



KAMMARRÄTTEN
I STOCKHOLM

DOM

2001-06-26

Meddelad i
Stockholm

Sid 1 (5)

Avdelning 3

Mål nr 518-1999

KLAGANDE

[REDACTED]

[REDACTED]

MOTPART

Skattemyndigheten

**ÖVERKLAGAT
AVGÖRANDE**

Länsrättens i Stockholms län dom den 17 november 1998 i mål nr S 3310-96
(se bilaga)

SAKEN

Inkomst av näringsverksamhet: förlust vid avyttring av aktier, ränta på
kortfristiga fordringar och koncernbidrag
Inkomsttaxering 1992 i Stockholm
Skattetillägg

[REDACTED] (nedan kallad föreningen) fullföljer sin talan.

Skattemyndigheten bestrider bifall till överklagandet.

Föreningen anför till stöd för sin talan bl.a. följande. Vad först gäller förlust vid avyttring av aktier har i förarbetena inte närmare preciserats vad som förstås med i huvudsak gemensam ledning, utan lagstiftaren hänvisar endast till hur begreppet intressegemenskap är definierat i kommunalskattelagen (KL). Uttalanden från förarbetena till lagen om vinstdelningsskatt, som skattemyndigheten hänvisat till, torde inte ha någon relevans för tolkningen av nu aktuell bestämmelse. Det notisfall som länsrätten åberopar innehåller inga principiella uttalanden från Regeringsrätten. Lagrådet har ansett att avgörande för bedömningen av lokutionen torde vara det faktiska inflytandet (prop 1986:87:42 s. 162). Det framgår inte av länsrättens dom i vilket avseende ägarstrukturen har påverkat utgången i målet. [REDACTED] föreningarnas aktieandelar i [REDACTED] Finans skiljer sig storleksmässigt från de ägarandelar som de innehar i

Postadress
Box 2302
103 17 STOCKHOLM

Besöksadress
Birger Jarls torg 13

Telefon
08-700 38 00

Telefax
08-14 98 89

föreningen. Skillnaderna i ägarstrukturerna bör i sig anses innebära att de två rättssubjekten inte står under i huvudsak gemensam ledning. Den bedrivna verksamheten kan inte ha någon betydelse för bedömningen. Avgörande för bedömningen måste vara att Föreningen och [redacted] Finans inte ingår i någon gemensam koncern - varken äkta eller oäkta. Eftersom föreningen inte heller kontrolleras av någon enskild ägare, eller ens av ett fåtal ägare, som även har kontroll över [redacted] Finans framstår det som uppenbart att den förlust som aktieförsäljningen medfört är att betrakta som en realiserad värdenedgång för vilken avdrag bör medges. I prop.

1983/84:50 s. 86 anges att till företagsgrupp hör, förutom koncerner, t.ex. aktiebolag som ägs av samme fysiske person. I förevarande fall är det fråga om åtta självständiga [redacted] föreningar som var och en bedriver verksamhet helt oberoende av de andra föreningarna.

Beträffande eftergift av ränta på kortfristiga lån anför föreningen att den omständigheten att bokföringen, med anledning av de förändrade reversvillkoren, kom att ske först i samband med bokslutet inte skall tillmätas någon avgörande betydelse för bedömningen av [redacted] Finans civilrättsliga förpliktelse.

Vad avser avdrag för koncernbidrag anför föreningen i huvudsak följande. Det var nödvändigt med en uppstartningsfas under vilken verksamheten bestod i att förvalta bolagets kapital. En VD anställdes i företaget under 1991. Även om den mer konkreta handeln kom i gång först under 1992 utfördes ett grundläggande arbete redan 1991.

Vad gäller påfört skattetillägg anför föreningen bl.a. följande. Genom att ange att koncernbidrag har lämnats till [redacted] International har skattemyndighetens utredningsskyldighet utlösts. Det har därför inte varit fråga om en oriktig uppgift utan om ett oriktigt yrkande. Det oklara rättsläget avseende vad som skall förstås med förvaltningsföretag utgör grund för eftergift. Beträffande skattetillägg avseende ränteeftergiften framstår det som stötande mot rättskänslan att påföra sådant på en intäkt som varken bokföringsmässigt eller faktiskt har kommit föreningen tillgodo varför

grund för eftergift föreligger. Vidare saknas det, med hänvisning till Europakonventionen, grund för att påföra skattetillägg alternativt grund för att efterge detsamma.

Skattemyndigheten anför till stöd för sitt bestridande i huvudsak följande. Såväl föreningen som ■■■■■ Finans ägs direkt och indirekt av regionala ■■■■■ föreningar. Bestämmelsen i aktuellt lagrum tar sikte på en vidare krets av kontrahenter än enbart äkta eller oäkta koncernförhållanden. Begreppet "står under gemensam ledning" torde innefatta att denna ledning fattar beslut i båda företagen i förekommande fall. Den faktiska styrelsesammansättningen i ■■■■■ Finans utvisar att så är fallet.

