sjätte direktivet, domarna i de ovannämnda målen SDC, punkt 66, och CSC Financial Services, punkt 25).

71 De tjänster som tillhandahållits skall alltså avse de specifika och väsentliga beståndsdelarna i förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna. Rena materiella eller tekniska tillhandahållanden, såsom tillhandahållande av ett datasystem, omfattas inte av artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet (se, för ett liknande resonemang avseende artikel 13 B d punkt 3, domen i det ovannämnda målet SDC, punkt 66).

72 Domstolen konstaterar därmed att artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet skall tolkas så, att tjänster avseende administrativ förvaltning och bokföring för fonder, tillhandahållna av en tredje man som anlitas som förvaltare, omfattas av begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder i den mening som avses i denna bestämmelse, förutsatt att de vid en helhetsbedömning utgör en avgränsad enhet och att de är specifika och väsentliga för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna.

73 Det ankommer på den hänskjutande domstolen att fastställa huruvida de tjänster som är i fråga i målet vid den nationella domstolen uppfyller dessa kriterier.

Tillhör på tentamen VT24

74 Av det ovan anförda följer att den andra och den tredje frågan skall besvaras med att artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet skall tolkas så, att begreppet förvaltning av särskilda investeringsfonder enligt denna bestämmelse omfattar tjänster avseende administrativ förvaltning och bokföring för fonder, tillhandahållna av tredje man som anlitas som förvaltare, förutsatt att de vid en helhetsbedömning kan anses utgöra en avgränsad enhet och att de är specifika och väsentliga för förvaltningen av dessa fonder. Däremot omfattar inte begreppet sådana tillhandahållanden som avser funktionen som förvaringsinstitut, såsom de som anges i artikel 7.1 och 7.3 och artikel 14.1 och 14.3 i direktiv 85/611.

Rättegångskostnader

75 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttranden till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

På dessa grunder beslutar domstolen (tredje avdelningen) följande:

1) Begreppet "förvaltning" av särskilda investeringsfonder som avses i artikel 13 B d punkt 6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter — Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund är ett självständigt gemenskapsrättsligt begrepp vars innehåll medlemsstaterna inte får ändra.

Tillåtet på tentamen VT24

2) **Artikel 13 B d punkt 6 i sjätte direktivet 77/388 skall tolkas så, att begreppet ”förvaltning av särskilda investeringsfonder” enligt denna bestämmelse omfattar tjänster avseende administrativ förvaltning och bokföring för fonder, tillhandahållna av en tredje man som anlitas som förvaltare, förutsatt att de vid en helhetsbedömning kan anses utgöra en avgränsad enhet och att de är specifika och väsentliga för förvaltningen av de särskilda investeringsfonderna.**

Däremot omfattar inte detta begrepp tillhandahållanden som avser funktionen som förvaringsinstitut, såsom de som anges i artikel 7.1 och 7.3 och artikel 14.1 och 14.3 i rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag).

Underskrifter

Tillåtet på tentamen VT24

Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (femte avdelningen)

den 9 december 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Sjätte mervärdesskattedirektivet — Undantag från skatteplikt — Artikel 13 B d.6 — Särskilda investeringsfonder — Begrepp — Investering i fastigheter — Förvaltning av särskilda investeringsfonder — Begrepp — Faktisk förvaltning av en fastighet”

I mål C-595/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) genom beslut av den 1 november 2013, som inkom till domstolen den 21 november 2013, i målet

Staatssecretaris van Financiën

mot

Fiscale Eenheid X NV cs,

meddelar

DOMSTOLEN (femte avdelningen)

sammansatt av T. von Danwitz, ordföranden på fjärde avdelningen, tillika tillförordnad ordförande på femte avdelningen, samt domarna D. Šváby, A. Rosas (referent), E. Juhász och C. Vajda,

generaladvokat: J. Kokott,

justitiesekreterare: förste handläggaren M. Ferreira,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 4 mars 2015,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Fiscale Eenheid X NV cs, genom T. Scheer, advocaat, samt K. Bruins och M. Morawski, adviseurs,

— Nederländernas regering, genom M. Bulterman, B. Koopman och H. Stergiou, samtliga i egenskap av ombud,

— Sveriges regering, genom A. Falk, C. Hagerman, E. Karlsson, C. Meyer-Seitz, U. Persson och L. Swedenborg, samtliga i egenskap av ombud,

— Förenade kungarikets regering, genom L. Christie, i egenskap av ombud, biträdd av R. Hill, barrister,

* Rättegångsspråk: nederländska.

Tillåtet på tentamen VT24

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och C. Soulay, båda i egenskap av ombud,

och efter att den 20 maj 2015 ha hört generaladvokatens förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 13 B d.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund (EGT L 145, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 1, s. 28), i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 (EGT L 376, s. 1; svensk specialutgåva, område 9, volym 2, s. 33) (nedan kallat sjätte direktivet).

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Staatssecretaris van Financiën (statssekreterare i finansministeriet med ministerliknande befogenheter) och Fiscale Eenheid X NV cs (nedan kallat X) rörande ett omprövningsbeslut avseende mervärdesskatt för år 1996, som X mottagit.

Tillämpliga bestämmelser

Unionsrätt

Mervärdesskattebestämmelserna

3 Enligt artikel 2.1 i sjätte direktivet ska mervärdesskatt bland annat betalas för ”tillhandahållande av tjänster som sker mot vederlag inom landets territorium av en skattskyldig person i denna egenskap”.

4 I enlighet med artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet ”kan varje medlemsstat anse såsom en enda skattskyldig sådana personer som är etablerade inom landets territorium och som, trots att de är rättsligt oberoende, är nära förbundna med varandra genom finansiella, ekonomiska och organisatoriska band”.

5 Artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet har följande lydelse:

”Utan att det påverkar tillämpningen av övriga gemenskapsbestämmelser, skall medlemsstaterna undanta följande verksamheter från skatteplikt och fastställa de villkor som krävs för att säkerställa en riktig och enkel tillämpning och förhindra eventuell skatteflykt, skatteundandragande eller missbruk:

…

d) Följande transaktioner:

…

6. Förvaltning av särskilda investeringsfonder såsom dessa definieras av medlemsstaterna.”

6 Artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet har i huvudsak samma lydelse som artikel 135.1 g i rådets direktiv 2006/112/EG av den 28 november 2006 om ett gemensamt system för mervärdesskatt (EGT L 347, s. 1), som upphävde och ersatte sjätte direktivet från och med den 1 januari 2007.

Tillåtet på tentamen vt24

Bestämmelserna avseende tillsyn av investeringar

7 Det första och det andra skälet i rådets direktiv 85/611/EEG av den 20 december 1985 om samordning av lagar och andra författningar som avser företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (fondföretag) (EGT L 375, s. 3; svensk specialutgåva, område 6, volym 2, s. 116) (nedan kallat direktiv 85/611), har följande lydelse:

”Medlemsstaternas författningsregler beträffande företag för kollektiva investeringar varierar avsevärt, särskilt i fråga om de skyldigheter och den tillsyn som gäller för sådana företag. Dessa olikheter inverkar negativt på villkoren för konkurrens mellan företagen och ger inte likvärdigt skydd för andelsägarna.

Nationella författningar avseende företag för kollektiva investeringar bör samordnas i syfte att inom gemenskapen utjämna villkoren för konkurrens mellan dessa företag och samtidigt tillförsäkra andelsägarna ett effektivare och enhetligare skydd. Sådan samordning kommer att underlätta för ett företag för kollektiva investeringar hemmahörande i en medlemsstat att utbjuda sina andelar i andra medlemsstater.”

8 Tillämpningsområdet för direktiv 85/611 definieras i sjätte skälet på följande sätt:

”Samordningen av medlemsstaternas lagstiftning skall till en början begränsas till att avse företag för kollektiva investeringar av icke sluten typ som utbjuder sina andelar till allmänheten inom gemenskapen och som har som enda syfte att investera i överlåtbara värdepapper … Regleringen av företag för kollektiva investeringar som inte omfattas av direktivet erbjuder en mängd problem som måste lösas med hjälp av andra bestämmelser, och sådana företag kommer följaktligen att bli föremål för samordning i ett senare skede. …”

9 Artikel 1.1 och 1.2 i direktiv 85/611, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/108/EG av den 21 januari 2002 EGT L 41, s. 35), som inte var tillämplig vid tiden för omständigheterna i det nationella målet, har följande lydelse:

”1. Medlemsstaterna skall tillämpa detta direktiv på företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper (här nedan kallade ’fondföretag’) hemmahörande inom staternas territorier.

2. Vid tillämpning av detta direktiv skall, om inte annat följer av artikel 2, med *fondföretag* avses företag

— som har till enda syfte att företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper och/eller i andra likvida finansiella tillgångar som avses i artikel 19.1 med kapital från allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning, och

— vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses[, direkt eller indirekt,] med medel ur företagets tillgångar. En åtgärd som ett fondföretag vidtar för att säkra att börsvärdet av dess andelar inte i någon väsentlig mån avviker från andelarnas nettovärde skall jämställas med återköp eller inlösen.”

10 I enlighet med artikel 5.2 andra stycket i direktiv 85/611, i dess lydelse enligt Europaparlamentets och rådets direktiv 2001/107/EG av den 21 januari 2002 (EGT L 41, s. 20), som inte var tillämpligt vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, omfattar ”[f]örvaltningen av värdepappersfonder och investeringsbolag …, vid tillämpningen av detta direktiv, de funktioner som anges i bilaga II, som inte är uttömmande”.

Tillåtet på tentamen VT24

11 I denna bilaga II nämns följande funktioner som ”[f]unktioner som ingår i kollektiv portföljförvaltning”:

— Förvaltning av investeringar.

— Administration:

a) Juridiska tjänster och redovisningstjänster avseende fondförvaltningen

b) Förfrågningar från kunder

c) Värdering och prissättning (inklusive kontrolluppgifter avseende skatter)

d) Övervakning av att tillämpliga bestämmelser följs

e) Upprätthållande av förteckning över andelsägare

f) Fördelning av intäkter

g) Emission och inlösen av andelar

h) Affärsavveckling (inklusive utskick av certifikat)

i) Registerföring

— Saluföring.”

12 Tillsynen av investeringar har förstärkts genom Europaparlamentets och rådets direktiv 2011/61/EU av den 8 juni 2011 om förvaltare av alternativa investeringsfonder samt om ändring av direktiv 2003/41/EG och 2009/65/EG och förordningarna (EG) nr 1060/2009 och (EU) nr 1095/2010 (EUT L 174, s. 1), som emellertid inte är tillämpligt på omständigheterna i det nationella målet. Av skälen 34 och 58 i det direktivet framgår att direktivet också är tillämpligt på fastighetsfonder.

Nederländsk rätt

13 Enligt artikel 7.4 i 1968 års lag om mervärdesskatt (Wet op de omzetbelasting 1968), i dess lydelse vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet (nedan kallad lagen om mervärdesskatt), kan ”[f]ysiska personer och organ i den mening som avses i den allmänna lagen om statliga skatter [Algemene wet inzake rijksbelastingen], som är näringsidkare i den mening som avses i förevarande artikel, har hemvist eller är etablerade i Nederländerna eller har ett fast etableringsställe där och vars band på det finansiella, ekonomiska och organisatoriska planet är sådana att de utgör en enhet, på ansökan eller ej från en eller flera av dem, genom handläggares beslut som får överklagas, betraktas som en enda näringsidkare från och med första dagen i månaden efter den månad då handläggaren fattat nämnda beslut. Sätten att bilda, ändra och upphöra med den skattemässiga enheten får fastställas genom minsterbeslut.”

14 Artikel 11.1 i.3 i lagen om mervärdesskatt föreskriver i princip att förvaltning av tillgångar som sammanförs av investeringsfonder och investeringsbolag för kollektiva investeringar ska undantas från mervärdesskatteplikt.

Tillåtet på tentamen VT24

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågorna

15 X är ett skattesubjekt i den mening som avses i artikel 7.4 i lagen om mervärdesskatt, det vill säga en skattskyldig person i den mening som avses i artikel 4.4 andra stycket i sjätte direktivet.

16 A Beheer NV (nedan kallad A) ingår i detta skattesubjekt.

17 Under år 1996 ingick A avtal om utförande av olika tjänster med tre bolag med hemvist i Nederländerna. Dessa bolag ingår inte i X. Bolagen har bildats av ett antal pensionsfonder. Efter bildandet har bolagen emitterat andelar och andelsbevis som överförts till tredje parter. Bolagens verksamhet består i att förvärva andelar och andelsbevis, köpa eller sälja fastigheter och förvalta dessa. Bolagen saknar anställd personal. Aktieägarna har krav på att bolagens resultat kommer dem till godo i form av utdelningar.

18 Av ovannämnda avtal framgår att A, mot vederlag, har tillhandahållit dessa bolag följande tjänster:

”a) Alla uppdrag som följer av A:s funktion som av uppdragsgivaren utsedd direktör.

b) Alla verkställande uppdrag som uppdragsgivaren är skyldig att utföra till följd av rättsliga föreskrifter, stadgar, förordningar och förvaltningsbeslut.

c) Förvaltning av uppdragsgivarens tillgångar, såsom denna beskrivs i bilaga 1 till avtalen.

d) Finansiell rapportering, databehandling och internrevision,

e) Förfogandet över uppdragsgivarens tillgångar, vilket innefattar köp och försäljning av fast egendom,

f) Förvärv av andelar och andelsbevis.”

19 Bilaga I, som avses i punkt c ovan, har följande lydelse:

”Förvaltningstjänsterna … ska omfatta

A. Fastighetsförvaltning:

1. Tillsyn över fastigheten och dess användning samt kontakt med hyresgästerna i detta syfte.

2. Anlitande av mäklare för uppdragsgivarens räkning när lokaler eller lägenheter står tomma. Bedömning av hyresgästers kvalitet.

3. Inspektion av de lokaler eller lägenheter som frigjorts samt upprättande av besiktningsprotokoll.

4. Indrivning av hyror … och hantering av fordringar, samt behandling av bostadsbidrag.

5. Fastställande av budget för större underhåll och genomförande av större underhåll. Teknisk bedömning och kontroll av det större underhållsarbetet …

6. Genomförande av löpande underhåll och kontroll av detta underhåll.

7. Ansvar för kompletterande leveranser och tjänster. Kontroll av deras kvalitet samt fakturering för dem, till hyresgästerna.

Tillåtet på tentamen VT24

8. Administrativ hantering av ovanstående punkter.

9. Genomförande av löpande juridiska uppdrag. Genomförande av hyreshöjningar och förlängning av hyreskontrakt.

…”

20 Samtliga uppdrag som anförtrotts A genom de i det nationella målet aktuella avtalen utförs av A själv eller av tredje parter för A:s räkning eller på A:s ansvar. För de angivna uppdragen har A, från vart och ett av de i det nationella målet aktuella bolagen, mottagit en ersättning som fastställts till 8 procent av den teoretiska årshyran för de fastigheter som ingår i det berörda bolagets tillgångar.

21 X betalade inte någon mervärdesskatt på den ersättning som hade erhållits från dessa tre bolag, eftersom det fann att de tjänster som tillhandahållits antingen av X självt eller av tredje part under X:s ansvar, omfattades av det undantag som föreskrivs i artikel 11.1 i.3 i lagen om mervärdesskatt.

22 Den nationella skattemyndigheten fann emellertid att nämnda undantag enbart omfattade verksamhet som avses i punkterna e och f i de aktuella förvaltningsavtalen, närmare bestämt förvärv och försäljning av fastigheter liksom förvärv av andelar och andelsbevis. Skattemyndigheten riktade därför ett beslut om efterbeskattning till X avseende mervärdesskatt för perioden mellan den 1 januari och den 31 december 1996.

23 Efter en begäran om omprövning av detta beslut sänkte skattemyndigheten beloppet för efterbeskattningen men vidhöll samtidigt att en del av de tjänster som A tillhandahållit inte omfattades av undantaget. X, som inte ansåg sänkningen vara tillräcklig, väckte talan mot skattemyndighetens beslut vid Rechtbank Breda (domstol i Breda). Denna domstol biföll talan och ogiltigförklarade nämnda beslut samt sänkte beloppet ytterligare.

24 Skattemyndigheten överklagade Rechtbank Bredas (domstol i Breda) dom till Gerechtshof te ’s Hertogenbosch (appellationsdomstol i Hertogenbosch), som fastställde första instansens dom.

25 Statssekreteraren för finansiella frågor överklagade Gerechtshof te ’s Hertogenboschs (appellationsdomstol i Hertogenbosch) dom till Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol). I sitt yttrande har generaladvokaten vid Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) föreslagit att denna domstol ska avvisa överklagandet.

26 Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) vill få klarhet i huruvida investeringsbolag, såsom de bolag som är aktuella i det nationella målet, i vilka kapital sammanförs från fler än en investerare för att köpa, äga, förvalta och sälja fastigheter i syfte att uppnå en vinst som ska delas ut till samtliga andelsägare i form av utdelning, varvid andelsägarna även bereds vinning genom att deras andelar ökar i värde, ska anses utgöra en ”särskild investeringsfond” i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet. Ovannämnda domstol vill i synnerhet ha klarhet i huruvida den omständigheten, att kapitalet investeras i fastigheter, utgör hinder mot en tillämpning av nämnda bestämmelse.

27 För det fall att de berörda bolagen kan anses utgöra en särskild investeringsfond, i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet, vill Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) även få klarhet i huruvida den faktiska förvaltningen av fastigheterna, inbegripet all verksamhet som är knuten till uthyrning av lokalerna eller lägenheterna i dessa fastigheter samt underhåll av dessa, verksamhet som bolagen har lagt ut på tredje man, närmare bestämt A, utgör förvaltning, i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

Tillfälligt på tentamen VT24

28 Hoge Raad der Nederlanden (Nederländernas högsta domstol) har mot denna bakgrund beslutat att vilandeförklara målen och ställa följande tolkningsfrågor till domstolen:

”1) Ska artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet tolkas så, att ett företag som har bildats av fler än en investerare enbart i syfte att investera det anskaffade kapitalet i fastigheter, kan anses utgöra en ’särskild investeringsfond’ i den mening som avses i denna bestämmelse?

2) Om fråga 1 besvaras jakande, ska artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet tolkas så, att med uttrycket förvaltning även ska avses den faktiska förvaltningen av bolagets fastigheter, som har överlåtits till tredje man?”

Prövning av tolkningsfrågorna

Den första frågan, avseende begreppet ”särskild investeringsfond”

29 Den hänskjutande domstolen har, såsom framgår av beslutet om hänskjutande, ställt sin första fråga för att få klarhet i huruvida artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att investeringsbolag, såsom de bolag som är aktuella i det nationella målet, i vilka kapitalet sammanförs från fler än en investerare för att köpa, äga, förvalta och sälja fastigheter i syfte att uppnå en vinst som ska delas ut till samtliga andelsägare i form av utdelning, varvid de sistnämnda även bereds vinning genom att deras andelar ökar i värde, ska anses utgöra en ”särskild investeringsfond” i den mening som avses i nämnda bestämmelse.

30 Enligt fast rättspraxis utgör undantagen från skatteplikt i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet förvisso självständiga unionsrättsliga begrepp som i princip ska ges en gemensam definition för undvikande av skillnader mellan medlemsstaterna vid tillämpningen av mervärdesskattesystemet. Medlemsstaterna får således inte ändra innehållet i dessa undantag. Detta gäller dock inte när unionslagstiftaren har överlämnat åt medlemsstaterna att definiera vissa uttryck i ett undantag (se, för ett liknande resonemang, dom Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkterna 38 och 39, dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkterna 19 och 20, dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 16, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 40).

31 Artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet ger medlemsstaterna rätt att definiera begreppet ”särskilda investeringsfonder” (se dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 16, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 40).

32 Medlemsstaternas rätt att definiera detta begrepp begränsas dock av förbudet mot att inskränka de begrepp i undantaget som har använts av unionslagstiftaren. En medlemsstat kan framför allt inte välja ut vissa särskilda investeringsfonder som ska omfattas av undantaget och utesluta andra, utan att förneka innebörden av själva ordalydelsen i ”särskilda investeringsfonder”. Denna bestämmelse innebär således endast att medlemsstaterna har befogenhet att i sin interna rättsordning definiera vilka fonder som omfattas av begreppet ”särskilda investeringsfonder” (se, för ett liknande resonemang, dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkterna 41–43, dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 17, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 41).

33 Medlemsstaternas befogenhet att definiera begreppet ”särskilda investeringsfonder” ska också utövas med iakttagande av de syften som eftersträvas med sjätte direktivet samt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt (se, för ett

Tillåtet på tentamen VT24

liknande resonemang, dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkterna 22 och 43, dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 18, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 42).

34 Syftet med undantaget från skatteplikt för transaktioner som är knutna till förvaltningen av särskilda investeringsfonder är framför allt att underlätta för investerare att placera medel i värdepapper via investeringsföretag, genom att ta bort kostnaderna för mervärdesskatt, och att därigenom säkerställa den skattemässiga neutraliteten i det gemensamma systemet för mervärdesskatt, när det gäller valet mellan direkta placeringar i värdepapper och investeringar via företag för kollektiva investeringar (se dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 45, dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 19, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 43).

35 Det ska således fastställas, vid tillämpning av sjätte direktivet, huruvida bolag med sådana egenskaper som de bolag har som är aktuella i det nationella målet och vilka består av flera investerare som har till enda syfte att investera de anskaffade tillgångarna i fastigheter, kan anses utgöra ”särskilda investeringsfonder”, i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i detta direktiv.

36 Domstolen erinrar om att de fonder som utgör företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper i den mening som avses i direktiv 85/611 utgör särskilda investeringsfonder (se, för ett liknande resonemang, bland annat, dom Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 32, dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 23, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 46). Såsom framgår av artikel 1.2 i direktiv 85/611 utgör företag för kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper företag som har till enda syfte att företa kollektiva investeringar i överlåtbara värdepapper med kapital från allmänheten och som tillämpar principen om riskspridning, och vars andelar på begäran av innehavarna återköps eller inlöses, direkt eller indirekt, med medel ur företagets tillgångar.

37 Vidare ska även sådana fonder anses utgöra särskilda investeringsfonder som, utan att utgöra företag för kollektiva investeringar i den mening som avses i direktiv 85/611, har likadana egenskaper som de sistnämnda och således utför samma transaktioner, eller åtminstone har så likartade drag att de kan anses konkurrera med dessa (se, för ett liknande resonemang, dom Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkterna 53–56, dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkterna 48–51, dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 24, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 47).

38 Domstolen konstaterar emellertid att bolag, såsom de som är aktuella i det nationella målet, som bildats av flera investerare enbart i syfte att investera de anskaffade tillgångarna i fastigheter inte kan anses utgöra ”företag för kollektiva investeringar”, i den mening som avses i direktiv 85/611. En investering som endast utgörs av fastigheter omfattas nämligen inte av direktiv 85/61, eftersom det, i enlighet med dess artikel 1.1 och 1.2, enbart är tillämpligt på överlåtbara värdepapper.

39 För att kunna anses utgöra särskilda investeringsfonder som är undantagna i enlighet med artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet måste sådana bolag som de som är aktuella i det nationella målet följaktligen uppvisa egenskaper som är identiska med egenskaperna hos ”företag för kollektiva investeringar”, såsom dessa definieras i direktiv 85/611, och utföra samma transaktioner, eller åtminstone ha så liknande drag att de kan anses konkurrera med dessa senare.

40 I detta avseende konstaterar domstolen för det första att undantaget i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet, såsom generaladvokaten har anfört i punkterna 22–29 i sitt förslag till avgörande, är tillämpligt på investeringsföretag som underkastas särskild statlig tillsyn.

Tillhör riksdagen vid 24

41 Såsom domstolen har påtalat ett flertal gånger i samband med tolkningen av undantaget från skatteplikt för förvaltning av särskilda investeringsfonder, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, harmoniserades mervärdesskattebestämmelserna före lagstiftningen avseende auktorisering och tillsyn av investeringsfonder, och i synnerhet före direktiv 85/611 (se dom Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 55, och dom JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkt 32).

42 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 21 i sitt förslag till avgörande, bestämde medlemsstaterna ursprungligen att investeringsfonder var fonder som var statligt reglerade, och således omfattades av särskilda bestämmelser om tillstånd och tillsyn, det vill säga att de underkastades ett tillstånd av de offentliga myndigheterna och en kontroll, särskilt till skydd för investerarna. Genom att hänvisa till medlemsstaternas nationella lagstiftningar vid definitionen av begreppet ”företag för kollektiva investeringar”, har det således blivit möjligt att endast bevilja investeringar som omfattas av en särskild statlig tillsyn en rätt till undantag från skatteplikt enligt artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet.

43 Av det första och det andra skälet i direktiv 85/611 framgår att skillnader mellan de bestämmelser i medlemsstaterna som reglerar företag för kollektiva investeringar, bland annat vad gäller krav och kontroller som dessa företag ska underkastas, har föranlett unionslagstiftaren att söka samordna dessa i syfte att inom unionen utjämna villkoren för konkurrens mellan dessa företag och samtidigt tillförsäkra andelsägarna ett effektivare och enhetligare skydd samt underlätta för företag för kollektiva investeringar hemmahörande i en medlemsstat att utbjuda sina andelar i andra medlemsstater.

44 Genom direktiv 85/611 införs således gemensamma grundregler om auktorisation, organisation och verksamheter för företag för kollektiva investeringar hemmahörande i medlemsstaterna och för den information de ska offentliggöra.

45 Den omständigheten, att det i direktiv 85/611 har tagits ett första steg mot att reglera tillsynen av investeringsföretag, har begränsat medlemsstaternas utrymme för eget skön vid definitionen av ”företag för kollektiva investeringar” i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet.

46 Samordningen, på unionsnivå, av lagstiftningen om tillsyn av investeringsföretag har alltså kommit att läggas till medlemsstaternas befogenhet att definiera begreppet. Begreppet ”företag för kollektiva investeringar” i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet definieras alltså samtidigt i unionsrätten och i den nationella rätten.

47 Domstolen har således slagit fast att både investeringar som omfattas av direktiv 85/611, och därvid omfattas av en särskild statlig tillsyn, och fonder som, utan att vara företag för kollektiva investeringar i den mening som avses i nämnda direktiv, har likadana egenskaper som de sistnämnda och således utför samma transaktioner, eller åtminstone har så likartade drag att de kan anses konkurrera med dessa, utgör ”företag för kollektiva investeringar” som omfattas av undantag i den mening som avses i nämnda bestämmelse (dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkterna 23 och 24, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkterna 46 och 47).

48 Såsom generaladvokaten har påpekat i punkt 27 i sitt förslag till avgörande kan enbart investeringar som omfattas av särskild statlig tillsyn anses omfattas av samma konkurrensvillkor och vända sig till samma krets av investerare. Övriga typer av investeringsföretag kan alltså i princip omfattas av undantaget i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet under förutsättning att medlemsstaterna även vad gäller dessa föreskriver en särskild statlig tillsyn.

Tillåtet Patentarbete VT24

49 Av detta följer, vad gäller det nationella målet, att investeringar som enbart består av fastigheter och som inte omfattas av de unionsrättsliga tillsynsregler som var tillämpliga år 1996, nämligen direktiv 85/611, enbart kan anses utgöra särskilda investeringsfonder, i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet, om den nationella rätten föreskriver en särskild statlig tillsyn av sådana fonder.

50 Eftersom det inte framgår av den nationella domstolens uppgifter om så är fallet i det nationella målet, ankommer det på den domstolen att företa denna bedömning.

51 För det fall att den hänskjutande domstolen skulle komma fram till att de tre bolag till vilka A tillhandahållit olika tjänster underkastas särskild statlig tillsyn, är det även nödvändigt att undersöka huruvida dessa bolag också har de övriga egenskaper som krävs för att anses utgöra särskilda investeringsfonder som skulle kunna omfattas av undantag mot bakgrund av det mål som uppställs artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet och principen om skatteneutralitet.

52 I detta avseende anser X och Europeiska kommissionen att egenskaperna hos de bolag som är i fråga i det nationella målet motsvarar egenskaperna hos särskilda investeringsfonder, såsom dessa definierats i domstolens praxis. En särskild investeringsfond kan alltså jämföras med företag för kollektiva investeringar, såsom dessa definieras i direktiv 85/611, när personer har förvärvat delar i denna fond, när avkastningen av denna investering beror på utfallet av den investering som fondförvaltaren gjort under den period under vilken personen är delägare, och när delägarna har rätt till en del av vinsten eller står risken för förvaltningen av fonden (se, för ett liknande resonemang, dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 27). Domstolen har på samma sätt slagit fast att pensionskassor kan anses utgöra företag för kollektiva investeringar när de finansieras av de personer som ska få pensionerna utbetalda, när sparandet investeras utifrån en princip om riskspridning och när investeringsrisken bärs av pensionskunderna (dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 59).

53 Mot bakgrund av vad den hänskjutande domstolen har angett och de handlingar som lämnats in till domstolen verkar detta vara fallet med de bolag som är aktuella i det nationella målet.

54 Dessa bolag sammanför kapital från olika pensionsfonder och har till syfte att köpa, äga, förvalta och sälja fastigheter för att uppnå en så hög vinst som möjligt. Bolagen har utställt andelsbevis som ger innehavaren rätt att i motsvarande mån ta del av vinsten i form av utdelning. Innehavarna av dessa andelsbevis tar också del av vinsten i det berörda bolaget genom att värdet på dessa bevis ökar. Det är innehavarna av andelsbevisen som står risken för investeringarna. De investerare som satsat kapital i ett av dessa bolag står den risk som är knuten till förvaltningen av de tillgångar som samlats i bolaget. Vinsten för dessa investerare, i form av utdelningar, beror på utvecklingen av det berörda bolagets tillgångar. Kapitalet i de i det nationella målet aktuella bolagen är öppet för olika investerare som har möjlighet att överlåta sina andelsbevis till tredje man om de så önskar. Dessutom kan nya investerare ansluta sig och tillföra nytt kapital i det berörda bolaget.

55 Domstolen konstaterar att den svenska regeringens argument avseende bristen på riskspridning hos fastighetsfonder, inte kan godtas.

56 I detta avseende och vad gäller de företag som är i fråga i det nationella målet, framgår det av de uppgifter som framkommit under förhandlingen och av handlingarna i målet, att de sammanförda tillgångarna investeras i enlighet med principen om riskspridning. Tillgångarna investeras i olika kategorier av fastigheter, såväl bostadsfastigheter som kommersiella fastigheter, och även inom olika geografiska områden.

57 Såsom kommissionen har gjort gällande har den omständigheten att det i förevarande fall är fråga om investeringar i fastigheter ingen inverkan på arten av den verksamhet som de tre i det nationella målet aktuella bolagen bedriver, nämligen fondförvaltning. Artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet avser begreppet

Tillåtet på tentamen VT24

”särskilda investeringsfonder” i allmänna ordalag utan att syfta på någon särskild form av investering eller göra skillnad beroende på vilka slags tillgångar fonden investerar i. Det finns alltså inget som antyder att undantaget i nämnda bestämmelse enbart gäller investeringar i värdepapper och att andra former av investeringar inte skulle omfattas av detta undantag. Det framgår varken av sammanhanget eller av lydelsen av artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet att unionslagstiftaren hade för avsikt att begränsa bestämmelsen till att avse enbart företag för kollektiva investeringar som investerar i överlåtbara värdepapper.

58 Den hänskjutande domstolen vill emellertid få klarhet i huruvida det mål som eftersträvas med det undantag som föreskrivs i nämnda bestämmelse, såsom detta formulerats av EU-domstolen, kan uppnås när det är fråga om fastigheter. Den hänskjutande domstolen har därvid särskilt påpekat att EU-domstolen praxis avseende detta undantag enbart avser investeringar i överlåtbara värdepapper.

59 I likhet med vad X har angett konstaterar domstolen i detta avseende att den omständigheten, att dess praxis enbart avser situationer där de sammanförda tillgångarna investerats i värdepapper, beror på saken i de mål som anhängiggjorts vid den fram till nu, eftersom den ännu inte haft tillfälle att pröva omständigheter där det varit fråga om investeringar i andra tillgångar.

60 Såsom anges i sjätte skälet och artikel 24 i direktiv 85/611, och liksom följer av artikel 19.1 e i samma direktiv, i dess lydelse enligt direktiv 2001/108, som inte var tillämplig vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet, ska samordnandet av tillsynslagstiftningen kunna avse inte bara fondföretag utan även andra företag för kollektiva investeringar (se, för ett liknande resonemang, JP Morgan Fleming Claverhouse Investment Trust och The Association of Investment Trust Companies, C-363/05, EU:C:2007:391, punkterna 32 och 34). Investeringar i värdepapper utgör således enbart en särskild form av de reglerade investeringarna.

61 Denna tolkning finner stöd i den omständigheten, att direktiv 2011/61, vilket på unionsnivå utgör ett ytterligare harmoniseringssteg med avseende på särskild statlig tillsyn av investeringar, även är tillämpligt på fastighetsfonder, vilket bland annat framgår av skäl 34 i det direktivet.

62 I detta sammanhang skulle det strida mot principen om skatteneutralitet att inte låta sådana fastighetsbolag som de som är aktuella i det nationella målet omfattas av undantaget i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet enbart på grund av att de tillgångar dessa förvaltar är fastigheter.

63 När investeringar, oavsett om det är fråga om överlåtbara värdepapper eller fastigheter, underkastas en jämförlig särskild statlig tillsyn föreligger nämligen en direkt konkurrens mellan dessa investeringsformer. I båda investeringsformerna är det avkastningen som är det viktiga för investeraren. Av fast rättspraxis framgår emellertid att principen om skatteneuralitet utgör hinder för att liknande och således konkurrerande tjänster behandlas olika i mervärdesskattehänseende (se dom Wheels Common Investment Fund Trustees m.fl., C-424/11, EU:C:2013:144, punkt 21 och där angiven rättspraxis).

64 Den första frågan ska följaktligen besvaras enligt följande: Artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att investeringsbolag, såsom de som är aktuella i det nationella målet, i vilka kapitalet sammanförs av flera investerare som står risken vid förvaltningen av de tillgångar som samlats i bolaget för att köpa, äga, förvalta och sälja fastigheter i syfte att uppnå en vinst som ska delas ut till samtliga andelsägare i form av utdelning, varvid andelsägarna även bereds vinning genom att deras andelar ökar i värde, kan anses utgöra ”särskilda investeringsfonder” i den mening som avses i nämnda bestämmelse, under förutsättning att den berörda medlemsstaten underkastat dessa bolag en särskild statlig tillsyn.

Tillåtet patentarkiv 2024

Den andra frågan, avseende begreppet förvaltning

65 Den hänskjutande domstolen har ställt sin andra fråga för att få klarhet i huruvida artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att begreppet förvaltning i den bestämmelsen även avser den faktiska förvaltningen av fastigheterna i en särskild investeringsfond, som har överlåtits till tredje man.

66 Av skälen till begäran om förhandsavgörande framgår för det första att tredje man ska förstås som A, som helt har ansvaret för förvaltningen, inbegripet ledingen av de tre aktuella bolagen, och för det andra att den faktiska förvaltningen av fastigheterna omfattar i synnerhet uthyrning, förvaltning av de befintliga hyresavtalen, delegering till andra parter, samt kontroll av underhållet.

67 Det finns alltså anledning att pröva huruvida förvaltningen, i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet, enbart avser köp och försäljning av de berörda fastigheterna eller även den faktiska förvaltningen av dem.

68 Det följer av fast rättspraxis att de begrepp som används för att bestämma undantagen från skatteplikt i artikel 13 i sjätte direktivet ska tolkas restriktivt. Tolkningen av dessa uttryck måste dock vara förenlig med ändamålen med nämnda undantag och uppfylla kraven enligt principen om skatteneutralitet, vilken ligger till grund för det gemensamma systemet för mervärdesskatt. Således innebär denna regel om restriktiv tolkning inte att de ord som används för att definiera undantagen i nämnda artikel 13 ska tolkas på ett sådant sätt att undantagen förlorar sin verkan (se, bland annat, dom Zimmermann, C-174/11, EU:C:2012:716, punkt 22 och där angiven rättspraxis, och dom Mapfre asistencia och Mapfre warranty, C-584/13, EU:C:2015:488, punkt 26).

69 Domstolen har redan slagit fast att begreppet ”förvaltning” av särskilda investeringsfonder i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet är ett självständigt unionsrättsligt begrepp vars innehåll medlemsstaterna inte kan ändra (dom Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 43).

70 Unionslagstiftaren har inte definierat detta begrepp.

71 Domstolen har dock preciserat att de transaktioner som avses med undantag för förvaltning av särskilda investeringsfonder är de som är specifika för verksamheten vid företag för kollektiva investeringar (dom Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkt 63, dom Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punkt 31, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 65). Vad särskilt gäller förvaltningstjänster som tillhandahålls av en extern förvaltare har domstolen slagit fast att dessa, vid en helhetsbedömning, måste anses utgöra en avgränsad enhet och bestå av funktioner som är specifika och väsentliga för förvaltningen av särskilda investeringsfonder (dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 65).

72 Utöver portföljförvaltningsfunktionen utgör funktionerna avseende administrationen av själva företagen för kollektiva placeringar, såsom de som anges i bilaga II till direktiv 85/611 under rubriken ”Administration”, funktioner som är specifika för företag för kollektiva investeringar (dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 66).

73 Domstolen har således redan funnit att inte bara förvaltningen av investeringar som innebär urval och överlåtelse av tillgångar som är en del av denna förvaltning, utan också verksamheter som administration och bokföring, och i synnerhet beräkning av avkastningen och värdet på andelarna eller aktierna i fonden, värdering av tillgångarna, bokföring, utarbetande av redogörelser för fördelning av intäkter, sammanställning av uppgifter för periodiska räkenskaper och deklarationer avseende skatt, statistik och mervärdesskatt samt sammanställning av avkastningsprognoser, omfattas av begreppet ”förvaltning” av en särskild investeringsfond i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet (dom Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkterna 26, 63 och 64, och dom ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, punkt 68).

Tillåtet på tentamen VT24

74 Domstolen har däremot också slagit fast att funktionen som förvaringsinstitut för företag för kollektiv placering eller rena materiella eller tekniska tillhandahållanden, såsom tillhandahållande av ett datasystem, inte omfattas av artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet (dom Abbey National, C-169/04, EU:C:2006:289, punkterna 65 och 71).

75 De regeringar som inkommit med yttranden anser att även om sådana fastighetsbolag som de som är i fråga i det nationella målet skulle betraktas som särskilda investeringsbolag, i den mening som avses i artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet, inbegriper begreppet förvaltning, i den mening som avses i nämnda bestämmelse, också investeringsförvaltning, det vill säga bland annat beslut och rådgivning i samband med köp och försäljning av tillgångar som utgör dessa investeringar, samt de tjänster som anges i bilaga II till direktiv 85/611 under rubriken ”Administration”. Rena materiella eller tekniska tillhandahållanden, såsom tillhandahållande av ett datasystem eller det berörda bolagets faktiska användning av fastigheterna, omfattas emellertid inte av nämnda begrepp.

76 X och kommissionen har däremot gjort gällande att den verksamhet som A utför åt sina tre kontrahenter och som beskrivs i punkt 19 ovan, omfattas av begreppet ”förvaltning” av särskilda investeringsfonder. Alla denna verksamhet utförs i syfte att optimera förvaltningen av de fastigheter som utgör tillgångarna i de tre ovannämnda bolagen, och följaktligen i syfte att öka värdet av investerarnas andelar i fondföretaget.

77 I detta avseende konstaterar domstolen att den verksamhet som är specifik för ett fondföretag består av kollektiva investeringar av insamlat kapital (se, för ett liknande resonemang, dom GfBk, C-275/11, EU:C:2013:141, punkterna 22 och 24). I den mån som tillgångarna i en sådan fond består av fastigheter inbegriper dess specifika verksamhet således dels verksamhet som är knuten till urval, köp och försäljning av fastigheter, dels verksamhet som administration och bokföring, såsom framgår i punkt 73 ovan.

78 Den faktiska förvaltningen av fastigheterna är emellertid inte specifik för förvaltningen av en särskild investeringsfond, eftersom den går utöver de olika verksamheter som är knutna till de kollektiva investeringarna av det insamlade kapitalet. I den mån som den faktiska förvaltningen av fastigheterna är avsedd att bibehålla och öka värdet av de investerade tillgångarna, är dess syfte inte specifikt för verksamheten i en särskild investeringsfond, utan det är inneboende i alla typer av investeringar.

79 Av det anförda följer att den andra frågan ska besvaras enligt följande. Artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet ska tolkas så, att begreppet förvaltning i denna bestämmelse inte avser den faktiska förvaltningen av fastigheterna i en särskild investeringsfond.

Rättegångskostnader

80 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (femte avdelningen) följande:

1) **Artikel 13 B d.6 i rådets sjätte direktiv 77/388/EEG av den 17 maj 1977 om harmonisering av medlemsstaternas lagstiftning rörande omsättningsskatter – Gemensamt system för mervärdesskatt: enhetlig beräkningsgrund, i dess lydelse enligt rådets direktiv 91/680/EEG av den 16 december 1991 ska tolkas så, att investeringsbolag, såsom de som är aktuella i det nationella målet, i vilka kapitalet sammanförs från flera investerare som står risken vid förvaltningen av de tillgångar som samlats i bolaget för att köpa, äga, förvalta och sälja fastigheter i syfte att uppnå en vinst som ska delas ut till samtliga andelsägare i form av**

Tillåtet på tentamen VT24

utdelning, varvid andelsägarna även bereds vinning genom att deras andelar ökar i värde, kan anses utgöra ”särskilda investeringsfonder” i den mening som avses i nämnda bestämmelse, under förutsättning att den berörda medlemsstaten underkastat dessa bolag en särskild statlig tillsyn.

2) **Artikel 13 B d.6 i sjätte direktivet 77/388 ska tolkas så, att begreppet förvaltning i denna bestämmelse inte avser den faktiska förvaltningen av fastigheterna i en särskild investeringsfond.**

Underskrifter

Tillåtet på tentamen VT24

Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (sjätte avdelningen)

den 19 november 2015*

”Begäran om förhandsavgörande — Fri rörlighet för personer — Likabehandling — Inkomstskatt — Inkomst som uppbärs av utomlands bosatta skattskyldiga på vilken källskatt innehålls — Avdrag avseende den skattskyldiges personliga förhållanden medges ej — Motivering — Möjlighet för utomlands bosatta skattskyldiga att välja att omfattas av bestämmelserna för skattskyldiga bosatta i landet och få rätt till motsvarande avdrag”

I mål C-632/13,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige), genom beslut av den 25 november 2013, som inkom till domstolen den 3 december 2013, i målet

Skatteverket

mot

Hilkka Hirvonen,

meddelar

DOMSTOLEN (sjätte avdelningen)

sammansatt av tillförordnade avdelningsordföranden A. Borg Barthet samt domarna M. Berger (referent) och S. Rodin,

generaladvokat: M. Wathelet,

justitiesekreterare: A. Calot Escobar,

efter det skriftliga förfarandet,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

— Skatteverket, genom T. Wallén,

— Hilkka Hirvonen, som för sin egen talan,

— Sveriges regering, genom A. Falk, C. Meyer-Seitz, U. Persson, K. Sparrman, L. Swedenborg och C. Hagerman, samtliga i egenskap av ombud,

— Belgiens regering, genom M. Jacobs och J.-C. Halleux, båda i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

Tillåtet på tentamen VT24

— Danmarks regering, genom C. Thorning och M. Wolff, båda i egenskap av ombud,

— Tysklands regering, genom T. Henze och K. Petersen, båda i egenskap av ombud,

— Spaniens regering, genom L. Banciella Rodríguez-Miñón och A. Rubio González, båda i egenskap av ombud,

— Nederländernas regering, genom M. Bulterman och M. de Ree, båda i egenskap av ombud,

— Portugals regering, genom L. Inez Fernandes, J. Martins da Silva och M. Rebelo, samtliga i egenskap av ombud,

— Finlands regering, genom S. Hartikainen, i egenskap av ombud,

— Europeiska kommissionen, genom W. Roels och J. Enegren, båda i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 45 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Skatteverket och Hilkka Hirvonen rörande Skatteverkets beslut att inte bevilja Hilkka Hirvonen skatteförmåner vid inkomstbeskattningen för år 2005.

Tillämpliga bestämmelser

3 Enligt inkomstskattelagen (1999:1229) är den som är bosatt i Sverige obegränsat skattskyldig, det vill säga skattskyldig för alla sina inkomster i Sverige och ifrån utlandet.

4 I inkomstskattelagen delas inkomsterna upp i förvärvsinkomster (arbetsinkomster i olika former) och kapitalinkomster. Dessa inkomstslag beskattas var för sig. Vid beräkning av de beskattningsbara inkomsterna ska avdrag göras för utgifter för att förvärva och bibehålla de skattepliktiga intäkterna. Från förvärvsinkomsterna avräknas dessutom grundavdrag och vissa andra avdrag avseende den skattskyldiges personliga förhållanden.

5 På den beskattningsbara förvärvsinkomsten uttas kommunal och statlig inkomstskatt. Den kommunala inkomstskatten är proportionell. Skattesatsen varierar, beroende på kommun och landsting, mellan 29 och 34 procent, och är i genomsnitt lite drygt 30 procent.

6 Den statliga skatten på förvärvsinkomsterna är progressiv med en skattesats på mellan 20 och 22 procent. Den tas ut först när den beskattningsbara inkomsten överstiger en viss nivå. På den beskattningsbara kapitalinkomsten uttas en statlig skatt på 30 procent.

7 Om det vid beräkning av kapitalinkomsterna uppkommer underskott medges skattereduktion med 30 procent av den del av underskottet som inte överstiger 100 000 SEK (ungefär 10 600 euro) och med 21 procent av det återstående underskottet.

Tillåtet på tentamen VT24

8 Personer som är bosatta utomlands är i regel begränsat skattskyldiga i Sverige. Deras arbetsinkomster är föremål för en definitiv källskatt med en skattesats på 25 procent (nedan kallat systemet med källskatt), enligt lagen (1991:586) om särskild inkomstskatt för utomlands bosatta (nedan kallad SINK).

9 Utomlands bosatta skattskyldiga har varken rätt till avdrag för utgifter för att förvärva och bibehålla de skattepliktiga intäkterna eller avseende personliga förhållanden. I gengäld är skattesatsen lägre än vad som gäller för inkomstskatt för skattskyldiga bosatta i Sverige (nedan kallat systemet med ordinarie inkomstskatt). Eftersom skatteuttaget är definitivt är den utomlands bosatta skattskyldige inte skyldig att deklarera sin inkomst. Enligt den hänskjutande domstolen är syftet med källskatten att underlätta för den skattskyldige och samtidigt förenkla administrationen för Skatteverket.

10 Enligt 5 § SINK innefattar de skattepliktiga inkomsterna bland annat avlöning eller därmed jämförlig förmån som utgått på grund av anställning eller uppdrag i den mån inkomsten förvärvats genom verksamhet i Sverige. Skatteplikten enligt SINK omfattar däremot inte inkomster som förvärvas genom enskilt bedriven näringsverksamhet i Sverige och inte heller kapitalinkomster. Dessa inkomster omfattas i stället av systemet med ordinarie inkomstskatt.

11 Ersättning i form av pension och sjukersättning som utbetalas med stöd av socialförsäkringslagstiftningen är också skattepliktig enligt 5 § första stycket 4 SINK, när den överskrider en viss gräns. En del av ersättningen är dock undantagen från beskattning. Undantaget har införts för att undvika att denna skatt i vissa fall blir högre än den skatt på pensioner som dem som är obegränsat skattskyldiga i Sverige åläggs och har bestämts så, att det ska motsvara det högsta grundavdraget i det ordinarie inkomstskattesystemet.

12 Sedan år 2005, efter domen Wallentin (C-169/03, EU:C:2004:403), kan utomlands bosatta skattskyldiga välja att få sina inkomster beskattade enligt systemet med ordinarie inkomstskatt i stället för enligt systemet med källskatt. Om de väljer systemet med ordinarie inkomstskatt medges de avdrag för kostnader för intäkternas förvärvande och bibehållande. Om de förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i Sverige har de också rätt till vissa andra skattelättnader, såsom möjligheten att under vissa villkor dra av sådana ränteutgifter på lån som inte kan dras av i bosättningsstaten.

Det nationella målet och tolkningsfrågan

13 Hilkka Hirvonen flyttade år 2000 till Finland efter att ha arbetat i Sverige under hela sitt yrkesverksamma liv. Hon erhåller hela sin inkomst från Sverige i form av pension, livränta och sjukersättning. Under det år som är i fråga i det nationella målet hade hon i Finland, utöver ordinarie levnadsomkostnader, endast utgifter för räntor på ett bostadslån (nedan kallad låneräntorna).

14 Enligt det dubbelbeskattningsavtal som gäller mellan Sverige och Finland, i dess tillämpliga lydelse i det nationella målet, ska inkomster som förvärvas i Sverige endast beskattas i den medlemsstaten. Eftersom Hilkka Hirvonen inte förvärvat någon inkomst i Finland har hon inte kunnat dra av sina låneräntor vid beskattningen i Finland.

15 Skatteverket beskattade år 2005 Hilkka Hirvonens inkomster enligt SINK, utan att bevilja avdrag för hennes låneräntor.

16 Hilkka Hirvonen, som hade motsatt sig att hennes inkomster skulle beskattas enligt systemet med ordinarie inkomstskatt, eftersom en sådan beskattning skulle innebära högre skatt för henne än beskattning enligt systemet med källskatt, även med beaktande av avdrag för låneräntorna, överklagade Skatteverkets beslut till Länsrätten i Stockholms län och yrkade att hon skulle medges avdrag inom ramen för systemet med källskatt. Länsrätten avslog överklagandet.

Tillåtet på tentamen VT24

17 Hilkka Hirvonen överklagade länsrättens dom till Kammarrätten i Stockholm. Kammarrätten beviljade henne det begärda avdraget, med stöd av unionsrätten. Skatteverket överklagade kammarrättens avgörande till Högsta förvaltningsdomstolen.

18 Skatteverket har inför Högsta förvaltningsdomstolen anfört att räntor på ett bostadslån bara kan dras av inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, ett system som utomlands bosatta skattskyldiga kan välja. Stöd för att en sådan valmöjlighet kan godtas finns enligt Skatteverket i EU-domstolens dom Gerritse (C-234/01, EU:C.2003:340). Dessutom är situationen i det nationella målet inte jämförbar med situationen i det mål som avgjordes genom domen Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). Att källskatt får förekomma har accepterats som en av den internationella skatterättens grundläggande principer, och meningen och syftet med systemet med källskatt som det införts genom SINK, nämligen att lindra den skattskyldiges åligganden och förenkla det administrativa förfarandet, hindrar att utgifter och kostnader dras av.

19 Den hänskjutande domstolen ser dock vissa likheter mellan förevarande mål och det mål som avgjordes genom domen Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148). I sistnämnda mål slog EU-domstolen nämligen fast att den omständigheten att en utomlands bosatt skattskyldig har möjlighet att välja att omfattas av skattesystemet för skattskyldiga bosatta i landet i stället för systemet för utomlands bosatta inte fråntar en specifik skatteförmån dess diskriminerande karaktär. Den hänskjutande domstolen har dock påpekat att i motsats till det mål som avgjordes genom domen Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148) rör förevarande mål en skatteförmån som inte är specifik, och att i Sverige kan en utomlands bosatt skattskyldig välja mellan ”två helt olika beskattningsformer” för sina skattepliktiga inkomster.

20 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Utgör artikel 45 FEUF hinder mot bestämmelser i en medlemsstats lagstiftning som innebär att en person bosatt i en annan medlemsstat – som förvärvat hela eller så gott som hela sin inkomst i den förstnämnda medlemsstaten – kan välja mellan två helt olika beskattningsformer, nämligen att antingen beskattas genom en källskatt med en lägre skattesats men utan rätt till sådana skattelättnader som gäller vid tillämpningen av det ordinarie inkomstskattesystemet eller att beskattas för sina inkomster enligt detta system och därmed kunna utnyttja skattelättnaderna i fråga?”

Prövning av tolkningsfrågan

21 Enligt EU-domstolens praxis kan en pensionär, såsom Hilkka Hirvonen, som flyttar från den medlemsstat där han eller hon har tillbringat hela sitt yrkesverksamma liv till en annan medlemsstat, stödja sig på rätten till fri rörlighet i egenskap av unionsmedborgare enligt artikel 21 FEUF, då denne inte omfattas av den fria rörlighet som garanteras i artikel 45 FEUF (se, för ett liknande resonemang, dom Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkterna 16–23).

22 Hilkka Hirvonens situation ska följaktligen bedömas utifrån artikel 21 FEUF.

23 Vad gäller beskattning av förvärvsinkomster i Sverige, framgår det av handlingarna i målet att utomlands bosatta skattskyldiga kan välja mellan två olika beskattningsformer.

24 Skatten tas i princip ut genom en källskatt på 25 procent. Beskattningsunderlaget är den skattskyldiges samlade bruttoinkomst. När bruttoinkomsten består av pension är en del av denna undantagen från skatt. Undantaget motsvarar det högsta avdrag som skattskyldiga bosatta i landet som befinner sig i en motsvarande situation har rätt till. Systemet med källskatt medger inga specifika avdrag, till skillnad från systemet med ordinarie inkomstskatt som medger sådana avdrag för skatteskyldiga bosatta i landet.

Tillåtet på riksdagen t.o.m. vt24

25 Enligt den valrätt som de tillerkänns kan utomlands bosatta skattskyldiga emellertid välja systemet med ordinarie inkomstskatt och därmed göra avdrag avseende den skattskyldiges personliga förhållanden och familjesituation. Det systemet medger att räntor på bostadslån dras av när de inte kan dras av i bosättningsstaten.

26 Det framgår därvid av handlingarna i målet att Hilkka Hirvonen, som valt systemet med källskatt, ändå har begärt att få dra av sina låneräntor, trots att den möjligheten enligt nationell rätt är förbehållen systemet med ordinarie inkomstskatt.

27 Under dessa specifika omständigheter ska frågan från den hänskjutande domstolen därför förstås så, att den rör huruvida det utgör diskriminering i strid med artikel 21 FEUF om en lagstiftning nekar utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet i det ordinarie förfarandet för fastställande av skatteunderlaget.

28 EU-domstolen erinrar om att frågor om direkta skatter visserligen omfattas av medlemsstaternas befogenhet, men att medlemsstaterna inte desto mindre ska iaktta unionsrätten vid utövandet av sina befogenheter (se, bland annat, dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 36 och där angiven rättspraxis).

29 Reglerna om likabehandling innebär inte endast ett förbud mot öppen diskriminering på grund av nationalitet utan också varje form av dold diskriminering som, med tillämpning av andra särskiljningskriterier, i praktiken leder till samma resultat (se, bland annat, dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 37 och där angiven rättspraxis).

30 Enligt EU-domstolens fasta praxis kan diskriminering bara uppkomma om skilda regler tillämpas på lika situationer eller om samma regel tillämpas på olika situationer (se, bland annat, dom Schumacker, C-279/93, EU:C:1995:31, punkt 30, och dom Gschwind, C-391/97, EU:C:1999:409, punkt 21).

31 Det framgår även av EU-domstolens praxis att när det gäller direkta skatter befinner sig de som är bosatta respektive inte bosatta i en och samma stat generellt sett inte i jämförbara situationer, eftersom den inkomst som uppbärs inom en stats territorium av en person som inte är bosatt där oftast bara utgör en del av dennes totala inkomst, vilken koncentreras till orten där han bor. Vidare kan skatteförmågan hos en i utlandet bosatt person, vilken skall fastställas med beaktande av dennes samlade inkomster samt personliga förhållanden och familjesituation, enklast bedömas på den ort där han har centrum för sina levnadsintressen, vilket vanligtvis är där personen är bosatt (dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 15 och där angiven rättspraxis).

32 Att en medlemsstat vägrar att medge en i utlandet bosatt person vissa skattemässiga förmåner som beviljas en person som är bosatt i denna stat är inte heller generellt sett diskriminerande, då det finns objektiva skillnader i fråga om inkomstkällor och skatteförmåga och i fråga om personliga förhållanden och familjesituation mellan dem som är bosatta i landet och dem som är bosatta utomlands (dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 16 och där angiven rättspraxis).

33 EU-domstolen har emellertid funnit att utgången blir en annan i det fall då den i utlandet bosatta personen inte uppbär någon nämnvärd inkomst i den stat där han bor och erhåller huvuddelen av sina skattepliktiga inkomster från en verksamhet utövad i den stat där han arbetar, så att staten där han bor inte kan bevilja honom de förmåner som han skulle ha rätt till om hans personliga förhållanden och familjesituation beaktades (dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 17 och där angiven rättspraxis).

Tillhör patentansökan nr 24

34 Eftersom det handlar om en i utlandet bosatt person som uppbär huvuddelen av sina inkomster i en annan medlemsstat än den där han bor, består diskrimineringen i att hans personliga förhållanden och familjesituation inte beaktas vare sig i den stat där han bor eller i den stat där han arbetar, och detta oberoende av de olika skattesatser som tillämpas enligt lagar såsom dem i det nationella målet, det vill säga SINK respektive inkomstskattelagen (se, för ett liknande resonemang, dom Wallentin, C-169/03, EU:C:2004:403, punkt 17).

35 Det resonemanget kan enligt EU-domstolens praxis tillämpas på samtliga skatteförmåner som är kopplade till skatteförmågan hos en utomlands bosatt skattskyldig och som varken beaktas i bosättningsstaten eller i anställningsstaten (se, för ett liknande resonemang, dom Lakebrink och Peters-Lakebrink, C-182/06, EU:C:2007:452, punkt 34) och, med vederbörliga ändringar, även på den situationen då de skattepliktiga inkomsterna utgörs av ålderspension (dom Turpeinen, C-520/04, EU:C:2006:703, punkt 29).

36 I det aktuella fallet hade Hilkka Hirvonen under den relevanta tidsperioden inga inkomster som var skattepliktiga i bosättningsstaten. Hennes inkomster bestod främst av pensionen från hennes yrkesverksamhet i Sverige. Det ankommer således i princip på sistnämnda land att beakta Hilkka Hirvonens personliga förhållanden och familjesituation.

37 Det framgår emellertid av begäran om förhandsavgörande att Konungariket Sverige genom SINK – som anpassar beskattningen av utomlands bosatta bland annat genom en enhetlig skattesats som är lägre än den för bosatta i landet – garanterar att utomlands bosatta inte behandlas mer ofördelaktigt jämfört med bosatta i landet.

38 Det framgår vidare av begäran om förhandsavgörande att utomlands bosatta skattskyldiga som väljer systemet med källskatt i allmänhet beskattas lindrigare än vad som gäller för motsvarande inkomster för bosatta i landet.

39 Det är just den omständigheten som skiljer omständigheterna i det aktuella målet från de specifika omständigheterna i det mål som avgjordes genom målet Gielen (C-440/08, EU:C:2010:148).

40 I sistnämnda mål – som gällde huruvida en skatteförmån som riskerade att vara till nackdel huvudsakligen för utomlands bosatta skattskyldiga var förenlig med unionsrätten – var frågan nämligen om möjligheten för dessa att välja att omfattas av samma system som bosatta i landet kunde frånta denna skatteförmån dess diskriminerande karaktär.

