

Målnummer:	1423-98	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1999-03-26		
Rubrik:	Som anskaffningsvärde för tillgångar i en verksamhet som efter ändring av ett dubbelbeskattningsavtal skall börja beskattas i Sverige har ansetts skola gälla tillgångarnas marknadsvärden. Också fråga om värdering av aktier i utländskt bolag. Förhandsbesked angående inkomstskatt och förmögenhetsskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 23 § anvisningarna punkt 13 kommunalskattelagen (1928:370)• 3 § första stycket 5 lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt• 14 § första stycket lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt		
Rättsfall:	RÅ 1994 ref. 16		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A i huvudsak följande. A ägde i Danmark andelar i ett skepp sedan flera år. Den näringsverksamhet som förelåg genom detta ägande hade uteslutande beskattats i Danmark t.o.m. taxeringsår 1997. I Danmark hade skattemässiga avskrivningar skett på anskaffningsvärdet, skattemässiga avdrag medgivits för räntekostnader samt hade valutakursförändringar på lån i främmande valuta påverkat det skattemässiga resultatet. - Utöver nu nämnda andelar i ett skipp hade A 1996 undertecknat ett avtal om köp av ytterligare andelar i ett nybyggt skepp som skulle komma att levereras först i början av år 1998. I Danmark hade A utnyttjat föreliggande möjlighet att skattemässigt yrka förskottsavskrivning på tecknat kontrakt, vilket också hade medgivits vid dansk taxering. - De nordiska länderna har med ikraftträdande fr.o.m. den 1 januari 1998 ingått ett nytt dubbelbeskattningsavtal innebärande bl.a. att A:s "danska" skeppsverksamhet kommer att bli skattepliktig i Sverige. För att kunna ta ställning till olika handlingsalternativ med anledning av detta ändrade skatteförhållande var det av yttersta vikt för A att få svar på följande frågor. 1. Skall skeppsandelarna tas upp till marknadsvärde när verksamheten blir skattepliktig i Sverige? - 2. Om inte enligt vilken princip skall skeppsandelarnas skattemässiga värde beräknas? - 3. När skall den kontrakterade andelen anses ingå i den svenska förvärvskällan? Den 1 januari 1998 eller först vid leveranstidpunkten för skeppet?

Då A bedrev andra närliggande verksamheter i Danmark och av praktiska skäl övervägde att samla alla verksamheterna på ett ställe under en ledning, kommer sökanden eventuellt att överföra ifrågavarande andelar till ett av sökanden till 100 procent ägt danskt aktieselskab där fortsatta investeringar i skeppsandelar planeras ske. - A kan därvid tänkas att till underpris sälja in privat ägda börsnoterade rederiaktier till bolaget. Då bolagets fortsatta investeringar sker i de nu nämnda börsnoterade rederibolagens båtar eller i andra båtar men där driften sker i samarbete med nämnda börsbolag eller båtar som leasas av dessa, ger de införsålda aktierna bolaget en önskvärd insyn och visst inflytande i börsbolagen samt en finansiell förmåga att genomföra ytterligare investeringar. Avsikten är därvid inte att bolaget skall sälja börsaktierna utan dess avkastning skall alternativt täcka finansiella kostnader eller användas som säkerhet vid upptagande av lån för nya investeringar i ytterligare skepp. Införsäljningen av aktierna kan komma att ske under villkor att de inte säljs vidare eller pantsätts inom en viss angiven tid. -

Tänkt förfarande kan ske på flera sätt. - Alternativ 1. A säljer in så många aktier att dess avkastning kan pantsättas till finansiering av tänkta investeringar. - Alternativ 2. A säljer in så många aktier att dess avkastning svarar mot de finansiella kostnader som uppkommer i anledning av upptagande av lån för nya investeringar. - Alternativ 3. A säljer in så många aktier att dess marknadsvärde inklusive avkastning svarar upp som säkerhet för framtida investeringar. - Det kan framhållas att alternativ 3 är mindre önskvärt då avkastningen kunde riskeras däremot ogärna aktieinnehavet.

För A hade dessa alternativ betydelse ur förmögenhetsskatterättslig synvinkel varför svar önskades på följande frågor. - 4. Om A väljer alternativ 1, skall någon del av värdet av det danska bolaget redovisas som skattepliktig förmögenhet? - 5. Om A väljer alternativ 2, skall någon del av värdet på det danska bolaget redovisas som skattepliktig förmögenhet? - 6. Om A väljer alternativ 3, skall någon del av värdet på det danska bolaget redovisas som skattepliktig förmögenhet?