Beträffande eftergiven ränta har föreningen i denna del inte anfört några nya omständigheter.

Vad avser frågan om avdrag för koncernbidrag anför myndigheten att någon egen rörelseverksamhet inte har bedrivits under 1991.

Bärande skäl för eftergift av påfört skattetillägg har, enligt myndighetens uppfattning, inte framförts.

DOMSKÄL

Förlust vid försäljning av aktier

Fråga i målet i denna del är om föreningen och ■■■■■ Finans vid tiden för avyttringen av aktierna stod under i huvudsak gemensam ledning. Det avgörande för bedömningen är det faktiska inflytandet. Faktorer som kan vara av betydelse för bedömningen är förekomsten av affärstransaktioner eller kreditavtal mellan företagen, gemensamhet i ledningen m.m.

Kammarrätten delar, med hänsyn till förhållandena mellan föreningen och ■■■■■ Finans, länsrättens bedömning att de båda företagen får anses stå under i huvudsak gemensam ledning. Rätt till avdrag för den förlust

som uppkommit vid avyttringen av aktierna föreligger därför inte. Överklagandet skall därför avslås i denna del.

Ränta på kortfristiga fordringar

Underlåtenhet att ta ut ränta eller för hög eller låg sådan bedöms enligt svensk rätt som otillåten vinstöverföring. I och med att föreningens fordringar på ■■■■■ Finans - genom de nya reverserna - inte längre löper med ränta har en överföring av medel skett från föreningen till ■■■■■ Finans. Föreningens beskattningsunderlag har därmed minskat jämfört med om ränta hade debiterats. Förutsättningar för att med avdragsrätt lämna koncernbidrag till ■■■■■ Finans har saknats. Fråga är om den uteblivna räntan, trots den intressegemenskap som föreligger mellan företagen, kan anses affärsmässigt betingad, jfr t.ex. RÅ 1987 not 439 och RÅ 1990 not 193. Det har inte framkommit att föreningen på något sätt kompenserats för ränteavståendet. Inte heller föreligger någon annan omständighet som tyder på att den uteblivna räntan var affärsmässigt betingad. Föreningen skall således beskattas för den uteblivna räntan. Vad föreningen anfört om att det varit ■■■■■ Finans dåliga resultat under 1991 som föranlett att fordringarna löper utan ränta medför ingen annan bedömning. Överklagandet skall därför avslås även i denna del.

Koncernbidrag

Vad föreningen anfört i kammarrätten föranleder inte någon annan bedömning än den länsrätten har gjort. Överklagandet skall därför avslås även i denna del.

Skattetillägg

Regeringsrätten har i avgörandet RÅ 2000 ref 66 (I) funnit att de svenska bestämmelserna om skattetillägg i och för sig omfattas av artikel 6 i Europakonventionen men också att bestämmelserna inte är oförenliga med de krav som uppställs i artikeln. Beträffande frågan om påfört

skattetillägg och eftergift av detsamma i förevarande fall gör kammarrätten samma bedömning som skattemyndigheten och länsrätten. Överklagandet skall således avslås även i denna del.

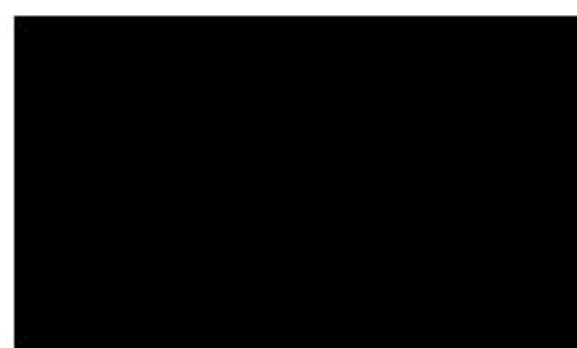
DOMSLUT

Kammarrätten avslår överklagandet.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, (formulär 3) se bilaga.



lagman



kammarrättsråd



tf assessor

referent

KLAGANDE

[REDACTED]

[REDACTED]

MOTPART

Skattemyndigheten i Stockholms län genom [REDACTED]

ÖVERKLAGAT BESLUT

Skattemyndighetens omprövningsbeslut den 21 december 1993
Dnr A0170-64063-95/60512

SAKEN

Näringsverksamhet; förlust vid avyttring av aktier, ränta på kortfristiga fordringar och koncernbidrag
Inkomsttaxering 1992 i Stockholm
Skattetillägg

