

Målnummer:	291-97	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	1997-06-11		
Rubrik:	Ett tyskt Kommanditgesellschaft har ansetts som en utländsk juridisk person som avses i 16 § 2 mom. SIL och en andel i bolaget som sådan egendom som avses i 31 § SIL:		
Lagrum:	16 § 2 mom., 27 § 1 mom., 28 § och 31 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	RÅ 1992 ref. 94		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB följande: X AB (Bolaget) ingick i Y AB-koncernen, vars moderbolag, var noterat på Stockholms fondbörs. Den huvudsakliga delen av försäljningen av Bolagets produkter skedde utanför Sverige. Bolaget hade till följd härav ett antal utländska dotterbolag, varav de mest betydelsefulla återfanns i Tyskland. - Bolaget ägde 99 procent av andelarna i ett tyskt kommanditbolag, Z GmbH & Co KG (KG), som utgjorde moderbolag för koncernens tyska verksamhet. Avsikten var att den tyska verksamheten skulle omstruktureras, varvid andelarna i KG skulle avyttras till ett av Bolaget helägt tyskt GmbH. - Bolaget hemställde därför att Skatterättsnämnden skulle meddela förhandsbesked vad avsåg frågan hur anskaffningskostnaden för andelarna i KG skulle fastställas vid beräkning av skattepliktig vinst enligt lagen om statlig inkomstskatt. - Då det för Bolaget var av synnerlig vikt att på förhand erhålla svar hemställde Bolaget att Skatterättsnämnden skulle besvara följande fråga:- 1) Skulle Bolagets skattemässiga anskaffningsvärde på andelarna i KG beräknas enligt bestämmelserna i 28 § första stycket SIL, varvid Bolagets egna uttag från KG skulle beaktas endast i den utsträckning dessa är hänförliga till tid efter den tidpunkt Bolaget varit skattskyldigt i Sverige för inkomst hänförlig till KG (fr.o.m. inkomståret 1995)?

Om Skatterättsnämnden skulle besvara fråga 1 nekande önskades svar på följande fråga: - 2) Skulle Bolagets skattemässiga anskaffningsvärde på andelarna i KG beräknas enligt bestämmelserna i 28 § första stycket SIL, varvid Bolagets egna uttag från KG och det skattemässiga resultatet i KG, beräknat enligt svenska regler, som belöpte på Bolaget, beaktas under hela den tid Bolaget innehaft andelarna (dvs. även för tid under vilken Bolaget, på grund av inskränkningar i det svensk-tyska dubbelbeskattningsavtalet, varit skattebefriat för inkomst hänförlig till KG)?

Om Skatterättsnämnden skulle besvara fråga 2 nekande önskades svar på följande fråga: - 3) Enligt vilka bestämmelser skulle anskaffningsvärdet på andelarna i KG beräknas?

Bakgrund - För att öka Bolagets marknadsandelar i Tyskland förvärvade Bolaget under 1989 99 procent av andelarna i KG. Resterande 1 procent av andelarna innehades av ett av Bolaget helägt tyskt GmbH. KG bedrev tillverkning av golvprodukter från fast driftställe i Tyskland. - T.o.m. inkomståret 1994 (1995 års taxering) påverkade inte resultatet i KG Bolagets taxering i Sverige, eftersom inkomst av rörelse, bedriven från fast driftställe i Tyskland, enligt då gällande dubbelbeskattningsavtal, var undantagen från beskattning i Sverige. Fr.o.m. inkomståret 1995 (1996 års taxering) var Bolaget dock skattskyldigt i Sverige för sin andel av KG:s resultat. - SIL saknar särskilda stadganden för beräkning av anskaffningsvärde på andelar i utländska

handels- och kommanditbolag. De regler som återfinns i 28 § första-åttonde styckena, och som avser beräkning av ingångsvärde på andelar i handelsbolag, torde i första hand avse svenska handelsbolag. - Ett tyskt kommanditbolag utgör inget eget skattesubjekt och är därför inte ett utländskt bolag, i den mening som avses i 16 § 2 mom. andra stycket SIL. Bolaget är inte heller en utländsk juridisk person, i den mening som avses i 16 § 2 mom. första stycket SIL, eftersom delägarna fritt kan förfoga över bolagets förmögenhetsmassa. Även om KG varken utgör ett utländskt bolag eller en utländsk juridisk person och inte heller driver någon verksamhet från fast driftställe i Sverige torde den del av KG:s vinst som belöper på Bolaget vara skattepliktig i Sverige enligt allmänna regler.