Skatterättsnämnden (1998-01-29, Ersson, ordförande, Nordling, Johansson, Nord, Tollerz) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-3 - Under förutsättning att skyldighet inte tidigare förelegat att erlägga inkomstskatt här i landet med anledning av den i Danmark bedrivna verksamheten skall andelarna vid beskattningen i Sverige tas upp till värden motsvarande marknadsvärdena den 1 januari 1998. Den kontrakterade andelen skall anses ingå i förvärvskällan den 1 januari 1998 varvid eventuell rätt till avskrivning för prisfallsrisk enligt punkt 2 femte stycket av anvisningarna till 24 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, inträder. - Frågorna 4-6 - Vid beräkning av A:s skattepliktiga förmögenhet skall vid värderingen av aktierna i det danska aktieselskabet vid samtliga angivna alternativ beaktas de börsnoterade aktier som sökanden kan ha överlåtit till det danska bolaget. - Motivering. - A som är bosatt i Sverige äger sedan flera år andelar i danska skepp. Hon har tecknat avtal om köp av ytterligare andelar i ett nybyggt skepp som kommer att levereras i början av 1998. Hittills har denna näringsverksamhet endast beskattats i Danmark. Ett nytt nordiskt skatteavtal träder i kraft den 1 januari 1998. Efter ikraftträdandet kommer verksamheten att beskattas i Sverige. A frågar vilket värde som skeppsandelarna skall tas upp till vid beskattningen i Sverige (frågorna 1 och 2) samt vid vilken tidpunkt den kontrakterade andelen skall anses ingå i den svenska förvärvskällan (fråga 3). - A överväger att överföra andelarna till ett av henne helägt danskt aktieselskab samt att också sälja privat ägda börsnoterade rederiaktier till detta bolag. Avsikten är att avkastningen på aktierna skall användas till att täcka bolagets finansiella kostnader, alternativt att avkastningen och/eller aktierna skall användas som säkerhet vid upptagande av lån, för nya investeringar i skepp. Med anledning härav frågar A om någon del av värdet på det danska bolaget skall redovisas som skattepliktig förmögenhet för A vid bolagets olika alternativa användningar av aktierna (frågorna 4-6). - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Frågorna 1-3 - Enligt punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL skall som anskaffningsvärde för inventarier anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande samt då inventarierna har förvärvats på annat sätt, deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. - I förevarande fall har näringsverksamheten inte tidigare beskattats i Sverige. Anskaffandet av skeppsandelarna har - i fall verksamheten inte redan tidigare skulle ha beskattats här - skett under tid då inkomsten varit undantagen från svensk skatt på grund av bestämmelser i ett skatteavtal. Oavsett eventuell skyldighet att ändock bokföra verksamheten enligt svenska regler har därför inte skattemässiga avskrivningar skett under den tid som inventarierna innehafts. Några skattemässiga restvärden finns därför inte. - Den angivna bestämmelsen om att som anskaffningsvärde skall anses den verkliga utgiften för anskaffandet avser enligt nämndens mening köp, byte eller därmed jämförligt fång som sker i en näringsverksamhet som skall beskattas i Sverige. Bestämmelsen avser enligt nämndens mening inte att reglera anskaffningsvärdet i en situation när inventarier anskaffats under tid då

verksamheten bedrivits i sådana former eller på sådant sätt att skatt för inkomsten inte skall erläggas, jämför situationen att en verksamhet som bedrivits som hobby övergår till näringsverksamhet eller att en i utlandet hemmahörande näringsidkare bedrivit näringsverksamhet här utan att fast driftställe förelegat och att verksamheten ändras så att fast driftställe skall anses föreligga. Reglerna om uttagsbeskattning (punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL) liksom den tidigare återgivna bestämmelsen ger enligt nämndens mening uttryck för den allmänna principen att beskattning skall - om inte annat särskilt angivits - ske med iakttagande av tillgångarnas verkliga värde. I förevarande fall skall inkomsten av verksamheten beskattas här från och med den 1 januari 1998. Marknadsvärdena vid denna tidpunkt skall därför anses utgöra anskaffningsvärdena. - Frågorna 4-6 - Enligt 3 § lagen (1997:323) om statlig förmögenhetsskatt skall som tillgång vid beräkningen av den skattepliktiga förmögenheten tas upp bl.a. aktier i utländska bolag. Enligt 14 § samma lag skall vid värderingen av aktie som inte är marknadsnoterad iaktas tillgångar och skulder i den juridiska personen i den omfattning som skulle ha gällt om de innehafts direkt av delägaren. De börsnoterade aktierna kan inte enligt nämndens mening enligt något av de angivna alternativen anses ingå i den bedrivna näringsverksamheten.