41 EU-domstolen besvarade den frågan nekande och förklarade det med att möjligheten att välja mellan diskriminerande skattebestämmelser och skattebestämmelser som påstått inte vara diskriminerande inte kan utesluta de diskriminerande effekter som följer vid tillämpningen av förstnämnda bestämmelser. Om motsatt bedömning gjordes skulle detta enligt EU-domstolen få till följd att skattebestämmelser vars existens i sig strider mot artikel 49 FEUF på grund av sin diskriminerande natur godtogs. En nationell lagstiftning som inskränker etableringsfriheten är oförenlig med unionsrätten, även om det är valfritt att omfattas av lagstiftningens tillämpningsområde (dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkterna 50–53).

42 EU-domstolens slutsats blev således att det val som stod till förfogande för utomlands bosatta skattskyldiga att omfattas av samma bestämmelse som bosatta i landet inte kunde neutralisera diskrimineringen i den mening som avses i artikel 49 FEUF (dom Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, punkt 54).

Tillåtet på tentamen VT24

43 I förevarande mål har utomlands bosatta skattskyldiga förvisso möjlighet att välja systemet med ordinarie inkomstskatt, som i första hand är avsett för bosatta i landet. Det framgår dock av handlingarna i målet att systemet med källskatt totalt sett är mer fördelaktigt än systemet med ordinarie inkomstskatt och kräver mindre av utomlands bosatta skattskyldiga än vad som krävs av skattskyldiga som är bosatta i landet.

44 Det är förenligt med unionsrätten att behandla skattskyldiga bosatta utomlands respektive inom landet olika genom att låta de förstnämndas bruttointäkter omfattas av en definitiv skatt enligt en enhetlig skattesats som tas ut som källskatt, medan de sistnämndas nettointäkter beskattas enligt en progressiv skatteskala som innefattar ett grundavdrag. Detta förutsätter dock att den enhetliga skattesatsen inte är högre än den skattesats som med tillämpning av den progressiva skatteskalan faktiskt skulle ha tillämpats på nettointäkterna utöver grundavdraget (se, för ett liknande resonemang, dom Gerritse, C-234/01, EU:C:2003:340, punkt 53 och följande punkter).

45 Det framgår av handlingarna i målet att Hilkka Hirvonen skulle ha betalat högre skatt om hon hade valt att likställas med en skattskyldig bosatt inom landet och därmed omfattas av systemet med ordinarie inkomstskatt. Det är av detta skäl som hon valde systemet med källskatt, där bestämmelserna i SINK är tillämpliga. Eftersom hon fått en förmånligare beskattning än om hon hade valt systemet med ordinarie inkomstskatt, kan hon inte därutöver göra anspråk på den skatteförmån som hon hade fått enligt systemet med ordinarie inkomstskatt.

46 Att inte medge det aktuella avdraget avseende personliga förhållanden ska under förevarande omständigheter, såsom Skatteverket anfört i sitt yttrande, godtas som en inneboende del av systemet med källskatt, eftersom detta syftar både till att förenkla administrationen för Skatteverket och till att underlätta för den utomlands bosatta skattskyldige. När den utomlands bosatta skattskyldige väljer det systemet behöver Skatteverket inte längre uppbära skatten från den personen och behöver därmed inte skaffa sig en exakt bild av dennes personliga förhållanden och familjesituation. Samtidigt befrias den skattskyldige från all skyldighet att samarbeta, i den meningen att denne inte behöver lämna in någon skattedeklaration på svenska för de inkomster som denne har i Sverige, och följaktligen inte behöver sätta sig in i en annan medlemsstats skattesystem än bosättningsstatens.

47 Det är följaktligen i linje med systemet med källskatt att inte alla utgifter som en skattskyldig faktiskt har haft kan beaktas vid detta slags beskattning, eftersom skatten uppbärs hos den som betalar ut nationella förmåner i källstaten. Allmänt sett kan denne inte förutsättas ta hänsyn till vissa specifika utgifter, och att beakta samtliga dessa skulle strida mot det syfte att förenkla förfarandet som ligger bakom systemet med källskatt.

48 Att en nationell lagstiftning som den som är aktuell i förevarande fall inte medger att en utomlands bosatt skattskyldig gör specifika avdrag saknar således betydelse för om den lagstiftningen strider mot unionsrätten, så länge inte dennes sammanlagda skattebelastning är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.

49 Av vad som anförts följer att det inte utgör diskriminering i strid med artikel 21 FEUF att utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – vid inkomstbeskattningen inte medges samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, då den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta skattskyldiga inte är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.

Tryckt på tolkens vrå

Rättegångskostnader

50 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i målet vid den nationella domstolen utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den nationella domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (sjätte avdelningen) följande:

Det utgör inte diskriminering i strid med artikel 21 FEUF att utomlands bosatta skattskyldiga – som får merparten av sina inkomster från källstaten och som har valt systemet med källskatt – vid inkomstbeskattningen inte medges samma avdragsmöjligheter avseende personliga förhållanden som de som medges skattskyldiga bosatta i landet inom ramen för systemet med ordinarie inkomstskatt, då den sammanlagda skattebelastningen för utomlands bosatta skattskyldiga inte är högre än för skattskyldiga bosatta i landet och personer som likställs med dessa och som befinner sig i en jämförbar situation.

Underskrifter

Tillåtet på tentamen VT24

Rättsfallssamlingen

DOMSTOLENS DOM (första avdelningen)

den 20 januari 2021*

”Begäran om förhandsavgörande – Artikel 49 FEUF – Etableringsfrihet – Inkomstskatt för juridiska personer – Beskattning av företag i en intressegemenskap – Nationell skattelagstiftning enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för räntor som betalats till ett bolag i samma koncern med hemvist i en annan medlemsstat, för det fall en väsentlig skatteförmån erhålls”

I mål C-484/19,

angående en begäran om förhandsavgörande enligt artikel 267 FEUF, framställd av Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige) genom beslut av den 5 juni 2019, som inkom till domstolen den 25 juni 2019, i målet

Lexel AB

mot

Skatteverket,

meddelar

DOMSTOLEN (första avdelningen)

sammansatt av avdelningsordföranden J.-C. Bonichot samt domarna L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan och N. Jääskinen (referent),

generaladvokat: M. Bobek,

justitiesekreterare: handläggaren C. Strömholm,

efter det skriftliga förfarandet och förhandlingen den 9 juli 2020,

med beaktande av de yttranden som avgetts av:

– Lexel AB, genom M. Larsén,

– Skatteverket, genom M. Andersson Berg och M. Laxmark, båda i egenskap av ombud,

– Sveriges regering, inledningsvis genom H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A.M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson, A. Falk och O. Simonsson, därefter genom H. Eklinder, C. Meyer-Seitz, H. Shev, R. Shahsavan Eriksson, J. Lundberg, A.M. Runeskjöld, M. Salborn Hodgson och O. Simonsson, samtliga i egenskap av ombud,

* Rättegångsspråk: svenska.

Tillåtet på tentamen VT24

– Nederländernas regering, genom M.K. Bulterman och M.H.S. Gijzen, båda i egenskap av ombud,

– Europeiska kommissionen, genom K. Simonsson, A. Armenia, E. Ljung Rasmussen och G. Tolstoy, samtliga i egenskap av ombud,

med hänsyn till beslutet, efter att ha hört generaladvokaten, att avgöra målet utan förslag till avgörande,

följande

Dom

1 Begäran om förhandsavgörande avser tolkningen av artikel 49 FEUF.

2 Begäran har framställts i ett mål mellan Lexel AB, ett bolag bildat enligt svensk rätt, och Skatteverket (Sverige) angående Skatteverkets beslut att neka Lexel AB rätt till avdrag för vissa ränteutgifter som betalats till ett bolag i samma koncern med hemvist i Frankrike.

Tillämpliga bestämmelser

Bestämmelserna om ränteutgifter

3 Enligt huvudregeln i 16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), i den lydelse som är tillämplig i det nationella målet är ränteutgifter avdragsgilla vid beskattningen av ett företags näringsverksamhet.

4 Enligt 24 kap. 10 a § inkomstskattelagen ska företag vid tillämpning av 10 b–10 f §§ anses vara i intressegemenskap med varandra om ett av företagen, direkt eller indirekt, genom ägarandel eller på annat sätt har ett väsentligt inflytande i det andra företaget eller företagen står under i huvudsak gemensam ledning. Med företag avses juridiska personer.

5 Enligt 24 kap. 10 b inkomstskattelagen får ett företag som ingår i en intressegemenskap inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e § – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.

6 Av 24 kap. 10 d § första stycket inkomstskattelagen framgår att ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § ska dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget bara skulle ha haft den inkomsten (nedan kallad tioprocentsregeln).

7 I 24 kap. 10 d § tredje stycket inkomstskattelagen anges att om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån får dock ränteutgiften inte dras av (nedan kallad undantagsregeln).

8 Av 10 e § första stycket i nämnda kapitel framgår att även om förutsättningen i tioprocentsregeln inte är uppfylld ska ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 10 b § dras av om det skuldförhållande som ligger till grund för ränteutgiften är huvudsakligen affärsmässigt motiverat. Detta gäller dock bara om det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten som motsvarar ränteutgiften hör hemma i en stat inom Europeiska ekonomiska samarbetsområdet (EES) eller i en stat med vilken Sverige har ingått skatteavtal.

Tillåtet på tentamen VT24

Förarbetena till undantagsregeln

9 I förarbetena till undantagsregeln ges följande vägledning för tolkningen av bestämmelsen:

– Det är det företag som begär avdrag som ska visa att skuldförhållandet inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskäl. Med ”huvudsakligen” avses cirka 75 procent eller mer. Bedömningen ska göras på intressegemenskapsnivå och både långivarens och låntagarens skattemässiga situation ska beaktas.

– Vid tillämpningen av undantagsregeln ska en bedömning göras i varje enskilt fall med beaktande av samtliga relevanta omständigheter för att avgöra om det huvudsakliga skälet till att transaktionerna har vidtagits och avtalsförhållandena uppstått är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån.

– Det finns flera omständigheter som talar för att undantagsregeln ska tillämpas. Det ska i detta hänseende till exempel kontrolleras huruvida lånet har tagits för att finansiera ett intresseföretags förvärv av delägarrätter från ett annat företag inom intressegemenskapen. I detta sammanhang kan den höga räntenivån utgöra ett viktigt indicium. Av betydelse är vidare om finansieringen hade kunnat ske genom kapitaltillskott i stället för lån. Det bör även beaktas om det har skett omotiverade slussningar av räntebetalningar via andra företag i intressegemenskapen men även de situationer när företag i intressegemenskapen bildar nya bolag vars huvudsakliga funktion är att inneha en lånefordran. Slutligen bör även, men inte bara, kapitalets ursprung och beskattningsnivån hos mottagaren av räntan beaktas.

– Räntebetalningar på interna lån mellan konventionellt beskattade aktiebolag mellan vilka det föreligger koncernbidragsrätt kommer i vilket fall som helst inte att träffas av undantagsregeln.

Bestämmelserna om koncernbidrag

10 Enligt 35 kap. 1 och 3 §§ inkomstskattelagen ska ett koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag under vissa förutsättningar dras av. Koncernbidraget ska tas upp som en intäkt hos mottagaren.

11 Med moderföretag avses enligt 2 § första stycket i nämnda kapitel ett svenskt aktiebolag som äger mer än 90 procent av andelarna i ett annat svenskt aktiebolag. Med helägt dotterföretag avses enligt andra stycket i nämnda paragraf det företag som ägs av moderföretaget.

12 Vid tillämpningen av bestämmelserna om koncernbidrag ska enligt 2a § i nämnda kapitel ett utländskt bolag som hör hemma i en stat inom EES och som motsvarar ett svenskt aktiebolag behandlas som ett sådant bolag. Detta gäller dock endast om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

13 I 35 kap. 4–6 §§ inkomstskattelagen finns bestämmelser som innebär att avdrag ska medges även för koncernbidrag som lämnas till ett dotterföretag som ägs indirekt via ett annat dotterföretag samt för koncernbidrag som lämnas mellan två, direkt eller indirekt ägda, dotterföretag.

Målet vid den nationella domstolen och tolkningsfrågan

14 Lexel är ett svenskt bolag i Schneider Electrickoncernen. Moderbolaget i denna koncern, som är verksamt i flera tredjeländer och medlemsstater, är Schneider Electric SE, ett bolag med hemvist i Frankrike.

Tillåtet för tentamen VT24

15 Innan den i det nationella målet aktuella transaktionen genomfördes ägdes Schneider Electric Services International SPRL (nedan kallat SESI), ett bolag med hemvist i Belgien, till 85 procent av Schneider Electric Industries SAS, ett bolag i Schneider Electrickoncernen med hemvist i Frankrike, och till 15 procent av Schneider Electric España SA (nedan kallat SEE), ett bolag inom samma koncern med hemvist i Spanien.

16 I december 2011 förvärvade Lexel de 15 procent av aktierna i SESI som ägdes av SEE med hjälp av ett lån som Lexel tagit upp från det franska koncernbolaget Bossière Finances SNC (nedan kallat BF), en intern bank inom Schneider Electrickoncernen. Vid tidpunkten för omständigheterna i det nationella målet ingick BF i en beskattningsenhet bestående av omkring 60 koncernbolag med hemvist i Frankrike.

17 Lexel, BF, SESI och SEE är alla direkta eller indirekta dotterbolag till Schneider Electric Industries.

18 Lexel betalade ränta på lånet till BF med 58 miljoner svenska kronor (SEK) (cirka 5,5 miljoner euro) under år 2013 och med 62 miljoner SEK (cirka 5,9 miljoner euro) under år 2014. BF kvittade de mottagna räntorna mot underskott som uppkommit i koncernens verksamhet i bolag, inom samma beskattningsenhet, med hemvist i Frankrike.

19 Lexel har uppgett att skälet till att bolaget förvärvade aktierna i SESI från SEE var att SEE behövde kapital för att finansiera förvärvet av ett till Schneider Electrickoncernen externt företag, ett förvärv som huvudsakligen hade finansierats med lån. För att minska sina finansieringskostnader hade SEE beslutat att sälja sina aktier i SESI och återbetala lånen hänförliga till nämnda transaktion.

20 Enligt Lexel förvärvades inte aktierna i SESI för att Schneider Electrickoncernen skulle få en skatteförmån, och det faktum att BF kunde kvitta ränteintäkterna mot underskott i koncernens verksamhet i Frankrike gav inte någon skatteförmån. En inkomst motsvarande ränteinkomsten skulle så småningom komma att beskattas och dessutom med en högre skattesats än den som gäller i Sverige.

21 Den franska bolagsskattesatsen uppgick för åren 2013 och 2014 till 34,43 procent. På ränteinkomsterna togs det dock inte ut någon skatt under dessa år eftersom beskattningsenheten då visade underskott. Den svenska bolagsskattesatsen uppgick under samma period till 22 procent.

22 Efter att ha bekräftat att tioprocentsregeln var tillämplig, nekade skattemyndigheten emellertid avdrag för räntekostnaderna för det lån som BF beviljat, med stöd av undantagsregeln. Enligt skattemyndigheten hade de aktuella transaktionerna skett för att avdrag för räntekostnader i samband med förvärvet av aktier i SESI skulle kunna göras i Sverige i stället för i Spanien och i syfte att få en väsentlig skatteförmån. Skattemyndigheten bedömde även att undantagsregeln var förenlig med artikel 49 FEUF om etableringsfrihet.

23 Lexel överklagade skattemyndighetens beslut till Förvaltningsrätten i Stockholm (Sverige).

24 Förvaltningsrätten i Stockholm instämde i skattemyndighetens bedömning att de aktuella avdragen skulle nekas med stöd av undantagsregeln. Enligt förvaltningsrätten skulle nämnda regel emellertid inte ha kunnat tillämpas om BF hade haft hemvist i Sverige, eftersom Lexel och BF i så fall hade kunnat lämna och ta emot koncernbidrag i enlighet med bestämmelserna i 35 kap. inkomstskattelagen, utan att detta skulle anses ha medfört en väsentlig skatteförmån. Förvaltningsrätten fann därför att en tillämpning av undantagsregeln medförde en inskränkning i etableringsfriheten, men att denna inskränkning kunde anses vara motiverad mot bakgrund av omständigheterna i målet.

Tillåtet Patentarbete VT24

25 Lexel överklagade till Kammarrätten i Stockholm (Sverige). Kammarrätten fann att undantagsregeln var tillämplig på de aktuella transaktionerna samtidigt som den instämde i förvaltningsrättens bedömning att tillämpningen av denna regel innebar en inskränkning i etableringsfriheten, som emellertid kunde anses motiverad eftersom den motverkade skatteflykt och var ändamålsenlig för att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

26 Lexel överklagade till Högsta förvaltningsdomstolen (Sverige), som har meddelat prövningstillstånd såvitt avser frågan om etableringsfrihet och närmare bestämt huruvida tillämpningen av undantagsregeln strider mot unionsrätten. Frågan om huruvida villkoren för tillämpning av denna regel är uppfyllda i förevarande fall kommer inte att prövas inom ramen för det meddelade prövningstillståndet, eftersom denna fråga har vilandeförklarats i avvaktan på svaret på begäran om förhandsavgörande. Den hänskjutande domstolen önskar i detta sammanhang få klarhet i huruvida tillämpningen av nämnda regel utgör en inskränkning i etableringsfriheten enligt artikel 49 FEUF och, om så är fallet, huruvida en sådan inskränkning eventuellt kan anses vara motiverad.

27 Den hänskjutande domstolen har med stöd av förarbetena till undantagsregeln understrukit att regelns övergripande syfte är att förhindra aggressiv skatteplanering med ränteavdrag. Detta syfte, som har samband med bekämpningen av skatteundandragande, kan under vissa förutsättningar godtas som motivering enligt EU-domstolens praxis.

28 Den hänskjutande domstolen har vidare påpekat att EU-domstolen i flera avgöranden slagit fast att det är förenligt med etableringsfriheten att utestänga utländska koncernbolag från tillämpningsområdet för bestämmelser om resultatutjämning inom koncerner. I det mål som avgjordes genom dom av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkterna 39–42), som gällde de nederländska ränteavdragsreglerna, slog EU-domstolen emellertid fast att utländska koncernbolag inte får utestängas från skattefördelar som inte är specifikt kopplade till sådana system för resultatutjämning och beskattning och fann att den skillnad i behandling som föreskrivs i nämnda bestämmelser utgjorde ett hinder för etableringsfriheten som inte var motiverad.

29 Trots att de svenska bestämmelserna om koncernbidrag och de nederländska bestämmelserna om beskattningsenheter påminner om varandra i teorin skiljer de sig avsevärt när det gäller deras praktiska konsekvenser. Den hänskjutande domstolen anser att detta påverkar genomförandet av den lösning som utvecklats i nämnda avgörande.

30 Mot denna bakgrund beslutade Högsta förvaltningsdomstolen att vilandeförklara målet och ställa följande fråga till EU-domstolen:

”Är det förenligt med artikel 49 FEUF att vägra ett svenskt bolag avdrag för ränta som betalas till ett bolag som ingår i samma intressegemenskap och som hör hemma i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle ha ansetts föreligga om båda bolagen hade varit svenska eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag?”

Prövning av tolkningsfrågan

31 Den hänskjutande domstolen har ställt frågan för att få klarhet i huruvida artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag.

Tillfälligt på remissen vt24

32 Frågan är således med andra ord om en sådan lagstiftning innebär en inskränkning i etableringsfriheten i strid med artikel 49 FEUF.

33 Det ska inledningsvis påpekas att det följer av artikel 49 FEUF att inskränkningar för medborgare i en medlemsstat att fritt etablera sig på en annan medlemsstats territorium ska avskaffas. För de bolag som bildats i överensstämmelse med en medlemsstats lagstiftning och som har sitt säte, sitt huvudkontor eller sin huvudsakliga verksamhet inom unionen, inbegriper nämnda frihet en rätt att utöva verksamhet i andra medlemsstater genom ett dotterbolag, en filial eller ett kontor (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 maj 2015, Verder LabTec, C-657/13, EU:C:2015:331, punkt 32, dom av den 2 september 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punkt 14, och dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 18).

34 För att en skillnad i behandling enligt nationell rätt till nackdel för bolag som utövar sin etableringsfrihet inte ska anses utgöra en inskränkning i denna frihet krävs emellertid att den tar sikte på situationer som inte är objektivt jämförbara eller att den kan motiveras av tvingande hänsyn till allmänintresset och är proportionerlig mot det mål som eftersträvas (dom av den 12 december 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation, C-446/04, EU:C:2006:774, punkt 167, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkt 20, och dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 20).

Skillnaden i behandling

35 Enligt 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen får ett företag som ingår i en intressegemenskap inte – om inte annat följer av 10 d eller 10 e §§ – dra av ränteutgifter avseende en skuld till ett företag i intressegemenskapen.

36 Med tillämpning av tioprocentsregeln kan ränteutgifter avseende sådana skulder som avses i 24 kap. 10 b § inkomstskattelagen dras av om inkomsten som motsvarar ränteutgiften skulle ha beskattats med minst 10 procent enligt lagstiftningen i den stat där det företag inom intressegemenskapen som faktiskt har rätt till inkomsten hör hemma, om företaget skulle ha haft enbart den inkomsten. I 10 e § första stycket i nämnda kapitel föreskrivs emellertid att sådana räntekostnader kan dras av, trots att tioprocentsregeln inte har iakttagits, om den skyldighet som ligger till grund för ränteutgifterna huvudsakligen är affärsmässigt motiverad och om det företag som ingår i intressegemenskapen, som faktiskt uppbär ränteintäkter, hör hemma i en EES-stat.

37 I undantagsregeln föreskrivs även att ränteutgiften inte får dras av om det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit är att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån. Enligt förarbetena till undantagsregeln ska det företag som begär avdraget visa att skuldförhållandet inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskäl, det vill säga till 75 procent eller mer.

38 Samtidigt framgår det av bestämmelserna i kapitel 35 inkomstskattelagen att såväl koncernbidrag från ett moderföretag till ett helägt dotterföretag eller från ett helägt dotterföretag till ett moderföretag, som koncernbidrag som lämnas till ett dotterföretag som ägs indirekt via ett annat dotterföretag och koncernbidrag som lämnas mellan två, direkt eller indirekt ägda, dotterföretag under vissa förutsättningar ska dras av. Detta gäller dock endast om mottagaren av koncernbidraget är skattskyldig i Sverige för den näringsverksamhet som koncernbidraget hänför sig till.

39 Lexel finansierade i förevarande fall förvärvet av aktierna i SESI, som ingår i samma koncern som Lexel, genom att ta upp ett lån från BF, ett annat bolag i koncernen. Även om rekvisiten i tioprocentsregeln var uppfyllda i fråga om den ränta som betalades till BF, nekade Skatteverket Lexel rätt till avdrag för ränteutgifterna på detta lån med stöd av undantagsregeln. Skatteverket underströk att det huvudsakliga skälet för denna transaktion var att få en väsentlig skatteförmån.

Tillfört datamen vT24

40 Om BF hade haft hemvist i Sverige skulle Lexel, enligt handlingarna i målet, ha kunnat göra avdrag för ränteutgifter för nämnda lån. Den hänskjutande domstolen har uppgett att ett bolag har rätt att, från sin skattepliktiga inkomst, dra av koncernbidrag till ett bolag i samma koncern, när sistnämnda bolag är skattskyldigt i Sverige. I ett sådant fall är det således meningslöst att ta upp ett lån från ett annat koncernbolag enbart för att kunna dra av ränteutgifterna för detta lån. Undantagsregeln utgör därför aldrig hinder för avdrag för ränteutgifter för lån tagna från ett annat koncernbolag med hemvist i Sverige. Däremot är undantagsregeln tillämplig när räntemottagarna har hemvist i en annan medlemsstat.

41 Mot bakgrund av dessa omständigheter konstaterar EU-domstolen att det i förevarande fall föreligger en skillnad i behandling som inverkar negativt på bolagens möjlighet att utöva sin etableringsfrihet.

42 En sådan skillnad i behandling kan emellertid vara förenlig med artikel 49 FEUF när den avser situationer som inte är objektivt jämförbara eller när den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse och står i proportion till det eftersträvade målet.

Huruvida situationerna är jämförbara

43 Huruvida den gränsöverskridande och den interna situationen är jämförbara ska bedömas med beaktande av de relevanta nationella bestämmelsernas syfte och innehåll (dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 33 och där angiven rättspraxis).

44 EU-domstolen finner, i likhet med vad Europeiska kommissionen har påpekat i sina skriftliga yttranden, att situationen där ett bolag med hemvist i en medlemsstat betalar ränta på ett lån som tagits upp från ett bolag i samma koncern med hemvist i en annan medlemsstat inte skiljer sig från en situation där räntemottagaren är ett koncernbolag med hemvist i samma medlemsstat, i det här fallet Sverige.

45 EU-domstolen ska följaktligen pröva huruvida den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse.

Huruvida restriktionen är motiverad

46 En inskränkning i etableringsfriheten är enligt fast rättspraxis bara tillåten om den är motiverad av tvingande skäl av allmänintresse. Det krävs i ett sådant fall att inskränkningen är ägnad att säkerställa förverkligandet av det mål som eftersträvas och att den inte går utöver vad som är nödvändigt för att uppnå detta mål (se, bland annat, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 35, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 47, och dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 64).

47 Som motivering har skattemyndigheten, med stöd av den svenska och den nederländska regeringen, framhållit att undantagsregeln ska bidra till att dels motverka skatteundandragande och skatteflykt, dels säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

48 EU-domstolen ska för det första pröva huruvida den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet kan motiveras av intresset av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt.

49 För att en inskränkning i etableringsfriheten i artikel 49 FEUF ska kunna motiveras av dessa hänsyn måste det specifika ändamålet med en sådan inskränkning vara att hindra beteenden som består i att iscensätta fiktiva upplägg som inte har någon ekonomisk förankring och som arrangeras i syfte att

Tillåtet på tentamen VT24

undvika skatt som normalt ska betalas på den vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet (se, för ett liknande resonemang, dom av den 12 september 2006, Cadbury Schweppes och Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, EU:C:2006:544, punkt 55, och dom av den 22 februari 2018, X och X, C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkt 46).

50 För avgöra om en transaktion utgör ett rent fiktivt upplägg uteslutande för skatteändamål, måste den skattskyldige dessutom beredas möjlighet att utan onödiga administrativa krav inkomma med uppgifter om de eventuella affärsmässiga skäl som föranlett detta upplägg (dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 82).

51 Vidare, för det fall kontrollen av sådana omständigheter leder till slutsatsen att transaktionen i fråga utgör ett fiktivt upplägg som inte betingas av några verkliga affärsmässiga skäl, kräver proportionalitetsprincipen att avdragsrätten endast avser den del av räntan som överstiger vad som skulle ha avtalats om det inte hade förelegat några särskilda förbindelser mellan parterna (dom av den 13 mars 2007, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, EU:C:2007:161, punkt 83).

52 I förevarande fall framgår det av handlingarna i målet att undantagsregeln ingår som ett led i bekämpandet av aggressiv skatteplanering i form av avdrag för ränteutgifter och uttryckligen avser varje ”väsentlig skattefördån”. Enligt förarbetena till undantagsregeln ska det företag som begär ett sådant avdrag visa att skuldförhållandet inte huvudsakligen har uppkommit av skatteskäl, det vill säga till 75 procent eller mer.

53 Det specifika syftet med undantagsregeln är inte att bekämpa rent fiktiva upplägg och tillämpningen av denna regel är inte begränsad till sådana upplägg. Såsom skattemyndigheten medgett vid förhandlingen avser nämnda regel nämligen skulder till följd av civilrättsliga transaktioner, dock utan att för den skull endast avse fiktiva upplägg. Enligt skattemyndighetens bedömning av syftet med den aktuella transaktionen kan således även transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor, det vill säga på villkor som motsvarar dem som skulle ha gällt mellan självständiga bolag, omfattas av undantagsregeln.

54 Den fiktiva aspekten av transaktionen i fråga är med andra ord inte ett avgörande villkor för att neka avdragsrätt, eftersom det berörda bolagets avsikt att ta upp ett lån, av i huvudsak skattemässiga skäl, är ett tillräckligt skäl för att neka avdrag. Kvalificeringen av en transaktion som huvudsakligen skattemässig gäller för en del som för det ändamålet överstiger en viss procentsats, nämligen 75 procent.

55 Enbart den omständigheten att ett bolag önskar göra avdrag för räntor i en gränsöverskridande situation utan att det har skett någon fiktiv överföring kan inte motivera en åtgärd som medför en inskränkning i etableringsfriheten i artikel 49 FEUF.

56 Det ska konstateras att undantagsregeln kan omfatta transaktioner som genomförs på marknadsmässiga villkor och som följaktligen inte utgör rent konstlade eller fiktiva upplägg i syfte att undvika den skatt som normalt ska betalas på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet.

57 Följaktligen kan inte den motivering som avser bekämpande av skatteundandragande och skatteflykt godtas.

58 För det andra ska det bedömas huruvida den skillnad i behandling som är i fråga i det nationella målet kan motiveras av behovet av att säkerställa fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

59 Domstolen har upprepade gånger slagit fast att behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna godtas när syftet med det aktuella systemet är att förebygga beteenden som kan äventyra en medlemsstats rätt att beskatta verksamhet som bedrivs i

Tillåtet patentmaterial - PT24

landet (se, bland annat, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 46, och dom av den 31 maj 2018, Hornbach-Baumarkt, C-382/16, EU:C:2018:366, punkt 43 och där angiven rättspraxis).

60 Säkerställandet av fördelningen av en välavvägd beskattningsrätt mellan medlemsstaterna kan göra det nödvändigt att, beträffande ekonomisk verksamhet som bedrivs av bolag med hemvist i en av medlemsstaterna, tillämpa enbart den statens skatteregler på såväl vinster som förluster (dom av den 15 maj 2008, Lidl Belgium, C-414/06, EU:C:2008:278, punkt 31, och dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 61).

61 Domstolen har godtagit säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som motivering bland annat när det krävs hemvist för att komma i åtnjutande av ett visst beskattningssystem för att förhindra att den skattskyldiga personen fritt ska kunna välja i vilken stat vinster och förluster ska beaktas och fritt kunna flytta beskattningsunderlaget mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 56, dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 62 och där angiven rättspraxis, och dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkterna 29–33).

62 Domstolen har av dessa skäl slagit fast att konsolideringen på moderbolagsnivå av över- och underskott i de bolag som utgör en enda skattemässig enhet utgör en fördel som det är motiverat att förbehålla bolag med hemvist i landet, sett till behovet av att upprätthålla fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 25 februari 2010, X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, punkterna 29–33).

63 Vad beträffar andra skattefördelar än överföringen av underskott inom den skattemässigt integrerade koncernen ska det göras en separat prövning av huruvida en medlemsstat får förbehålla bolag som ingår i en skattemässigt integrerad koncern dessa fördelar och således utesluta dem i gränsöverskridande situationer (se, för ett liknande resonemang, dom av den 2 september 2015, Groupe Steria, C-386/14, EU:C:2015:524, punkterna 27 och 28).

64 Med tillämpning av denna rättspraxis fann EU-domstolen i dom av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110, punkterna 40 och 41), till vilken den hänskjutande domstolen dessutom har hänvisat, att de nederländska bestämmelserna om ränteavdrag inte kunde motiveras av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten. Så förhöll det sig, bland annat, för att det i det mål som gav upphov till nämnda dom, till skillnad från vad som var fallet med den allmänna avräkningen mellan utgifter och inkomster inom den skattemässiga enheten, var fråga om en fördel som saknade samband med det skattesystem som var tillämpligt på sådana enheter.

65 Såsom den hänskjutande domstolen har påpekat består skillnaden mellan de regler som prövades i dom av den 22 februari 2018, X och X (C-398/16 och C-399/16, EU:C:2018:110) och de bestämmelser som är i fråga i det nationella målet, i att villkoren för avdrag, enligt de bestämmelser som var aktuella i det mål som gav upphov till nämnda dom, var olika beroende på om det förvärvade bolaget tillhörde samma skattemässiga enhet som det förvärvande bolaget eller inte. I det nationella målet däremot, grundar sig skillnaden i behandling i praktiken på ett krav på hemvist för det långivande bolaget, ett krav som gör att undantagsregeln inte är tillämplig. Den fördel som Lexel vill komma i åtnjutande av i detta fall ska dock inte förväxlas med den fördel som följer av konsolideringen inom en skattemässig enhet. Det nationella målet rör således möjligheten att göra avdrag för en ränteutgift och inte en allmän avräkning mellan utgifter och inkomster inom den skattemässiga enheten.

Tillåtet på företagen VT'24

66 De skillnader som har samband med genomförandet av de aktuella bestämmelserna i de olika nationella skattesystemen påverkar i varje fall inte prövningen av huruvida den skillnad i behandling som är aktuell i det nationella målet kan motiveras av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

67 Det ska i detta sammanhang preciseras att det av förarbetena till undantagsregeln framgår att denna uttryckligen syftar till att förhindra den urholkning av det svenska beskattningsunderlaget som skulle kunna bli följden av den skatteplanering som är kopplad till avdrag för ränteutgifter i en gränsöverskridande situation. En sådan målsättning får dock inte förväxlas med behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

68 En minskning av skatteintäkter kan nämligen inte anses utgöra sådana tvingande hänsyn till allmänintresset som kan åberopas för att motivera en åtgärd som i princip strider mot en grundläggande frihet (se, bland annat, dom av den 13 december 2005, Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, punkt 44 och där angiven rättspraxis). Att medge motsatsen skulle innebära att medlemsstaterna gavs möjlighet att inskränka etableringsfriheten med stöd av detta skäl.

69 Såsom påpekades vid förhandlingen skulle dessutom den ränta för vilken Lexel begärde avdrag ha varit avdragsgill om BF inte hade ingått i samma intressegemenskap. När villkoren för en koncernintern gränsöverskridande transaktion och villkoren för en extern gränsöverskridande transaktion motsvarar de marknadsmässiga villkoren, föreligger det ingen skillnad mellan dessa transaktioner i fråga om den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

70 Mot bakgrund av det ovan anförda kan den motivering som avser säkerställandet av en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna inte godtas.

71 För det tredje ska det bedömas huruvida den lagstiftning som är i fråga i det nationella målet, såsom Skatteverket, den svenska regeringen och den nederländska regeringen har gjort gällande, kan motiveras av ett gemensamt beaktande av behovet av att bekämpa skatteundandragande och skatteflykt och behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna.

72 EU-domstolen har visserligen redan slagit fast att en nationell lagstiftning som inte har till specifikt ändamål att från den skatteförmån som föreskrivs i lagstiftningen undanta fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och vilka skapats i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på den vinst som skapas i verksamhet som bedrivs i landet, icke desto mindre kan anses vara motiverad av ändamålet att förhindra skatteflykt tillsammans med ändamålet att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 66 och där angiven rättspraxis).

73 Det ska emellertid understrykas att EU-domstolen har godtagit att dessa motiveringar beaktas tillsammans i vissa klart angivna situationer, nämligen när bekämpandet av skatteflykt utgör en särskild aspekt av det allmänintresse som är knutet till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (se, för ett liknande resonemang, dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkterna 58 och 59, och dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 67).

74 EU-domstolen har påpekat att målsättningarna att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och att förhindra skatteflykt hänger ihop. Beteenden som består i att iscensätta rent fiktiva upplägg, som inte är affärsmässiga, i syfte att undvika den skatt som normalt skulle ha erlagts på vinst som genererats i verksamhet som bedrivs i landet kan nämligen äventyra medlemsstaternas rätt att utöva sin skattemässiga behörighet när det gäller denna verksamhet och rubba den välavvägda fördelningen av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna (dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 62).

Utdrag på tentamen VT 24

75 Mot denna bakgrund kunde EU-domstolen anse att dessa åtgärder, bland annat med hänsyn till behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna, även om de inte specifikt avser rent fiktiva upplägg som inte är affärsmässiga och som skapats i syfte att undvika den skatt som normalt ska erläggas på vinst som genereras i verksamhet som bedrivs i landet, likväl kan vara motiverade (dom av den 18 juli 2007, Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, punkt 63, och dom av den 21 januari 2010, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, punkt 66).

76 När den berörda medlemsstaten, såsom i det nationella målet, inte med framgång kan göra gällande behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna som motivering, kan en sådan åtgärd som den som är i fråga i det nationella målet emellertid inte motiveras av ett gemensamt beaktande av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att bekämpa skatteflykt.

77 Ett gemensamt beaktande av behovet av att säkerställa en välavvägd fördelning av beskattningsrätten mellan medlemsstaterna och behovet av att bekämpa skatteflykt, kan således inte godtas som motivering.

78 Mot bakgrund av det ovan anförda ska frågan besvaras enligt följande. Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag.

Rättegångskostnader

79 Eftersom förfarandet i förhållande till parterna i det nationella målet utgör ett led i beredningen av samma mål, ankommer det på den hänskjutande domstolen att besluta om rättegångskostnaderna. De kostnader för att avge yttrande till domstolen som andra än nämnda parter har haft är inte ersättningsgilla.

Mot denna bakgrund beslutar domstolen (första avdelningen) följande:

Artikel 49 FEUF ska tolkas så, att den utgör hinder för en nationell lagstiftning, såsom den i det nationella målet, enligt vilken ett bolag med hemvist i en medlemsstat inte får göra avdrag för ränta som utbetalats till ett koncernbolag med hemvist i en annan medlemsstat på den grunden att det huvudsakliga skälet till att skuldförhållandet har uppkommit anses vara att intressegemenskapen ska få en väsentlig skatteförmån, när en sådan skatteförmån inte skulle anses föreligga om båda bolagen hade haft hemvist i den förstnämnda medlemsstaten, eftersom de då hade omfattats av bestämmelserna om koncernbidrag.

Bonichot Bay Larsen Toader

Safjan Jääskinen

Avkunnad vid offentligt sammanträde i Luxemburg den 20 januari 2021.

A. Calot Escobar
Justitiesekreterare

J.-C. Bonichot
Ordförande på första avdelningen

Tillfälligt på tentamen V124

1933. Besvär av Anne-Marie Strandberg ang. klgdn för tax:året 1947 påförd skatt för inkomstökning enligt övergångsbestämmelserna till uppbördsförordningen. *KammarR.*, u. $^{4}/_{10}$ 51. *Reg.R.:* ej ändring.

1934. Besvär av S. R. V. Johansson ang. klgdns inkomsttaxering år 1949. *KammarR.*, u. $^{13}/_{8}$ 51: Målet desert. *Reg.R.:* ej ändring.

Den 10:e. I. (Reg.R:n *Ka, Q* vid nr 1951 och 1952, *Eg, Kg* och *Ht*). (Fdr. *Ld*).

1935. Besvär av E. H. Knutsson ang. klgdns inkomsttaxering år 1948. *Prövn:ndn* för Hallands län bestämde klgdns taxering år 1948 i Östra Karups s:n för statlig inkomst- och förmögenhetsskatt samt för kommunal inkomstskatt till vissa belopp. Vid beräkning av nettointäkten av en jordbruksfastighet, varav klgdn ägde $^{1}/_{2}$, hade prövn:ndn uppskattat värdet av i hushållet använda produkter och bränsle från fastigheten till 1 676 kr. samt icke medgivit ett med 55 kr. yrkat avdrag för avgift till Lantarbetsgivareföreningen. Vidare hade prövn:ndn taxerat klgdn för inkomst av tomtförsäljningsrörelse till belopp av 450 kr. *KammarR.*, varest klgdn yrkade att värdet av produkter och bränsle från fastigheten måtte beräknas till allenast 1 286 kr., att avdrag måtte medgivas för nämnda föreningsavgift samt att klgdn icke måtte taxeras för inkomst av tomtförsäljningarna, u. $^{29}/_{3}$ 51: ej ändring. *Reg.R.:* ej annan ändring än att, som avgiften till Lantarbetsgivareföreningen måste anses hava utgjort avdragsgill omkostnad vid beräkning av nettointäkten av jordbruksfastighet, taxeringen för statlig inkomst- och förmögenhetsskatt nedsattes till 4 337 kr., sammanräknad nettoinkomst, därav 3 486 kr. uppskattad inkomst av jordbruksfastighet, med taxerat belopp av 4 530 kr. och beskattningsbart belopp av 3 630 kr.

1936. Besvär av H. S. Knutsson ang. klgdns inkomsttaxering år 1948. Målet av enahanda beskaffenhet som det under nr 1935 upptagna.

1937. Besvär av J. F. B. B:son Rosander ang. klgdns inkomsttaxering år 1948. *KammarR.*, u. $^{28}/_{5}$ 51. *Reg.R.:* ej ändring.

1938. Besvär av J. B. Olsson ang klgdns inkomsttaxering år 1949. *Prövn:ndn* för Gävleborgs län bestämde klgdns taxering år 1949 i Ovansjö s:n för statlig inkomstskatt och för kommunal inkomstskatt till vissa belopp. Vid beräkning av klgdns nettointäkt av jordbruksfastighet hade prövn:ndn uppskattat värdet av mjölkavkastningen till 3 000 kr. i st. f. av klgdn i självdeklarationen redovisat belopp av 2 662 kr. *KammarR.*, varest klgdn yrkade att i förenämnda hänseende bliva taxerad i enlighet med deklarationen, u. $^{27}/_{11}$ 50: ej ändring. *Reg.R.:* Enär med avseende å vad i målet förekommit värdet av mjölkavkastningen får antagas icke hava överstigit 2 700 kr., finner Reg.R. skäligt att, med ändring av KammarR:s utslag, nedsätta taxeringen för statlig inkomstskatt till 3 097 kr., sammanräknad nettoinkomst, därav 3 087 kr. uppskattad inkomst av jordbruksfastighet, med taxerad inkomst av 2 500 kr. utan beskattningsbar inkomst samt taxeringen för kommunal inkomstskatt till 1 940 kr., taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 1 330 kr.

1939. Besvär av Aktiebolaget Fränkel & Eisner ang. bolagets inkomsttaxering år 1948. *Prövn:ndn* för Göteborgs och Bohus län bestämde bolagets taxering år 1948 i Göteborg för statlig inkomst- och förmögenhetsskatt till 3 066 kr. uppskattad inkomst av annan fastighet och 74 178 kr. uppskattad inkomst av rörelse med sammanräknad nettoinkomst av 77 244 kr. och beskattningsbart belopp av 73 350 kr. samt för kommunal inkomstskatt till 69 240 kr., beskattningsbar inkomst. Vid beräkning av bolagets inkomst av rörelse hade prövn:ndn från en under åren 1936—1939 bildad delcrederefond till beskattning återfört ett belopp om 17 756 kr. Vidare hade prövn:ndn vägrat bolaget avdrag med yrkade 1 500 kr. för kostnaderna för utförande av en såsom inventarium i rörelsen avsedd porträttmålning av bolagets tidigare direktör. *KammarR.*, varest bolaget yrkade, att beloppet 17 756 kr. icke måtte tagas till beskattning, samt att bolaget måtte medgivas yrkat avdrag för utgiften för porträttmålningen, u. $^{21}/_{12}$ 50: ej ändring. *Reg.R.:* ej annan ändring än att, enär med hänsyn till vad i målet blivit upplyst bolaget finge anses berättigat till avdrag för utgiften för porträttmålningen med 1 500 kr., taxeringarna nedsattes, taxeringen för statlig inkomst- och förmögenhetsskatt till 75 744 kr. sammanräknad nettoinkomst, därav 72 678 kr. inkomst av rörelse, med beskattningsbart belopp av 71 850 kr. samt taxeringen för kommunal inkomstskatt till 67 740 kr. beskattningsbar inkomst.

Tillåtet för privat bruk © Riksarkivet 2024

RÅ 1958 ref. 3
Sida: 1958:4

Kontant tävlingsvinst i reklampristävling har ansetts utgöra skattepliktig intäkt.

(Jfr nästföljande ref samt Mutén i Sv Skattetidn 1956 s 189 ff)

År 1954 anordnade AB Sunlight i reklamsyfte en pristävling, vari första priset bestod av en fullt möblerad 5-rumsvilla med tomt på valfri ort eller 100 000 kr kontant. Enligt tävlingsreglerna skulle deltagarna dels i 9 ofullständigt utformade meningar fylla i uteslutna ord eller delar av ord, dels med egna ord (högst 15) uttrycka sin uppfattning om det av bolaget saluförda tvättmedlet Surf. En förutsättning för rätt att deltaga i tävlingen var, att vid den insända uppgiften fogades en flik av kartongen till ett paket av tvättmedlet.

Första priset i tävlingen vanns av C. A. F. A., Uppsala, som valde att utfå priset i kontanter.

Vid taxeringen år 1955 yrkade C. A. F. A. att icke bliva beskattad för tävlingspriset. Han gjorde därvid gällande, att tävlingen vore att anse som lotteri och att vinsten förty icke vore enligt kommunalskattelagen skattepliktig inkomst. Vederbörande *tax:nd* samt *prövn:ndn för Uppsala län* upptogo emellertid prissumman till beskattning såsom inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. I enlighet härmed bestämdes C. A. F. A:s taxering för statlig inkomstskatt till 80 570 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 76 890 kr samt för kommunal inkomstskatt till 82 830 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 80 990 kr.

I besvär hos KammarR yrkade C. A. F. A. att icke bliva beskattad för prissumman. Han anförde: I den första delen av tävlingen hade endast slumpen kunnat avgöra valet av de rätta orden. Ett flertal i sammanhanget användbara ord hade förefunnits men de rätta orden hade varit deponerade hos Notarius Publicus. Icke mindre än 73,2 % av de insända c:a 1 321 000 tävlingsbidragen hade uteslutits på grund av fel valda fyllnadsord. Även det andra momentet i tävlingen hade till väsentlig del varit beroende av slumpen. Prissumman hade icke utgjort ersättning för utfört uppdrag, enär avtal därom ej träffats mellan bolaget och tävlingsdeltagarna. Mer än en million likvärdiga arbetsprestationer hade utförts utan att ersättning utgått för dem.

Vederbörande tax:intendent hemställde om avslag på besvären och yttrade: Enligt bolagets uppgift hade samtliga tävlingsbidrag genomgåtts vid en första grovsortering, varefter ett antal bidrag utvalda av 12 reklamexperter studerats av en för tävlingen fungerande jury, vilken bland bidragen valt ut det bästa för erhållande av första pris.

KammarR (hrr *Eriksson, Sivertsson* och *Österberg* , föredragande) yttrade i utslag d 12 okt. 1956: Enär ifrågavarande pris å 100 000 kr, vilket belopp C. A. F. A. erhållit genom deltagande i en av ovannämnda bolag anordnad reklampristävling, med hänsyn till de omständigheter, varunder detsamma utgått, får betraktas såsom vederlag för utfört intellektuellt arbete, samt vid sådant förhållande beloppet måste anses hava utgjort för C. A. F. A. skattepliktig intäkt, lämnar KammarR besvären utan bifall.

I besvär hos KM:t fullföljde C. A. F. A. sin talan och anförde. Bolaget hade icke räknat med och ej heller i verkligheten fått någon användning i sin reklam för den av C. A. F. A. författade texten. Det vore i grunden felaktigt att benämna tävlingsdeltagandet arbete. Fråga vore om kanske en halvtimmes förströelse, och det vore icke rimligt att »ersätta» sådant med 100 000 kr. Det av KammarR använda uttrycket »intellektuellt arbete» innebure en gränslös överskattning av tävlingens art, innebörd och omfattning. Eftersom det krävts att tävlingsdeltagare bifogade en flik av tvättmedlets emballage, hade bolagets syfte med tävlingen uppenbarligen varit att stimulera försäljningen. Ingen köpte varan ifråga av det skälet, att den eller den vunnit tävlingen, och vinnaren kunde därför ej påstås hava medverkat i bolagets reklam. C. A. F. A:s tävlingsdeltagande hade varken ekonomiskt eller på annat sätt haft något värde för bolaget.

Målet föredrogs d 22 jan. 1958 i *RegR* , vars flesta ledamöter (RegR:n *Eklund, Holmgren* och *Hedborg*) ej funno skäl att göra ändring i KammarR:s utslag.

RegR:t *Hedfeldt* yttrade: Av utredningen framgår, att tävlingen anordnats av bolaget i reklam syfte och att deltagarna haft att dels fylla i vissa ur en förelagd text uteslutna ord eller delar av ord, dels

Tillgänglig till och med 2017-12-31

författa en reklamtext för viss av bolaget saluförd vara. Det har oemotsagt uppgivits, att sedan ett stort antal tävlingsbidrag avskilts från bedömning, enär de innehållit felaktiga lösningar av den förstnämnda uppgiften, de återstående bidragen granskats och bedömts med hänsyn till däri föreslagna reklamtexters värde, varvid C. A. F. A:s bidrag belönats med det ifrågavarande priset. Vid sådant förhållande kan, även om det i viss mån berott av slumpen huruvida den första delen av tävlingsuppgiften fullgjorts riktigt, tävlingsföretaget icke anses som lotteri och prissumman som vinst i sådant. Med hänsyn till företagets syfte måste prissumman i stället anses vara en av bolaget lämnad ersättning för C. A. F. A:s medverkan i tävlingen och för honom utgöra skattepliktig intäkt. Denna bedömning uteslutes icke därav, att ersättningen i reklam syfte satts till belopp, som är orimligt stort i förhållande till C. A. F. A:s prestation, att med några undantag övriga deltagare icke fått någon ersättning samt att den av C. A. F. A. författade reklamtexten för bolaget saknat värde som sådan.

På grund härav lämnar jag besvären utan bifall.

(*Finansdep:t*)

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 1962 ref. 46
Sida: 1962:99

Ersättning för föreläsnings-, undervisnings- och författarverksamhet har, oaktat den som utövat verksamheten avstått från ersättningen till förmån för annan, ansetts utgöra för den förre skattepliktig intäkt.

(Jfr RÅ 1935 Fi 702, 1948 Fi 442 och 1956 Fi 1400. Se även Mutén i Tidskr. Balans 1959 häfte 4 s. 50–52, Hellner: Periodiskt understöd och underskott s. 154, Englund: Om inkomstskattefaktorn vid beskattning av benefika förvärv s. 229–230 samt Welinder och Hellner i Sv. Skattetidn. 1960 s. 463–466 och 1961 s. 14 ff)

I sin år 1958 i Osby köping avlämnade självdeklaration uppgav kyrkoherden Gunnar R. under inkomst av tjänst – förutom avlöning som kyrkoherde – inkomst genom föreläsningar m m å 3 229 kr.

1958 års *tax:nd* i Osby köping åsatte Gunnar R. taxering i enlighet med deklarationen.

Hos *prövn:ndn för Kristianstads län* yrkade vederbörande tax:intendent, å tjänstens vägnar, att Gunnar R:s taxeringar måtte höjas med 17 868 kr. Av detta belopp utgjorde 16 115 kr ersättning för föreläsningar, 1 200 kr arvoden för konfirmationsundervisning och 553 kr honorar för en bok. Till stöd för sitt yrkande åberopade tax:intendenten följande: Såsom ersättning för hållande av föredrag och föreläsningar hade Gunnar R. begärt antingen visst honorar för egen del jämte en penninggåva till stiftelsen Gratia Dei eller enbart en gåva till nämnda stiftelse. De belopp som sålunda tillfallit stiftelsen hade Gunnar R. ansett icke utgöra för honom skattepliktig intäkt och han hade i följd därav icke redovisat dessa i sin deklaration. Beloppen finge emellertid anses utgöra ersättning för av Gunnar R. utförda tjänster och på grund därav skattepliktig intäkt för honom. Det förhållandet att han förfogat över beloppen på så sätt att dessa tillförts stiftelsen Gratia Dei torde icke utgöra skäl för att beloppen icke skulle inkomstbeskattas hos honom. Ett honorar om 553 kr, som Gunnar R. erhållit för en bok, hade han likaledes avstått ifrån till förmån för stiftelsen. Beträffande detta honorar torde gälla detsamma som anförts beträffande föredrags- och föreläsningsersättningarna. Arvodet för konfirmationsundervisning syntes dels innefatta ersättning för inackordering av konfirmander och dels ersättning för konfirmationsundervisning. Den del av beloppet, som utgjorde ersättning för inackordering, torde motsvaras av havda kostnader på grund av inackorderingen och måste därför undantagas från beskattning. Den del åter, som avsåge ersättning för konfirmationsundervisning eller 1 200 kr, torde, i analogi med vad som förut anförts beträffande föredrags- och föreläsningsersättningarna, få anses utgöra skattepliktig intäkt för Gunnar R.

Det upplystes, att Gunnar R. till ev uppdragsgivare utsänt en cirkulärskrivelse innehållande uppgift om hans föreläsningsämnen och därjämte bl a följande text: »Gunnar Gunnar R.

– – – ber att få erbjuda sina tjänster som föredragshållare med ämnen på omstående sida eller andra enligt överenskommelse, för vilka honorar icke önskas men gärna en gåva av tvåhundra kronor till Stiftelsen Gratia Dei, som är ett kyrkligt pensionärshem, varför summan helt går till ett ideellt ändamål – – –»

Gunnar R. bestred tax:intendentens förslag till taxering. Han anförde bl a, att föreläsningarna icke haft till syfte att giva honom inkomster. Han hade icke betraktat sig som givare av de gåvor han som förmedlare överlämnat ill stiftelsen. Icke heller stiftelsen hade betraktat honom som givare utan framfört sitt tack till de verkliga givarna. Tax:intendenten hade tydligen i den uttalade önskan om gåva, som kommit till uttryck i cirkulärskrivelsen, sett ett substitut för inkomst. Denna tolkning kunde Gunnar R. icke finna riktig. Ett löfte om gåva torde icke vara en juridiskt bindande akt. Så länge den civilrättsliga sidan icke kunde anses klarlagd, saknades verkligt motiv för en taxering av nu nämnda gåvor. En överenskommelse om föreläsning mot ett visst honorar vore uppenbarligen ett avtal, som bleve bindande redan vid dess ingående. En gåva däremot komme till stånd först senare, när gåvobeloppet traderades. Att föreläsaren vore en person och den som erhölle gåvan en annan, omöjliggjorde också att i gåvan se ett substitut för honorar för föreläsning. Som bekant hölles ett stort antal föreläsningar gratis och detta skedde ofta i välgörenhetens intresse, varvid insamlingar ofta företoges bland åhörarna. Gunnar R. vågade

Tillåtet för examen VT24

antaga, att gratisföreläsaren då icke beskattades för ett till visst belopp uppskattat honorar. Gunnar R. frågade sig, vari skillnaden låge mellan hans gratisföreläsningar, innebärande en immateriell skänk, och damernas i en syförening arbete och bortskänkande av detta arbete till föreningen, vilken därefter försålde arbetena på auktion. I själva verket vore Gunnar R. att jämställa med männen, som ginge omkring med håv för att upptaga kollekt. Han vore liksom de blott förmedlare av gåvan. Insamling av penningar till olika kyrkliga och humanitära ändamål hörde oupplösligt samman med prästens kall. Därvid spelade föreläsningen ofta en avgörande roll. Att Gunnar R. därvid i vissa fall preciserat sin önskan till visst belopp, kunde icke förändra beloppets karaktär av gåva.

– Vad ersättningen för konfirmationsundervisning beträffade vore förhållandet om icke direkt analogt så dock liknande det, som angivits beträffande föreläsningsverksamheten. En skillnad rådde dock här i jämförelse med tidigare berörda gåvomedel, nämligen att dessa gått genom hans händer. Här förelåge också i en del fall överensstämmelse till tiden ifråga om ersättningen och gåvan, och här skulle man kunna förfäkta, att gåvan utgjort substitut för ersättning för konfirmationsundervisningen. Men endast tidsmomentet kunde icke utgöra tillräckligt skäl för att rubricera gåvodelen som ersättning för konfirmandundervisningen, ty andra moment talade emot en sådan tolkning. Medlen hade icke tillfallit honom utan blott uppburits av honom för att redovisas till stiftelsen. Något förvärvssyfte och någon förvärvskälla hade icke förelegat för honom, och det borde observeras, att konfirmandundervisning kunde erhållas gratis. Gunnar R. hade i samtliga fall överenskommit med konfirmandernas föräldrar, att beloppet skulle vara en gåva till Stiftelsen Gratia Dei och icke en ersättning till honom.

Prövn:ndn bestämde med bifall till tax:intendentens yrkande Gunnar R:s taxering för statlig inkomstskatt till 45 580 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 42 000 kr och för kommunal inkomstskatt till 48 590 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 46 800 kr.

I besvär hos KammarR yrkade Gunnar R. att tax:ndns beskattningsåtgärder måtte fastställas.

KammarR (hrr *Björklund, Boalt* och *Trolla,* föredragande) yttrade i utslag d 17 sept. 1960: Enär de i samband med Gunnar R:s föredrags- och föreläsningsverksamhet till stiftelsen Gratia Dej överlämnade beloppen, vilka kvitterats och uppburits av stiftelsen, få anses utgöra gåvor till stiftelsen från vederbörande anordnare av verksamheten, finner KammarR desamma icke utgöra för Gunnar R. skattepliktig inkomst. De för konfirmationsundervisningen erhållna beloppen, vilka uppburits av Gunnar R. för stiftelsens räkning, få anses utgöra gåvor till stiftelsen från konfirmandernas föräldrar. De kunna förty icke anses vara för Gunnar R. skattepliktiga intäkter. Ovannämnda belopp å 553 kr har i kontrakt mellan Gunnar R. och vederbörande förläggare betecknats såsom honorar, vilket skulle utbetalas till stiftelsen. Med hänsyn härtill kan beloppet icke anses såsom gåva från förläggaren till stiftelsen utan fast mera såsom en Gunnar R:s arbetsinkomst, vilken av Gunnar R. skänkts till stiftelsen. Beloppet utgör förty för Gunnar R. skattepliktig inkomst. På grund av det anförda finner KammarR skäligt på det sätt ändra prövn:ndns beslut, att taxeringarna nedsättas, taxeringen för statlig inkomstskatt till 28 270 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 24 700 kr samt taxeringen för kommunal inkomstskatt till 31 280 kr, taxerad inkomst, med beskattningsbar inkomst av 29 500 kr.

I besvär hos KM:t yrkade tax:intendenten, att prövn:ndns beskattningsåtgärder måtte fastställas, och Gunnar R., att hans hos KammarR förda talan måtte helt bifallas.

