

Målnummer:	5999-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2001-05-07		
Rubrik:	Bidrag från kommun till av kommunen ägda bolag för att täcka förluster i bolagens verksamhet avseende kollektivtrafik (I) och idrotts- och badverksamhet (II) har ansetts utgöra skattepliktiga intäkter hos bolagen. Inkomsttaxering 1987-1991 och 1995-1996.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 28 § kommunalskattelagen (1928:370) (I)• 19 § anvisningarna punkt 2 kommunalskattelagen (1928:370) (I)• 22 § kommunalskattelagen (1928:370) (II)• 22 § anvisningarna punkt 9 kommunalskattelagen (1928:370) (II)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1961 Fi 282• RÅ 1965 Fi 141• RÅ 1978 Aa 244• RÅ 1993 ref. 60		

REFERAT

I.

Taxeringsnämnden taxerade AB Uppsalabuss (bolaget) 1987 i enlighet med inlämnad allmän självdeklaration, varvid den taxerade inkomsten bestämdes till 0 kr.

I överklagande yrkade skattemyndigheten i Uppsala län att bolagets taxering till statlig inkomstskatt skulle bestämmas till 879 830 kr. Till stöd för sin talan anförde skattemyndigheten att det bidrag om 48 993 815 kr bolaget erhållit från Uppsala kommun utgjorde skattepliktig intäkt i rörelsen.

Bolaget bestred skattemyndighetens yrkande och anförde att bidraget bolaget erhållit från Uppsala kommun var ett icke skattepliktigt ovillkorligt aktieägartillskott som givits för att undvika likvidation. Om länsrätten skulle bifalla skattemyndighetens talan yrkade bolaget kvittningsvis att tidigare års förluster skulle kvittas mot eventuell vinst.

Skattemyndigheten bestred bolagets kvittningsyrkande och gjorde gällande att även de bidrag bolaget erhållit från kommunen tidigare år borde betraktas som skattepliktiga driftbidrag, varför något underskott att utnyttja i form av förlustavdrag inte förelåg. - Skattemyndigheten anförde i huvudsak följande till stöd för sin talan. En allmän utgångspunkt vid skattemässiga bedömningar av transaktioner av olika slag är att se till den verkliga innebörden av transaktionen. Kommunen hade en lagstadgad skyldighet att främja den lokala kollektivtrafiken. Kommunen lämnade således bidragen i första hand i egenskap av kommun för att befrämja kollektivtrafiken i Uppsala kommun. Bidrag hade lämnats varje år - med allt högre belopp - sedan 1971. Bolagets verksamhet var helt beroende av årligen återkommande bidrag. Bidraget borde därför anses utgöra en normal intäkt i bolagets rörelse och inte ett aktieägartillskott. Parternas egen rubricering av överföringen var också en omständighet som skulle beaktas vid en helhetsbedömning av bidraget. Bolaget hade under en följd av år redovisat bidraget som ett driftbidrag och kommunen hade under flera år redovisat bidraget som ett driftbidrag som lämnats för "att befrämja kollektivtrafiken inom kommunen". Bolaget hade hävdats att bidraget hade lämnats för att undvika en likvidation men det framgick inte någonstans i

handlingarna att syftet varit att undanröja en sådan situation. Kommunen hade inte heller redovisat bidraget som ett aktieägartillskott som lämnats för att undvika likvidation i bolaget.

Bolaget anförde i huvudsak följande till stöd för sin talan. - Bolagets verksamhet hade det aktuella beskattningsåret utvisat ett underskott på sammanlagt 48 113 984 kr. En förlust i den storleksordningen innebar att bolaget var likvidationspliktigt. Att bolaget var likvidationspliktigt framgick med all önskvärd tydlighet av bolagets resultat- och balansräkningar. Likvidationsplikten följer direkt av lag. Vad aktieägaren hade uttalat eller inte uttalat i någon handling saknade därför betydelse. Ägaren hade valt att täcka förlusten och undgå likvidationsplikt genom ett s.k. ovillkorat aktieägartillskott. Detta var en ofta praktiserad metod i rörelsedrivande bolag som gått med förlust. Tillskottet var att jämställa med en kapitalinsats och medförde enligt fast praxis inte några skattekonsekvenser för bolaget. Tillskottet hade inte varit specialdestinerat för att täcka en viss utgift. Bolaget var en från kommunen fristående juridisk person, dvs. kommunen kunde inte ge några direktiv om att tillskotten skulle användas till visst ändamål eller att bolagets taxor skulle bestämmas till visst belopp osv. Varken lagtext eller praxis gav något stöd för att kommunalt ägda bolag skulle behandlas på annat sätt än andra bolag. Det förhållandet att ett belopp av varierande storlek tillskjutits under fler än ett år förtog på intet sätt tillskottets dess karaktär av aktieägartillskott. Det avgörande vid bedömningen av tillskottets karaktär var inte dess formella benämning, utan den verkliga innebörden av tillskottet. Tillskottet hade av både kommunen och bolaget uppfattats som aktieägartillskott.