[REDACTED] (förbundet) är moderförening i en livsmedelskoncern. Förbundet ägs till olika delar av åtta regionala bondeägda [REDACTED] föreningar, vilka i sin tur ägs av 75 000 lantbrukare som föder upp djur till slakt. Förbundet äger 49 procent av aktierna i [REDACTED] AB ([REDACTED] Finans). Restande 51 procent ägs av de åtta regionala [REDACTED] föreningarna. Revision har företagits hos förbundet (revisionspromemoria dnr A-1270-37875-92-51). Skattemyndigheten beslutade därefter vid omprövning, såvitt här är i fråga, att till beskattning uppta följande belopp; 836 077 kr avseende förlust uppkommen vid försäljning av aktier till [REDACTED] Finans, 4 261 462 kr avseende ränteftergift på kortfristiga reverslån till [REDACTED] Finans och 8 000 000 kr avseende koncernbidrag till dotterbolaget [REDACTED] ([REDACTED] Int.). Skattemyndigheten beslutade vidare att påföra skattetillägg med 40 procent

av den skatt som belöper på ett underlag av 12 261 462 kr. Som motivering till beslutet anförde skattemyndigheten bl.a. följande.

Förlust vid försäljning av aktier

Förbundet har under 1991 avyttrat aktier i [REDACTED] och [REDACTED] till [REDACTED] Finans. Försäljningarna har medfört en skattemässig förlust för förbundet med 14 802 935 kr. I självdeklarationen har förbundet tillgodofört sig avdrag med 836 077 kr för förlust på kapitalplaceringsaktier. Enligt 2 § 4 mom. sjunde och nionde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt (SIL) medges inte avdrag för förlust vid icke yrkesmässig avyttring av aktier till annan juridisk person om företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Av rättsfallet RÅ 1983 Aa 225 framgår att företag kan anses stå under i huvudsak gemensam ledning även om det inte finns en ensam – fysisk eller juridisk – person som har det bestämmande inflytandet över företagen. Enligt skattemyndighetens mening bör vid bedömningen av om förbundet och [REDACTED] Finans står under i huvudsak gemensam ledning särskilt beaktas att såväl förbundet som [REDACTED] Finans, direkt eller indirekt, ägs av de regionala [REDACTED] föreningarna. Förbundet har som riksorganisation att värna om förbundet och dess medlemmars ekonomiska intressen. Förbundet handhar gemensamma funktioner åt bolag ingående i livsmedelskoncernen och de regionala [REDACTED] föreningarna. Vanligtvis torde finansförvaltning inom en koncern bedrivas som en koncerngemensam funktion. I förevarande fall har finansförvaltningen emellertid lagts i det formellt fristående [REDACTED] Finans. I konsortialavtal den 2 oktober 1987, vilket ingåtts mellan aktieägarna i [REDACTED] Finans, anges att bolaget är att betrakta som ett servicebolag inom finansområdet varför någon aktieutdelning inte kan förväntas inom överskådlig tid. Samtidigt har förbundet tecknat ett konvertibelt förlagslån om 100 milj. kr i [REDACTED] Finans. Enligt konsortialavtalet kunde lånet på förbundets begäran konverteras till aktier, tidigast två år och senast 20 år efter lånets utfärdande, efter en kurs motsvarande nominellt belopp. Lånet är efterställt. Under åren 1989 – 1992 har ordförande i [REDACTED] Finans styrelse varit [REDACTED] E [REDACTED] anställd i förbundet. Styrelsemedlemmar har varit förbundets verkställande direktör S [REDACTED] T [REDACTED] dess vice verkställande direktör - tillika

chef för den koncernadministrativa avdelningen - A J två tjänstemän anställda i förbundet, N och F W samt verkställande direktören i en av de regionala föreningarna, P P Firmatecknare har varit styrelsen gemensamt samt A J förbundets ekonomichef B E N E och S T två i förening. Finans har inte haft några anställda utan administrativa tjänster har köpts av förbundet. Verkställande direktör i Finans har varit L N Sammanfattningsvis får förbundet anses ha haft ett avgörande inflytande i Finans. Därjämte får förbundet genom ränteavståenden och garantier anses ha påtagit sig ett majoritetsägaransvar för Finans. Förhållandena är av sådan art att företagen får anses stå under i huvudsak gemensam ledning. Förbundet är därmed inte berättigat till avdrag för den förlust som uppkommit vid försäljning av aktier till Finans.

Ränta på kortfristiga fordringar

Förbundet har under 1991 eftergett räntor på kortfristiga reverslån till Finans med 4 261 462 kr. Såvitt framkommit vid revisionen har förbundet som enda part eftergivit räntor på kortfristiga lån. Ränteavståendet har skett i samband med bokslutet. Förbundet har inte inkommit med utredning som visar att underlåtenheten att betinga sig ränta har varit marknadsmässigt betingad. Eftersänkta fordringsanspråk anses skatterättsligt ha karaktären av ackord. Tidigare gällde enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 29 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, att – såvida det kunde antas att ett ackord hade sin grund i intressegemenskap mellan borgenär och gäldenär – avdrag för ackordet kunde medges endast såsom för koncernbidrag. Bestämmelsen har numera upphävts men någon ändring i materiellt hänseende har enligt förarbetena inte åsyftats. Med hänsyn till att förbundet och Finans stått under i huvudsak gemensam ledning och att ingen annan borgenär med fordran av betydelse lämnat motsvarande ackord får underlåtenheten att betinga sig ränta anses ha sin grund i intressegemenskapen mellan bolagen. Ränteeftergiften kan således inte anses marknadsmässigt betingad. Sådana ägarförhållanden, som enligt 2 § 3 mom. SIL är en förutsättning för att kon-

cernbidrag skall anses som avdragsgill omkostnad för givaren, föreligger inte. Förbundet är därför inte berättigat till avdrag för ränteeftergiften.