Regeringsrätten har i RÅ 1992 ref. 94 fastslagit hur reavinst resp. reaförlust skall beräknas vid avyttring av andel i utländsk juridisk person, vars resultat är skattepliktigt i Sverige med stöd av 53 § anv. p. 10 andra stycket b) kommunalskattelagen (1928:370), KL. Vad avser beräkning av reavinst vid avyttring av andelar i utländska associationer där delägarbeskattning i Sverige skall ske, men som inte omfattas av nämnda lagrum, saknas dock vägledande praxis. - Det saknas således uttrycklig lagreglering och rättspraxis beträffande beräkning av anskaffningskostnad för andel i utländskt handels- och kommanditbolag. - Ett tyskt kommanditbolag är som ovan nämnts inget eget skattesubjekt, utan dess skattemässiga resultat beskattas hos bolagsmännen. Ett tyskt kommanditbolag är även i övrigt, vad avser bolagskonstruktion och delägarskap, att jämföras med ett svenskt kommanditbolag. - Mot bakgrund av att det inte föreligger några väsentliga skillnader, vad avser den skatterättsliga eller bolagsrättsliga hanteringen i Sverige och Tyskland, mellan ett svenskt resp. ett tyskt kommanditbolag skall, enligt Bolagets uppfattning, anskaffningskostnaden för Bolagets andelar i KG, i tillämpliga delar, beräknas på i princip samma sätt som för andelar i ett svenskt handels- och kommanditbolag (28 § första stycket SIL). - Om bestämmelserna i 28 § första stycket SIL skall tillämpas vid beräkning av Bolagets skattemässiga anskaffningsvärde på andelar i KG skall, enligt Bolagets uppfattning, uttag som gjorts av Bolaget från KG beaktas endast i den utsträckning dessa gjorts under tid Bolaget varit skattskyldigt i Sverige för inkomst hänförlig till KG. - Om Skatterättsnämnden anser att egna uttag från KG skall beaktas under hela den tid andelarna innehafts av Bolaget, bör, för att erhålla ett materiellt riktigt resultat, resp. års inkomst i KG, beräknad enligt svenska regler, som belöper på den tid under vilken Bolaget innehaft andelarna beaktas. Detta gäller således även under tid Bolaget, på grund av inskränkningar i det svensk-tyska dubbelbeskattningsavtalet, varit skattebefriat i Sverige för inkomst hänförlig till KG. - Bolagets uppfattning om hur anskaffningskostnaden för andelarna i KG skulle beräknas kan schematiskt beskrivas på följande sätt:

- + ursprunglig köpeskillning för förvärv av andelarna
- + tillskott till kommanditbolaget under innehavstiden
- uttag från kommanditbolaget som skett fr.o.m. inkomståret 1995/uttag som skett från kommanditbolaget under hela innehavstiden
- + skattepliktiga inkomster som belöper på Bolaget fr.o.m. inkomståret 1995/skattepliktiga inkomster som belöper eller skulle ha belöpt på Bolaget under hela innehavstiden
- avdragsgilla underskott som belöper på Bolaget fr.o.m. inkomståret 1995/avdragsgilla underskott som belöper eller skulle ha belöpt på Bolaget under hela innehavstiden

Bolaget hemställde, mot bakgrund av ovanstående, att Skatterättsnämnden skulle besvara fråga 1 jakande.

Skatterättsnämnden (1996-12-05, Ersson, ordförande, Nordling, Wingren, Johansson, Nord, Silfverberg, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked. -

Anskaffningsvärdet på andelarna i KG skall beräknas utifrån det regelsystem i SIL, som gäller vid försäljning av aktier. - Motivering - Sökanden som äger 99 procent i det tyska bolaget KG ämnar avyttra detta innehav till ett av sökanden ägt tyskt bolag. Av denna anledning önskar sökanden förhandsbesked om enligt vilka bestämmelser anskaffningsvärdet på innehavet i KG skall beräknas. - KG är en association (Kommanditgesellschaft) bildad enligt tysk rätt som närmast är att likna vid ett svenskt kommanditbolag. Enligt tysk rätt är en sådan association inte en juridisk person. - KG kan i likhet med ett svenskt handelsbolag förvärva rättigheter, ikläda sig skyldigheter och föra talan inför domstolar och andra myndigheter. Enskild delägare i KG kan inte fritt förfoga över KG:s förmögenhetsmassa. Enligt 16 § 2 mom. SIL är KG därför en utländsk juridisk person (jfr prop. 1989/90:47 s. 17). - Att bestämmelserna i 28 § SIL inte är tillämpliga vid avyttring av andel i en utländsk juridisk person som delägarbeskattas enligt punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL och 6 § 2 mom. SIL framgår av förarbetena till lagstiftningen (se prop. 1989/90:47 s. 69) och detta vinner även stöd i Regeringsrättens avgörande i RÅ 1992 ref. 94. Det förhållandet att 28 § SIL skall tillämpas på subjekt som handelsbolagsbeskattas enligt lagen (1994:1853) om beskattning av europeiska ekonomiska intressegrupperingar följer av den särskilda regleringen. - Vid en reavinstberäkning skall anskaffningsvärdet på andelen i KG beräknas enligt de principer i SIL som gäller vid aktieförsäljningar, dvs. anskaffningsvärdet bestäms med utgångspunkt i vad som tillskjutits vid bildandet av KG eller vad som erlagts vid förvärvet av andelen. Reavinstberäkningen påverkas alltså inte av den särskilda regleringen om justering av anskaffningsvärdet för bl.a. vinster och förluster vid den löpande beskattningen som gäller för andelar i svenska handelsbolag. - Det anförda gäller under förutsättning att det inte förekommit några dolda vederlag eller obeskattade värdeöverföringar samt att försäljningen inte heller utgör en s.k. underprisförsäljning.