Länsrätten i Uppsala län (1992-03-25, ordförande Lowén) yttrade: Den skatterättsliga lagstiftningen reglerar inte hur aktieägartillskott skall behandlas. Enligt stadgad praxis anses emellertid aktieägartillskott normalt utgöra en icke skattepliktig intäkt. Ett driftbidrag är däremot enligt 28 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, att anse som en skattepliktig intäkt om det är av sådan beskaffenhet att det normalt är att räkna med och ingår som ett led i den ifrågavarande förvärvsverksamheten. - Bolaget är ett av Uppsala kommun helägt aktiebolag. Frågan i målet är om det bidrag om 48 993 815 kr bolaget erhållit från Uppsala kommun skall anses utgöra ett aktieägartillskott eller ett driftbidrag. - Av rättspraxis framgår att frågan hur ett bidrag eller tillskott från en kommun till ett bolag som ägs av kommunen skall behandlas i beskattningshänseende beror på omständigheterna i det enskilda fallet (se t.ex. RÅ 1961 Fi 282 och 1965 Fi 141). Avgörande för bedömningen är således den verkliga innebörden av transaktionen. - Enligt lagen (1978:438) om huvudmannaskap för viss kollektiv persontrafik skall det i varje län - för att främja en tillfredställande trafikförsörjning - finnas en huvudman som ansvarar för den lokala och regionala linjetrafiken för persontransporter. Huvudman är landstingskommunen och kommunerna i länet gemensamt. I förarbetena till lagen (prop. 1977/78:92 s. 21) konstateras bland annat följande. Kommunerna, som har ansvaret för den lokala trafikförsörjningen, har sedan länge lämnat ekonomiskt stöd åt den kollektiva trafiken för att uppnå en tillfredställande trafikservice. Sådant stöd utgår både till kommunägda och andra trafikföretag, vars driftunderskott behöver täckas. Bidragen avser såväl tätorts- som landsbygdstrafik. - Bolaget har sedan 1971 årligen erhållit bidrag från Uppsala kommun. Av kommunens budgethandlingar för perioden 1980-1987 framgår bland annat följande. Kommunen har varje år i sin budget anslagit pengar till bolagets verksamhet. Vid årets slut har beloppet justerats så att det motsvarar årets förlust. Under perioden 1983-1987 har målsättningen med transaktionen varit att befrämja kollektivtrafiken inom kommunen. Beloppen har under perioden 1980-1987 redovisats under rubriken: "Erforderliga resurser". - Vid en helhetsbedömning av en transaktions verkliga innebörd är parternas rubricering av transaktionen en av de omständigheter som bör beaktas. Uppsala kommun har till övervägande del rubricerat beloppet som ett driftbidrag. Bolaget har under taxeringsåren 1979-1987 redovisat det erhållna beloppet som driftbidrag i resultaträkningen och i deklarationen. I bokslutskommentarerna har beloppen betecknats som

driftbidrag under åren 1977-1982 och som aktieägartillskott under åren 1983-1987. - Bolaget har hävdats att de årligen återkommande bidragen är ovillkorliga aktieägartillskott som lämnats för att undvika likvidation. Det finns emellertid inte något i handlingarna som tyder på att en likvidation varit nära förestående. Bolaget synes redan vid budgeteringen ha räknat med kommunens bidrag. Den verksamhet bolaget bedrivit har under sjutton års tid varit helt beroende av det årliga bidrag som erhållits från kommunen. Detta tyder enligt länsrättens bedömning på att bidraget har varit en förväntad intäkt och inte en effekt av att man varje år funnit att verksamheten gått med så stor förlust att bolaget skulle tvingas gå i likvidation om förlusten inte täcktes. - Bolaget har åberopat Riksdagens revisorers förslag angående begränsning av statliga bolags rätt till förlustavdrag vid beskattning, Förs 1987/88:17 till stöd för att det bidrag bolaget erhållit från kommunen skulle vara ett aktieägartillskott. Detta förslag utgår ifrån att ett aktieägartillskott föreligger och behandlar sålunda inte vad som krävs för att aktieägartillskott skall anses föreligga eller vad som skiljer ett driftbidrag från ett aktieägartillskott. Det saknar därmed relevans i detta mål. - Vid en sammantagen bedömning finner länsrätten att de årligen återkommande bidrag bolaget erhållit från Uppsala kommun - och som synes vara nödvändiga för att bedriva kollektivtrafiken - inte kan anses utgöra aktieägartillskott utan driftbidrag som utbetalats av kommunen i egenskap av ansvarig för kollektivtrafiken och som därför får anses utgöra en normal rörelseintäkt i bolagets verksamhet. Det bidrag om 48 993 815 kr bolaget erhållit från Uppsala kommun skall till följd härav tas upp till beskattning såsom en intäkt i rörelsen.

Vad avser bolagets yrkande om förlustavdrag gör länsrätten följande bedömning. - Bolaget har redovisat underskott i rörelsen under åren 1977-1986. Underskotten har inte vid något tillfälle under åren 1978-1986 överstigit erhållet bidrag från Uppsala kommun motsvarande år. Av utredningen i målet framgår emellertid att motstridiga uppgifter föreligger beträffande bidragets storlek för taxeringsåret 1977. I balansräkningen för taxeringsåret 1977 anges det att bidrag erhållits med 10 300 000 kr, i resultaträkningen för samma år har bidraget överhuvudtaget inte nämnts. Enligt femårsredovisningen i bolagets redovisning för taxeringsåret 1979 uppgick bidraget till 11 116 000 kr medan det i en sammanställning från kommunledningskontoret anges ha uppgått till 12 574 000 kr. Med hänsyn till ovan anförda finner länsrätten det inte visat att det redovisade underskottet om 11 096 753 kr vid 1977 års taxering överstigit erhållet bidrag från Uppsala kommun. - Länsrätten har i detta mål funnit att erhållet bidrag från Uppsala kommun skall redovisas som skattepliktig rörelseintäkt. Skäl till annan bedömning beträffande motsvarande bidrag vid tidigare års taxeringar föreligger inte. Med hänsyn härtill kan inte förlustavdrag medges för tidigare års underskott som uppstått på grund av att de erhållna bidragen från Uppsala kommun inte redovisats som skattepliktiga rörelseintäkter. - Länsrätten bifaller skattemyndighetens besvär och bestämmer taxeringarna på sätt framgår av bilaga 1 (här utesluten).

I överklagande hos kammarrätten yrkade bolaget att taxeringsnämndens beskattningsåtgärder skulle fastställas och anförde bl.a. följande. De år som var föremål för bedömning hade tillskotten i allt väsentligt givits benämningen aktieägartillskott. Även om bolaget under slutet av 1970-talet erhållit driftbidrag innebar inte detta att alla tillskott därefter skulle betecknas som sådana bidrag. - Om bolaget inte erhållit aktieägartillskotten hade aktiebolagslagens indispositiva regler tvingat bolaget i likvidation. Bolagets resultat- och balansräkningar gav tillräcklig information om detta. - Det förhållandet att tillskottet lämnats under en följd av år förtog inte heller tillskottet dess karaktär av aktieägartillskott. Enbart det förhållandet att bolaget visat förlust ett antal år kunde inte förta tillskotten dess karaktär av aktieägartillskott. Bolaget åberopade till stöd för sitt yrkande RÅ 1978 Aa 244, ASEA-Atom.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Avgörande för bedömningen var den verkliga innebörden av transaktionen.

