

Cirkulärnr: 1993:51
Diariernr: 1993:0465
Handläggare: Lars Björnson
Avdsek: KEP Ekadm
Datum: 1993-03-02
Mottagare: Kommunstyrelsen
Ekonomi/Finans
Revision
Fastigheter
Energi
Hamnar
Flygtrafik
Kollektivtrafik
Vattenförsörjning
Renhållning
Rubrik: Information ang inkomstskattefrågor och pågående skatteprocesser med kommunal anknytning.

INFORMATION ANGÅENDE INKOMSTSKATTEFRÅGOR OCH PÅGÅENDE SKATTEPROCESSER MED KOMMUNAL ANKNYTNING.

1. Borgensprovisioner, avdragsrätt eller ej vid inkomsttaxeringen

Ersättning som bolag betalar ut till aktieägare för att ägaren gått i borgen för bolagets lån kan komma att anses som en icke avdragsgill kostnad vid inkomsttaxeringen. Skatterettsligt kan borgensersättningen istället anses utgöra en i bolaget icke avdragsgill förtäckt vinstutdelning.

Frågan har varit föremål för prövning i regeringsrätten i ett förhandsbeskedsärende, RÅ 1981 Aa 25. Omständigheterna var följande:

SA, SB och SC ägde vardera 18,3 % av aktierna i aktiebolaget Träindustri och alla tre var verksamma i bolaget. Resterande 45,1 % av aktierna i bolaget ägdes av åtta personer som inte var verksamma i bolaget. SA, SB och SC hade tecknat solidarisk borgen för bolagets bankkulder på 7 miljoner kr. Då banker betingar sig själva provision för bankgarantier ansåg SA, SB och SC att bolaget borde kunna ersätta dem för borgensåtagandet med avdragsrätt.

Regeringsrätten anförde:

"I ansökningen anges som förutsättning för det begärda förhandsbeskedet bl a att de tre huvuddelägarna i sökandebolaget har tecknat borgen för vissa bolagets låneskulder. Särskilt med hänsyn till föreliggande intressegemenskap mellan bolaget och borgensmännen saknas anledning antaga att utgivandet av s k borgensprovision till borgensmännen är ett villkor för att deras åtagande skall stå fast eller att erläggandet av sådan ersättning av annan orsak erfordras för bolagets verksamhet. Borgensprovision kan därför inte anses utgöra en för bolaget avdragsgill rörelsekostnad".

Av domskälen får anses framgå att något avtal om borgensersättning inte träffats då borgensåtagandet gjordes. Jämför "har tecknat" och "stå fast". Möjligtvis kan detta indikera att slutet kunnat bli ett annat om avtalet om borgensersättning träffats redan i samband med att åtagandet gjordes. SA, SB och SC har vid ingåendet av borgensförbindelsen inte krävt någon ersättning. Nu önskade man ändra på det tidigare träffade avtalet om att någon ersättning inte ska utgå. Om intressegemenskap inte hade förelegat hade rimligtvis bolaget inte gått med på förändrade avtalsvillkor till förmån för borgensmännen.

Har borgensersättningen avtalats i samband med lånets upptagande och grundar sig på affärsmässiga skäl - tex för att undvika kostnader för uttagande av pantbrev och att en risk

finns för att åtagandet kan komma att behöva infrias - borde avdragsrätt föreligga. Jämför domskälen "av annan orsak erfordras för bolagets verksamhet".

Är borgensersättningen inte avtalad i samband med lånets upptagande och saknas affärsmässiga skäl är ersättningen ej avdragsgill. Istället anses det vara fråga om förtäckt vinstutdelning. Detta innebär att borgensprovisioner inte kan användas i skatteplaneringssyfte som ett alternativ till vinstutdelning.

2. Skattepliktigt driftsbidrag eller skattefritt aktieägartillskott

Länsrätten i ett län har i dom 1992-03-25 ansett att ett av kommunen lämnat aktieägartillskott till Buss AB ska anses utgöra skattepliktigt driftsbidrag för bolaget. Beslutet har överklagats till kammarrätten och kommer sannolikt slutgiltigt att avgöras av regeringsrätten.

Länsrätten har motiverat sitt beslut på bl a följande sätt:

"Vid en sammantagen bedömning finner länsrätten att de årligen återkommande bidrag som Buss AB erhållit från kommunen - och som synes vara nödvändiga för att bedriva kollektivtrafiken - inte kan anses utgöra aktieägartillskott utan driftsbidrag som utbetalats av kommunen i egenskap av ansvarig för kollektivtrafiken och som därför får anses utgöra en normal rörelseintäkt i bolagets verksamhet".

I dagsläget går det inte att med säkerhet säga vad kammarrätten och senare eventuellt regeringsrätten kommer fram till. Argument finns för båda synsätten. Det slutliga avgörandet ligger ett flertal år framåt i tiden.

Allmänt gäller att taxering ska ske utifrån en transaktions verkliga innebörd och inte dess rubricering. Exempelvis en far köper, enligt en som köp rubricerad handling, en bil för 50 000 kr av sin son. Bilen har ett faktiskt marknadsvärde på 20 000 kr. Fadern avser att använda bilen i en av honom bedriven rörelse och yrkar värdeminskningsskatt på ett underlag av 50 000 kr. Rätt rubricering på rättshandlingen är köp bil 20 000 kr och gåva till sonen 30 000 kr. Avskrivningen medges endast på ett underlag av 20 000 kr och gåvoskatt tas ut på resterande 30 000 kr.

Hur parterna själva rubricerar en transaktion är dock inte helt oväsentlig när det finns argument för båda synsätten. Driftsbidrag eller aktieägartillskott. Domstolarna gör en samlad bedömning av samtliga omständigheter varvid den av parterna åsatta rubriceringen är en omständighet.

Rubriceras medlen från kommunen som aktieägartillskott istället för som driftsbidrag är möjligheterna större att domstolen också anser att det är ett skattefritt aktieägartillskott och inte ett skattepliktigt driftsbidrag. Möjligtvis ökar sannolikheten ytterligare om medlen rubriceras som ett villkorligt aktieägartillskott, dvs att bolaget ska återbetala medlen för det fall fritt eget kapital framledes kommer att finnas i bolaget.

Under alla förhållande är det lämpligt att i sin planering utgå ifrån att medlen från kommunen slutgiltigt kan anses utgöra skattepliktigt driftsbidrag. De överförda medlen bör därför avpassas så att ingen skattepliktig inkomst uppkommer.

3. Ska avskrivningsunderlaget vara avtalad köpeskilling (marknadsvärdet) eller ska det jämkas nedåt vid överföring av verksamhet från kommun till kommunägt aktiebolag.

Länsrätten i ett län har i dom 1990-09-14 jämkat avskrivningsunderlaget för inventarier vid avyttring av energiverket från kommunen till ett av kommunen ägt bolag. Istället för avtalad köpeskilling, vilken i detta fall beräknats motsvara marknadsvärdet på inventarierna, har avskrivning medgetts på ett lägre underlag. Det underlaget motsvarar det värde som tillgångarna var bokförda till i kommunen. Möjligtvis har länsrätten menat att avyttringen gjorts till priser över marknadsvärdet. Tyvärr är domen något tvetydig på denna punkt och även i övrigt är domskälen svaga. Domen är överklagad till kammarrätten.

Jämkning har gjorts med stöd av 29 § kommunalskattelagen anv p 4 2:a st. Bestämmelsen återfinns numera i 23 § kommunalskattelagen anv p 13 2:a st. För byggnader finns en motsvarande bestämmelse i 23 § kommunalskattelagen anv p 6 5:e st. Av lagrummet framgår, att jämkning av avskrivningsunderlaget kan ske om den skattskyldige eller någon som står honom nära vidtagit åtgärd för att den skattskyldige ska kunna tillgodoräkna sig ett högre anskaffningsvärde än som synes rimligt och att detta kan antas ha skett för att bereda obehörig skatteförmån.

Regeln infördes ursprungligen redan år 1938. Av förarbetena SOU 1937:42 och prop 1938:258 framgår bl a att regeln medvetet gjorts allmänt hållen i syfte att bereda skattemyndigheten större möjligheter att komma till rätta med olika typer av missförhållanden.

Regeringsrätten har prövat lagrummets tillämplighet på ett antal avyttringar mellan personer i intressegemenskap. Något rättsfall som direkt tar sikte på de speciella förhållanden som råder vid en överföring från kommun till kommunägt bolag finns dock ej.

Det speciella vid överföring av en näringsverksamhet från kommun till kommunägt bolag är att verksamheten flyttas från ett skattefritt subjekt till ett skattskyldigt subjekt. Detta innebär att skattesitsen försämras eftersom bolaget är skattskyldig för uppkomna vinster vilket kommunen inte är. Därmed är det enligt vår uppfattning inte möjligt att påstå att en obehörig skatteförmån uppkommit. Förhållandet är det motsatta.

Vår bedömning är därför att om ett kommunägt bolag förvärvat en näringsverksamhet av kommunen till marknadsmässigt pris kan avskrivning skattemässigt medges utifrån avtalad köpeskilling. Jämkning ska ej ske.

4. Avkastningsskatt på kontoavsättningar i allmännyttan

I 2 § p 5 lag om avkastningsskatt stadgas att arbetsgivare som i sin balansräkning redovisar skuld under rubriken Avsatt till pensioner enligt 5 § Tryggandelagen är skattskyldig till avkastningsskatt.

I 3 § lag om avkastningsskatt anges att skatteunderlaget är den enligt 23 § anv p 20 d och e kommunalskattelagen vid inkomsttaxeringen avdragsgilla kontoavsättningen under rubrik Avsatt till pensioner. Eftersom allmännyttan är föremål för schablonbeskattning har avdrag ej erhållits för den gjorda kontoavsättningen. Därmed finns inget beskattningsunderlag. Möjligtvis skulle kunna påstås - och detta görs av vissa skattemyndigheter - att avdrag erhållits indirekt genom att schablonbeskattningen i princip skulle ge samma resultat som om fastighetsförvaltningen hade beskattats konventionellt. Vår uppfattning är att någon avkastningsskatt inte ska utgå. Denna bedömning baseras på lagens ordalydelse.

5. Kommunalförbund skattskyldig eller ej.

Kammarrätten i Göteborg har i dom 1992-04-01 ansett att ett kommunalförbund ska ha samma skatterättsliga status som en kommun, dvs vara frikallat från skattskyldighet. Detta trots att uttryckligt lagstöd saknas.

Kammarrätten har motiverat sitt beslut på bl a följande sätt:

"Enligt kammarrättens mening får emellertid - mot bakgrund av förbundets lagreglerade och starkt kommunalrättsliga prägel - omständigheterna anses vara sådana att förbundet, jämlikt grunderna för 7 § 3 mom SIL, skall frikallas från skattskyldighet.

Riksskatteverket har överklagat domen till regeringsrätten. Utgången får betraktas som oviss.

6. Processföring

Genom förstärkning av ekonomiadministrativa sektionen kan vi även åta oss uppdrag med processföring gentemot skattemyndighet och i länsrätt, kammarrätt och regeringsrätt.

Kommunförbundets skattesakkunniga är fr o m 1 januari 1993 Ronnie Peterson, Lars Björnson och sektionschef Jan Svensson.

SVENSKA KOMMUNFÖRBUNDET
Kommunalekonomi och Personalpolitik
Ekonomiadministrativa sektionen

Jan Svensson

Lars Björnson