Tax:intendenten anförde till stöd för sin talan följande: Såsom allmän regel gällde, att om en löntagare i stället för att lyfta lönen meddelade sin arbetsgivare, att lönen skulle utbetalas till en viss person, detta ej medförde, att löntagaren undginge att beskattas för lönen. Av lämnade uppgifter i målet framginge, att vare sig den skattskyldige erbjudit sina tjänster som föreläsare, anmodats att hålla föredrag eller blivit tillfrågad om han vore villig att taga emot läsbarn från annan församling, hade vid varje särskilt tillfälle med uppdragsgivaren träffats avtal om honorarets storlek och huru stor del därav, som på Gunnar R:s önskan skulle utbetalas till Stiftelsen Gratia Dei. Av handlingarna framginge vidare, att icke alla uppdragsgivare varit nöjda med sistnämnda anordning, som helt skett på den skattskyldiges initiativ. Det vore på grund härav uppenbarligen fel att rubricera de till stiftelsen utbetalade eller överlämnade beloppen som gåvor från vederbörande uppdragsgivare. Utbetalningarna hade skett som ersättning för av Gunnar R. utförda prestationer. För föreläsningsföreningar, konfirmander och deras föräldrar hade huvudintresset givetvis varit att fåtillgång till Gunnar R:s välkända förmåga som föreläsare och konfirmandlärare men icke att lämna gåvor till stiftelsen. Det vore verklighetsfrämmande att förutsätta ett sådant gåvointresse hos föreläsningsföreningar m fl runt om i landet, ända upp i

Tillhör Norstedts JT24

dess nordligaste delar. Beträffande konfirmandundervisningen borde uppmärksammas, att det vore fråga om konfirmander från annan församling. Skyldighet att i tjänsten mottaga dylika konfirmander torde icke föreligga, varav följde, att ersättning kunde begäras. Vid förrättningar beträffande egna församlingsmedlemmar torde däremot icke finnas rätt därtill. Därför hade det i sådana fall varit vanligt med gåvor till välgörande ändamål, vilka gåvor, eftersom de givits vid tjänsteförrättningar, det icke stått vederbörande fritt att själv tillgodogöra sig eller att efter eget gottfinnande annorledes förfoga över.

– För all den verksamhet, varom i målet vore fråga, gällde att uppdragen icke varit honorarfria. Någon principiell skillnad mellan författarhonoraren och övriga honorar förelåge icke. Lika väl som honoraret och dess utbetalning kunde bestämmas i skriftligt kontrakt, kunde så också ske muntligt eller i skriftlig korrespondens. I samtliga här ifrågavarande fall hade i kontrakt, genom skriftlig korrespondens eller muntligen i förväg avtal träffats med vederbörande uppdragsgivare om honorar, som det stått den skattskyldige fritt att själv tillgodogöra sig eller efter eget gottfinnande annorledes förfoga över. Såsom KammarR funnit beträffande författarhonoraren kunde sålunda icke heller arvodena för föreläsningar, föredrag och konfirmandundervisning anses såsom gåvor från uppdragsgivarna till stiftelsen utan fast mera såsom en den skattskyldiges arbetsinkomst, som av den skattskyldige skänkts till stiftelsen, i följd varav även dessa arvoden utgjorde för den skattskyldige skattepliktig inkomst.

Målet föredrogs d 18 sept. 1962 i *RegR,* vars ledamöter (RegR:n *Eckerberg, Ringdén, Björne* och *Martenius*) förenade sig om följande yttrande: Av vad Gunnar R. anfört och eljest förekommit i målet framgår, att överenskommelser mellan Gunnar R. och vederbörande träffats om ersättning för hans ifrågavarande föredrag, föreläsningar, författarskap och konfirmationsundervisning. Den omständigheten, att – på Gunnar R:s initiativ – ersättningen enligt överenskommelserna skulle, vare sig den erlades till Gunnar R. eller till stiftelsen, i sista hand helt eller delvis komma stiftelsen till godo, har ej betagit ersättningen egenskapen att i sin helhet utgöra för Gunnar R. skattepliktig intäkt.

På grund härav prövar RegR lagligt att, med bifall till tax:intendentens talan och ogillande av Gunnar R:s underdåniga besvär, på det sätt ändra KammarR:s utslag att taxeringarna fastställas i enlighet med prövn:ndns beslut.

(Finansdep)

Tillåtet på tentamen VT24

R78 1:19

Fråga om musiklärares rätt till avdrag för bandspelare och grammofon. Inkomsttaxering 1974.

33 § 1 mom och 20 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370) (Se R79 1:9), (RÅ 88 Ref 81), (RÅ 90 Ref 89), (RÅ 91 Ref 55), (RÅ 89 Ref 23)

I sin självdeklaration redovisade Wera Uggla under inkomst av tjänst inkomster om tillhopa 27 358 kr, varav 19 302 kr från Franska skolan, där hon tjänstgjort som musiklärare. Såsom kostnader för intäkternas förvärvande yrkade hon avdrag bl a för värdeminskning av bandspelare med 323 kr, motsvarande 20 procent av anskaffningskostnaden 1 617 kr, och för värdeminskning av grammofon med 345 kr, motsvarande 20 procent av anskaffningskostnaden 1 729 kr. Taxeringsnämnden medgav avdrag med hälften av de yrkade beloppen, varvid värdeminskningen beräknats på hälften av uppgivna anskaffningskostnader. Kostnaden i övrigt hänfördes till icke avdragsgilla kostnader för privat bruk av utrustningen ifråga. Wera Uggla överklagade och yrkade avdrag i enlighet med deklarationen.

Länsskatterätten i Stockholms län (1975 - 01 - 08) yttrade: Med hänsyn till att ifrågavarande bandspelare och grammofon, för vilkas anskaffningskostnad värdeminskningsavdrag yrkats, placerats i den skattskyldigas hem med full dispositionsrätt att användas såväl för hennes förvärvsarbete som för privat bruk finner skatterätten det av taxeringsnämnden medgivna värdeminskningsavdraget - motsvarande 20 procent på hälften av uppgiven anskaffningskostnad - ej vara för lågt beräknat. - Länsskatterätten beslutar lämna taxeringarna utan ändring.
Wera Uggla fullföljde sin talan. Kammarrätten i Stockholm (1976 - 04 - 20, Jonason, Österberg, referent, Lindquist) gjorde ej ändring i länsskatterättens beslut.
Hos regeringsrätten fullföljde Wera Uggla sin talan. Hon yrkade därjämte avdrag med 500 kr för kostnad för arbetsrum i bostaden.

Prövningstillstånd meddelades. Regeringsrätten (1978 - 03 - 16, Hjern, Paulsson, Hellner, Delin, Wahlgren) yttrade: Bandspelare och grammofon är numera vanlig utrustning i hemmen. Anskaffningskostnaden för sådan utrustning är i skattehänseende levnadskostnad, som inte är avdragsgill, och detta får anses gälla även i sådana fall då utrustningen kan vara till nytta också i den skattskyldiges förvärvsverksamhet.

I fall då sådan utrustning i väsentlig utsträckning måst användas i och för tjänsten kan det emellertid antagas att utrustningen förslits snabbare än normalt och anskaffningskostnaden är då i motsvarande mån en kostnad för tjänsteintäktens förvärvande och följaktligen avdragsgill.

Det avdrag som i målet medgivits Wera Uggla och som motsvarar en dubbelt så snabb förslitning som normalt kan i vart fall inte anses ha blivit för lågt beräknat.

Wera Uggla har inte visat fog för sitt yrkande om avdrag för kostnad för arbetsrum.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

Föredraget 1978 - 03 - 01, målnummer 2189 - 1976

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 80 1:44

Antik byrå som arbetsgivare överlämnat till anställd på dennes 60 - årsdag har ansetts som gåva enligt 19 § kommunalskattelagen och har således inte utgjort skattepliktig inkomst. Eftertaxering för 1973.

19 §, 32 § 1 mom kommunalskattelagen (1928:370) (Se RÅ 89 Ref 21)

Harry J, född 1912, var sedan 1950 anställd i Tetra Pak International AB. På Js 60 - årsdag överlämnade bolaget till honom en sengustaviansk byrå med ett anskaffningsvärde av 5 800 kr. J redovisade inte gåvan i sin inkomstdeklaration.
Taxeringsintendenten hemställde i framställning till länsskatterätten i Malmöhus län att J skulle eftertaxeras för 5 800 kr som inkomst av tjänst. Han anförde att med hänsyn till såväl gåvans värde som det förhållandet att den lätt torde kunna omsättas i pengar gåvan fick anses vara en sådan med löneförmån likställd gratifikation, vilken till sitt värde borde upptagas till beskattning.

J bestred bifall till framställningen och anförde bl a: Gåvan kunde med hänsyn till sin art inte jämställas med gratifikation. Han hade inte framfört några önskemål till givaren om val av gåva och inte känt till att han skulle få en gåva och inte heller dess värde. I andra hand yrkade J att han skulle eftertaxeras för högst 1 000 kr motsvarande det värde som skulle kunna erhållas vid en snabb realisation av byrån.
Länsskatterätten i Malmöhus län (1977 - 01 - 31) biföll taxeringsintendentens framställning och anförde som skäl: I målet är ostridigt, att J fått ifrågavarande gåva av sin arbetsgivare och att gåvans inköpspris varit 5 800 kr. Skäl att värdera gåvan till lägre värde än inköpspriset anses inte ha framkommit.

Gåvan får med hänsyn till sin karaktär av antikvitet anses ha varit lätt att omsätta i kontanter och är på grund härav och med beaktande av det förhållandevis höga värdet hänförlig till skattepliktig löneförmån för J. Eftersom J underlåtit att i deklarationen lämna upplysning om gåvan för eventuell beskattning, föreligger förutsättningar för eftertaxering.
I besvär häröver yrkade J att eftertaxeringsbeslutet skulle undanröjas eller att i vart fall byråns värde i beskattningshänseende skulle sättas lägre än anskaffningskostnaden.

Taxeringsintendenten bestred bifall till besvären. Kammarrätten i Göteborg (1978 - 09 - 18, von Otter, Liljeqvist, referent) undanröjde länsskatterättens beslut om eftertaxering och anförde som skäl: Av handlingarna i målet framgår att J, som varit anställd hos bolaget alltsedan det bildades och gjort tekniska insatser av grundläggande betydelse för bolagets verksamhet, mottagit ifrågavarande byrå av bolaget på sin 60 - årsdag. Med hänsyn härtill och då det ej kan antagas att J haft möjlighet att som födelsedagsgåva välja pengar i stället för byrån, är vad J mottagit ej att anse som sådan med lön eller pension jämställbar förmån som utgör skattepliktig intäkt för mottagaren.

Ledamoten Bärthel lämnade besvären utan bifall med följande motivering:

Skattefrihet för gåva föreligger endast för verklig gåva. Det skall med andra ord vara fråga om en frivillig prestation. Även om en prestation är frivillig är det dock inte säkert att avtalet kan betraktas som gåva (jfr SOU 1935:14 s 134 och SOU 1939:18 s 141). Om gåvogivaren nämligen avser att gottgöra gåvotagaren för arbete eller tjänst, som denne utfört, men den frivilligt lämnade ersättningen inte till sitt värde överstiger vad som enligt parternas mening och även enligt gängse uppfattning utgör ett skäligt vederlag för den utförda prestationen föreligger inte någon gåva. Till stöd härför har åberopats att det särskilda slag av frikostighet som utmärker typiska gåvor i sådana fall inte alls eller endast svagt framträder och dels att i efterhand träffade uppgörelser om frivilligt vederlag för arbete måste vara mycket svårt att skilja från uppgörelser som endast avser att till beloppet bestämma ett av parterna från början åtminstone stillatigande förutsatt vederlag. - Om det samtidigt föreligger ett bestående anställningsförhållande synes

Tillåtet för tentamen VT24

man presumera att vad arbetstagaren mottagit av arbetsgivaren är att betrakta som vederlag för verkställd arbetsprestation och sålunda skall beskattas som inkomst av tjänst. Denna presumtionsregel kan givetvis brytas. Så har skett i fall där det förelegat släktskapsförhållande mellan gåvogivare och gåvotagare eller någon annan speciell omständighet som tyder på att verklig gåva förelegat. I praxis har till beskattningsbar inkomst hänförts penninggåvor av varierande belopp, även sådana som utgått i samband med avgång från tjänsten. - I ett fall, RÅ 1950:1402, hade en husföreståndarinna efter 36 års anställning av sin arbetsgivare erhållit 20 000 kr. Hon beskattades för beloppet, trots hennes invändning att hon inte hade något att fordra av sin arbetsgivare. Även gåvor i form av aktier eller rätten att teckna aktier till låg kurs har beskattats som inkomst. I RÅ 1965:986 hade en skattskyldig av sin arbetsgivare efter en längre tids tjänst erhållit en fastighet, som disponerats av den skattskyldige som tjänstebostad. Den skattskyldige beskattades för värdet av fastigheten. En person, RÅ 1948:366, hade som hedersgåva efter 30 års anställning av sin arbetsgivare erhållit 10 000 kr för inköp av en tavla. Beloppet ansågs med hänsyn till omständigheterna inte utgöra skattepliktig intäkt. Däremot har, RÅ 1963:69, en arbetsgivarens kontanta bidrag till insamling för anställds inköp av golfutrustning beskattats hos den anställde. Den anställde hade uppgivit bl a att han som gåva önskat sig en golfutrustning och att han själv ville välja denna utrustning. - J har i förevarande mål uppgivit att hans uppfinningar legat till grund för hela Tetrasystemet. Med hänsyn till Js för arbetsgivaren betydelsefulla arbetsinsats finns skäl att anta att J erhållit en väsentligt dyrbarare gåva än som annars utgår vid anställdas bemärkelsedagar. Gåvan får därför, enligt min mening, utgöra vederlag för det arbete som J utfört och således skattepliktig för honom. Med hänsyn till Js förmögenhetsförhållanden och till övriga omständigheter kan, enligt min mening, antagas att J själv skulle ha varit beredd att köpa en byrå av det slag varom är fråga. Hela värdet av byrån skall vid sådant förhållande beskattas hos honom.
I besvär hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten skulle fastställa länsskatterättens beslut att eftertaxera J för 5 800 kr.

Prövningstillstånd meddelades. Regeringsrätten (1980 - 06 - 19, Nordlund, Ericsson, Petrén, Dyrssen, Jonson) yttrade: Av utredningen i målet framgår att J genom sin anställningstid och sina insatser för bolagets utveckling haft en särskild ställning i bolaget. Mot bakgrund härav framstår en uppvaktning från bolagets sida med en mera ovanlig gåva till J på hans 60 - årsdag som en naturlig hedersbevisning. Det finns inte anledning antaga att bolaget genom att som gåva överlämna en antik byrå velat bereda J en extra löneförmån. Byrån representerar visserligen ett förhållandevis högt värde men med hänsyn till omständigheterna kan detta förhållande inte förta byrån dess karaktär av födelsedagsgåva. En sådan utgör enligt 19 § kommunalskattelagen inte skattepliktig inkomst.

Regeringsrätten lämnar besvären utan bifall.

Föredraget 1980 - 06 - 17, målnummer 4956 - 1978

Litteratur Geijer - Rosenqvist - Sterner Skattehandbok Del I 1977 s 56 - 58, 282, 380, 381, K G A Sandström Om beskattning av inkomst av tjänst 1945 s 147, 148, Skattenytt 1965 s 199 f

Rättsfall RÅ 1948 Fi 366, RÅ 1950 Fi 114, RÅ 1951 Fi 367, RÅ 1958 Fi 146, RÅ 1963 Fi 69, RÅ 1965 Fi 441, RÅ 1965 Fi 986, RÅ 1968 Fi 1724, RÅ 1974 A 1277

Tillåtet på rättsnet.se 2024

RÅ 83 1:78

Fråga om delägare i fåmansföretag åtnjutit skattepliktig förmån genom utlandsresa i vilken han deltagit på företagets bekostnad (I och II).
Inkomsttaxering 1978 och 1979.

Lagrum: 32 § 1 mom kommunalskattelagen (1928:370); 30 § 3 mom och 116 a § taxeringslagen (1956:623)
(Se Prop 1995/96:152 s 41) (Se RÅ 88 Ref 99)

I.

Bengt O var under beskattningsåret 1978 företagsledare och delägare i Aktiebolaget John O:s Åkeri (fåmansföretag). Bolagets omsättning uppgick till ca 8,4 milj kr. O deltog under tiden den 30 mars - den 15 april 1978 i en studieresa till USA, som arrangerats för medlemmar av Svenska Åkeriförbundet. Kostnaden för resan, 9 305 kr, jämte traktamentsersättning om 1 000 kr bestreds av bolaget. I självdeklaration upptog O erhållen lön från bolaget med 145 920 kr samt nämnda traktamentsersättning. Han tillgodoförde sig avdrag för fördyrade levnadskostnader med belopp motsvarande traktamentet. Taxeringsnämnden upptog 6 203 kr (2/3 av resekostnaden) till beskattning som löneförmån samt medgav avdrag för fördyrade levnadskostnader med endast 333 kr.

O anförde besvär och yrkade att icke någon del av resekostnaden skulle upptas som löneförmån samt att han skulle medges avdrag för fördyrade levnadskostnader med yrkat belopp. I andra hand yrkade O att han skulle medges avdrag för fördyrade levnadskostnader under resan med 9 750 kr (650

kr x 15 dygn).

Taxeringsintendenten avstyrkte bifall till besvären och yrkade i egna besvär att O skulle påföras hela kostnaden för resan som skattepliktig förmån.

O anförde bl a: AB John O:s Åkeri utförde transporter främst för Volvo som hade krav på exakt leveranstid. Sådant krav hade även de flesta större amerikanska åkerier och det hade därför varit nödvändigt att resa till USA för att kunna göra jämförelser. Resan hade medfört konkreta åtgärder för bolaget. Reservdelsförsörjning och utbytet av reservdelar på vissa fordon hade nu gjorts beroende av den sannolika slitagetiden i likhet med vad som skedde i det besökta företaget Transcon Lines, Oklahoma. Betydande insikter hade gjorts för att värdera lämpliga framtida datasystem i företaget i likhet med vad som användes hos Ryder Truck Lines, Jacksonville. Åtgärder hade vidtagits för att sänka bränslekostnaderna med anledning av information från Consolidated Freightways samt Transport Advicors Inc. Ett heldatoriserat kommunikationssystem kom att prövas av bolaget efter visade förebilder på sådana system i USA. Resan hade utom information även givit kontakter med kolleger vilket resulterat i flera konkreta samarbetsprojekt för bättre lönsamhet.
Länsrätten i Skaraborgs län (1981-08-26) yttrade: Med hänsyn till innehållet i företett reseprogram och till vad O anfört får det anses uppenbart att resan varit av intresse för O, som uppgett att han är företagsledare, kontorist och delägare i AB John O:s Åkeri. Genom att resan innehållit inslag av rekreation har den också delvis varit av uteslutande privat intresse. Vid bedömningen av om O skall påföras förmånsvärde av resan i inkomstslaget tjänst måste beaktas i vilken utsträckning resan medfört konkreta åtgärder i bolagets verksamhet och i vilken mån åtgärderna påverkat storleken av bolagets inkomster och utgifter. Taxeringsintendenten har gjort gällande att resan inte medfört konkreta resultat för bolaget. Häremot har O lämnat en specifikation över vad han anser vara konkreta åtgärder som resan medfört. Länsrätten finner att den lämnade specifikationen inte är så detaljerad att därav tydligt framgår att resan i nämnvärd mån medfört konkret åtgärd av betydelse för bolagets inkomster eller utgifter. Sålunda har t ex i fråga om reservdelsförsörjning och utbyte av reservdelar redogörelse ej lämnats över vilka reserv-

Tillåtet på tentamen VT24

delar som avses, vilka fordon som är berörda eller mängden fordon. Det saknas närmare upplysningar om vilka bränslebesparande åtgärder som vidtagits, det framgår ej om bolaget ännu inköpt datasystem eller kommunikationssystem, det saknas upplysningar om vilka samarbetsprojekt som är genomförda och huruvida detta medfört körningar för t ex Volvo i annan utsträckning än tidigare. Omfattningen av uppgivna åtgärder är sålunda ej redovisade. Än mindre finns någon redogörelse över hur bolagets inkomster och utgifter påverkats. Det måste därför antas att resan endast i mindre mån medfört konkreta åtgärder av betydelse för bolagets inkomster och utgifter. Resan får därmed anses ha haft i huvudsak privat intresse för O. Den omständigheten att resan kan ha medfört viss nytta för bolaget medför inte annan bedömning. O bör därför taxeras för förmånsvärde av resan med ytterligare 3 102 kr (10 305 kr -

deklarerat traktamente 1 000 kr - av taxeringsnämnden beräknat förmånsvärde 6 203 kr). - Vad härefter gäller fördyrade levnadskostnader så saknas skäl att medge avdrag härför vid länsrättens bedömning att resan i huvudsak haft privat intresse för O. Länsrätten finner därför att taxeringsintendentens yrkande att avdraget med 333 kr inte skall medges är befogat. O:s yrkanden om avdrag för ökade levnadskostnader kan sålunda ej bifallas. - Inkomst av tjänst höjs med 3 400 kr enligt taxeringsintendentens yrkande. - Länrätten bifaller taxeringsintendentens besvär. O:s besvär bifalls ej.

O anförde besvär med yrkande att inte bli beskattad för någon del av arbetsgivarens kostnader för hans USA-resa och att få avdrag för ökade levnadskostnader under resan med 1 000 kr motsvarande den traktamentsersättning som han fått av arbetsgivaren. O androg: Arbetsgivaren hade haft stor nytta av att han företog resan till USA. Systemet med byte av reservdelar hade ändrats och skedde nu efter samma principer som tillämpades av företaget Transcon Lines. Detta innebar att varje reservdel byttes ut efter en viss körsträcka då minsta indikation om brister förelåg. Fordonen kördes inte längre tills det blev ett driftstopp. Till följd av detta hade kostnaderna för reservdelar och arbetslöner sjunkit. Enligt bokslut hade reservdelskostnaderna sjunkit med 26 procent och lönekostnaderna med 5 procent trots att omsättningen ökat med ca 1 milj kr. På USA-resan fick han även kännedom om vindavvisare. Sedan dessa införts på företagets fordon sparades varje år ca 2 000 kr per fordon i drivmedelskostnader.

Arbetsgivaren hade haft även annan nytta av hans USA-resa.

Taxeringsintendenten bestred yrkandena och anförde bl a. Det hade inte varit nödvändigt med en resa till USA för att förbättra systemet med byte av reservdelar. Vindavvisare såldes i Sverige redan år 1977 och därför hade det inte heller varit nödvändigt att åka till USA år 1978 för att studera dessa i praktiken. Kammarrätten i Göteborg (1982-09-02, Stening, Severin, Edström, referent) yttrade: Även om det får antas att O:s arbetsgivare haft viss nytta av att O åkte till USA s kan denna omständighet likväl inte medföra att inte hela värdet av resan skall tas till beskattning hos O som förmån. På grund härav är O heller inte berättigad till något avdrag för fördyrade levnadskostnader som han haft under resan. - Kammarrätten avslår besvären.
Hos regeringsrätten fullföljde O sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1983-12-19, Cars, Reuterswärd, Hilding, Tottie, Palm) yttrade: För att deltagandet i en studieresa som företagits av en delägare i ett fåmansbolag och/eller företagsledare och bekostats av bolaget ej skall i sin helhet anses motsvara en löneförmån för delägaren fordras att de studier som resan gett möjlighet till över huvud taget kunnat vara till nytta för bolaget. Föremålet för studierna måste ha anknytning till bolagets verksamhet och de kunskaper och erfarenheter som studierna beräknats kunna ge delägaren måste vara av ekonomisk betydelse för verksamheten. En resa kan exempelvis avse att undersöka förutsättningarna för en planerad ändring av en viss gren eller ett viss led i bolagets verksamhet och resultera i att ändringen genomförs eller tankarna därpå överges. Även studieresor som mer allmänt syftar till att ge uppslag av betydelse för bolagets verksamhet bör kunna godtagas, förutsatt att föremålet för studierna har den anknytning till och kan beräknas få den ekonomiska betydelse för verksamheten som nyss angavs. Det är emellertid klart att några direkt påvisbara ekonomiska resultat eller dispositioner som följd av resan inte alltid går att konstatera när ställning skall tagas till frågan om resedeltagarens beskattning. Prövningen får då ske efter en samlad bedömning av syftet med resan och vilken betydelse denna beräknats kunna få för bolagets verksamhet.

Tillståndet återtaget vt24

Vid den prövning som nu sagts kommer i betraktande i vilken omfattning resan fullföljer även andra syften än att tillföra bolaget för verksamheten betydelsefulla kunskaper och erfarenheter. Självfallet måste vid en resa kunna godtagas att viss tid tas i anspråk också för andra inslag, såsom för nöje och avkoppling t ex, särskilt vid en utlandsresa, besök på närbelägna turistmål. Överstiger dessa inslag inte vad som kan anses vara normalt vid en studieresa av det slag och den omfattning varom fråga är, bör någon förmånsbeskattning inte komma i fråga. Om emellertid resan erhållit en sådan uppläggning att nu angivna inslag klart överväger och resmålen mer synes ha valts med hänsyn härtill än för att främja ändamålsenliga studier - vilka kanske lika bra eller bättre kunnat äga rum på annan plats och till lägre kostnad - får resans egenskap av nöjes- och rekreationsresa anses vara s framträdande att en förmånsbeskattning bör ske för resekostnaden i dess helhet. Svårigheterna vid prövningen blir större när inslagen av nöje och avkoppling visserligen överstiger vad som kan anses normalt men ändock inte fått så framträdande utrymme att de bör utlösa en förmånsbeskattning för hela resekostnaden.

O, som är delägare i ett fåmansbolag (Aktiebolaget John O:s Åkeri), deltog under beskattningsåret i en studieresa till USA, som arrangerats för medlemmar av Svenska Åkeriförbundet. Under resan, som från avfärden till hemkomsten tog 17 dygn i anspråk, besökte deltagarna, förutom motsvarande amerikanska huvudorganisation, sju större företag inom eller med nära anknytning till åkeribranschen. Under en bussresa gjordes besök på en särskilt inrättad raststation för lastbilstrafik, vågstation m m.

Studieresan har enligt O varit av stor betydelse för företaget och givit de resultat i verksamheten vilka antecknats i kammarrättens dom 1). 1)/Avser vad A androg i besvären hos kammarrätten

Såvitt avser resans uppläggning i övrigt kan antecknas, att studiebesöken förlagts till företag belägna på sådana orter att resan kommit att sträcka sig tvärs över USA från öst till väst och åter, att högst ett studiebesök - före eller efter lunch - gjorts om dagen, med undantag för en dag då två besök genomförts, att ett antal kända turistmål besökts utan att detta i och för sig föranletts av något studiebesök på samma ort samt att förhållandevis riklig tid ägnats åt sightseeing, sällskaplig samvaro eller stått till deltagarnas fria disposition.

Små och medelstora företagare inom en bransch kan normalt inte själva anordna studieresor till andra länder utan är härvidlag hänvisade till resor som företas i exempelvis en branschorganisations regi. Regeringsrätten finner vidare att de studiebesök som O gjort får anses ha varit till nytta för bolaget. En förmånsbeskattning redan på grund av att studierna saknat betydelse för bolagets verksamhet kommer därför inte i fråga. De inslag av nöje och rekreation som förekommit under resan har emellertid utgjort en förhållandevis stor del därav och synes i viss mån ha föranlett att resan sträckt sig över längre avstånd och tagit längre tid än som motiverats enbart av studiebesöken. O kan på grund därav ej undgå att beskattas såsom för löneförmån. Den del som är att hänföra till nöje och rekreation är å andra sidan ej så framträdande att resekostnaden i dess helhet bör betraktas som en löneförmån. Vid en samlad bedömning bör O beskattas endast för halva resekostnaden eller 4 652 kr samt erhålla avdrag för fördyrade levnadskostnader motsvarande hälften av den för resan uppburna traktamentsersättningen eller 500 kr.

Regeringsrätten bifaller på det sätt besvären att taxeringarna bestäms enligt följande (beloppen här uteslutna).

II.

Per L var under beskattningsåret 1977 anställd och delägare i L:s Cykel & Sport Aktiebolag (fåmansföretag). L deltog under tiden den 6 mars - den 16 mars 1977 i en av Monark-Crescent Aktiebolag för dess återförsäljare anordnad resa till Brasilien. Kostnaden för resan, 5 079 kr, bestreds av L:s Cykel & Sport Aktiebolag.

Taxeringsnämnden upptog kostnaden för resan till beskattning som löneförmån för L.

Lokala skattemyndigheten i Söderhamns fögderi påförde L skattetillägg med 40

procent av den skatt som belöpte på 5 079 kr.

L anförde besvär med yrkande att inte bli beskattad för värdet av resan.

Tillåten till och med år 2124

Länsrätten i Gävleborgs län (1980-10-30) yttrade: Länsrätten finner av utredningen i målet att resan till Brasilien får anses ha varit av betydelse för L:s tjänst. Länsrätten finner emellertid vidare att resan jämväl innefattat turistbesök och rekreation i sådan omfattning att viss del av resekostnaden bör tas till beskattning hos L. Den för L beskattningsbara delen uppskattar länsrätten till skäliga 2 500 kr. Vid angiven bedömning bör underlaget för beräkning av skattetillägg sättas ned. - Länsrätten nedsätter L:s taxeringar på sätt framgår av bilaga 1 till domen (här utesluten).

Länsrätten nedsätter av lokala skattemyndigheten beslutat underlag för beräkning av skattetillägg till 2 500 kr.

Taxeringsintendenten överklagade med yrkande att hela värdet av resan eller 5 079 kr skulle upptas som löneförmån för L och att underlag för beräkning av skattetillägg skulle påföras L med samma belopp. Kammarrätten i Sundsvall (1981-10-09, Roos, Herlitz, referent, Eberstein) ändrade inte länsrättens dom. Hos regeringsrätten fullföljde taxeringsintendenten sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1983-12-19, Cars, Reuterswärd, Hilding, Tottie, Palm) yttrade: L var under beskattningsåret anställd hos L:s Cykel & Sport Aktiebolag, som bedrev verksamhet med bl a försäljning av cyklar i Söderhamn. Han ägde 52 av 300 aktier i bolaget och var son till företagsledaren. Den i målet ifrågakomna resan till Brasilien hade anordnats av Monark-Crescent Aktiebolag för dess återförsäljare och omfattade tiden den 6 mars - den 16 mars 1977. Det av deltagarna erlagda priset för resan innebar viss subvention från arrangörens sida. Resan var enligt reseerbjudandet avsedd som utbildningsresa med syfte att ge tillfälle att studera underleverantörers produkter, marknadsföring av fritidsprodukter utomlands, kontakter med internationell expertis samt studier i kursform av aktuella svenska fackhandelsämnen, för vilket sistnämdna ändamål ekonomie licentiaten Leif Lind skulle medfölja. - Efter avresa den 6 mars på eftermiddagen kom ressällskapet nästa förmiddag till Sao Paolo. Den 8 mars besöktes Monarks cykelfabrik därstädes med bl a "kvalitetsdiskussion". Den 9 mars gavs information om Brasilien och om brasilianska förhållanden, avseende minutförsäljning av cyklar, annonsering, försäljningsfrämjande åtgärder för cyklar och serviceproblem. Den 10 mars ägnades åt resa till Rio de Janeiro, där sällskapet bodde fram till avresan till Sverige den 15 mars.

Studieprogrammet omfattade den 11 mars en timmes information om handel vid snabb inflation och två timmars besök i cykelaffärer. Därutöver föreläste Lind den 11 mars 2 1/2 timmar, den 12 mars 2 timmar, den 14 mars 3 1/2 timmar och den 15 mars 1 1/2 timme eller sammanlagt 9 1/2 timmar.

Handlingarna i målet måste anses visa att det till Brasilien och brasilianska förhållanden knutna utbildningsprogrammet inte var omfattande och att det till sin natur haft föga värde för ett företag med så lokalt begränsad verksamhet som L:s Cykel & Sport Aktiebolag. Beträffande utbildningsprogrammet i övrigt, dvs 9 1/2 timmars kurs i - enligt reseprogrammet - aktuella svenska fackhandelsämnen, motsäger kursens rubricering inte antagandet att kursen varit av viss betydelse för L:s tjänst. I målet har emellertid inte framförts någon saklig motivering för att en så pass kort kurs fördelats på s många dagar liksom ej heller för att kursen förlagts till en så avlägsen plats som Rio de Janeiro. Av resans allmänna uppläggning och programmets innehåll måste det fastmera antas att resans huvudsakliga ändamål varit - förutom att skapa goodwill för det anordnande bolaget bland dess återförsäljare - att bereda deltagarna rekreation och turistiska upplevelser.

Deltagandet i resan måste därför anses för L ha inneburit en förmån som utgått för hans tjänst. Förmånens värde, 5 079 kr, utgör i sin helhet skattepliktig intäkt för honom.

Med ändring av länsrättens och kammarrättens domar fastställer regeringsrätten dels taxeringsnämndens beskattningsåtgärder, dels lokala skattemyndighetens i Söderhamns fögderi beslut den 12 september 1978 att påföra L skattetillägg att utgå efter 40 procent på ett underlag av 5 079 kr.

Anm. Samma dag avgjordes ytterligare två mål med utgång som i målet enligt referat I.

Föredragna 1983-11-22--23, målnummer 3628-1981 och 3925-1982

Tillfälligt på tentamen VT24

RÅ 1986 ref 44

En arbetsgivare lottar ut resor bland anställda som utfört en viss prestation för arbetsgivaren. Värdet av resorna har ansetts utgöra skattepliktig inkomst av tjänst för vinnarna. Undantaget i 19 § kommunalskattelagen från skatteplikt för vinst i svenskt lotteri har inte ansetts tillämpligt.

19 § kommunalskattelagen (1928:370); 1 § lotterilagen (1982:1011) (Se RÅ 1994 ref 35)

Fredrik L anförde hos riksskatteverket bl.a. följande:

Bolaget X, i vilket Fredrik L är anställd, skall i samband med att bolaget lanserar en ny produkt trycka upp och distribuera en dekal avsedd att anbringas på bilar. Bolaget har till den vid bolaget verksamma personalföreningen, som har omkring 1 200 medlemmar, riktat ett erbjudande innebärande att bolaget till föreningen avsätter ett belopp till dess verksamhet som relateras till i vilken utsträckning föreningens medlemmar låter applicera ifrågavarande dekal på sina bilar. Bolaget har för avsikt att avsätta 18 000 kr under förutsättning att 50 % av föreningens medlemmar använder dekalen, 30 000 kr om 75 % använder den samt 50 000 kr om 90 % använder den. Med hänsyn till att bolagets avsättning till föreningen kommer att relateras till användningsgraden, har föreningen för avsikt att bland användarna lotta ut resor för två personer i syfte att stimulera användningsgraden. Alternativt kommer bolaget att till föreningen skänka resorna för utlottning. Vid 50 % användning av dekalen kommer en resa att lottas ut, vid 75 % två resor samt vid 90 % tre resor. Resmålen är enligt planerna Paris, London samt Oslo. Resorna kommer att ha ett värde om 6 000 kr, 6 000 kr respektive 4 000 kr. Sålunda kommer varje lott att vara värd drygt 13 kr under förutsättning att samtliga medlemmar i föreningen använder dekalen. Fredrik L anhöll mot bakgrund av det anförda om förhandsbesked beträffande följande frågor. 1. Kommer lottens värde att för anställd/medlem betraktas som en förmån från arbetsgivaren, som är inkomstskattepliktig om det är A) föreningen som köper resorna, B) bolaget som köper dem enligt ovan, 2. Kommer vinstens värde att betraktas som en förmån från arbetsgivaren som är inkomstskattepliktig om det är A) föreningen som köper resorna, B) bolaget som köper dem enligt ovan.
Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (1985-06-28, Swartling, Herrlin, Vester, Gustafson, Melchior) meddelade följande förhandsbesked. Fråga 1 A och B. Värdet av rätten att delta i den av personalföreningen anordnade utlottningen utgör i båda fallen skattepliktig intäkt av tjänst för Fredrik L. Fråga 2 A och B. En vinst vid utlottningen utgör inte i något av fallen skattepliktig intäkt för Fredrik L. MOTIVERING. Frågorna 1 och 2. I 1 § första stycket lotterilagen (1982:1011) definieras begreppet lotteri. Med lotteri avses i denna lag "en verksamhet, i vilken en eller flera deltagare kan erhålla en vinst till högre värde än vad var och en av de övriga deltagarna kan få och i vilken vinstmöjligheterna helt eller delvis beror på slumpen till följd av lottning, gissning, vadhållning eller liknande förfarande". I lotteriförordningen (1939:207) fanns en definition med i sak samma innehåll. Den utlottning av resor som avses i ansökningen täcks av definitionen i nämnda lagrum och är således ett lotteri i lotterilagens mening. Det förhållandet att det för deltagande i utlottningen krävs att personen i fråga är medlem i personalföreningen och har använt dekalen kan inte föranleda någon annan bedömning. Enligt 19 § kommunalskattelagen (KL) räknas en vinst i ett svenskt lotteri inte till skattepliktig inkomst. Det framstår som uppenbart att begreppet lotteri har samma innebörd här som i lotteriförfattningarna. Skälet till att lotterivinster undantagits från inkomstbeskattning är att dessa vinster ansetts böra beskattas i särskild ordning enligt lagen (1928:376) om särskild skatt på vissa lotterivinster. Skattefriheten enligt KL har dock inte gjorts beroende av att lotterivinstskatt faktiskt har utgått. Av det anförda följer att den vinst som Fredrik L kan erhålla vid utlottningen är undantagen från inkomstbeskattning oavsett om lotterivinstskatt erläggs eller ej. En konsekvens av detta är å andra sidan att värdet av rätten att delta i den som lotteri bedömda verksamheten i princip utgör en skattepliktig intäkt av tjänst för Fredrik L.

Tillgänglig på Lagrummen VT24

Ledamöterna Enslöw, Rosén och Nilsson var skiljaktiga och anförde. Under de i ärendet angivna omständigheterna måste en resa som Fredrik L vinner anses som en förmån härrörande från hans anställning i bolaget. Detta gäller oavsett om det är bolaget eller föreningen som köper resan. De grundläggande förutsättningarna för att erhålla förmånen ifråga är anställning hos bolaget och en särskild prestation för bolagets räkning. Enligt vår mening kan inte enbart det förhållandet att erhållandet är beroende av ett slumpmoment medföra att bestämmelserna i 19 § kommunalskattelagen om undantag från skatteplikt blir tillämpliga. Värdet av resan skall därför av Fredrik L tas upp som skattepliktig inkomst av tjänst (jfr RÅ 1967 ref 45). En konsekvens av vårt ställningstagande blir att själva rätten att få delta i utlottningen av resorna inte skall utgöra någon skattepliktig förmån av tjänst för Fredrik L.

Taxeringsintendenten anförde besvär och yrkade att värdet av en resa som Fredrik L kan vinna skall betraktas som skattepliktig inkomst av tjänst.
Regeringsrätten (1986-03-13, Wieslander, Mueller, Engblom, Voss, von Bahr) yttrade: Förutsättningen för att Fredrik L skall vinna en resa är att han är anställd hos bolaget och utför en särskild prestation för bolaget genom att använda dess dekal. Resan måste därför anses som en förmån på grund av anställningen, oavsett om det är bolaget eller föreningen som med av bolaget tillhandahållna medel köper resan. Vid sådant förhållande kan den omständigheten att förmånen gjorts beroende av utfallet av ett lotteri inte medföra att bestämmelserna i 19 § kommunalskattelagen om undantag från skatteplikt för vinst i svenskt lotteri blir tillämpliga. Värdet av resan kommer därför att för Fredrik L utgöra skattepliktig inkomst av tjänst. Till följd härav skall fråga 1 besvaras nekande och fråga 2 jakande.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Föredraget 1986-02-12,

målnummer 3389-1985

Rättsfall: RÅ 1961 Fi 1280; RÅ 1967 ref 45.

Litteratur: prop 1981/82:170, s 29.

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 1987 ref 145

Fråga om avdrag för ränta på villkorligt aktieägartillskott. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

29 § 1 mom kommunalskattelagen (1928:370) (Se RÅ 88 Ref 65), (RÅ 90 Ref 34)

I ansökan hos riksskatteverket om förhandsbesked anförde Aktiebolaget Y i huvudsak följande:

A ägde samtliga aktier i AB Y. Bolagets verksamhet hade under några år i början av 1980-talet gått med underskott. Underskotten hade för undvikande av likvidationsplikt täckts genom villkorliga aktieägartillskott från A. Sammanlagt hade villkorliga aktieägartillskott lämnats till bolaget om drygt z milj kr. Efter omstruktureringen av bolagets verksamhet hade betydande vinster åter uppkommit och balanserade vinstmedel likaså uppstått. På grund härav kunde återbetalning av de villkorliga aktieägartillskotten påbörjas. Sådan återbetalning var enligt regeringsrättens ställningstagande i målet RÅ 85 1:10 icke skattepliktig intäkt. I samband med att aktieägartillskotten lämnades hade även överenskommits om ränta på aktieägartillskotten. Ränteutfästelsen hade varit muntlig och innefattat att ränta skulle utbetalas på aktieägartillskotten från och med tidpunkten för tillskottens lämnande. En förutsättning för utbetalning av ränta hade dock varit att vinstmedel funnits i bolaget i sådan omfattning att räntebetalningar kunnat rymmas inom tillgängliga vinstmedel. Räntebetalningarna hade med andra ord varit villkorade på likartat sätt som aktieägartillskotten som sådana. I samband med återbetalningen av aktieägartillskotten uppkom nu fråga om uttagande av ränta för tiden från tillskottens lämnande till dess återbetalning skett.

Bolaget hemställde att riksskatteverket skulle förklara att viss ränta på aktieägartillskottet som beräknats för tiden 1982 □ 1985 och som rymdes inom balanserade vinstmedel skulle betraktas som ränta och vara avdragsgill för bolaget.
Riksskatteverkets nämnd för rättsärenden (1987-03-27, Herrlin, Hermanson, Wingren, Enslöw, Vester, Gustafson, Nilsson, Virin) meddelade följande förhandsbesked: Det till A utbetalade beloppet skall behandlas som ränta och är således avdragsgillt. □ I rättsfallet RÅ 85 Aa 144, som gällde ett överklagat förhandsbesked, var omständigheterna såvitt nu har intresse följande. Ett aktiebolag övervägde att lämna ett villkorligt aktieägartillskott till ett annat aktiebolag, X. Tillskottet skulle återbetalas fr o m ett visst år, dock endast om så kunde ske med bolagets behållna vinstmedel enligt fastställd balansräkning. På kapitaltillskottet skulle Aktiebolaget X erlägga en årlig ränta. Även för räntan skulle gälla att den endast skulle betalas om så kunde ske med behållna vinstmedel. I annat fall skulle beräknad ränta läggas till kapitalfordran för aktieägartillskottet och betalas så snart Aktiebolaget X:s ställning medgav det. I förhandsbeskedet förklarade nämnden att ränta som var hänförlig till aktieägartillskottet utgjorde avdragsgill omkostnad för Aktiebolaget X, dock endast i den mån ovillkorlig skyldighet att betala sådan ränta hade uppkommit för bolaget. Hos regeringsrätten yrkade taxeringsintendenten att regeringsrätten skulle förklara att som ränta betecknad utbetalning hänförlig till det villkorliga aktieägartillskottet inte utgjorde någon avdragsgill omkostnad för Aktiebolaget X. Regeringsrätten ändrade inte förhandsbeskedet. □ Nämnden tolkar rättsfallet så att avdragsrätt ansågs föreligga om betalning av ränta skett i en situation med behållna vinstmedel på minst samma belopp och att det därvid ansågs sakna betydelse om betalningen innefattade ränta som belöpte på tidigare år, då behållna vinstmedel inte funnits. Enbart den omständigheten att ränta under ett år utan behållna vinstmedel lades till kapitalbeloppet av aktieägartillskottet skulle däremot med denna tolkning inte grunda avdragsrätt. □ Den med den nu föreliggande ansökningen om förhandsbesked avsedda betalningen rymdes i enlighet med de avtalade villkoren inom balanserade vinstmedel. Enligt principerna i rättsfallet som nämnden uppfattar dem skall därmed betalningen behandlas som ränta.
I besvär yrkade länsskattemyndigheten i första hand att förhandsbesked skulle meddelas av innebörd, att utbetalat belopp skulle betraktas som utdelning och att beloppet därför inte var avdragsgillt för bolaget.

Tillhör på tentan VT24

För det fall att regeringsrätten fann, att det villkorliga aktieägartillskottet utgjort en skuld för bolaget till A redan innan bolagsstämman beslutat om återbetalning, yrkades i andra hand dels att förhandsbesked skulle meddelas av innebörd att endast den del av tillskottet, som vid räkenskapsårets början motsvarades av fritt eget kapital, lades till grund för beräkning av avdragsgill ränta för räkenskapsåret i fråga, dels att hänsyn togs till under räkenskapsåret eventuellt inträffade förändringar i storleken av fritt eget kapital och att avdrag för ränta hänförlig till tidigare räkenskapsår, då behållna vinstmedel inte funnits, ej medgavs. Regeringsrätten (1987-11-27, Hellner, Björne, Tottie, von Bahr, Holstad) yttrade:

För bolaget inträder en ovillkorlig skyldighet att återbetala aktieägartillskottet först sedan bolagsstämman med iakttagande av bestämmelserna i 12 kap aktiebolagslagen (1975:1385) beslutat om sådan betalning. För tid dessförinnan föreligger inte någon bolagets förpliktelse gentemot A som kan jämställas med en skuld vrå ränta kan utgå. Vid angivna förhållande är bolaget berättigat till avdrag för ränta avseende aktieägartillskottet endast i den mån medlen finns kvar hos bolaget efter det att bolagsstämman beslutat om återbetalning av tillskottet.

Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet i enlighet med det anförda.

Regeringsrådet Holstad yttrade:

Jag finner att den mening som ligger till grund för domen strider mot den lagtolkning som kommit i uttryck i regeringsrättens dom den 3 september 1985 på besvär av taxeringsintendenten i det mål som redovisats i RÅ 85 not Aa 144. Föreliggande mål borde därför ha hänskjutits till avgörande i plenum.

Föredraget 1987-11-03, målnummer X-1987

Rättsfall: RÅ 85 1:10; RÅ 85 Aa 144.

Tillåtet på tentamen vt24

Materialet kan vara skyddat av upphovsrätt.

RÅ 1989 ref 57

En arbetsgivare (ej fåmansföretag) har till en anställds hustru sålt en begagnad traktor för ett pris som är lägre än marknadsvärdet. Traktorn skulle användas vid driften av en hustrun tillhörig jordbruksfastighet. Skillnaden mellan marknadsvärdet och den erlagda köpeskillingen har beskattats såsom inkomst av tjänst för den anställde. Tillika fråga om beräkning av en begagnad varas marknadsvärde. Inkomsttaxering 1981.

32 § 1 mom och 42 § kommunalskattelagen (1928:370) (Se Prop 1989/90:110 s 114 Bilaga 3, RÅ 91 Ref 27, RÅ 1992 ref 56, RÅ 1993 ref 58, RÅ 1994 ref 52, RÅ 1996 ref 16, RÅ 1996 ref 16)

Sven-Erik G var under 1980 sedan åtskilliga år anställd hos Hofors Lastbilcentral, ekonomisk förening, i Hofors. Han var ansvarig för föreningens skogstransporter.

Enligt en faktura daterad den 30 juli 1980 köpte Sven-Erik G:s hustru Birgit G av föreningen en begagnad traktor. Traktorn hade typbeteckningen BM 640 och var av 1969 års modell. Birgit G köpte traktorn för att använda den vid driften av en henne tillhörig jordbruksfastighet i Sollefteå kommun. För traktorn betalade hon 7 000 kr jämte mervärdeskatt. För transporten av traktorn betalade hon därutöver 1 800 kr jämte mervärdeskatt till föreningen.

Taxeringsnämnden avvek från Sven-Erik G:s deklaration vid beräkning av inkomst av tjänst genom att som lön från föreningen påföra honom ytterligare 35 000 kr. Som skäl anfördes att Sven-Erik G åtnjutit förmån av osedvanlig rabatt då hans hustru förvärvat traktorn för ett pris som understeg marknadsvärdet med 35 000 kr.

Sven-Erik G anförde besvär och yrkade att bli taxerad enligt avgiven deklaration.

Taxeringsintendenten bestred bifall till besvären och anförde i huvudsak följande:

Förvärvet av traktorn grundades inte på någon marknadsmässig värdering av traktorn. Birgit G kunde endast drygt två månader efter förvärvet använda traktorn tillsammans med en annan traktor av märket Fordson Major, 1952 års modell, som inbyte vid köp av en traktor med beteckingen Valmet 702-4. BM-traktorn och Fordson Major-traktorn hade då tillsammans värderats till 70 000 kr. Enligt vad Gävle-Dala Lantmän (Nyman) uppgett vid telefonsamtal med taxeringsnämndens ordförande hade cirkapriset för en traktor av märket Fordson Major, 1952 års modell uppgått till 5 000 kr. Enligt uppgift från Gävle-Dala Lantmän hade vidare inbytespriset för en BM 640 legat på 48 000 kr i februari 1981. Från Valmet Traktor AB, Sundsvall, hade vidare inhämtats att vid försäljningar i oktober 1980 maximal rabatt som lämnades var 10 % på listpriset, som då för en Valmet 702-4 i grundutförande var 117 000 kr. Den rabatt Sven-Erik G:s hustru kunde ha erhållit vid köpet av Valmet-traktorn torde därför inte ha överstigit 12 600 kr (10 % av 117 500 + 8 500). Om det antogs att hustrun vid köpet av Valmet-traktorn erhållit denna rabatt genom en uppvärdering av inbytestraktorerna skulle dessa rätteligen ha varit värda ca 57 000 kr. Som ovan anförts kunde priset för Fordson Major-traktorn beräknas till ca 5 000 kr. Att en traktor av 1952 års modell av ifrågavarande märke skulle ha ett värde överstigande 5 000 kr framstod som i högsta grad osannolikt. Sålunda borde priset för BM-traktorn kunnat beräknas till ca 52 000 kr (57 000 - 5 000), vilket ganska väl överensstämde med den prisuppgift som lämnats från Gävle-Dala Lantmän. Mot bakgrund av vad som ovan anförts borde inbytespriset för BM-traktorn kunnat beräknas till åtminstone 48 000 kr enligt uppgiften från Gävle-Dala Lantmän. Eftersom hustrun förvärvat traktorn för endast 8 800 kr inkl frakt måste enligt min mening hennes förvärv ha skett till underpris. Om hänsyn inte togs till de påstådda reparationer hon skulle ha gjort under innehavstiden kunde förvärvet beräknats ha skett till ett pris som med 39 200 kr (48 000 - 8 800) understeg vad som kunde anses ha utgjort marknadsmässigt pris. Vilka reparationer som skulle ha utförts på traktorn hade inte närmare preciserats.

Tillgång på tentamen VT24

Det framstod dock inte som sannolikt att hon skulle ha utfört några mer omfattande reparationsarbeten. Exempelvis hade hon vid inkomstberäkningen för jordbruksfastigheten Omnäs 3:30, för vilken traktorn anskaffats, dragit av endast 3 217 kr för underhåll av inventarier.

Om det ändock antogs att vissa smärre reparationer kunde ha utförts framstod ändock det av taxeringsnämnden beräknade underpriset på 35 000 kr som åtminstone inte för högt beräknat.
Länsrätten i Gävleborgs län (1984-12-19, ordförande Nygren) yttrade:

Sven-Erik G har under beskattningsåret varit anställd hos Hofors Lastbilcentral som skogstransportchef och torde genom sin ställning ha inflytande över lastbilcentralens köp och byten av maskiner. Enligt faktura av 1980-07-30 har Birgit G från lastbilcentralen förvärvat en traktor, BM 640 av 1969 års modell, för 7 000 kr exkl moms och frakt. Ifrågavarande traktor var utbjuden till samtliga medlemmar i lastbilcentralen utan att något bud inkommit. Traktorn var i räkenskaperna nedskriven till ett värde av 4 000 kr. Såvitt framkommit vid företagen utredning har priset vid försäljningen till Birgit G inte bestämts med ledning av beräknat marknadsvärde utan med utgångspunkt för traktorns bokförda värde vid avyttringstillfället. Bokfört värde utgör emellertid inte något mått på ett inventariums marknadsvärde. Traktorn av märket BM 640 av 1969 års modell har senare under året jämte en begagnad traktor av märket Fordson Major av 1952 års modell lämnats som byte vid köp av ny traktor. Vid inbytet erhölls 70 000 kr tillsammans för de två begagnade traktorerna. Endast en mindre del härav kan enligt framkomna uppgifter antas hänförligt till Fordson-traktorn och BM-traktorn måste därför - oavsett viss osäkerhet om bruttoprissättningen av den nyförvärvade traktorn - anses värd väsentligt mer än vad densamma inköpts för. Länsrätten finner det styrkt att Birgit G vid köpet av traktorn från lastbilcentalen kommit i åtnjutande av en osedvanligt hög rabatt på grund av makens anställning vid lastbilcentalen. I praxis har make beskattats för ersättning som utgivits av hans arbetsgivare till bekostande av exempelvis andre makens resa (se t.ex. RÅ 1968 Fi 1577).

Principiellt bör ingen skillnad göras beroende på förmånens art. Underpriset utgör därför skattepliktig inkomst av tjänst för Sven-Erik G. Med hänsyn till vad som erhållits för traktorn BM 640 vid traktorbyte två månader efter inköpet, till inhämtade värderingsuppgifter och även med beaktande av att vissa kostnader nedlagts för reparation av traktorn finner länsrätten inte att taxeringsnämnden beräknat förmånen för hustrun till för högt belopp.

Sven-Erik G:s besvär kan därför inte bifallas.

Sven-Erik G fullföljde sin talan. Han anförde bl.a. följande. Kärnfrågan i målet är vad traktorns marknadsvärde var just i det ögonblick då densamma försåldes av lastbilcentralen till min hustru. För att en förmånsbeskattning skall vara lagligen möjlig måste man kunna visa, att det vid denna tidpunkt i marknaden funnits åtminstone en förståndig köpare, som - utan koppling till någon försäljning av annan traktor - varit villig att betala ett högre pris för traktorn än det som erlades av min hustru. Från fiskal sida har inte visats, att någon sådan köpare, villig att betala ett högre pris, funnits att tillgå vid tidpunkten ifråga. - Traktorn hade under nyttjandet före förvärvet från lastbilcentralen utsatts för påfrestningar som givit upphov till följande defekter. Ett brott på maskinramen hade uppkommit och brottet hade reparerats genom svetsning och viss förstärkning. Lastaggregatet var glappt i lederna. Kraftöverföringen fungerade inte förrän maskinen blivit ordentligt varmkörd. Att åtgärda sistnämnda fel kostar erfarenhetsmässigt 25 000 - 30 000 kr. - Lastbilcentralens styrelse beslöt att avyttra traktorn i befintligt skick till högstbjudande. Alla medlemmarna i lastbilcentralen tillställdes meddelande om vilken traktor som var till salu och vilken anbudstid som gällde. Vid anbudstidens utgång hade anbud lämnats av mig och min hustru. Vidare hade intresse anmälts av en annan person som emellertid drog tillbaka sitt intresse sedan traktorn närmare undersökts.

Någon köpare villig betala högre pris än vårt anbud fanns således inte.

Lastbilcentralens styrelse gjorde efter anbudstidens utgång ytterligare ansträngningar att finna köpare. Dessa ansträngningar blev dock fruktlösa.
Kammarrätten i Sundsvall (1987-11-20, Jonson, Wennerström, Widmark, referent) yttrade:

Sven-Erik G var under beskattningsåret 1980 anställd som skogstransportchef hos Hofors Lastbilcentral. Bestämmelserna i 35 § 1 a mom kommunalskattelagen om beskattning av förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till underpris äger

Tillfällig tentaplugg 24

i detta fall inte tillämpning. I målet har inte visats att Sven-Erik G tillförts något ekonomiskt värde eller annan förmån genom Birgit G:s förvärv av traktorn. Vid dessa förhållanden kan skattskyldighet för Sven-Erik G såsom för inkomst av tjänst inte grundas på den omständigheten att lastbilcentralen till Birgit G överlåtit en traktor för ett pris som må ha understigit dess beräknade marknadsvärde. Besvären skall därför bifallas.

Kammarrätten nedsätter - med ändring av länsrättens dom - Sven-Erik G:s taxeringar till följande belopp (beloppen här uteslutna).
I besvär hos regeringsrätten yrkade länsskattemyndigheten i Gävleborgs län att Sven-Erik G skulle beskattas under inkomst av tjänst med 35 000 kr på grund av att hans hustru från hans arbetsgivare förvärvat en traktor till ett pris som understeg marknadsvärdet med 35 000 kr. Myndigheten anförde därvid följande: Att en anställd låter en honom tillkommande löneförmån av arbetsgivaren utbetalas till den anställdes hustru eller barn eller annan anhörig har enligt hittillsvarande praxis inte medfört att den anställde därigenom kan undgå att bli beskattad för förmånen. Det är inte ovanligt att en förmån tillkommer en anställds hustru, som inte har anställning hos samme arbetsgivare. Åtskilliga är t.ex. de fall då en anställds hustru erhållit en förmån genom att hon medföljt mannen på resa där reseersättning utgetts av den anställdes arbetsgivare för att täcka eller bidra till hustruns resekostnad. I sådana fall beskattas enligt fast praxis förmånen hos den anställde d.v.s. mannen. Exempel här ger rättsfallet RÅ 1965 Fi 305 ävensom rättsfallet RÅ 1968 Fi 1577. Kammarrätten konstaterar i sina domskäl att Sven-Erik G ej tillförts något ekonomiskt värde eller annan förmån genom hustruns förvärv av traktorn och detta oavsett att hustrun förvärvat traktorn till underpris. Kammarrättens formulering tyder på att den i sin bedömning utgått från regeringsrättens dom RÅ85 1:78. Kammarrätten i Sundsvall har uppenbarligen tolkat regeringsrättens dom på så sätt att en anställd ej kan beskattas för förmån som den anställdes anhörige åtnjutit genom en transaktion med den anställdes arbetsgivare och där transaktionen uppenbarligen ej genomförts om anställningsförhållandet ej förelegat.

Regeringsrättens dom tyder därför på en ändring av tidigare praxis.

Kammarrätten i Göteborg har i dom 1987-07-20, mål nr 4392-4393-1986, uttryckligen tolkat regeringsrättens dom i målet RÅ85 1:78 på så sätt att anhörigs förmån från makes arbetsgivare ej utgör skattepliktig intäkt.

Kammarrättens i Göteborg dom har överklagats till regeringsrätten av länsskattemyndigheten i Malmöhus län. Regeringsrättens dom RÅ85 1:78 har rönt stor uppmärksamhet och medfört debatt angående ifrågasatt ändrad praxis av regeringsrätten, se bl.a. artikel i Skattenytt nr 3 år 1987, sidan 150 och framåt. Av det anförda framgår att regeringsrättens avgörande i målet RÅ85 1:78 rönt stor uppmärksamhet och även medfört att kammarrätterna i Göteborg och Sundsvall uppfattat att regeringsrätten ändrat praxis. Det framstår som synnerligen betydelsefullt att regeringsrätten nu klargör rättsläget.

Prövningstillstånd meddelades.

Sven-Erik G bestred bifall till besvären och gjorde därvid gällande att han tidigare visat att hans hustru inte förvärvat traktorn till pris understigande det allmänna saluvärdet varför saklig grund för beskattning inte förelåg. Om regeringsrätten ändå skulle komma fram till att traktorn köpts till ett lägre pris än allmänna saluvärdet föreligger inte enligt rättsfallet RÅ85 1:78 någon principiell förutsättning för beskattning.

Vid målets föredragning den 14 mars 1989 inför en av regeringsrättens avdelningar förordnades att målet skulle hänskjutas till avgörande av regeringsrätten i dess helhet.