Fram t.o.m. verksamhetsåret 1982 förekom enbart uttrycket driftbidrag. Därefter t.o.m. verksamhetsåret 1987 var den övervägande benämningen driftbidrag. Benämningen ovillkorligt aktieägartillskott förekom endast i bokslutskommentarerna till årsredovisningarna. Det var uppenbart att det var egenskap av huvudman för kollektivtrafiken som kommunen lämnat bidragen. Skattemyndigheten åberopade RÅ 1993 ref. 60 till stöd för sitt bestridande.

Kammarrätten i Stockholm (1997-09-11, Hallberg, Östberg-Anclow, Classon, referent) yttrade: Bolaget har under 1986, liksom under en rad år före och efter detta år, mottagit avsevärda penningmedel från ägaren, Uppsala kommun. När frågan om hur de tillskjutna medlen skatterättsligt skall betraktas finns det utrymme för skilda bedömningar. - Medeltillskotten kan som bolaget gör gällande anses utgöra ett s.k. ovillkorligt aktieägarstillskott enligt 13 kap. 2 § aktiebolagslagen vilket enligt stadgad praxis inte utgör skattepliktig intäkt för det mottagande bolaget och heller inte är avdragsgillt för den som utger det. - De tillskjutna medlen kan även betraktas som s.k. driftbidrag med stöd av den allmänna bestämmelsen i 28 § KL och därför hänförs till intäkt av rörelse. Som förutsättning gäller att det erhållna bidraget är av sådan beskaffenhet att det normalt är att räkna med och ingår som ett led i den ifrågavarande förvärvsverksamheten. - Slutligen kan de tillskjutna medlen anses utgöra sådant näringsbidrag som avses i punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL. Denna bestämmelse har, såvitt nu är av intresse, följande innehåll. Med näringsbidrag avses statligt stöd utan återbetalningsskyldighet som tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Som näringsbidrag anses även stöd av detta slag som lämnas av en kommun. Av bestämmelsens tredje och fjärde stycke följer att ett näringsbidrag inte är skattepliktigt om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad i rörelsen eller i form av årliga värdeminskningsskatt. Har bidraget däremot använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Uppsala kommun har enligt lagen om huvudmannaskap för viss kollektiv persontrafik - tillsammans med övriga huvudmän som anges i lagen - ansvar för den lokala linjetrafiken för persontransporter. Kollektivtrafiken Uppsala bedrivs av ett kommunalägt aktiebolag med företrädare för kommunens politiska ledning som styrelseordförande. Uppsala kommun har sedan 1971 årligen tillskjutit stora belopp till bolaget för att stödja verksamheten. I målet har inte framkommit någonting som tyder på att tillskotten utgått från kommunen på grund av kommersiella överväganden. Tvärtom bör de tillskjutna medlen i första hand ses mot bakgrund av det huvudmannansvar för en tillfredsställande trafikförsörjning som åvilar kommunen. Härtill kommer även den omständigheten att kollektivtrafik och trafikförsörjningsfrågor sedan lång tid tillbaka omfattas av den kommunala kompetensen på grund av det stora samhällsintresse som kollektivtrafiken representerar. - Huruvida en överföring skall anses vara ett aktieägartillskott eller ett bidrag av skattepliktigt slag beror vidare på omständigheterna i det särskilda fallet. Kammarrätten vill i detta sammanhang framhålla följande. Kommunen har varje år under tiden 1971-1986 tillfört bolaget medel, beloppens storlek har ökat för varje år från 1 400 000 kr 1971 till 48 993 815 kr 1986. Under perioden 1987-1990 har för varje år beloppens storlek ökat ytterligare. Kommunen har vidare i budgethandlingar under åren 1980-1987 rubricerat tillskotten som driftbidrag. Som målsättning med tillskotten har i budgethandlingar för åren 1983-1987 angetts att befrämja kollektivtrafiken inom kommunen. Dessa omständigheter ger enligt kammarrätten stöd för uppfattningen att tillskotten har sin grund i kommunens författningsgrundade ansvar för kollektivtrafiken. - Bolaget har för åren 1978-1987 redovisat medeltillskotten från Uppsala kommun som driftbidrag i resultaträkningen. Fr.o.m. 1988 har tillskotten redovisats som ovillkorliga aktieägartillskott. I bokslutskommentarerna har tillskotten betecknats såsom driftbidrag under åren 1978-1982 och som ovillkorliga aktieägartillskott fr.o.m. 1983. Detta skiftande och inkonsekventa sätt att redovisa tillskotten ger enligt kammarrätten en antydning om att bolaget i redovisningssammanhang uppfattat tillskotten som bidrag för att stödja verksamheten och därmed även som ett utflöde av kommunens ansvar och intresse för en fungerande kollektivtrafik. -

Med hänsyn till det sagda och eftersom tillskotten från Uppsala kommun enligt kammarrättens bedömning inte haft till syfte att årligen undvika en likvidationssituation, skall de penningmedel som bolaget erhållit från Uppsala kommun betraktas såsom ett utflöde av det kommunala ansvaret för kollektivtrafiken. De penningmedel som bolaget erhållit från Uppsala kommun skall därför tas upp till beskattning som en intäkt i rörelsen. Till skillnad från vad länsrätten funnit gör kammarrätten emellertid den bedömningen att medelstillskotten bör betraktas såsom skattepliktiga näringsbidrag enligt punkt 2 anvisningarna till 19 § KL.

Kammarrätten gör beträffande frågan om bolaget, i enlighet med det i länsrätten framförda kvittningsyrkandet, kan medges avdrag för tidigare års redovisade förluster samma bedömning som länsrätten gjort.

