

Målnummer:	6884-94	Avdelning:	2a
Avgörandedatum:	2000-02-28		
Rubrik:	Fråga om utdelning från dotterbolag till moderbolag skulle hänföras till det räkenskapsår under vilket utdelningen genom antecipation togs in i moderbolagets resultaträkning och om skattskyldigheten för utdelningen skulle bedömas med ledning av förhållandena under räkenskapsåret; också fråga om dotterbolaget var ett förvaltningsföretag som innehaft s.k. förbjudna aktier, om en av utdelningen föranledd nedgång i värdet på dotterbolagets aktier lett till en definitiv förlust samt om nya årsredovisningar som faststälts 1998 och åberopats först i Regeringsrätten kunde beaktas. Inkomsttaxering 1987 och 1988.		
Lagrum:	7 § 8 mom. tredje, sjätte och sjunde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1986 ref. 72• RÅ 1992 not. 624		

REFERAT

Skåne-Gripen AB (Skåne-Gripen) var moderbolag i Skåne-Gripenkoncernen. Bolaget var börsnoterat och hade kalenderår som räkenskapsår. Bolagets affärsidé var att förvärva, strukturera och utveckla rörelsedrivande bolag. Den egna verksamheten bestod därför i att tillhandahålla dotterbolagen managementkapacitet, s.k. koncerngemensamma tjänster. År 1985 förvärvade bolaget, som ett led i förverkligandet av sin affärsidé, aktiemajoriteten i AB Järnbron (Järnbron) för 473 625 009 kr. Vid utgången av beskattningsåret 1985 ägde Skåne-Gripen 94,4 procent av aktierna i Järnbron. Även Järnbron hade kalenderår som räkenskapsår. Järnbron hade inga anställda men ägde börsnoterade aktier samt aktier i två dotterbolag, dels Järnbron Handel & Industri AB (JHI), som i sin tur var moderbolag till ett antal rörelsedrivande bolag, dels Förvaltnings AB Kavaljeren (Kavaljeren), som var ett renodlat förvaltningsföretag. Efter förvärvet omstrukturerade Skåne-Gripen Järnbronkoncernen. Genom ett aktieöverlåtelseavtal den 9 december 1986 sålde Järnbron aktierna i JHI till Skåne-Gripen för 500 milj. kr mot revers. Härigenom uppkom en betydande vinst i Järnbron. Även aktierna i Kavaljeren överlätts till Skåne-Gripen.

Samtliga börsnoterade aktier som Järnbron innehade såldes under 1986, den sista posten, 20 000 aktier i Custos AB, den 22 december 1986. Järnbrons tillgångar bestod därefter och fram till den 31 december 1986 av fordringar, statsobligationer och liknande handlingar. På bolagsstämman den 31 maj 1987 i Järnbron beslutades att belopp motsvarande den uppkomna vinsten i Järnbron på grund av överlåtelse av aktierna i JHI och Kavaljeren till Skåne-Gripen och viss annan vinst, sammanlagt omkring 352 milj. kr., skulle delas ut till moderbolaget. Beslutet på bolagsstämman föregicks av att moderbolaget redan i 1986 års bokslut tog upp (anteciperade) motsvarande belopp som intäkt. Aktieutdelningen redovisades som skattefri inkomst i 1987 års allmänna självdeklaration. Till följd av den anteciperade utdelningen skrev Skåne-Gripen i sitt bokslut ned värdet av aktierna i Järnbron med 259 041 496 kr. Skåne-Gripen yrkade inte avdrag för nedskrivningen i sin deklaration. Järnbron redovisade också den anteciperade utdelningen i sin årsredovisning för 1986. Utdelningen netto redovisades på så sätt att Järnbrons fordran på Skåne-Gripen i anledning av överlåtelsen av aktierna i Järnbrons dotterbolag reducerades

med ett belopp motsvarande utdelningen. Skåne-Gripen minskade sin skuld till Järnbron med motsvarande belopp. Den 11 juni 1987 sålde Skåne-Gripen samtliga aktier i Järnbron till Inwest Gruppen AB för 216 311 040 kr. Försäljningen redovisades i 1988 års deklaration under inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Skåne-Gripen angav därvid att försäljningen medfört en realisationsförlust på (473 625 009 - 216 311 040 =) 257 313 969 kr. Vid beräkningen av realisationsförlusten tog bolaget inte hänsyn till den anteciperade utdelningen från Järnbron.

Taxeringsnämnden beskattade varken vid 1987 eller 1988 års taxering Skåne-Gripen för den utdelning som erhöles från Järnbron.

I överklagande hos länsrätten yrkade länsskattemyndigheten i Malmöhus län såvitt här är av intresse att Skåne-Gripen skulle beskattas för utdelningen vid 1988 eller 1987 års taxering.

Länsrätten i Malmöhus län (1990-02-08, ordförande Tellander) yttrade: Skåne-Gripenkoncernen betraktas som ett s.k. konglomeratföretag, och Skåne-Gripen som är moderbolag i koncernen kan betecknas som ett "managementsföretag". Affärsidén i moderbolaget är att förvärva, strukturera och utveckla sådana rörelsedrivande företag som har behov av komplettering i form av managementkapacitet. Denna kapacitet tillhandahåller bolaget. I moderbolaget finns en företagsledning, som utför kvalificerade ledande uppgifter för alla i koncernen ingående juridiska enheter. Vidare tillhandahåller Skåne-Gripen sina dotterbolag dels löpande servicefunktioner inom administration, ekonomi och juridik, dels kvalificerade konsultationer inom dessa områden. Som ett led i Skåne-Gripens verksamhet förekommer också förvärv av företag för att erhålla bättre marknadspositioner. Grundelementet i Skåne-Gripens affärsstrategi är att bygga upp en koncern med stor spridning på sina verksamheter och som i moderbolaget har ett till dotterbolagen kompletterande management. Detta sker genom förvärv av aktier i "mogna" bolag med historiskt fastställbar vinstnivå i branscher med relativt låg konjunkturkänslighet. Förvärvade bolag skall dessutom befinna sig ganska långt fram i förädlingskedjan. Verksamheten bedrivs självständigt genom de olika koncernbolagen som har decentraliserat operativt ansvar. Verksamheten inom koncernen samordnas genom moderbolaget som fortlöpande följer upp och analyserar koncernbolagens resultat, fördelar koncernens resurser mellan bolagen, sörjer för anskaffande av externt kapital, fördelar och minimerar valutarisker samt väljer investeringsstrategi. Ett nära samband skapas härigenom mellan moderbolaget och dotterbolagens verksamheter. - De första förvärven av aktiebolag enligt denna Skåne-Gripens affärsidé skedde i slutet av 1982. Mellan åren 1982-1985 förvärvades inom koncernen bolag i sådan omfattning att omsättningen ökade från 197 mkr till 2 812 mkr. Mot slutet av 1985 förvärvade Skåne-Gripen från Ratos cirka 90 procent av aktierna i Järnbron. Järnbron var moderbolag i en koncern med ett femtontal rörelsedrivande bolag som tillsammans omsatte 1 812 mkr. Skåne-Gripens intresse för Järnbron berodde uteslutande på att ett flertal av de rörelser som ingick i Järnbronkoncernen organisatoriskt passade samman med rörelser inom Skåne-Gripenkoncernen. Beträffande Järnbron hade detta tidigare haft namnet Investment AB Wigral (Wigral) som då var ett börsnoterat förvaltningsföretag. Ratos hade vid årsskiftet 1984/85 förvärvat Wigral. I februari 1985 förvärvade i sin tur Wigral samtliga aktier i dåvarande Järnbron. Wigral övertog därefter namnet AB Järnbron och det tidigare Järnbron fick namnet Järnbron Handel & Industri AB. JHI, dvs. gamla Järnbron, hade sedan 1983 varit moderbolag för de rörelsedrivande företagen i Järnbronkoncernen och hade i beskattningshänseende behandlats som rörelsedrivande. Dåvarande Järnbron hade en liknande affärsidé som Skåne-Gripen, dvs. företagsutveckling. - Vid Skåne-Gripens förvärv av Järnbron (tidigare Wigral) utgjordes Järnbrons tillgångar av dels två dotterbolag nämligen JHI (tidigare Järnbron) och Kavaljeren och dels börsnoterade aktier. JHI ägde i sin tur rörelsedrivande aktiebolag. Efter förvärvet omstrukturerade Skåne-Gripen Järnbronkoncernen. Syftet med omstruktureringen var dels att ta tillvara organisatoriska, marknadsmässiga och finansiella fördelar som