Regeringsrätten upptog härefter målet till avgörande i plenum, varvid regeringsrättens flesta ledamöter (Hamdahl, Mueller, Björne, Voss, Berglöf, Sjöberg, von Bahr, Swartling, Holstad, Baekkevold, Billum Stegard, Lindstam) förenade sig om följande dom (1989-06-08):

Sven-Erik G var under 1980 sedan åtskilliga år anställd hos Hofors Lastbilcentral, ekonomisk förening, i Hofors. Han var ansvarig för föreningens skogstransporter.

Enligt en den 30 juli 1980 daterad faktura köpte Sven-Erik G:s hustru Birgit G av föreningen en begagnad traktor. Traktorn hade typbeteckningen BM 640 och var av 1969 års modell. Birgit G köpte traktorn för att använda den vid driften av en henne tillhörig jordbruksfastighet i Sollefteå kommun. För traktorn

Tillåtet på tentamen T24

betalade hon 7 000 kr jämte mervärdeskatt. För transporten av traktorn betalade hon därutöver 1 800 kr jämte mervärdeskatt till föreningen.

I målet är fråga huruvida Sven-Erik G skall beskattas såsom för inkomst av tjänst i anledning av att Birgit G förvärvat traktorn. Som grund för en sådan beskattning anför länsskattemyndigheten att Birgit G förvärvat traktorn för ett pris som är 35 000 kr lägre än marknadsvärdet samt att detta skillnadsbelopp i inkomstskattemässigt hänseende enligt gällande rättspraxis bör behandlas som en från föreningen utgående löneförmån till Sven-Erik G.

Sven-Erik G gör gällande att hans hustru förvärvat traktorn till ett pris som inte är lägre än det allmänna saluvärdet för traktorn. Enligt Sven-Erik G:s mening finns dessutom enligt rättsfallet RÅ 1985 1:78 inte någon principiell förutsättning för att beskatta honom på grund av att hans hustru förvärvat traktorn.

Enligt 32 § 1 mom kommunalskattelagen gäller som huvudregel att till intäkt av tjänst skall hänföras - förutom avlöning, arvode, traktamente och sportler - annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Räckvidden av denna huvudregel begränsas av vissa andra föreskrifter i samma paragraf och i anvisningarna till denna. Enligt anvisningspunkt 3 gäller sålunda i fråga om andra förmåner än bostadsförmåner att värdet av dessa skall tas upp av den skattskyldige, därest han inte skulle ha varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse att han själv skaffat sig förmånerna. Enligt samma anvisningspunkts andra stycke första meningen gäller att värdet av bostadsförmån och andra naturaförmåner skall beräknas enligt bestämmelser i 42 § kommunalskattelagen och därtill hörande anvisningar.

Det bör anmärkas att det i målet inte är fråga om förhållanden i s.k. fåmansföretag. Föreskrifterna i 35 § 1 a mom kommunalskattelagen är alltså inte tillämpliga.

Såsom en sådan annan förmån för vilken skatteplikt föreligger enligt de nyss redovisade föreskrifterna i 32 § kommunalskattelagen jämte tillhörande anvisningar har i praxis räknats bl.a. att en anställd från sin arbetsgivare får förvärva egendom till underpris (se exempelvis RÅ 1957 Fi 260, RÅ 1979 1:22, RÅ 1986 ref 36 och RÅ 1987 ref 95).

Har en arbetsgivare låtit en förmån utgå till den anställdes make har detta i praxis - i vart fall fram till dess regeringsrätten meddelade dom i rättsfallet RÅ 1985 1:78 - ansetts utgöra skattepliktig intäkt av tjänst för den anställde. Fråga om beskattning av en anställd för förmåner som en arbetsgivare låtit utgå till den anställdes make har aktualiserats främst i fall då det gällt förmån som minskat den skattskyldiges och hans makes levnadskostnader. Fråga har nämligen varit om resekostnader (se exempelvis RÅ 1965 Fi 305, RÅ 1968 Fi 1577 och 2199, RÅ 1974 A 674 och RÅ 1984 1:40 I; samma bedömning ligger också till grund för avgörandet i RÅ 1988 ref 30 II enligt vilket en medlem i ett bolags styrelse beskattats för värdet av att hans hustru fått deltaga i en resa som bekostats av en av bolagets leverantörer). Fråga om en anställd på motsvarande sätt skall inkomstbeskattas när hans arbetsgivare säljer en villafastighet till den anställdes hustru för ett pris som kan ha varit lägre än fastighetens marknadsvärde aktualiserades i rättsfallet RÅ 1985 1:78. I detta rättsfall hade underinstanserna ansett att en person, Nils-Olof T, åtnjutit en löneförmån i sin anställning på grund av att hans hustru, Solveig T, av Nils-Olof T:s arbetsgivare, Aktiebolaget Jacobson & Widmark, förvärvat den fastighet som makarna bebodde som tjänstebostad. Regeringsrätten biföll besvär av Nils-Olof T med följande motivering:

Frågan i målet är om Nils-Olof T erhållit en för honom skattepliktig löneförmån genom att Solveig T fått köpa fastigheten för ett lägre pris än ett av myndigheterna för fastigheten beräknat marknadsvärde. Aktiebolaget Jacobson & Widmark var inte ett fåmansföretag i den mening som anges i 35 § 1 a mom kommunalskattelagen. Bestämmelserna i detta lagrum om beskattning av förmån som delägare i fåmansföretag eller honom närstående åtnjuter genom att förvärva egendom från företaget till underpris äger således inte tillämpning. I målet har inte visats att Nils-Olof T tillförts något ekonomiskt värde eller annan förmån genom Solveig T:s förvärv av fastigheten. Vid dessa förhållanden kan skattskyldighet för Nils-Olof T såsom för inkomst av tjänst inte grundas på den omständigheten att bolaget till Solveig T överlåtit en fastighet för ett pris som må ha understigit fastighetens beräknade marknadsvärde.

Domen beträffande Nils-Olof T har tolkats på olika sätt. I allmänhet har det ansetts att regeringsrätten menat att Nils-Olof T inte kunde beskattas därför att förmånen att köpa bostaden inte tillkommit honom själv utan hans hustru. Så har regeringsrättens dom tolkats dels av kammarrätten i Sundsvall i den nu

Tillståndsmaterial VT24

överklagade domen, dels av kammarrätten i Göteborg i en den 20 juli 1987 meddelad dom (mål nr 4392-4393-1986), dels av riksskatteverkets nämnd för rättsärenden i ett den 25 november 1988 meddelat förhandsbesked (Dnr 314/87-200), dels i ett antal artiklar (se bl.a. Skattenytt 1987 s 150 ff, 1988 s 308 ff och s 568 ff). Det kan antecknas att regeringsrätten den 15 mars 1988 beslutat att inte meddela prövningstillstånd i det nyssnämnda av kammarrätten i Göteborg avgjorda målet (regeringsrättens mål nr 4229-4230-1987) och att regeringsrätten den 6 april 1989 undanröjt nämnda förhandsbesked (regeringsrättens mål nr 83-1989) och avvisat ansökningen såvitt avser den här uppkomna rättsfrågan.

Regeringen har i anledning av RÅ 1985 1:78 i en remiss till lagrådet föreslagit en ändring av 32 § 1 mom kommunalskattelagen som skulle medföra att en anställd skulle beskattas för en förmån som utgått till den anställdes make eller annan närstående. Lagrådet avstyrkte ändringen under hänvisning till dels att det är en fast regeringsrättspraxis att det i taxeringsmål skall ske en sådan s.k. genomsyn som motiverat regeringens ändringsförslag, dels att regeringsrättens avgörande i RÅ 1985 1:78 inte utgjorde något avsteg från principen om genomsyn vid närståendes transaktioner utan endast gällde en principiell bevisvärderingsfråga. Med anledning av vad lagrådet uttalat fann regeringen att den föreslagna ändringen av 32 § 1 mom kommunalskattelagen inte behövdes (se prop 1987/88:52 s 114 och 115).

Vad som anförts i det föregående kan sammanfattas på följande sätt: Som intäkt av tjänst skall i princip anses - förutom lön m.m. - varje annan förmån i pengar, bostad eller annat som utgått för tjänsten. Som sådan skattepliktig förmån räknas enligt praxis bl.a. att en anställd från sin arbetsgivare till underpris förvärvar egendom, bl.a. en en- eller tvåfamiljsfastighet. När en arbetsgivare låtit en förmån utgå till den anställdes make och fråga varit om en förmån som minskat den anställdes eller hans makes levnadskostnader har den anställde beskattats för förmånen.

Det är efter RÅ 1985 1:78 oklart om detsamma gäller när en arbetsgivare till en anställds make överlåter egendom till ett pris som är lägre än marknadsvärdet.

Regeringsrätten finner att som skattepliktig förmån för en anställd enligt 32 § 1 mom kommunalskattelagen i enlighet med praxis bör räknas att den anställde får förvärva egendom från sin arbetsgivare till ett pris som är lägre än marknadsvärdet för den förvärvade egendomen. Detta bör gälla alla slag av egendom oavsett för vilket ändamål eller i vilken förvärvskälla den anställde avser att använda egendomen, under förutsättning självfallet att det inte finns någon uttrycklig föreskrift om undantag från skattskyldighet som är tillämplig på det aktuella fallet.

Enligt det anförda är en anställd, som för sin jordbruksfastighet från sin arbetsgivare förvärvar en traktor till ett pris som är lägre än traktorns marknadsvärde, skattskyldig för mellanskillnaden, för såvitt det inte finns någon tillämplig föreskrift om undantag från skattskyldigheten. Det finns emellertid inte någon sådan undantagsföreskrift. Den förut citerade föreskriften i anvisningspunkt 3 till 32 § kommunalskattelagen, som innebär att beskattningen av värdet av andra förmåner än bostadsförmåner är beroende av att rätt till avdrag för utgift för förmånernas förvärvande inte skulle ha förelegat om den skattskyldige själv skaffat sig förmånen, kan nämligen inte anses avse det fallet att avdraget för anskaffningsutgiften är hänförligt till annan förvärvskälla än den tjänst från vilken förmånen härrör.

På motsvarande sätt bör - utan hinder av att RÅ 1985 1:78 har tolkats annorlunda - det regelmässigt anses utgöra en förmån som utgått för tjänsten när en arbetsgivare till den anställdes make överlåter egendom till ett pris som är lägre än egendomens marknadsvärde. Den anställde bör alltså inkomstbeskattas även i ett sådant fall. Ett undantag från denna regel kan aktualiseras i den mån det erlagda underpriset kan anses vara affärsmässigt betingat på annan grund, exempelvis självständigt bestående affärsförbindelser mellan den anställdes make och arbetsgivaren. Även vid en överlåtelse från arbetsgivaren till den anställdes make bör den skattepliktiga intäkten för den anställde anses motsvara hela skillnaden mellan marknadsvärdet eller det lägre affärsmässigt betingade priset, å ena, och den erlagda köpeskillingen, å andra sidan.

Det finns ingenting i målet som tyder på att traktorns pris påverkats av ett affärsförhållande mellan säljaren och Birgit G. I enlighet med det anförda skall Sven-Erik G därför beskattas såsom för inkomst av tjänst, om Birgit G:s förvärv av traktorn har skett till ett lägre pris än som motsvarar traktorns marknadsvärde.

Tillåtet för tentamen vt 24

Sven-Erik G har gjort gällande att traktorn den 30 juli 1980 i Hofors inte hade högre värde än som motsvarar köpeskillingen 7 000 kr.

Länsskattemyndigheten gör gällande att marknadsvärdet var 42 000 kr. Till stöd härför åberopar myndigheten främst att traktorn såväl i oktober 1980 som i december samma år överlåtits för 65 000 kr. Överlåtelserna hade skett i Sundsvall.

Rent allmänt gäller att det är svårt att med utgångspunkt i ett pris som någon erhållit för en begagnad vara dra säkra slutsatser om varans marknadsvärde. Det erhållna priset kan ha påverkats i höjande eller sänkande riktning av en rad olika omständigheter. Dessa svårigheter bör av rättssäkerhetsskäl alltid tillgodoräknas den skattskyldige.

När det gäller att beräkna traktorns marknadsvärde den 30 juli 1980 med ledning av de priser som erhållits i oktober och december 1980 bör följande omständigheter särskilt beaktas. Överlåtelsen av traktorn i oktober 1980 till Valmet Traktor Aktiebolag ingick som ett led i ett byte mot en ny och mycket dyrare traktor. Det är ostridigt att Birgit G tillgodoförde en rabatt på den nya traktorn genom att priset på hennes traktor sattes högre än marknadsvärdet. Av utredningen - främst ett brev från Olema i Sundsvall - framgår att rabatten kan ha varit mycket stor. Vidare är det ostridigt att Sven-Erik G under Birgit G:s innehavstid reparerat traktorn och att Valmet Traktor Aktiebolag senare nedlagt arbete på den. Förebragd utredning synes tala för att kostnaderna för dessa arbeten uppgår till minst 9 000 kr respektive 8 000 kr. Det måste slutligen antas att marknadsvärdet för begagnade traktorer kan vara högre i en ort som Sundsvall än i Hofors.

Med beaktande av vad som sålunda och i övrigt förekommit finner regeringsrätten att traktorns marknadsvärde den 30 juli 1980 bör uppskattas till 20 000 kr.

På anförda skäl finner regeringsrätten att Sven-Erik G på grund av Birgit G:s köp av traktorn skall påföras intäkt av tjänst med ytterligare 13 000 (20 000 - 7 000) kr.

Regeringsrätten bestämmer, med ändring av kammarrättens dom, Sven-Erik G:s taxeringar 1981 till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Regeringsråden Hellner, Wahlgren, Brink, Palm, Wadell och Werner var skiljaktiga och anförde:

Frågan i målet gäller huruvida skattskyldighet för Sven-Erik G såsom för inkomst av tjänst föreligger på den grund att hans hustru fått köpa en traktor av hans arbetsgivare till ett pris som understiger dess marknadsvärde.

Härvid är till en början att märka att det inte är ostridigt att köpeskillingen verkligen understigit marknadsvärdet vid förvärvstillfället.

Så har ansetts vara fallet enligt den bedömning som taxeringsnämnden och länsrätten gjort. Kammarrättens avgörande bygger emellertid på att det i målet inte visats att Sven-Erik G tillförts något ekonomiskt värde eller annan förmån genom hustruns förvärv. Frågan huruvida köpeskillingen verkligen understeg marknadsvärdet har i kammarrättens dom således inte blivit närmare belyst.

Kammarrättens dom följer i argumenteringen rättsfallet RÅ 1985 1:78. Enligt detta rättsfall har en skattskyldig som var anställd hos ett aktiebolag (ej fåmansföretag) ansetts ej erhålla skattepliktig förmån genom att hans hustru från bolaget förvärvat en fastighet för ett pris som kan ha understigit fastighetens marknadsvärde.

De regler som är tillämpliga i förevarande mål innebär följande. Enligt 32 § 1 mom kommunalskattelagen i dess lydelse vid 1981 års taxering (SFS 1977:41) skulle till intäkt av tjänst hänföras, förutom avlöning, arvode, traktamente, sportler även "annan förmån i penningar, bostad eller annat, som utgått för tjänsten". Och enligt punkt 3 första stycket tredje meningen av anvisningarna till nämnda paragraf (se SFS 1976:85) skulle som intäkt upptagas värdet av andra utav den skattskyldige åtnjutna förmåner (än bostadsförmån), därest han icke skulle varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande för den händelse han själv förskaffat sig dem. I anvisningspunktens andra stycke första meningen erinrades

Tillåtet på terminal 7/24

om att angående värdesättningen av såväl bostadsförmån som andra naturaförmåner, som kunde ingå i avlöningen, meddelades bestämmelser i 42 § och därtill hörande anvisningar.

Kommunalskattelagen har alltsedan sin tillkomst innehållit bestämmelser om beskattning av naturaförmåner. Bakgrunden härtill är att skattesystemet med sitt skatteuttag är avpassat med hänsyn tagen till de skattskyldigas levnadskostnader, som ju principiellt sett inte är avdragsgilla. Den som i sin anställning åtnjuter t.ex. fri kost eller bostad rubbar således en tänkt balans mellan de skattskyldiga vid skatteuttaget. Beskattningen av naturaförmåner avser därmed att träffa den inbesparing i levnadskostnader som förmånen i fråga innebär.

Höjda skatter och den utformning som ursprungligen gavs åt lagstiftningen om arbetsgivaravgifter har inneburit att naturaförmåner med tiden kommit att bli ett allt vanligare inslag som vederlag för tjänsteprestationer. Denna utveckling har lett till lagstiftning för att komma till rätta med de problem som uppstår. Så t.ex. har tillkommit åtskilliga nya regler om förmånsbeskattning (se exempelvis SFS 1984:951 och 1987:1303).

Frågan om beskattning av naturaförmåner har behandlats även i rättspraxis.

Intresset knyter sig härvid i förevarande mål naturligtvis främst till sådana förmåner som inte direkt anges i författningstext eller behandlas i anvisningar av riksskatteverket. Genom praxis har exempelvis fastslagits att ersättning som en anställd erhållit för sina och hustruns resekostnader skall beskattas hos den anställde (se RÅ 1965 Fi 305 samt RÅ 1968 Fi 1577 och 2199). Samma bedömning har gjorts då den ena makens arbetsgivare som gratifikation låtit båda makarna delta i resa som företaget bekostat helt eller delvis (RÅ 1974 A 674 och RÅ 1984 1:40 I). Ett spörsmål som är centralt för naturaförmånsbeskattningens problematik är frågan vilka slag av förmåner som skall beskattas i inkomstslaget tjänst. Författningstexten ger i detta hänseende ingen annan ledning än den att något förmånsvärde inte skall tas upp till beskattning, om den skattskyldige skulle ha varit berättigad att åtnjuta avdrag för utgifterna för förmånernas förvärvande om han eller hon själv förskaffat sig dem. Tydligt är emellertid att för skatteplikt måste krävas att förmånen har ett reellt och påvisbart ekonomiskt värde för den skattskyldige, vilket denne i något skede hade kunnat på något sätt utnyttja.

Enligt vår uppfattning är det i detta sammanhang man bör se sådana rättsfall som RÅ 1985 1:78 och RÅ 1987 ref 95. I båda fallen rör det sig om fastigheter som av den skattskyldiges arbetsgivare sålts till ett pris understigande ett på visst sätt beräknat marknadsvärde. Av det sistnämnda rättsfallet framgår att fastighetspriset utgjorts av ett värde som framtagits efter en besiktning av en auktoriserad fastighetsmäklare och att fastighetsköpet skett i så gott som omedelbar anslutning till besiktningen. Trots att priset med åtminstone 100 000 kr understigit det marknadsvärde som ansågs skola gälla enligt det allmännas ståndpunkt fann regeringsrätten inte styrkt att den skattskyldige hade erhållit en sådan förmån som medför skatteplikt enligt 32 § kommunalskattelagen.

Ett liknande resonemang torde kunna gälla beträffande rättsfallet RÅ 1985 1:78, där bevissituationen tydligtvis ytterligare komplicerades genom att det var den skattskyldiges hustru som fått köpa fastigheten.

I diskussionerna kring spörsmålet vilka slag av förmåner som skall beskattas i inkomstslaget tjänst är det till en början viktigt att fästa uppmärksamheten på mångfalden och de sinsemellan olika typer av förmåner som förekommer i praktiken. De typer av förmåner som lagstiftaren förefaller ha haft för ögonen utgör endast ett urval och kanske de vanligast förekommande, såsom t.ex. fri eller hyresbillig bostad, fria eller subventionerade måltider, bilförmåner och numera också lån på fördelaktiga villkor och förmåner vid aktieförvärv. Här är den ekonomiska effekten av förmånen tydlig. Men det föreligger också andra typer av förmåner, där fråga uppkommer om ett i inkomstslaget tjänst beskattningsbart förmånsvärde. Möjligheten till anskaffning till förmånligt pris av anläggningstillgångar eller lager för en annan förvärvskälla än inkomst av tjänst, d.v.s. det fall som prövas i förevarande mål, utgör ett exempel. Ett annat exempel där förmånsbeskattning diskuteras är förvärv från arbetsgivare av fastighet till priser under ett föregivet marknadsvärde, liksom avyttring till arbetsgivare av fastighet till högre pris än ett sådant värde. Här är fråga om transaktioner som dessutom skall redovisas till beskattning i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Även i dessa senare typfall av förmåner kan ett från olika utgångspunkter framdiskuterat förmånsvärde urskiljas, men en komplikation är här hur - utan närmare stöd av författningstext - hänsyn till förmånsbeskattningen skall tas i det inkomstslag i vilket anskaffningen respektive avyttringen dessutom, och kanske i första hand, skall redovisas.

Tillåtet för terminen VT24

De i det föregående antydda komplikationerna vid beräkning av förmånsvärde att beskatta i inkomstslaget tjänst när den transaktion som ligger till grund för förmånsbeskattningen också skall skattemässigt beaktas i annat inkomstslag blir inte mindre när förmånen - såsom i förevarande mål - till synes i allt väsentligt tillfaller annat skattesubjekt än det hos vilket förmånsbeskattningen aktualiseras.

De tidigare nämnda rättsfallen RÅ 1965 Fi 305 m.fl, enligt vilka en anställd beskattats för ersättning som han erhållit avseende hustrus resekostnader, måste ses mot den bakgrunden att i princip fullständig sambeskattning av äkta makar ägde rum fram t.o.m. år 1970. Då för tiden betraktades familjen som ett enda skattesubjekt. Även under nutida förhållanden på skatteområdet, där principen om individuell beskattning helt gäller och är genombruten endast när skatteflyktsliknande omständigheter kan vara för handen (som t.ex. i fåmansföretag), kan det emellertid vara motiverat med en "sambeskattningseffekt" vid beskattning av sådana förmåner som innebär en inbesparing av levnadskostnader för familjen och sålunda även för den anställde, även om dessa förmåner utgått till någon annan i hans eller hennes familj. Här måste emellertid tydligtvis för beskattning av den anställde krävas att inbesparingseffekten också för honom eller henne är påvisbar.

Utkrävande av skatt kan ske endast med stöd av lag. Principerna för skatteuttag bör i möjligaste mån vara s beskaffade att de enskilda skattskyldiga kan förutse och beräkna skatteeffekterna av sitt handlande.

Vad gäller beskattning av förmåner i inkomstslaget tjänst synes - med hänsyn till vad som i det föregående anförts angående mångfalden av och den olika karaktären hos de slag av förmåner som kan komma i fråga liksom angående de till följd härav uppkommande komplikationerna vid inkomstberäkningen - i första hand böra ankomma på lagstiftaren att närmare ange grunden för taxeringen i ett fall som det förevarande, d.v.s. när förmånen inte påvisbart kommit den skattskyldige själv tillgodo utan dennes hustru och dessutom på ett eller annat sätt måste beaktas vid inkomstberäkningen i en av hustrun bedriven förvärvskälla.

Sammanfattningsvis vill vi framhålla följande. Den för ifrågavarande beskattningsår, 1980, gällande regleringen på området för beskattning av förmåner i inkomstslaget tjänst räcker till för att beskatta Sven-Erik G för en påvisbar ekonomisk förmån av den uppenbarligen genom hans försorg åstadkomna transaktionen mellan lastbilcentralen och hans hustru. Den rättspraxis som finns på området - delvis grundande sig på äldre förhållanden, när sambeskattning mellan äkta makar upprätthölls till fullo, och dessutom i flertalet fall avseende förmåner som inte beaktas i annat inkomstslag än inkomstslaget tjänst - är emellertid enligt vår mening inte användbar i förevarande mål. - Vid det förhållandet att förmånen i första hand tillfallit Sven-Erik G:s hustru och har varit av den art att den på ett eller annat sätt skolat beaktas vid beräkningen av inkomst av en av henne bedriven förvärvskälla synes lagregleringen såsom den är utformad inte medge att förmånsvärdet för Sven-Erik G beräknas som skillnaden mellan traktorns marknadsvärde och hustruns faktiska anskaffningspris. I den mån ett förmånsvärde som kommit Sven-Erik G personligen till del skall kunna beskattas som inkomst av tjänst för honom, måste man närmare kunna precisera en förmån för honom, t.ex. såsom en förmögenhetsökning för honom eller såsom en minskning av hans personliga levnadskostnader. En annan möjlighet skulle vara att göra en genomsyn av transaktionen och betrakta Sven-Erik G som den egentlige förvärvaren, varvid hustruns traktorförvärv skulle behöva ses som en gåva från Sven-Erik G, något som emellertid med hänsyn till den år 1980 gällande äktenskapslagstiftningen kunnat med giltighet ske endast i äktenskapsförordets form. Skäl saknas enligt vår mening för att i förevarande mål göra en sådan genomsyn.

Om en förmånsbeskattning hos Sven-Erik G skulle ske för hustruns förmånliga förvärv utan att någon ekonomisk effekt härav för honom själv behöver påvisas kan härjämte med fog ställas frågan hur långt ett sådant skatteansvar sträcker sig. Skulle t.ex. en motsvarande försäljning till den anställdes gode vän eller ett vuxet barn också förmånsbeskattas hos den anställde? Även frågor av denna typ visar enligt vår mening på nödvändigheten av ytterligare lagstiftning på området.

Någon närmare precisering av det slag som i det föregående efterlysts rörande arten av den förmån som tillfallit Sven-Erik G personligen genom den i målet förekomna traktoranskaffningen har inte gjorts från det allmännas sida. Med hänsyn till det anförda är vi inte beredda att betrakta den för Sven-Erik G:s hustru möjligen uppkomna förmånen såsom i sig skattepliktig för Sven-Erik G. På grund härav bifaller vi inte länsskattemyndighetens besvär.

Regeringsråden Tottie, Dahlman och Bouvin var skiljaktiga och anförde:

Tillfälligt fritt till 2024

Vi är ense med majoriteten utom såvitt avser de tre sista styckena, som vi anser bör ersättas med följande:

Beträffande försäljningen av traktorn till Birgit G den 30 juli 1980 i Hofors har följande av Sven-Erik G andragna omständigheter lämnats obestridda. Det var fråga om en begagnad och hårt sliten traktor. Den befann sig vid försäljningen i mycket dåligt skick. Lastbilcentralen hade före försäljningen till Birgit G i enlighet med sina stadgar berett varje medlem i lastbilcentralen tillfälle att komma in med anbud. Denna anbudsprocedur riktade sig i praktiken till alla åkeriidkare och andra yrkesmässigt verksamma maskinidkare i regionen. Information om att traktorn var till salu hade sålunda spritt sig till alla tänkbara köpare på orten. Efter detta anbudsförfarande hade lastbilcentralen gjort ytterligare försäljningsansträngningar. Härefter stod det klart att ingen annan köpare på orten var villig att betala ett högre pris än det av Birgit G erbjudna, 7 000 kr jämte mervärdeskatt.

Med beaktande av vad som sålunda och i övrigt förekommit finner vi det inte vara i målet visat att traktorns marknadsvärde den 30 juli 1980 i Hofors i då befintligt skick varit högre än det belopp, 7 000 kr jämte mervärdeskatt, som Birgit G betalat för traktorn.

Sven-Erik G skall därför inte påföras något belopp som intäkt av tjänst med anledning av Birgit G:s köp av traktorn.

På grund av det anförda fastställer vi kammarrättens domslut.

Föredraget 1989-05-10, föredragande Zedenius, målnummer 26-1988

Rättsfall: RÅ 1965 Fi 305; RÅ 1968 Fi 1577; RÅ 1968 Fi 2199; RÅ 1974 A 674; RÅ80 1:26; RÅ82 1:45; RÅ84 1:40; RÅ85 1:78; RÅ 1988 ref 30 II.

Litteratur: prop 1987/88:52, s 60 - 61, 114 - 115; SN 1987, s 150 ff; SN 1988, s 308 ff, 460, 567; Sture Bergström, Förutsebarhet, s 41.

Tillåtet på tentamen v.124

RÅ 1991 not 113

4640-1989 91-03-11

Inkomst av rörelse - avdrag på grund av anskaffning av konstföremål (värdebeständiga tavlor?).

Lagrum: 29 § kommunalskattelagen (1928:370)

Not 113. Besvär av Trioplast AB ang inkomsttaxering 1981 och skattetillägg. - Taxeringsintendenten överklagade taxeringsnämndens beslut bl a vad gällde medgivet avdrag för inköpt konst, 200 698 kr. Länsrätten i Jönköpings län (1986-06-30, ordförande Granath) anförde i denna del: Enligt gällande praxis är inköp av konst inte sådana kostnader för vilka avdrag kan medges vid taxeringen. Vad Trioplast AB anfört om att de avdragna kostnader avser litografier av förhållandevis ringa värde föranleder inte annat bedömande. Taxeringsintendentens yrkande skall därför bifallas. - Bolaget påfördes jämväl skattetillägg. - Kammarrätten i Jönköping (1989-09-22, Nordling, Stridbeck, Härmä): ej ändring. - I besvären vidhöll bolaget i första hand sitt yrkande om omedelbart avdrag för hela utgiften för inköpet av litografier m m. I andra hand yrkade bolaget avdrag 'för de litografier som ej kan anses som dyrbarare konstverk'. Bolaget yrkade också att skattetillägget skulle undanröjas. - Regeringsrätten (1991-03-11, M Sjöberg, Dahlman, Swartling, Billum Stegard): Bolaget, som under räkenskapsåret den 1 september 1979 - den 31 augusti 1980 hade 125 anställda och en omsättning överstigande 100 milj kr, köpte under året drygt 200 tavlor (huvudsakligen litografier men ocks några träsnitt och gravyrer) för sammanlagt 200 698 kr. Tavlorna anskaffades för att pryda ett större antal arbetsrum och vissa gemensamma utrymmen i bolagets nya lokaler. I regeringsrätten gäller målet i första hand frågan om utgiften för förvärvet är avdragsgill, helt eller delvis, vid 1981 års taxering. - De inköpta tavlorna får med hänsyn till ändamålet med förvärvet och omständigheterna i övrigt anses utgöra inventarier i bolagets rörelse. Detta förhållande är emellertid inte tillräckligt för att medföra avdragsrätt. I regeringsrättens praxis har fastslagits att avdrag för värdeminskning - och därmed självfallet också direktavdrag vid förvärvet - skall vägras för konstföremål o d, som utgör inventarier i rörelse, när föremålen kan bedömas vara värdebeständiga (RÅ 1951 not Fi 674 och 738 samt RÅ 1977 ref 118; jfr beträffande inkomst av tjänst RÅ 1973 ref 85). Det har hävdats att undantag från denna huvudprincip bör kunna medges i fråga om enklare konstföremål o d (se bl a prop 1980/81:68 s 112-114). Även om gällande rätt skulle anses ge utrymme för en sådan undantagsregel, bör denna emellertid inte tillämpas i ett fall som det förevarande. Bolaget har inom kort tid och för ett och samma ändamål köpt ett stort antal konstföremål, bland vilka ingår flera verk av erkända konstnärer. Förvärvet av varje enskilt föremål bör inte bedömas för sig utan ses som en del av en större investering som - betraktad som en helhet - får antas ha en sådan värdebeständighet att avdrag enligt praxis skall vägras. - På grund av det anförda finner regeringsrätten att bolaget inte har rätt till avdrag, vare sig på en gång eller i form av värdeminskningsavdrag, för utgiften för anskaffande av de i målet aktuella konstföremålen. - Genom att varken i deklarationen eller i de till den fogade bilagorna upplysa om att beloppet 200 698 kr kostnadsförts har bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift som utgör grund för skattetillägg. På grund av den oriktiga uppgiftens beskaffenhet och oklarheten i rättsläget bör dock det av länsrätten påförda skattetillägget efterges till den del det avser bolagets utgift för inköp av litografier m m. - Regeringsrätten bifaller inte besvären i fråga om inkomsttaxeringen men nedsätter, med ändring av kammarrättens och länsrättens domar, underlaget för skattetillägg till 85 119 kr. (fd I 1991-02-06, Hedin)

Tillåtet för kursen VT24

RÅ 1996 ref 75

Beräkningen av skattepliktigt värde av tävlingsvinst i form av kostnadsfri resa till Rio de Janeiro. Inkomsttaxering 1993.

Lagrum: 42 § andra stycket kommunalskattelagen (1928:370); 42 § anvisningarna punkt 1 andra stycket kommunalskattelagen (1928:370), RÅ 1995 ref. 100, (Se Prop 1997/98:133 s 24 och 25)

Föredragande: Eriksson

Uppslagsord: Inkomst av tjänst - skattepliktigt värde av tävlingsvinst
Skattemyndigheten i Göteborgs och Bohus län beskattade vid 1993 års taxering med avvikelse från ingiven deklaration Ingrid H. för en vinstresa i en pristävling med 28 000 kr.
Ingrid H. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att resan skulle värderas till 3 500 kr.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1994-03-21, ordförande Hanson) yttrade: Av handlingarna i målet framgår följande. Ingrid H. har deltagit i en slogantävling om kaffe anordnad av Ica Rosteri. Hon vann därvid en resa till Rio de Janeiro. Enligt kontrolluppgift från Luxus Kaffe AB har resan värderats till 28 000 kr. - Skattemyndigheten har gjort gällande att tävlingsvinst som lämnas med anledning av någon - om än ofta obetydlig prestation - är skattepliktig i sin helhet. Vinsten skall värderas till marknadsvärdet, vilket får anses motsvara det regelmässigt förekommande priset inklusive mervärdesskatt. Marknadsvärdet har fastställts till 28 000 kr. En värdering till marknadsvärdet innebär att mottagarens individuella förhållanden inte kan beaktas vid värderingen, t.ex. låg inkomst. Marknadsvärdet påverkas inte heller av att förmånen inte kan bytas ut mot pengar. - Ingrid H. har anfört att man kan tycka om kaffe utan att vilja resa till Rio de Janeiro. Hon lät sin bror åka i stället. Brodern har insisterat på att i stället ge henne ett presentkort på en resa till Grekland motsvarande 3 500 kr. Hon skulle aldrig, med sin låga pension, välja att resa till vinstresemålet och bo med den höga standard som det varit fråga om. Resan var inte heller utbytbar mot pengar. - Länsrätten finner att en resa till Rio de Janeiro uppgående till 28 000 kr med dagens mått utgör en exklusiv resa. Värdet av resan skall jämkas och bestämmas till ett lägre pris än marknadsvärdet om mottagarens ekonomiska förhållanden påkallar detta. Ingrid H. är folkpensionär och vid en individuell bedömning av hennes ekonomiska förhållanden bör hon beskattas endast till värdet av en för henne normal semesterresa. Detta värdet kan därvid bestämmas till 3 500 kr. - Länsrätten bifaller överklagandet.
Skattemyndigheten överklagade och yrkade att Ingrid H., med ändring av länsrättens dom, skulle beskattas för tävlingsvinstens marknadsvärde, 28 000 kr. Myndigheten åberopade Riksskatteverkets rekommendationer, RSV Dt 1991:24, som grund för sitt yrkande.

Kammarrätten i Göteborg (1994-11-01, Dryselius, Nyström, Hansson, referent,) instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.
Riksskatteverket (RSV) överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att värdet av den resa till Rio de Janeiro som Ingrid H. hade förvärvat genom pristävling skulle tas upp till beskattning med 28 000 kr.

Till stöd för sin talan anförde RSV bl.a. följande. De allmänna reglerna om värdering av förmåner av olika slag återfanns i 42 § andra stycket kommunalskattelagen (KL) och i punkt 1 andra stycket anvisningarna till nämnda paragraf. Enligt paragrafens t.o.m. 1991 års taxering gällande lydelse (dvs. före skattereformen) angavs att värdet av produkter, varor eller andra naturaförmåner, som ingick i lön eller annan inkomst, skulle beräknas "efter ortens pris". Enligt paragrafens efter skattereformen gällande lydelse skulle förmåner upptas till "marknadsvärdet". Anvisningspunkt 1 hade ändrats så att där gavs en uttrycklig definition av begreppet "marknadsvärdet". Av lagförarbetena framgick att avsikten varit att ge lagtexten ett ändrat sakinnehåll. Den tidigare använda lokutionen "efter ortens pris" hade i praxis tillåtit undervärderingar i förhållande till marknadsvärdet. Olika typer av försiktighetsprinciper och

Tillåtet för alla vT24

subjektiva skäl hade ansetts kunna inverka på värderingen. Genom att i lagtexten byta ut "efter ortens pris" mot "marknadsvärdet" hade lagstiftaren velat lyfta fram att värdering skulle ske efter strikt marknadsmässiga grunder och att undervärderingar till följd av försiktighetsprinciper eller subjektiva bedömningar inte var tillåtna. Lagstiftarens avsikter var på denna punkt enligt RSV:s mening mycket tydligt uttalade i förarbetena. - RSV gjorde gällande att det med hänsyn till den lydelse 42 § KL fått fr.o.m. 1992 års taxering inte var möjligt att av försiktighetsskäl eller på subjektiva grunder åsätta den av Ingrid H. förvärvade resan till Rio de Janeiro annat beskattningsvärde än marknadsvärdet. RSV uttalade vidare att annat inte hade visats än att beloppet 28 000 kr motsvarade vad Ingrid H. skulle ha fått betala för resan om hon själv anskaffat den på den allmänna marknaden.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1996-10-14, Björne, Sjöberg, von Bahr, Holstad, Nordborg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Ingrid H. vann i en slogantävling en resa till Rio de Janeiro. Anordnaren av pristävlingen hade på kontrolluppgift angett resans värde till 28 000 kr. Resan var inte utbytbar mot pengar eller varor. Ingrid H. utnyttjade inte resan utan lät sin bror resa i stället. Brodern gav i gengäld henne ett presentkort på en resa till Grekland om 3 500 kr. Skattemyndigheten har lagt värderingen i kontrolluppgiften till grund för beskattning medan länsrätten och kammarrätten har värderat resan till 3 500 kr.

Enligt praxis avseende de regler som tillämpades t.o.m. 1991 års taxering gäller att om en tävlingsvinst innefattar ersättning för en arbetsprestation, beskattning sker i inkomstslaget tjänst. Vidare gäller, i sådana fall då tävlingsvinsten utgjorts av en resa, att beskattning sker till marknadsvärdet, om det kunnat antas att vinnaren skulle ha företagit en liknande resa på egen bekostnad (RÅ 1967 ref. 45). Om det däremot inte kunnat förväntas att vinnaren kunnat företa resan för egna medel, har vinnaren beskattats enbart för inbesparade levnadskostnader (RÅ 1958 ref. 4).

Enligt 42 § andra stycket KL, i dess lydelse fr.o.m. 1992 års taxering, skall värdet av produkter, varor eller andra förmåner, som ingår i lön eller annan inkomst, beräknas till marknadsvärdet. Med marknadsvärdet avses enligt punkten 1 andra stycket av anvisningarna till lagrummet det pris som betalas på orten, om det varit fråga om att för kontanta medel inköpa produkter, varor eller andra förmåner som ingår i inkomsten. Om ett sådant pris inte direkt kan anges, skall enligt samma anvisningspunkt värdet tas upp till det belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Begreppet "marknadsvärdet" infördes här genom lagstiftning i samband med 1990 års skattereform. Dessförinnan gällde att värdet skulle beräknas "efter ortens pris". Frågan i målet är om den angivna ändringen i 42 § skall medföra att beskattning av den typ av vinster, som nu är aktuell, skall ske utifrån andra utgångspunkter än dem som praxis hittills gett uttryck för.

I förarbetena till den ändrade lagstiftningen uttalades bl.a. (prop. 1989/90:110 s. 319 f.) att en av huvudtankarna i 1990 års skattereform var att åstadkomma en enhetlig och neutral beskattning av arbetsinkomster. En förmånsvärdering som motsvarade det verkliga marknadsvärdet borde därför eftersträvas. Det uttalades vidare i förarbetena (prop. s. 655) att huvudregeln om värdering efter marknadsvärdet skulle gälla utan tillämpning av någon typ av försiktighetsprincip.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Utbytet av begreppet "efter ortens pris" mot "marknadsvärdet" får ses som ett uttryck för det grundläggande syftet med 1990 års skattereform, nämligen att åstadkomma en enhetlig och neutral beskattning av olika typer av arbetsersättningar. Regeringsrätten finner främst mot denna bakgrund att hänsyn inte skall tas till mottagarens ekonomiska eller sociala situation vid värderingen av skilda slag av naturaförmåner. Förmånens värde skall i stället beräknas till ett på strikt objektiva grunder uppskattat marknadsvärde.

Med marknadsvärde avses som sägs i anvisningarna till 42 § KL priset för att med kontanta medel inköpa de förmåner som ingår i inkomsten i fråga eller, om ett sådant pris inte direkt kan anges, ett belopp som med hänsyn till rådande förhållanden kan beräknas vid en betalning med kontanta medel. Lagtexten ger inte någon direkt ledning beträffande hur marknadsvärdet skall beräknas när - som i Ingrid H:s fall - förmånen är av speciell natur och mottagaren inte haft något inflytande över dess utformning. Det är emellertid enligt Regeringsrättens mening inte rimligt att i situationer av detta slag lägga beställarens

Tillåtet på tentamen VT24

kostnad för den tillhandahållna förmånen till grund för värderingen. Ledning bör i stället hämtas från andra föreliggande förhållanden.

Regeringsrätten finner att Ingrid H. skall beskattas i inkomstslaget tjänst för ett förmånsvärde som beräknas med utgångspunkt främst i det pris som hon kunnat erhålla såvida hon utbjudit den vunna resan till försäljning på marknaden. För att en sådan beräkning skall kunna utföras fordras emellertid uppgifter angående de närmare omständigheterna beträffande resan såsom dess förläggning i tiden, färdsätt, resans längd, inkvartering och vad som i övrigt varit inräknat i resan. Utredningen i målet är i dessa hänseenden bristfällig. Den erforderliga kompletteringen av utredningen bör ske i länsrätten och målet bör således återförvisas dit.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och visar målet åter till Länsrätten i Göteborgs och Bohus län för ny behandling.

Föredraget 1996-08-20, föredragande Eriksson, målnummer 6888-1994

Rättsfall: RÅ 1995 ref. 100.

Litteratur: prop. 1989/90:110, s. 319-321 och 655.

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 1999 ref 32

Företag som tillhandahåller säkerhetsbrickor avsedda att underlätta återställande till kunderna av borttappade nycklar har ansetts ha rätt att uppskjuta intäktsföringen av fakturerade årsavgifter till den del de belöper sig på ett senare beskattningsår. Inkomsttaxering 1991.

41 § kommunalskattelagen (1928:370); 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., RÅ 1977 ref. 13; RÅ 1987 not. 533

G:0101 D:7238-1995 A:99-05-07 Avd:2 Reg:1

Föredragande: Katrine Olsson

Uppslagsord: Inkomst av rörelse - periodisering av inkomster (årsavgifter) i rörelse; Beskattningsår - periodisering av inkomster (årsavgifter) i rörelse

Verksamheten i Key Code Security AB (bolaget) bestod av uthyrning av säkerhetsbrickor. I korthet innebar detta att bolaget ställde en nyckelbricka till kundens förfogande. Nyckelbrickan innehöll en individuell sifferkod. Om kunden tappade sina nycklar med nyckelbrickan kunde upphittaren lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Bolaget hade då åtagit sig att se till att kunden återfick sina nycklar. Nycklarna sändes till bevakningsföretaget ABAB med vilket bolaget hade tecknat ett avtal. ABAB kunde med hjälp av sifferkoden återställa nycklarna till ägaren. För sitt åtagande debiterade bolaget kunden en årlig serviceavgift. Vid bokslutet den 30 april 1990 ändrade bolaget sina tidigare bokföringsrutiner beträffande serviceavgifterna genom att man periodiserade dessa på så sätt att serviceavgiften fördelades med lika delar på varje månad under en tolvmånadersperiod. I bolagets bokslut den 30 april 1990 skuldfördes sammanlagt 5 688 113 kr av under räkenskapsåret fakturerade serviceavgifter. I beslut den 30 oktober 1991 frångick skattemyndigheten bolagets deklaration och tog upp beloppet 5 588 113 kr till omedelbar beskattning, varvid avdrag medgavs för framtida utgifter med 100 000 kr.
Bolaget överklagade beslutet och yrkade att bolagets taxering skulle fastställas enligt den ingivna deklarationen. Bolaget gjorde gällande att dess intäkter skulle redovisas successivt enligt vad som skett i bolagets redovisning.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1993-06-21, ordförande Hasselberg) yttrade: Av utredningen i målet, som i allt väsentligt grundas på utförd revision, framgår följande av intresse i nu förevarande sammanhang. Bolaget försäljer säkerhetsbrickor, på vilka angetts en viss sifferkod. Dessa brickor är avsedda att anbringas på en nyckelknippa. Vid förlust av nyckelknippan kan upphittaren lägga denna på närmaste brevlåda, enär det på brickan angetts adressen till bevakningsföretaget ABAB. Detta företag har tecknat avtal med bolaget, innebärande att en på angivet sätt funnen och översänd nyckelknippa med hjälp av sifferkoden kan återställas till den rätte innehavaren. Till ny kund debiterar bolaget en serviceavgift och även uppläggnings- och faktureringsavgift. Vid förnyat abonnemang tas serviceavgift ut men vid debiteringen endast faktureringsavgift. - Bolaget har intäktsfört uppläggnings- och faktureringsavgifterna direkt i samband med debiteringen. Tidigare har bolaget intäktsfört även serviceavgifter vid nyförsäljning men i samband med bokslutet den 30 april 1990 ändrat det tidigare tillämpade förfarandet och skuldfört 1 224 835 kr avseende utestående åtaganden till den del de avsett tid efter bokslutstidpunkten och periodiserat avgiften med lika delar på varje månad under en tolvmånadersperiod. På liknande sätt har influtna serviceavgifter vid fortsatt abonnemang intäktsredovisats successivt under löpande räkenskapsår, innebärande att någon särskild skuldföring vid bokslutet inte varit aktuell. Saldot på kontor härför har därmed motsvarat den del av åtagandena som avsett tid efter bokslutstidpunkten. Vid bokslutet den 30 april 1990 har fakturerad men dittills inte intäktsredovisad årsförsäljning uppgått till 4 463 278 kr. - I revisionspromemorian sägs vidare bl.a. följande. Bolaget har periodiserat serviceavgifterna jämnt över tiden på

Tillståndsexamen VT24

motsvarande sätt som man gör med t.ex. en hyresinkomst eller en ränteinkomst. I de fallen kan man dock tala om en prestation som utförs under en viss tidsperiod. Under den tid prestationen fullgörs har också den som utför prestationen kostnader som inte är obetydliga. I det aktuella fallet är situationen annorlunda. Den tjänst bolaget utför är inte egentligen att man hyr ut nyckelbricka. Brickan har inte något eget värde utan den är i stället det synliga beviset på det ingångna avtalet. Den egentliga tjänsten företer likheter både med bevaknings- och försäkringstjänster. Bolagets huvudsakliga arbetsinsatser är för det stora flertalet kunder utförda redan då avtal har ingåtts och uppgifterna om kunden har tillförts bolagets kundregister. Bolagets utgifter ligger i tiden till största delen före och i samband med avtalets ingående, under själva avtalstiden är utgifterna små. Av de villkor kunden godkänner när han betalar det fakturerade beloppet framgår att bolaget endast gör ett enda åtagande gentemot kunden. Detta är att bolaget skall underrätta kunden, så fort de borttappade nycklarna kommit ABAB tillhanda, genom att ABAB återsänder nycklarna till kunden. Bolaget måste därför se till att kunden finns i registret över de individuella sifferkoderna. Då endast ett litet antal kunder, mellan och två procent per år, tappar sina nycklar, utför bolaget för det stora flertalet kunder endast en prestation (registreringen), vilken skapar erforderlig beredskap för återställande. Denna prestation utförs vid avtalsperiodens början. Det kan inte i något fall bli aktuellt att kunder under löpande avtalsperiod bryter avtalet och kräver återbetalning av någon del av serviceavgifter. Några ytterligare ekonomiska transaktioner sker ej heller under avtalsperioden mellan bolaget och kunden. - Vid nyförsäljning utgörs en stor del av bolagets kostnader av löner m.m. till säljarna. Därefter utför säljarna ytterligare arbete i mycket begränsad omfattning. Lönerna, som motsvarar 85-90 procent av bolagets totala lönekostnad, kostnadsförs fortlöpande. Bolaget betalar vidare royalty med 10 procent av betalda serviceavgifter. Såväl denna som tillverkningskostnaden för tillhandahållna kundbrickor kostnadsförs direkt. Kostnaderna under själva avtalstiden och vid återförsäljning är små i förhållande till serviceavgiftens storlek. För det stora flertalet kunder består bolagets kostnader under avtalsperioden i huvudsak av abonnemangsavgifter till ABAB. Dessa är oberoende av hur många kunder som tappar sina nycklar och är helt relaterade till antalet registrerade brickor. Avgiften per bricka minskar med det totala antalet brickor men överstiger i vart fall inte en krona per år. Härtill kommer kostnad för att hålla det databaserade kundregistret. Bolaget ersätter även ABAB för den kostnad som uppstår vid återsändande av nycklar i rekommenderat brev. De utgifter bolaget således har under avtalstiden kan med hög grad av sannolikhet beräknas till sin storlek och är små i förhållande till de totala kostnaderna och till intäkterna. - Av under räkenskapsåret fakturerade serviceavgifter har i bokslutet skuldförts (1 224 835 + 4 463 278 =) 5 688 113 kr. Hela detta belopp bör tas till beskattning och avdrag medges för reservering av vissa framtida utgifter för åtaganden för tid efter bokslutet. Främst är det fråga om avgifter till ABAB för utförda tjänster och kostnader för försändelser. Abonnemangsavgifterna till ABAB för räkenskapsåret 1989/90 bör till hälften godtas med hänsyn till att den genomsnittliga återstående avtalstiden på utestående avtal vid bokslutstillfället kan uppskattas till 6 månader. På liknande sätt bör förlustriskerna för bolagets portokostnader kunna beräknas för 6 månader med beaktande av den från ABAB fakturerade kostnaden för första kvartalet 1990. Med hänsyn till den osäkerhet dessa beräkningar vilar på bör en sammanlagd avsättning på 100 000 kr kunna accepteras. - Enligt 41 § kommunalskattelagen - i den lydelse som gäller för nu ifrågavarande års taxering - anges bl.a. följande: Inkomst av jordbruksfastighet eller rörelse skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder, i den mån dessa icke stå i strid med särskilda bestämmelser i denna lag. I anvisningspunkt 1 fjärde stycket till detta lagrum anges bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed eller enligt vad som beträffande jordbruk är allmänt brukligt bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Vad som gäller i fråga om inkomstposterna tillämpas också i fråga om utgiftsposterna. - Begreppet bokföringsmässiga grunder har i övrigt inte närmare preciserats men torde närmast syfta på bestämmelsen i 4 § bokföringslagen (BFL). Där uttalas att den s.k. realisationsprincipen skall vara grundläggande för resultatberäkningen, innebärande att inga orealiserade vinster får ingå i det redovisade resultatet samt att den ekonomiska ställningen skall redovisas utan påverkan av sådana vinster. I berörda anvisningar sägs vidare att vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda, t.ex. i form av levererade varor, fullgjorda prestationer eller på annat härmed jämförligt sätt. Någon klar bestämning av vad som innefattas i god redovisningssed utöver denna allmänt hållna periodiseringsregel finns inte i KL och saknas även i BFL. Av grundläggande redovisningsprinciper får emellertid anses framgå att en intäkt är intjänad först då säljaren fullgjort sina prestationer. Frågan om när en intäkt blivit realiserad är således inte helt klar utan har

Tillhandahållen av Lexino 2024-11-24

samband med frågan om speciella förhållanden i berörd bransch eller i berört företag. I nu förevarande sammanhang, då det gäller att bestämma realisationstidpunkten för de intäkter bolaget haft genom sin försäljning av nyckelbrickor under räkenskapsåret och i avsaknad av den bokföringsmässiga innebörden i realisationsprincipen för denna situation kommer tillämpad skatterättslig praxis närmast att bli avgörande för innehållet i principen. - Enligt utbildad praxis krävs för en inkomstperiodisering i skattemässigt avseende att inkomsten också omfattar förpliktelser e.d. som kvarstår efter beskattningsårets utgång och att dessa åtaganden till sitt innehåll är så klart angivna att inkomsten kan proportioneras i förhållande till dessa. Det är således inte tillräckligt att det föreligger en allmän risk för att den skattskyldige i framtiden på grund av visst åtagande utan ytterligare ersättning kan bli tvungen att utföra ytterligare prestationer e.d. - Den praxis som berörts av parterna kännetecknas huvudsakligen av bedömningar rörande ifrågasatta periodiseringar av intäkter och/eller utgifter i sådana avtalssammanhang som avsett mer omfattande och preciserade former av åtaganden och då särskilt garantiservice efter avtalens ingående (se bl.a. RÅ 1987 not. 533). Förutsättningar för periodisering av ersättningarna har likväl inte ansetts uppfyllda i det nyss angivna fallet. - I förevarande mål framgår av utredningen att bolagets kunder betalar ett engångsbelopp för köpet av en nyckelbricka. Detta köp karakteriseras av att därtill är kopplat ett abonnemang, innebärande att en kund som förlorar sin nyckelknippa med åsatt säkerhetsbricka under löpande avtalsår återfår nycklarna under förutsättning att en tredje person - och då ingen speciellt engagerad person utan vem som helst bland allmänheten - påträffar nycklarna och vidarebefordrar dessa till ABAB, som överlämnar dem till kunden. Efter avtalstecknandet har bolaget således en skyldighet att återställa eventuellt påträffade och till ABAB överlämnade nycklar men icke mer. Sådana fall har enligt uppgift i revisionspromemorian inträffat men varit av begränsad omfattning, mellan en och två procent per år. Bolaget har inte ifrågasatt denna uppgift. Av bolagets totala kostnader är huvuddelen förknippade med dess försäljning och upprättande av avtal med kunderna och kundregister eller ajourhållning av sådant register. Kostnaderna för ABAB:s engagemang är till sin huvuddel baserade på årliga abonnemangsavgifter och således endast relaterade till antalet försålda brickor och inte till antalet återställda nycklar, medan kostnaden för återställande av upphittade nycklar endast avser portokostnader av marginell storlek. Bolagets kostnader för hållande av kundregister kan ävenledes betraktas som försumbara, då den viktigaste anledningen till åtgärderna med kundregistret är att förnya kundernas abonnemang och därmed samtidigt få underlag för aktualisering av detta register. Sett i förhållande till intäkterna utgör kostnaderna en obetydlig del. De går att närmare bestämma och redovisningsmässigt avräkna. Även om samtliga kunder skulle tappa sina nycklar och samtliga dessa borttappade nycklar återlämnas genom allmänhetens medverkan skulle kostnaderna knappast stå i någon mer beaktansvärd relation till intäkterna, då vid en sådan situation endast portokostnaderna skulle stiga. - Det åtagande bolaget efter avtalstecknandet har gentemot kunderna omfattar således endast att i ett erfarenhetsmässigt mycket begränsat antal fall återställa upphittade nycklar. Den erlagda avgiften för abonnemanget kan därför inte betecknas som förskott i avvaktan på en senarelagd prestation. Ej heller kan avtalet till sin karaktär anses motsvara ett garantiserviceavtal. Det åtagande som bolaget kan få utföra gentemot kunden kan då ej heller motivera att erhållna intäkter periodiseras över hela avtalsperioden på sätt som bolaget i det senaste bokslutet genomfört. Vid sådana förhållanden och då avsättning för bolagets framtida utgifter beräknats till belopp som inte ifrågasatts av bolaget finner länsrätten att förutsättningar saknas för bifall till bolagets talan. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom och yrkade att bli taxerat i enlighet med avgiven självdeklaration och anförde bl.a. följande. Frågan i målet gällde det s.k. kopplade området, där bolaget tidigare framfört att huvudprincipen var att den skattemässiga intäktsredovisningen skulle följa vad som ansågs vara förenligt med bokföringsmässiga grunder och god redovisningssed.

Skattemyndigheten ansåg att överklagandet skulle avslås och hänvisade bl.a. till rättsfallen RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not. 533.

Kammarrätten i Göteborg (1995-06-26, Brydolf, Kruse, Norgren, referent) yttrade: Regeringsrättens ställningstaganden i t.ex. rättsfallen RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not. 533 är i och för sig omdiskuterade. Rättsfallens prejudicerande betydelse har emellertid inte, såvitt kammarrätten kunnat utröna, omkullkastats av senare regeringsrättsavgöranden. Kammarrätten finner med hänsyn härtill inte anledning att göra någon annan bedömning i detta mål. Key Code Security AB kan således inte anses ha rätt att med skatterättslig verkan periodisera inkomster från bolagets ifrågavarande verksamhet till annat år än det då fakturering skett. Bolagets överklagande kan därför inte bifallas.

Tillståndsenheten VR24

Av 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. i nu tillämplig lydelse framgår att en skattskyldig, som i ett ärende eller mål haft kostnader för ombud eller biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt, får beviljas ersättning för kostnaderna. Enligt 4 § samma lag får ersättning beviljas endast till den del det är oskäligt att kostnaderna bärs av den skattskyldige med hänsyn till samtliga följande faktorer, nämligen sakens beskaffenhet, kostnadens storlek, ärendets eller målets handläggning, ärendets eller målets utgång, den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden samt omständigheterna i övrigt. Vid en sådan samlad bedömning finner kammarrätten att det inte kan anses oskäligt att bolaget, vars ekonomiska ställning är god, själv står för sina kostnader. Yrkandet om ersättning kan därför inte bifallas.

Kammarrätten avslår överklagandet. - Kammarrätten avslår yrkandet om ersättning för kostnader i målet.
Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att bli taxerat i enlighet med avgiven självdeklaration. Vidare yrkade bolaget bifall till sin i kammarrätten framställda begäran om ersättning för processkostnader med 57 500 kr och begärde ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 42 750 kr. Bolaget anförde bl.a. följande. I 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, anges att intäkt av näringsverksamhet skall beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i KL. I samma paragraf sägs vidare att en inkomst skall anses ha åtnjutits det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. KL innehåller inte någon allmän regel för när en intäkt av näringsverksamhet skall redovisas. Det finns endast specifika skatteregler avseende varuförsäljning och pågående arbeten. Därav följer att alla andra intäkter skall redovisas enligt huvudregeln, dvs. efter bokföringsmässiga grunder och enligt god redovisningssed. Även serviceintäkter skall då redovisas enligt god redovisningssed. Skattemyndigheten och sedermera kammarrätten har emellertid ansett att ifrågavarande inkomster skall tas upp det år då faktureringen sker. Kammarrätten hänvisar i sina domskäl till rättsfallen RÅ 1977 ref. 13 och RÅ 1987 not. 533 och har i sin bedömning känt sig bunden av dessa rättsfall. Kammarrätten har således inte gjort en egen bedömning av god redovisningssed för den aktuella intäkten. Utgången i de av kammarrätten åberopade regeringsrättsfallen synes strida mot vad som är god redovisningssed. Någon förklaring till varför Regeringsrätten inte har tagit i beaktande god redovisningssed har inte lämnats.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av grundläggande redovisningsmässiga principer får anses framgå att en intäkt är intjänad först då säljaren fullgjort sina prestationer. Bolaget har medgetts avdrag för framtida utgifter med 2 procent av fakturerat belopp. Procentsatsen motsvarar i stort sett frekvensen tappade nycklar. Eftersom inkomsten är till 98 procent realiserad redan vid faktureringen och de återstående riskerna är relativt små och beräkningsbara med stor säkerhet bör resultatavräkning ske enligt underinstansernas domar.