Skäl att bifalla bolagets yrkanden föreligger således inte. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan och anförde i huvudsak följande. Bolaget hade ägt förutsätta att några särskilda skatteregler inte gällde för kommunalt ägda bolag, utan att dessa skulle behandlas på samma sätt som aktiebolag i allmänhet. En aktieägares tillskott av medel till sitt bolag är inte skattepliktiga om ägaren är någon annan än stat eller kommun, oavsett av vilka skäl tillskotten ges. Ett alternativ till tillskott vid förluster är att redan vid aktiebolagsbildningen, som eget kapital, tillskjuta ett avsevärt belopp som sedan kan användas för att täcka eventuella framtida förluster. I ett sådant fall var det knappast möjligt att skatterättsligt behandla det tillskjutna egna kapitalet som en skattepliktig inkomst för bolaget. Någon principiell skillnad mellan de båda fallen förelåg inte. Kammarrättens dom innebär emellertid att det hade en avgörande betydelse från skatterättslig synpunkt vid vilken tidpunkt kapitalet tillskjuts. Detta innebar att de skattepengar som kommunens invånare betalat beskattades ytterligare en gång, om kommunens invånare valde att satsa pengar i sitt eget bolag. - Kammarrätten hade funnit att tillskottet inte kunde ses som ett tillskott för att undvika en likvidation. Skälet till detta var att bolaget, enligt kammarrättens mening, kunnat utgå från att ägaren skulle tillskjuta medel. I den mån skälet för tillskotten var av avgörande betydelse skulle bedömningen ske med utgångspunkt i objektiva rekvisit. Objektivt gällde att bolaget skulle ha varit skyldigt att träda i likvidation om inte tillskotten erhållits. Bolaget hade heller inte kunnat anta att ägaren för all framtid skulle tillskjuta medel till ett bolag för en verksamhet som också kunde bedrivas inom kommunen, särskilt om de belopp ägaren satsade som eget kapital blev föremål för beskattning. - Den omständigheten att tillskottet lämnades från ett icke skattskyldigt subjekt kunde heller inte vara av avgörande betydelse. - Om det förhöll sig så, att de tillskott som ägaren lämnade för att täcka ett driftunderskott var skattepliktiga av de skäl underinstanserna anförde, motiverade detta inte att beskattning skulle ske av den del av tillskottet som översteg driftsförlusterna. Kammarrättens dom innebar nämligen inte bara att bolaget förlorade underskottsavdrag för de aktuella åren utan också att det kom att beskattas för en inkomst på ett sätt som medförde skattekostnader på miljontals kronor. Det gick inte att motivera beskattning av den del av tillskottet som översteg gjorda förluster med att bolaget kunde påräkna näringsbidrag motsvarande underskottet. Den skatterättsliga behandlingen av näringsbidrag var, vid här aktuell taxering, närmare reglerad i punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL. Av denna bestämmelse följde att ett näringsbidrag inte utgjorde skattepliktig intäkt om det hade använts för en utgift som inte var avdragsgill. Därför var det märkligt om den del av näringsbidraget som över huvud taget inte använts för någon avdragsgill kostnad - dvs. den del av näringsbidraget som gjorde att bolaget uppvisade ett överskott - beskattades. - Om tillskottet skulle klassificeras som näringsbidrag kunde effekten inte bli annan än att bolaget förlorade sina underskottsavdrag. Kommunens möjligheter att lämna näringsbidrag till aktiebolag, oavsett om det var egna bolag eller bolag med andra ägare, var begränsad bl.a. av kommunalrättsliga regler. Enligt dessa regler skulle

kommunen i detta fall knappast ha möjlighet att lämna näringsbidrag i den storleksordning som här var i fråga. Det hade heller aldrig varit kommunens avsikt. Kammarrättens dom innebar att näringsbidrag hade en annan skatterättslig betydelse än vad som gällde civilrättsligt.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde i huvudsak följande. Uppsala kommun, liksom övriga kommuner i landet, hade en lagstadgad skyldighet att främja den lokala kollektivtrafiken. För att åstadkomma en ändamålsenlig kollektivtrafik i kommunen hade Uppsala kommun bildat ett aktiebolag vilket kommunen helt och fullt kontrollerade. Kommunen hade sedan 1971 lämnat stora och hela tiden ökande bidrag till verksamheten i bolaget. Det hade framkommit att den uttalade målsättningen med bidragen till bolaget varit "att befärma kollektivtrafiken inom kommunen". Mot bakgrund av dessa förhållanden fanns det grund för slutsatsen att kommunen uppdragit åt bolaget att ombesörja kollektivtrafiken inom kommunen och att bidragen från kommunen till bolaget därför framstod som årliga ersättningar för att utföra uppdraget. Bidraget till kommunen borde därför ses som normalt påräkneliga intäkter i rörelsen - dvs. driftbidrag - vilka borde bli föremål för beskattning enligt 28 § 1 mom. KL. Aktiebolag som ägs av en kommun skall beskattas enligt de regler som gäller för aktiebolag i allmänhet. Det förhållandet att en del av den kommunala verksamheten bedrevs genom bolag som ägdes av kommunen kunde ibland ge upphov till situationer som inte förekom bland aktiebolag i allmänhet. Att fråga uppkom om bidragen från Uppsala kommun till bolaget skulle ses som icke skattepliktiga aktieägartillskott eller skattepliktigt bidrag av något slag var en följd av att bolaget bedrev kollektivtrafik inom kommunen, vilket utgjorde en kommunal angelägenhet. Det var inte märkligt att bolaget beskattades för de erhållna bidragen om man jämförde med hur koncernbidragssystemet fungerade. Att de skattepengar kommunens invånare betalat beskattas ytterligare en gång när kommunen satsade pengar i ett eget bolag gällde i alla situationer när en kommun lämnar skattepliktiga bidrag till en näringsidkare. Ett alternativ till de årliga bidragen från kommunen till bolaget vore att de kommuninvånare som åkte buss betalade mera för biljetten. Även sådana tillkommande biljettintäkter hade blivit föremål för inkomstbeskattning hos bolaget. Det fanns inga villkor förknippade med de bidrag som kommunen lämnade till bolaget, t.ex. att bidragen var avsedda för icke avdragsgilla utgifter i bolaget. Utredningen visade inte heller att bidragen hade använts för sådana utgifter. För det fall att bidragen skulle uppfattas såsom näringsbidrag saknades det därför grund för att tillämpa undantagsregeln i punkt 2 tredje stycket av anvisningarna till 19 § KL.