motiverat förvärvet och dels att de båda koncernerna skulle bilda en enhet. Omstruktureringen skedde genom koncerninterna aktieöverlåtelser. Verksamheter som inte passade in affärsstrategiskt avyttrades och börsaktierna avvecklades. Under 1986 genomfördes omstruktureringen. Sålunda såldes under detta år samtliga Järnbronkoncernens börsnoterade aktier. Sin sista aktiepost, 20 000 Custosaktier, sålde Järnbron i december månad. Vidare förvärvade Skåne-Gripen genom koncerninterna överlåtelser den 9 december 1986 JHI för 500 mkr och den 19 december 1986 Kavaljeren för 5,5 mkr. Efter dessa försäljningar bestod Järnbrons tillgångar under resten av år 1986 av värdepapper och liknande tillgångar, dock inte av aktier. - I Järnbrons årsredovisning för 1986, som den 24 april 1987 dagtecknades av styrelsen och verkställande direktören A.T. och till vilken fogats en den 27 april 1987 av Järnbrons revisorer dagtecknad revisionsberättelse angavs att balanserade vinstmedel och årets resultat, sammanlagt 351 670 698 kr per den 31 december 1986, förskottsutdelats till Skåne-Gripen. En förutsättning var dock bolagsstämmans godkännande. Under fritt eget kapital i balansräkningen angavs motsvarande belopp som avgående post utgörande anteciperad utdelning. I revisionsberättelsen tillstyrktes att balansräkningen fastställdes och att vinsten disponerades enligt förslaget. - I Skåne-Gripens årsredovisning för 1986 som likaledes dagtecknades av styrelsen och verkställande direktören den 24 april 1987 och till vilken fogats en den 27 april 1987 dagtecknad revisionsberättelse intäktsredovisades i moderbolagets resultaträkning 370 435 821 kr som utdelning från aktier i dotterbolag. Under en särskild not angavs att beloppet avsåg anteciperade utdelningar bl.a. från AB Järnbron. I revisionsberättelsen tillstyrktes att resultaträkningen fastställdes. - I deklarationen vid 1987 års taxering behandlade Skåne-Gripen utdelningen från Järnbron som en avgående post. - Parternas yrkanden - I målet har från båda parternas sida hävdats att den skatterättsliga bedömningen av utdelningen från Järnbron skall ske på grundval av de bestämmelser som gällt vid 1988 års taxering och de förhållanden som varit för handen i Skåne-Gripen och Järnbron under beskattningsåret 1987. Länsstatemyndigheten har dock i andra hand yrkat att, om länsrätten skulle finna att år 1986 och inte år 1987 är rätt beskattningsår, bedömningen av Skåne-Gripens skattskyldighet i stället skall ske på grundval av bestämmelserna vid 1987 års taxering och förhållandena i bolaget under år 1986. - Länsstatemyndighetens yrkanden innebär att, oavsett om 1986 eller 1987 är rätt beskattningsår, Skåne-Gripen skall beskattas för utdelningen från Järnbron. Bolaget å sin sida har - oavsett om frågan skall bedömas vid 1987 eller 1988 års taxering - bestritt bifall till länsstatemyndighetens yrkanden om beskattning av utdelningen. Parterna har å ömse sidor utförligt motiverat sina ställningstaganden. - Beskattningsår - Med hänsyn till att dels förhållanden, såväl inom respektive Skåne-Gripen och Järnbron som mellan bolagen förändrats mellan beskattningsåren 1986 och 1987 och dels olika stadganden i lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, om skattskyldighet för utdelningen blir tillämpliga beroende på om skattefrågan skall avgöras vid 1987 eller 1988 års taxering måste först bedömas till vilket beskattningsår utdelningen skall hänföras. - Innan denna bedömning kan göras är det nödvändigt att ta ställning till vilket inkomstslag utdelningen skall hänföras. De inkomstslag som kan bli aktuella är kapital och rörelse. Mellan dessa inkomstslag gäller olika regler i fråga om till vilket beskattningsår en intäkt t.ex. utdelning skall hänföras. Hänförs utdelningen till inkomst av kapital gäller den s.k. kontantprincipen medan däremot bokföringsmässiga grunder enligt god redovisningssed gäller om utdelningen hänförs till rörelse. - Enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 38 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, räknas utdelning på aktier i allmänhet som intäkt av kapital. Enligt anvisningspunktens andra stycke första meningen skall dock utdelningen hänföras till intäkt av rörelse i de fall det kapital som utdelningen influerar från kan anses tillhöra verksamheten. Motsvarande stadgande återfinns i punkt 2 första stycket av anvisningarna till 28 § KL där det anges att utdelning på aktier räknas som intäkt av rörelse i den mån intäkten influerar från kapital som kan anses tillhöra rörelsen. Den avgörande frågan för bedömningen av till vilket inkomstslag utdelningen från Järnbron skall hänföras är således om det kapital Skåne-Gripen investerat vid förvärvet

av aktierna i Järnbron skall anses tillhöra rörelsen eller ej. Av den redogörelse Skåne-Gripen lämnat för sin affärsidé, det sätt på vilket verksamheten faktiskt bedrivits och den omstrukturering av Järnbronkoncernen som skett samt det samband som förelegat mellan delar av Skåne-Gripenkoncernens olika verksamhetsgrenar och företag inom Järnbronkoncernen framgår i enlighet med vad Skåne-Gripen hävdar att förvärvet av aktierna i Järnbron skett i och för Skåne-Gripens rörelse. Även andra uppgifter i målet styrker denna uppfattning. Utdelningen från Järnbron skall därför jämlikt punkt 2 första stycket av anvisningarna till 28 § KL anses ha influtit från kapital som tillhör rörelsen (jfr RÅ 1957 ref. 13). Den fortsatta bedömningen i målet av till vilket beskattningsår utdelningen skall hänföras kommer därför att ske mot bakgrunden att utdelningen är rörelseintäkt. - Enligt 41 § KL gäller därvid att inkomst av rörelse skall 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 samma paragraf skall för skattskyldig som haft ordnad bokföring inkomstberäkningen ske på grundval av hans bokföring med iakttagande av bestämmelserna i anvisningspunkten. Enligt samma anvisningspunkts fjärde stycke gäller 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 målen är utrett att såväl Skåne-Gripen som Järnbron, vilka båda haft kalenderår som räkenskapsår, bokfört utdelningen på räkenskapsåret 1986. Enligt de grunder som ovan redovisats skall bokföringen som regel följas vid inkomsttaxeringen. Avsteg från denna regel görs om detta särskilt anges genom undantagsstadganden i KL eller om god redovisningssed inte iakttagits. I KL finns inget sådant särskilt undantagsstadgande som hindrar att utdelningen hänförs till beskattningsåret 1986. Utdelningen skall därför hänföras till beskattningsåret 1986 om det kan anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed att som Skåne-Gripen gjort redovisa utdelningen på räkenskapsåret 1986. Beträffande denna fråga gör länsrätten följande bedömning. - Enligt 11 kap. 6 § andra stycket aktiebolagslagen (1975:1385), ABL, skall som särskild intäktspost upptagas utdelning på aktier i dotterbolag. I proposition 1975:103 del B med förslag till ny aktiebolagslag m.m. anförs på s. 449 <<"Liksom tidigare gäller, att utdelningen på aktier i dotterbolag kan redovisas antingen "på kassabasis", dvs. upptas som intäkt det år utdelningen förfaller till betalning, eller genom anticipation, varvid utdelningen från dotterbolag för visst år tas in i moderbolagets resultaträkning för samma år. Förutsättningen för sistnämnda förfarande är dock att vid den tidpunkt då balansräkningen fastställs för moderbolaget vinstutdelningen beslutats eller i varje fall årsredovisningen för dotterbolaget föreligger, upptagande förslag om vinstutdelning, och dessutom moderbolaget är i stånd att besluta över vinstutdelning från dotterbolaget>>." (Se också Kedner-Roos, Aktiebolagslagen, Del II, kap. 11-19, s. 89). - Mot bakgrund av propositionsuttalandet och de faktiska förhållanden som förelegat beträffande tidpunkten för dels fastställande av Skåne-Gripens balansräkning dels styrelsens undertecknande av Järnbrons årsredovisning samt att Järnbron får betraktas som helägt dotterbolag till Skåne-Gripen, får åtgärden att anticipera utdelningen i Skåne-Gripens årsredovisning för räkenskapsåret 1986 anses stå i överensstämmelse med god redovisningssed. Denna uppfattning har också delats av Skåne-Gripens revisorer i deras avgivna revisionsberättelse. - På grund av det anförda är rätt beskattningsår för den ifrågavarande utdelningen år 1986. Prövningen av Skåne-Gripens skattskyldighet för utdelningen skall därför göras vid 1987 års taxering. - 1987 års taxering - 1. Skåne-Gripens eventuella skattskyldighet för utdelning - De för bedömningen av Skåne-Gripens skattskyldighet relevanta bestämmelserna finns i 7 § 8 mom. tredje, sjätte och sjunde styckena SIL. Enligt momentets sjätte stycke gäller därvid att företag med bl.a. sådan verksamhet som Skåne-Gripen bedriver är frikallade från skattskyldighet för utdelning på aktie som inte är omsättningstillgång om det sammanlagda röstetalet på företagets aktier vid beskattningsårets utgång motsvarar en fjärdedel eller mer av röstetalet för samtliga aktier i det utdelande företaget. I målet är klarlagt att Skåne-Gripens aktier i Järnbron inte utgjort omsättningstillgång samt att det sammanlagda