Koncernbidrag

Under 1991 har förbundet lämnat koncernbidrag till dotterbolaget ■■■ International AB med 8 milj. kr. Beloppet har i självdeklarationen upptagits som en avdragsgill kostnad. ■■■ Int. påbörjade sin verksamhet under 1990 genom förvärv av 40 procent av två italienska livsmedelsföretag, 16 procent av AB ■■■ Holding och 20 procent av aktierna i ■■■ Srl. ■■■ Int. hade ännu vid 1991 års utgång inte startat egen rörelseverksamhet. Efter beskattningens utgång förvärvade ■■■ Int. ett helägt dotterbolag och började bedriva internationell trading med köttvaror. Enligt 2 § 3 mom. SIL skall koncernbidrag anses som avdragsgill omkostnad för givaren och skattepliktig intäkt för mottagaren under förutsättning bl.a. att varken givaren eller mottagaren är förvaltningsföretag enligt 7 § 8 mom. andra stycket SIL. I sistnämnda lagrum definieras "förvaltningsföretag" som "svenskt aktiebolag eller svensk ekonomisk förening som förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och därutöver inte – direkt eller indirekt – bedriver någon eller endast obetydlig verksamhet". Begreppet verksamhet har närmast ansetts motsvara vad som i äldre lagstiftning benämnts rörelse. I praxis har moderbolag ansetts bedriva rörelse genom att utöva koncerngemensamma funktioner åt dotterbolag. Genom skattereformen har definitionen på förvaltningsföretag ändrats genom att även indirekt verksamhet skall beaktas. Av förarbetena till ändringen framgår att det endast är verksamhet i sådana företag där företaget har ett bestämmande inflytande, dvs. dotterföretag, som skall beaktas (prop. 1989/90:110 s. 554 ff och 707). Till grund för bedömningen av karaktären av verksamheten i ■■■ Int. kan enligt myndighetens mening endast läggas den verksamhet som bedrivits i bolaget under beskattningens år. Bolaget ägde under 1991 inte heller aktier eller andelar i andra bolag i en sådan omfattning att det kan anses utgöra moderbolag. ■■■ Int. får därför anses vara ett sådant förvaltningsföretag som avses i 7 § 8 mom. andra stycket SIL. Förbundet skall därmed inte medges avdrag för lämnat koncernbidrag.

Skattetillägg

Av förbundets självdeklaration har inte framkommit att dess resultat belastats med icke avdragsgilla kostnader i form av eftergivna räntor och koncernbidrag. Förbundet har därigenom lämnat sådan oriktig uppgift som innebär att skattetillägg skall påföras. Några omständigheter som utgör grund för eftergift av skattetillägget har inte framkommit.

Förbundet överklagar skattemyndighetens beslut och yrkar i första hand dels att taxering skall ske i enlighet med lämnad deklaration, dels att skattemyndighetens beslut att påföra skattetillägg skall undanröjas alternativt att påfört skattetillägg skall efterges. Med avseende på frågan om koncernbidrag yrkar förbundet i andra hand att avdrag skall medges med ett belopp om 7 285 000 kr av det lämnade beloppet såsom för ett bidrag avsett att täcka kostnader som – om de uppkommit hos förbundet – hade utgjort avdragsgilla omkostnader. Till stöd för sin talan anför förbundet bl.a. följande.

Förlust vid försäljning av aktier

I förevarande fall finns inget rättssubjekt som har ett bestämmande inflytande över förbundet och [REDACTED] Finans. 2 § 4 mom. nionde stycket SIL kan således inte tillämpas. Varken i förarbeten eller rättspraxis finns stöd för att tillämpa regeln på det sätt som skattemyndigheten gjort. I sin tolkning av RÅ 1983 Aa 225 förbiser myndigheten att det i rättsfallet fanns just ett rättssubjekt som kunde utöva ledningen över de andra företagen, nämligen den förvaltningsförening som handhade driften av de i rättsfallet aktuella skogsägarföreningarna. Skattemyndighetens redogörelse för vilka sakförhållanden som myndigheten åberopar till stöd för sin uppfattning stödjer inte på något sätt att förbundet och [REDACTED] Finans skall anses stå under i huvudsak gemensam ledning. Det konvertibla förlagslånet har inte konverterats till aktier, varför det närmast är att jämföra med en finansieringsform. Det medför inte något inflytande. Styrelsen består av två ledamöter som utses av förbundet och två leda