Prövningstillstånd meddelades.

Bokföringsnämnden, som på Regeringsrättens begäran avgav yttrande i målet, anförde som sin bedömning följande.

Parterna har i huvudsak intresserat sig för intäktssidan. Bokföringsnämnden begränsar därför sitt yttrande till frågan om bolagets intäktsföring var förenlig med god redovisningssed.

Avgörande för när en intäkt skall redovisas är den s.k. realisationsprincipen. Enligt denna skall en intäkt redovisas när den som skall prestera något i huvudsak har fullgjort sin prestation.

I målen är fråga om tjänsteavtal som löper under en längre period. Under hela denna period ansvarar bolaget i förhållande till sina kunder för att kunderna får tillbaka borttappade, upphittade nycklar. Bolaget har alltså inte fullgjort sina avtalsenliga prestationer förrän abonnemangstiden löpt till ända.

Enligt nämndens mening är det således fråga om avtal som i likhet med t.ex. försäkringsavtal fullgörs successivt under avtalsperioden. Intäktsföringen skall då också ske successivt, under förutsättning att det ekonomiska utfallet av avtalet kan beräknas med tillräcklig grad av säkerhet. Denna förutsättning synes vara uppfylld. Bolagets metod att proportionera ut serviceavgifterna på den tid under vilken respektive avtal löper överensstämmer därför med god redovisningssed.

Tillåtet för tentamen VT24

Regeringsrätten (1999-05-07, Werner, Rundqvist, Lavin, Hulgaard, Wennerström) yttrade: *Skälen för Regeringsrättens avgörande.* Bolagets verksamhet avser tjänster för återlämnande av upphittade nycklar till ägaren. I korthet innebär detta att bolaget ställer en nyckelbricka (säkerhetsbricka) som innehåller en individuell sifferkod till kundens förfogande. Om kunden tappar sina nycklar med nyckelbrickan kan en upphittare lägga nycklarna på närmaste brevlåda. Bolaget har då åtagit sig att se till att kunden återfår sina nycklar. Nycklarna sänds av posten till bevakningsföretaget ABAB med vilket bolaget har tecknat ett avtal. ABAB kan med hjälp av sifferkoden återställa nycklarna till ägaren. För sitt åtagande debiterar bolaget kunden en årlig serviceavgift samt faktureringsavgift, vid nytt abonnemang dessutom en uppläggningsavgift.

Frågan i målet är om bolaget haft rätt att uppskjuta intäktsföringen av den del av de under beskattningsåret fakturerade serviceavgifterna som belöpte sig på nästa beskattningsår.

Enligt 41 § KL i den lydelse som var tillämplig vid 1991 års taxering skall inkomst av rörelse beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte står i strid med särskilda bestämmelser i KL. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 41 § KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som haft ordnad bokföring ske på grundval av denna med beaktande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I fjärde stycket i anvisningspunkten föreskrivs bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. I fråga om tiden för inkomst- och utgiftsposters upptagande enligt bokföringsmässiga grunder tillämpas i allmänhet det förfaringssättet, att fordringar tas upp som inkomst det år de uppkommer och att räntor hänförs till inkomsten för det år på vilket de belöper. Å andra sidan bör förskottsvis uppburna räntor, som till större eller mindre del belöper på ett kommande år, till denna del bokföringsmässigt hänföras till det sistnämnda årets inkomst. Bestämmelserna överflyttades vid 1990 års skattereform med endast redaktionella ändringar till 24 § KL samt punkt 1 första och tredje styckena av anvisningarna till 24 § KL.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bestämmelserna i KL innebär att bolagets intäktsredovisning av serviceavgifterna skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Några särskilda bestämmelser för sådana inkomster finns inte. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen skall beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda alternativet (jfr lagrådsremiss den 3 september 1998 med förslag till ny inkomstskattelag 14 kap. 2 och 4 §§ samt kommentaren till dessa paragrafer, s. 162-164 och 165-167).

Allmänt kan sägas gälla att ersättningar för tjänster, som skall utföras under en kommande period, skall intäktsföras antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden (Bokföringsnämndens cirkulär C 20/5 samt uttalanden U 87:1, U 89:6 och U 89:10). Har huvuddelen av prestationen fullgjorts kan det finnas anledning att intäktsföra ersättningen och göra en reservering för framtida utgifter (U 87:9). Bolaget anser att den prestation som serviceavgifterna avser fullgörs löpande under avgiftsperioden medan Riksskatteverket anser att den nästan i sin helhet är fullgjord vid faktureringen.

De i målet aktuella serviceavgifterna avser betalning för bolagets åtagande att under den period avgifterna avser självt eller genom annan ombesörja att upphittade nycklar på ett enkelt och tillförlitligt sätt kan återställas till ägaren. Bolaget får anses fullgöra denna prestation löpande under avtalstiden.

Bolagets intäktsredovisning kan med hänsyn härtill inte anses strida mot god redovisningssed.

Bolagets talan skall således bifallas.

Bolaget har yrkat ersättning för sina processkostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. (ersättningslagen) med 57 500 kr för kostnader i kammarrätten och med 42 750 kr för kostnader i Regeringsrätten. Enligt 4 § ersättningslagen i den lydelse som skall tillämpas i fråga om kostnaderna i kammarrätten fick ersättning beviljas endast till den del det var oskäligt att kostnaden bars av den skattskyldige med hänsyn till sakens beskaffenhet, kostnadens storlek, ärendets eller målets handläggning, ärendets eller målets utgång, den skattskyldiges personliga och ekonomiska förhållanden och omständigheterna i övrigt. Med hänsyn till att målet är av principiellt intresse, att bolaget vunnit bifall till sin talan i målet samt att kostnaderna uppgår till ett betydande belopp finner

Tillståndspatentering VT24

Regeringsrätten att kostnadsersättning bör utgå. Ersättningsbeloppet kan skäligen bestämmas till 40 000 kr. Enligt 3 § ersättningslagen i den lydelse som skall tillämpas i fråga om kostnaderna i Regeringsrätten skall en skattskyldig som haft kostnader för ombud, biträde, utredning eller annat som skäligen behövts för att ta till vara hans rätt beviljas ersättning om han helt eller delvis vinner bifall till sina yrkanden i målet. Av handlingarna i målet framgår att största delen av utredningen har skett i underinstanserna, där bolaget också biträtts av samma personer som i Regeringsrätten. Med hänsyn härtill kan den kostnad som behövts för att ta till vara bolagets rätt i Regeringsrätten skäligen bestämmas till 20 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av länsrättens och kammar rättens domar, att bolagets intäktsredovisning av influtna serviceavgifter skall läggas till grund för bolagets inkomsttaxering.

Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom vad avser ersättning för kostnader och beviljar bolaget ersättning av allmänna medel med 40 000 kr för kostnader i kammarrätten.

Regeringsrätten beviljar bolaget ersättning av allmänna medel med 20 000 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 1999-03-24, föredragande Olsson, målnummer 7238-1995

Rättsfall: RÅ 1977 ref. 13; RÅ 1987 not. 533.

Litteratur: Bokföringsnämndens cirkulär C 20/5; Bokföringsnämndens uttalanden U 87:1, U 87:9, U 89:10 och U 93:2; SOU 1983:47, s. 67-71; Skattenytt 1991, s. 745 ff.

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 1999 ref 41

En stiftelse, som bildats genom en donation av en enskild person, har till ändamål att främja välfärd åt anställda vid en länsstyrelse. En anställds förmån att mot vederlag under marknadspris hyra en semesterbostad av stiftelsen har inte ansetts skattepliktig som anställningsinkomst eller som ersättning för prestation i annan inkomstgivande verksamhet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

31 § första stycket kommunalskattelagen (1928:370), RÅ 1976 ref. 131 II; RÅ 1997 ref. 1

G:0101 D:3631-1998 A:99-09-20 Avd:1 Reg:1

Föredragande: Johansson

Uppslagsord: Förhandsbesked - inkomstskatt - förmån som en anställd erhållit från en stiftelse ansågs inte skattepliktig; Inkomst av tjänst - förmån som en anställd erhållit från en stiftelse ansågs inte skattepliktig (förhandsbesked); skatteplikt - inkomstskatt (förmån som en anställd erhållit från en stiftelse ansågs inte skattepliktig, förhandsbesked)
I ansökan hos Skatterättsnämnden anförde Monica T. bl.a. följande: Jag avser att ansöka om möjlighet att hyra en vecka i fjällen av stiftelsen Wendela Risellschölds donationsfond. Stiftelsen lämnar ut veckorna efter lottning mellan intresserade destinatärer. - Som anställd vid länsstyrelsen tillhör jag destinatärskretsen för stiftelsen. Stiftelsen är en fristående stiftelse, som erhållit sina medel genom en donation av en privatperson. Wendela Risellschöld. Stiftelsens stadgar ändrades genom permutation år 1982 och har som ändamål att främja välfärd åt anställda vid Länsstyrelsen i Östergötlands län, huvudsakligen genom att bereda dem och deras familjer möjlighet till rekreation, t .ex. genom vistelse på anläggningar ägda eller hyrda av stiftelsen. Stiftelsen har en styrelse med landshövdingen som självskriven ordförande samt fyra ledamöter utsedda av personalföreningarna vid länsstyrelsen. Stiftelsen har inte bildats av min arbetsgivare, länsstyrelsen. Länsstyrelsen bidrar inte till stiftelsens verksamhet. Stiftelsen har en självständig ställning och uppfyller sina stadgar genom att låta anställda vid länsstyrelsen få möjlighet att bl.a. hyra semesterbostäder för ett rimligt pris. - Om hyran understiger marknadshyran uppkommer frågan om jag kan beskattas för skillnaden. Jag önskar därför svar på följande fråga från rättsnämnden. - Är skillnaden mellan marknadshyra och erlagd hyra till stiftelsen en skattepliktig inkomst för mig? - Jag har inte utfört något arbete åt stiftelsen och jag kommer inte att hyra semesterbostad mer än vid enstaka tillfällen.

Skatterättsnämnden (1998-04-17, Ersson, ordförande, Nordling, Wingren, Tollerz, Virin) yttrade: *Förhandsbesked* - Monica T. skall beskattas för intäkt av tjänst med belopp motsvarande skillnaden mellan beräknad marknadshyra och erlagd hyra. - *Motivering* - Stiftelsen har till ändamål att främja välfärd åt anställda vid länsstyrelsen i Östergötlands län, huvudsakligen genom att bereda dem och deras familjer möjlighet till rekreation, t.ex. genom vistelse på anläggningar ägda eller hyrda av stiftelsen. Medlen till stiftelsen har donerats av en privatperson. I stiftelsens styrelse ingår landshövdingen som ordförande samt fyra ledamöter utsedda av personalföreningarna vid länsstyrelsen. - Monica T. är anställd vid Länsstyrelsen i Östergötlands län. Hon har genom sin anställning möjlighet att hyra en fritidsbostad till reducerat pris av stiftelsen. Förmånen har sin grund i anställningen och får därför anses ha utgått för tjänsten (jfr RÅ 1981 Aa 163). Förmånen utgör därför skattepliktig intäkt för henne.

Ledamöterna *Armholt*, *Johansson* och *Silfverberg* var skiljaktiga och anförde: Enligt ansökan är den möjlighet som Monica T. har att hyra en semesterbostad till förmånligt pris av stiftelsen inte kopplad till någon särskild arbetsprestation vare sig för stiftelsens eller arbetsgivarens räkning. - En förutsättning för att en förmån, som en anställd erhåller från någon annan än arbetsgivaren, ändå skall anses härröra från anställningen är att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som lämnat förmånen eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas

Tillåtet för studenter VT24

från arbetsgivaren (se bl.a. RÅ 1976 ref. 131 I, RÅ 1983 1:73 och RÅ 1988 ref. 30). Däremot är det inte i sig tillräckligt att förmånen utgår på grund av anställningen, vilket kommit till tydligt uttryck i RÅ 1976 ref. 131 II. Det förhållandet att förmånen i det aktuella ärendet utgår enbart till anställda hos länsstyrelsen föranleder därför inte i sig att förmånen skall tjänstebeskattas. - Enligt ansökan lämnas den aktuella förmånen från en självständig stiftelse vilken erhållit sina medel genom en donation från en privatperson. Visserligen utgörs styrelsen av landshövdingen och fyra ledamöter som utses av personalföreningarna vid länsstyrelsen. Styrelsen beslutar dock självständigt över användningen av stiftelsens medel i enlighet med stiftelseförordnandet. Enligt vår mening finns det inte ett sådant samband mellan stiftelsen och länsstyrelsen som kan motivera tjänstebeskattning av den aktuella förmånen. - Vi anser att förhandsbeskedet hade bort utformas i enlighet med det anförda.
Monica T. överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked på så sätt att förmånen från stiftelsen inte skulle anses vara en skattepliktig förmån.

Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (1999-09-20, Björne, Swartling, Holstad, Sandström, Wennerström) yttrade: *Skälen för Regeringsrättens avgörande*. Den aktuella stiftelsen har till ändamål att främja välfärd åt anställda vid Länsstyrelsen i Östergötlands län. Frågan i målet är om Monica T. skall beskattas i inkomstslaget tjänst om hon utnyttjar den möjlighet hon kan komma att erbjudas att på förmånliga villkor hyra en av stiftelsen disponerad semesterbostad.

Skatterättsnämndens majoritet har funnit att beskattning skall ske eftersom förmånen har sin grund i Monica T:s anställning hos länsstyrelsen. En minoritet i nämnden anser att den omständigheten att förmånen utgår på grund av anställningen inte i sig kan föranleda tjänstebeskattning och att det inte heller finns ett sådant samband mellan stiftelsen och arbetsgivaren som skulle kunna motivera en sådan beskattning.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

För att en förmån som en anställd har erhållit från någon annan än arbetsgivaren skall anses härröra från anställningen har det i den praxis som avsett tillämpningen av de regler som gällde före 1990 års skattereform ställts krav på att det finns en ekonomisk intressegemenskap mellan arbetsgivaren och den som har lämnat förmånen eller att det föreligger något annat samband mellan dem som gör att förmånen kan härledas från arbetsgivaren (se RÅ 1997 ref. 1 och där åberopade rättsfall). När ett sådant samband inte förelegat har den omständigheten att anställningen varit en förutsättning för förmånen inte ansetts tillräcklig för att beskattning skall ske (RÅ 1976 ref. 131 II).

Enligt ansökningen om förhandsbesked har stiftelsen erhållit sina medel genom en donation från en privatperson. Det förhållandet att kretsen av destinatärer har begränsats till personer som är anställda vid länsstyrelsen är inte i sig tillräckligt för att konstituera det berörda slaget av samband. Som förutsättning för ansökningen om förhandsbesked får anses gälla - förutom att stiftelsen inte har erhållit några medel från länsstyrelsen - att stiftelsen i sin verksamhet är helt självständig i förhållande till länsstyrelsen och inte fullgör uppgifter som faller inom länsstyrelsens verksamhetsområden. Vid nu angivna förhållanden föreligger inte ett sådant samband mellan stiftelsen och länsstyrelsen som enligt nämnda praxis krävts för beskattning.

I samband med 1990 års skattereform gjordes vissa ändringar i 31 § första stycket kommunalskattelagen (1928:370). Ändringarna syftade bl.a. till att åstadkomma en ordning där mer generellt beskattning skedde av ersättningar för prestationer (prop. 1989/90:110 s. 305, 308 och 650). Till tjänst räknas nu, förutom uppdrag, anställning och annan inkomstgivande verksamhet som inte är att hänföra till näringsverksamhet eller till inkomst av kapital. Att anställning räknas till tjänst framgick, uttryckt på annat sätt, av den äldre lydelsen av stycket. Det ändrade uttryckssättet kan inte leda till att praxis avseende sambandskravet frångås. Enbart den omständigheten att mottagaren av den ifrågavarande förmånen skall tillhöra länsstyrelsens personal medför alltså inte att beskattning skall ske som för anställningsinkomst. Inte heller kan förmånen ses som ersättning för prestation i annan inkomstgivande verksamhet. Vid sådant förhållande saknas grund för att beskatta Monica T.

På grund av det anförda skall Monica T:s överklagande bifallas.

Tillgång på tentamen VT24

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att nyttjandet av semesterbostaden inte föranleder någon inkomstbeskattning av Monica T.

Föredraget 1999-08-24, föredragande Johansson, målnummer 3631-1998

Rättsfall: RÅ 1976 ref. 131 II; RÅ 1997 ref. 1.

Litteratur: prop. 1989/90:110, s. 305, 308 och 650.

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 2001 ref 25

En verksamhet som s.k. avbytare inom jordbruket har ansetts utgöra näringsverksamhet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

1 § och 6 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor; 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483); 21 § kommunalskattelagen (1928:370); 1 § och 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m., RÅ 2004 ref 25

G:0101 D:3570-2000 A:01-01-17 Avd:1 Reg:1

Föredragande: Bolin

Uppslagsord: Förhandsbesked - inkomstskatt - verksamhet som s.k. avbytare inom jordbruket ansågs utgöra näringsverksamhet - Inkomst av näringsverksamhet - verksamhet som s.k. avbytare inom jordbruket ansågs utgöra näringsverksamhet (förhandsbesked)
Enligt 4 kap. 7 § skattebetalningslagen (1997:483) skall, med vissa inte aktuella undantag, en F-skattsedel efter ansökan utfärdas för den som uppger sig bedriva eller ha för avsikt att bedriva näringsverksamhet här i landet, såvida det inte finns skälig anledning att anta att näringsverksamhet varken bedrivs eller kommer att bedrivas.

A ansökte hos skattemyndigheten om utfärdande av F-skattsedel och registrering för mervärdesskatt för inkomst från avbytarverksamhet inom jordbruket. Verksamheten var nystartad och skulle utföras enligt en till ansökan fogad verksamhetsbeskrivning där verksamheten beskrevs på följande sätt: "Min affärsidé är att till ett antal lantbrukare tillgodose dessas behov av ledighet och semester samt att ge hjälp vid sjukdom och olycksfall. Dessutom kommer jag att bistå med service vid arbetstoppar. Jag kommer mer specifikt att ställa mina tjänster till förfogande genom att rycka in tillfälligtvis och ombesörja att nödvändiga sysslor - exempelvis utfodring och mjölkning av kor men även växtodlingsarbete - blir utförda i lantbruksföretaget. - I uppdragens natur ligger att i princip all nödvändig utrustning för arbetet, exempelvis anläggning för utfodring, mjölkning och utgödsling, tillhandahålls av kunden. Det är naturligt att lantbrukarens utrustning används, bl.a. eftersom denna är sådan som är fast installerad i lantbrukarens produktionsanläggning. - För att kunna vara ett fullserviceföretag kommer jag även att erbjuda tjänster som innefattar att jag använder vissa egna maskiner. Dessutom har jag anskaffat nödvändig kontorsutrustning. - Inom ramen för uppdragen är det jag, i egenskap av uppdragstagare, som ansvarar för hur och när arbetet skall utföras. Jag är vidare ansvarig för att arbetet blir utfört i enlighet med vad som avtalats mellan mig och lantbrukaren. Förorsakar jag skada eller annars inte utför arbetet på avtalat sätt kan jag givetvis ådra mig skadeståndsskyldighet mot kunden. Detta har föranlett mig att teckna en ansvarsförsäkring. - Arbetet kommer i princip att utföras hos lantbruksföretaget. Det är av naturliga skäl helt omöjligt att flytta en produktionsanläggning. Vidare är det jag som uppdragstagare som själv reglerar min arbetstid inom ramen för vad som är möjligt med hänsyn till sådana faktorer som att kor och andra djur måste skötas på vissa bestämda tider, vilket bl.a. gäller utfodring och mjölkning. - Jag vänder mig i min nuvarande marknadsföring till samtliga lantbrukare inom mitt primära marknadsområde, som är min bosättningskommun och kranskommunerna. Givetvis är min målsättning att jag i förlängningen skall utvidga mitt marknadsområde. Idag förhandlar jag med ett fyrtiotal olika kunder om kontrakt. Således kommer jag regelbundet att ha åtminstone 10 olika kunder. Härutöver kommer vi naturligtvis att få ytterligare tillfälliga uppdrag. - En del av kunderna är sådana som vill ha en mer regelbunden ledighet, exempelvis en till två dagar per månad, medan andra kunder har behov av förstärkning vid sjukdom och andra oförutsedda händelser. - Jag kommer att debitera kunderna ett visst pris per timme. I detta pris ingår även kostnader för sådan utrustning som jag har anskaffat för verksamheten. Därutöver utgår en framkörningsavgift. - Jag och mina samarbetspartners kommer själva att sköta marknadsföring,

Tillhör tentamen VT24

kundkontakter och administrativt arbete. Vidare kommer vi att utnyttja farmartjänst som ytterligare marknadsföringskanal. - I ett inledningsskede kommer jag själv att utföra flertalet uppdrag. I de avtal som jag tecknar finns emellertid inget krav på att jag personligen skall utföra uppdraget utan jag har fritt att sätta annan i mitt ställe. Vid vissa tillfällen kommer jag naturligtvis att ha åtminstone två uppdrag att utföra samtidigt. Dessutom kan jag av annan anledning vara förhindrad att utföra ett uppdrag vid något tillfälle. Detta har medfört att jag och fem andra personer tecknat ett samarbetsavtal, som innebär bl.a. att vi kommer att hjälpas åt med vissa uppdrag. Avtalet innebär att vi kommer att ha ett nära samarbete och utåt agerar vi i princip som en enhet. Även om en annan utför arbetet är det jag som är ansvarig uppdragstagare och som fakturerar lantbrukaren för utfört arbete. I förlängningen kan inte uteslutas att jag också måste ha anställd personal. - Min affärsidé är mycket snarlik den som anammats av alla personaluthyrningsföretag, nämligen att tillfälligtvis utföra sådant arbete som normalt utförs av uppdragsgivaren personligen eller dennes personal. Det är ingen som har ansett att den personal som dessa företag hyr ut skulle anses som anställda hos uppdragsgivarna. Det finns inget skäl att behandla mig annorlunda."

Skattemyndigheten i Örebro län (Skattekontoret Säffle) avslog den 5 oktober 1999 A:s ansökan om F-skattsedel med motiveringen att uppdragen inte nådde sådan grad av självständighet att de var att jämställa med yrkesmässigt självständigt bedriven förvärvsverksamhet. I stället gjorde skattemyndigheten den bedömningen att övervägande skäl tydde på att uppdragen som avbytare skulle hänföras till inkomst av tjänst.

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anhöll Riksskatteverket (RSV) jämlikt 6 § lagen (1998:189) om förhandsbesked i skattefrågor att Skatterättsnämnden skulle besvara frågan om den i A:s ansökan beskrivna verksamheten skulle bedömas som näringsverksamhet vid inkomsttaxering 2000, för 1999 års inkomster. RSV godtog därvid de omständigheter i sak som A angav i sin ansökan. RSV anförde vidare bl.a. följande. - Lagen om förhandsbesked i skattefrågor gäller enligt 1 § bl.a. förhandsbesked om skatt eller avgift som avses i 1 kap. 1 § första stycket taxeringslagen (1990:324), TL. - I 1 kap. 1 § första stycket TL räknas bl.a. kommunalskattelagen (1928:370), KL, upp, vilken lag i 21 § anger att med näringsverksamhet förstås yrkesmässig, självständigt bedriven förvärvsverksamhet. - Av 6 § lagen om förhandsbesked i skattefrågor framgår att förhandsbesked får lämnas om frågan angår en enskild och gäller ett yrkande eller en ansökan som denne framställt hos skattemyndigheten, skattemyndigheten fattat ett beslut som gått den enskilde emot och det är av vikt för en enhetlig lagtolkning eller rättstillämpning att förhandsbesked lämnas. - RSV vill framhålla att ansökan, som avser ett yrkande enligt skattebetalningslagen om att tilldelas F-skatt, omfattas av reglerna om förhandsbesked, eftersom den väsentliga grunden för frågan om F-skatt är huruvida näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen föreligger eller inte. Denna inställning vinner stöd i prop. 1997/98:65 (s. 40), där regeringen yttrade följande: "En oklar rättsfråga kan på ett tidigt stadium uppmärksammas sedan en enskild ansökt om F-skattsedel. I ett sådant fall kan oklarhet ligga i huruvida villkoren för utfärdandet av F-skattsedel är för handen." - RSV menar vidare att det är av vikt för en enhetlig lagtolkning och rättstillämpning att gränsdragningen mellan näringsverksamhet och tjänst ytterligare belyses. - Den praxis som finns på området är knapphändig och mestadels av äldre datum. I princip kan den sägas ha utbildats under 1960- och 70-talen. RSV har i rapport 1998:4 "Utvidgning av näringsbegreppet" gjort en sammanställning av den praxis som finns på området (a.a. bilaga 3). Utvecklingen i samhället har, enligt vad som framförts i debatten, medfört att äldre praxis delvis inte längre är tillämpbar. (Jämför Theorell-Nyberg i Svensk skattetidning 1998 s. 358 f. och Nilsson i Skattenytt 1999 s. 418 ff.) - Det saknas rättsfall från Regeringsrätten som behandlar frågan om avbytare inom jordbruket skall anses bedriva näringsverksamhet eller inte. - Frågan är av stor betydelse för de enskilda. Sedan Lantbrukets avbytartjänst lades ned har många av dem som tidigare varit anställda där startat verksamhet i egen regi som avbytare. Detta har medfört många ansökningar om F-skatt hos landets skattemyndigheter. Enligt uppgift har reglerna inte tolkats enhetligt vilket lett till att F-skatt tilldelats i en del fall, medan i andra, med i stort sett lika omständigheter, avslagsbeslut har meddelats. Den avgörande frågan har därvid varit huruvida den i ansökan beskrivna verksamheten skall anses vara näringsverksamhet i kommunalskattelagens mening eller inte. - Det kriterium för näringsverksamhet som har visat sig mest svårtolkat är verksamhetens självständighet. - I arbetsrättskommitténs betänkande SOU 1975:l har, efter en genomgång av den praxis på området som då fanns, räknats upp ett antal kriterier som bör beaktas när det civilrättsliga arbetstagarbegreppet skall bedömas (s. 722 f):

"Omständigheter vilka tyder på att den arbetspresterande parten är att betrakta som arbetstagare brukar anses vara: 1) Han har att personligen utföra arbetet, vare sig detta utsagts i avtalet eller får anses vara förutsatt mellan kontrahenterna. 2) Han har faktiskt helt eller så gott som helt utfört arbetet. 3) Hans åtagande innefattar, att han ställer sin arbetskraft till förfogande till efter hand uppkommande arbetsupp-

Tillåtet för Lexnet VR 24

gifter. 4) Förhållandet mellan kontrahenterna är av mera varaktig karaktär. 5) Han är förhindrad att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt någon annan, vare sig detta grundar sig på direkt förbud eller bottnar i arbetsförhållandena, såsom exempelvis då hans tid eller krafter ej kan räcka till annat arbete. 6) Han är beträffande arbetets utförande underkastad bestämda direktiv eller närmare kontroll vare sig detta gäller sättet för arbetets utförande, arbetstiden eller arbetsplatsen. 7) Han har att i arbetet använda maskiner, redskap eller råvaror, som har tillhandahållits honom av medkontrahenten. 8) Han får ersättning för sina direkta utlägg, exempelvis för resor. 9) Ersättningen för arbetsprestationen utgår åtminstone delvis i form av garanterad lön. 10) Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en arbetstagare. - Omständigheter som talar för att den arbetspresterande parten är att betrakta som uppdragstagare (självständig företagare) brukar anses vara: 1) Han är ej skyldig att personligen utföra arbetet utan kan på eget ansvar överlåta arbetet helt eller delvis åt annan. 2) Han låter faktiskt på sitt ansvar annan helt eller delvis utföra arbetet. 3) Arbetsåtagandet är begränsat till viss eller möjligen vissa bestämda uppgifter. 4) Förhållandet mellan kontrahenterna är av tillfällig natur. 5) Varken avtalet eller arbetsförhållandena hindrar honom från att samtidigt utföra liknande arbete av någon betydelse åt någon annan. 6) Han bestämmer - frånsett inskränkningar som påkallas av arbetets natur - själv sättet för arbetets utförande samt arbetstid och arbetsplats. 7) Han har att i arbetet använda egna maskiner, redskap eller råvaror. 8) Han har att själv stå för utgifterna vid arbetets utförande. 9) Vederlaget för arbetsprestationen är helt beroende av verksamhetens ekonomiska resultat. 10) Han är i ekonomiskt och socialt hänseende jämställd med en företagare inom verksamhetsgrenen. 11) Han har för verksamheten erhållit personligt tillstånd eller auktorisation av myndighet (exempelvis tillstånd till yrkesmässig automobiltrafik) eller fått egen firma registrerad."

Man anger vidare att även om det är en helhetsbedömning av samtliga omständigheter som görs, är det inte tillräckligt att vidta en enkel hopsummering av antalet faktorer som talar i ena eller andra riktningen för att avgöra om ett tjänsteavtal föreligger eller inte. De uppräknade omständigheterna får anses ha olika vikt. Det förhållandet att en viss omständighet starkt talar för att ett anställningsförhållande föreligger innebär inte att avsaknaden av omständigheten, eller ens dess motsats talar lika starkt för att det är fråga om ett uppdragsförhållande. - Praxisgenomgången gav enligt utredningen (s. 716) vid handen att försäkringsdomstolen, vilken vid denna tid var högsta instans i socialförsäkringsärenden, vanligen tillämpade motsvarande bedömningsmodell. I vissa fall hade en schabloniserad bedömningsmetod dock använts varvid man sett mer till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller en viss kategori av arbete. - Av den sammanställning av praxis som RSV gjort i rapport 1998:4 Utvidgning av näringsbegreppet framgår att det endast existerar ett fåtal domar från Regeringsrätten inom området.

De omständigheter som framförts i nu aktuellt fall talar såväl för att verksamheten är så självständigt bedriven att det är fråga om näringsverksamhet som för att ett arbetstagarförhållande föreligger. - Enligt RSV:s uppfattning talar följande omständigheter för att verksamheten skall bedömas som inkomst av näringsverksamhet: A kommer att ha flera, minst tio, uppdragsgivare. Det finns inget krav på att hon personligen utför arbetet. Hon har organiserat verksamheten så att hon i de fall avbytaruppdrag skall utföras samtidigt hos flera lantbrukare kan anlita en annan avbytare bland sina samarbetspartners. Hon fakturerar i dessa fall uppdragsgivaren för dessa uppdrag och hon ansvarar för eventuell skada som uppkommer genom sin ersättares agerande. Hon ansvarar dessutom själv för eventuell skada som åsamkas uppdragsgivaren genom hennes arbete. Hon har på grund härav tecknat en ansvarsförsäkring. A vänder sig i sin marknadsföring till en större krets presumtiva uppdragsgivare. - Följande omständigheter talar för att verksamheten skall bedömas som inkomst av tjänst: Uppdraget innebär i realiteten att A ställer sin egen arbetskraft till förfogande och syftet med verksamheten är inte att tillföra någon kunskap som inte redan finns hos lantbrukaren. Ersättningen för arbetet beräknas löpande per arbetad timme. Resekostnader ersätts särskilt. Arbetet utförs, om än av nödvändighet, i uppdragsgivarens lokaler och med dennes maskinella utrustning. A:s ekonomiska investering i verksamheten är blygsam. Det ekonomiska risktagandet, bortsett från risken att inte erhålla ersättning för den egna arbetsinsatsen, är därför begränsat.
Skatterättsnämnden (2000-05-02, Wingren, Brydolf, Johansson, Ståhl, Virin) yttrade: *Förhandsbesked.* - A skall under de förutsättningar som angetts i ärendet anses bedriva näringsverksamhet. - *Beslut.* - A beviljas ersättning av allmänna medel med 22 265 kr för kostnader i Skatterättsnämnden. - *Motivering.* - *Förhandsbeskedet.* - - - Med näringsverksamhet avses enligt 21 § KL - såvitt aktualiseras i det förevarande ärendet - yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Definitionen ansluter till kraven i tidigare, före den 1 juli 1990, gällande rätt för att rörelse skall föreligga. Den praxis som utbildats på området belyser således frågan om när näringsverksamhet skall föreligga (prop. 1989/90:110 s. 648). Tre rekvisit brukar

Tillstånd på eget ansvar 24

därvid anges. Verksamheten skall vara varaktig, självständig och ha ett objektivt fastställbart vinstsyfte (se bl.a. a. prop. s. 310). I det föreliggande ärendet är frågan om verksamheten är självständigt bedriven. - Rörelseidkarebegreppets förhållande till arbetstagare- och uppdragstagarebegreppet har i ett stort antal mål som framför allt rört frågor om arbetsgivaravgifter enligt lagen om allmän försäkring (1962:381) varit föremål för Regeringsrättens bedömning. Såvitt gäller arbetstagarbegreppet har därvid angetts att detta enligt socialförsäkringslagstiftningen bygger på det civilrättsliga begreppet. Vid avgörande av frågan om ersättning utgetts till en anställd används vanligen en bedömningsmetod som tillämpas av Högsta domstolen och Arbetsdomstolen, dvs. en helhetsbedömning av omständigheterna i det enskilda fallet. I vissa fall har emellertid en något mer schabloniserad bedömningsmetod kommit till användning, varvid man sett mera till vad som är normalt inom en yrkesgrupp eller inom en viss kategori av arbete än till samtliga omständigheter i det enskilda fallet. Vad gäller begreppet rörelse inom socialförsäkringen har i förarbetena angetts att det skatterättsliga rörelsebegreppet skall vara vägledande (jfr såvitt gäller det nu sagda t.ex. RÅ83 1:84, RÅ84 1:56, RÅ 1986 ref. 29 och 124). - Ovannämnda praxis har avsett ett antal olika yrkesmässiga verksamheter med varierande förutsättningar för bedömningen av om ett anställningsförhållande förelegat eller om verksamheten varit hänförlig till rörelse. Regeringsrätten synes därvid ha gjort en sammanvägning av dessa förutsättningar i det enskilda fallet utifrån kriterierna för vad som skall anses som rörelse i skatterättsligt sammanhang utan att i någon högre grad göra en sådan schabloniserad bedömning av arbetstagarbegreppet inom socialförsäkringslagstiftningen som ovan nämnts (jfr RÅ83 1:84). - Vid bedömningen av praxis bör uppmärksammas att avgränsningsproblemen mellan inkomst av tjänst och inkomst av rörelse uppkommit framför allt i de fall där verksamheten riktat sig till endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och uppdragen hos samme uppdragsgivare varat under en längre tid, ibland över flera år. Även om de bedömda verksamheterna har haft skiftande innehåll har vissa omständigheter av betydelse för gränsdragningen varit sådana som allmänt karaktäriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande och som därför får anses ha tillmätts en grundläggande betydelse vid kategoriseringen. Här skall också anmärkas att vikt också måste fästas vid hur verksamheten har gestaltats och utvecklats under årens lopp (jfr RÅ84 1:56) och att rörelse kan anses föreligga även om verksamheten i ett inledningsskede är av mindre omfattning (RÅ 1986 not. 78). - Sådana allmänna omständigheter som, oavsett vad verksamheten gått ut på, har talat för att verksamheten skall hänföras till rörelse har varit att den riktat sig till flera uppdragsgivare (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 not. 65 och 78), att den bedrivits under inregistrerad firma, att verksamheten varit registrerad till mervärdesskatt (jfr RÅ83 1:84, RÅ 1986 ref. 29 och 124 samt ovannämnda notisfall) samt att den som bedrivit verksamheten varit innehavare av B-skattesedel eller i vart fall ansett sig böra inneha sådan skattesedel (jfr RÅ82 1:38, RÅ84 1:29). - Sådana allmänna omständigheter som har talat för att verksamheten grundats på ett anställningsförhållande har, förutom förekomsten av endast en eller några enstaka uppdragsgivare under längre tid, bl.a. varit att den bedrivits under uppdragsgivarens ledning med skyldighet att ställa sig till efterrättelse dennes anvisningar och föreskrifter samt att verksamheten avsett utförande av efter hand ålagda arbetsuppgifter (jfr RÅ84 1:47, RÅ84 1:56, RÅ85 1:37 och RÅ 1986 ref. 8). - För olika verksamheter har tillkommit olika omständigheter som följt av verksamhetens natur och som utöver sådana allmänna förutsättningar som karaktäriserar en rörelse respektive ett anställningsförhållande särskilt beaktats vid bedömningen. När det således gällt att hänföra återförsäljares verksamhet till rörelse har avseende fästs vid bl.a. sådana förhållanden som att försäljningen skett av varor inköpta i fast räkning, att den som bedriver verksamheten själv bestämmer omfattningen av arbetsinsatserna och själv står för kostnaderna. Mot detta har emellertid vägts att fråga varit om en enda uppdragsgivare och en stark bundenhet till denna genom försäljningens organisation (RÅ 1987 ref. 163). I fall, t.ex. när det gäller byggnadsverksamhet, där verksamheten krävt insatser i form av såväl material som tillgång till maskinell utrustning har det förhållandet att materialet och maskinutrustningen omfattats av uppdragstagarens åtagande och därmed inneburit en affärsmässig risk för honom, ansetts peka mot att fråga varit om rörelse även om verksamheten endast avsett en uppdragsgivare (jfr RÅ 1986 ref. 8 och RÅ 1986 not. 65; jfr även RÅ82 1:50). Om uppdraget grundat sig på uppdragstagarens personliga skicklighet och denne personligen åtagit sig att utföra arbetsuppgifterna har normalt ett anställningsförhållande ansetts föreligga (jfr RÅ84 1:56, RÅ84 1:101 och RÅ 1993 ref. 104). Det förhållandet att uppdragsgivaren och uppdragstagaren uppgett sig inte ha haft för avsikt att ingå ett arbets- eller uppdragsavtal har saknat betydelse för bedömningen (jfr RÅ82 1:38, RÅ 1982 Aa 75 och RÅ84 1:29). - Sammanfattningsvis kan av Regeringsrättens praxis utläsas att det utmärkande för de fall där bedömningen blivit den att ett anställningsförhållande har ansetts föreligga är att fråga varit om verksamhet som bedrivits mot endast en eller ett fåtal uppdragsgivare och dessutom ofta varat under lång tid och således typiskt sett framstått som anställningar. I de allra flesta fallen har därutöver tillkommit att uppdragstagaren varit underställd uppdragsgivarens arbetsledning samt i övrigt varit inordnad i uppdragsgivarens arbetsorganisation på i princip samma sätt som andra anställda, t.ex.

Tillhör Riksdagen vr 24

genom att uppdraget utförts i uppdragsgivarens lokaler. Ytterligare omständigheter har i åtskilliga fall varit att inkomsten redovisats som inkomst av tjänst, att någon mervärdesskatteregistrering inte förekommit och att uppdragstagaren inte innehaft eller ansett sig böra inneha B-skattesedel. Däremot synes över huvud taget inte något avgörande föreligga eller fall ha aktualiserats där en varaktig verksamhet av viss omfattning som innefattat tjänster riktade till en bredare krets än en eller några enstaka uppdragsgivare och där den som bedriver verksamheten vidtagit åtgärder i bl.a. skatte- och avgiftshänseende som anger att han bedriver rörelse, ansetts bedriven i ett anställningsförhållande och hänförlig till tjänst (jfr förutom ovannämnda rättsfall, rättsfallsgenomgången i RSV Rapport 1998:4, F-skatt åt flera, s. 62 ff.). - Enligt uppgifterna i ärendet kommer A inledningsvis regelbundet att utföra uppdrag för i vart fall ett tiotal olika lantbrukare och verksamheten är avsedd att öka i omfattning. Av ett uppdrags tidsmässigt tillfälliga karaktär att vara ersättare för en lantbrukare vid dennes bortovaro på grund av semester eller sjukdom följer att hon inte står under dennes arbetsledning vid uppdragets utförande. Hon kan på grund av verksamhetens natur inte heller anses ingå i lantbrukarens arbetsorganisation av den anledningen att den på jordbruksfastigheten installerade utrustningen används för uppdragets utförande eller att uppdraget - vilket ligger i sakens natur - utförs där. Med hänsyn till det nu anförda och omständigheterna i övrigt - bl.a. att hon vidtagit åtgärder för att söka uppfylla vissa krav som ställs på en näringsidkare i skatte- och avgiftshänseende - finner nämnden att A bedriver näringsverksamhet. - *Kostnadsersättning* - A har yrkat ersättning för sina ombudskostnader enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med sammanlagt 22 265 kr avseende 14,25 timmar à 1 562:50 kr. Tiden är nedlagd från november 1999 till mars 2000. - RSV har inte ansett sig kunna tillstyrka en högre timersättning än den som följer av gällande rättshjälpstaxa för 2000, eller 1 075 kr. - Nämnden finner att det yrkade beloppet är skäligt. - Beskedet avser taxeringsåret 2000.

Ordföranden *Ersson* och ledamoten *Svensson* var skiljaktiga och anförde med instämmande av nämndens sekreterare *Gilbe* följande. A:s åtaganden innebär att hon åtar sig att uppehålla verksamheten (djurskötsel och växtodling) under lantbrukarens ledighet (avbytare). Hennes verksamhet innebär typiskt sett att utifrån givna ramar uppehålla driften på gården vid lantbrukarens bortovaro. En sådan verksamhet framstår inte som självständigt bedriven även med beaktande av det uppgivna antalet antagna uppdrag. Verksamheten är inte tillräckligt avgränsad för att kunna jämställas med sådan verksamhet som bedrivs av konsulter, läkare, städare, manikyrister, fotvårdsexperter etc. Inte heller sker verksamheten med egna maskiner, egna anställda eller i egna lokaler. Vad som kan föranleda tveksamhet är att avbytaren kan sägas utöva sin verksamhet inom ramen för en alltmer frekvent förekommande personaluthyrningsverksamhet, dvs. den form av verksamhet som bedrivs av olika bemanningsföretag med egna anställda. Vid en jämförelse framstår avbytarverksamheten i den form den här avses bedrivas främst som en uthyrning av den egna arbetskraften i samarbete med andra avbytare. Enligt vår mening saknas stöd i praxis för att jämställa denna verksamhet byggd på det presenterade samarbetsavtalet, som inte innebär några egentliga ekonomiska åtaganden med en verksamhet som sker genom tillhandahållande av egna anställda. Vid angivna förhållande anser vi att A:s åtaganden utgör tillfälliga anställningar och de inkomster hon förvärvar därav som inkomst av tjänst. - Vi anser att förhandsbesked bort lämnas i enlighet med det ovan anförda.

Riksskatteverket överklagade Skatterättsnämndens förhandsbesked och hemställde att Regeringsrätten skulle pröva frågan om den av A beskrivna verksamheten är att bedöma som inkomst av näringsverksamhet eller som inkomst av tjänst vid inkomsttaxeringen 2000.
A bestred ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde följande. Hennes affärsidé innebär att hon säljer en tjänst innefattande att för ett antal lantbrukare tillgodose dessas behov av ledighet och semester samt att rycka in med kort varsel vid sjukdom och olycksfall. Det arbete hon utför hos uppdragsgivaren är sådant som är nödvändigt för att produktionen - exempelvis djurhållning och mjölkproduktion - skall kunna fortlöpa i lantbruksföretaget. När en uppdragstagare - oavsett om denne är verksam som avbytare inom lantbruket eller verksam i en annan bransch - skall utföra ett uppdrag sker detta vanligtvis inom vissa angivna ramar och det är alltid uppdragsgivaren som avgör och bestämmer vad som skall utföras. Denne bestämmer således ramen för uppdraget. Uppdragstagaren kan naturligtvis inte gå utanför denna givna ram; i sådant fall kan denne inte anses ha utfört beställt uppdrag. Inom ramen för uppdraget är det emellertid uppdragstagaren - avbytaren - som själv bestämmer hur arbetet skall utföras, även om det finns vissa yttre faktorer som också styr hur arbetet de facto kan utföras. Detta är dock faktorer som inte kan påverkas vare sig av uppdragsgivare eller uppdragstagare. Exempelvis är det inte uppdragsgivaren som bestämmer när djuren skall utfordras utan det är andra opåverkbara faktorer som avgör detta. Det faktum att det är hon som själv bestämmer hur det specifika uppdraget skall utföras visar att hennes verksamhet är självständigt bedriven.

Tillfälligt fritaget från upphovsrätt 2024

A yrkade ersättning för kostnader för ombud i Regeringsrätten enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med 5 469 kr avseende 3,5 timmars arbete för ombudet à 1 562 kr 50 öre.

Riksskatteverket tillstyrkte att ersättning medges för 3,5 timmars arbete à 1 075 kr eller med 3 762 kr 50 öre, motsvarande gällande rättshjälpstaxa.

Regeringsrätten (2001-01-17, Baekkevold, Nordborg, Hulgaard, Schäder, Wennerström) yttrade: *Skälen för Regeringsrättens avgörande.* Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

A skall beviljas ersättning för sina kostnader i målet hos Regeringsrätten. Skäl att bestämma ersättningen till lägre belopp än A yrkat föreligger inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsrätten bifaller yrkandet om ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. avseende kostnader i Regeringsrätten med 5 469 kr.

Föredraget 2000-11-29, föredragande Ingegerd Bolin, målnummer 3570-2000

Rättsfall: RRK R76 1:119; RÅ 1981 1:17; RÅ 1982 1:29; RÅ 1982 1:38; RÅ 1982 1:50; RÅ 1982 Aa 75; RÅ 1983 1:84; RÅ 1983 Aa 150; RÅ 1984 1:24; RÅ 1984 1:29; RÅ 1984 1:42; RÅ 1984 1:45; RÅ 1984 1:47; RÅ 1984 1:56; RÅ 1984 1:101; RÅ 1985 1:37; RÅ 1985 1:76; RÅ 1986 ref. 8; RÅ 1986 ref. 29; RÅ 1986 ref. 124; RÅ 1986 not. 65; RÅ 1986 not. 66; RÅ 1986 not. 78; RÅ 1987 ref. 163; RÅ 1993 ref. 55; RÅ 1993 ref. 104; RÅ 1993 not. 150; RÅ 1999 ref. 29.

Litteratur: SOU 1975:1 s. 716 och 722; prop. 1989/90:110 s. 311 och 648; prop. 1993/94:151 s. 135-136; prop. 1997/98:33 s. 39-41; prop. 1997/98:65 s. 51; prop. 1998/99:1 s. 143; RSV Rapport 1998:4 F-skatt åt flera; Svensk Skattetidning 1998 s. 358 ff.; Skattenytt 1999 s. 418-424.

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 2004 ref 1

Ägare av två aktiebolag skall beskattas för utdelning när det ena bolaget för över egendom till underpris till det andra bolaget och förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning inte föreligger. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

23 kap. 7 §, 11 § och 17 § samt 42 kap. 1 § och 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), RÅ 1992 ref 56; RÅ 1996 not 177, RÅ 2005 ref 3

Förhandsbesked - inkomstskatt - ägare av två aktiebolag skulle beskattas för utdelning när det ena bolaget förde över egendom till underpris till det andra bolaget och förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning inte förelåg; Inkomst av kapital - ägare av två aktiebolag skulle beskattas för utdelning när det ena bolaget förde över egendom till underpris till det andra bolaget och förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning inte förelåg (förhandsbesked); Inkomst av näringsverksamhet - ägare av två aktiebolag skulle beskattas för utdelning när det ena bolaget förde över egendom till underpris till det andra bolaget och förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning inte förelåg (förhandsbesked); Plenum - ägare av två aktiebolag skulle beskattas för utdelning när det ena bolaget förde över egendom till underpris till det andra bolaget och förutsättningar för undantag från uttagsbeskattning inte förelåg (förhandsbesked, inkomstskatt)

G:0101 D:3761-2002 A:04-01-29 Avd:Pl Reg:1

Föredraganden: Denny Heinefors
I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Advokat X AB och Advokat Y AB (bolagen) samt advokaterna X och Y följande: Bolagen bedriver indirekt advokatverksamhet via ägande i Z KB. Bolagen ägs av advokaten X respektive advokaten Y som också är styrelseledamot i respektive bolag. Bolagen äger andelar i Z KB, där advokaterna X och Y aktivt utövar advokatverksamheten såsom anställda. - Bolagens skattemässiga anskaffningsvärde för andelarna i Z KB är 1 000 kr vardera. Marknadsvärdet för respektive bolags andel i Z KB kan antas överstiga bolagens anskaffningsvärde för andelarna. X och Y bedriver ingen aktiv verksamhet i bolagen. Skatterättsnämnden har i liknande fall (SRN:s förhandsbesked den 12 oktober 1999) ansett att aktierna i fåmansföretaget inte kunde bli föremål för tillämpning av de s.k. 3:12-reglerna eftersom vederbörandes anställning i kommanditbolag inte kunde anses utgöra verksamhet i betydande omfattning i fåmansföretaget. Enligt uppgift är det nämnda målet föremål för prövning i Regeringsrätten. - En omstrukturering av bolagen avses göras varvid följande transaktion övervägs. Bolagen överlåter sina andelar i Z KB till av X respektive Y nybildade bolag, nedan kallade NYAB, för ett vederlag om 1 000 kr i vardera bolag, vilket kan antas understiga marknadsvärdet. - *Överlåtelserna i de aktuella fallen* - I de aktuella fallen kommer det att ske en överlåtelse av andelar i ett kommanditbolag vilket kan antas komma att ske till underpris, dvs. andelarna i Z KB överlåtes från bolagen till NYAB. Det noteras att det inte föreligger koncernbidragsrätt mellan bolagen och NYAB. Därvid aktualiseras frågan om överlåtelsen av andelarna i Z KB är att betrakta såsom överlåtarens hela verksamhet eller dess verksamhetsgren enligt 12 § andra stycket och 20 § första stycket lagen (1998:1600) om beskattning vid överlåtelser till underpris, UPL. - Beroende på om anställning i kommanditbolaget skall anses medföra att X respektive Y blir att betrakta som aktiva i respektive bolag, kan aktierna i bolaget komma att omfattas av 3:12-reglerna eller inte. Denna fråga är föremål för prövning i Regeringsrätten och synes inte ha någon avgörande betydelse för nu ifrågavarande förhandsbesked. Förhållandena i bolagen och i NYAB kommer att vara desamma således att frågan om kvalificerade aktier antingen kommer att vara uppfylld i båda fallen alternativt inte vara uppfylld i något av fallen, beroende på utgången i det tidigare nämnda förhandsbeskedsmålet. Oberoende härav är av synnerlig vikt att pröva frågan om underprisförsäljning av andel i kommanditbolag från bolagen till nybildade bolag. Andelarna ifråga kommer att överlåtas för ett belopp motsvarande bolagens andelsinnehav utgörande 1 000 kr i vardera

Tillstånd på tentamen VT24

bolag. Innehaven utgör bolagens huvudsakliga rörelseverksamhet och med hänsyn till att fråga är om innehav av andel i kommanditbolag torde innehaven kunna betraktas som näringsbetingade. Mot bakgrund av det oklara rättsläget är det av synnerlig vikt att sökandena får förhandsbesked avseende den planerade transaktionen. - *Frågeställningar - 1.* Kommer överlåtelsen av andelarna i Z KB från bolagen till NYAB för en köpeskilling under marknadsvärdet att medföra att bolagen uttagsbeskattas? - *2.* Kommer överlåtelsen av andelarna i Z KB från bolagen till NYAB föranleda att aktieägarna i bolagen blir beskattade såsom för utdelning?

Skatterättsnämnden (2002-05-24, André, ordförande, Wingren, Brydolf) yttrade: *Förhandsbesked.* - Villkoret i 23 kap. 17 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning vid sökandebolagens överlåtelser till underpris av sina respektive andelar i kommanditbolaget (fråga 1). - Överlåtelserna medför beskattning av ägarna av sökandebolagen (fråga 2). - *Motivering.* - Z KB bedriver advokatverksamhet. Advokaterna X och Y är genom var sitt aktiebolag delägare i Z KB. De är även anställda i Z KB och aktivt verksamma där. Deras "delägarbolag" bedriver däremot inte någon verksamhet. - Avsikten är att de av X och Y ägda bolagen skall överlåta sina respektive andelar i Z KB till andra av dem helägda aktiebolag (NYAB). Överlåtelserna sker till underpris. De frågor som ställs i ansökan är om överlåtelserna medför uttagsbeskattning av delägarbolagen (fråga 1) och beskattning av X och Y som för utdelning (fråga 2). - *Fråga 1* - I 23 kap. IL finns bestämmelser som reglerar under vilka förutsättningar uttagsbeskattning inte skall ske när en tillgång som ingår i en näringsverksamhet överlåts mot en ersättning som understiger marknadsvärdet. - Den prövning som aktualiseras i ärendet är om den förutsättning för underlåten uttagsbeskattning som uppställs i 23 kap. 17 § första stycket IL är uppfylld. När överlåtaren inte kan med avdragsrätt lämna koncernbidrag till förvärvaren det beskattningsår överlåtelsen sker, vilket är fallet i ärendet, krävs enligt den bestämmelsen att överlåtelsen avser överlåtarens hela näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller en verksamhetsgren. - Enligt 23 kap. 7 § IL kan andelar i ett företag vid tillämpning av reglerna i 23 kap. IL om underprisöverlåtelser anses som en näringsverksamhet eller som en verksamhetsgren om förvärvaren efter förvärvet under samma beskattningsår äger näringsbetingade andelar i företaget. - Bestämmelserna i 23 kap. 17 § första stycket och 23 kap. 7 § IL fanns ursprungligen i 20 § första stycket och 12 § andra stycket UPL. - 23 kap. 7 § IL måste läsas tillsammans med 23 kap. 6 § IL. Enligt den senare bestämmelsen avses med andel vid tillämpningen av 23 kap. IL endast andel i sådant företag som anges i 23 kap. 4 § 1, 2 och 7 IL, dvs. svenska aktiebolag, svenska ekonomiska föreningar och utländska bolag. De regler i 23 kap. IL som tar sikte på andelar i företag, såsom de i 7 §, är därför inte tillämpliga när andelsinnehavet avser ett kommanditbolag. Bestämmelsen i 23 kap. 7 § IL medför således inte att förutsättningen i 23 kap. 17 § första stycket IL för underlåten uttagsbeskattning skall anses vara uppfylld vid överlåtelserna av andelarna i Z KB till respektive NYAB. - Frågan är då om överlåtelserna av andelarna uppfyller villkoret i 23 kap. 17 § första stycket IL att avse överlåtelse av hela näringsverksamheten, en verksamhetsgren eller en ideell andel härav. - Begreppet verksamhetsgren definieras i 2 kap. 25 § IL som en sådan del av en rörelse som lämpar sig för att avskiljas till en självständig rörelse (jfr prop. 1998/99:15 s. 137-139). Med rörelse avses enligt 2 kap. 24 § IL annan näringsverksamhet än innehav av kontanta medel, värdepapper eller liknande tillgångar. Om dessa tillgångar innehas som ett led i en rörelse, räknas innehavet dock till rörelsen. - Andelar i handelsbolag eller kommanditbolag är i sig att räkna som värdepapper, jfr prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 355. I rättsfallet RÅ 2001 not. 24 hade Regeringsrätten att ta ställning till om ett aktiebolags innehav av andelar i ett utländskt bolag utgjorde en verksamhetsgren enligt 12 § UPL. Vid en prövning mot 12 § första stycket UPL - som motsvarade 2 kap. 24 och 25 §§ IL - kom Regeringsrätten fram till att en verksamhetsgren inte kan utgöras av enbart värdepapper. - Till stöd för att villkoret i 23 kap. 17 § första stycket IL ändå är uppfyllt skulle kunna anföras att andelsöverlåtelserna i själva verket avser den verksamhet som hänförs till delägarbolagen till följd av de särskilda regler som gäller för beskattning av handelsbolag och kommanditbolag, jfr 5 kap. IL. - I olika sammanhang har i och för sig ansetts att näringsverksamhet som bedrivs i ett handelsbolag eller ett kommanditbolag vid beskattningen av delägare kan jämställas med att andelsägaren bedriver denna verksamhet, jfr t.ex. RÅ 1978 1:80 och prop. 2001/2002:46 s. 41 f. En andelsavyttring innebär emellertid inte någon förändring i den näringsverksamhet som handelsbolaget eller kommanditbolaget bedriver. För delägare - inklusive delägare som är juridiska personer - följer beskattningskonsekvenserna vid avyttringen de i 50 kap. IL intagna särskilda bestämmelserna om kapitalvinst på sådana tillgångar. - Resultatet av en andelsavyttring beräknas således efter andra grunder än de som gäller om ett handelsbolag eller ett kommanditbolag avyttrar en rörelse. - Mot bakgrund av det anförda kan enligt nämndens mening konsekvenserna av att delägare beskattas för bolagets inkomster inte sträcka sig så långt att en delägares avyttring av andelen i bolaget vid tillämpningen av underprisreglerna skall behandlas som om han avyttrat en mot andelsin-

Tillhör Norstedts Juridik AB

nehavet svarande del av den rörelse som bolaget bedriver. - Andelsöverlåtelserna uppfyller således inte villkoret enligt 23 kap. 17 § första stycket IL om att avse en hel näringsverksamhet eller en verksamhetsgren eller en ideell andel härav. Detta leder till att andelsöverlåtelserna medför uttagsbeskattning av sökandebolagen. - *Fråga 2* - Införandet år 1998 av de regler för beskattning av underprisöverlåtelser som numera återfinns i 23 kap. IL ingick i ett större lagstiftningsprojekt som tog sikte på att åstadkomma en sammanhållen skattemässig reglering av omstruktureringar inom företagssektorn. Det innebar att nya regler kom att införas på områden som tidigare varit oreglerade eller blott reglerade i begränsad omfattning. Exempelvis hade frågor om underprisöverlåtelser i allt väsentligt fått lösas genom praxis. - Beskattningsreglerna av underprisöverlåtelser kom enligt den nya lagstiftningen systematiskt att utformas som undantag från vad som anses gälla enligt allmänna principer (den ekonomiska innebörden), prop. 1998/99:15 s. 169. I förarbetena finns en utförlig redovisning av de beskattningskonsekvenser som följer av den ekonomiska innebörden av underprisöverlåtelser (a. prop. s. 119-124). I anslutning därtill (a. prop. s. 168-172) diskuterades om dessa allmänna principer också borde föranleda lagstiftning - vid sidan av förslagen om uttagsbeskattning (jfr numera 22 kap. IL) - bl.a. mot bakgrund av att Regeringsrättens praxis i fråga om utdelningsbeskattning inte var entydig. Den slutsats som drogs var att en lagreglering inte borde ske bl.a. eftersom allmänna principer bedömdes inte lämpa sig för kodifiering (a. prop. s. 172). I denna del överensstämde lagrådsremissen med propositionen (lagrådsremiss den 28 maj 1998, dnr Fi 98/114, s. 162-167). Lagrådet har i sitt yttrande inte särskilt berört denna fråga (jfr a. prop. s. 392 ff.) - Enligt nämndens uppfattning innebär lagstiftarens beslut att införa reglerna om underprisöverlåtelser också ett godkännande av de allmänna principer om den ekonomiska innebörden av berörda transaktioner som lagts till grund för utformningen av underprisreglerna, även om dessa principer inte formulerats i lagtext. I förevarande fall skall enligt svaret på fråga 1 sökandebolagens överlåtelser till underpris av respektive andelar i kommanditbolagen föranleda uttagsbeskattning. Av allmänna principer följer därmed att X och Y skall beskattas som för utdelning från sökandebolagen (jfr a. prop. s. 123, exempel 4).