röstetalet för företagets aktier vid beskattningsårets utgång 1986 motsvarade mer än en fjärdedel av röstetalet för samtliga aktier. Skåne-Gripen uppfyller därför i detta hänseende vid 1986 års utgång förutsättningarna för frikallelse från skattskyldighet för utdelningen från Järnbron. Emellertid uppställs ytterligare krav för frikallelse. - Av momentets sjunde stycke följer att skattefrihet inte föreligger om det utdelande bolaget är ett förvaltningsföretag och om förvaltningsföretaget äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelningen skulle varit skattepliktig om aktierna eller andelarna hade ägts direkt av det företag som äger aktier i förvaltningsföretaget. Vad som förstås med förvaltningsföretag definieras i momentets tredje stycke. Till förvaltningsföretag räknas enligt denna definition "Företag, som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom". - Den slutliga bedömningen av Skåne-Gripens skattskyldighet för utdelningen 1986 från Järnbron blir därför om Järnbron skall betraktas som förvaltningsföretag och om Järnbron kan anses äga mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelningen varit skattepliktig om Skåne-Gripen i stället ägt aktierna eller andelarna. - I denna del av målen har länskattemyndigheten hävdats att Järnbron varit ett förvaltningsföretag medan Skåne-Gripen hävdats motsatsen. Som skäl för sin ståndpunkt har Skåne-Gripen anfört att Järnbron utfört koncerngemensamma tjänster åt dotter- och dotterdotterbolag inom Järnbronkoncernen samt att Järnbron därför varit rörelsedrivande och i enlighet med den skattepraxis som råder inte skall behandlas som förvaltningsföretag. Länskattemyndigheten har bestritt att Järnbron utfört några koncerngemensamma tjänster. - Länsrätten gör i denna del följande bedömning. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Före Skåne-Gripens förvärv i december 1985 av Järnbronkoncernen ingick denna i Ratoskoncernen. Vid förvärvet bestod Järnbronkoncernen av AB Järnbron som var moderbolag samt av JHI och Kavaljeren som båda var dotterbolag till Järnbron. JHI i sin tur ägde ett antal dotterbolag. Den koncern som Skåne-Gripen förvärvade hade bildats av Förvaltnings AB Ratos (Ratos). Detta hade skett genom att Ratos vid årsskiftet 1984/1985 förvärvade aktierna i börsnoterade Wigral. Ratos överlät herefter till Wigral i februari 1985 samtliga aktier i Järnbron. Härigenom blev Wigral, vars moderbolag var Ratos, moderbolag i förhållande till Järnbron, som i sin tur ägde rörelsedrivande företag. I anslutning till Wigrals förvärv av Järnbron företogs namnändringar. Dessa innebar att Wigral erhöll namnet Järnbron och Järnbron namnet Järnbron Handel & Industri AB. I målet har inte uppgivits att några ytterligare namnändringar förekommit. Skåne-Gripens förvärv av Järnbronkoncernen skedde därför genom köp av aktier i det företag som tidigare benämnts Wigral och den i målet aktuella utdelningen avser likaledes det till Järnbron namnändrade Wigral. I det följande kommer företagen att benämnas med de namn de erhållit efter namnbytena. - Skåne-Gripen har åberopat att Järnbrons verkställande direktör, A.T., m.fl. personer utfört koncerngemensamma tjänster åt dotter- och dotterdotterbolag. I ett brev som åberopats i målet har A.T. utförligt redovisat vilka tjänster som utförts samt bl.a. upplyst att han tillsammans med en stab bestående av fem personer haft ansvaret för ledningen av samtliga i Järnbronkoncernen ingående företag. I skriftväxlingen i målet har Skåne-Gripen ytterligare utvecklat arten av de koncerngemensamma tjänster som utförts. Genom vad som sålunda åberopats i målet finner länsrätten visat att det inom Järnbronkoncernen utförts sådana koncerngemensamma tjänster som i och för sig kan medföra att det företag som tillhandahållit tjänsterna vid tillämpning av 7 § 8 mom. sjunde stycket SIL inte skall betraktas som förvaltningsföretag. - Den för bedömningen av Järnbrons skatterättsliga status avgörande frågan är emellertid om de åberopade tjänsterna kan anses ha utförts av Järnbron. Vid bedömningen härav framgår av utredningen i målet följande. Länskattemyndigheten har bestritt uppgivit att Järnbron enligt sina årsredovisningar inte haft anställda och inte betalt ut löner. Dessa uppgifter bekräftas såvitt avser år 1986 av Järnbrons årsredovisning för detta år. Ratos Service AB har under 1986 tillhandahållit Järnbronkoncernen tjänster genom en stab bestående av A.T. i egenskap av anställd i Ratos Service AB, och ytterligare fyra personer. Någon anledning finns inte att ifrågasätta att dessa tjänster och denna stab har sin motsvarighet

i de koncerngemensamma tjänster och den koncernstab som A.T. nämnt i det ovan angivna brevet. För de tjänster som Ratos Service AB tillhandahöll under 1986 fakturerades Järnbronkoncernen 2 152 000 kr. Länsskattemyndigheten har därvid obesträtt uppgivit att faktureringarna skedde på JHI och på Skåne-Gripen. Av utredningen i målet har vidare framkommit att A.T. även var verkställande direktör i JHI. Länsskattemyndigheten har vidare obesträtt uppgivit att Ratos Service AB före Skåne-Gripens förvärv av Järnbron utfört liknande tjänster åt JHI som också då debiterats för tjänsterna. - En samlad bedömning av ovan redovisade förhållanden visar enligt länsrättens uppfattning inte annat än att de koncerngemensamma tjänster A.T. med stab tillhandahållit inte kan anses ha utförts i någon av Järnbron bedrivna verksamhet. Fastmer får antas att de bör hänföras till JHI. - På grund av vad sålunda förekommit i målet och då ej heller andra omständigheter talar för att bolaget vid sidan av sin förvaltningsverksamhet bedrivit någon verksamhet som bör föranleda att Järnbron inte skall betraktas som förvaltningsföretag finner länsrätten att Järnbron under 1986 varit sådant förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL. - Enligt 7 § 8 mom. sjunde stycket SIL är en ytterligare förutsättning för att skattefrihet för utdelning från förvaltningsbolag skall föreligga att förvaltningsföretaget inte äger s k förbjudna aktier. I målet är därvid upplyst att Järnbron under beskattningsåret 1986 ägt mer än enstaka aktier på vilka utdelning skulle varit skattepliktig för Skåne-Gripen. Förutsättningar för skattefrihet enligt nämnda moments sjätte stycke föreligger sålunda inte för den av Skåne-Gripen från Järnbron emottagna utdelning. - På grund av det anförda är Skåne-Gripen skattskyldigt för utdelningen från Järnbron AB på 351 670 698 kr. - Med bifall till besvären bestämmer länsrätten Skåne-Gripens taxering till statlig inkomstskatt till belopp som framgår av bilaga 1 (här utesluten).

Skåne-Gripen överklagade och yrkade såvitt nu är av intresse att det vid 1987 års taxering inte skulle beskattas för utdelningen från Järnbron eller, om så skedde, att kvittningsvis få avdrag för nedskrivning av aktierna i Järnbron med 259 041 496 kr.

Skattemyndigheten yrkade bl.a. att Skåne-Gripen för det fall att bolagets talan skulle bifallas i stället skulle beskattas för utdelningen från Järnbron vid 1988 års taxering.

Parterna bestred varandras yrkanden.

Kammarrätten i Göteborg (1994-10-17, Riske, Rosén, referent, Kristina Jarnevall) yttrade: Skåne-Gripen har i huvudsak anförde följande. Utdelningen från Järnbron skall hänföras till beskattningsåret 1987, eftersom Järnbrons bolagsstämma först under det året fattade beslutet om utdelningen. Eftersom innehavet av aktierna i Järnbrons helägda dotterbolag - om de hade ägts direkt av Skåne-Gripen - hade varit rörelsebetingat för Skåne-Gripen har även innehavet av aktierna i Järnbron varit rörelsebetingat för Skåne-Gripen. Järnbron har såväl under 1986 som 1987 utfört koncerngemensamma uppgifter för sina dotterbolag. Järnbron har därför under båda dessa år drivit rörelse. Skattskyldigheten för utdelningen från Järnbron skall därför prövas enligt bestämmelserna i sjätte stycket i 7 § 8 mom. SIL. Enligt dessa bestämmelser är utdelningen skattefri för Skåne-Gripen. - Skattemyndigheten har - såsom den slutligt bestämt sin talan - i huvudsak anförde följande. Utdelningen skall hänföras till beskattningsåret 1986, eftersom den måste inses verkställd den 31 december detta år. I Järnbrons bokföring har det utdelade beloppet tillgodoförts Skåne-Gripen genom att Järnbrons fordran på Skåne-Gripen minskats med detta belopp. Järnbron har under 1986 inte utfört några koncerngemensamma uppgifter för sina dotterbolag och har således under detta år inte drivit rörelse. Järnbron har under 1986 ägt s.k. förbjudna aktier. Skattskyldigheten för utdelningen skall därför prövas enligt bestämmelserna i sjunde stycket 7 § 8 mom. SIL. Enligt dessa bestämmelser är hela utdelningen skattepliktig för Skåne-Gripen. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Till utdelning hänförs enligt andra stycket i 7 § 8 mom. SIL inte bara utdelning som har uppburits i

förhållande till innehavda aktier utan också utdelning som har uppburits efter annan grund. Den omständigheten att Skåne-Gripen eventuellt inte skall anses ha ägt samtliga aktier i Järnbron vid utgången av 1986 saknar därför betydelse för bedömningen. - Enligt doktrin och praxis kan utdelning anses ha skett även om utdelningen är otillåten enligt de regler om vinstutdelning som finns i ABL och även om den inte har beslutats i den ordning som föreskrivs i den lagen. Detta gäller såväl i civilrättsligt som skatterättsligt hänseende. - I Järnbrons bokslut per den 31 december 1986 har Järnbrons fordran på Skåne-Gripen minskats med 351 670 698 kr eller med det belopp som balanserade vinstmedel och årets vinst sammanlagt uppgick till. Härigenom har enligt kammarrättens mening utdelningen från Järnbron verkställts denna dag. Skåne-Gripen skall då också anses ha uppburit utdelningen denna dag. Frågan om skattskyldigheten för utdelningen skall således bedömas vid Skåne-Gripens taxering 1987. - Järnbron har under beskattningsåret 1986 ägt s.k. kapitalplaceringsaktier. Till följd härav uppkommer frågan om skattskyldigheten för utdelningen från Järnbron skall prövas enligt bestämmelserna i sjätte stycket i 7 § 8 mom. SIL eller enligt sjunde stycket i momentet. Av avgörande betydelse är därvid om Järnbron under beskattningsåret 1986 skall anses ha drivit rörelse eller om dess verksamhet uteslutande eller så gott som uteslutande avsett förvaltning av värdepapper och likartad lös egendom. - Kammarrätten gör i denna del av målet samma bedömning som länsrätten har gjort. Järnbron kan således även enligt kammarrättens mening inte anses ha drivit rörelse under beskattningsåret 1986. Skattskyldigheten för utdelningen från Järnbron skall därför bedömas enligt bestämmelserna i sjunde stycket i 7 § 8 mom. SIL. Enligt dessa bestämmelser är Skåne-Gripen skattskyldigt för hela utdelningen från Järnbron. Överklagandet i denna del av målet skall alltså avslås. - Nedskrivning av aktierna i Järnbron vid 1987 års taxering - Skåne-Gripen har - för det fall att utdelningen från Järnbron beskattas vid 1987 års taxering - yrkat att kvittningsvis få avdrag för nedskrivning av aktierna i detta bolag med 259 041 496 kr. - Nedskrivning av aktier medges endast undantagsvis. För att sådan nedskrivning skall medges erfordras att nedgången i värdet på aktierna är definitiv. För att så skall anses vara fallet krävs i regel antingen att företaget har likviderats eller att aktierna har sålts. Värdenedgången skall alltså vara konstaterad för att nedskrivning skall medges vid inkomstberäkningen. - Vid utgången av beskattningsåret 1986 har det visserligen funnits goda skäl för att anta att värdet på aktierna i Järnbron avsevärt gått ned i värde genom utdelningen av samtliga vinstmedel. Värdenedgången har emellertid vid denna tidpunkt inte beloppsmässigt fastställts genom försäljning av aktierna eller på grund av annat skäl. Värdenedgången har således inte varit definitiv den 31 december 1986. Avdrag för nedskrivning av aktierna i Järnbron skall därför inte medges vid 1987 års taxering. - Med delvis bifall till Skåne-Gripens överklagande av 1987 års taxering och med ändring av länsrättens dom sätter kammarrätten ned denna taxering till 334 994 560 kr.

Skåne-Gripen och Riksskatteverket (RSV) överklagade hos Regeringsrätten.

Prövningstillstånd meddelades.

Skåne-Gripen inkom den 7 juli 1998 till Regeringsrätten med nya årsredovisningar för bolaget avseende åren 1986 och 1987. De nya årsredovisningarna fastställdes av extra bolagsstämman den 18 juni 1998 och hade registrerats hos Patent- och registreringsverket. Enligt de nya årsredovisningarna var utdelningen från Järnbron till Skåne-Gripen inte anteciperad av Skåne-Gripen i årsredovisningen för 1986. Inte heller återfanns någon av utdelningen föranledd minskning av Järnbrons fordran på Skåne-Gripen. Skåne-Gripen hade inte heller företagit någon nedskrivning av aktierna i Järnbron. Utdelningen redovisades i stället i bolagens årsredovisningar för 1987. - Skåne-Gripen yrkade i Regeringsrätten i första hand att utdelningen från Järnbron inte skulle tas upp till beskattning vid 1987 års taxering. Denna taxering skulle därför sättas ned med ett belopp motsvarande utdelningen. Till grund för yrkandet åberopade bolaget ursprungligen att skattskyldigheten för

utdelningen inte kunde prövas vid 1987 års taxering utan först vid 1988 års taxering eller - om skattskyldigheten skulle prövas vid 1987 års taxering - att utdelningen var skattefri. Bolaget hade senare hävdade att de nya årsredovisningarna grundade på nya bokslut innebar att det inte längre kunde vara aktuellt att beskatta utdelningen vid 1987 års taxering. - Om utdelningen ansågs utgöra skattepliktig intäkt för bolaget vid 1987 års taxering yrkade Skåne-Gripen i andra hand att avdrag skulle medges för den nedskrivning av värdet av aktierna i Järnbron som bolaget gjort i 1986 års bokslut med 257 313 969 kr, dvs. intill det belopp som motsvarade förlusten som blev definitiv genom försäljningen av aktierna i juni 1987.

RSV motsatte sig att de nya årsredovisningarna lades till grund för taxeringarna samt bestred Skåne-Gripens i första hand och andra hand framställda yrkanden. - Om Regeringsrätten skulle finna att utdelningen från Järnbron till Skåne-Gripen skattemässigt var att hänföra till 1988 års taxering yrkade RSV i eget överklagande att Skåne-Gripen vid nämnda taxering skulle beskattas för utdelningen från Järnbron och att den statligt taxerade inkomsten till följd härav skulle höjas till 352 010 270 kr.

Skåne-Gripen bestred att utdelningen från Järnbron var skattepliktig vid 1988 års taxering. Skåne-Gripen bestred vidare att bolaget - för det fall att utdelningen skulle bedömas vara skattefri vid 1988 års taxering - skulle beskattas för realisationsvinst avseende försäljningen av aktierna i Järnbron. - Skåne-Gripen åberopade rättsutlåtanden om anteciperad utdelning m.m. av professorerna P.T, L.P. och E.N.

Regeringsrätten (00-02-28, Lindstam, Nilsson, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Skall de nya årsredovisningarna läggas till grund för taxeringen?

Skåne-Gripen hävdar att de nya årsredovisningarna skall läggas till grund för taxeringen som en direkt följd av att de har fastställts på bolagsstämma och eftersom det inte finns någon skatteregel som förhindrar att så sker. Skåne-Gripen har vidare hänvisat till RSV:s anvisningar m.m. om ändrat bokslut, inventarier av mindre värde m.m. (RSV Dt 1985:1), avsnitt 2:2, som innehåller bl.a. följande. Ett ändrat bokslut bör alltid godtas, om yrkandet görs i så god tid att frågan kan prövas under tid som gäller för den årliga taxeringen. Ett ändrat bokslut bör även godtas om yrkandet görs före den dag deklarationen för närmast påföljande räkenskapsår senast skall ha lämnats eller den dag den skattskyldiges ordinära besvär över den åsatta taxeringen senast skall ha anförts. Bokslutsändring som sker vid senare tidpunkt får godtas i den mån så kan ske med stöd av de regler som gäller för ändring av taxering. Bokslutsändring bör däremot - oavsett tidpunkten för bokslutsändringen - inte godtas för det fall att skattetillägg kan komma ifråga och skattetillägget genom ändringen skulle undanröjas. Motsvarande gäller om bokslutsändringen avser att undanröja en sådan felaktighet som kan medföra ansvar enligt skattebrottslagen (1971:69).

RSV har motsatt sig att de nya årsredovisningarna läggs till grund för taxeringarna och som skäl för sin inställning anfört bl.a. följande. Syftet med ändringarna är att omdisponera det i det ursprungliga bokslutet redovisade resultatet. Åtgärderna har vidtagits för att Skåne-Gripen inte fått gehör för sitt krav att utdelningen från Järnbron skall hänföras till 1988 års taxering. Den nu lämnade årsredovisningen för Skåne-Gripen skulle inte ha kunnat godtas på bolagets ordinarie bolagsstämma 1987, eftersom redovisningen innebär att medel utöver disponibla vinstmedel tas i anspråk för utdelning.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Enligt 37 § förvaltningsprocesslagen (1971:291) får i mål, vari prövningstillstånd krävs, omständighet eller bevis, som klaganden åberopar först i Regeringsrätten, beaktas endast om det föreligger särskilda skäl. Av förarbetena till bestämmelsen framgår att dess syfte är att säkerställa

Regeringsrättens funktion som prejudikatinstans (prop. 1971:30 s. 595). Föremål för Regeringsrättens prövning skall alltså regelmässigt vara vad som prövats av underliggande domstolsinstanser. I förevarande fall har bolagets nya bokslut tillkommit mer än tio år efter utgången av nu aktuella beskattningsår, vilket medför att det inte är möjligt att i ordinär eller extraordinär ordning beakta de följdändringar som de ändrade boksluten skulle kunna medföra med avseende på senare års taxeringar. De har uppenbarligen också upprättats för att påverka utgången i förevarande mål. Vid angivna förhållanden föreligger inte särskilda skäl att beakta de nya årsredovisningarna. De ursprungliga årsredovisningarna skall därför ligga till grund för Regeringsrättens bedömning.

Är utdelningen att hänföra till inkomst av rörelse eller kapital?

Skåne-Gripen har anfört följande. Frågan om Skåne-Gripens aktier i Järnbron skall anses som en placering i rörelsen eller som en kapitalplacering har betydelse då rätt beskattningsår skall fastställas för uppburna utdelningar. Regelsystemet är på denna punkt motsägelsefullt. Enligt punkt 2 av anvisningarna till 28 § KL skall utdelning räknas som intäkt av rörelse om aktierna anses tillhöra rörelsen. Enligt denna regel skall utdelningen på aktierna i Järnbron hänföras till inkomstslaget rörelse och utdelningen skall då redovisas enligt bokföringsmässiga principer. Enligt 7 § 8 mom. sjunde stycket SIL gäller emellertid att aktierna i Järnbron skall anses som en kapitalplacering för det fall att Järnbron bedöms som ett förvaltningsföretag som innehar förbjudna aktier och detta även om Järnbron äger aktier som är direkt anknutna till den rörelse som bedrivs av Skåne-Gripen. I sådant fall skall kontantprincipen tillämpas och utdelningen således hänföras till beskattningsåret 1987.

RSV hävdar att utdelningen från Järnbron skall hänföras till inkomstslaget rörelse och anför följande. Beskattningen hos mottagande bolag skall bestämmas med iakttagande av punkt 1 andra stycket av anvisningarna till 38 § KL och punkt 2 första stycket av anvisningarna till 28 § KL. Enligt den förstnämnda bestämmelsen skall utdelning hänföras till rörelse i de fall det kapital som utdelningen influtit från kan anses tillhöra verksamheten. Enligt den sistnämnda bestämmelsen skall utdelning räknas som intäkt av rörelse i den mån intäkten influtit från kapital som kan anses tillhöra rörelsen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Av skäl som länsrätten anfört får Skåne-Gripens intäkter i form av utdelning från Järnbron anses ha influtit från kapital som tillhört Skåne-Gripens rörelse. Av den av RSV åberopade regleringen följer då att utdelningen skall hänföras till inkomst av rörelse.

I sjätte stycket i den bestämmelse som Skåne-Gripen åberopat, 7 § 8 mom. SIL, föreskrivs om skattefrihet i vissa fall för aktiebolag för utdelning från annat sådant bolag när det förstnämnda bolaget har aktier motsvarande en fjärdedel eller mer av röstetalet i det utdelande bolaget eller det är fråga om rörelsebetingade aktier. Enligt momentets sjunde stycke föreligger dock inte skattefrihet på denna grund för utdelning på aktier i förvaltningsföretag som äger mer än enstaka aktier på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna ägts direkt av det bolag som äger aktier i förvaltningsföretaget (s.k. förbjudna aktier). Denna bestämmelse avser emellertid endast en begränsning av den skattefrihet som följer av sjätte stycket och medför i sig inte att sådan utdelning som avses där skall hänföras till inkomst av kapital. Bedömningen att utdelningen från Järnbron till Skåne-Gripen är att hänföra till inkomst av rörelse påverkas alltså i detta fall inte av om Järnbron anses vara ett förvaltningsföretag som innehar förbjudna aktier, en fråga som Regeringsrätten återkommer till i det följande.

Skall utdelningen anses ha verkställts eller anteciperats under år 1986?

I redovisningarna avseende räkenskapsåret 1986 hos Skåne-Gripen och Järnbron vidtogs följande åtgärder med anknytning till utdelningen från

Järnbron för år 1986. Hos Skåne-Gripen togs utdelningen upp i resultaträkningen. I balansräkningen reducerades det bokförda värdet på skulden till Järnbron i anledning av förvärvet av dess dotterbolag med ett belopp motsvarande utdelningen. Till följd av anteciperingen av utdelningen skrevs aktierna i Järnbron ned med drygt 259 milj. kr. Järnbron tog i balansräkningen för år 1986 upp sin fordran på Skåne-Gripen med ett belopp som reducerats med den av Skåne-Gripen anteciperade utdelningen. Denna redovisades också som en minskning av det fria egna kapitalet. I Järnbrons löpande bokföring för 1986 finns ingen notering om utdelning. I förvaltningsberättelsen uppgavs följande. "Under förutsättning av bolagsstämmans godkännande har per 1986 12 31 förskottsutdelats till Skåne-Gripen AB kr 351.670.698:20. Styrelsen föreslår bolagsstämman att beslut härom fattas". Stämman beslöt utdelning enligt förslaget den 31 maj 1987. Utdelningen noterades i Järnbrons bokföring i anslutning till bolagsstämman. Följande dag fastställde Skåne-Gripens bolagsstämma årsredovisningen för 1986.

Skåne-Gripen anför att någon utdelning från Järnbron inte skett under år 1986. Vidare hävdar Skåne-Gripen att redovisningen hos det utdelande bolaget saknar betydelse för bedömningen av om och när en av det aktieägande bolaget anteciperad utdelning skall anses som uppburen.

Det av Skåne-Gripen åberopade utlåtandet av P.T. innehåller i denna del bl.a. följande.

Enligt förarbetena till ABL kan ett beslut om utdelning fattas endast på ordinarie bolagsstämma. Utdelningar som grundas på andra beslut är därför inte i överensstämmelse med ABL:s formregler. De är olovliga men ogiltigheten anses i flertalet fall kunna läkas av ett beslut på en efterföljande bolagsstämma. Inom skatterätten finns inte någon reglering motsvarande den inom bolagsrätten. Det är en allmän uppfattning att det i princip saknar betydelse för den skattemässiga klassificeringen av transaktionen om denna är bolagsrättsligt lovlig eller ej. Även olovliga utdelningar beskattas som utdelningar. Vad gäller innebörden av begreppet anteciperad utdelning hänvisar P.T. till följande uttalande av föredragande statsrådet i förarbetena till ABL (prop. 1975:103 s. 449):

Liksom tidigare gäller att utdelningen på aktier i dotterbolag kan redovisas antingen "på kassabasis", dvs. upptas som intäkt det år utdelningen förfaller till betalning, eller genom antecipation, varvid utdelningen från dotterbolag visst år tas in i moderbolagets resultaträkning för samma år. Förutsättningen för sistnämnda förfarande är dock att vid den tidpunkt då balansräkningen fastställs för moderbolaget vinstutdelning beslutats eller i varje fall årsredovisning för dotterbolaget föreligger, upptagande förslag till vinstutdelning, och dessutom moderbolaget är i stånd att besluta över vinstutdelning från dotterbolaget.

Innebörden av förarbetsuttalandet är enligt P.T. att anteciperad utdelning förutsätter att bokslutet är klart i dotterbolaget och att i varje fall ett utdelningsförslag föreligger. Vidare skall moderbolaget vara i stånd att fatta beslut om utdelningen, dvs. det skall finnas disponibla vinstmedel och moderbolaget måste ha erforderlig majoritet. Vad sedan gäller redovisningen i det utdelande bolaget av anteciperad utdelning är det god redovisningssed att redovisa årets föreslagna utdelning som en del av disponibla vinstmedel under eget kapital i balansräkningen. Avgörande för redovisningen i det mottagande bolaget blir vid vilken tidpunkt en utdelningsinkomst kan anses realiserad. Enligt grundläggande redovisningsprinciper kan detta inte anses ske förrän utdelningsbeslutet är fattat, vilket sker på bolagsstämman året efter verksamhetsåret.

Sammanfattningsvis anför P.T. följande. Det är svårt att komma till någon annan slutsats än att det inte finns något bolagsrättsligt hinder mot att anteciperad utdelning enligt de krav som uppställs i lagmotiven. Om det

bolagsrättsligt är tillåtet måste det rimligen också vara förenligt med god redovisningssed att antecipera utdelningar. Men företeelsens speciella särdrag och karaktär av undantag från en grundläggande redovisningsprincip gör att villkoren i förarbetena bör tillämpas strikt.