möter som utses av de övriga aktieägarna. Styrelsens ordförande utses av de övriga aktieägarna. Ordföranden har utslagsröst i styrelsen. Förbundet har således inte det bestämmande inflytandet i styrelsen. De administrativa tjänster som ■■■■■ Finans köpt från förbundet har naturligtvis betydelse för den löpande förvaltningen av ■■■■■ Finans men saknar betydelse för bedömningen av inflytandet över ■■■■■ Finans ledning. Förbundet anser sammanfattningsvis att skattemyndigheten visat att förbundet har ett inflytande över ■■■■■ Finans. Motsatsen hade varit anmärkningsvärd mot bakgrund av att förbundet äger 49 procent av bolaget. Skattemyndigheten har dock inte förmått visa att förbundet har det bestämmande inflytandet över ■■■■■ Finans.

Ränta på kortfristiga fordringar

Fråga är inte om ett ackord och förbundet har aldrig yrkat avdrag för någon ackordsförlust. De aktuella kortfristiga fordringarna löpte initialt med ränta. I ett första skede bokförde därför förbundet den upplupna ränta som hänförde sig till fordringarna. Innan denna ränta förfallit till betalning beslutade dock förbundet att avstå från att betinga sig ränta. De ursprungliga reverserna ersattes med nya reverser som löpte utan ränta. Eftersom det är förbundets och ■■■■■ Finans uppfattning att någon civilrättslig förpliktelse för ■■■■■ Finans aldrig förelegat ligger det närmast till hands att tolka skattemyndighetens beslut på så sätt att man vill uttagsbeskatta förbundet för en fiktiv ränteintäkt. Myndigheten saknar grund för sitt beslut varför förbundet inte kan vägras "avdrag" på det sätt som skattemyndigheten påstår.

Koncernbidrag

Förbundet delar inte skattemyndighetens uppfattning att begreppet verksamhet motsvarar vad som i äldre lagstiftning benämnts rörelse. Enligt tidigare regler, dvs. före 1991 års skattereform, tjänade begreppet rörelse även som en avgränsning mot övriga förvärvskällor för vilka aktiebolag var skattepliktiga. Således torde tidigare förvaltning av värdepapper inklusive förvaltning av aktiekapitalet närmast vara att hänföra till förvärvskällan kapital. Fr.o.m. 1992 års taxering utgör dock all verksamhet som ett aktiebolag bedriver en enda

förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet. De tidigare gällande, relativt stränga, kraven för att en rörelse skulle anses påbörjad behöver därmed inte längre upprätthållas. Det är ostridigt att [redacted] Int. bedrivit verksamhet under 1991. Verksamheten bestod i att ta fram lämpliga "uppköpskandidater", göra värderingar av dessa företag, föra förhandlingar samt att förbereda och sluta avtal om förvärv av aktier. Verksamheten har bedrivits med egen personal och inhyrda konsulter. Det var redan från början avsett att bolaget skulle bedriva annan verksamhet, nämligen trading av köttvaror, och att bolaget skulle vara moderbolag till internationella bolag. Bolaget skulle utveckla det internationella affärsområdet med sikte på EU-marknaden. Av olika anledningar kom denna verksamhet inte till stånd förrän under 1992. Enligt förbundets uppfattning måste detta syfte, som även manifesterats under 1992, tas med vid bedömningen av om [redacted] Int. skall anses bedriva annan verksamhet än förvaltning av värdepapper eller därmed jämställd lös egendom. Det för tjänar för övrigt att framhållas att de aktier som bolaget förvärvat är s.k. organisationsaktier. Bolagets kostnader under 1991 har avsett förbrukningsmaterial, konsultarvoden, transportmedelskostnader, representation, förvaltningskostnader, diverse kostnader och räntekostnader. Kostnaderna uppgår till totalt 8 126 000 kr varav 840 000 kr inte ansetts vara avdragsgilla i bolagets verksamhet. Av resterande belopp om 7 285 000 kr utgör 6 286 000 kr räntekostnader på lån för förvärv av aktuella organisationsaktier. Eftersom verksamheten i [redacted] Int. är en direkt förlängning av verksamheten i [redacted] förbundet och den koncernvari [redacted] förbundet ingår råder det ingen tvekan om att aktierna, om de i stället hade förvärvats av förbundet, hade utgjort organisationsaktier. 7 285 000 kr av det mottagna beloppet på 8 milj. kr skall därför anses utgöra ett bidrag som är avsett att täcka kostnader som, om de hade uppkommit hos förbundet, hade utgjort avdragsgilla driftkostnader. Det strider mot den s.k. neutralitetsprincipen att under sådana omständigheter inte medge avdrag för kostnaderna.