Regeringsrätten (2001-05-07, Lindstam, Rundqvist, Nilsson, Wennerström, Almgren) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har bildats av Uppsala kommun, som enligt lag har huvudmans ansvar för kollektivtrafiken i kommunen, för att driften av denna trafik i form av busstrafik skall ombesörjas av bolaget. Intäkterna i busstrafikverksamheten har inte täckt kostnaderna, varför kommunen alltsedan år 1971 har lämnat bolaget årliga bidrag med betydande belopp. I bolagets årsredovisningar har bidragen i de flesta fall betecknats som driftbidrag. Även benämningen aktieägartillskott har dock använts, bl.a. i redovisningarna för åren 1984-1986. Under år 1986 lämnade kommunen bolaget bidrag med 48 993 815 kr. Frågan i målet är om detta bidrag utgör skattepliktig intäkt i bolagets rörelse eller inte.

Bolaget hävdar att de erhållna medlen är ett aktieägartillskott och därför inte utgör skattepliktig intäkt för bolaget. RSV anser att fråga är om ett bidrag till driften av bolagets verksamhet som är skattepliktigt enligt 28 § KL i dess lydelse vid 1987 års taxering. Kammarrätten har funnit att fråga är om ett sådant näringsbidrag som enligt punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL är skattepliktigt.

Regeringsrätten prövar först frågan om de tillskjutna medlen kan anses utgöra aktieägartillskott.

Vad som avses med aktieägartillskott är inte närmare reglerat. Syftet med ett aktieägartillskott har ansetts vara att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder (se Kedner m.fl., Aktiebolagslagen Del II, 5:e uppl., s. 153). Detta syfte uppnås oavsett om ett tillskott lämnas för att öka bolagets fria egna kapital eller för att täcka en förlust i bolagets verksamhet. Ett bidrag som lämnas av en aktieägare till ett bolag av sistnämnda anledning utesluter inte att det kan vara fråga om ett aktieägartillskott. Varje bidrag som en aktieägare lämnar till sitt bolag kan dock inte anses utgöra ett sådant tillskott. En förutsättning för att så skall vara fallet är att bidraget lämnas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare.

I förevarande fall har kommunen valt att låta bolaget såsom entreprenör ombesörja den busstrafikverksamhet som behövts för att uppfylla kommunens fastlagda ansvar för kollektivtrafiken. Ett grundläggande ekonomiskt ansvar för verksamheten har legat kvar hos kommunen. Som ett utflöde härav har kommunen uppenbarligen godtagit att verksamheten inte bär sina egna kostnader och under en lång följd av år tillskjutit medel för att täcka underskotten hos bolaget. Enligt Regeringsrättens mening får det bidrag som kommunen lämnat bolaget därför anses föranlett av att bolaget svarat för driften av en verksamhet som ålegat kommunen och inte av att kommunen varit bolagets ägare. Bidraget utgör därför inte ett aktieägartillskott.

I punkt 2 av anvisningarna till 19 § KL finns bestämmelser om näringsbidrag. Såvitt här är av intresse avses med näringsbidrag ett statligt eller kommunalt stöd som - utan återbetalningsskyldighet eller med återbetalningsskyldighet som inträder endast under vissa villkor - tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill.

Det torde inte föreligga något generellt hinder mot att staten, en kommun eller ett landsting lämnar näringsbidrag till ett eget bolag, varvid skattebestämmelserna för sådant bidrag kan komma att bli tillämpliga i vissa fall (se RÅ 1993 ref. 60). En förutsättning får dock anses vara att bidraget ges av annan anledning än att staten eller kommunen äger bolaget eller har ansvar för dess verksamhet. I det föregående har konstaterats att det bidrag som målet gäller föranleds av att bolaget bedriver en verksamhet som kommunen ansvarar för. Det finns därför inte förutsättningar för att betrakta bidraget som ett näringsbidrag i skattehänseende.

På grund av det anförda utgör bidraget i sin helhet en skattepliktig intäkt i bolagets rörelse, oavsett vad bidraget använts till. I fråga om underskottsavdrag för tidigare års redovisade förluster godtar Regeringsrätten underinstansernas bedömning. Överklagandet skall följaktligen avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Samma dag avgjorde Regeringsrätten mål gällande motsvarande fråga avseende bolagets taxeringar 1988-1991 (mål nr 6000--6003-1997).

II.

Fyrishov AB (bolaget) underlät i sin deklaration till ledning för 1995 års inkomsttaxering att redovisa erhållet bidrag från Uppsala kommun om 18 400 000 kr som skattepliktig intäkt av näringsverksamhet och yrkade avdrag för utnyttjat underskott sedan tidigare år med 65 119 215 kr.

Skattemyndigheten i Uppsala län beslutade den 20 december 1995 att ta upp det erhållna bidraget till beskattning samt att medge avdrag endast för utnyttjat underskott med 235 894 kr. Som skäl härför angavs bl.a. följande.

Bolagets verksamhet syntes vara helt beroende av årligen återkommande bidrag. Detta tydde på att bidraget hade varit en förväntad intäkt. Bidraget syntes vara nödvändigt för att bedriva verksamheten och fick därför anses utgöra en normal intäkt i bolagets rörelse och inte ett aktieägartillskott. Enligt omprövningsbeslut av den 15 december 1994 gällande taxeringsåret 1994 uppgick kvarvarande förlust till 235 894 kr.

Bolaget inkom med en rättad särskild självdeklaration, vari förlustavdrag inte längre yrkades. Underskott av näringsverksamhet om 18 506 716 kr redovisades.

Skattemyndigheten beslutade vid omprövning den 28 oktober 1996 att inte ändra sitt tidigare beslut.

Bolaget överklagade beslutet och yrkade att taxering skulle ske i enlighet med ingiven deklaration.

Skattemyndigheten omprövade den 15 juli 1997 beslutet utan att ändra det.