Riksskatteverket, RSV, överklagade Skatterättsnämndens beslut och anförde att det lagrum som låg närmast till hands att tillämpa vid försäljning av utländska handelsbolagsandelar borde vara 28 § SIL. RSV anförde vidare bl.a. att om ett tyskt kommanditbolag inte var en utländsk juridisk person enligt 16 § 2 mom. SIL återstod endast att betrakta en försäljning som en inkråmsöverlåtelse.

Enligt Bolagets uppfattning i svar på överklagandet skulle vinst vid avyttring av andel i ett tyskt Kommanditgesellschaft beräknas på samma sätt som vinst vid avyttring av andel i svenskt kommanditbolag, dvs. enligt bestämmelserna i 28 § SIL. Bolaget anförde vidare bl.a. att dessa bestämmelser borde tillämpas även om det tyska bolaget inte var en utländsk juridisk person enligt 16 § 2 mom. SIL.

Regeringsrätten (1997-06-11, Sjöberg, Swartling, Holstad, Eliason, Hulgaard) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Frågan i målet är hur beskattning skall ske vid avyttring av en andel i ett tyskt Kommanditgesellschaft. Av betydelse för bedömningen är dels om associationen är att betrakta som en utländsk juridisk person enligt 16 § 2 mom. SIL, dels vilka realisationsvinstregler som i så fall blir tillämpliga.

Vad gäller frågan om ett tyskt Kommanditgesellschaft är en utländsk juridisk person enligt 16 § 2 mom. SIL gör Regeringsrätten samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Förarbetena till de särskilda regler i 28 § SIL om beräkning av realisationsvinst vid avyttring av andel i handelsbolag som infördes år 1988 är helt inriktade på svenska handelsbolag och ger inte något stöd för att avsikten var att reglerna skulle omfatta också motsvarande utländska associationer (prop. 1988/89:55, bet.1988/89:SkU16). Att det förhållandet att vissa utländska juridiska personer delägarbeskattas efter i huvudsak samma metod som tillämpas i fråga om handelsbolag inte medför att 28 § SIL skall tillämpas framgår - som

Skatterättsnämnden funnit - av förarbetena till reglerna om delägarbeskattning i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL och av Regeringsrättens avgörande i RÅ 1992 ref. 94.

När det gäller frågan vilka regler som skall tillämpas vid beräkningen av realisationsvinst - utöver de allmänna reglerna i 24 § SIL - står valet mellan 27 § och 31 § SIL. Uppräkningen i 27 § 1 mom. SIL kan inte anses omfatta en andel i en sådan utländsk association som motsvarar ett svenskt handelsbolag och vad som uttalats i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 430-434) tyder inte heller på att detta varit avsikten.

I RÅ 1992 ref. 94 sägs visserligen att det i lagstiftningsärendet inte hade förekommit några uttalanden av innebörd att ett aktiebolag på grund av sitt delägarskap i ett utländskt bolag borde beskattas för realisationsvinst enligt andra regler än de som eljest gäller vid aktieförsäljningar. Uttalandet bör dock ses mot bakgrund av att det i målet torde ha varit fråga om en utländsk association som motsvarar ett svenskt aktiebolag och alltså om en aktie eller därmed jämförligt värdepapper. Avgörandet ger därför inte något stöd för att 27 § SIL skall tillämpas i detta fall.

Regeringsrätten finner därför att det är bestämmelserna i 24 och 31 §§ SIL som skall tillämpas vid beräkningen av realisationsvinst på de ifrågavarande andelarna.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar förhandsbeskedet och förklarar att anskaffningsvärdet på andelarna skall beräknas med utgångspunkt i de regler som gäller för sådana tillgångar som avses i 31 § SIL.

Föredraget 1997-05-28, föredragande Wahling Bexhed, målnummer 291-1997

Sökord: Förhandsbesked; Realisationsvinstbeskattning; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: prop. 1989/90:47, s. 17, 63, 69; prop. 1988/89:55; 1989/90:110, s. 430-434; Nils Mattsson, Svensk Internationell beskattningsrätt, 11:e uppl. s. 39-40; Nils Mattsson, SvSkT 1991 s. 11-12; Kerstin Boström, SvSkT 1989 s. 533.