Skattetillägg

Förbundet bestrider att det lämnat oriktig uppgift. Av deklarationen framgår att koncernbidrag lämnats till [redacted] Int. Det åligger skattemyndigheten att un-

dersöka huruvida de formella förutsättningarna för skattemässig avdragsrätt föreligger. Förbundet har inte haft anledning att inse att [redacted] Int. var att betrakta som ett förvaltningsföretag. Vare sig lagtext eller rättspraxis ger klart besked om vad som skall förstås med ett sådant företag, i synnerhet inte efter skattereformen. Med hänsyn till den oriktiga uppgiftens beskaffenhet föreligger i vart fall grund för eftergift av skattetillägget.

Vid omprövning med anledning av överklagandet har **skattemyndigheten** vidhållit sitt tidigare beslut. Beträffande eftergivna räntor på kortfristiga fordringar har myndigheten anfört följande. Om länsrätten skulle finna att fråga ej är om efterskänkta fordringsanspråk bör beskattning ändå ske för ränteavståendet med stöd av bestämmelserna om uttagsbeskattning. Beträffande frågan om koncernbidrag har myndigheten anfört bl.a. följande. För att avdrag för ett s.k. dolt koncernbidrag skall medges krävs ett klart samband mellan verksamheterna i berörda bolag. En förutsättning för avdragsrätt torde vara att någon motprestation erhållits som befrämjat det utgivande bolagets bedrivna rörelse. Beträffande frågan om skattetillägg medför det förhållandet att det mottagande bolaget namngivits inte att det sistnämnda bolagets deklARATION till någon del utgör beslutsunderlag vid det utgivande bolagets taxering.

Förbundet har i fortsatt skriftväxling anfört bl.a. följande. Genom att föra in frågan om uttagsbeskattning har skattemyndigheten fört in en ny sak i processen. Förbundet yrkar därför att länsrätten skall avvisa skattemyndighetens yrkande i denna del. Beträffande påfört skattetillägg har förbundet inte lämnat oriktig uppgift utan fråga är i stället om ett oriktigt yrkande. Lämnade upplysningar kan möjligen anses vara i så motto ofullständiga att de inte direkt kunnat läggas till grund för ett taxeringsbeslut men de gav ändå tillräcklig upplysning för att ge skattemyndigheten anledning till närmare utredning. Även om fråga skulle anses vara om oriktig uppgift föreligger inte någon rimlig proportion mellan den försummelse som kan läggas förbundet till last och den ingripande åtgärd som ett påförande av skattetillägg innebär. Grund för eftergift föreligger därför.

DOMSKÄL

Av revisionspromemorian och övriga handlingar i målet framgår bl.a. följande. Förbundet sålde den 5 december 1991 genom [REDACTED] Fondkommision 50 000 aktier i [REDACTED] AB vilka samma dag köptes av [REDACTED] Finans. Den 9 december 1991 sålde förbundet genom samma mäklarfirma 250 000 aktier i [REDACTED] B vilka samma dag köptes av [REDACTED] Finans. Såväl säljare som köpare erlade courtage med lika stora belopp, 100 kr vid [REDACTED]-transaktionerna och 375 kr vid [REDACTED]-transaktionerna. Förbundets försäljningar medförde en förlust på 14 802 935 kr. Beträffande ränta på kortfristiga fordringar har förbundet i räkenskaperna återbokat ränteintäkter på kortfristiga reverslån till [REDACTED] Finans. De ursprungliga reverserna, vilka inkluderat viss ränta, har makulerats och ersätts av nya reverser med 0-ränta. I yttrande den 14 september 1993 över skattemyndighetens utkast till revisionspromemoria har förbundet uppgivit att resultatet i [REDACTED] Finans under 1991 varit dåligt och att förbundet under 1991 gjort en ränteeftergift. Beträffande [REDACTED] Int. framgår att detta bolag under 1991 varken haft någon personal eller någon omsättning. I samband med revisionen inkom bolaget med ett anställningsavtal enligt vilket bolaget per den 1 oktober 1991 anställt en tjänsteman.

Länsrätten gör följande bedömning.

Förlust vid försäljning av aktier

Det är numera ostridigt att förbundet avyttrat aktier i [REDACTED] och [REDACTED] till [REDACTED] Finans. Parterna är överens om att förbundet har visst inflytande över [REDACTED] Finans. Fråga i denna del är om förbundet och [REDACTED] Finans kan anses "stå under i huvudsak gemensam ledning" och således huruvida avdrag kan medges för ifrågavarande realisationsförlust.

[REDACTED] Finans får anses utgöra ett viktigt led i den av de bondeägda [REDACTED] föreningarna och lantbrukarna uppbyggda organisationen för drivande av livsmedelsindustriell verksamhet. Med hänsyn till bl.a. ägarförhållandena, att

förbundets yttersta uppgift är att värna om medlemmarnas ekonomiska intressen, att ■■■■■ Finans enda uppgift är att fungera som servicebolag åt aktieägarna, dvs. förbundet och förbundets ägare vilka är de bondeägda ■■■■■-föreningarna, den faktiska styrelsesammansättningen i ■■■■■ Finans och att ■■■■■ Finans genom köpa sina tjänster hos förbundet använder förbundets personal finner länsrätten, i likhet med skattemyndigheten, att förbundet och ■■■■■ Finans får anses stå under i huvudsak gemensam ledning (jfr. RÅ 1983 Aa 225). Avdrag för den förlust som uppkommit i samband med avyttring av aktier i ■■■■■ och ■■■■■ B föreligger följaktligen inte. Överklagandet skall därför avslås i denna del.