Länsrätten i Uppsala län (1998-12-11, ordförande Roslund) yttrade: Enligt punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL anses med näringsbidrag stöd utan återbetalningsskyldighet till näringsidkare för näringsverksamhet från bl.a. kommun. Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill vare sig direkt såsom omkostnad eller i form av årliga värdeminskingsavdrag. Har bidraget använts för sådan utgift i verksamheten som är på en gång avdragsgill vid taxeringen, utgör bidraget skattepliktig intäkt. - Till intäkt av näringsverksamhet hänförs enligt första punkten av anvisningarna till 22 § KL samtliga intäkter av sådan beskaffenhet att de normalt är att räkna med och ingår som ett led i verksamheten. - I praxis anses aktieägartillskott normalt utgöra en icke skattepliktig intäkt. Syftet med ett aktieägartillskott är att förbättra ett bolags finansiella ställning, t.ex. för att undvika att likvidationsskyldighet uppkommer. Normalt görs sådant tillskott alltså när ett bolags finansiella ställning är svag i syfte att förbättra dess soliditet. Av praxis framgår att frågan hur ett bidrag eller tillskott från en kommun till ett bolag som ägs av kommunen skall behandlas i beskattningshänseende beror på omständigheterna i det enskilda fallet. Avgörande för bedömningen är inte parternas beteckning av transaktionen, utan dess verkliga innebörd. - Bolaget var under största delen av år 1994 ett av Uppsala kommun helägt bolag och erhöll under denna tid medelstillskott om 18 400 000 kr från kommunen. Uppsala kommun överlät i december 1994 91 procent av sina aktier i bolaget till det av kommunen helägda Uppsala Stadshus AB. Kommunen lämnade under åren 1990-1993 till bolaget sammanlagt 100 miljoner kr i som aktieägartillskott betecknat stöd. Länsrätten har i lagakraftvunna domar den 22 april 1997 i mål nr S261-94, S450-94 och S82-95 funnit att dessa tillskott vid taxeringarna 1992-1994 var att anse som en skattepliktig intäkt hänförlig till inkomst av näringsverksamhet. - Uppsala kommun har i januari 1997 till kommuninvånarna distribuerat en broschyr som redovisar kommunens budget för år 1997. I broschyren anges bl.a. följande. Vissa av Stadshuskoncernens dotterbolag har uppgifter som traditionellt bedrivs med samhällsstöd. Det gäller kollektivtrafiken i Uppsalabuss AB, teaterverksamheten i AB Upsala Stadsteater och Upsala Stadsteater Produktions AB samt idrotts- och badaktiviteterna i Fyrishov AB och Fyrishovsförvaltning HB. Sammanlagt får dessa fem bolag under 1997 kommunalt stöd med 120 miljoner kr. Till bad och andra aktiviteter på Fyrishov bidrar kommunen med 35 miljoner kr, vilket fördelat på cirka 1,1 miljoner besök blir knappt 32 kr gången. Tidigare betalades motsvarande medel ut direkt från kommunens kassa, men numera är det moderbolaget Uppsala Stadshus AB som står för ägartillskotten. Vinsterna från de lönsamma kommunala bolagen täcker gott och väl de planerade underskotten från förlustbolagen. För skattebetalarna och Uppsala kommuns budget betyder det att man å ena sidan slipper ifrån de direkta bidragen till kollektivtrafik och annat, men att man å andra sidan inte får så stora utdelningar från Uppsala

Energi och andra som det annars kunnat bli. - Länsrätten gör följande bedömning. - Även Uppsala kommun har i den ovan nämnda broschyren uppgivit att den bolaget bedrivna idrotts- och badverksamheten traditionellt bedrivs med samhällsstöd och rubricerat medelstillskottet som kommunalt stöd. De aktiviteter som bedrivs i bolaget omfattas av den kommunala kompetensen enligt 2 kap. 1 § kommunallagen (1991:900). Uppsala kommun har årligen tillskjutit mycket stora belopp till bolaget för att stödja verksamheten. I målet har inte framkommit någonting som tyder på att tillskotten utgått från kommunen på grund av kommersiella överväganden. Tvärtom bör de tillskjutna medlen i första hand ses mot bakgrund av den omständigheten att idrotts- och badverksamheten av detta slag omfattas av den kommunala kompetensen och normalt ombesörjs av kommunen. - Ingenting i handlingarna tyder på att en likvidation varit nära förestående. Bolaget synes redan vid budgeteringen ha räknat med kommunens bidrag. Den verksamhet som bolaget bedrivit har under många års tid varit helt beroende av det årliga bidrag som erhållits från kommunen. Detta tyder enligt länsrättens mening på att bidraget har varit en förväntad intäkt och inte en effekt av att man varje år funnit att verksamheten gått med så stor förlust att bolaget skulle tvingas gå i likvidation om förlusten inte täcktes. - Stödet har redovisats över resultaträkningen som en extraordinär intäkt. Bolagets övriga intäkter av näringsverksamheten uppgick till 20 108 931 kr, således endast obetydligt mer än av kommunen tillfört stöd. Av räkenskaps schemat kan utläsas att stödet använts till att täcka utgifter främst för den löpande driften av fritidsanläggningen såsom löner, hyra m.m. Intäkten har således använts för att bestrida utgifter som på en gång varit avdragsgilla vid inkomsttaxeringen. - De årligen återkommande bidrag bolaget erhållit från Uppsala kommun synes ha varit nödvändiga för att bedriva verksamheten. Vid en sammantagen bedömning finner länsrätten att nederstillskottet inte kan anses utgöra aktieägartillskott, utan näringsbidrag som utbetalats av kommunen. Bidraget synes ha varit normalt att räkna med och ingått som ett led i bolagets verksamhet. Det bidrag som bolaget erhållit från Uppsala kommun aktuellt taxeringsår skall till följd härav tas upp till beskattning såsom intäkt av näringsverksamhet. Anledning saknas således att frångå den bedömning som länsrätten gjort i samma fråga tidigare taxeringsår. Överklagandet skall således avslås.