Ledamöterna *Hallberg Eriksson*, *Silfverberg* och *Ståhl* var av skiljaktig mening beträffande svaren och anförde: Fråga 1. - *Hallberg Eriksson* och *Silfverberg* anförde följande. Vi är ense med majoriteten när det gäller bedömningen huruvida andelarna i Z KB med stöd av 23 kap. 7 § IL uppfyller villkoret i 23 kap. 17 § IL om att avse en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Däremot är vi av en annan uppfattning när det gäller frågan om ett andelsinnehav i ett rörelsedrivande kommanditbolag i sig kan anses uppfylla villkoret i 23 kap. 17 § IL. - I och med att delägarna i Z KB genom reglerna i 5 kap. IL är skattesubjekt i stället för kommanditbolaget för den i kommanditbolaget bedrivna advokatrörelsen får det anses att delägarna bedriver samma verksamhet som kommanditbolaget (jfr 14 kap. 10 § IL). Det betyder att de delägande aktiebolagen kan anses bedriva advokatrörelse genom Z KB och vidare att sökandebolagens andelar i Z KB kan anses innehavda som ett led i de indirekt bedrivna advokatrörelserna. Mot denna bakgrund bör enligt vår mening de avsedda andelsöverlåtelserna anses omfatta de rörelser som andelsinnehaven ger upphov till. Överlåtelserna uppfyller därmed enligt vår mening villkoret i 23 kap. 17 § IL om att avse en näringsverksamhet eller en verksamhetsgren. Om även övriga villkor är uppfyllda skall således enligt vår mening någon uttagsbeskattning av sökandebolagen inte ske vid de tilltänkta överlåtelserna av andelarna i Z KB. - Fråga 2. - *Ståhl* anförde följande. - Av svaret på fråga 1 framgår att underprisöverlåtelsen av kommanditbolagsandelarna skall uttagsbeskattas hos de överlåtande aktiebolagen. Frågan är om detta med automatik innebär att delägarna skall utdelningsbeskattas för skillnaden mellan överlåtelsepriset och egendomens marknadsvärde. Majoriteten synes mena att så är fallet och hänvisar till de resonemang som förs i förarbetena till underprisreglerna (prop. 1998/99:15). Enligt majoritetens mening innebär lagstiftarens beslut att införa dessa regler också ett godkännande av de resonemang om beskattning enligt "allmänna principer" som förs i förarbetena. Detta gäller även när dessa resonemang inte har föranlett någon ändring i lagtexten. - Enligt min mening måste en eventuell skattskyldighet för utdelning härledas ur den allmänna regeln om beskattning av utdelningar i 42 kap. 1 § IL. Regeringsrätten har i pleniavgörandet RÅ 1992 ref. 56 (den s.k. Sipanodomen) tolkat den tidigare motsvarigheten till denna bestämmelse i 3 § 1 mom. SIL. Enligt Regeringsrättens majoritet fordras för att en aktieägare skall bli skattskyldig för aktieutdelning normalt att aktieägaren personligen ur den dubbelbeskattade sektorn får ut viss egendom. Även i andra fall, främst när egendom på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, kan beskattning för utdelning ibland komma ifråga. Så kan enligt Regeringsrätten vara fallet om det finns fog för bedömningen att transaktionens verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag. I det aktuella målet överfördes dock egendomen från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag med samma ägare. Regeringsrätten fann att överlåtelsen inte innebar

Tillhör Riksdagen 2024

att egendom tillfördes aktieägarna personligen eller på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Enligt Regeringsrätten fanns därför inte någon omständighet som kunde utgöra grund för utdelningsbeskattning. - Det kan noteras att det överlåtande bolaget i Sipanofallet inte uttagsbeskattades för den överförda egendomens övervärde. Ingenting i domen tyder dock enligt min mening på att bedömningen i utdelningsfrågan var kopplad till den omständigheten att överlåtelsen inte föranledde någon uttagsbeskattning. Enligt min mening torde utgången i utdelningsbeskattningsfrågan därför ha blivit densamma även om uttagsbeskattning hade skett. - Det som har hänt efter Sipanodomen är att beskattningen vid underprisöverlåtelser har blivit föremål för ny lagreglering. Såsom majoriteten framhåller bygger denna reglering på synsättet att beskattning skall ske enligt transaktionens ekonomiska innebörd om inte särskilda undantagsregler föreskriver annat. I de ovannämnda förarbetena till den nya regleringen redogörs ingående för vilken den ekonomiska innebörden skall anses vara av olika typer av underprisöverlåtelser. När det gäller den fråga som är aktuell här, dvs. beskattningen på ägarnivå när underprisreglerna inte är tillämpliga, föranledde övervägandena i förarbetena dock ingen ändrad lagstiftning. Enligt min mening måste denna fråga därför fortfarande bedömas med hänsyn till tidigare praxis. - Liksom var fallet i Sipanodomen sker överlåtelsen också i det här aktuella fallet mellan två aktiebolag med samma ägare. Överlåtelsen innebär således inte att egendom tillförs aktieägarna personligen eller på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det har inte heller framkommit någon annan omständighet som kan utgöra grund för att utdelningsbeskatta ägarna på grund av överlåtelsen. Jag anser därför att fråga 2 borde ha besvarats så att överlåtelsen inte skall föranleda att aktieägarna blir beskattade som för utdelning. - Överröstade beträffande fråga 1 anslöt sig *Hallberg Eriksson* och *Silfverberg* till den av Ståhl redovisade uppfattningen beträffande fråga 2.
Bolagen samt X och Y överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens beslut, skulle förklara att varken uttagsbeskattning eller utdelningsbeskattning skulle ske. De anförde bl.a. följande. De aktuella överlåtelserna avser värdepapper. Emellertid får beaktas att delägarna, genom aktiebolagen, är verksamma i ett operativt kommanditbolag. Det är således inte enbart innehavet av värdepapper, sett isolerat, som är av betydelse för bedömningen. Det kan därför ifrågasättas om rättsfallet RÅ 2001 not. 24 kan anses tillämpligt även i nu aktuell situation. Det ligger snarare närmast till hands att anse aktiebolagen bedriva advokatrörelse genom kommanditbolaget och aktiebolagens andelar i kommanditbolaget som innehavda som ett led i de indirekt bedrivna advokatrörelserna. Därmed får andelsöverlåtelserna anses omfatta de rörelser som andelsinnehavet ger upphov till. Med anledning härav är förutsättningarna i 23 kap. 17 § IL uppfyllda. - Redan på grund av att någon uttagsbeskattning av aktiebolagen inte skall ske, skall inte heller någon beskattning såsom för utdelning ske. Vidare förutsätter beskattning såsom för utdelning att aktieägaren personligen får del av tillgångar som förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn, se t.ex. RÅ 1992 ref. 56. I förevarande fall kommer andelarna inte att föras ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Därutöver föreligger ägaridentitet mellan ägarbolagen och de nybildade aktiebolagen. Någon omständighet som utgör grund för utdelningsbeskattning föreligger därmed inte.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och yrkade i eget överklagande att Regeringsrätten skulle fastställa nämndens beslut i båda frågorna.

Bolagen samt X och Y bestred bifall till Skatteverkets överklagande.

Regeringsrätten (2004-01-29, Lindstam, Billum, Sandström, Hulgaard, Nilsson, Wennerström, Ersson, Almgren, Dexe, Nord, Kindlund) yttrade: *Skälen för Regeringsrättens avgörande.* Frågorna i målet är om de tilltänkta överlåtelserna till underpris av sökandebolagens andelar i ett kommanditbolag till ett nybildat aktiebolag med samma ägare som sökandebolagen skall medföra uttagsbeskattning hos sökandebolagen (fråga 1) och utdelningsbeskattning hos deras ägare (fråga 2).

Enligt 23 kap. 9 § IL skall en underprisöverlåtelse inte medföra någon uttagsbeskattning enligt bestämmelserna i 22 kap. IL. Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § IL en överlåtelse av en tillgång som sker utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat, om överlåtelsen uppfyller de särskilda villkor som anges i kapitlet.

Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt gäller svaret på fråga 1, dvs. att villkoret i 23 kap. 17 § IL utgör hinder mot att underlåta uttagsbeskattning vid sökandebolagens överlåtelser av sina respektive andelar i kommanditbolaget. Det som då återstår att bedöma är om ägarna till aktiebolagen skall beskattas för utdelning på grund av värdeöverföringen mellan bolagen.

Tillstatt på internet 2024

Enligt 42 kap. 1 § IL, som gäller inkomstslaget kapital, skall ränteinkomster, utdelningar, inkomster vid uthyrning av privatbostäder och alla andra inkomster på grund av innehav av tillgångar samt kapitalvinster tas upp som intäkt, om det inte finns något särskilt angivet undantag. Det finns inte någon allmän definition av vad som behandlas som utdelning men däremot bestämmelser för vissa särskilda fall (t.ex. i 42 kap. 18 § IL). Utdelning skall enligt 42 kap. 12 § IL tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras.

Även om bestämmelserna i första hand tar sikte på vid bolagsstämma beslutad utdelning hänförs till utdelning även förmåner som en aktieägare på annat sätt får på grund av aktieinnehav (s.k. förtäckt utdelning). Hit hör givetvis även fall där aktieägaren förfogar över bolagets egendom för rent privata ändamål, exempelvis för att ge en gåva till en god vän.

Vid en underprisöverlåtelse från ett aktiebolag till ett annat aktiebolag gäller vidare enligt 23 kap. 11 § IL att aktieägarna i det förra bolaget inte skall utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadspriset och ersättningen.

Regeringsrätten hade i pleniavgörandet RÅ 1992 ref. 56, den s.k. Sipanodomen, att ta ställning till beskattningen enligt dåvarande regler i ett fall snarlikt det nu aktuella. I målet var fråga om en överlåtelse mellan två aktiebolag med samma ägare av samtliga aktier i ett tredje bolag i syfte att möjliggöra ett kommande generationsskifte. Regeringsrättens majoritet fann bl.a. att förutsättningarna för att underlåta uttagsbeskattning av det överlåtande bolaget var uppfyllda samt att det inte förekom någon omständighet som kunde utgöra grund för utdelningsbeskattning av bolagens ägare. I domen anfördes i denna del att det för skattskyldighet för utdelning på aktier normalt fordras att aktieägaren personligen ur den dubbelbeskattade sektorn får ut viss egendom, t.ex. aktier. Beskattning för utdelning kunde ibland komma i fråga även i andra fall, t.ex. när egendom på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Så kunde vara fallet om det fanns fog för bedömningen att en transaktions verkliga innebörd varit att en aktieägare förfogat över ett belopp genom att styra över det från ett aktiebolag till ett annat subjekt, t.ex. en närstående person eller ett handelsbolag. I det aktuella fallet konstaterades att någon egendom inte tillfördes aktieägarna personligen och inte heller fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Det hade inte heller förekommit någon omständighet som enligt det sagda kunde utgöra grund för utdelningsbeskattning.

Stor försiktighet bör iakttas i fråga om att ändra ett rättsläge som varit bestående under längre tid. Vid bedömningen av transaktioner av nu aktuellt slag är dock att märka att införandet av UPL (motsvarande nuvarande regler i 23 kap. IL) i avsevärd mån ändrade rättsläget beträffande beskattning av omstruktureringar och andra överlåtelser till underpris. Innan lagen trädde i kraft den 1 januari 1999 hade undantagen från uttagsbeskattning och utdelningsbeskattning vid omstruktureringar utbildats i praxis utan närmare lagreglering.

Det kan vidare konstateras att det i ett fall som det förevarande för aktieägaren inte är fråga om en högre eller lägre beskattning utan om beskattningstidpunkten. Om en utdelningsbeskattning sker kommer samma belopp att räknas som tillskott till det andra bolaget och räknas in i omkostnadsbeloppet vid en försäljning av aktierna i detta. Det finns inte någon bestämmelse som föreskriver att det förhållandet att en uttagsbeskattning sker hos det överlåtande bolaget medför att tillgången anses förvärvad för ett högre belopp än den lämnade ersättningen av det mottagande bolaget. Regeln om sådan kontinuitet i 22 kap. 8 § IL har avsiktligt begränsats till fall där egendom överförs mellan skilda näringsverksamheter som bedrivs av samma fysiska eller juridiska person (prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 299 f., jfr SOU 1997:2, Del I, s. 88). Om aktieägaren utdelningsbeskattas för skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen och därmed anses ha tillskjutit detta belopp till det förvärvande bolaget kommer tillgången att anses vara förvärvad för ett belopp motsvarande marknadsvärdet, alltså samma belopp som det överlåtande bolaget beskattats för. En utdelningsbeskattning säkerställer således att kontinuiteten i beskattningen upprätthålls.

Genom reglerna om underprisöverlåtelser har skapats ett sammanhållet system för beskattningen vid sådana överlåtelser till underpris som uppfyller de i 23 kap. IL uppställda villkoren. Härigenom har förutsättningarna för undantag från uttagsbeskattning reglerats. I anslutning därtill har också införts en regel om frihet från utdelningsbeskattning, som framstår som ett undantag från vad som annars skulle gälla. Reglerna om underprisöverlåtelser innebär att det slutliga beskattningsresultatet i princip blir det-

Tillget på tentamen v124

samma som om uttags- och utdelningsbeskattning sker. Skillnaden är att någon omedelbar beskattning inte utlöses av att ersättningen understiger marknadsvärdet.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att en förmögenhetsöverföring som inte är affärsmässigt motiverad från ett aktiebolag till ett annat skall anses innebära ett sådant förfogande över det överförda värdet att det skall behandlas som en utdelning till aktieägarna i det överlåtande bolaget (jfr RÅ 1996 not. 177) och därför föranleda utdelningsbeskattning, om det inte är fråga om en underprisöverlåtelse.

Regeringsrätten anser därför att aktieägarna i förevarande fall förfogat över det överlåtande aktiebolagets tillgångar på sådant sätt att de skall beskattas för utdelning från detta.

Skatterättsnämndens förhandsbesked skall således fastställas såvitt gäller båda frågorna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Regeringsråden *Ragnemalm, Lavin, Nordborg, Eliason, Schäder, Melin och Stävberg* var skiljaktiga och ansåg att Skälen för Regeringsrättens avgörande och Regeringsrättens avgörande borde ha haft följande lydelse: *Skälen för Regeringsrättens avgörande*. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden såvitt gäller svaret på fråga 1. Som förutsättning för svaret på fråga 2 gäller därmed att aktiebolagen skall uttagsbeskattas vid sina respektive överlåtelser av andelar i kommanditbolaget. - Vid införandet av de bestämmelser om beskattning vid underprisöverlåtelser som i dag finns i 23 kap. IL övervägdes om konsekvenserna på ägarnivån av att uttagsbeskattning sker borde bli föremål för särskild lagreglering (prop. 1998/99:15 s. 168 ff.). Konsekvenserna i de berörda hänseendena bedömdes emellertid följa redan av allmänna principer för beskattningen av ägarna. Innebörden av dessa principer angavs därvid vara att ägaren, i en situation som den i målet nu aktuella, skulle utdelningsbeskattas (a. prop. s. 172). Det ansågs av nuvarande 23 kap. 11 och 12 §§ IL motsatsvis kunna utläsas att utdelningsbeskattning skulle ske när uttagsbeskattning sker. Regeringen gjorde bedömningen att någon särskild lagreglering av vad som följde av de anförda allmänna principerna inte var behövlig eller lämplig. - Med underprisöverlåtelse avses enligt 23 kap. 3 § IL överlåtelse av en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger marknadsvärdet utan att detta är affärsmässigt motiverat om villkoren i 14-29 §§ är uppfyllda. Enligt 23 kap. 11 § första stycket IL skall ett företags underprisöverlåtelse av en tillgång inte medföra att någon som direkt eller indirekt äger en andel i företaget skall ta upp skillnaden mellan marknadsvärdet och ersättningen som intäkt. Om tillgången överlåts till en fysisk person skall dock enligt andra stycket denne beskattas i den mån ersättningen understiger tillgångens skattemässiga värde. Hade det i målet varit fråga om en underprisöverlåtelse i IL:s mening, hade någon utdelningsbeskattning således inte kunnat ske beträffande ägarna till de i målet aktuella aktiebolagen. Frågan är om det redan av den omständigheten att det inte är fråga om en sådan underprisöverlåtelse kan anses följa att utdelningsbeskattning skall ske. - Regeringsrätten har i RÅ 1992 ref. 56, den s.k. Sipanodomen, funnit att en delägarbeskattning vid en överlåtelse mellan två aktiebolag med samma ägare enligt de regler som då gällde förutsatte att den verkliga innebörden av överlåtelsen var att överföra den överlåtna egendomen till delägarna personligen eller till dem närstående personer eller att egendomen på annat sätt fördes ut ur den dubbelbeskattade sektorn. De materiella reglerna rörande beskattning av delägare för utdelning har som nyss redovisats sedan dess förändrats. Någon annan grundläggande princip för delägarbeskattning än den som rättsfallet ger uttryck för har dock inte kommit till uttryck i lagtext. Vid sådant förhållande finner Regeringsrätten att förevarande mål bör bedömas på enahanda sätt. - Det framgår inte av förutsättningarna för förhandsbeskedet att överlåtelsen skulle innebära att egendom tillförs aktieägarna personligen eller på annat sätt förs ut ur den dubbelbeskattade sektorn. Inte heller någon annan omständighet har framkommit som kan utgöra grund för att utdelningsbeskatta aktieägarna på grund av överlåtelsen. Fråga 2 bör därför besvaras nekande. - *Regeringsrättens avgörande*. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser fråga 1 men förklarar med ändring av svaret på fråga 2 att överlåtelserna inte medför någon utdelningsbeskattning.

Föredraget 2003-12-11, föredragande Heinefors, målnummer 3761-02

Rättsfall: RÅ 1992 ref. 56; RÅ 1996 not. 177.

Litteratur: prop. 1998/99:15 s. 168 ff.; prop. 1999/2000:2, Del 2, s. 299 f.

Tillgänglig på internet VT24

RÅ 2004 ref 18

Ett aktiebolag har, i anslutning till att beslut fattats om att vissa anställda i bolaget skall sluta sina anställningar i förtid, gjort utfästelser om avgångsvederlag. Utan hinder av att anställningarna vid räkenskapsårets utgång ännu inte upphört har bolaget ansetts ha rätt till avdrag för belopp motsvarande den reservering som gjorts för avgångsvederlagen och på dessa belöpande arbetsgivaravgifter. Inkomsttaxering 1996.

24 § kommunalskattelagen (1928:370); 24 § anvisningarna punkt 1 kommunalskattelagen (1928:370)

Inkomst av näringsverksamhet - rätt till avdrag för reservering som gjorts för avgångsvederlag och på dessa belöpande arbetsgivaravgifter ansågs föreligga trots att de aktuella anställningarna vid räkenskapsårets utgång ännu inte upphört

G:0101 D:6794-01 A:04-03-08 Avd:2 Reg:1

Föredragande: Denny Heinefors
I sin till ledning för 1996 års inkomsttaxering avgivna självdeklaration yrkade DNEX Tryckeriet AB avdrag med 2 091 385 kr avseende reservering för avgångsvederlag och på dessa belöpande arbetsgivaravgifter. Skattemyndigheten medgav inte avdragen. Som skäl angavs i huvudsak att kostnaderna avsåg uppsägningar av anställda vilka vid räkenskapsårets utgång fortfarande var anställda av bolaget och att kostnaderna var avdragsgilla först när respektive anställning upphört. Bolaget påfördes skattetillägg med beloppet 2 091 385 kr som underlag.
I överklagande hos länsrätten yrkade bolaget att avdrag skulle medges för avsättning med 2 091 385 kr samt att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Avsättningen till strukturreserv är en reservering för avgångsvederlag till personer som fortfarande var kvar i bolaget vid utgången av räkenskapsåret. Bolaget anser att det är god redovisningssed att skuldföra förpliktelser som avser utbetalningar till anställda som var kvar i företaget vid utgången av räkenskapsåret. Reservering har skett i de fall där det per bokslutsdagen har funnits en bindande förpliktelse för bolaget att utge ersättningen. Bolagets åtagande gäller ersättning utöver ordinarie lön eller lön under uppsägningstid. I samtliga fall gäller det personal som har bedömts vara övertalig i bolagets verksamhet. Reserverade ersättningar motsvaras inte av anställdas arbetsplikt för tid efter räkenskapsårets utgång som bidrar till intäkternas förvärvande. Utbetalningen sker först vid den tidpunkt då den anställde lämnar företaget. Beroende på avtalet i det enskilda fallet kan utbetalningen ske med engångsbelopp eller i rater. Reserverade belopp avser inte till någon del lön eller annan ersättning för tid under vilken den anställde är kvar i företaget. - Av Bokföringsnämndens (BFN) cirkulär 21/4 framgår att det är god redovisningssed att reservera för hela avgångsvederlaget i det fallet att en bindande utfästelse har lämnats till den anställde och denne vid utgången av räkenskapsåret har lämnat företaget. Cirkulärets uttalande tar endast sikte på situationen att den anställde har lämnat företaget och inte längre har arbetsplikt. BFN har inte uttalat sig om vad som bör gälla då vissa prestationer kvarstår. Man kan alltså inte av BFN:s cirkulär dra den slutsatsen att reservering inte är tillåten i det fall det föreligger en arbetsplikt för en viss fastställd tid efter räkenskapsårets utgång. Bolaget har inte i något fall reserverat för prestationer som skall utföras efter räkenskapsårets utgång och för vilka utbetalas ordinarie lön eller lön under uppsägningstid. Bolaget anser att det från redovisningsmässiga utgångspunkter är korrekt att kostnadsföra avgångsvederlagen på det sätt som har skett. Eftersom reserveringen har gjorts enligt god redovisningssed skall avdrag medges. - Om skattetillägg skall påföras bör procentsatsen bestämmas till 10 procent enligt de bestämmelser som numera gäller vid periodiseringsfel. Enligt svensk rättstradition och svenska rättsprinciper är skattetillägg en påföljd av straffrättslig karaktär. Vid påföljd av aktuell art måste därför samma grundläggande rättssäkerhetsgarantier gälla som påföljder och rättsverkningar av brott enligt brottsbalken. Detta innebär att den rättsgrundsats som framgår av 5 § andra stycket lagen (1964:163) om införande av brottsbalken

Tillhör ej tentamen VT24

(promulgationslagen) måste tillmätas relevans. - En genomgång av rättspraxis visar att domstolar har tillämpar promulgationslagen analogt på bestämmelser av straffliknande karaktär (se bl.a. Högsta domstolens dom i mål nr B 5077/95, RK82 1:3 och Kammarrättens i Göteborg dom den 29 december 1997 i mål nr 716-1995). Genom en lagändring i 5 kap. 1 § fjärde stycket taxeringslagen (1990:324), TL, halverades uttagsnivån från 20 procent till 10 procent för skattetillägg vid periodiseringsfel. Av lagändringens övergångsbestämmelse framgår att den tillämpas första gången vid 1997 års taxering. Med beaktande av nämnda rättspraxis och vad som anförts om skattetilläggets straffrättsliga karaktär måste övergångsbestämmelsen anses strida mot 5 § andra stycket promulgationslagen. Den nu lagstadgade uttagsnivån om 10 procent för skattetillägg vid periodiseringsfel bör därför vara tillämplig även på nu aktuella felperiodiseringar.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. att avsättningen inte var förenlig med god redovisningssed, eftersom den händelse, dvs. anställningens upphörande, som gav upphov till åtagandet enligt utfästelsen ännu inte inträffat på bokslutsdagen.

Länsrätten i Stockholms län (2000-11-17, ordförande Clémentz) yttrade: Avdrag för reservering för avgångsvederlag. - Enligt 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, beräknas inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i denna lag. Av punkt 3 av anvisningarna till nämnda lagrum framgår att vid beräkning av inkomster och utgifter enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst och en utgift skall hänföras till det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp i räkenskaperna. - Fråga i målet är om bolaget skall medges avdrag för reservering för avgångsvederlag till personer som sagts upp men som fortfarande var kvar i bolaget på bokslutsdagen ifrågavarande beskattningsår. Några bestämmelser förutom de ovan nämnda huvudprinciperna som reglerar denna fråga finns inte. Frågan måste därför lösas med beaktande av vad som kan anses utgöra god redovisningssed. Skattemyndigheten har därvid åberopat förarbetsuttalanden, bl.a. SOU 1983:47 samt BFN:s svar C 21/4. I SOU 1983:47, s. 197, anges härvid följande. "God redovisningssed innebär att avsättning för förpliktelsen bör ske om den får anses belöpa på en gången period. Så är fallet om den anställde lämnat företaget men ännu inte erhållit ersättningen. Redovisningsmässigt anses den anställde ha utfört alla prestationer som kommer företagets verksamhet till nytta, varför uppsägningslön skall belasta den gångna perioden. Om den anställde däremot fortsätter hos företaget under uppsägningstiden anses företaget ha nytta därav på gängse vis, varför ingen avsättning för förpliktelsen är påkallad. Ibland hävdas i dylika situationer att avsättning ändå skall ske då nyttan anses vara begränsad." BFN:s svar C 21/4 anger följande. "Om företaget lämnat bindande utfästelser om avgångsvederlag som i framtiden skall utbetalas till personal som vid bokslutstillfället lämnat företaget bör reservering för förpliktelsen göras i bokslutet." Bolaget har anfört att BFN:s svar inte omfattar vad som bör gälla då vissa prestationer kvarstår, varför man av uttalandet inte kan dra den slutsatsen att reservering inte är tillåten i det fall det föreligger en arbetsplikt för en viss fastställd tid efter räkenskapsårets utgång. - Länsrätten gör följande bedömning. - Skattemässigt avdrag för reservering för framtida utgift som fråga är om i målet kräver i princip - förutom att utgiften med viss grad av säkerhet kan komma att uppstå i framtiden och att utgiften går att beloppsbestämma - att utgiften har ett samband med den fram till balansdagen bedrivna verksamheten, dvs. att utgiften är att anse som börande belasta aktuell räkenskapsperiods resultat. I målet ifrågavarande avgångsvederlag avser ersättning utöver ordinarie lön eller lön under uppsägningstid till personer som sagts upp, men som fortfarande var kvar i bolaget på bokslutsdagen ifrågavarande beskattningsår. Det kan i och för sig inte ifrågasättas att ett avgångsvederlag i viss mån kan ses som hänförligt till den anställdes tidigare arbete i bolaget, men syftet med avgångsvederlaget - vilket som huvudregel utbetalas tidigast i samband med att den anställde lämnar sin anställning - är framför allt att kompensera den anställde för en framtida inkomstförlust. Såvida det inte i det enskilda fallet framgår att avgångsvederlaget kan hänföras till en tidigare räkenskapsperiod än den under vilken den anställde lämnat företaget, såsom när den anställdes tidigare tjänst upphört och hans arbetsuppgifter ändrats i samband med uppsägningen, bör reservering inte få ske innan den anställde lämnat företaget. Länsrätten finner att avgångsvederlaget i förevarande fall inte har visats belöpa på det aktuella taxeringsårets räkenskapsperiod. Mot bakgrund härav kan det inte anses överensstämma med god redovisningssed att bokföra avgångsvederlaget förrän de anställda också har lämnat företaget. Bolagets överklagande skall således avslås i denna del. - Skattetillägg. - Länsrätten delar skattemyndighetens bedömning vad gäller frågan om förutsättningar att påföra bolaget skattetillägg föreligger. Enligt länsrättens mening har skäl för eftergift av skattetillägget inte visats föreligga. - Avgiftsberäkning vid påförande av skattetillägg vid lämnande av oriktig uppgift som avser periodisering sker, enligt 5 kap. 1 § tredje stycket TL, i dess lydelse vid 1996 års taxering, efter tjugo procent. Fr.o.m. 1997 års taxering sker däremot, enligt över-

Tillståndsbeslut 2024-06-17

gångsbestämmelserna till det nya fjärde stycket i samma lagrum som trädde i kraft den 1 januari 1998, sådan avgiftsberäkning efter tio procent. Bolaget har gjort gällande att, om länsrätten finner att skattetillägg skall påföras, procentsatsen bör bestämmas till 10 procent i enlighet med de regler som således numera gäller vid periodiseringsfel mot bakgrund av 5 § andra stycket promulgationslagen till brottsbalken. - Länsrätten är i och för sig av den uppfattningen att det svenska skattetillägget mot bakgrund av Europadomstolens praxis numera omfattas av artikel 6 i Europakonventionen, såsom åtminstone jämförbart med Europakonventionens reglering i artikel 6 av "anklagelse för brott". Detta innebär framför allt att den anklagade skall tillförsäkras de rättssäkerhetsgarantier som anges i Europakonventionen. Regleringen i 5 § andra stycket promulgationslagen kan enligt länsrättens mening inte anses innehålla något som Sverige varit skyldigt att implementera för att uppfylla sina förpliktelser enligt Europakonventionen. - Europakonventionen, som från och med den 1 januari 1995 utgör en del av den svenska interna rätten, hindrar därför inte att bolaget påförs skattetillägg med 10 procent enligt 5 kap. 1 § tredje stycket TL i lagrummets lydelse vid ifrågavarande års taxering. Länsrätten delar således inte den bedömning som Kammarrätten i Göteborg gjort i den av bolaget åberopade domen. Bolagets överklagande skall därför avslås även i denna del. - Länsrätten avslår överklagandet.
Bolaget överklagade länsrättens dom och yrkade att avdrag skulle medges för avsättning till avgångsvederlag med 2 091 385 kr. Vidare yrkade bolaget att påfört skattetillägg skulle undanröjas alternativt efterges. Om kammarrätten skulle finna att skattetillägg skulle påföras yrkade bolaget att den särskilda avgiften påfördes med tio procent av underlaget. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Reservering har skett i de fall där det per bokslutsdagen har funnits en bindande förpliktelse för bolaget att utge ersättning. Åtagandet har gällt ersättning utöver ordinarie lön eller lön under uppsägningstid och har i samtliga fall avsett personal som bedömts vara övertalig i verksamheten. Utbetalningen har skett först vid den tidpunkt då den anställde lämnat bolaget. Beroende på avtalet i det enskilda fallet har utbetalningen gjorts i form av antingen ett engångsbelopp eller i rater. Reserverade belopp har inte till någon del avsett lön eller annan ersättning för tid under vilken den anställde var kvar i bolaget. Vidare har reserveringen avsett avgångsvederlag för tid under vilken tjänstgöringsskyldighet inte förelegat. Eftersom det inte funnits någon tjänstgöringsskyldighet har bolaget inte erhållit någon motprestation. Följaktligen har utgiften samband med den fram till balansdagen bedrivna verksamheten. Det åligger en bokföringsskyldig att i bokföringen beakta förpliktelser som sannolikt kommer att infrias och som med rimlig säkerhet kan beräknas till sin storlek. I aktuellt fall föreligger båda dessa förutsättningar, varför den gjorda reserveringen överensstämmer med god redovisningssed. Till stöd för denna uppfattning åberopas utlåtande av Bertil Lindén, auktoriserad revisor och redovisningsspecialist. - BFN:s uttalande i cirkulär C 21/4 tar endast sikte på situationen att en anställd har lämnat företaget och inte längre har arbetsplikt. Uttalandet kan inte tolkas på så sätt att det endast är i den situationen avsättning får ske. Vad som gäller när den anställde är kvar i företaget efter balansdagen framgår inte. Inte heller kan Bidragsskattekommitténs uttalande i SOU 1983:47 om reservering för uppsägningslön tolkas på så sätt att om den anställde kvarstår i tjänst efter räkenskapsårets utgång avsättning för avgångsvederlag inte får ske. Om kammarrätten finner att den av skattemyndigheten förespråkade redovisningsmetoden utgör god redovisningssed, måste konsekvensen bli att god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodisering av avgångsvederlag. I sådant fall skall beskattningen grundas på det av bolaget valda alternativet. Att avgångsvederlag delvis syftar till att kompensera de anställda för framtida inkomstförlust saknar betydelse för bolagets redovisningsmässiga hantering av förpliktelsen. Det avgörande för skyldigheten att beakta åtagandet i bokföringen är att en förpliktelse föreligger utan framtida motprestation. - Bolaget gör gällande att frågan om reservering för avgångsvederlag är så komplicerad att förutsättningar för eftergift av påfört skattetillägg föreligger med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den händelse i form av anställningens upphörande som gör att bolaget tvingas uppfylla sitt åtagande enligt utfästelsen om avgångsvederlag har på bokslutsdagen ännu inte inträffat. Reserveringen kan inte anses förenlig med god redovisningssed. Sakfrågan är inte av sådan beskaffenhet att skäl för eftergift att skattetillägget föreligger.

Bertil Lindén anförde i utlåtande som getts in till kammarrätten den 26 januari 2001 bl.a. följande. De reserver som bolaget har bokfört i räkenskaperna för år 1995 avser civilrättsligt bindande förpliktelser som har förelegat på balansdagen. God redovisningssed är inte något oföränderligt genom tiderna, utan en anpassning sker fortlöpande till utvecklingen på redovisningsområdet. För bolaget föreligger en förpliktelse utan motsvarande motprestation. Den reservering för avgångsvederlag som bolaget har gjort för räkenskapsåret 1995 står i överensstämmelse med god redovisningssed och skall därför godtas vid taxeringen.

Tillåtet för privatbruk VT 24

Kammarrätten i Stockholm (2001-09-13, Anclow, Jansson, Willén, referent) yttrade: Reservering för avgångsvederlag. - Det finns inte några uttryckliga skatterättsliga regler om rätten till avdrag för reservering för framtida utgift i form av avgångsvederlag. Bedömningen av huruvida avdrag skall medges faller följaktligen inom det s.k. kopplade området för vilket bokföringsmässiga grunder och innebörden av god redovisningssed är styrande. För framtida utgifter i allmänhet förutsätter rätten till avdrag att den befarade utgiften sannolikt kommer att belasta verksamheten och att en tillförlitlig uppskattning av beloppet kan göras (jfr RÅ 1981 1:51). - Beträffande reserveringar för utgifter av driftkostnadskaraktär är praxis mer restriktiv. Redovisningskommittén har i sitt slutbetänkande "Översyn av redovisningslagstiftningen" uttalat bl.a. följande (SOU 1996:157 s. 394 f., jfr även delbetänkande i SOU 1994:17 s. 246). - "Olika slag av förpliktelser som ger upphov till utgifter av driftskostnadskaraktär förutsätts företaget i enlighet med fortlevnadsprincipen (2 kap. 4 § första stycket 1 ÅRL) kunna infria i takt med att de uppkommer. Sådana utgifter bör därför, även om de i och för sig har ett samband med den före balansdagen bedrivna verksamheten och går att beloppsbestämma, inte bli föremål för skuldföring eller avsättning och inte heller redovisas inom linjen utan skall löpande belasta resultatet. Som exempel kan nämnas olika förpliktelser gentemot de anställda som företaget på grund av anställningsavtal och permitteringsregler är skyldigt att infria oavsett om de anställda utför arbete eller ej." - Kammarrätten finner mot bakgrund härav och med beaktande av BFN:s bedömning i dess cirkulär C 21/4 att bolagets reservering för avgångsvederlag avseende personal som fortfarande var kvar i bolaget inte har gjorts i enlighet med vad som vid tiden för det aktuella bokslutet utgör god redovisningssed. Bolaget är därmed inte berättigat till avdrag för avsättning till avgångsvederlag med 2 091 385 kr under ifrågavarande beskattningsår. - Skattetillägg. - Uppgiften om att yrkat avdrag har avsett reservering för avgångsvederlag har inte framgått av deklarationen eller annan tillgänglig handling. Bolaget får härigenom anses ha lämnat sådan oriktig uppgift som utgör grund för att påföra skattetillägg. Avgiftsberäkningen skall såsom skattemyndigheten funnit ske i enlighet med den för det aktuella taxeringsåret tillämpliga procentsatsen, dvs. tjugo procent. - Innebörden av god redovisningssed såvitt avser reservering för avgångsvederlag för personal som är kvar i ett bolag kan enligt kammarrätten inte anses vara omtvistad. Taxeringsfrågan bedöms därför inte ha varit av sådan beskaffenhet att den utgör skäl för eftergift av skattetillägget. Detta gäller särskilt mot bakgrund av att det är fråga om ett i en stor koncern ingående bolag som får förutsättas ha god sakkunskap på området. Med hänsyn härtill och till att någon annan grund för befrielse inte bedöms föreligga skall överklagandet avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.
Bolaget fullföljde sin talan.

Skatteverket tillstyrkte bifall till överklagandet.

BFN anförde i yttrande till Regeringsrätten bl.a. följande. Enligt BFN:s mening är det två omständigheter som är centrala för den redovisningsmässiga behandlingen av avgångsvederlag. Den ena är att det under räkenskapsåret skall föreligga en utfästelse från företaget om att i framtiden betala avgångsvederlag. Den andra är att det under räkenskapsåret skall föreligga ett beslut om att arbetstagaren skall sluta att arbeta på grund av att anställningsavtalet upphör i förtid. För det fall båda dessa omständigheter finns under räkenskapsåret - såväl utfästelsen från företaget att betala avgångsvederlag som beslutet att anställningsavtalet skall upphöra i förtid - föreligger en sådan förpliktelse som i princip skall medföra redovisning av en avsättning i balansräkningen. Det krävs dock att båda omständigheterna föreligger. Det förhållandet att det för en högre befattningshavare föreligger ett anställningsavtal som reglerar ett avgångsvederlag är således i sig inte tillräcklig grund för en avsättning. En sådan klausul utlöser ett avsättningsbehov först när det beslutats att befattningshavarens anställningsavtal skall upphöra i förtid. - Mot bakgrund av ovanstående resonemang gör BFN följande bedömning när det gäller reserveringen för själva avgångsvederlagen med 1 571 760 kr. Det har förelegat en bindande utfästelse från bolaget under räkenskapsåret 1995 att betala avgångsvederlag till fem personer som var anställda på balansdagen, men som därefter skulle sluta i bolaget. Såvitt utredningen visar motsvarades inte ersättningarna av några arbetsprestationer. Ersättningarna bör därför bedömas som avgångsvederlag och inte som lön. Utredningen visar heller inte att det finns anledning att bedöma avgångsvederlagen på annat sätt än vad som normalt bör gälla för avgångsvederlag, dvs. att det är frågan om ersättning som har samband med anställningen som sådan och inte med någon särskild intjänandeperiod. Mot bakgrund härav får det anses föreligga en sådan förpliktelse för bolaget under räkenskapsåret 1995 som bör föranleda redovisning av en avsättning i balansräkningen. Den av bolaget gjorda reserveringen överensstämmer därmed med god redovisningssed. - När det gäller reserveringen för beräknade arbetsgivaravgifter med 519 625 kr gör nämnden följande bedömning. - - - Utfästelsen angående avgångsvederlagen får - i vart fall indirekt - även anses innefatta en skyldighet att betala arbetsgivaravgifter. Mot bakgrund härav får det i den delen anses föreligga en

Tillåtet på terminen VT24

förpliktelse som bör föranleda redovisning av en avsättning i balansräkningen. Även reserveringen beträffande arbetsgivaravgifterna överensstämmer därmed med god redovisningssed.

Regeringsrätten (2004-03-08, Sandström, Ersson, Dexe, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. Bolaget redovisar i bokslutet för räkenskapsåret 1995 en strukturreserv med anledning av utfästelser om avgångsvederlag som gjorts till fem anställda i anslutning till att beslut fattats om att de på grund av övertalighet skall sluta sina anställningar i förtid. Det reserverade beloppet för vilket avdrag yrkats avser avgångsvederlag och på dessa belöpande arbetsgivaravgifter och inte till någon del lön eller annan ersättning under återstående anställningstid. Utbetalning sker först sedan anställningen upphört och då som engångsbelopp eller i rater. Frågan i målet är om bolaget har rätt till avdraget och, om så inte är fallet, avdragsyrkandet skall föranleda skattetillägg.

I målet har inte framkommit annat än att utfästelserna verkligen avser det som brukar betecknas som avgångsvederlag. Av 24 § KL och punkt 1 tredje stycket av anvisningarna till samma paragraf följer att bolaget har rätt till det yrkade avdraget om den reservering som gjorts är förenlig med god redovisningssed. BFN har funnit att så är fallet. Regeringsrätten gör samma bedömning. Bolagets yrkande avseende taxeringsbeslutet skall därför bifallas.

Det ankommer på skattemyndigheten att ändra beslutet om skattetillägg.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med upphävande av underinstansernas avgöranden, att bolaget har rätt till avdrag vid 1996 års taxering med belopp motsvarande den ifrågavarande reserveringen.

Föredraget 2004-02-04, föredragande Heinefors, målnummer 6794-01

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 2004 ref 83

Ersättning i form av egna aktier i ett bolag till anställda i bolaget har ansetts avdragsgill som lönekostnad. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

11 kap. 1 §, 16 kap. 1 § och 61 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), RÅ 1984 Aa 175; RÅ 2001 ref. 55; RÅ 2003 ref. 16

G:0101 D:4221-02 A:04-09-29 Avd:Pl Reg:1

Föredragande: Heinefors

Uppslagsord: Förhandsbesked - inkomstskatt - ersättning i form av egna aktier i ett bolag till anställda i bolaget ansågs avdragsgill som lönekostnad; Inkomst av näringsverksamhet - ersättning i form av egna aktier i ett bolag till anställda i bolaget ansågs avdragsgill som lönekostnad (förhandsbesked) Telefonaktiebolaget LM Ericsson (MB) och Ericsson Radio Systems AB (DB), som ingick i samma koncern, ansökte hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked beträffande vissa inkomstskattekonsekvenser med anledning av incitamentsprogram för anställda inom koncernen. I ansökan anförde bolagen bl.a. följande. MB har år 2001 infört ett globalt aktieincitamentsprogram för anställda inom MB-koncernen. Det består av två delar, en aktiesparplan och en aktieoptionsplan. Ärendet gäller den skattemässiga hanteringen av MB:s och det helägda DB:s inkomster och utgifter med anknytning till aktiesparplanen. Aktiesparplanen kan sammanfattas på så sätt att den anställde köper MB-aktier av serie B under viss tid (aktierna är marknadsnoterade) och för varje aktie som den anställde behåller under den på förhand bestämda tiden (intjänandeperioden) erhåller han vederlagsfritt en aktie vid periodens utgång ("gratisaktie"). Som förutsättningar gäller att den anställde beskattas för marknadsvärdet vid utfåendet av "gratisaktierna" såsom för lön (jfr RÅ 1996 ref. 92) och att MB/DB betalar socialavgifter beräknade på detta värde. MB och DB bokför sina åtaganden enligt aktiesparplanen på i ansökan närmare angivet sätt. - Aktiesparplanen genomförs i följande steg. 1. Bolagsordningen ändras och ändringen registreras av Patent- och registreringsverket. 2. MB riktar en kontant nyemission av inlösenbara konvertibla limiterade preferensaktier av serie C (ny aktieserie) till närstående bolag ("Tecknarna") för 1 kr per aktie. Tecknarna deltar på marknadsmässiga villkor. 3. MB återköper Tecknarnas C-aktier för lägst 1 och högst 1,5 kr/st. 4. De återköpta egna aktierna omvandlas enligt bestämmelse i bolagsordningen till aktier av serie B. 5. MB respektive DB erbjuder anställda i respektive bolag att delta i aktiesparplanen. En anställd sparar en viss andel av sin lön, dock högst 50 000 kr/år. Beloppet används för köp av aktier, serie B, för hans räkning. Den anställde åtar sig att behålla aktierna under en viss period (intjänandeperioden). Om så sker och under förutsättning att han kvarstår i tjänst hos MB respektive DB vid periodens utgång kommer MB respektive DB att vid den tidpunkten till honom vederlagsfritt överlåta lika många aktier ("gratisaktier") av serie B som han innehar till följd av det egna sparandet. 6. MB förpliktigar sig att till DB tillskjuta så många aktier i MB som DB behöver för att infria sitt åtagande enligt planen. 7. MB säljer ett visst antal återköpta (omvandlade) egna aktier av serie B på "marknaden". Köpeskillingen används för förvärv av "kontantavräknande köpoptioner" avseende aktier i MB, serie B, varvid MB betalar en premie för att vid löptidens utgång få ett kontant belopp som överstiger det av parterna i optionsavtalet överenskomna lösenpriset. MB:s syfte är att säkra sina och DB:s kostnader för socialavgifter vid ett fullföljande av aktiesparplanen. 8. Genom ett "hedgeavtal" med MB säkrar DB sina utgifter för socialavgifter för aktiesparplanen genom att DB till MB betalar ett belopp baserat på MB:s optionspremie i steg 7 samtidigt som MB utfäster sig att till DB betala belopp motsvarande DB:s utgifter för socialavgifter vid infriande av aktiesparplanen i vad den avser DB:s personal. 9. Aktiesparplanen fullföljs genom att MB vederlagsfritt överlåter aktier av serie B till den anställde i MB och utnyttjar köpoptioner för att erhålla kontanter för att betala socialavgifter med anledning av fullföljandet. Vidare gäller att när en anställd i DB har rätt till gratisaktier överlåter MB motsvarande antal aktier av serie B till DB som ovillkorat

Tillåtet på kursen VT24

aktieägartillskott varefter DB vederlagsfritt överlåter aktierna till den anställde. Samtidigt betalar MB till DB enligt det i steg 8 nämnda avtalet ett belopp motsvarande de socialavgifter som DB betalar. - MB och DB ställde, såvitt nu är aktuellt, följande frågor. - 1 a) Är MB berättigat till avdrag för den lönekostnad som kostnadsförs under intjänandeperioden? I så fall, vid vilken tidpunkt? - b) Är MB berättigat till avdrag med anledning av den förmån som uppkommer när anställda i bolaget erhåller gratisaktier enligt aktiesparplanen? I så fall, vid vilken tidpunkt och med vilket belopp? - - - 4 a) Är DB berättigat till avdrag för den lönekostnad som kostnadsförs under intjänandeperioden? I så fall, vid vilken tidpunkt? - b) Är DB berättigat till avdrag med anledning av den förmån som uppkommer när anställda erhåller gratisaktier enligt aktiesparplanen? I så fall, vid vilken tidpunkt och med vilket belopp?

Skatterättsnämnden (2002-06-14, André, ordförande, Wingren, Brydolf, Hallberg Eriksson, Silfverberg, Ståhl) yttrade: *Förhandsbesked.* - MB och DB är berättigade till avdrag för löneutgift med belopp motsvarande marknadsvärdet på aktierna när de överlämnas till respektive bolags anställda (frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b). - *Motivering.* - Frågorna 1 a och 1 b. - Om en anställd erhåller pengar av sin arbetsgivare skall den anställde normalt beskattas härför såsom för lön. Grunden är att utbetalningen i skattehänseende ses som ersättning för utfört arbete och att sådan ersättning är skattepliktig inkomst. Ersättning för utfört arbete kan också utgå in natura, t.ex. genom överlämnande av annan tillgång än pengar. Sådan ersättning är normalt också skattepliktig som lön. Som huvudregel gäller att den vid beskattningen skall tas upp till marknadsvärdet vid överlämnandet. Den författningsmässiga regleringen finns i 11 kap. 1 § och 61 kap. 2 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229). - En arbetsgivares ersättning till en anställd i form av en annan tillgång än pengar presumeras alltså i skattehänseende vara en marknadsmässig betalning för det arbete som den anställde utför. Ur arbetsgivarens synvinkel kan betalningen för arbetet ses som en avyttring av tillgången till marknadspris. Arbetsgivaren skall då beskattas på så sätt att han som inkomst skall ta upp ett belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde samtidigt som han ges avdrag med samma belopp såsom för utgiven lön. Därutöver skall han medges avdrag för ett eventuellt skattemässigt restvärde. - Ett alternativt synsätt är att se överlämnandet av tillgången som en överlåtelse till ett pris understigande marknadsvärdet. I så fall skall arbetsgivaren som regel uttagsbeskattas för belopp motsvarande marknadsvärdet, dvs. beskattning skall ske som om avyttringen görs till marknadspris. Det skattemässiga resultatet för arbetsgivaren blir detsamma i bägge fallen eftersom avdrag skall medges såsom för lön för belopp motsvarande tillgångens marknadsvärde - vilket belopp den anställde skall beskattas för - och för dess eventuella skattemässiga restvärde. - I praktiken torde en s.k. tyst kvittning ske av inkomsten mot lönen och "öppet" avdrag ges för belopp motsvarande det eventuella restvärdet (jfr med s.k. räntefria lån till anställda, Ds B 1981:16, s. 99-102, prop. 1981/82:197 s. 59-60, 78). - Enligt 48 kap. 6 a § första meningen inkomstskattelagen skall vidare kapitalvinst som uppkommer då ett aktiebolag som avses i 7 kap. 3 § första stycket aktiebolagslagen (1975:1385) avyttrar egna aktier inte tas upp. Om kapitalförlust uppstår är den inte avdragsgill enligt 44 kap. 2 § inkomstskattelagen. - I det nu föreliggande ärendet är det fråga om en "vederlagsfri" överföring av aktier. I enlighet med det ovan sagda bör beskattning ske som om aktierna avyttras till marknadspris. Eftersom avyttringen avser egna aktier skall MB dock inte ta upp någon kapitalvinst eller dra av någon kapitalförlust. MB har däremot rätt till avdrag som för utgift för lön med belopp motsvarande aktiernas marknadsvärde (värdet vid tidpunkten för avyttringen till de anställda). - Avdrag skall göras det eller de beskattningsår som följer av god redovisningssed (jfr prop. 1997/98:133 s. 33). - - - Frågorna 4 a och 4 b. - På motsvarande sätt som gäller för MB bör DB:s överlämnande av aktier till sina anställda ses som en avdragsgill löneutgift för DB. DB skall liksom MB inte ta upp kapitalvinst eller dra av kapitalförlust på aktierna, jfr RÅ 2001 ref. 55.

Ledamoten *Tollerz* var skiljaktig och anförde: Regeringsrätten har i RÅ 1984 not. Aa 175 prövat om ett aktiebolag hade rätt till avdrag för kostnader med anledning av att anställda tecknade aktier i bolaget till förmånligt pris. Regeringsrätten fann att bolaget inte hade åsamkats någon kostnad på grund av aktieteckningen. Eftersom förutsättningarna i ärendet i princip är desamma som i notismålet finner jag att MB inte är berättigat till något avdrag med anledning av att de anställda tilldelas aktier på grund av aktiesparplanen. Bedömningen bör bli densamma för DB (jfr RÅ 2001 ref. 55). Förhandsbeskedet i dessa delar borde ha givits i enlighet härmed.
Skatterättsnämndens förhandsbesked, som även omfattade en rad andra frågor, överklagades av Skatteverket samt av MB och DB. Sedan målet tagits upp för avgörande på en av Regeringsrättens avdelningar beslöt avdelningen den 8 juni 2004 att besvarandet av frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b i ansökan om förhandsbesked skulle hänskjutas till avgörande av Regeringsrätten i dess helhet.

Tillstånd beviljat 2024-06-24

Skatteverket yrkade att Regeringsrätten skulle överpröva förhandsbeskedet och ändra det såvitt avsåg frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b. Verket anförde bl.a. följande. Att överlåta aktier till de anställda till underpris innebär inte att moderbolaget betalar ut någon ersättning. Någon förmögenhetsöverföring från bolaget till de anställda uppkommer således inte och bolaget kan därför inte anses ha haft någon kostnad i sammanhanget. Avdrag för aktiernas marknadsvärde bör därför inte medges. Däremot kan avdrag för inköpskostnaden komma i fråga. Att de anställda erhåller ett förmögenhetsvärde som skall beskattas som lön innebär således inte med nödvändighet att bolaget haft en kostnad som får dras av. I rättsfallet RÅ 1984 not. Aa 175 fäste Regeringsrätten vikt vid att ifrågavarande bolag, vid emission av aktier till anställda, inte haft någon kostnad. Beträffande dotterbolaget kan påpekas att Regeringsrättens avgöranden i rättsfallen RÅ 2001 ref. 55 och RÅ 2003 ref. 16, enligt vilka moderbolag och dotterbolag skall ses som en person vid emissioner som genomförs via dotterbolaget, rimligen innebär att inte heller dotterbolaget haft någon kostnad avseende värdet av de utgivna aktierna. - MB bestred bifall till Skatteverkets yrkande såvitt avsåg frågorna 1 a och 1 b och anförde bl.a. följande. I förevarande fall skall lönelöftet till de anställda fullgöras genom överlåtelse av aktier, men löftet skulle lika gärna ha kunnat avse ett motsvarande kontantbelopp. Oavsett om bolaget fullgör sin förpliktelse genom överlämnande av kontanter eller sakegendom, i detta fall egna aktier, påverkas inte kostnaden för att infria förpliktelsen. Vilka aktier som överlåts till den anställde och hur dessa har förvärvats har inte någon betydelse för den beloppsmässiga storleken av bolagets förpliktelse (lönelöfte), vilken bolaget frigör sig från genom aktieöverlåtelsen. - DB bestred bifall till Skatteverkets yrkande såvitt avsåg frågorna 4 a och 4 b.

Regeringsrätten, som avgjorde målet i nu berörda delar genom deldom, (2004-09-29, Ragnemalm, Lavin, Billum, Nordborg, Sandström, Eliason, Hulgaard, Nilsson, Schäder, Wennerström, Ersson, Almgren, Dexe, Nord, Stävberg, Kindlund, Hamberg) yttrade: *Skälen för Regeringsrättens avgörande.* Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer förhandsbeskedet såvitt avser frågorna 1 a, 1 b, 4 a och 4 b.

Föredraget 2004-09-01, fördragande Heinefors, målnummer 4221-02

Anm: Samma dag meddelade Regeringsrätten deldom i mål rörande aktieoptionsplanen (mål nr 4220-02) med motsvarande utgång.
Rättsfall: RÅ 1984 Aa 175; RÅ 2001 ref. 55; RÅ 2003 ref. 16.

Litteratur: prop. 1981/82:197 s. 59 f.

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 2005 ref. 49

Periodisering av ersättning som utbetalats till ett bolag dels som skadestånd för avtalsbrott, dels för åtagande att inte bedriva med annat bolag konkurrerande verksamhet har inte ansetts förenligt med god redovisningssed.

24 § kommunalskattelagen (1928:370); 24 § anvisningarna punkt 1 kommunalskattelagen (1928:370); RÅ 1999 ref. 32; RÅ 2002 ref. 84; RÅ 2002 ref. 94; RÅ 2003 not. 127

D: 3374-03 A: 05-10-03 Avd: 2
Skattemyndigheten i Stockholm beslutade den 22 december 1998 att höja Milda Makter Media AB:s (bolaget) inkomst av näringsverksamhet med 961 386 kr avseende räkenskapsåret den 1 september 1996 - den 31 augusti 1997.

Bolaget begärde omprövning av beslutet.

Vid omprövning den 5 maj 1999 beslutade skattemyndigheten att inte ändra tidigare beslut. Som skäl för sina beslut anförde skattemyndigheten följande. Bolaget har under räkenskapsåret erhållit kompensation för avtalsbrott med 961 386 kr. Intäkter skall redovisas vid den tidpunkt de realiseras. Enligt god redovisningssed anses en intäkt realiserad när parterna i huvudsak fullgjort sina åtaganden. Utbetalningen av ersättningen till bolaget är inte villkorad av att bolaget åtagit sig att i framtiden aktivt tillhandahålla någon form av motprestation. Intäkten är realiserad i och med att parterna nått en överenskommelse och bolaget erhållit ersättning. Bolaget kan därmed inte anses ha rätt att med skatterättslig verkan periodisera ersättningen till annat år än det då ersättningen erhölls. Fråga skulle i stället kunna vara om reservering för framtida kostnader. Bolaget har dock inte visat att de i balansräkningen redovisade löne- och kontorskostnaderna är hänförliga till erhållen kompensation och inte till de intäkter bolaget har haft under räkenskapsåret den 1 september 1997 - den 31 augusti 1998. Erhållen kompensation kan i princip inte möta några framtida utgifter såvida inte bolaget är "vilande" fram till avtalstidens utgång. Med "vilande" avses att bolaget har kvar kostnader för lokaler och personal utan att ha någon verksamhet.

Bolaget överklagade omprövningsbeslutet hos länsrätten och yrkade att erhållen kompensation skulle periodiseras som förutbetalda intäkter i enlighet med inlämnad deklaration. Till stöd för sin talan anförde bolaget följande. Bolaget hade ett avtal om att försälja reklamplatser åt ARE-bolagen från och med den 1 juli 1997 till och med den 31 december 1998. Ersättningen från ARE-bolagen skulle utgå enligt provision och genom avtalet var bolaget mer eller mindre försäkrat inkomster till och med den 31 december 1998. ARE-bolagen sade dock upp avtalet i samband med en ägarförändring. Bolaget erhöll en kompensation på grund av avtalsbrott under förutsättning att någon gentemot ARE-bolagen konkurrerande verksamhet inte skulle bedrivas. Bolaget erhöll således begränsade intäkter under den tid som konkurrensklausulen gällde och kompensationen har därför periodiserats. Den förutbetalda intäkten har matchats mot löne- och kontorskostnader under den tid bolaget är förhindrat att bedriva den i konkurrensklausulen avsedda verksamheten. Bolaget har under avtalstiden haft ansvar för en anställd med kompetens inom den ordinarie verksamheten. Upprätthållande av kontaktnät har varit viktigt liksom att om möjligt finna nya möjligheter och verksamheter för bolaget. Matchningsprincipen innebär att kostnaderna normalt skall redovisas samtidigt som de intäkter vilka de skapat. Bolaget har tydligt redovisat såväl förpliktelser som ansvar samt proportionering av inkomst för att bemöta kostnader efter det aktuella beskattningsårets utgång. Kompensationen som erhölls den 29 augusti 1997 har under följande räkenskapsår, dvs. den 1 september 1997 - den 31 augusti 1998, matchats mot löne- och kontorskostnader uppgående till 506 449 kr. Intäkterna under detta räkenskapsår uppgick endast till 35 280 kr. Bolaget har på grund av konkurrensklausulen haft svårt att få nya uppdrag. Eftersom kostnaderna vida överstiger intäkterna har matchningsprincipen iakttagits. Försiktighetsprincipen har iakttagits då för stora intäkter inte redovisats

Tillåtet på tentamen VT24

och realisationsprincipen har följts eftersom bolaget intäktsför då förpliktelserna enligt avtalet fullgjorts. Periodisering av förutbetalda intäkter har skett i enlighet med god redovisningssed. Värt att notera är att intäkten kom bolaget tillhanda två dagar före bokslut och att bolaget ursprungligen tänkt fakturera kompensationen i rater/poster under avtalsperioden i likhet med hur intäkterna skulle ha kommit bolaget tillhanda om avtalet hade fullföljts. Skattemyndigheten uppgav dock på förfrågan att detta inte var nödvändigt då kompensationen periodiserades i enlighet med en avtalsperiod som innehöll förpliktelser och då matchningsprincipen iakttogs.