Ränta på kortfristigt lån

Förbundet har inledningsvis uppgivit att resultatet i ■■■■■ Finans varit dåligt under 1991 och att fråga varit om en "ränteeftergift". I sitt överklagande har förbundet uppgivit att någon civilrättslig förpliktelse aldrig förelegat för ■■■■■ Finans att erlägga någon ränta. Av handlingarna framgår emellertid att både förbundet och ■■■■■ Finans bokfört räntetillgodohavandet respektive ränteskulden och att ombokningar skett först i samband med bokslutet. Med hänsyn härtill får anses klarlagt att parterna varit överens om att ränta skulle utgå på fordringarna i fråga. Att man sedan, i samband med att förbundet eftergivit räntan, ersatt ursprungliga reverser med reverser som löpte utan ränta föranleder inte annan bedömning. Mot bakgrund av att ränteeftergiften skett på grund av ■■■■■ Finans dåliga resultat under 1991 får denna enligt länsrättens mening uppfattas som ett led i förbundets åtgärder för att finansiellt understödja ■■■■■ Finans. Med hänsyn härtill har förbundet inte rätt till avdrag för den värdeöverföring som skett till ■■■■■ Finans genom ränteeftergiften. Att förbundet i sina räkenskaper behandlat ränteeftergiften på annat sätt, nämligen som återbokning av en ränteintäkt, och därigenom anser att man inte yrkat "avdrag" föranleder inte annan bedömning. Eftersom ägarförhållandena inte är sådana att förutsättningarna är uppfyllda för att koncernbidrag skall anses som en avdragsgill omkostnad för givaren föreligger inte heller rätt till avdrag för ränteeftergiften på denna grund. Vid denna utgång i nu aktuell del av målet föranleder förbundets yrkande om avvisning av skattemyndighetens

yrkande om uttagsbeskattning inte något länsrättens ställningstagande. Överklagandet skall mot bakgrund av det anförda avslås även i denna del.

Koncernbidrag

I målet är ostridigt att [redacted] Int. under 1990 påbörjat verksamhet. Fråga i målet är till vilken företagstyp detta bolag är att hänföra. Svaret på frågan har avgörande betydelse för om förbundet kan medges avdrag för sådant s.k. öppet koncernbidrag som lämnats till bolaget.

Ett förvaltningsföretag förvaltar värdepapper eller likartad lös egendom och har som sin väsentligaste uppgift att uppbära och vidarebefordra utdelningsinkomsten till sina delägare. Eftersom ett sådant företag under viss förutsättning åtnjuter frihet från kedjebeskattnings är avgränsningen mot övriga företag väsentlig. För denna avgränsning är frågan när förvaltningsföretagsstatusen inträder respektive upphör avgörande. Enligt uttalande av departementschefen i förarbetena får ett företag som tillfälligt nedlagt sin rörelse i regel betraktas som ett förvaltningsföretag (prop. 1960 nr 162 s. 67).

I förevarande mål har förbundet uppgivit att [redacted] Int:s huvudsakliga verksamhet avsågs att vara trading av köttvaror. Av olika anledningar kom denna verksamhet dock inte till stånd förrän under 1992. Under 1991 bestod verksamheten i att ta fram lämpliga "uppköpskandidater", göra värderingar av dessa företag, föra förhandlingar samt att förbereda och sluta avtal om förvärv av aktier. Eftersom [redacted] Int., som under 1991 var nystartat, under detta år ännu inte påbörjat sin egentliga rörelseverksamhet och då det inte heller ägt aktier eller andelar i andra bolag i sådan omfattning att det kan anses utgöra moderföretag - och därigenom "smittas" av ev. dotterföretags rörelseverksamhet - får bolaget enligt länsrättens mening i vart fall under nu aktuellt beskattningsår anses utgöra ett förvaltningsföretag. Eftersom ett öppet koncernbidrag inte utgör en avdragsgill omkostnad för givaren om denna eller mottagaren är ett förvaltningsföretag skall förbundet inte medges avdrag för bidraget såsom för öppet koncernbidrag.

Bolaget har i andra hand yrkat att viss del av mottaget bidrag skall tas upp till beskattning såsom utgörande ett bidrag avsett att täcka kostnader som, om de uppkommit hos givaren [REDACTED] förbundet, hade utgjort avdragsgilla driftkostnader.