Bolaget fullföljde sin talan och anförde bl.a. följande. Under senare år hade ett stort antal kommuner valt att bedriva vissa verksamheter i aktiebolagsform. Kommunerna hade därvid utgått från att de regler som gällde aktiebolag med andra ägare även skulle gälla aktiebolag ägda av kommuner, bortsett från sådana fall som uttryckligen reglerades i lagtext. Om en ägare till ett aktiebolag befarade att det av honom ägda bolaget skulle komma att gå med förlust kunde detta lösas genom att ägaren tillsköt medel till bolaget. Sådana tillskott var inte skattepliktiga om ägaren var någon annan än stat eller kommun, oavsett vilka skälen till tillskotten må vara. När det gällde tillskott från kommunen hade emellertid länsrätten i detta fall funnit att sådana tillskott skulle behandlas som skattepliktigt näringsbidrag. En konsekvens av länsrättens dom blev att skattepengar som kommunens invånare betalat skulle beskattas ytterligare en gång om kommunen valde att satsa pengar i sitt eget bolag. Länsrätten hade funnit att tillskotten inte kunde ses som tillskott för att undvika en likvidation. Skälet till detta var att bolaget, enligt länsrättens mening, kunnat utgå från att ägaren skulle tillskjuta medel. Från objektiva utgångspunkter kunde konstateras att bolaget skulle ha varit skyldigt att träda likvidation om tillskotten inte erhållits. Bolaget hade inte heller kunnat räkna med att ägaren för all framtid skulle tillskjuta medel, särskilt när de belopp ägaren satsade som eget kapital blev föremål för beskattning. Från principiella utgångspunkter var denna fråga av utomordentlig vikt eftersom konsekvensen av länsrättens dom var att man effektivt hindrade kommuner från att kapitalisera bolag enligt de regler som gällde andra bolagsägare. Länsrättens klassificering av tillskottet som näringsbidrag var intressant även ur en annan aspekt. Kommunens möjligheter att lämna näringsbidrag till aktiebolag, oavsett om det var egna bolag eller bolag med andra ägare, var begränsade av bl.a. kommunalrättsliga regler. Enligt dessa regler skulle kommunen i detta fall

knappast haft möjlighet att lämna näringsbidrag i den storleksordning som här var i fråga, vilket heller aldrig varit kommunens avsikt. Av Riksdagens revisorers skrivelse (Förs. 1987/88:17) och av praxis (RÅ 1978 Aa 244) framgår att det förhållandet att tillskott utgått flera år i rad inte utgjorde tillräckliga skäl för att jämställa det med näringsbidrag. Bolaget hade uppfattat rättspraxis så att om bolaget erhöll tillskott från kommunen avsett för vissa specifika kostnader, kunde ett sådant tillskott i vissa fall betraktas som näringsbidrag. Om däremot tillskottet fick användas av bolaget i enlighet med vad bolaget ansåg lämpligt och tillskottet redovisas och i övrigt behandlas av parterna som ett aktieägartillskott, skulle tillskottet också presumeras vara ett icke skattepliktigt aktieägartillskott. En annan inställning vore allvarlig för den skattskyldiges berättigade krav på att kunna förutse effekterna av sitt handlande. Det var vidare skattemyndigheten som hade bevisbördan för att aktieägartillskottet skulle ha en annan skatterättslig innebörd än den civilrättsliga. I förevarande fall kunde skattemyndigheten knappast genom sin argumentation anses ha uppfyllt denna bevisbörda.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Samtliga rekvisit för att det av kommunen utbetalda tillskottet skulle anses som näringsbidrag var uppfyllda. Myndighetens uppfattning vann även stöd i praxis (RÅ 1961 Fi 282, RÅ 1965 Fi 141 och RÅ 1993 ref. 60). Bolaget syntes vara av den uppfattningen att kommunalrättsliga regler begränsade en kommuns möjlighet att lämna näringsbidrag. Vid bedömning av om utbetalningarna stred mot kommunalrättsliga regler eller inte torde knappast den skattemässiga klassificeringen vara avgörande. Skattemyndigheten delade inte heller bolagets uppfattning att en förutsättning för skatteplikt var att det skulle röra sig om tillskott till "vissa specifika kostnader". Enligt lagtexten var det tillräckligt att bidraget använts för utgift som på en gång var avdragsgill vid taxeringen. Den begränsning av den aktuella bestämmelsen som bolaget gjorde gällande kunde inte utläsas av lagtexten eller praxis.

Kammarrätten i Stockholm (1999-11-11, Anclow, Rydholm, Pernold, referent) yttrade: Vad bolaget anförde i kammarrätten och vad som i övrigt förekommit i målet föranleder inte annan bedömning än den länsrätten gjort. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan och anförde i huvudsak följande. Bolaget hade ägt förutsätta att några särskilda skatteregler inte gällde för kommunalt ägda bolag, utan att dessa skulle behandlas på samma sätt som aktiebolag i allmänhet. En aktieägares tillskott till sitt bolag var inte skattepliktiga om ägaren var någon annan än stat eller kommun oavsett av vilka skäl tillskotten gavs. Ett alternativ till tillskott vid förluster var att redan vid aktiebolagsbildningen, som eget kapital, tillskjuta ett avsevärt belopp som sedan kunde användas för att täcka eventuella framtida förluster. I ett sådant fall var det knappast möjligt att skatterättsligt behandla det tillskjutna egna kapitalet som en skattepliktig inkomst för bolaget. Någon principiell skillnad mellan de båda fallen förelåg inte. Kammarrättens dom innebar emellertid att det hade en avgörande betydelse från skatterättslig synpunkt när kapitalet tillskjuts. Detta innebar att de skattepengar som kommunens invånare betalat beskattas ytterligare en gång om kommunens invånare valde att satsa pengar i sitt eget bolag. - Kammarrätten hade funnit att tillskottet inte kunde ses som ett tillskott för att undvika en likvidation. Skälet till detta var att bolaget, enligt kammarrättens mening, kunde utgå från att ägaren skulle tillskjuta medel. I den mån skälet för tillskotten var av avgörande betydelse skulle bedömningen ske med utgångspunkt i objektiva rekvisit. Objektivt gällde att bolaget skulle ha varit skyldigt att träda i likvidation om inte tillskotten erhållits. Bolaget hade inte heller kunnat anta att ägaren för all framtid skulle tillskjuta medel till bolaget för en verksamhet som också kunde bedrivas inom kommunen, särskilt om de belopp ägaren satsade som eget kapital blev föremål för beskattning. - Den omständigheten att tillskottet lämnades från ett icke skattskyldigt subjekt kunde inte heller vara av avgörande betydelse. - Om tillskottet skulle klassificeras som näringsbidrag kunde effekten inte bli annan än att bolaget