Länsrätten i Stockholms län (2000-10-04, ordförande Diurson) yttrade: Enligt 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, beräknas inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelserna i denna lag. - Av punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL framgår att för skattskyldig som har haft ordnad bokföring skall beräkningen av inkomst ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i denna anvisningspunkt. Av tredje stycket framgår att vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. - I revisionsberättelse för AB Grundstenen 80423 (sedermera Milda Makter Media AB) anger godkände revisorn Hans Hårdberg följande. Han har granskat årsredovisningen, räkenskaperna och styrelsens förvaltning för räkenskapsåret den 1 september 1996 - den 31 augusti 1997. Granskningen har utförts enligt god revisionssed. Han tillstyrker att resultaträkningen och balansräkningen fastställs, att vinsten disponeras enligt förslaget i förvaltningsberättelsen samt att styrelsen beviljas ansvarsfrihet för räkenskapsåret. - Länsrätten gör följande bedömning. - Bolagets intäktsredovisning av kompensation för avtalsbrott skall läggas till grund för beskattningen om den inte strider mot särskilda bestämmelser i KL eller god redovisningssed. Några särskilda bestämmelser i KL för sådana inkomster finns inte. Fråga är då om bolagets intäktsredovisning varit förenlig med god redovisningssed. - Avgörande för när en intäkt skall redovisas enligt god redovisningssed är den så kallade realisationsprincipen. Enligt denna princip skall en intäkt redovisas när den som skall prestera något i huvudsak har fullgjort sin prestation. För en inkomstperiodisering i skattehänseende krävs att inkomsten omfattar förpliktelser eller dylikt som kvarstår efter beskattningsårets utgång och att dessa förpliktelser till sitt innehåll är så klart angivna att inkomsten kan proportioneras i förhållande till dessa. Bolaget har erhållit en kompensation för avtalsbrott och bolaget har inte åtagit sig att efter beskattningsårets utgång aktivt tillhandahålla någon form av motprestation. Att bolaget är förhindrat att bedriva konkurrerande verksamhet utgör enligt länsrättens bedömning inte en förpliktelse i här avsedd bemärkelse. Länsrätten gör med hänsyn härtill och i likhet med skattemyndigheten bedömningen att intäkten är realiserad då parterna nått en överenskommelse och bolaget erhållit ersättningen. Bolaget saknar därmed rätt att med skatterättslig verkan periodisera ersättningen om 961 386 kr. - Fråga återstår om bolaget i stället äger rätt till avdrag för avsättningar för framtida utgifter. Den bokföringsmässiga redovisningen är intäktsorienterad. Avsättningar för framtida utgifter kan motiveras med de bokföringsmässiga matchnings- och försiktighetsprinciperna. Enligt den förra skall till redovisningen av intäkterna knytas alla kostnader som intäktsförvärvet medför. De avsättningar som motiveras av försiktighetsprincipen är framtida förluster vilka har samband med innevarande eller tidigare års verksamhet och härvid krävs inte något samband med en intäkts förvärvande. Bolaget anser att matchningsprincipen har iakttagits eftersom kompensationen matchats mot efterföljande räkenskapsårs löne- och kontorskostnader samt eftersom kostnaderna vida överstiger intäkterna för det efterföljande räkenskapsåret. Länsrätten noterar emellertid i likhet med skattemyndigheten att bolaget inte har visat att de aktuella löne- och kontorskostnaderna är hänförliga till den erhållna kompensationen och inte till de intäkter bolaget hade under räkenskapsåret den 1 september 1997 - den 31 augusti 1998. Bolaget har inte heller visat att bolaget haft sådana förluster som skulle motivera en avsättning enligt försiktighetsprincipen. Bolaget saknar därmed rätt till avdrag för avsättningar för framtida utgifter. Överklagandet skall således avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.
Bolaget överklagade länsrättens dom och yrkade i första hand att löne- och kontorskostnaderna för räkenskapsåret den 1 september 1997 - den 31 augusti 1998 uppgående till 470 629 kr skulle hänföras till taxeringsåret 1998 och avdragas från intäkter om 961 386 kr med åtföljande korrigering för taxeringen 1999. I andra hand yrkade bolaget att periodisering av den erhållna kompensationen skulle göras i enlighet med vad bolaget yrkat i länsrätten. Till stöd för sin talan anförde bolaget bl.a. följande. Bolaget erhöll under räkenskapsåret den 1 september 1996 - den 31 augusti 1997 kompensation för avtalsbrott med 961 386 kr. Ersättningen erhölls den 29 augusti 1997 från ARE-bolagen och grundade sig på ett avtal mellan parterna avseende försäljning av reklamplatser åt ARE-bolagen fr.o.m. den 1 juli 1997 t.o.m. den 31 december 1998, dvs. under 1,5 år. Beloppets storlek indikerar att det rörde sig om ersättning för 1,5 år. Eftersom det är intäktsredovisningen som primärt bestämmer redovisningsperioden kräver god re-

Tillåtet för referensbruk - VIT24

dovisningssed att häremot svarande kostnader reserveras. I och med att verksamhetsgrenen belagts med konkurrensklausul, i princip ett förlustprojekt, framåt i tiden är det nödvändigt att i bokslutet per den 31 augusti 1997 reservera kostnader i form av löner inklusive arbetsgivaravgifter och övriga omkostnader för projektet ARE-bolagen. Detta projekt har stora likheter med pågående arbeten och ska därför behandlas som sådant. Detta innebär att löne- och kontorskostnader uppgående till 506 449 kr minus 35 820 kr dvs. 470 629 kr skall, enligt god redovisningssed, matcha intäkter räkenskapsåret 1996/97. Auktoriserade revisorn har pekat på att en grundregel för god redovisningssed är att intäkter och kostnader avseende en prestation från ett företag skall hänföras till samma period. Frågan är vilken period det är som gäller. Svaret är att det är intäkten som bestämmer perioden. Att så är fallet framgår även av årsredovisningslagen. Bokföringsmässiga grunder förutsätter att inkomster och utgifter skall periodiseras till det räkenskapsår dit de hör. Avgörande är när affärshändelsen äger rum. Sammantaget medför detta att intäkterna skall redovisas räkenskapsåret den 1 september 1996 - den 31 augusti 1997 men också samtliga kostnader för erhållande av intäkterna. Därför måste kostnader i form av löner, arbetsgivaravgifter och övriga omkostnader hänföras till detta räkenskapsår. Det framstår som klart att detta har varit reklamuppdrag för ARE-bolagens räkning och likheten med pågående arbeten är slående.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2003-04-10, Schön-Engqvist, referent, Hermansson) yttrade: Enligt 24 § KL skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot särskilda bestämmelser i lagen. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som haft ordnad bokföring ske på grundval av denna med beaktande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I tredje stycket i anvisningspunkten föreskrivs bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas, att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Bolaget, som har brutet räkenskapsår som löper från den 1 september till den 31 augusti, hade ingått avtal med ARE-bolagen om att försälja reklamplatser åt ARE-bolagen. Bolaget hade enligt avtalet ensamrätt att försälja reklam på ARE Backlight-tavlor inom Sverige. Avtalet tecknades 1996 och gällde från och med den 1 juli 1997 till och med den 31 december 1998. Ersättningen från ARE-bolagen skulle utgå enligt provision baserad på nettofaktureringen i bolaget. I samband med ägarförändringar hos ARE-bolagen sade ARE-bolagen upp avtalet den 26 juli 1997. Den 29 augusti 1997, dvs. två dagar före bokslutet, erhöll bolaget 1 218 658 kr från ARE-bolagen som kompensation dels för avtalsbrott dels ock för att bolaget under avtalstiden inte fick bedriva med ARE-bolagen konkurrerande verksamhet. Ursprungligen hade bolaget tänkt att fakturera kompensationen i rater/poster under avtalsperioden i likhet med hur intäkter (dock väsentligt större) skulle kommit bolaget tillhanda om avtalet inte brutits. Vid förfrågan i juni eller juli 1997 hos såväl skattemyndigheten som revisionsexpertis erhöll bolaget den upplysningen att detta inte behövdes då kompensationen kunde periodiseras i enlighet med avtalsperioden, vilken innehöll förpliktelser. På detta sätt iakttogs matchningsprincipen för att möta framtida kostnader. Bolaget har uppgivit att kompensationen innebar förpliktelser att inte bedriva ordinarie verksamhet eller verka i konkurrens med tidigare avtalspart fram till den 31 december 1998. Bolaget har under avtalstiden haft ansvar för en anställd med kompetens inom den ordinarie verksamheten. Det har varit viktigt för bolaget att under avtalsperioden upprätthålla sitt kontaktnät för att om möjligt finna nya framtida möjligheter/verksamheter. Bolaget erhöll under den tid konkurrensklausulen gällde begränsade intäkter på grund av svårigheter att finna icke konkurrerande uppdrag. I redovisningen periodiserade bolaget den erhållna kompensationen, 1 218 658 kr, jämnt fördelad över avtalstiden, varav 135 406 kr hänfördes till tiden den 1 juli 1997 - den 31 augusti 1997. Härutöver redovisades 10 procent av intäkten (121 866 kr) samma räkenskapsår som uppstartningskostnad och minskade sedan de två följande räkenskapsårens periodiserade intäkter med 1/16 per månad. Detta innebär att (1 218 658 - 135 406 - 121 866 =) 961 386 kr fördelades över tiden den 1 september 1997 - den 31 december 1998. Under räkenskapsåret den 1 september 1997 - den 31 augusti 1998 har bolaget haft intäkter om 35 280 kr och lönekostnader och kontorskostnader uppgående till 506 449 kr. - Bestämmelserna i KL innebär att bolagets intäktsredovisning skall läggas till grund för beskattningen, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Om god redovisningssed ger utrymme för olika alternativ i fråga om periodiseringen, skall beskattningen grundas på det av bolaget i redovisningen valda alternativet. Ersättningar för tjänster som skall utföras under en kommande period, skall intäktsföras antingen när prestationen i sin helhet är fullgjord eller löpande under perioden. (Jfr bl.a. RÅ 1999 ref. 32, RÅ 2002 ref. 84 och 94). - Kammarrätten gör följande bedömning. - Eftersom bolaget i sin bokföring inte har gjort avsättningar för framtida utgifter, kan avsättningar i efterhand inte läggas till grund för

Tillståndsinnehavare Norstedts Juridik AB

taxeringen. Bolagets förstahandsyrkande kan således inte bifallas. - I andra hand har bolaget yrkat, som det får förstås, att den ersättning som erhållits som kompensation skall periodiseras över avtalsperioden på det sätt som bolaget gjort i sin intäktsredovisning. - Fråga uppkommer då om den ersättning som bolaget erhöll den 29 augusti 1997 från ARE-bolagen som kompensation för avtalsbrott var realiserad detta datum genom att parterna kan anses ha fullgjort sina åtaganden i och med att ersättningen erlades i huvudsak. Ersättningen - som bl. a. avsåg kompensation för uteblivna framtida intäkter - erhölls under den förutsättningen att bolaget under avtalstiden inte bedrev med ARE-bolagen konkurrerande verksamhet. Bolaget var inte skyldigt att aktivt tillhandahålla någon form av motprestation men bolaget var genom konkurrensklausulen förhindrat att bedriva konkurrerande verksamhet, vilket var en förpliktelse enligt uppgörelsen. Skyldigheten att under ifrågavarande tidsperiod inte bedriva konkurrerande verksamhet måste betraktas som en förpliktelse som löpande fullgörs under avtalstiden. Kammarrätten finner inte anledning att ifrågasätta bolagets uppgifter om att bolaget under avtalsperioden endast bedrivit företagsuppehållande åtgärder såsom vidmakthållande av kontaktnät och försök att finna nya verksamheter. Enligt kammarrättens mening har bolaget vid tidpunkten för ersättningens erläggande inte i huvudsak fullgjort sitt åtagande enligt uppgörelsen utan denna förpliktelse har löpande fullgjorts under avtalsperioden. - Enligt god redovisningssed är det möjligt att löpande under perioden intäktsföra ersättningar för tjänster som skall utföras under en period som hänför sig till flera räkenskapsår. Med hänsyn härtill finner kammarrätten att god redovisningssed i det aktuella fallet ger utrymme för att periodisera intäkten på sätt bolaget gjort och att bolagets intäktsredovisning således inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Bolagets intäktsredovisning skall därför läggas till grund för beskattningen och innebär således att 961 386 kr av erhållen kompensation inte skall tas upp till beskattning vid 1998 års taxering. Överklagandet skall således bifallas. - Kammarrätten förklarar med bifall till överklagandet och med ändring av skattemyndighetens beslut och länsrättens dom att periodiseringen av erhållen kompensation för avtalsbrott i bolagets räkenskaper skall läggas till grund för bolagets inkomsttaxering.

Lagmannen Berglin var skiljaktig och anförde: Jag delar länsrättens bedömning och ändrar inte den överklagade domen.
Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att bolaget skulle taxeras i enlighet med länsrättens dom.

Bokföringsnämnden (BFN) anförde i yttrande till Regeringsrätten följande.

En inkomst som ett företag får som ersättning för ett åtagande som innebär att det inte kommer att utföras någon prestation skall, enligt god redovisningssed 1997, redovisas som en intäkt i den tidsperiod då företaget fått rätt till ersättningen. Motsvarande gäller idag. - Den fördelning över flera redovisningsperioder av ersättning från ARE-bolagen som bolaget gjort i sitt bokslut den 31 augusti 1997 är således inte förenlig med god redovisningssed.

BFN anförde som motivering till sitt yttrande bl.a. följande.

Frågan som BFN i första hand har att ta ställning till är i vilken eller vilka redovisningsperioder den inkomst som bolaget erhållit skall redovisas som intäkt. Först därefter kan det prövas hur kostnader skall periodiseras. - - - Såvitt framgår av utredningen torde ersättningen ha betalats dels som en kompensation för att ARE-bolagen brutit ett avtal som inneburit att bolaget haft rätt att nyttja vissa reklamplatser som tillhör ARE-bolagen, dels som en ersättning för att bolaget under en viss begränsad tid skulle underlåta att konkurrera med ARE-bolagen. - - - En grundläggande princip inom redovisningen är den så kallade realisationsprincipen. Realisationsprincipen kommer i lagen till uttryck i årsredovisningslagens (1995:1554) bestämmelser om att endast konstaterade intäkter får tas med i resultaträkningen (2 kap. 4 § första stycket 3 a) och att intäkter som är hänförliga till räkenskapsåret skall tas med oavsett tidpunkten för betalning (2 kap. 4 § första stycket 4). - Realisationsprincipen innebär bland annat att ett företag skall redovisa en inkomst från ett åtagande som en intäkt när det i allt väsentligt utfört den prestation det åtagit sig att utföra. I ett fall då företaget gjort ett åtagande som innebär att företaget inte skall utföra någon prestation leder realisationsprincipen till att inkomsten skall redovisas som en intäkt när företaget har rätt till inkomsten. - - - Först bör det konstateras, att en ersättning som avser skadestånd för avtalsbrott i princip skall redovisas som intäkt i den tidsperiod när rätten till skadestånd uppstått. - - - Detta gäller även i det fall skadeståndet skall kompensera för utebliven vinst, som skulle ha tillfallit det skadelidande företaget i en senare tidsperiod än den i vilken det får rätt till skadeståndet. Det förhållandet att kommande vinster ersätts av en rätt till skadestånd innebär att inkomsten realiserats och den skall därför

Tillfälligt på tentamen VT 24

direkt redovisas som en intäkt. - - - Det åtagande som bolaget gjort innebär, som BFN uppfattar det, att företaget inte skall utföra någon prestation. Inkomsten skall därför redovisas som intäkt då företaget fått rätt till inkomsten. - För att avgöra om en inkomst ska periodiseras eller ej måste man alltså bedöma huruvida en prestation skall utföras eller inte. I en del fall kan detta vara svårt att avgöra, till exempel då kravet på prestation inte tydligt kan hänföras till faktiskt handlande eller i vart fall endast till mycket måttliga faktiska insatser. Här finns anledning att dela in fallen i olika kategorier. - En första kategori är de avtal där det är säkert att det kommer att krävas en prestation, men insatserna är så måttliga att det kan ifrågasättas om inte inkomsten omedelbart skall redovisas som intäkt. - - - En andra kategori är de avtal som kan komma att kräva insatser, men där det finns betydande osäkerhet om det kommer att ske och i så fall i vilken utsträckning. - - - En tredje kategori är avtal där ersättning utgår för att företaget skall avstå från en insats. Typiskt är det frågan om att företaget åtagit sig att underlåta ett visst handlande och man kan ofta beskriva avtalen i termer av inskränkning i möjligheterna att nyttja en tillgång eller en resurs som finns i företaget. Till denna kategori kan t.ex. hänföras ett stöd som ges mot villkor att företaget skall avstå från viss produktion (jfr RÅ 1997 not. 51). Principiellt skiljer sig dessa avtal från de föregående genom att man redan från början kan konstatera att det inte kommer att bli aktuellt för företaget att utföra någon prestation. BFN menar att det aktuella fallet är att hänföra till denna kategori. - Utifrån ett företagsekonomiskt synsätt är de primära konsekvenserna av det åtagande företaget i sistnämnda fall gjort, att framtida inkomster som företaget skulle ha fått uteblir. Utgifter för att ställa om verksamheten kan uppstå, men dessa torde i regel vara av underordnad betydelse i förhållande till de förlorade inkomsterna. För avtal av detta slag innebär en tillämpning av realisationsprincipen enligt BFN:s mening att inkomsten skall redovisas som en intäkt redan när företaget fått rätt till inkomsten, eftersom företaget då fullgjort den prestation det har att göra.

Bolaget som förelades att inkomma med svar på Skatteverkets överklagande och BFN:s yttrande hördes inte av.

Regeringsrätten (2005-10-03, Eliason, Wennerström, Nord, Brickman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 24 § KL, i den lydelse som är tillämplig i målet, skall inkomst av näringsverksamhet beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot bestämmelser i lagen. Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 24 § KL skall inkomstberäkningen för skattskyldig som har haft ordnad bokföring ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. I tredje stycket i anvisningspunkten anges bl.a. följande. Vid beräkning av inkomst enligt bokföringsmässiga grunder skall iakttas att en inkomst skall anses ha åtnjutits under det år, då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte har uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. - Motsvarande bestämmelser finns numera i 14 kap. 2 och 4 §§ inkomstskattelagen (1999:1229).

Bestämmelserna innebär att till grund för beskattningen skall läggas bolagets intäktsredovisning, om den inte strider mot god redovisningssed eller särskilda bestämmelser i KL. Några sådana särskilda bestämmelser finns inte beträffande intäkter av nu aktuellt slag.

BFN har funnit att bolagets intäktsredovisning med avseende på den ersättning bolaget erhållit från ARE-bolagen dels för avtalsbrott, dels för bolagets åtagande att inte bedriva med ARE-bolagen konkurrerande verksamhet inte är förenlig med god redovisningssed. Regeringsrätten finner inte anledning att göra någon annan bedömning. Skatteverkets talan skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Med bifall till överklagandet upphäver Regeringsrätten kammarrättens dom och fastställer det slut länsrättens dom innehåller.

Föredraget 2005-06-29, föredragande Heinefors, målnummer 3374-03
Inkomst av näringsverksamhet; Beskattningsår

Tillåtet för uppsatsen VT 24

RÅ 2006 ref. 45

Fråga om aktieägare skall beskattas för bortgiven rätt till aktieutdelning. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

42 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229); 3 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385); 4 kap. 40 § aktiebolagslagen (2005:551)

D: 3963-05 A: 2006-06-15 Avd: 2

Skatterättsnämnden

I en ansökan om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. A äger aktier i börsnoterade svenska avstämningsbolag. Han avser att - före bolagsstämmobeslut om utdelning - till en begränsat skattskyldig stiftelse ge bort rätten till framtida utdelning på aktierna. Stiftelsens rätt till utdelning kommer att antecknas i en sådan särskild förteckning som avses i 3 kap. 12 § aktiebolagslagen (1975:1385). Beskattningen regleras av 42 kap. 12 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Motsvarande följde tidigare av 3 § 9 mom. första stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt och dessförinnan av punkt 3 fjärde stycket av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (1928:370). Gällande rätt bör innebära att den som genom ett benefikt fång förvärvar en separat rätt till utdelning på aktie skall beskattas för utdelningen. I fråga om kupongbolag torde detta vara klarlagt medan det finns en viss osäkerhet när det gäller avstämningsbolag. Obligationsrättsligt finns inget som hindrar att en aktieägare överenskommer med annan om att denne skall få uppbära framtida utdelning. - A frågade om han skulle beskattas om han gav bort rätten till utdelning som kunde komma att lämnas för gåvoåret (fråga 1) eller under en period om fem år (fråga 2).

Skatterättsnämnden (2005-06-21, André, ordförande, Wingren, Knutsson, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - A skall inte beskattas för utdelningen. - Motivering. - Enligt 42 kap. 12 § IL skall utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. Härav följer att aktieägaren i sådana fall inte skall beskattas för den (jfr RÅ 1992 ref. 76). Av bestämmelserna i bl.a. 3 kap. 12 § aktiebolagslagen får anses följa att det är civilrättsligt möjligt att i vissa fall, t.ex. genom gåva, skilja rätten till utdelning från äganderätten till en aktie i ett avstämningsbolag. Som en förutsättning för förhandsbeskedet gäller att A på ett sådant sätt till annan har avhänt sig rätten till ifrågavarande utdelning. Han skall därför inte beskattas för den.

Regeringsrätten

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle besvara frågorna med att A skulle beskattas för utdelningen. Enligt verket borde beskattning i första hand ske på den grunden att gåvan inte avsåg A:s rätt till framtida utdelning utan rätten till den egendom han i framtiden skulle komma att uppbära som utdelning. I andra hand borde beskattning ske med tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt. Som stöd för ståndpunkten att en separat överlåtelse av rätten till framtida utdelning inte var möjlig i avstämningsbolag åberopade verket bl.a. uttalanden av Lagrådet (prop. 1993/94:50 s. 433 ff.).

A bestred bifall till överklagandet.

Regeringsrätten (2006-06-15, Sandström, Dexe, Rundqvist, Kindlund, Brickman) yttrade:

Skälen för Regeringsrättens avgörande

Enligt 42 kap. 12 § IL skall utdelning tas upp av den som har rätt till utdelningen när den kan disponeras. En aktieägare kan inte beskattas med stöd av denna bestämmelse när, som i detta fall, det vid nämnda tillfälle står klart att aktieägaren gett bort sin rätt till utdelning. Inte heller är lagen mot skatteflykt tillämplig på det i målet aktuella förfarandet. Förhandsbeskedet skall därför fastställas.

Tillåtet på tentamen VT24

Regeringsrättens avgörande

Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.
Föredraget 2006-04-05, föredragande Hallbäck, målnummer 3963-05

Förhandsbesked,skatter inkomstskatt; Inkomst av kapital

Litteratur: Prop. 1970:99 s. 104 ff.; prop. 1993/94:50 s. 433 ff.; Lindskog, Aktiebolagslagen, 12:e och 13:e kap., 1995, s. 95 ff.; Walin, Finansiella instrument, 2001, s. 92 f.; Skog, Rodhes aktiebolagsrätt, 21 u. 2006, s. 153 ff.; Sandström, Skattenytt, 1971 s. 279 ff.; Gäverth, Skattenytt, 1996 s. 587 ff.

Tillåtet på tentamen VT24

RÅ 2010 ref. 48

Ett avtal i vilket parterna utfäst sig att vid en senare tidpunkt sälja respektive köpa en bostadsrätt har inte ansetts innebära att bostadsrätten har avyttrats. Inkomsttaxering 2006.

44 kap. 26 § inkomstskattelagen (1999:1229); RÅ 1989 ref. 116 I; NJA 1992 s. 66

Skatteverket beslutade den 17 augusti 2006 att för taxeringsår 2006 ta upp skattepliktig kapitalvinst för T.H. vid försäljning av bostadsrätt med 552 687 kr. Till stöd för beslutet angavs följande. T.H. har i sin deklaration inte redovisat någon försäljning av bostadsrätt som enligt kontrolluppgift avyttrats den 20 december 2005. Efteråt i skrivelser har det framkommit att det ska ha rört sig om ett s.k. optionsavtal. Oaktat att avtalet är rubricerat som ett optionsavtal har det utformningen av ett köpeavtal. Innebörden av ett optionsavtal innebär en rätt att träffa ett avtal (”huvudavtalet”) i framtiden. Sett ur den andra partens synvinkel innebär istället optionen ett löfte om att ingå huvudavtalet när tiden är inne. I uttrycket ligger att den ena parten har en valmöjlighet att fullfölja eller att avstå från affären. Av det ifrågavarande avtalet framgår att både köpare och säljare förbinder sig att köpa respektive sälja en specificerad bostadsrätt till ett visst angivet pris. Om någon av parterna inte fullföljer vad han förbundit sig utgår ekonomisk ersättning till den andra parten. Någon valmöjlighet föreligger inte för någon av parterna. Skatteverket anser därför att avtalet är ett köpeavtal och att beskattning ska ske vid 2006 års taxering.

Länsrätten i Stockholms län

T.H. överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att länsrätten skulle undanröja skattepliktig kapitalvinst för bostadsrätten inkomståret 2005 samt konstatera att bostadsrätten avyttrats genom det formenliga överlåtelseavtalet den 16 januari 2006. Skulle länsrätten dela Skatteverkets bedömning avseende avyttringstidpunkten yrkade han att länsrätten, med ändring av Skatteverkets beslut, i stället skulle besluta att ta upp skattepliktig kapitalvinst vid försäljning av bostadsrätt med 488 023 kr. Till stöd för sin talan anförde han i huvudsak följande. Han hade hösten 2005 bestämt sig för att sälja sin dåvarande bostadsrättslägenhet, som ingick i en bostadsrättsförening i Hägersten. Genom den anlitade fastighetsmäklarens förmedling knöts kontakt med två spekulanter i mitten av december 2005. Då T.H. hade för avsikt att ansöka om uppskov med kapitalvinsten från försäljningen av bostadsrätten och var medveten om att han då måste förvärva en ersättningsbostad samma år som försäljningen skedde eller senast året därefter önskade han inte genomföra försäljningen förrän efter ingången av 2006 för att på så sätt få både detta år och 2007 på sig att skaffa en ersättningsbostad. För att inte riskera att tappa köparna genom ett krav att avvakta med försäljningen till efter årsskiftet enades parterna om att ingå ett s.k. optionsavtal, enligt vilket parterna skriftligen angav ett löfte att sälja respektive köpa bostadsrätten vid senare tillfälle efter årsskiftet till den köpeskilling som man kommit överens om och i övrigt på villkor som framgick av ett icke undertecknat utkast till överlåtelseavtal. För att sanktionera löftet kom man överens om att ett belopp motsvarande hälften av den handpenning som var tänkt att köparen skulle erlägga vid det kommande köpet, eller 77 500 kr, skulle tillfalla T.H. för det fall spekulanterna inte fullföljde tilltänkt köp samtidigt som T.H. skulle vara skyldig att utge motsvarande belopp i skadestånd till de blivande köparna för det fall han senare inte skulle infria sitt löfte att sälja bostaden till dessa. Överenskommelsen dokumenterades i ett som optionsavtal rubricerat avtal, vilket undertecknades av båda parter den 20 december 2005. Den 16 januari 2006 genomfördes sedermera det tilltänkta köpet varvid sedvanligt överlåtelseavtal påtecknades av båda parter. Köparna beviljades medlemskap i bostadsrättsföreningen och bostadsrätten tillträddes i enlighet med parternas intentioner. Då T.H. var av uppfattningen att han härigenom överlåtit bostadsrätten 2006 deklarerade han inte någon försäljning av bostadsrätten för inkomståret 2005. Det har sedermera framkommit att bostadsrättsföreningens förvaltare till följd av ett förbiseende skickat in kontrolluppgift till Skatteverket med uppgift att bostadsrätten överlåtits den 20 december 2005. Bostadsrättsföreningen har därefter i brev till Skatteverket meddelat att tidigare ingiven kontrolluppgift angett felaktigt

Tillhör prenumerant VT24

underskriftsdatum och att det rätta datumet ska vara den 16 januari 2006 samt hänvisat till en kopia av överlåtelseavtalet.

Skatteverket beslutade den 8 mars 2007 vid obligatorisk omprövning att sätta ned kapitalvinsten vid försäljning av T.H:s bostadsrätt till 488 023 kr i enlighet med dennes andrahandsyrkande. Skatteverket vidhöll det tidigare beslutet i övrigt. Till stöd härför anförde Skatteverket följande. Skatteverket vidhåller uppfattningen att optionsavtalet i förening med köpeavtalet ska ses som ett köp ur obligations- och skatterättslig synpunkt den 20 december 2005. Både köpare och säljare förbinder sig att köpa respektive sälja en bestämd bostadsrätt till ett visst angivet pris. Om part ej fullföljer sitt åtagande utgår ekonomisk ersättning till den andra parten. Beskattning ska därför ske vid 2006 års taxering.

Länsrätten i Stockholms län (2007-08-24, ordförande Lagercrantz) yttrade, efter att ha redogjort för tillämpliga bestämmelser i inkomstskattelagen (1999:1229), IL, m.m., följande. Utredningen i målet - Av det avtal, som av parterna benämnts ”optionsavtal för bostadsrätt”, framgår bl.a. att T.H. förbinder sig att för en köpeskilling om 1 550 000 kr överlåta den aktuella bostadsrätten till köparna senast den 16 januari 2006 och att köparna förbinder sig att för samma summa förvärva denna bostadsrätt. Vidare stadgas i avtalet att ”Överlåtelse skall ske genom ett särskilt upprättat köpeavtal (bifogas)” och att en handpenning om 155 000 kr ska erläggas av köparna senast den 2 januari 2006. Om köpet inte kommer till stånd på grund av att köparen inte står fast vid sitt åtagande att köpa bostadsrätten har säljaren rätt att tillgodogöra sig 77 500 kr ur handpenningen och återstoden av handpenningen ska tillfalla köparen. I avtalet stadgas även att ”Om säljaren skulle överlåta bostadsrätten till annan spekulant eller av annan anledning inte stå fast vid sitt åtagande enligt detta avtal, skall säljaren ersätta köparen med kr 77.500 :- som skadestånd.” - Av den likvidavräkning som undertecknats av säljare och köpare den 16 januari 2006 framgår bl.a. att tillträdesdagen beträffande den aktuella bostadsrättslägenheten är den 16 januari 2006, att handpenning deponerats hos mäklaren den 2 januari 2006 samt att ”Köpeskilling enligt överlåtelseavtal 2005-12-20” uppgår till 1 550 000 kr. - Länsrättens bedömning - Frågan i målet är huruvida en avyttring av den aktuella bostadsrätten ska anses ha skett redan den 20 december 2005 genom det avtal som av parterna benämnts ”optionsavtal för bostadsrätt” eller om en avyttring ska anses ha ägt rum först den 16 januari 2006 då själva överlåtelseavtalet ska ha upprättats. - Skatteverket har anfört att det avtal som upprättats mellan parterna den 20 december 2005 med rubriken ”optionsavtal för bostadsrätt” inte kan anses som ett optionsavtal utan i stället bör ses som ett köpeavtal och att en avyttring av bostadsrätten således har ägt rum detta datum. Som skäl härför har Skatteverket anfört att ett optionsavtal innebär en rätt att träffa ett avtal i framtiden och att den ena parten har en valmöjlighet att fullfölja eller att avstå från affären. Då det aktuella s.k. optionsavtalet är bindande för båda parter saknas denna valmöjlighet. Skatteverkets ståndpunkt synes även vara att den omständigheten att man i avtalet angett handpenning samt bifogat köpekontraktet indikerar att köpeavtalet upprättades under 2005. - Länsrätten finner vid en samlad bedömning av ovan redovisade omständigheter att det avtal som ingåtts mellan parterna den 20 december 2005 i själva verket bör ses som ett köpeavtal och att en avyttring av bostadsrätten därmed ska anses ha skett i december 2005. Skatteverket har således haft fog för sitt beslut att ta upp den därmed uppkomna kapitalvinsten till beskattning vid 2006 års taxering. Överklagandet ska därför avslås. - Länsrätten avslår överklagandet till den del det inte redan förfallit genom Skatteverkets omprövningsbeslut den 8 mars 2007.

Kammarrätten i Stockholm

T.H. överklagade länsrättens dom och yrkade att kammarrätten med ändring av domen skulle undanröja Skatteverkets beslut att ta upp skattepliktig kapitalvinst för försäljning av aktuell bostadsrätt vid 2006 års taxering. T.H. yrkade vidare ersättning för biträdeskostnader och kostnader för utlåtande av professor Peter Melz med sammanlagt 48 125 kr inklusive mervärdesskatt. - T.H. anförde till stöd för överklagandet, utöver vad som anförts i länsrätten, i huvudsak följande. Den likvidavräkning som länsrätten hänvisar till korrigerades för hand av mäklaren Almblad som också signerade ändringen. Länsrätten, liksom Skatteverket, tillåter sig att anse att en rättshandling som uttryckligen inte är avsedd att utgöra en formenlig överlåtelse av en bostadsrätt ändå kan anses vara just detta. Mot bakgrund av de formkrav som gäller beträffande bostadsrätt så ifrågasätter han om det ankommer på Skatteverket att anse att ett avtal om bostadsrättsöverlåtelse kommit till stånd genom en annan rättshandling än denna formella överlåtelsehandling som bevisligen upprättades först i början av 2006. Han gör gällande att tidpunkten för undertecknandet av det verkliga överlåtelseavtalet ska vara avgörande för vid vilken tidpunkt en bostadsrätt ska anses överlåten. Att anse att en överlåtelse har skett vid en tidigare tidpunkt öppnar för godtycklighet i beskattningen på ett sätt som inte är godtagbart. Skatteverket har gjort en felaktig bedömning när man

Tillåtet för kommersiell användning

funnit att innehållet i optionsavtalet inneburit att parterna saknat valmöjligheter att avstå från att träffa det efterkommande överlåtelseavtalet. Att man skulle ådra sig en ekonomisk sanktion innebär inte att man saknat valfrihet att avstå ifrån från att ingå köpet. Dessa förhållanden konstituerar inte heller något civilrättsligt bindande överlåtelseavtal av en bostadsrätt vilket måste vara utgångspunkten för att skattskyldighet ska uppkomma i det här fallet. Det faktum att ett icke undertecknat överlåtelseavtal bifogats optionsavtalet saknar helt och hållet betydelse för frågan om skattskyldighetens inträde. Länsrätten har i likhet med Skatteverket bortsett ifrån de formella förutsättningarna för ett bindande överlåtelseavtal. Man har därmed även bortsett såväl från den grundläggande utgångspunkten att man enligt gällande rätt med avyttring avser den tidpunkt då det föreligger ett för båda parter bindande avtal om försäljning liksom bortsett från möjligheten till en analogi med avgörandet RÅ 1957 Fi 1084 som gällde fastighetsförsäljning.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och avstyrkte bifall till yrkandet om ersättning för biträdeskostnader. Skatteverket anförde till stöd för bestridandet bl.a. följande. Den reella innebörden av optionsavtalen med de till betydande belopp ekonomiskt sanktionerade förpliktelserna utgör ett köp ur obligations- och skatterättslig synpunkt.

T.H. åberopade till kammarrätten ingivet utlåtande av professor Peter Melz och anförde bl.a. I utlåtandet anför Peter Melz sammanfattningsvis som sin uppfattning att det aktuella avtalet (optionsavtalet) ”inte innebär att säljaren redan 2005 träffat avtal som fullt ut innebär att han säkerställt en avyttring och realiserat en bestämd kapitalvinst” och att ”han, får, måhända av skatteskäl, faktiskt ha förskjutit avyttringen till 2006”.

Kammarrätten i Stockholm (2008-12-08, Nylund, Wahling Bexhed, referent, Ringvall) yttrade: Frågan i målet är om T.H. har avyttrat sin bostadsrätt så att skattepliktig kapitalvinst uppkommit redan genom avtalet i december 2005, benämnt optionsavtal, eller först genom köpekontraktet i januari 2006. - Kapitalvinster ska tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. I förarbetena till 24 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, som motsvaras av 44 kap. 26 § IL, (prop. 1989/90:110 s. 712) uttalas att med avyttringstidpunkt förstås tidpunkten då bindande avtal träffas om försäljning, byte eller därmed jämförlig överlåtelse. Vid andra slags egendomsavhändelser bestäms tidpunkten på motsvarande sätt till den dag då avhändelsen blir definitiv. Då skattskyldighet inträder vid avyttringen kommer gränsdragningen mellan bindande avtal om framtida rätt till köp eller försäljning (optionsavtal) att få ökad betydelse. En avyttring till följd av ett optionsavtal föreligger först när rätten till köp eller försäljning av underliggande egendom utnyttjas. Förslaget innebär inte någon förändring av den gränsdragning mellan försäljningsavtal och optionsavtal som utformats i rättspraxis. Det får även fortsättningsvis ankomma på rättsbildningen i praxis att bestämma avyttringstidpunkten i särskilda situationer. - Av 6 kap. 4 § bostadsrättslagen (1991:614) framgår att en överlåtelse av en bostadsrätt genom köp ska upprättas skriftligen och skrivas under av säljaren och köparen. Köpehandlingen ska innehålla uppgift om den lägenhet som överlåtelsen avser samt om ett pris. Något krav är inte uppställt i lagen som motsvarar vad som föreskrivs i Jordabalken vid överlåtelse av fast egendom om att köpekontraktet ska innehålla en förklaring av säljaren att egendomen överlåtes på köparen. Högsta domstolen har i ett flertal avgöranden konstaterat att ett optionsavtal beträffande överlåtelse av bostadsrätt är bindande om det är upprättat i skriftlig form (se t.ex. NJA1992 s. 66 och NJA 1994 s.130). - Kammarrätten gör följande bedömning. - Både köpare och säljare är i det aktuella fallet bundna av sina skriftliga utfästelser i avtalet den 20 december 2005 att vid senare tidpunkt sälja respektive köpa bostadsrätten i fråga, vid äventyr om skadestånd för båda parter vid avtalsbrott. Avgörande för om avtalet, såsom Skatteverket hävdar, i realiteten är ett köpeavtal är parternas avsikt med avtalet. Kammarrätten finner att särskilt klausulen om skadestånd om 77 500 kr talar mot att avsikten varit att träffa ett avtal om köp. Om det hade varit fråga om köp hade det varit naturligt att endast utfå skadestånd om man kunde visa att man lidit skada och i så fall för all skada. Vidare erlades inte handpenningen vid avtalstillfället utan först efter årsskiftet. Bl.a. mot denna bakgrund finner kammarrätten inte att avtalet ska ges någon annan innebörd än att det är ett bindande avtal om framtida försäljning/köp av bostadsrätten senast den 16 januari 2006. Den omständigheten att ett icke undertecknat köpeavtal bifogades optionsavtalet föranleder ingen annan bedömning. Överklagandet ska därför bifallas. - T.H. har vunnit bifall till sin talan i kammarrätten och han ska tillerkännas ersättning för sina kostnader i målet i kammarrätten med yrkat belopp. - Med bifall till överklagandet och med ändring av länsrättens dom undanröjer kammarrätten Skatteverkets beslut den 17 augusti 2006 att ta upp kapitalvinst avseende försäljning av bostadsrätt vid inkomsttaxering år 2006. - Kammarrätten beviljar T.H. ersättning för kostnader i målet i kammarrätten med yrkade 48 125 kr.

Tillhör Lagrummen v 124

Regeringsrätten

Skatteverket överklagade kammarrättens dom hos Regeringsrätten och yrkade att T.H. skulle beskattas för en kapitalvinst om 488 023 kr vid 2006 års taxering. Verket anförde bl.a. följande. Redan det ömsesidiga s.k. optionsavtalet av den 20 december 2005 bör anses innebära att bostadsrätten har avyttrats. Optionsavtal i skriftlig form som avser bostadsrätt är bindande, se NJA 1992 s. 66. Säljaren kan kräva att köparen infriar sitt åtagande att köpa bostadsrätten och vice versa. Den omständigheten att skadeståndets storlek har angetts i avtalet förändrar inte detta. Samtliga krav på ett giltigt avtal om överlåtelse av bostadsrätt är uppfyllda i och med undertecknandet av avtalet. Formkravet vid överlåtelse av bostadsrätt bör således inte utgöra något hinder för en beskattning i enlighet med den verkliga innebörden av avtalet. T.H. innehar den överlåtna bostadsrätten vid avtalstillfället och avtalet fullföljs enligt parternas avsikt. Det finns då inte anledning att skjuta på beskattningen av kapitalvinsten, se RÅ 1989 not. 444 om köp- och säljoptioner på aktier.

T.H. bestred bifall till överklagandet och yrkade ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 15 750 kr. Han anförde bl.a. följande. Optionsavtalets verkliga innebörd är just det som normalt ligger i uttrycket optionsavtal - ett löfte att senare ingå det verkliga avtalet om överlåtelse. Att löftet varit ömsesidigt kan inte tillmätas någon avgörande betydelse. Först sedan löftet realiserats genom en formenlig överlåtelsehandling i januari 2006 har bostadsrätten avyttrats. Att ett skriftligt optionsavtal om en bostadsrätt i sig är bindande innebär inte att bostadsrätten redan därigenom är avyttrad. Det framgår om inte annat av domskälen i NJA 1992 s. 66, där Högsta domstolen - efter att ha funnit optionsavtalet vara en utfästelse från ägaren att sälja bostadsrätten till motparten - konstaterar att optionsavtalet inte kan innefatta ett förvärv av bostadsrätten. Det optionsavtal som föreligger i det nu aktuella målet har varken inneburit ett förvärv eller kunnat tvinga fram ett förvärv. Avtalet utfäster bara en ekonomisk kompensation. Aktieoptioner är föremål för särskild handel där det, liksom i handeln med andra finansiella instrument, inte sällan förekommer spekulation. Att jämföra sådan handel med överlåtelse av en bostadsrätt avsedd för boende är inte rättvisande. Det är mer naturligt att låta överlåtelse av bostadsrätt ansluta sig till köp och försäljning av fast egendom eftersom liknande regelverk gäller vid överlåtelserna, bl.a. formkrav i fråga om överlåtelsehandlingen. Ett krav på överlåtelseförklaring måste anses ingå i formkravet för en överlåtelse av bostadsrätt. Eftersom en sådan förklaring saknas i optionsavtalet och parterna i stället angett att avsikten är att genomföra överlåtelsen först senare, kan optionsavtalet inte anses uppfylla formkravet för en överlåtelse på det sätt Skatteverket vill hävda. För att fastställa avtalets civilrättsliga innebörd är den gemensamma partsavsikten av avgörande betydelse. Det är inte någon tvekan om att partsavsikten med optionsavtalet varit att en avyttring av bostadsrätten skulle ske först efter årsskiftet när det formenliga överlåtelseavtalet påtecknades för att uppnå det önskade resultatet i fråga om möjligheter till uppskov. Även en bokstavstolkning av avtalet talar i samma riktning. Betalning har varken föreskrivits eller erlagts i anslutning till avtalstidpunkten utan först efter årsskiftet.

Regeringsrätten (2010-06-28, Sandström, Dexe, Lundin, Brickman) yttrade:

Skälen för Regeringsrättens avgörande

Enligt huvudregeln i 44 kap. 26 § IL ska kapitalvinster tas upp som intäkt det beskattningsår då tillgången avyttras. Avyttring anses i princip ha skett när bindande avtal om försäljning har träffats (jfr RÅ 1989 ref. 116 I och prop. 1989/90:110 del 1 s. 712).

Enligt 6 kap. 4 § första stycket bostadsrättslagen gäller formkrav för avtal om överlåtelse av en bostadsrätt. Avtal om köp ska upprättas skriftligen och skrivas under av säljaren och köparen. Köpehandlingen ska innehålla uppgift om den lägenhet som överlåtelsen avser samt om ett pris.

Högsta domstolen har i NJA 1992 s. 66 konstaterat att ett skriftligt optionsavtal beträffande överlåtelse av bostadsrätt är bindande och att den i målet aktuella utfästelsen att framdeles sälja bostadsrätten inte kunde anses innefatta ett förvärv av bostadsrätten (jfr också NJA 1994 s. 130).

T.H. har i ett avtal den 20 december 2005 förbundit sig att överlåta sin bostadsrätt senast den 16 januari 2006 för 1 550 000 kr. I samma avtal har två personer förbundit sig att köpa bostadsrätten för det angivna priset. Avtalet, som getts beteckningen Optionsavtal för bostadsrätt, innehåller dessutom följande. Överlåtelsen av bostadsrätten ska ske genom ett särskilt upprättat köpeavtal. Optionsrätten får utövas tidigast den 2 januari 2006. Senast den dagen ska också handpenning erläggas. Om köparna inte står fast vid sitt åtagande att köpa bostadsrätten har säljaren rätt att tillgodogöra sig 77 500 kr ur handpen-

Tillåtet för tentamen VT24

ningen. Om säljaren skulle överlåta bostadsrätten till annan spekulant eller av annan anledning inte stå fast vid sitt åtagande ska han ersätta köparna med 77 500 kr.

Regeringsrätten gör följande bedömning. Enligt sin ordalydelse avser avtalet en framtida överlåtelse. Det har inte kommit fram skäl att ge det en annan innebörd. Eftersom avtalet inte innebär att bostadsrätten avyttrats ska överklagandet avslås.

T.H. är berättigad till skälig ersättning för sina kostnader i målet enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. Det yrkade beloppet får anses skäligt.

Regeringsrättens avgörande

Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar T.H. ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 15 750 kr.

Skiljaktig, Regeringsrådet Saldén Enérus

Regeringsrådet Saldén Enérus var av skiljaktig mening och anförde: Frågan i målet gäller om avtalet den 20 december 2005 innebär att ett bindande avtal om överlåtelse av bostadsrätten kommit till stånd. - I avtalet anges förutom säljare och köpare vilken bostadsrätt som avses samt till vilket pris överlåtelsen ska ske. Avtalet innehåller alla de moment som ett avtal om överlåtelse av en bostadsrätt ska innehålla enligt 6 kap. 4 § bostadsrättslagen. - Vid avyttring av en fastighet räknas enligt fast praxis (se t.ex. RÅ 1980 1:82) köpekontraktet som ett bindande avtal om överlåtelse även om köpet gjorts beroende av att köpebrev utfärdas samt handpenning och tillträde sker senare. - I RÅ 1989 not. 444 ansågs den egentliga innebörden av ömsesidigt utställande av optioner, som innebar rätt att köpa respektive skyldighet att sälja vissa aktier, vara att aktierna avyttrats för leverans vid en senare tidpunkt. - I förarbetena (prop. 1989/90:110 del 1 s. 398) till bestämmelsen om avyttringstidpunkten i 44 kap. 26 § IL uttalades bl.a. följande. Vid reavinstbeskattningen finns inte anledning att anknyta till tidpunkten för egendomens överlämnande. Den vinst som realiseras genom avyttringen är nämligen normalt inte till någon del beroende av prestationer som säljaren ska utföra därefter, utan beror i allt väsentligt på förändringar av egendomens marknadsvärde som säkerställts genom det bindande försäljningsavtalet. Enligt praxis (se RÅ 1950 ref. 5 I) utgår man även vid vinstberäkningen från dagen för bindande avtal, exempelvis vid bestämmande av innehavstid. - Enligt det nu aktuella avtalet som är daterat den 20 december 2005 förbinder sig parterna att överlåta respektive förvärva bostadsrätten senast den 16 januari 2006. Där sägs också att överlåtelsen ska ske genom ett särskilt upprättat köpeavtal. - Med hänsyn till vad som sägs om avyttringstidpunkten i förarbetena och den praxis som finns på fastighetsområdet samt RÅ 1989 not. 444 anser jag att avtalstexten i dessa delar eller övriga delar inte hindrar att det aktuella avtalet ses som ett bindande avtal om överlåtelse av bostadsrätten. Överklagandet ska därför bifallas. - I ersättningsfrågan är jag ense med majoriteten.
Föredraget 2010-04-21, föredragande Almgren, målnummer 988-09

Inkomst av kapital

Litteratur: Prop. 1989/90:110 del I s. 712

Målnummer: 988-09

Avgörandedatum: 2010-06-28

Avdelning: 1

Tillåtet på tentamen VT24

HFD 2011 not 89

Uppslagsord: Inkomst av näringsverksamhet - återbetalning av ingående mervärdesskatt som tidigare dragits av som kostnad vid inkomsttaxeringen ansågs utgöra en skattepliktig intäkt; Mervärdesskatt - återbetalning av ingående mervärdesskatt som tidigare dragits av som kostnad vid inkomsttaxeringen ansågs utgöra en skattepliktig intäkt; Ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. - ersättning beviljades - i mål om beskattning av återbetalad ingående mervärdesskatt (prejudikatintresse)

14 kap. 2 § och 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Ledamöter och föredragande: se nedan
Notis 89 Överklagande av Stockholms Konserthusstiftelse (stiftelsen) ang. inkomsttaxering 2007. - Stiftelsen angav i sin självdeklaration för beskattningsåret 2006 att den mottagit en återbetalning av mervärdesskatt som avsåg åren 1998 - 2006. Av det återbetalda beloppet om ca 27 mkr hade stiftelsen dragit av 23 235 358 kr vid beräkningen av sin inkomst av näringsverksamhet. Motiveringen för detta var att stiftelsen hade uppfattningen att återbetalad mervärdesskatt vid inkomsttaxeringen skulle hänföras till det beskattningsår som ändringen avsåg och inte till det löpande året. - Skatteverket återförde det avdragna beloppet till beskattning med motiveringen att det för stiftelsen uppkommit en såväl redovisningsmässig som skattemässig fordran, vilken i enlighet med god redovisningssed skulle tas upp som intäkt för räkenskapsåret 2006. - Sedan stiftelsen överklagat Skatteverkets beslut biföll *Länsrätten i Stockholms län* överklagandet i dom den 27 februari 2009. Länsrätten anförde därvid bl.a. att mervärdesskatt i en mervärdesskattepliktig verksamhet ska vare sig ses som intäkt eller kostnad vid beräkningen av resultatet av verksamheten. En återbetalning av det slag som stiftelsen mottagit skulle därför inte tas upp som intäkt enligt huvudregeln i 15 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Det fanns enligt länsrätten inte heller någon annan uttrycklig bestämmelse i IL av innebörd att återbetald mervärdesskatt skulle tas upp som intäkt. - Efter överklagande upphävde *Kammarrätten i Stockholm* i dom den 6 december 2010 länsrättens dom och hänvisade i sina domskäl till rättsfallet RÅ 2010 ref. 95. - Stockholms Konserthusstiftelse överklagade och yrkade att Högsta förvaltningsdomstolen, med undanröjande av kammarrättens dom, skulle fastställa stiftelsens taxering i enlighet med Länsrätten i Stockholms läns dom. Stiftelsen vidhöll sitt yrkande om ersättning för kostnader i kammarrätten med 50 000 kr. Vidare yrkade stiftelsen ersättning för kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen med 84 770 kr. Stiftelsen anförde bl.a. följande. Mervärdesskatt i en mervärdesskattepliktig verksamhet utgör varken en intäkt eller en kostnad vid beräkning av resultatet i en stiftelses näringsverksamhet. En återbetalning som motsvarar ett avdrag för ingående mervärdesskatt kan därför inte utan uttryckligt lagstöd anses som en skattepliktig inkomst enligt 15 kap. 1 § IL. Enligt paragrafens första stycke ska som intäkt tas upp alla inkomster i en näringsverksamhet. Av bestämmelsen följer att en förutsättning för att en återbetalning av ingående mervärdesskatt till en stiftelse ska tas upp som intäkt är att återbetalningen som sådan inryms inom inkomstbegreppet. Först därefter, sedan en inkomst konstaterats föreligga, kan bedömas huruvida inkomsten är skattepliktig enligt IL. Inkomstbegreppet i IL definieras därvid inte så att det endast är de i lag reglerade undantagen som är skattefria. Återbetalning av ingående mervärdesskatt omfattas inte heller av uppräkningen i 15 kap. 6 § IL. I denna bestämmelse regleras de förhållanden under vilka ingående mervärdesskatt ska tas upp till beskattning. I bestämmelsen nämns dock inte återbetalning av ingående mervärdesskatt. Denna bestämmelse bör anses uttömmande reglera när ingående mervärdesskatt ska påverka inkomstbeskattningen. - Skatteverket bestred bifall till överklagandet och avstyrkte att stiftelsen med stöd av 3 § lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. skulle medges ersättning för sina kostnader i Högsta förvaltningsdomstolen. För det fall domstolen fann att ersättning skulle utgå borde den begränsas till totalt skäliga 30 000 kr. - *Högsta förvaltningsdomstolen (2011-10-28, Dexe, Knutsson, Saldén Enérus, Nymansson)*: *Skälen för avgörandet*. Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Till följd av Högsta förvaltningsdomstolens avgörande RÅ 2006 ref. 47 erhöll stiftelsen återbetalning år 2006 av

Tillhör Riksdagen VT24

den ingående mervärdesskatt som stiftelsen tidigare inte medgetts avdrag för vid sin redovisning av mervärdesskatt. Av avgörandet framgår att en i svensk lagstiftning föreskriven begränsning av avdragsrätten för ingående mervärdesskatt på grund av erhållna bidrag inte ska tillämpas, mot bakgrund av EU-rätten, när den skattskyldige bedriver en verksamhet som i sin helhet medför skattskyldighet. Den nu aktuella ingående mervärdesskatten hade stiftelsen kostnadsfört i räkenskaperna för tidigare år och de skattemässiga resultaten hade påverkats. Frågan i målet är om - och i så fall när - det återbetalda beloppet ska inkomstbeskattas hos stiftelsen. - Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning. - Sambandet mellan mervärdeskatteredovisningen och inkomstbeskattningen får anses uttömmande reglerat i IL. Av 15 kap. 1 § framgår att alla inkomster i en näringsverksamhet ska tas upp som intäkt i verksamheten. Något undantag från denna regel finns inte för återbetalning av ingående mervärdesskatt som gjorts för att rätta till att avdrag tidigare inte medgetts vid mervärdesskatteredovisningen. Den aktuella återbetalningen utgör därför en skattepliktig intäkt i stiftelsens verksamhet (jfr RÅ 2010 ref. 95). - Av huvudregeln i 14 kap. 2 § IL framgår att inkomster ska tas upp som intäkt och utgifter dras av som kostnad det beskattningsår de hänför sig till enligt god redovisningssed. Stiftelsen erhöll återbetalningen under 2006 och intäktsförde beloppet i räkenskaperna för samma år. Annat har inte framkommit än att intäktsföringen följt god redovisningssed. Intäkten ska följaktligen beskattas vid 2007 års taxering. Överklagandet ska därför avslås. - Målet avser en fråga som är av betydelse för rättstillämpningen. Stiftelsen är därför berättigad till ersättning för skäliga kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen. Ersättningen bör bestämmas till sammanlagt 50 000 kr. - *Högsta förvaltningsdomstolens avgörande*. Högsta förvaltningsdomstolen avslår överklagandet. - Högsta förvaltningsdomstolen beviljar Stockholms Konserthusstiftelse ersättning för kostnader i kammarrätten och Högsta förvaltningsdomstolen med sammanlagt 50 000 kronor. - Justitierådet *Stenman* var skiljaktig i fråga om motiveringen och ansåg att skälen, i stycket närmast efter orden Högsta förvaltningsdomstolen gör följande bedömning, borde ha utformats på följande sätt. - Sambandet mellan mervärdesskatteredovisningen och inkomstbeskattningen får anses uttömmande reglerat i IL. Av 15 kap. 1 § framgår att alla inkomster i en näringsverksamhet ska tas upp som intäkt i verksamheten. Något undantag från denna regel finns inte för återbetalning av ingående mervärdesskatt som gjorts för att rätta till att avdrag tidigare inte medgetts vid mervärdesskatteredovisningen. Regleringen innebär att i fråga om en skattskyldig som, i likhet med stiftelsen, med stöd av 16 kap. 16 § IL dragit av hela utgiften inklusive mervärdesskatten vid ett tidigare års taxering inte ska återföra avdraget när den ingående mervärdesskatten senare återbetalas. Regelsystemets uppbyggnad innebär i stället följaktligen att den aktuella återbetalningen utgör en skattepliktig intäkt i stiftelsens verksamhet. - (mål nr 678-11, fd 2011-09-21, Bolund Thornell) Anm. Samma dag avgjordes mål nr 1801-1803-11 i vilka saken och utgången var densamma.

G:0101 D:678-11 A:2011-10-28 Avd:2 Reg:1

Tillåtet på internet V24

HFD 2014 ref 10

Fråga om beskattningen av en emittent av s.k. tvingande konvertibler. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

HFD 2014 ref. 102014-02-14

Fråga om beskattningen av en emittent av s.k. tvingande konvertibler. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

16 kap. 1 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Av en ansökan från X AB hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked framgick bl.a. följande. X AB (bolaget) är börsnoterat på Nasdaq OMX Stockholm. Som ett led i sin kapitalförsörjning överväger bolaget att emittera ett till allmänheten riktat konvertibelt förlagslån. Villkoren för konvertiblerna, som ska noteras på Nasdaq OMX Stockholm, uppges vara bl.a. följande. Lånebeloppet uppgår till högst (beloppet här utelämnat) kr fördelat på högst (antalet här utelämnat) konvertibler, var och en om nominellt 26 kr. Lånet ska ha en löptid på 20 år med en årlig ränta om 8,5 procent per konvertibel till och med förfallodagen. Räntan betalas kvartalsvis i efterskott. Bolaget har dock rätt att besluta att upplupen ränta inte ska utbetalas då den förfaller till betalning. I så fall ska räntan kapitaliseras och på kapitaliserad ränta löper en årlig dröjsmålsränta om 7 procent. Bolaget har vidare rätt att när som helst besluta att kapitaliserad ränta tillsammans med upplupen dröjsmålsränta helt eller delvis ska utbetalas kontant vilket senast ska ske på lånets förfallodag. Under en period om två månader före förfallodagen kan bolaget påkalla att konvertiblerna byts ut mot nya preferensaktier i bolaget, vilket i så fall ska ske till kursen 26 kr, dvs. konvertiblernas nominella belopp (kursen kan omräknas i vissa fall, t.ex. efter nyemission men får inte understiga aktiens kvotvärde). Kvoteringen måste omfatta samtliga konvertibler. Vid konvertering får innehavare av konvertibler nya preferensaktier i den utsträckning som konverteringskursen är jämnt delbar med summan av konvertiblernas nominella belopp och i förekommande fall kapitaliserad ränta samt dröjsmålsränta som bolaget beslutat att inte betala ut kontant. Överskjutande belopp betalas ut kontant på förfallodagen. - Bolaget ställde ett antal frågor till Skatterättsnämnden om rätt till avdrag när räntan regleras enligt de olika alternativen i villkoren. Om rätt till avdrag föreligger vill bolaget även ha besked huruvida en tillämpning av lagen (1995:575) mot skatteflykt leder till ett annat svar.

1) Har sökanden rätt att göra avdrag för ränta på konvertibeln om räntan utbetalas löpande kvartalsvis till innehavare av konvertibeln?

2) Har sökanden rätt att göra avdrag för den årliga räntan jämte dröjsmålsränta om denna inte utbetalas löpande utan i stället läggs till kapitalbeloppet och utbetalas när sökanden så väljer eller när konvertibeln förfaller på slutdagen?

3) Påverkas avdragsrätten av det faktum att den årliga räntan jämte dröjsmålsränta i stället för att utbetalas enligt 1) eller 2) kan läggas till kapitalbeloppet och tillsammans med detta på slutdagen konverteras till preferensaktier utgivna av sökanden?

4) Påverkas svaren på frågorna 1-3 av om konvertibeln behandlas som skuld eller eget kapital i sökandens egen redovisning?

5) I det fall konvertibeln behandlas som eget kapital i sökandens redovisning och den årliga räntan jämte dröjsmålsräntan är avdragsgill, vid vilken tidpunkt ska då avdrag ske?

6) Kan sökanden i något av alternativen 1-3 vägras avdrag för ränta hänförlig till konvertibeln med stöd av lagen mot skatteflykt?

Skatterättsnämnden

Skatterättsnämnden

Tillåtet för studenter VT24

Skatterättsnämnden (2013-06-19, André, ordförande, Bengtsson, Gäverth, Lohela) yttrade: Förhandsbesked - Bolaget har rätt till avdrag för ränta som betalas kontant. Avdrag ska inte göras för ränta som regleras vid konverteringen genom att bolaget ger ut nya preferensaktier. - Lagen mot skatteflykt (skatteflyktslagen) är inte tillämplig på förfarandet. - Motivering - Skatterättsnämndens bedömning - Skuld eller eget kapital? - I 11 kap. 4 § aktiebolagslagen (2005:551), ABL, definieras termen konvertibel som en skuldförbindelse som har getts ut av ett aktiebolag mot vederlag och som ger innehavaren, viss man eller viss man eller order rätt eller skyldighet att helt eller delvis byta sin fordran mot aktier i bolaget. I paragrafen sägs också att konvertering betyder utbyte av konvertibel mot nya aktier. - Av 15 kap. 4-7 och 13 §§ samma lag följer att en konvertibel ska innehålla bestämmelser som reglerar mellanhavandet mellan bolaget och fordringsägaren så länge konvertering inte skett samt själva konverteringsutfästelsen. Det gäller t.ex. bestämmelser om ränta och förfallotid samt vid vilken tidpunkt fordran ska kunna konverteras och på vilka villkor konvertering ska ske. - Genom att ställa ut konvertibler uppkommer alltså ett skuldförhållande mellan aktiebolaget och innehavarna av konvertiblerna. Skuldförhållandet består till dess konvertering sker (jfr prop. 2004/05:85 del 2 s. 659). - Mot den bakgrunden finner Skatterättsnämnden att de aktuella konvertiblerna utgör en skuld vid beskattningen. Den omständigheten att bolaget i enlighet med god redovisningssed kommer att redovisa konvertiblernas nominella belopp och ränta som eget kapital föranleder ingen annan bedömning. - Rätt till avdrag för räntan? - Det sagda innebär att de frågor som ställs gäller om bolaget har rätt till avdrag då ränta enligt konvertibelvillkoren regleras antingen genom att belopp utbetalas kontant eller genom att bolaget vid konvertering ger ut nya preferensaktier till konvertibelinnehavaren. - Enligt 16 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska ränteutgifter dras av även om de inte är utgifter för att förvärva och bibehålla inkomster. - En förutsättning för att avdrag ska medges som för ränta är att fråga kan anses vara om ersättning för kredit (jfr HFD 2012 ref. 13 och RÅ 1987 ref. 78). Det står därför klart att bolaget har rätt till avdrag för den ränta som betalas ut kontant enligt konvertibelvillkoren (jfr RÅ 2001 ref. 21 I). - I fråga om tidpunkten för avdrag gäller enligt 14 kap. 2 § IL att ränteutgifter ska dras av som kostnad det beskattningsår som de hänför sig till enligt god redovisningssed. Av ansökan framgår att bolaget kommer att redovisa emitterade konvertibler som eget kapital, vilket innebär att någon kostnad avseende upplupen eller utbetald ränta inte kommer att redovisas löpande. Med hänsyn härtill anser Skatterättsnämnden att bolaget ska medges avdrag först vid den tidpunkt då faktisk betalning av ränta eller dröjsmålsränta sker. - Den fråga som kvarstår är huruvida rätt till avdrag även föreligger i det fall kapitaliserad ränta och dröjsmålsränta ingår i underlaget för utbyte av konvertibler mot nya preferensaktier och räntan alltså regleras genom att nya preferensaktier ges ut. - Av praxis följer att vid utbyte av konvertibel mot nya aktier uppkommer inte någon avdragsgill kostnad för det emitterande bolaget (RÅ 2002 ref. 77). Enligt Skatterättsnämndens uppfattning finns det inte någon anledning att göra en annan bedömning på grund av att ränta på konvertibeln ingår i underlaget för utbyte av konvertibler mot nya aktier. Rättsläget kan inte heller anses ha ändrats på grund av rättsfallet RÅ 2004 ref. 83. - Skatterättsnämnden finner slutligen att skatteflyktslagen inte är tillämplig på förfarandet. - Ansökan avvisas i den mån den inte har besvarats.

Skiljaktig, Ledamöterna Dahlberg, Påhlsson och Werkell

Ledamöterna Dahlberg, Påhlsson och Werkell var skiljaktiga och anförde följande: Vi instämmer i majoritetens bedömning att den ränta som betalas ut kontant enligt konvertibelvillkoren utgör ersättning för lån som bolaget tagit upp och bolaget har därför rätt till avdrag för dessa utgifter. - Till skillnad mot majoriteten anser vi att rättsfallet RÅ 2004 ref. 83 ger stöd för att även ränta som regleras genom att nya preferensaktier ges ut till konvertibelinnehavaren kan grunda rätt till avdrag. Om reglering av lånet och räntan sker i form av konvertering till preferensaktier måste emellertid beaktas att avdrag inte medges för återbetalning av lånet utan endast för ersättning för krediten. - Den ersättning som sker genom konvertering får härvid i första hand anses utgöra betalning av lånet. Detta innebär enligt vår uppfattning att bolaget har

Tillåtet på tentamen VT24

rätt till avdrag för ränta endast till den del det sammanlagda marknadsvärdet på aktierna överstiger lånets nominella belopp. - I frågan om tidpunkten för avdrag gör vi samma bedömning som majoriteten vilket för vår del innebär att avdrag medges då räntan regleras antingen genom kontant betalning eller genom att nya preferensaktier emitteras. Beträffande frågan om skatteflyktslagen är tillämplig på förfarandet kommer vi, liksom majoriteten, till slutsatsen att så inte är fallet.

Högsta förvaltningsdomstolen

Högsta förvaltningsdomstolen

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade i första hand att det kapital som bolaget fick i utbyte mot ifrågavarande instrument skatterättsligt skulle anses som eget kapital. Utgiven avkastning på kapitalet blir därmed en icke avdragsgill vinstdisposition. Lagen mot skatteflykt är då inte tillämplig på förfarandet. I andra hand yrkade Skatteverket att Skatterättsnämndens beslut skulle fastställas och i tredje hand att den bedömning som nämndens minoritet gav uttryck för skulle bilda grund för avgörandet. För det fall något av dessa yrkanden skulle bifallas ansåg Skatteverket att lagen mot skatteflykt inte var tillämplig under förutsättning att instrumenten riktades till allmänheten och att de förvärvades av personer som var fristående från bolaget.

Även bolaget överklagade och yrkade för sin del att fråga 3 skulle besvaras på så sätt att avdragsrätt förelåg till den del det sammanlagda marknadsvärdet på preferensaktierna översteg lånets nominella belopp, dvs. i enlighet med minoritetens i Skatterättsnämnden uppfattning.

Högsta förvaltningsdomstolen (2014-02-14, Melin, Dexe, Hamberg, Knutsson, Rynning) yttrade:

Skälen för avgörandet

Bakgrund och vad målet gäller

Bolaget avser att emittera ett konvertibelt förlagslån, som löper på 20 år, med villkor som ger bolaget rätt att välja om utbyte mot aktier ska ske eller om lånet ska återbetalas kontant, s.k. tvingande konvertibler. Lånet löper med 8,5 procent årlig ränta som förfaller till betalning kvartalsvis. Bolaget har dock rätt att besluta att räntan inte ska betalas då den förfaller till betalning utan i stället kapitaliseras och läggas till lånebeloppet. I sådant fall ska dröjsmålsränta utgå. Även räntan, inklusive dröjsmålsräntan, kan komma att betalas med aktier i stället för kontanter.

Bolaget har i sin ansökan om förhandsbesked uppgett att lånet utgör en skuldförbindelse (konvertibel) enligt 11 kap. 4 § ABL. I enlighet med god redovisningssed (IAS 32) kommer lånet att redovisas som eget kapital i redovisningen. Några ränteutgifter kommer därmed inte att redovisas löpande i resultaträkningen utan ersättningen till innehavarna av konvertiblerna kommer att redovisas inom ramen för det egna kapitalet.

Målet gäller om bolaget har rätt till avdrag för ränta på lånet och i så fall vid vilken tidpunkt.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Tillåtet på tentamen VT24

Enligt bolaget utgör lånet en sådan skuldförbindelse som avses med begreppet konvertibel i 11 kap. 4 § ABL. Högsta förvaltningsdomstolen har ingen anledning att ifrågasätta detta.

Att ett lån terminologiskt betecknas som en skuld innebär inte att det bolagsrättsligt alltid behandlas som en sådan. Sålunda gäller t.ex. vid tillämpningen av bestämmelserna i 17 kap. 3 § ABL om värdeöverföringar från bolaget och i 25 kap. 13 och 14 §§ om kontrollbalansräkning att ett lån ska behandlas som eget kapital om det redovisas på det sättet. Detta är en följd av att bedömningen av vad som är fritt eget kapital i ett aktiebolag grundar sig på redovisningen i bolagets balansräkning. Den redovisningsmässiga klassificeringen blir därmed avgörande för den bolagsrättsliga behandlingen av lånet.

Bolaget har uppgett att lånet ska redovisas som eget kapital enligt IAS 32. Högsta förvaltningsdomstolen ifrågasätter inte heller detta. Frågan är därmed om lånet bör behandlas på detta sätt även vid beskattningen eller om det bör betraktas som en skuld i enlighet med den terminologi som används i aktiebolagslagen.

Några regler om hur ett sådant lån som är aktuellt i målet ska klassificeras vid beskattningen (som skuld eller eget kapital) finns inte i inkomstskattelagen. En naturlig utgångspunkt är att i oreglerade frågor utgå från den skattskyldiges redovisning, förutsatt att den är upprättad i enlighet med god redovisningssed. Ett skäl för detta är att bolagets redovisning förutsätts återspegla den faktiska och ekonomiska innebörden av genomförda transaktioner och ge en rättvisande bild av hur bolagets resultat och ställning har utvecklats under året.

Sedan en lång tid tillbaka har utvecklingen på redovisningsområdet gått mot en ökad grad av internationalisering och sedan 2005 är det enligt EU-rätten obligatoriskt för noterade företag att i koncernredovisningen tillämpa det regelverk som utarbetas av International Accounting Standards Board (IFRS eller IAS). Detta regelverk är framtaget med främsta syfte att tillgodose internationella investerares behov av relevant finansiell information och det är på flera områden synnerligen komplicerat. Inte minst inom området ”finansiella instrument” går den internationella utvecklingen snabbt. Nya instrument utformas ofta på ett sätt som gör att en klassificering som skuld eller eget kapital inte enkelt låter sig göras. Det kan på goda grunder, såväl materiella som formella, diskuteras i vilken utsträckning regelverket är en lämplig utgångspunkt för företagsbeskattningen.

Som framgått av det föregående kan det anföras skäl både för och emot att låta redovisningen styra beskattningen i frågor som lämnats oreglerade i inkomstskattelagen. Något en gång för alla givet svar finns inte utan frågan måste bedömas från fall till fall.

Det kan i detta fall konstateras att lånet uppvisar karaktäristika som avviker från vad som normalt utmärker en skuld. Framför allt gäller detta den omständigheten att det inte finns någon skyldighet för bolaget att återbetala lånet med medel ur dess egen förmögenhet utan bolaget kan ensidigt välja att konvertera lånet till aktier. Att lånet inte innebär någon belastning på bolagsförmögenheten bekräftas av det förhållandet att lånet enligt den internationella redovisningsstandard som gäller för bolaget (IAS 32) ska redovisas som eget kapital.

Vad som vidare väger tungt då det som i detta fall handlar om gränsdragningen mellan skuld och eget kapital är det samband som finns mellan beskattad inkomst och utdelningsbara medel. En skattemässig behandling av lånet som en skuld, trots att det i enlighet med sin ekonomiska innebörd redovisas som eget kapital, skulle medföra att icke avdragsgilla vinstdispositioner får dras av som ränta vid beskattningen.

Tillåtet på tentamen VT24

Mot denna bakgrund anser Högsta förvaltningsdomstolen att övervägande skäl talar för att i detta fall utgå från bolagets redovisning vid beskattningen. Vid sådant förhållande har bolaget inte rätt till avdrag för ränta.

Med denna utgång faller frågan om lagen mot skatteflykt kan tillämpas på förfarandet.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bolaget inte har rätt till avdrag för ränta.

Mål nr 4745-13, föredragande Charlotta Berglund

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt

Litteratur:

Målnummer: 4745-13

Avgörandedatum: 2014-02-14

Avdelning:

Tillåtet på tentamen VT24

HFD 2019 ref. 12

Fråga om obegränsad skattskyldighet på grund av väsentlig anknytning till Sverige när en person har varit bosatt utomlands sedan 14 år tillbaka. Förhandsbesked om inkomstskatt.

3 kap. 7 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 20 mars 2019 följande dom (mål nr 3479-18).

Bakgrund

1. Vid inkomstbeskattningen är en person obegränsat skattskyldig i Sverige bl.a. om personen tidigare har varit bosatt här och har väsentlig anknytning hit. För att avgöra om en person har väsentlig anknytning hit ska vid bedömningen bl.a. beaktas om personen är ekonomiskt engagerad i Sverige genom att inneha tillgångar som ger denne ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om personen är svensk medborgare, hur länge personen var bosatt här, om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk och om personen har en fastighet här. Det ska göras en samlad bedömning av alla omständigheter av betydelse.

2. Makarna M.N. och S.D.N. är svenska medborgare och bosatta i Schweiz. De överväger att flytta till Bahamas och bosätta sig där permanent. Genom ansökan om förhandsbesked ville makarna N. få veta om de har väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt till Bahamas. Av lämnade förutsättningar framgår bl.a. följande.

3. Makarna N. flyttade från Sverige 2004 och är sedan 2010 bosatta i Schweiz där de även har skatterättslig hemvist. De har inga planer på att återvända till Schweiz eller till Sverige efter en flytt till Bahamas. Bahamas har inte något skatteavtal med Sverige.

4. M.N. äger 15,6 procent av kapitalet och innehar 53 procent av rösterna i det börsnoterade schweiziska bolaget Fenix Outdoor International AG. Han erhöll det nuvarande kapitalinnehavet i Fenix – med åtföljande röstmajoritet – först efter 2010 då han ärvde en större post röststarka aktier efter sin mor. Vid flytten från Sverige understeg hans innehav i Fenix 1 procent av både rösterna och kapitalet. S.D.N. äger indirekt 0,06 procent av aktierna i Fenix genom holdingbolaget Nidmar Invest AB.

5. Fenixkoncernen bedriver verksamhet genom dotterbolag i ett stort antal länder. Den största marknaden finns i Tyskland med ca

Tillåtet på tentamen VT24

45 procent av den totala försäljningen. Verksamheten i Sverige står för ca 15 procent av omsättningen.

6. M.N. har sedan 2007 arbetat som koncernchef för Fenix men har under 2018 övergått till en roll som arbetande styrelseordförande. Han har inga styrelseuppdrag eller operationella uppdrag i de svenska dotterbolagen eller i några andra svenska företag. S.D.N. är styrelseledamot i Fenix.

7. Makarna N. har inte behållit någon permanentbostad i Sverige men äger två fritidsfastigheter och en mindre skogsfastighet här. De deltar inte aktivt i förvaltningen av skogen.

8. Makarna N. frågade om de har väsentlig anknytning till Sverige efter en flytt till Bahamas (fråga 1). Om så är fallet ville de få veta om svaret ändras ifall S.D.N. säljer aktierna i Nidmar alternativt låter likvidera bolaget (fråga 2).

9. Skatterättsnämnden fann att makarna N. inte har väsentlig anknytning till Sverige. Nämnden fann att M.N. genom aktieinnehavet och styrelseposten i Fenix har ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Vid en samlad bedömning, varvid särskilt beaktades utlandsvistelsens längd, ansågs de emellertid inte ha väsentlig anknytning till Sverige. Vid denna utgång förföll fråga 2.

Yrkanden m.m.

10. *Skatteverket* yrkar att svaret på fråga 1 ska ändras till att makarna N. har väsentlig anknytning till Sverige och anför bl.a. följande. Makarna N:s väsentliga inflytande i näringsverksamheten som bedrivs här sammantaget med att de är svenska medborgare, att de har varit bosatta här en stor del av sina liv och innehavet av fastigheter här, innebär att de har väsentlig anknytning till Sverige. Utlandsvistelsens längd ska bara tillmätas betydelse när det är fråga om s.k. skattemässig återbosättning.

11. *M.N.* och *S.D.N.* anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

12. Frågan i målet är om makarna N:s ekonomiska engagemang i Sverige tillsammans med andra anknytningsfaktorer medför att de har väsentlig anknytning hit trots att de varit bosatta utomlands sedan 14 år tillbaka.

Rättslig reglering m.m.

13. Bestämmelser om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

Tillåtet på tentamen VT24

14. Enligt 3 § första stycket 3 är den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här obegränsat skattskyldig.

15. Enligt 7 § första stycket ska vid bedömningen av om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit beaktas bl.a. om personen är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om personen är svensk medborgare, hur länge personen var bosatt här, om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk, om personen har en fastighet här och liknande förhållanden.

16. Av förarbetena (prop. 1984/85:175 s. 13 f.) framgår att syftet med regleringen i 7 § var att förhindra s.k. skenbosättning i utlandet av personer som tidigare varit bosatta och verksamma i Sverige. Det framgår också att rena kapitalplaceringar inte bör påverka bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger men att tillgångar som ger ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige bör beaktas oavsett om det sker genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt.

17. Enbart innehav av fritidsbostad ger i regel inte väsentlig anknytning till Sverige (se t.ex. RÅ 1992 not. 367). Detsamma gäller för innehav av jordbruksfastighet i de fall då innehavet är en ren kapitalplacering och någon aktiv del inte tas i förvaltningen (jfr t.ex. RÅ 2003 not. 210).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

18. Det indirekta innehavet av aktier i Fenix svenska dotterbolag och styrelseposten i Fenix innebär att M.N. har väsentligt inflytande i näringsverksamhet här. S.D.N. får redan på grund av den ekonomiska gemenskapen mellan makar anses ha motsvarande inflytande (jfr RÅ 2006 ref. 67).

19. Frågan om det föreligger väsentlig anknytning hit ska emellertid avgöras genom en samlad bedömning där alla omständigheter av betydelse ska beaktas (se prop. 1984/85:175 s. 13, se även prop. 1966:127 s. 49). En sådan omständighet är utlandsvistelsens längd (jfr RÅ 2002 ref. 70).

20. Makarna N. flyttade ut från Sverige 2004. Med hänsyn till den tid som förflutit sedan dess kan det ekonomiska engagemanget här inte ensamt medföra att de ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige. I sammanhanget bör beaktas att M.N. erhöll det nuvarande kapitalinnehavet i Fenix – med åtföljande röstmajoritet – först efter 2010.

21. Övriga anknytningsfaktorer – såsom innehavet av fritidsfastigheterna och skogsfastigheten – kan under lämnade förutsättningar inte tillmätas någon större betydelse.

Tillåten på tentamen VT24

22. Vid den samlade bedömning som ska göras finner Högsta förvaltningsdomstolen att makarna N. inte har väsentlig anknytning till Sverige. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därför fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Saldén Enérus, Classon, Svahn Starrsjö* och *Anderson.* Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

Skatterättsnämnden *(2018-06-11, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Jönsson* och *Werkell):*

Förhandsbesked
Fråga 1: M.N. och S.D.N. har inte väsentlig anknytning till Sverige.

Motivering
M.N. äger 53 procent av rösterna och 15,6 procent av kapitalet i Fenix. Fenix bedriver verksamhet i Sverige genom helägda dotterbolag. M.N. och S.D.N. är även engagerade som styrelseordförande respektive styrelseledamot i Fenix. Genom aktieinnehavet och styrelseposten i Fenix har M.N. ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet som bedrivs i Sverige (jfr RÅ 2006 ref. 67).

Frågan om en person ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige ska avgöras genom en samlad bedömning där samtliga omständigheter av betydelse ska beaktas. Enbart det förhållandet att någon av de omständigheter som räknas upp i 3 kap. 7 § är för handen behöver inte innebära att personen i fråga ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige (jfr prop. 1984/85:175 s. 13 samt RÅ 2001 not. 41 och RÅ 2002 not. 151).

Vid en samlad bedömning av makarna N:s kvarvarande anknytningsfaktorer till Sverige finner Skatterättsnämnden att de inte har väsentlig anknytning hit. Därvid har särskilt beaktats den långa tid som förflutit sedan makarna flyttade ut från Sverige.

Med den utgången förfaller fråga 2.

Påhlsson och *Sundin* var skiljaktiga och anförde:
Lika med majoriteten anser vi att M.N. genom aktieinnehavet och styrelseposten i Fenix har ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet som bedrivs i Sverige. Vid en utflyttning skulle M.N. ansetts ha väsentlig anknytning hit.

Tillåtet på tentamen VT24

En fråga nu är om den tid som förflutit kan utesluta att detta väsentliga inflytande grundar väsentlig anknytning. Förutsättningarna ger dock inget säkert svar på när det väsentliga inflytande som nu föreligger uppkom. På grund av denna oklarhet anser vi att inget förhandsbesked borde ha lämnats.

Tillåtet på tentamen VT24

HFD 2020 ref. 25

En persons tillfälliga bosättning på familjens fritidsfastighet före utflyttning från Sverige har inte medfört att denne ansetts ha väsentlig anknytning hit. Förhandsbesked om inkomstskatt.

3 kap. 3 och 7 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 maj 2020 följande dom (mål nr 3573-19).

Bakgrund

1. Vid inkomstbeskattningen är en person obegränsat skattskyldig i Sverige bl.a. om vederbörande tidigare har varit bosatt här och har väsentlig anknytning hit. Vid bedömningen av om väsentlig anknytning föreligger ska bl.a. beaktas om personen är svensk medborgare, hur länge denne var bosatt här, om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk och om personen har en fastighet här. Det ska göras en samlad bedömning av alla omständigheter av betydelse.

2. M-C.S., som avser att starta en firma i Serbien, ansökte om förhandsbesked för att få veta om hon är obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit. Av ansökan framgår följande.

3. M-C.S., som är svensk medborgare, flyttade från Sverige 1993. När hennes make fick en tjänst vid den serbiska ambassaden här 2013 flyttade hon tillbaka hit tillsammans med maken och deras dotter. Under åren 2013–2017 bodde familjen i en hyreslägenhet i Stockholm.

4. I september 2017 flyttade M-C.S:s make tillbaka till Serbien på grund av sitt arbete. Vid den tidpunkten stod det emellertid inte klart vilken tjänst han skulle få och var han skulle bli placerad. Eftersom familjen ville undvika att flytta flera gånger på kort tid följde M-C.S. och dottern inte med maken till Serbien. Efter att ha flyttat ut från den gemensamma familjebostaden bosatte de sig i stället tillfälligt på familjens fritidsfastighet i Sverige. Bosättningen där varade till december 2018, då de flyttade efter maken till Serbien.

5. M-C.S. hade köpt fritidsfastigheten i Sverige redan 2010. Innan hon och dottern bosatte sig där hade den använts enbart för fritidsändamål och den kommer att användas så även i fortsättningen.

6. Skatterättsnämnden fann att M-C.S. har väsentlig anknytning till Sverige och att hon därför är obegränsat skattskyldig här.

Tillåtet på tentamen VT24

Särskild vikt fästes vid att M-C.S. och dottern före utflyttningen hade varit bosatta på familjens fritidsfastighet, vilket enligt nämnden gav den karaktär av permanentbostad.

Yrkanden m.m.

7. *M-C.S.* yrkar att svaret på frågan ska ändras till att hon inte har väsentlig anknytning till Sverige och anför följande. Fastigheten i Sverige har huvudsakligen använts för fritidsändamål och kommer att användas så även framöver. Hon planerar inte att bosätta sig i Sverige under överskådlig tid. Den omständigheten att hon och dottern bosatte sig på fastigheten tillfälligt, som ett led i familjens påbörjade utflyttning från Sverige, bör med hänsyn till omständigheterna i övrigt inte leda till att hon ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

8. *Skatteverket* medger bifall till överklagandet.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

9. Frågan i målet är om en persons tillfälliga bosättning på familjens fritidsfastighet före utflyttning från Sverige tillsammans med övriga anknytningsfaktorer medför att denne har väsentlig anknytning hit.

Rättslig reglering m.m.

10. Bestämmelser om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

11. Enligt 3 § första stycket 3 är den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här obegränsat skattskyldig.

12. Enligt 7 § första stycket ska vid bedömningen av om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit beaktas bl.a. om personen är svensk medborgare, hur länge personen var bosatt här, om personen har en bostad här som är inrättad för åretruntbruk och om personen har en fastighet här.

13. Av förarbetena framgår att regleringen i 7 § syftar till att förhindra s.k. skenbosättning i utlandet av personer som tidigare varit bosatta och verksamma i Sverige. Vidare framgår att frågan om det föreligger väsentlig anknytning hit ska avgöras genom en samlad bedömning där alla omständigheter av betydelse för anknytningen ska beaktas. Uppräkningen i 7 § ska med andra ord inte förstås så att väsentlig anknytning föreligger så snart någon av de angivna omständigheterna föreligger utan det är i stället fråga om en sammanvägning av flera olika anknytningsfaktorer. (Se prop. 1984/85:175 s. 13 och prop. 1966:127 s. 49.)

Tillåten för tentamen VT24

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. M-C.S. är svensk medborgare men har under en stor del av sitt vuxna liv bott utomlands. Den senaste bosättningsperioden i Sverige föranleddes av makens tjänstgöring här. Förutom medborgarskapet är det främst den fastighet där hon och dottern var bosatta närmast före utflyttningen som knyter henne till Sverige.

15. Innehav av en fritidsbostad inrättad för åretruntbruk grundar i regel inte väsentlig anknytning till Sverige (jfr bet. 1984/85:SkU59 s. 14 och t.ex. RÅ 1992 not. 367). Den omständigheten att en enskild behåller sin tidigare permanentbostad vid utflyttningen utgör däremot normalt sett en tungt vägande faktor vid bedömningen av personens anknytning till Sverige. Skälet till det är att den enskilde därigenom anses ha visat att han eller hon inte är beredd att helt bryta banden med Sverige (se RÅ 2009 not. 84 och där gjorda hänvisningar till tidigare rättsfall).

16. Vad gäller den i målet aktuella fastigheten framgår av lämnade förutsättningar bl.a. följande. Fastigheten förvärvades 2010 och den har sedan dess använts för fritidsändamål. M-C.S. bosatte sig på fastigheten tillsammans med dottern i september 2017 i samband med att hennes make blev hemkallad till Serbien för tjänstgöring och familjen lämnade den lägenhet som utgjort deras permanentbostad alltsedan återflytten till Sverige. Fritidshuset har således aldrig utgjort permanentbostad för hela familjen. I stället har det varit fråga om en tillfällig bosättning där för M-C.S. och dottern som har skett som ett led i familjens påbörjade utflyttning från Sverige.

17. Vid en samlad bedömning av redovisade omständigheter, däribland att hon i januari 2019 avvecklade en enskild firma i Sverige, finner Högsta förvaltningsdomstolen att M-C.S. från och med februari 2019 inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige och att hon därmed inte av det skälet är obegränsat skattskyldig här. Överklagandet ska därför bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, att M-C.S. från och med februari 2019 inte ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Baran, Gäverth* och *Rosén Andersson.* Föredragande var justitiesekreteraren Elin Sedin.

Tillåtet på tentamen VT24

Skatterättsnämnden *(2019-05-24, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg* (skiljaktig) *Jönsson, Påhlsson, Sundin,* och *Werkell):*

Förhandsbesked
M-C.S. ska anses obegränsat skattskyldig i Sverige på grund av väsentlig anknytning hit.

Motivering
Den omständigheten att den skattskyldige behåller en bostad som före utflyttningen varit dennes permanentbostad har i praxis ansetts utgöra en tungt vägande anknytningsfaktor till Sverige (se t.ex. RÅ 1989 ref. 118, RÅ 2009 not. 84, HFD 2012 not. 21 och HFD 2012 not. 51). En lägenhet som skulle användas som bostad under mindre än ett år före utflyttningen har också ansetts utgöra en sådan bostad för åretruntbruk som medför väsentlig anknytning till Sverige (HFD 2016 not. 31). Enbart innehav av en bostad som fyllt funktion som fritidsbostad ger däremot i regel inte väsentlig anknytning hit (se t.ex. RÅ 1992 not. 367).

M-C.S. har använt fastigheten i Sverige som bostad under mer än ett års tid före utflyttningen. Enligt Skatterättsnämndens uppfattning får fastigheten därmed anses ha karaktär av permanentbostad. Vid en samlad bedömning av redovisade omständigheter finner nämnden därför att M-C.S. ska anses ha väsentlig anknytning till Sverige. Den omständigheten att hon varit bosatt utomlands under en lång tid före återbosättningen i Sverige föranleder inte någon annan bedömning.

Dahlberg var skiljaktig och anförde följande:
Till skillnad från majoriteten anser jag inte att M-C.S. har väsentlig anknytning till Sverige.

[text här utelämnad]

Bestämmelserna om väsentlig anknytning avser att förhindra skenutflyttning. Det finns inga omständigheter i ärendet som motsäger att M-C.S. verkligen har utflyttat till Serbien. Visserligen bodde hon med sin dotter permanent i fritidshuset under perioden september 2017 till december 2018. Det var dock endast som ett led i familjens utflyttning från Sverige under den tid som maken etablerade sina anställningsförhållanden i Serbien.

Avsikten med katalogen av omständigheter i 3 kap. 7 § är att utgöra grund för en helhetsbedömning av den enskildes anknytning till Sverige. Avsikten med katalogen är inte att den ska ligga till grund för en mekanisk prövning av om enskilda rättsfakta som anges i katalogen är uppfyllda eller ej. Det är visserligen riktigt att M-C.S. använt fritidshuset i Sverige som permanentbostad under en kortare tid före hennes och dotterns utflyttning, men det var endast som ett led i familjens påbörjade utflyttning från Sverige. Det är i ärendet uppenbart att det inte är fråga om någon utflyttning från Sverige för skens skull. Enligt min mening har M-C.S. inte väsentlig anknytning till Sverige.

Tillåtet på tentamen VT24

HFD 2020 ref. 29

Låneförmedling via en digital plattform har ansetts vara en sådan bank- och finansieringstjänst som är undantagen från skatteplikt. Förhandsbesked om mervärdesskatt.

3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200), artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 26 maj 2020 följande dom (mål nr 2644-19).

Bakgrund

1. Omsättning av en tjänst är som huvudregel mervärdesskattepliktig. Omsättning av bank- och finansieringstjänster undantas emellertid från skatteplikt.

2. Lendify AB, som ingår i en momsgrupp, driver via en digital plattform en verksamhet som går ut på att kreditgivare som önskar att låna ut medel sammanförs med kredittagare som önskar att låna. Momsgruppen ansökte om förhandsbesked för att få veta hur denna verksamhet ska behandlas i mervärdesskattehänseende. Av ansökan framgår följande.

3. Bolaget sköter hela processen när ett lån förmedlas från en kreditgivare till en kredittagare, från granskning av låneansökningar och upprättande av avtal till utbetalning av lån. Därefter sköter bolaget administrationen av kredittagarens inbetalningar av amortering och ränta samt utför vid behov även indrivningsåtgärder.

4. Kreditgivaren registrerar sig i bolagets lånesystem och ingår därefter ett investeringsavtal med bolaget. Kreditgivaren för sedan över det belopp som denne vill låna ut till ett klientmedelskonto varifrån medel fördelas på ett eller flera lån. Kreditgivaren betalar ersättning till bolaget i form av en månatlig serviceavgift som uppgår till en viss procent av vid var tid utestående balans på de lån som kreditgivaren har lämnat.

5. Kredittagaren ansöker om lån via bolagets hemsida och fyller där i uppgifter om bl.a. önskat lånebelopp och önskad återbetalningstid. Lånesystemet matchar uppgifterna med passande kreditgivare. Efter matchningen upprättar bolaget ett skuldebrev mellan kreditgivare och kredittagare. I skuldebrevet anges bolaget som kreditförmedlare och agent för kreditgivaren. Kreditgivaren och kredittagaren känner inte till varandras identitet. För att erhålla lån betalar kredittagaren ersättning till bolaget i form av en fast uppläggningsavgift.

6. Kredittagare som väljer avisering av amortering och ränta genom pappersfaktura eller autogiro betalar en särskild avgift för

Tillåtet för tentamen VT24

detta. Avgiften tillfaller bolaget. Om inbetalning inte sker i tid kan kredittagaren även påföras försenings- och påminnelseavgifter. Även dessa avgifter tillfaller bolaget.

7. I ansökan om förhandsbesked ställde momsgruppen sammanlagt sex frågor till Skatterättsnämnden. Nämnden besvarade frågorna på följande sätt.

8. Bolagets tillhandahållande till kredittagaren i form av möjlighet att få ett lån mot en fast avgift som dras från utlånat belopp utgör kreditförmedling och omfattas av undantag från skatteplikt (fråga 1). När det gäller bolagets tillhandahållande till kreditgivaren utgör inte enbart möjligheten att registrera sig på plattformen omsättning av en tjänst eftersom detta tillhandahållande görs utan ersättning (fråga 2). Övriga delar av tillhandahållandet till kreditgivaren har visserligen flera beståndsdelar men då kreditgivaren efterfrågar tjänsten i dess helhet är det fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande (fråga 3). De olika beståndsdelarna är alla väsentliga för det sammansatta tillhandahållandet och ingen del kan ses som huvudsaklig i förhållande till övriga delar. Eftersom vissa av deltjänsterna är skattepliktiga omfattas tillhandahållandet inte av undantag från skatteplikt för bank- och finansieringstjänster (fråga 4). De avgifter som tas ut vid utebliven betalning samt för särskilda aviseringsmetoder utgör del av ersättningen för bolagets sammansatta tillhandahållande till kreditgivaren och är därför skattepliktiga (frågorna 5 och 6).

Yrkanden m.m.

9. *Lendify AB momsgrupp* yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 4–6 och förklara att de avgifter som omfattas av dessa frågor inte ska beläggas med mervärdesskatt eftersom de avser tillhandahållanden som antingen är undantagna från skatteplikt eller faller utanför mervärdesskattens tillämpningsområde.

10. *Skatteverket* anser att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa förhandsbeskedet i de överklagade delarna.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

11. Frågan i målet är om vissa avgifter som tas ut i samband med förmedling av lån via en digital plattform ska anses avse tillhandahållanden som – helt eller delvis – är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt.

Tillåtet på tentamen VT24

Rättslig reglering m.m.

12. Enligt 3 kap. 9 § första stycket mervärdesskattelagen (1994:200) undantas från skatteplikt omsättning av bank- och finansieringstjänster samt sådan omsättning som utgör värdepappershandel eller därmed jämförlig verksamhet. Med bank- och finansieringstjänster avses, enligt andra stycket, inte notariatverksamhet, inkassotjänster, administrativa tjänster avseende factoring eller uthyrning av förvaringsutrymmen.

13. Undantaget för bank- och finansieringstjänster i mervärdesskattelagen ska tolkas mot bakgrund av bl.a. artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet (2006/112/EG). Där anges att medlemsstaterna från skatteplikt ska undanta beviljande av och förmedling av krediter samt förvaltning av krediter av den som beviljat krediten.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

14. För att avgöra om de tillhandahållanden som omfattas av överklagandet helt eller delvis är undantagna från skatteplikt är det nödvändigt att först pröva om de utgör separata tillhandahållanden eller om de ingår i ett enda sammansatt tillhandahållande. Den bedömningen måste göras såväl för den tjänst som tillhandahålls till kreditgivaren som för den tjänst som tillhandahålls till kredittagaren.

15. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening är det ekonomiska syftet med bolagets tillhandahållanden via den digitala plattformen att förmedla lån mellan kreditgivare och kredittagare. Det är också denna låneförmedling som både kreditgivaren och kredittagaren huvudsakligen efterfrågar. Det som bolaget tillhandahåller förutom att sammanföra kreditgivare och kredittagare, såsom att upprätta avtal, hantera betalningar och vid behov vidta indrivningsåtgärder, framstår som helt underordnat detta huvudsakliga tillhandahållande. Vidare marknadsförs och prissätts tjänsten som en helhet av bolaget och kunderna saknar – bortsett från att kredittagaren kan välja viss aviseringsmetod – möjlighet att påverka innehållet i tjänsten eller att välja bort någon av de delar som ingår i denna. Det är därför i förhållande till såväl kreditgivaren som kredittagaren fråga om ett enda sammansatt tillhandahållande där låneförmedlingen är den huvudsakliga delen och övriga delar är underordnade denna.

16. Frågan om ett sådant sammansatt tillhandahållande är skattepliktigt eller inte avgörs av skatteplikten för den huvudsakliga delen av tillhandahållandet. Det som ska bedömas är därmed om denna del, dvs. låneförmedlingen, är en sådan bank- eller finansierings-

Tillåtet på tentamen VT24

tjänst i form av förmedling av krediter som ska undantas från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § mervärdesskattelagen, tolkad mot bakgrund av artikel 135.1 b i mervärdesskattedirektivet.

17. Enligt EU-domstolens praxis är ändamålet med en förmedlingsverksamhet att göra det som krävs för att parterna ska sluta avtal utan att mellanmannen har ett eget intresse när det gäller avtalets innehåll (CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, punkt 39 och Volker Ludwig, C-453/05, EU:C:2007:369, punkt 28).

18. Bolagets tillhandahållande innebär att bolaget gör det som krävs för att parterna ska sluta låneavtal. Det förhållandet att bolaget bestämmer vissa villkor i avtalen, t.ex. räntans storlek, innebär inte att bolaget har ett sådant eget intresse när det gäller avtalens innehåll som medför att det inte skulle vara fråga om en förmedlingstjänst. Den huvudsakliga delen av den tjänst som bolaget tillhandahåller till kreditgivaren respektive kredittagaren är således en sådan förmedlingstjänst som är undantagen från mervärdesskatteplikt.

19. Av detta följer att även övriga delar, såsom de åtgärder som bolaget vidtar vid utebliven betalning, är undantagna från skatteplikt. De avgifter som tas ut för sådana indrivningsåtgärder är således en del av ersättningen för det från skatteplikt undantagna sammansatta tillhandahållandet. Detsamma gäller den avgift som tas ut av kredittagare som väljer att bli aviserade på visst sätt.

20. Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 4–6 ska ändras i enlighet med det anförda.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen förklarar, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked när det gäller frågorna 4–6, att de tillhandahållanden som omfattas av dessa frågor är undantagna från skatteplikt till mervärdesskatt.

I avgörandet deltog justitieråden *Jermsten, Ståhl, Saldén Enérus, Bull* och *Anderson.* Föredragande var justitiesekreteraren Monika Knutsson.

Tillåtet på tentamen VT24

Skatterättsnämnden *(2019-04-09, Harmsen Hogendoorn, ordförande, Pettersson (skiljaktig), Bohlin, Fored (skiljaktig), Olsson, Sandberg Nilsson och Tunudd).*

Förhandsbesked

Fråga 1
Tillhandahållandet av möjligheten att få ett lån mot en fast avgift som dras från utlånat belopp utgör kreditförmedling och omfattas av undantag från skatteplikt.

Fråga 2
Tillhandahållandet av registrering såsom möjlig Kreditgivare görs utan ersättning, varför detta tillhandahållande som erbjuds Kreditgivarna inte utgör omsättning av en tjänst.

Fråga 3–4
De tjänster som tillhandahålls Kreditgivaren utgör ett sammansatt tillhandahållande som inte omfattas av undantag från skatteplikt.

Fråga 5
De avgifter vid utebliven betalning av ränta eller amortering som tas ut av Kredittagaren ska anses utgöra ersättning för den tjänst som avses i fråga 3–4.

Fråga 6
De avgifter som Kredittagarna betalar vid avisering av ränta och amortering via autogiro respektive pappersfaktura, ska anses utgöra ersättning för den tjänst som avses i fråga 3–4.

Skatterättsnämndens bedömning
[Fråga 1 och 2 har här utelämnats]

Fråga 3
Sökanden vill därefter veta om dess tillhandahållande till Kreditgivarna ska ses som ett enda sammansatt tillhandahållande eller om varje del ska bedömas separat i mervärdesskattehänseende.

Genom Lendify AB:s (Bolagets) digitala plattform ges personer som vill låna ut pengar möjlighet att komma i kontakt med personer som är intresserade av att låna pengar. Bolaget sköter hela den administrativa processen, från granskning av låneansökningar och upprättande av avtal mellan Kreditgivare och Kredittagare till utbetalning av lån. Bolaget fastställer vidare räntesats och ansvarar därefter för att administrera Kredittagarnas inbetalningar av amorteringar och ränta, samt vid behov indrivningsåtgärder. Av ansökan framgår att Kreditgivare och Kredittagare aldrig känner till varandras identitet utan att det endast är Bolaget som har dessa uppgifter.

Tillåtet på tentamen VT24

Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att tillhandahållandet till Kreditgivaren karakteriseras av ett system för kreditförmedling, kreditprövning, betalningsförmedling, kreditförvaltning och indrivning av fordringar men även av att Bolaget, som kreditgivningen och särskilt Autoinvestfunktionen är uppbyggd, närmar sig att i eget namn men för annans räkning delta i kreditgivningen (jfr artikel 28 i mervärdesskattedirektivet).

Det ekonomiska syftet med tillhandahållandet av plattformen är enligt Skatterättsnämndens mening främst att genom ett enkelt system sammanföra Kreditgivare och Kredittagare samt hantera kreditgivningen. Eftersom de olika delarna i nämnda system i förhållande till Kreditgivarna har ett nära samband och tillsammans objektivt sett framstår som en enda odelbar ekonomisk transaktion, som i sin helhet efterfrågas av Kreditgivarna, vore det enligt Skatterättsnämndens mening konstlat att försöka skilja de olika delarna åt. Skatterättsnämnden anser därför att tillhandahållandet till Kreditgivarna, måste bedömas som ett enda sammansatt tillhandahållande.

Fråga 4

Därefter uppkommer frågan om det sammansatta tillhandahållandet till Kreditgivaren omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML.

I av Bolaget tillhandahållna tjänsten ingår flera beståndsdelar. De olika beståndsdelarna är alla väsentliga för det sammansatta tillhandahållandet och det går därför inte att se någon av dem som huvudsaklig i förhållande till de andra. Vissa av deltjänsterna, så som att i viss mån delta i kreditgivning samt kreditförmedling, kan omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML medan andra deltjänster, så som förvaltning av krediter som beviljats av någon annan samt betaltjänster omfattas av skatteplikt, eftersom Bolaget inte självt utför överföringarna och registreringarna på bankkontona (jfr DPAS).

Skatterättsnämnden anser mot denna bakgrund att den av Bolaget tillhandahållna tjänsten är en administrativ tjänst, med flera beståndsdelar, men där ingen del är såväl överordnad som undantagen från skatteplikt. Tillhandahållandet omfattas därför inte av undantaget från skatteplikt i enlighet med 3 kap. 9 § ML.

Fråga 5 och 6

Bolaget vill slutligen veta om de avgifter som utgår vid utebliven betalning av amortering och ränta, samt avgifter för avisering av ränta och amortering genom pappersfaktura respektive autogiro ska ses som ersättning för separata tillhandahållanden av tjänster och om dessa tillhandahållanden i sådant fall omfattas av undantag från skatteplikt enlighet med 3 kap. 9 § ML.

Enligt Skatterättsnämndens mening utgör dessa avgifter del av ersättningen för det sammansatta tillhandahållande i förhållande till Kreditgivarna som bedömts i fråga 3 och 4, och omfattas därför av skatteplikt.

Förhandsbeskedet har utformats i enlighet härmed. I den mån frågorna inte besvarats avvisas de.

Tillåtet för tentamen VT24

Pettersson och *Fored* var skiljaktiga och anförde följande.
Till skillnad från majoriteten anser vi att Bolagets tillhandahållande till Kredittagaren utgör ett administrativt tillhandahållande som inte omfattas av undantaget från skatteplikt i 3 kap. 9 § ML (fråga 1). 1 likhet med majoriteten anser vi att Bolagets tillhandahållande till Kreditgivaren utgör ett sammansatt tillhandahållande som inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML, däremot är vi av den uppfattningen att inte heller någon av beståndsdelarna omfattas av undantaget (fråga 2–6).

Bolaget driver en digital marknadsplats för lån. Verksamheten är uppbyggd runt Bolagets digitala lånesystem, genom vilket Kreditgivare och Kredittagare matchas mot varandra. Normalt sammanförs flera olika Kreditgivare i samma kreditavtal. När lånesystemet matchat en kreditansökan med lämpliga Kreditgivare upprättas ett kreditavtal som Bolaget sänder till Kredittagaren. Det framgår av avtalen mellan Bolaget och Kreditgivaren samt mellan Kreditgivaren och Kredittagaren att Bolaget inte är Kreditgivare utan endast förmedlare av krediten. Bolaget sköter genom den digitala plattformen hela den administrativa processen från granskning av låneansökningar, matchning av och upprättande av avtal mellan Kreditgivare och Kredittagare till utbetalning av lånen. Bolaget fastställer räntesats och ansvarar därefter för att administrera Kredittagarnas inbetalningar av amorteringar och ränta, samt vidtar vid behov indrivningsåtgärder. Av ansökan framgår att Kreditgivare och Kredittagare aldrig känner till varandras identitet och att det endast är Bolaget som har dessa uppgifter.

Bedömningen av om en förmedlingstjänst föreligger mervärdeskatterättsligt ska göras mot bakgrund av EU-domstolens uttalanden i CSC Financial Services och Volker Ludwig. Enligt EU-domstolen innebär förmedling som mervärdesskatterättsligt är undantagen från skatteplikt att göra det som är nödvändigt för att parterna ska kunna ingå avtal utan att mellanmannen har ett eget intresse vad gäller avtalets innehåll.

Vidare har EU-domstolen i målet DPAS uttalat att en tjänst som består i att begära att en betalning görs utan att själv utföra registreringarna på bankkontona är en administrativ tjänst.

Bolagets tillhandahållande till Kreditgivaren respektive Kredittagaren med stöd av den digitala plattformen avser visserligen hantering av krediter. Denna hantering omfattas mot bakgrund av EU-domstolens praxis dock inte, enligt vår mening, av undantaget för förmedling av krediter även om Bolaget genom matchningen sammanför parterna med varandra eftersom Bolaget har ett stort eget intresse av avtalens innehåll. Den digitala plattformen är Bolagets koncept. Det är Bolaget som bestämmer räntesats, avgifter samt övriga villkor i avtalen. Bolaget administrerar också Kredittagarens amorteringar och ränteinbetalningar under lånets löptid. Denna hantering av betalningar innebär dock inte att Bolaget självt utför överföringarna eller registreringarna på bankkontona varför de inte kan omfattas av undantaget för skatteplikt för betalningar. Den löpande administrationen av lånen är inte heller undantagen från skatteplikt så som förvaltning av krediter eftersom förvaltning av krediter som beviljats av någon annan omfattas av skatteplikt enligt mervärdesskattedirektivet.

Tillåtet för tentamen VT24

Mot denna bakgrund anser vi att Bolagets tillhandahållande till Kreditgivaren (fråga 2–6) respektive Kredittagaren (fråga 1) utgör administrativa tillhandahållanden som inte omfattas av undantag från skatteplikt enligt 3 kap. 9 § ML.

Tillåtet på tentamen VT24

Not 44

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 22 oktober 2020 följande dom (mål nr 1562-20).

Bakgrund

1. En person som bor utomlands är obegränsat skattskyldig i Sverige bl.a. om denne har väsentlig anknytning hit och tidigare har varit bosatt här. För att avgöra om någon har väsentlig anknytning hit ska beaktas bl.a. om personen är ekonomiskt engagerad i Sverige genom att inneha tillgångar som ger denne ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om personen är svensk medborgare, hur länge vederbörande tidigare var bosatt här och om personen har en fastighet här. Även utlandsvistelsens längd ska beaktas. Det ska göras en samlad bedömning av alla omständigheter av betydelse.

2. Klaganden, som är svensk medborgare, flyttade till Storbritannien 1998 efter att ha avslutat sina studier i Sverige. Under bosättningen i Storbritannien var han med och grundade ett brittiskt bolag, Holding. Holding är moderbolag i en koncern, som bedriver verksamhet i flera länder. Klaganden och de två andra grundarna äger 18,3 procent var av aktierna i Holding. De är s.k. managing partners i bolaget och har ett delat ledningsansvar för koncernen.

3. I september 2011 flyttade klaganden till Sverige med sin familj huvudsakligen i syfte att etablera ett svenskt dotterbolag till Holding. Det svenska bolaget ägs i sin helhet indirekt av Holding. Klaganden var verkställande direktör i bolaget mellan 2012 och 2015 då han ersattes av en annan person. Under 2014 påbörjade klaganden och hans familj en flytt till ett annat land inom EU för att där etablera ett nytt bolag inom koncernen. Flytten anmäldes och registrerades i folkbokföringen i september 2015.

4. Klaganden och hans hustru sålde sin tidigare permanentbostad i Sverige under 2019, med tillträde för köparen den 1 oktober samma år. Makarna äger fortfarande en fritidsfastighet i Sverige.

5. Genom ansökan om förhandsbesked ville klaganden få veta om han är begränsat skattskyldig i Sverige från och med den 1 oktober 2019.

6. Skatterättsnämnden fann vid en samlad bedömning att klaganden har väsentlig anknytning till Sverige – och att han därmed är obegränsat skattskyldig här – även efter den 1 oktober 2019. Nämnden ansåg att klagandens indirekta ägande om 18,3 procent i ett svenskt rörelsedrivande bolag är så stort att det ger ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet i Sverige. Detta inflytande har uppkommit då han var bosatt och obegränsat skattskyldig i Sverige och är enligt nämnden därmed en stark anknytningsfaktor. Nämnden beaktade vidare att det inte gått så långt tid sedan han flyttade från Sverige.

Yrkanden m.m.

7. *Klaganden* yrkar att han ska anses vara begränsat skattskyldig i Sverige från och med den 1 oktober 2019. Om Högsta förvaltningsdomstolen inte delar den bedömningen anser han att hans ansökan om förhandsbesked även rymmer frågan om från och med vilken tidpunkt, alternativt vilket

Tillåtet på tentamen VT24

kalenderår, han kan anses vara begränsat skattskyldig. Klaganden anför följande.

8. Hans inflytande i det svenska bolaget är begränsat eftersom de tre grundarna har avtalat om att två av dem gemensamt kan driva igenom beslut mot den tredje personens vilja. Under 2018 uppgick omsättningen för det svenska bolaget till endast 4,2 procent av koncernens samlade omsättning och hans innehav kan därmed inte ses som annat än en ren kapitalplacering. Sedan flytten från Sverige har han vidare intagit en passiv roll i det svenska bolaget. Under de senaste tjugo åren har han bara bott fyra år i Sverige. Han vistas nu färre än 72 dagar i Sverige per år och då på sin fritidsfastighet. Det utgör en inskränkning av hans rätt till fri rörlighet inom EU att han anses ha väsentlig anknytning till Sverige, eftersom det enbart synes vara hans svenska medborgarskap och uppväxten i Sverige som medför sådan anknytning.

9. Skatteverket anser att överklagandet ska avslås.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

10. Frågan i målet är om klagandens ekonomiska engagemang i Sverige, tillsammans med andra anknytningsfaktorer, medför att han har väsentlig anknytning hit.

Rättslig reglering m.m.

11. Bestämmelser om skattskyldighet för fysiska personer finns i 3 kap. inkomstskattelagen (1999:1229).

12. Enligt 3 § första stycket 3 är den som har väsentlig anknytning till Sverige och som tidigare har varit bosatt här obegränsat skattskyldig.

13. Enligt 7 § första stycket ska vid bedömningen av om en person som tidigare har varit bosatt i Sverige har väsentlig anknytning hit beaktas bl.a. om personen är ekonomiskt engagerad här genom att inneha tillgångar som, direkt eller indirekt, ger ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet här, om personen är svensk medborgare, hur länge personen tidigare var bosatt här, om personen har en fastighet här och liknande förhållanden. Av praxis följer att även utlandsvistelsens längd ska beaktas (RÅ 2002 ref. 70 och HFD 2019 ref. 12).

14. Av förarbetena (prop. 1984/85:175 s. 13 f.) framgår att syftet med regleringen i 7 § är att förhindra s.k. skenbosättning i utlandet av personer som tidigare varit bosatta och verksamma i Sverige. Det framgår också att rena kapitalplaceringar inte bör påverka bedömningen av om väsentlig anknytning till Sverige föreligger, men att tillgångar som ger ett verkligt inflytande i en rörelse som bedrivs i Sverige bör beaktas oavsett om det sker genom innehav av aktier, via en juridisk person eller på annat sätt.

15. Frågan om det föreligger väsentlig anknytning till Sverige ska avgöras genom en samlad bedömning där alla omständigheter av betydelse ska beaktas (prop. 1984/85:175 s. 13, se även prop. 1966:127 s. 49).

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

16. Den fråga som klaganden ställde i sin ansökan om förhandsbesked och som Skatterättsnämnden har besvarat och som därmed är föremål för Högsta förvaltningsdomstolens prövning är om klaganden från och med den 1 oktober 2019 är begränsat skattskyldig i Sverige.

Tillåtet på tentamen VT24

17. Klaganden äger 18,3 procent av aktierna i Holding som i sin tur indirekt äger samtliga aktier i ett svenskt rörelsedrivande aktiebolag. Han är s.k. managing partner i Holding och delar ledningsansvaret för koncernen med de två andra grundarna av Holding.

18. Storleken på klagandens indirekta innehav i det svenska bolaget talar för att han får anses ha ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Den omständigheten att två av de tre grundarna gemensamt kan fatta beslut om Holdings verksamhet mot den tredje personens vilja och att klaganden, i likhet med de andra grundarna, därmed saknar vetorätt i Holding är betydelselöst i sammanhanget. Inte heller kan aktieinnehavet ses som en ren kapitalplacering. Detta mot bakgrund av den roll klaganden har i Holding och det ansvar han har för koncernens verksamhet. Till detta kommer att det var klaganden som etablerade bolaget i Sverige och som under åren 2012–2015 var verkställande direktör i bolaget.

19. Klaganden har enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening ett väsentligt inflytande i näringsverksamhet i Sverige. Frågan om det föreligger väsentlig anknytning hit ska emellertid avgöras genom en samlad bedömning där alla omständigheter av betydelse ska beaktas.

20. Klaganden har bott utomlands större delen av sitt vuxna liv. Mellan 1998 och september 2011 bodde han i Storbritannien och sedan september 2015 bor han och hans familj i ett annat land inom EU. Den senaste utlandsvistelsens längd uppgick per den 1 oktober 2019 alltså till fyra år. Dessförinnan hade klaganden bott lika lång tid i Sverige. Ytterligare anknytningsfaktorer som ska beaktas är klagandens svenska medborgarskap och hans innehav av en fritidsfastighet i Sverige där han enligt uppgift vistas varje år, om än högst 72 dagar.

21. Högsta förvaltningsdomstolen finner, vid den samlade bedömning som ska göras, att klaganden har väsentlig anknytning till Sverige och att han därmed är obegränsat skattskyldig i Sverige.

22. Klaganden anser att en sådan bedömning strider mot den fria rörligheten enligt EUF-fördraget. En förutsättning för att en bestämmelse ska anses utgöra ett hinder för den fria rörligheten är emellertid att bestämmelsen medför en negativ särbehandling av en gränsöverskridande transaktion jämfört med ett rent inhemskt fall. Någon sådan negativ särbehandling uppkommer inte i detta fall eftersom klaganden inte behandlas sämre för att han valt att utnyttja den fria rörligheten och flytta till ett annat EU-land jämfört med om han hade bott kvar i Sverige.

23. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska därmed fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Högsta förvaltningsdomstolen förordnar att bestämmelserna om sekretess i 27 kap. 1 och 4 §§ offentlighets- och sekretesslagen (2009:400) ska fortsätta att vara tillämpliga på uppgifter som tagits in i bilagan till denna dom.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Bull, Gäverth* och *Jönsson.* Föredragande var justitiesekreteraren Jenny Björstrand.

Tillåtet för tentamen VT24

Skatterättsnämnden *(2020-02-13, Eng, ordförande, Pettersson, Dahlberg, Hellenius, Rubenson, Sundin* och *Werkell):*

Förhandsbesked
A är obegränsat skattskyldig i Sverige.

Skatterättsnämndens bedömning
Väsentlig anknytning?
A:s indirekta ägande i ett svenskt rörelsedrivande bolag uppgår till 18,3 procent och det är därmed så stort att det ger ett väsentligt inflytande i en näringsverksamhet i Sverige. Vad han anfört om avsaknad av vetorätt för grundarna av Holding föranleder ingen annan bedömning.

Till skillnad mot omständigheterna i t.ex. HFD 2019 ref. 12 har det väsentliga inflytandet för klagandens del uppkommit då han var bosatt och obegränsat skattskyldig i Sverige. Hans väsentliga inflytande i näringsverksamheten är därmed enligt Skatterättsnämndens uppfattning en stark anknytningsfaktor vid bedömningen av om han ska anses ha väsentlig anknytning hit. Det har vidare inte gått så lång tid från hans flytt från Sverige till ett annat land inom EU.

Vid den samlade bedömning som ska göras finner Skatterättsnämnden att A har väsentlig anknytning till Sverige även efter den 1 oktober 2019 då han frånträdde den tidigare permanentbostaden här.

Beträffande A:s invändning att hans svenska medborgarskap innebär en begränsning av den fria rörligheten inom EU konstaterar Skatterättsnämnden att detta bl.a. förutsätter att en annan bedömning av den skatterättsliga statusen görs för en icke svensk medborgare i motsvarande situation. Det saknas emellertid enligt nämndens uppfattning skäl för att en sådan annan bedömning skulle göras.

Tillåtet på tentamen VT24

Tillåtet på tentamen VT24