Ledamöterna Wingren, Silfverberg och Virin var skiljaktiga såvitt avsåg svaret på frågorna 1 och 2 och anförde följande: Frågorna gäller hur avskrivningsunderlaget på skeppsandelarna skall bestämmas när Sveriges beskattningsrätt enligt det nya dubbelbeskattningsavtalet inträder. - Enligt punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL skall som anskaffningsvärde för inventarier anses, då inventarierna har förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång, den verkliga utgiften för deras anskaffande. - Härifrån ges vissa undantag. Har inventarierna förvärvats på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång gäller således enligt samma bestämmelse att som anskaffningsvärde skall anses deras marknadsvärde vid tiden för förvärvet. Vidare gäller enligt bestämmelsen att om inventarierna ingått i en näringsverksamhet som den skattskyldige förvärvat på annat sätt än genom köp, byte eller därmed jämförligt fång skall som anskaffningsvärde anses det för den tidigare ägaren gällande skattemässiga restvärdet. Med skattemässigt restvärde förstås inventariernas anskaffningsvärde minskat med medgivna värdeminskningsavdrag, dvs. yrkade avdrag i den mån de medfört att den taxerade inkomsten har beräknats till lägre belopp än annars skulle skett eller medfört en ökning av underskott. - Även andra undantag föreskrivs för speciella situationer som t.ex. när inventarier anskaffats med användande av näringsbidrag. Inte heller dessa undantag avser emellertid en sådan situation som föreligger i det förevarande ärendet. - Det står den skattskyldige fritt att yrka avdrag för värdeminskning inom ramen för de regler som gäller för räkenskapsenlig avskrivning och restvärdeavskrivning enligt bestämmelserna i punkt 13 och 14 av anvisningarna till 23 § KL. Han kan således under ett år med endast mindre intäkter anpassa avdraget härtill eller helt avstå från det och därmed komma i åtnjutande av ett större skattemässigt restvärde som en del av avskrivningsunderlaget under ett påföljande år med större intäkter. Detta värde är som ovan antytts anskaffningsvärdet om detta inte minskat genom medgivna värdeminskningsavdrag. - Mot bakgrund av det anförda gör vi följande bedömning. - När verksamhet i utlandet jämlikt dubbelbeskattningsavtal skall beskattas endast i annan stat är frågan om huruvida värdeminskningsavdrag faktiskt gjorts inte en angelägenhet vid den svenska beskattningen. De regler som har varit gällande i den andra staten kan dessutom skilja sig från vad som under motsvarande tid gällt i Sverige. - Utgiften för de ovan nämnda skeppsandelarna har utgjort kostnader i den av A bedrivna verksamheten. Vi delar inte majoritetens uppfattning att en jämförelse kan göras med hobby som övergår till näringsverksamhet. I förevarande fall utgör den bedrivna verksamheten oavbrutet en skattepliktig näringsverksamhet, låt vara att inkomsten enligt dubbelbeskattningsavtalet inte beskattats i Sverige. Till skillnad från förflyttning av skattepliktig verksamhet ut från svensk jurisdiktion saknas reglering för förlopp i motsatt riktning. I

avsaknad av en uttrycklig reglering om hur en sådan transaktion skall behandlas - vilket i sig synes rymma ett antal svårbedömda aspekter - anser vi att endast ovan angivna huvudregel kan tillämpas. - Eftersom A inte tidigare medgivits avdrag för värdeminskning på andelarna vid någon taxering här, är hon berättigad att som avskrivningsunderlag för andelarna räkna anskaffningsvärdet. Något undantag härifrån på grund av att inkomsten av verksamheten enligt avtal om undvikande av dubbelbeskattning tidigare inte beskattats här, har inte föreskrivits. - Vi anser att ansökningen i denna del hade bort besvaras i enlighet härmed. I övrigt är vi ense med majoriteten.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle besvara de av A ställda frågorna 1-3 enligt följande. Fråga 1: Nej. Fråga 2: Till i Sverige bokförda värden. Fråga 3: Den kontrakterade andelen skall anses ingå i en svensk förvärvskälla fr.o.m. tidpunkten för avtalets undertecknande, dvs. år 1996. RSV anförde bl.a. följande. A hade förvärvat de aktuella andelarna genom köp, byte eller därmed jämförligt fång. Enligt punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL hade A då, i sin bokföring, bort ta upp andelarna till deras anskaffningsvärden. Något undantag härifrån på grund av att ett skatteavtal föreskriver att dubbelbeskattning skall undanröjas med tillämpning av full exempt hade RSV inte kunnat finna. Såvitt framgick av handlingarna i ärendet hade A inte tidigare medgivits avdrag för värdeminskning på andelarna vid någon taxering i Sverige. RSV ansåg därför - i likhet med Skatterättsnämndens minoritet - att A var berättigad att som avskrivningsunderlag för andelarna räkna anskaffningsvärdet.

A överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av Skatterättsnämndens besked beträffande frågorna 4-6 skulle besluta att aktierna skulle ingå i bolagets näringsverksamhet som arbetande kapital och som sådana inte skulle redovisas som skattepliktig förmögenhet hos A.

Parterna bestred varandras yrkanden.

Regeringsrätten (1999-03-26, Lindstam, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson, Schäder) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 1999-02-25, föredragande Eriksson, målnummer 1423-1998

Sökord: Förhandsbesked; Förhandsbesked; Dubbelbeskattning; Inkomstskatt; Förmögenhetsskatt

Litteratur: SOU 1995:34, s. 76-79.