förlorade sina underskottsavdrag. Kommunens möjligheter att lämna näringsbidrag till aktiebolag, oavsett om det var egna bolag eller bolag med andra ägare, var begränsad av bl.a. kommunalrättsliga regler. Enligt dessa regler skulle kommunen i detta fall knappast ha möjlighet att lämna näringsbidrag i den storleksordning som här var i fråga. Det hade heller aldrig varit kommunens avsikt. Kammarrättens dom innebar då att näringsbidrag hade en annan skatterättslig betydelse än vad som gällde civilrättsligt.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till överklagandet och anförde följande. För att åstadkomma en ändamålsenlig idrotts- och badverksamhet hade Uppsala kommun bildat bolaget, vilket den helt och fullt kontrollerade. Den idrotts- och badverksamhet som bolaget bedrev omfattades av den kommunala kompetensen. Kommunen hade sedan 1990 lämnat stora bidrag till verksamheten i bolaget. Bidragen uppgick till sammanlagt 104,4 miljoner kr under åren 1991-1994. Mot bakgrund av dessa förhållanden fanns grund för slutsatsen att kommunen uppdragit åt bolaget att ombesörja idrotts- och badverksamhet inom kommunen och att bidragen därför framstod som årliga ersättningar för att utföra uppdraget. De borde ses som normalt påräkneliga intäkter i rörelsen, dvs. som driftbidrag, vilka borde bli föremål för beskattning enligt 22 § KL.

Regeringsrätten (2001-05-07, Lindstam, Rundqvist, Nilsson, Wennerström, Almgren) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bolaget har bildats av Uppsala kommun för att driva idrotts- och badverksamhet. Intäkterna i verksamheten har under åren 1991-1994 inte täckt kostnaderna. Kommunen har därför, enligt vad som upplysts i målet, lämnat bolaget bidrag under dessa år med sammanlagt över 100 miljoner kr, varav 18,4 miljoner kr lämnats under år 1994. Frågan i målet är om detta bidrag utgör skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet eller inte.

Bolaget hävdar att de erhållna medlen är ett aktieägartillskott och därför inte utgör skattepliktig intäkt för bolaget. RSV anser att fråga är om ett sådant bidrag till driften av bolagets verksamhet som är skattepliktigt enligt 22 § KL. Länsrätten och kammarrätten har funnit att fråga är om ett sådant näringsbidrag som enligt punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL i sin helhet är skattepliktigt.

Regeringsrätten prövar först frågan om de tillskjutna medlen kan anses utgöra aktieägartillskott.

Vad som avses med aktieägartillskott är inte närmare reglerat. Syftet med ett aktieägartillskott har ansetts vara att öka bolagets tillgångar utan att öka dess skulder (se Kedner m.fl., Aktiebolagslagen Del II, 5:e uppl., s. 153). Detta syfte uppnås oavsett om ett tillskott lämnas för att öka bolagets fria egna kapital eller för att täcka en förlust i bolagets verksamhet. Ett bidrag som lämnas av en aktieägare till ett bolag av sistnämnda anledning utesluter inte att det kan vara fråga om ett aktieägartillskott. Varje bidrag som en aktieägare lämnar till sitt bolag kan dock inte anses utgöra ett sådant tillskott. En förutsättning för att så skall vara fallet är att bidraget lämnas av aktieägaren just i dennes egenskap av aktieägare.

I förevarande fall har kommunen valt att bedriva idrotts- och badverksamhet och därigenom tagit på sig ett ekonomiskt ansvar för denna verksamhet. Kommunen har därför att svara för kostnaderna för verksamheten, i den mån de inte täcks av övriga intäkter i verksamheten, oavsett om den bedrivs direkt av kommunen eller genom ett av kommunen ägt bolag. Kommunen har uppenbarligen godtagit att verksamheten inte bär sina egna kostnader och under flera år tillskjutit medel för att täcka underskotten i bolagets verksamhet. Enligt Regeringsrättens mening får det bidrag som kommunen lämnat bolaget därför anses föranlett av att bolaget svarat för driften av en verksamhet som kommunen valt att bedriva och inte av att kommunen varit bolagets ägare.

Bidraget utgör därför inte ett aktieägartillskott.

I punkt 9 av anvisningarna till 22 § KL finns bestämmelser om näringsbidrag. Såvitt här är av intresse avses med näringsbidrag ett statligt eller kommunalt stöd som - utan återbetalningsskyldighet eller med återbetalningsskyldighet som inträder endast under vissa villkor - tillfaller en näringsidkare för näringsverksamheten. Ett näringsbidrag är inte skattepliktig inkomst om det har använts för en utgift som inte är avdragsgill.

Det torde inte föreligga något generellt hinder mot att staten, en kommun eller ett landsting lämnar näringsbidrag till ett eget bolag, varvid skattebestämmelserna för sådant bidrag kan komma att bli tillämpliga i vissa fall (se RÅ 1993 ref. 60). En förutsättning får dock anses vara att bidraget ges av annan anledning än att staten eller kommunen äger bolaget eller har ansvar för dess verksamhet. I det föregående har konstaterats att det bidrag som målet gäller föranleds av att bolaget driver en verksamhet som kommunen ansvarar för. Det finns därför inte förutsättningar för att betrakta bidraget som ett näringsbidrag i skattehänseende.

På grund av det anförda utgör bidraget i sin helhet en skattepliktig intäkt i bolagets verksamhet, oavsett vad bidraget använts till. Överklagandet skall således avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Samma dag avgjorde Regeringsrätten mål gällande motsvarande fråga avseende bolagets taxeringar 1996 (mål nr 240-2000).

Föredragna 2001-03-21, föredragande Bengtsson, målnummer

5999--6003-1997 (I) och 240--241-2000 (II)

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Inkomst av rörelse; Inkomstskatt

Litteratur:
