

<b>Målnummer:</b>	2385-01	<b>Avdelning:</b>	2
<b>Avgörandedatum:</b>	2004-01-29		
<b>Rubrik:</b>	Vid inkomsttaxeringen har godtagits att en enskild näringsverksamhet med retroaktiv verkan överförs till ett aktiebolag, då beskattningsåret inte kommit att överstiga 18 månader. Inkomsttaxering 1996.		
<b>Lagrum:</b>	3 § kommunalskattelagen (1928:370)		
<b>Rättsfall:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• RÅ 1974 not. A 724</li><li>• RÅ 1976 ref. 28</li></ul>		

---

## REFERAT

L.M. bedrev vid utgången av år 1994 enskild näringsverksamhet. Under år 1995 överfördes verksamheten till ett av L.M. helägt aktiebolag (L.M. Film AB), registrerat den 4 december 1995 efter det att konstituerande bolagsstämma hållits den 30 september 1995. Aktiebolagets första räkenskapsår avslutades den 30 april 1996.

Enligt en resultatrapport för bolaget uppgick det löpande resultatet för perioden den 1 januari - 4 december 1995 till 662 609 kr. Skattemyndigheten beslutade den 28 november 1996 att, med avvikelse från L.M:s självdeklaration, ta upp beloppet som intäkt av näringsverksamhet hos L.M.

L.M. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att överföringen till aktiebolaget med retroaktiv verkan skulle godtas.

Länsrätten i Skåne län (1998-06-26, ordförande Bratt) yttrade: Fråga i det överklagade taxeringsmålet är under vilka förhållanden s.k. retroaktiv företagsöverlåtelse kan godkännas. Den grundläggande principen i svensk skatterätt är att skattskyldighet tillkommer det subjekt som bedriver inkomstbringande verksamhet som inte är undantagen skatteplikt. Regeringsrätten har emellertid i några avgöranden från början av 1970-talet godtagit att övertagande av verksamhet från enskild firma till aktiebolag skett vid en tidigare tidpunkt än avtalsdagen för överlåtelsen. Några mer principiella uttalanden i fråga om sådana s.k. retroaktiva företagsöverlåtelser lämnades dock inte av Regeringsrätten. Det kan emellertid antas att fråga om skattefördel uppkommit haft betydelse för utgången. I avgörandet RÅ 1974 not. A 724 skulle beskattning ske vid samma års taxering oavsett om redovisningen skedde hos den fysiske personen eller hos bolaget. Sedan Regeringsrättens avgöranden har tillkommit ny bokföringslag vari bl.a. uppställs striktare regler när det gäller räkenskapsårs längd och förläggning. Även inom skattelagstiftningen har skett stora förändringar, bl.a. på sätt att betydelsen av snabb uppbörd av skatt ökat, vilket har inneburit en skärpning när det gäller möjligheterna till uppskjuten beskattning. Länsrätten gör med anledning härav bedömningen att Regeringsrättens avgöranden från 1970-talet inte kan anses ha avgörande betydelse för bedömningen i förevarande mål. - Genom L.M:s överlåtelse av verksamheten till bolaget och förändringen av räkenskapsår skjuts beskattningen av rörelsens resultat under 1995 upp ett år. Något särskilt skäl för att godta ett sådant avsteg från huvudprincipen för inkomstbeskattning har inte framkommit. Med anledning härav och mot bakgrund av vad som tidigare anförts finner länsrätten inte grund för bifall till L.M:s överklagande. - Länsrätten avslår överklagandet.

L.M. överklagade länsrättens dom och yrkade att retroaktiviteten skulle godtas.

Han anförde bl.a. följande. En jämförelse bör göras med alternativet att verksamheten bedrivits i aktiebolaget redan från ingången av år 1995. Räkenskapsåret hade då blivit 16 månader, dvs. mindre än 18 månader. Att överlåtelse av enskild näringsverksamhet till aktiebolag normalt uppfattas positivt av lagstiftaren framgår av bestämmelserna om överföring av periodiseringsfonder och expansionsmedel. Enligt regler som numera finns i skattebetalningslagen (1997:483) skall preliminär självdeklaration lämnas om den slutliga skatten överstiger den tidigare beräknade skatten. Enligt den i prop. 1998/99:15 föreslagna lagen om beskattningen vid fusioner, fissioner och verksamhetsöverlåtelser godtas vid fusioner ett beskattningsår om 18 månader (9 § 3); det övertagande företaget skall anses ha bedrivit det överlåtande företagets verksamhet från ingången av beskattningsåret för det överlåtande företaget (11 §).

Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. Skyldighet att lämna preliminär deklaration har funnits sedan länge. L.M. har inte lämnat preliminär deklaration eller erlagt preliminär skatt på inkomsten från näringsverksamheten. Lagstiftningen rörande beskattningen vid fusioner är avsedd för speciella fall och skall inte tillämpas analogt. I detta fall innebär retroaktivitet en förmån genom att beskattningen av resultatet i den enskilda firman skjuts upp ett år.

Kammarrätten i Göteborg (2001-02-09, Ericsson, Österlin, referent, Hulting) yttrade: I ett avtal som, såvitt framgår, tecknades den 4 december 1995 överfördes samtliga tillgångar och skulder i L.M:s enskilda verksamhet avseende tiden från den 1 januari 1995 till L.M. Film AB. - Frågan i målet är om denna retroaktiva verksamhetsöverlåtelse kan godtas i skattemässig hänseende. - Regeringsrätten har i tidigare avgöranden godtagit retroaktiv överlåtelse av en av fysisk person bedriven rörelse till ett av samma person helägt aktiebolag, bildat under den enskilda verksamhetens räkenskapsår (jfr bl.a. RÅ 1974 not. A 724). - Med beaktande av praxis och i avsaknad av tillämpliga skatterättsliga regler inom området finner kammarrätten inte anledning att underkänna den retroaktiva verksamhetsöverlåtelser i förevarande fall. Överklagandet skall därför bifallas. - Med bifall till överklagandet upphäver kammarrätten länsrättens dom och skattemyndighetens beslut och bestämmer att L.M:s överlåtelse av den enskilda verksamheten den 4 december 1995 till L.M. Film AB skall godtas med retroaktiv verkan.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom och fastställa länsrättens dom. Verket anförde bl.a. följande. I första hand görs gällande att det saknas stöd både i lag och i praxis för retroaktiva företagsöverlåtelser. Allmänt gäller att skatterätten utgår från civilrättsliga förhållanden när särskilda regler saknas. Civilrätten ger entydigt beskedet att ett rättssubjekt inte kan ingå rättshandlingar före den tidpunkt då rättssubjektet tillkommit. Den praxis som finns på området är grundad på äldre lagstiftning. År 1978 infördes i anvisningarna till 3 § kommunalskattelagen (1928:370) ett direkt krav på att föreskrifterna i 12 § bokföringslagen (1976:125), GBFL, gällande räkenskapsårets längd skulle följas vid bestämmande av beskattningsår. Skattereformen innebar en ytterligare skärpning av synen på räkenskapsårets förläggning och uppskjuten beskattning genom att enskild näringsidkare endast fick ha kalenderår som räkenskapsår. I förarbetena till nu gällande aktiebolagslag diskuterades frågan från vilken tidpunkt rörelse, som tillskjutits som apportegendom, kunde redovisas i aktiebolagets balansräkning. Därvid uttalades att "[b]olaget kan självfallet inte anses ha drivit rörelsen under tiden innan bolaget bildades" (prop. 1975:103 s. 310). Praxis på mervärdesskatte- och avgiftsområdet har inte tillåtit retroaktivitet. - I andra hand åberopas att den retroaktiva överlåtelser inte bör godtas på grund av att det uppkommer en skatteförmån. Det övertagande aktiebolaget har räkenskapsår som avslutas den 30 april 1996. Genom överlåtelser av verksamheten uppskjuts beskattningen ett år. I den aktuella situationen har den enskilda firman ingen möjlighet att förlänga sitt räkenskapsår.

Bokföringsnämnden anförde i yttrande till Regeringsrätten bl.a. följande. Ett företag skall redovisa de affärshändelser som inträffat i företaget i sin löpande bokföring. Det skall också (i de fall företaget har skyldighet att avsluta räkenskaperna) redovisa resultat- och förmögenhetseffekterna av affärshändelserna i ett bokslut. Den skyldighet som i detta avseende föreligger enligt GBFL försvinner inte genom att företaget senare överlåter den rörelse (inkråmet) till vilken affärshändelserna hör. Skyldigheten gäller oberoende av om överlåtelseavtalet uppges ha retroaktiv effekt civilrättsligt. Ett företag som övertar en rörelse under motsvarande villkor skall inte redovisa affärshändelser som är hänförliga till tid före avtalets ingående vare sig i den löpande bokföringen eller som intäkter och kostnader i bokslutet. Att företaget vid ett visst tillfälle övertagit det andra företags rörelse skall framgå genom att tillgångar och skulder redovisas i öppningsbalansräkningen.

L.M. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Den praxis som finns vad avser retroaktiva överlåtelser från enskild firma till aktiebolag är från 1970-talet och har tillämpats på en stor mängd överlåtelser. Om en sådan fast förankrad praxis, som även redovisas i handböcker för företagsöverlåtelser, skall förändras bör det ske genom lagstiftning. Motivet för det är att det för den enskilde skall finnas någon form av förutsebarhet för de affärsmässiga överväganden han gör. I det aktuella fallet har redovisningen skett enligt vad Bokföringsnämnden angett. Fram till överlåtelsedatumet har den löpande bokföringen skett i den enskilda firman. I samband med överlåtelsen har ett bokslut gjorts per överlåtelsedagen som bokades in hos aktiebolaget. Efter överlåtelsen har aktiebolaget löpande bokfört alla affärshändelser. Någon skatteförmån har inte uppkommit, däremot har beskattningen skett ett år senare och en ränteförmån kan då eventuellt ha uppkommit. Av Regeringsrättens domskäl i RÅ 1974 not. A 724 kan utläsas att domstolen ansåg det vara praktiskt att godta den retroaktiva överlåtelsen samt att den skattskyldige inte vann några avgörande skattefordelar med transaktionen.

L.M. yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 22 750 kr exklusive mervärdesskatt.

Regeringsrätten (2004-01-29, Lavin, Sandström, Hulgaard, Ersson, Dexe) yttrade (en redogörelse för de inledningsvis återgivna faktiska omständigheterna här utelämnad): Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är om det kan godtas vid inkomstbeskattningen att överföringen skett med retroaktiv verkan från ingången av år 1995 så att inkomsten av verksamheten från denna tidpunkt beskattas hos aktiebolaget.

Stöd för att retroaktiva övertaganden kan godtas vid inkomstbeskattningen kan hämtas från några äldre rättsfall. Under lång tid har man i det praktiska rättslivet anpassat sig till denna praxis. Det rättsfall som oftast nämns i sammanhanget är RÅ 1974 not. A 724. I det rättsfallet beskattades ett aktiebolag för verksamhet som bedrivits av aktieägaren före bolagsbildningen.

De senaste trettio årens civil- och skatterättsliga lagstiftning innebär enligt Regeringsrättens mening inte att förutsättningarna för att vid inkomstbeskattningen godta retroaktiva övertaganden i något grundläggande avseende har förändrats. Skatteverkets överklagande bör därför prövas mot bakgrund av den praxis som etablerats.

I RÅ 1974 not. A 724 avslutades räkenskapsåret för den enskilda näringsverksamheten och aktiebolaget vid samma tidpunkt. I det nu aktuella fallet innebär övertagandet av verksamheten att beskattningen av inkomst som uppkommit innan bolaget bildats och registrerats blir föremål för beskattning först vid 1997 års taxering. Övertagandet innebär emellertid inte att bolaget beskattas för en längre period än arton månader. Regeringsrätten anser inte att senareläggningen av beskattningen eller något annat inslag i företagsombildningen bör föranleda att det retroaktiva övertagandet inte godtas.

På grund av det anförda skall Skatteverkets överklagande avslås.

L.M. bör beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina kostnader i Regeringsrätten med skäliga 15 000 kr.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar L.M. ersättning för kostnader i Regeringsrätten med 15 000 kr.

Föredraget 2004-01-08, föredragande Abrahamsson, målnummer 2385-01

Anm. Samma dag avgjordes ett likartat mål med samma utgång (mål nr 3206-01).

---

**Sökord:** Inkomst av näringsverksamhet

**Litteratur:** Prop. 1975:103 s. 310; Bergström, Skatter och civilrätt s. 232 ff.; Sandels i SN 1972 s. 183 ff.; Wahlgren i SN 1974 s. 647 f.; Erlandsson och Söderberg i SST 1992 s. 533 ff.; Karlsson i SN 1993 s. 225 ff.; Bengtsson i SST 2003 s. 595 ff.

---