I det av Skåne-Gripen åberopade yttrandet av L.P. anförs bl.a. följande. En bokföringsåtgärd ger inte i sig, i vart fall som princip, upphov till några rättigheter eller förpliktelser gentemot andra rättssubjekt och kan inte heller utgöra den rättsliga grunden för ett fordringsförhållande mellan två rättssubjekt. En bokföringsåtgärd är en intern angelägenhet som i vart fall regelmässigt inte påverkar bolagets externa relationer. Det förhållandet att ett moderbolag anteciperar utdelning från ett dotterbolag i sina räkenskaper kan därför inte ge upphov till någon fordran på dotterbolaget. Detsamma gäller om ett dotterbolag skulle boka upp framtida utdelning som en skuld i sin balansräkning. Detta ger inte upphov till någon civilrättslig förpliktelse att utbetala denna utdelning.

RSV anför i denna del sammanfattningsvis följande. Det strider inte mot god redovisningssed att antecipera en utdelning i ett bolags bokslut för 1986 när beslut om utdelning skall fattas på bolagsstämman 1987. Verket anser emellertid inte att det i detta fall är fråga om en anteciperad utdelning utan om en till fullo reglerad utdelning via nedsättning av Skåne-Gripens skuld och Järnbrons fordran enligt upprättade årsredovisningar. Regleringen har skett per utgången av räkenskapsåret 1986 och hör därmed till det räkenskapsåret och utdelningen får anses uppburen på sätt som erfordras enligt 7 § 8 mom. SIL.

RSV har vidare anfört följande. Ett företags redovisning kompletteras regelmässigt med bokslutsposter efter utgången av det räkenskapsår redovisningen avser. Bokslutsposterna tillförs normalt för att åstadkomma ett resultat för det gångna räkenskapsåret som står i överensstämmelse med god redovisningssed. Därvid föreligger ett visst utrymme för den redovisningsskyldige för dispositioner efter eget val. Bokslutsposterna är sålunda den sista etappen i färdigställandet av årsredovisningen. Denna redovisning avspeglar det korrigerade resultat som den redovisningsskyldige valt sedan han beaktat bokslutsposterna. Den löpande bokföringen bildar underlag för årsredovisningen men utgör endast ett underordnat led i denna.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Inkomst av rörelse skall enligt 41 § KL beräknas enligt bokföringsmässiga grunder i den mån dessa inte strider mot särskilda bestämmelser i KL. Enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till paragrafen skall en inkomst anses ha åtnjutits under det år då den enligt god redovisningssed bör tas upp som intäkt i räkenskaperna, även om inkomsten ännu inte uppburits kontant eller eljest kommit den skattskyldige tillhanda. Vidare skall i princip den i räkenskaperna gjorda periodiseringen, om den är förenlig med god redovisningssed, läggas till grund för beskattningen.

Som regel kan utdelning inte anses verkställd eller uppburen förrän bolagsstämman fattat beslut därom. De bokföringsåtgärder som dessförinnan vidtagits i Skåne-Gripen och Järnbron föranleder inte att utdelningen kan anses verkställd vid 1986 års utgång. Frågan är då om det funnits förutsättningar att i Skåne-Gripens redovisning för år 1986 antecipera den utdelning som Järnbrons bolagsstämman beslutade om i maj 1987. Såvitt framkommit har de i förarbetena till ABL angivna förutsättningarna för att antecipera utdelningen förelegat. Åtgärden kan därför inte anses stå i strid mot den aktiebolagsrättsliga lagstiftningen. Den kan inte heller anses strida mot god redovisningssed. Regeringsrätten finner att den bokföringsmässiga anteciperingen bör godtas även skattemässigt. Utdelningen från Järnbron till Skåne-Gripen för räkenskapsåret 1986 skall därför hänföras till år 1986.

Vilket års förhållanden skall ligga till grund för bedömningen av om utdelningen är skattefri eller ej?

Förutsättningarna för att svenska aktiebolag skall vara befriade från skatt på utdelning från andra svenska aktiebolag anges i 7 § 8 mom. SIL. Av bestämmelsen följer bl.a. att utdelning på rörelsebetingade aktier från ett förvaltningsföretag till ett rörelsedrivande bolag i princip är fri från skatt, om inte förvaltningsföretaget innehar s.k. förbjudna aktier.

Skåne-Gripen hävdar att det är förhållandena under år 1987 som skall ligga till grund för bedömningen av om skattefrihet föreligger, eftersom Järnbrons bolagsstämma först under detta år fattade beslut om utdelningen. Bolaget anför vidare följande. Huruvida en utdelning anteciperas eller inte i det mottagande bolagets redovisning saknar betydelse vid prövning av frågan om skattefrihet enligt 7 § 8 mom. SIL. Endast de sakliga och rättsliga förhållandena den dag då utdelningen fastställs eller på annat sätt verkställs skall läggas till grund för bedömningen av om skattefrihet i detta fall föreligger enligt 7 § 8 mom. sjätte stycket b SIL. Denna bestämmelse avser uppbyggnaden av utdelning. En anteciperad utdelning är inte lämnad eller verkställd av det utdelande bolaget. Den är då inte heller uppbyggnaden av det mottagande bolaget.

Skåne-Gripen framhåller att P.T. i sitt utlåtande anför bl.a. följande. Bestämmelsen i 7 § 8 mom. SIL bör tolkas så att den endast avser frågan huruvida utdelningen är fri från skatt och inte ger någon vägledning för periodiseringen. Hur företaget redovisat sina utdelningar saknar då i princip betydelse för frågan om skattefrihet. För en sådan tolkning talar bl.a. att företagen annars alltför lätt kan manipulera villkoren för skattefrihet i bestämmelsen, t.ex. genom att ett företag, som för skattefrihet måste äga aktierna på balansdagen och vet att de kommer att säljas under nästa år, anteciperar utdelningen till året före försäljningen. Att knyta skattefriheten till tidpunkten för utdelningens normala utbetalning (kassabasis) har vidare den fördelen att man skapar likformighet vid beskattning av utdelningar mellan olika skattskyldiga, mellan utdelningar i olika inkomstslag och för utdelningar från alla typer av bolag. Detta argument om likformig beskattning, som är grunden för taxeringen, bör tillmätas stor vikt vid tolkningen av bestämmelsen i SIL. Det är således inte rimligt att företagen till någon del tillåts disponera över frågan om skatteplikt för utdelningar. Om en utdelning anteciperas skall detta därför inte påverka tillämpningen av 7 § 8 mom. SIL. Konsekvensen av denna slutsats blir att frågan om skattefrihet avgörs vid tidpunkten för bolagsstämmans beslut om utdelning och görs oberoende av när posten redovisas i räkenskaperna (se även Grosskopf, Skattenytt 1993 s. 646).

RSV hävdar att förhållandena under år 1986 skall vara avgörande för frågan om skattefrihet för utdelningen och anför följande. Frågan om skatteplikt eller skattefrihet för en anteciperad utdelning skall bedömas med bokföringen som grund, eftersom anteciperad utdelning inte strider mot god redovisningssed och då någon särskild skatteregel inte föreligger. Uppfattningen att en beskattningsfråga bör avgöras med utgångspunkt i förhållandena vid ett och samma tillfälle för att en skattskyldig inte genom att själv välja tidpunkten skall uppnå skattemässiga fördelar är visserligen i sig sund. Emellertid innebär den koppling som föreligger mellan beskattningen och redovisningen att ett visst utrymme för dispositioner efter eget val föreligger för en skattskyldig. Oftast gäller det periodisering av utgifter men kan som här även gälla periodisering av inkomster. Utrymmet mellan vad som är god redovisningssed och vad som inte strider mot god redovisningssed ger en skattskyldig möjligheten att efter eget val redovisa inom detta utrymme. Och redovisningen härvidlag påverkar då också beskattningen, eftersom redovisningen inte strider mot god redovisningssed.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Frågan huruvida skattskyldighet för en inkomst föreligger eller om avdrag får göras för en utgift skall i princip, om inte annat föreskrivs, bedömas utifrån de förhållanden som råder under beskattningsåret. Bestämmelserna i 7 § 8 mom. sjätte och sjunde styckena SIL kan inte anses reglera vilken tidpunkt som skall

vara avgörande för bedömning av frågan om skattefrihet för utdelning och föranleder därför inte avsteg från den ovan angivna principen. Regeringsrätten finner att frågan om utdelningen från Järnbron till Skåne-Gripen är skattefri skall bedömas med utgångspunkt i förhållandena år 1986.

Är Järnbron ett förvaltningsföretag?

Med förvaltningsföretag avses enligt 7 § 8 mom. tredje stycket SIL, i dess vid 1987 och 1988 års taxeringar gällande lydelse, ett företag som uteslutande eller så gott som uteslutande förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom.