Bestämmelser om s.k. dolda koncernbidrag saknas. För att ett sådant bidrag skall betraktas som en avdragsgill omkostnad för givaren och - i enlighet med reciprocitetsprincipen - som en skattepliktig intäkt hos mottagaren krävs att bidraget utgör omkostnad för att givaren skall förvärva eller bibehålla intäkter, dvs. att bidraget är att anse som en driftkostnad i givarens rörelse (jfr. RÅ 1994 ref. 85). I förevarande mål har framkommit att [REDACTED] Int. startats för att bedriva viss egen verksamhet. Förbundet har emellertid inte gjort gällande att de intäkter som verksamheten ifråga kommer att ge upphov till skall tillfalla förbundet. Med hänsyn härtill kan av förbundet under 1991 utgivet belopp inte anses som sådan omkostnad som kunde förväntas ge förbundet intäkter i dess rörelse. Beloppet kan följaktligen inte avräknas mot förbundets rörelseintäkter. Överklagandet skall därför avslås även i denna del.

Skattetillägg

Den omständigheten att det av förbundets deklaration överhuvudtaget inte framgått att förbundet avstått från ränteintäkter och att det inte heller framgått att koncernbidrag lämnats till ett dotterbolag som utgör ett s.k. förvaltningsföretag innebär att förbundet lämnat en sådan oriktig uppgift som skall föranleda påförande av skattetillägg i enlighet med 5 kap. 1 § taxeringslagen (1990:324), TL.

Fråga är här efter om det finns grund att inte ta ut eller att efterge skattetillägget i enlighet med 5 kap. 6 § TL.

Med hänsyn till att förbundet ingår i en av Sveriges största livsmedelskoncerner och då det inte kan anses att förbundet har haft att bedöma en svår skatterättslig fråga kan eftergift av skattetillägget inte beviljas på grund av bristande erfarenhet eller uppgiftens beskaffenhet. Beträffande eftergiftsgrunden

"annan särskild omständighet" tar denna sikte på den situationen att uppgiften visserligen är oriktig men den skattskyldige har försökt markera detta på något sätt. Förbundet hävdar att den omständigheten att mottagaren av aktuellt koncernbidrag namngivits i deklARATIONEN innebär att utredningsskyldighet uppkommit för skattemyndigheten. Med hänsyn till att förbundet lämnat en oriktig uppgift och därvid inte uppgivit att tveksamhet rådde i fråga om mottagarens skatterättsliga status kan eftergift inte beviljas på denna grund heller. Återstår då att ta ställning till om det framstår som uppenbart oskäligt att ta ut skattetillägget.

Av förarbetena (prop. 1991/92:43 s. 87-88) framgår att eftergiftsgrunden

"uppenbart oskäligt" avsetts fungera som en "ventil" när andra eftergiftsgrunder inte var tillämpliga. För eftergift krävdes att påföljden i sådana fall inte stod i rimlig proportion till den försummelse som den uppgiftsskyldige gjort sig skyldig till eller att det av annan anledning framstod som stötande att ta ut tillägget. Förbundet har i detta avseende anfört att det inte föreligger någon rimlig proportion mellan den försummelse som kan läggas förbundet till last och den ingripande åtgärd som ett påförande av skattetillägg innebär. Av bolagets årsredovisning framgår att förbundets redovisade egna kapital enligt balansräkning uppgår till 319 383 000 kr. Förbundet har under året erhållit koncernbidrag med 61 448 000 kr och lämnat sådana bidrag med 49 598 000 kr. Länsrätten ställer skattetilläggets storlek i relation dessa belopp. Av rättsfallet RÅ 1995 ref. 5 framgår även att enbart skattetilläggets storlek inte kan medföra en tillämpning av denna eftergiftsgrund. Den egentliga verksamheten i ■■■■■ Int., handel med kött, kom inte igång förrän under 1992. Denna verksamhet skiljer sig avsevärt från den i bolaget under 1991 faktiskt bedrivna verksamheten, nämligen förvaltning av under 1990 förvärvade aktier och uppköp av företag för förverkligande av det egentliga syftet med ■■■■■ Int. Med hänsyn härtill har det enligt länsrättens mening ålegat förbundet att utreda om ■■■■■ Int:s skatterättsliga status var sådan att lämnat koncernbidrag kunde anses som en avdragsgill kostnad för förbundet. Mot denna bakgrund kan eftergift inte beviljas på nu aktuell grund. Det framstår för länsrätten vid en samlad bedömning inte som uppenbart oskäligt att bolaget påförs skatte-

tillägg. Grund för eftergift av skattetillägget med stöd av 5 kap. 6 § TL föreligger således inte, varför överklagandet skall avslås även i denna del.

DOMSLUT

Länsrätten avslår överklagandet.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga 1 (Dv 3104)

I avgörandet har förutom chefsrådmannen [REDACTED] [REDACTED] ordförande, deltagit nämndemännen [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] [REDACTED] och [REDACTED] [REDACTED] lund.

Föredragande: länsrättsfiskalen [REDACTED] [REDACTED]