Skåne-Gripen gör gällande att Järnbron inte var ett förvaltningsföretag och anför bl.a. följande. Järnbron var tidigare, under namn av Investment AB Wigral, ett börsnoterat investmentbolag. T.o.m. 1986 års taxering redovisade också Järnbron sin verksamhet som värdepappersförvaltning. Bolaget var frikallat från skattskyldighet för mottagen utdelning på sina kapitalplaceringsaktier. I och med förvärvet av det rörelsedrivande JHI, då Järnbron också tog över den koncernledningsfunktion som tidigare utövats av JHI, förlorade Järnbron sin karaktär av förvaltningsföretag. I konsekvens härmed tog Järnbron vid 1987 års taxering upp utdelningen på de kvarvarande kapitalplaceringsaktierna till beskattning. Förarbetena till bestämmelserna om förvaltningsföretag talar vidare för att ett företag med egna rörelsedrivande dotterbolag inte skall anses som ett förvaltningsföretag om det i sin tur är dotterföretag till ett rörelsedrivande bolag. Konsekvensen av en sådan tolkning är att Järnbron inte är ett förvaltningsföretag så länge de rörelsedrivande dotterbolagen innehåses. Dessa såldes dock före den 31 december 1986. Detta innebär dock inte att Järnbrons status som rörelsedrivande företag omedelbart gått förlorat. Enligt Skåne-Gripens mening kvarstår denna i utdelningsskattehänseende tills samtliga vinster från rörelsetiden delats ut. Till detta kommer att Järnbron svarat för koncerngemensamma funktioner och att dess styrelse och verkställande direktör utövat ledningsfunktioner mot dotterbolagen. Dessa förhållanden gör att Järnbron inte kan anses vara ett förvaltningsföretag.

RSV hävdar att Järnbron är ett förvaltningsföretag och har i denna fråga anförts följande. Ett bolag som förvaltar aktier i rörelsedrivande dotterbolag är ett förvaltningsföretag. Vem som i sin tur äger det förvaltande företaget saknar betydelse. Bedömningen vid nu aktuella taxeringar skall ske på bolagsnivå och inte på koncernnivå.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

De koncerngemensamma funktionerna har, som underinstanserna konstaterat, väsentligen utförts genom ett särskilt servicebolag som debiterat Skåne-Gripen och JHI kostnaden för dessa tjänster. Utredningen i målet ger inte heller vid handen att Järnbron på annat sätt skulle ha utfört sådana funktioner som medför att bolaget på grund härav skall anses ha varit ett rörelsedrivande bolag under nu aktuellt beskattningsår. Det förhållandet att Järnbron ägts av och även, fram till början av december 1986, ägt rörelsedrivande bolag föranleder inte heller till annan bedömning än vad som följer av ordalagen i 7 § 8 mom. tredje stycket SIL, nämligen att Järnbron under hela år 1986 var ett förvaltningsföretag.

Har Järnbron innehaft förbjudna aktier?

Enligt 7 § 8 mom. sjunde stycket SIL är utdelning på aktie i förvaltningsföretag inte skattefri enligt momentets sjätte stycke om förvaltningsföretaget äger mer än enstaka aktier på vilka utdelningen skulle ha varit skattepliktig om aktien ägts direkt av det företag som äger aktien i förvaltningsföretaget (s.k. förbjudna aktier).

Skåne-Gripen framhåller att Järnbron varken vid 1986 års utgång eller vid bolagsstämman 1987 innehade förbjudna aktier och hävdar, med hänvisning till

RÅ85 1:58, att frågan huruvida Järnbron innehaft förbjudna aktier skall bedömas utifrån förhållandena vid tidpunkten för bolagsstämman den 31 maj 1987. Skåne-Gripen pekar även på den omständigheten att Järnbron beskattats för mottagna utdelningar på de innehavda kapitalplaceringsaktierna. Skattefrihet hos Skåne-Gripen för utdelningen strider därför inte mot syftet med lagstiftningen, eftersom detta ytterst är att beskatta utdelning på sådana aktier.

RSV har anfört följande. Skattefriheten går förlorad för det mottagande bolaget om det utgivande förvaltningsföretaget under beskattningsåret innehaft förbjudna aktier, på vilka utdelning uppburits under beskattningsåret. Det saknar således betydelse när under beskattningsåret de förbjudna aktierna avyttrats. Moderföretaget till ett förvaltningsföretag kan inte undgå att träffas av skatt på utdelningen från förvaltningsföretaget då utdelningen inrymmer utdelning som förvaltningsföretaget fått på förbjudna aktier. Att Järnbron valt att skatta för utdelningen på de förbjudna aktierna och inte beakta skattefriheten för gjord vidareutdelning saknar betydelse för bedömningen.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Frågan huruvida ett förvaltningsföretag innehaft förbjudna aktier skall bedömas med utgångspunkt i förhållandena under beskattningsåret. Järnbron har under detta år ägt mer än enstaka förbjudna aktier. Därmed är Skåne-Gripen inte befriat från skatt på utdelning från Järnbron enligt bestämmelserna i 7 § 8 mom. SIL. Den omständigheten att Järnbron inte utnyttjat möjligheter till avdrag för vidareutdelning utan självt betalat skatt för utdelningen på sina kapitalplaceringsaktier föranleder inte någon annan bedömning.

Kan avdrag vid 1987 års taxering medges för nedskrivning av aktierna i Järnbron?

Skåne-Gripen har som grund för yrkandet om avdrag för nedskrivning på sina aktier i Järnbron anfört att förlusten var definitiv och känd till sin storlek när deklarationen avgavs. Vidare hävdar Skåne-Gripen att, även om förlusten inte vid utgången av år 1986 var beloppsmässigt bestämd genom avyttring, avdrag för nedskrivning av värdet ändå bör medges eftersom värdenedgången bokfördes, det bokförda värdet efter nedskrivningen motsvarade det beräknade verkliga värdet på aktierna, nedskrivningen hade en direkt koppling till en utdelning som av domstolarna bedömts som skattepliktig och var föranledd av denna samt den mot nedskrivningen svarande förlusten kunde konstateras i samband med 1987 års taxering.

RSV motsätter sig Skåne-Gripens yrkande och anför bl.a. följande. För avdragsrätt krävs i inkomstslaget rörelse att förlusten är verklig och definitiv. Att en förlust är definitiv kan i allmänhet konstateras först då aktierna är sålda eller det genom aktier innehavda bolaget försatts i konkurs eller likviderats. Ett bolags värde kan minska väsentligt om bolaget delar ut omfattande balanserade vinstmedel. Koppling föreligger sålunda mellan utdelningen och värdenedgången. Denna behöver dock inte leda till att en förlust uppkommer vid en framtida avyttring av bolagets aktier, eftersom bolaget kan utvecklas så att en framtida avyttring av aktierna inte medför någon förlust. Det är i det perspektivet som avdrag inte medges för beräknad förlust utan först då en definitiv förlust föreligger. I kravet på att en definitiv förlust skall föreligga ingår att avdrag inte kan medges vid 1987 års taxering. Vidare gäller, oavsett om en avyttring under år 2 sker före eller efter den tidpunkt då bokslut upprättas för år 1, att avyttringen är en transaktion som bör bedömas vid taxeringen för år 2. Frågan tillhör inte det kopplade området där det skattemässiga avgörandet automatiskt följer av bokföringen.

Regeringsrätten ansluter sig till den bedömning som länsrätten och kammarrätten gjort. Skåne-Gripen har således inte rätt till avdrag för nedskrivning av värdet på aktierna i Järnbron vid 1987 års taxering.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar endast på det sättet kammarrättens dom att underlaget för vinstdelningsskatt för taxeringsåret 1987 bestäms till 187 270 000 kr.

Regeringsrådet Lavin var skiljaktig beträffande motiveringen och anförde följande. I likhet med majoriteten anser jag att den utdelning från Järnbron som Skåne-Gripen uppburit skall hänföras till beskattningsåret 1986. - Enligt min uppfattning är det inte fråga om en anteciperad utdelning i den meningen att moderbolaget (Skåne-Gripen) gjort ett ensidigt antagande om tillkommande utdelning i dotterbolaget (Järnbron). Utdelningen har hos Järnbron rönt en behandling som är av väsentlig betydelse för bestämmande av dess karaktär. Därvidlag är följande att märka. Av Järnbrons förvaltningsberättelse för år 1986 framgår att en "förskottsutdelning" anses skola ha skett. Bolagsstämmans kommande beslut har därvid antagits komma att få formen av ett godkännande i efterhand. Vidare har Järnbron i sin redovisning för år 1986 reducerat det egna kapitalet med den ifrågavarande utdelningen, varefter den härigenom uppkomna skulden avräknats mot en fordran på Skåne-Gripen. Utdelningen har således redan på detta stadium tagits i anspråk för att reglera Skåne-Gripens skuld till Järnbron och på så sätt kommit Skåne-Gripen till godo. - Med hänsyn till uttalandena i förvaltningsberättelsen och de i årsredovisningen vidtagna åtgärderna har utdelningen (lovligt eller olovligt) kommit att verkställas genom Järnbrons bokslut per den 31 december 1986, visserligen under förutsättning av bolagsstämmans godkännande. Sedan sådant godkännande lämnats, vilket för övrigt skedde den 31 maj 1987, skall Skåne-Gripen med andra ord anses ha uppburit utdelningen den 31 december 1986. - Överröstad i denna fråga godtar jag i övrigt majoritetens mening.

Regeringsrådet Billum hade skiljaktig mening och anförde följande: Jag delar majoritetens uppfattning att någon utdelning från Järnbron till Skåne-Gripen inte kan anses ha verkställts eller uppburits före 1986 års utgång. När det gäller de skatterättsliga konsekvenserna av att Skåne-Gripen i sin redovisning för år 1986 anteciperat nämnda utdelning gör jag följande bedömning. - I 7 § 8 mom. SIL anges preciserade förutsättningar för när svenska aktiebolag och svenska ekonomiska föreningar frikallas från skattskyldighet för utdelning. Med utdelning förstås enligt lagrummet sådan utdelning på aktie i svenskt aktiebolag eller andel i svensk ekonomisk förening som har uppburits i förhållande till innehavda aktier eller andelar eller som har uppburits efter annan grund men inte är avdragsgill för det utdelande företaget. Av intresse i förvarande mål är främst bestämmelserna i sjätte och sjunde styckena. Av dessa följer att andra företag än förvaltningsföretag m.fl. är frikallade från skattskyldighet på utdelning från vissa dotterföretag, dock inte om dotterföretaget är förvaltningsföretag och äger mer än enstaka aktier eller andelar på vilka utdelning skulle ha varit skattepliktig om aktierna eller andelarna ägts direkt av moderföretaget (s.k. förbjudna aktier). - En avgörande fråga i målet är om förutsättningarna för skattefrihet enligt 7 § 8 mom. SIL skall bedömas med utgångspunkt från de förhållanden som rådde det år då Skåne-Gripen i sina räkenskaper anteciperade utdelningen från Järnbron, dvs. år 1986, eller om bedömningen skall göras med utgångspunkt från förhållandena det år då beslut om utdelningen fattades på bolagsstämman i Järnbron, dvs. år 1987. - Skåne-Gripen har i denna fråga åberopat ett utlåtande av professor P.T., i vilket bl.a. anfördes följande. 7 § 8 mom. SIL ger ingen vägledning för periodisering av utdelningar utan bör tolkas som en renodlad omfångsregel. Hur företaget redovisat sina utdelningar saknar då i princip betydelse för frågan om skattefrihet. För en sådan tolkning talar bl.a. att företagen annars alltför lätt kan manipulera villkoren för skattefrihet i bestämmelsen. Att knyta skattefriheten till tidpunkten för utdelningens normala utbetalning har vidare den fördelen att man skapar likformighet vid beskattning av utdelningar. Det är enligt P.T:s mening inte rimligt att företagen till någon del tillåts disponera över frågan om skatteplikt för utdelningar. Om en utdelning anteciperas skall detta därför inte påverka tillämpningen av 7 § 8 mom. SIL. Frågan om skatteplikt (omfångsfrågan) avgörs sålunda vid tidpunkten för

bolagsstämmans beslut om utdelning och görs oberoende av när posten redovisas i räkenskaperna. Denna tolkning påverkar inte frågan om rätt beskattningsår, dvs. vilket år som utdelningen skall redovisas i räkenskaperna. I denna fråga har bolaget att följa de regler som gäller på redovisningsområdet. När det gäller det aktuella målet anser P.T. att man vid bedömningen av om utdelningen från Järnbron till Skåne-Gripen är skattefri eller ej skall bortse från hur Skåne-Gripen periodiserat utdelningsinkomsten i redovisningen och att frågan om skattefrihet skall avgöras utifrån förhållandena det år rätten att erhålla utdelning uppstod, dvs. år 1987. - Samma uppfattning som i P.T:s utlåtande uttrycks i en artikel i Skattenytt 1993 s. 644-646 av professor Göran Grosskopf i anslutning till en diskussion av Regeringsrättens avgörande i målet RÅ 1992 not. 624. I artikeln anføres bl.a. följande. Beskattningsfrågan har två dimensioner. Den ena avser frågan om rätt beskattningsår, medan den andra frågan avser skattskyldigheten för utdelningen. Båda dessa frågor måste behandlas var för sig och har egentligen inte något direkt samband. Ur periodiseringssynpunkt bör en anteciperad utdelning kunna hänföras till det beskattningsår då fordran enligt god redovisningssed upptas i moderbolagets räkenskaper. Eftersom anteciperingen inte har några civilrättsliga rättsverkningar förefaller det naturligt att för bedömningen av skattskyldigheten för vinstutdelningen alltså hålla på kravet att det är tidpunkten för utdelningsbeslutet som är avgörande. Skattskyldigheten för utdelningen avgörs sålunda vid tidpunkten för bolagsstämmans beslut, medan beskattningsår avgörs efter den tidpunkt då fordran upptas i moderbolagets räkenskaper. Moderbolagets val i anteciperingsfrågan bör inte få påverka skattskyldigheten för utdelningen. En skattemässig neutralitet uppnås om frågan om skattskyldigheten alltid och oberoende av periodisering bedöms efter tidpunkten för ordinarie bolagsstämma i dotterbolaget. - Jag delar den principiella syn som uttryckts av P.T. och Grosskopf. Enligt min mening kan sålunda en prövning av det slag som förutsätts i 7 § 8 mom. SIL inte tillåtas påverkas av hur de berörda bolagen redovisat utdelningen i sin bokföring. En regel som på detta sätt innehåller specificerade villkor för skattefrihet får antas utgå från att bedömningen av en inkomsts karaktär av skattepliktig eller ej skall ske med utgångspunkt från förhållandena vid en viss given tidpunkt över vilken de skattskyldiga inte råder på annat sätt än att de kan försöka anpassa sig efter lagstiftningen. Ett annat synsätt medför att inkomster som uppburits under identiska förhållanden kan komma att beskattas olika, beroende på om de periodiserats eller inte. Detta skulle enligt min mening strida mot skattelagstiftningens grunder och öppnar dessutom för oönskade förfaranden i syfte att kringgå regler om skattskyldighet. - Bedömningen av utdelningens karaktär av skattepliktig eller ej bör sålunda göras med utgångspunkt från de förhållanden som rådde vid en viss av lagstiftaren åsyftad tidpunkt som inte påverkas av vilket år utdelningen redovisas. Då någon utdelning i egentlig mening - eller fordran på utdelning - inte kan uppkomma förrän beslut om utdelning fattas på bolagsstämma i det utdelande bolaget måste lagrummet antas avse förhållandena detta år. - En annan och senare fråga gäller när utdelningen bör - eller kan - tas upp i räkenskaperna. Av utredningen i målet framgår att anteciperad utdelning under vissa förutsättningar godtas inom bolagsrätten. Att ta upp anteciperad utdelning i räkenskaperna synes inte heller kunna anses stå i strid med god redovisningssed. Det saknas anledning att göra någon annan bedömning från skatterättslig synpunkt. Den omständigheten att en anteciperad utdelningsinkomsten accepteras skatterättsligt bör dock inte ha andra skattekonsekvenser än att beskattningen förskjuts mellan olika beskattningsår. Den periodisering av inkomster och utgifter som sedan länge godtagits inom skatterätten synes inte ha vidare innebörd än att ge möjligheter till resultatutjämnning mellan olika år när det gäller i och för sig skattepliktiga inkomster och avdragsgilla utgifter. En anteciperad utdelningsinkomst bör sålunda inte kunna medföra att en annars skattefri utdelning blir skattepliktig eller omvänt. - Sammanfattningsvis finner jag att till grund för bedömningen av om utdelningen är skattepliktig för Skåne-Gripen eller ej bör läggas de förhållanden som rådde det år då bolagsstämman i Järnbron fattade beslut om utdelningen. Skåne-Gripens åtgärd att i sin redovisning antecipera utdelningen redan året före bolagsstämman medför visserligen att utdelningen

också vid beskattningen skall hänföras till detta tidigare beskattningsår. Den av bolaget vidtagna periodiseringsåtgärden saknar dock betydelse för bedömningen av utdelningens karaktär av skattepliktig eller ej. - Överröstad i denna fråga saknar jag anledning att ta ställning till de olika skattefrågor som uppkommer vid en bedömning med utgångspunkt från förhållandena år 1987.

Föredraget 1999-05-18 , föredragande Waas, målnummer 6884--6885-1994

Sökord: Inkomst av rörelse; Förvaltningsprocess

Litteratur: Prop. 1975:103, s. 449; Kedner-Roos, Aktiebolagslagen, Del II, 4:e uppl. 1991, s. 91; Grosskopf, Skattenytt 1993, s. 644 ff., 1994, s. 93; Thorell, De lege 1996, s. 309 ff.; prop. 1989/90:110, s. 555 f., 707 f
