

Målnummer:	5326-1991	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-01-07		
Rubrik:	En person har från fast driftställe i USA bedrivit rörelse med en travhäst. Sedan hästen dött år 1981 utbetalades år 1982 en försäkringsersättning för hästen. Något fast driftställe fanns då inte längre. Den vinst i rörelsen som på grund av utbetalningen uppkom för beskattningsåret 1982 har vid tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med USA (artikel II) ansetts "hänföra sig till" det fasta driftstället som förelåg fram till dess hästen dog. Till följd härav har skattskyldighet i Sverige inte ansetts föreligga för vinsten. Eftertaxering för år 1983.		
Lagrum:	Art. II första stycket dubbelbeskattningsavtalet med USA (1965:38)		
Rättsfall:			

REFERAT

För taxeringsåret 1983 taxerade taxeringsnämnden I.T. i enlighet med avgiven självdeklaration.

I ansökan om eftertaxering yrkade Riksskatteverket att I.T. på olika grunder skulle eftertaxeras för 1983 för, såvitt här är av intresse, inkomst med 37 444 kr avseende travhästen Interception som tävlat i USA samt att han skulle påföras skattetillägg beräknat på samma belopp.

Länsrätten i Göteborg och Bohus län (1989-11-16, ordförande Joelsson) yttrade såvitt avsåg ansökan om eftertaxering och skattetillägg avseende inkomst av hästen Interception: - I.T. har under åren 1980 - 1982 ingått i ett konsortium, vilket drivit travrörelse i USA med hästen Interception. För åren 1980 och 1981 har rörelsen visat underskott. Hästen avled under år 1981. 1982 uppkom överskott på grund av att en försäkringsersättning på 1 000 000 kr då utföll. Utbetalningen var den enda affärshändelsen i rörelsen under detta år. Riksskatteverket gör gällande att på I.T. belöpande del, 37 444 kr, utgör för honom skattepliktig inkomst av utomlands självständigt bedriven rörelse och att beloppet skall hänföras till inkomst av kapital. - Avgörande för frågan är om fast driftställe kan anses ha funnits i USA även under år 1982. Den omständigheten att försäkringsersättningen härrör från händelser under år 1981, då fast driftställe i USA förelåg, kan inte ensamt medföra att fast driftställe i USA skall anses ha funnits även år 1982. Inte heller i övrigt har framkommit att villkoren för fast driftställe år 1982 är uppfyllda. I.T. är därför skattskyldig i Sverige för sin andel av vinsten, som skall hänföras till inkomst av kapital. Eftersom I.T. inte redovisat resultatet för USA-rörelsen föreligger grund för eftertaxering. - Genom att inte lämna tillräckliga uppgifter för sin taxering har I.T. lämnat oriktig uppgift. Grund för påförande av skattetillägg föreligger. Skäl för eftergift har inte framkommit. - Länsrätten eftertaxerar I.T. och påför honom skattetillägg (beloppen här uteslutna).

I besvär yrkade I.T. i här aktuellt hänseende att eftertaxeringen till statlig och kommunal inkomstskatt skulle sättas ned med 37444 kr., utgörande hans del av inkomst avseende hästen Interception, och att motsvarande nedsättning av underlaget för skattetillägg skulle göras.

Kammarrätten i Göteborg (1991-09-27, Nordbeck, Wicander, referent) delade länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

Kammarrättsrådet Edström var av skiljaktig mening och yttrade:

Det har inte ifrågasatts annat än att verksamheten med hästen Interception var en rörelse som bedrevs från ett fast driftställe i USA tills hästen dog år 1981. Det har heller inte ifrågasatts att försäkringsersättningen 1000 000 kr som betalades ut först år 1982 utgjorde intäkt av rörelse utan frågan är om rörelsens fasta driftställe upphörde när hästen dog så att ersättningen när den betalades ut utgjorde intäkt i en rörelse utan fast driftställe. Om man anser att rörelsen inte längre har något driftställe efter hästens död skall försäkringsersättningen beskattas i Sverige som inkomst av kapital. Om man i stället anser att rörelsens fasta driftställe inte upphört när ersättningen betalades ut är I.T:s andel av försäkringsersättningen enligt dubbelbeskattningsavtalet med USA undantagen från beskattning i Sverige. - Såvitt jag kunde finna har en motsvarande fråga inte tidigare behandlats varken av kammarrätten eller regeringsrätten. Något svar på frågan finner man inte i kommunalskattelagen eller i dubbelbeskattningsavtalet med USA. Frågan synes heller inte ha behandlats i litteraturen. Jag rör mig således på orörd mark och mitt ställningstagande kan därför grundas endast på mera allmänna överväganden eftersom jag inte har några fasta regler eller uttalanden att "luta mig mot". - Enligt 19 § kommunalskattelagen utgör försäkringsersättningen för skada på egendom intäkt av rörelse i den mån den köpeskilling som skulle ha införflutit om den försäkrade eller skadade egendomen i stället hade sålts hade varit att hänföra till intäkt av rörelse. På samma sätt utgör enligt punkt 1 första stycket av anvisningarna till 28 § kommunalskattelagen den köpeskilling som erhålls vid överlåtelse av en rörelse intäkt av rörelse eftersom det är den sista affärshändelsen i rörelsen. Skatteplikten för försäkringsersättningen eller köpeskillingen vid överlåtelsen förändras inte av att det ibland - som i det här målet - kan gå relativt lång tid mellan försäkringsfallen eller överlåtelsen och betalningen. Det är sambandet med rörelsen som blir avgörande för hur beskattningen skall ske. - Jag tycker att det är rimligast att betrakta försäkringsersättningen för Interception på samma sätt som man betraktar köpeskillingen vid överlåtelse av en rörelse. Utbetalningen av försäkringsersättningen är "den sista affärshändelsen" i rörelsen. Rörelsen med Interception låg visserligen nere under tiden mellan hästens död och betalningen av försäkringsersättningen. Det innebär dock inte att rörelsen i skatterättslig mening upphörde när hästen dog. Upphörde gjorde rörelsen först när "den sista affärshändelsen" inträffade dvs när försäkringsersättningen betalades ut. Enligt min mening är sambandet mellan försäkringsersättningen och hästen så starkt att driftstället blir identiskt. Till följd härav blir försäkringsersättningen en intäkt i en rörelse med ett fast driftställe. Den nettointäkt som I.T. haft av denna rörelse - av länsrätten bestämd till 37 444 kr - skall enligt dubbelbeskattningsavtalet med USA inte beskattas i Sverige. Till följd härav kan I.T. inte heller påföras skattetillägg i denna del. - I övrigt är jag överens med majoriteten.

I besvär hos Regeringsrätten fullföljde I.T. sin talan såvitt avsåg inkomst avseende hästen Interception samt skattetillägg.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1993-03-17, Mueller, Voss, Dahlman, Berglöf, Baekkevold) yttrade: I.T. ägde en tiondel av travhästen Interception, som tränades och tävlade i USA. Hästen, som hade inköpts år 1980 för 625 557 kr, dog under år 1981. Med anledning härav utbetalades under år 1982 till delägarna en försäkringsersättning på 1000 000 kr. Detta utgjorde den enda affärshändelsen det året i den ifrågavarande travsportrörelsen. Inkomsten av verksamheten för år 1982 har i enlighet härmed beräknats till (1000 000 - 625 557 =) 374 443 kr. Härav belöper en tiondel, eller 37 444 kr, på I.T.

Frågan i målet är om I.T. andel skall beskattas i Sverige eller i USA enligt dubbelbeskattningsavtalet mellan länderna (se SFS 1965:38). Det är ostridigt att den ifrågavarande travsportrörelsen - så länge Interception levde - bedrevs

från fast driftställe i USA. Beträffande inkomståret 1982 har underinstanserna emellertid funnit att villkoren för fast driftställe inte varit uppfyllda. I.T. har därför ansetts skattskyldig i Sverige för sin andel.

De avtalsbestämmelser som är av intresse i sammanhanget finns i första stycket av artikel II. Av bestämmelserna - som får anses gälla generellt för inkomst av rörelse - framgår att "vinster, vilka hänföra sig till något företaget tillhörigt fast driftställe" i en stat skall beskattas endast i den staten.

I förevarande fall utgörs vinsten av en försäkringsersättning. När ersättningen utbetalades fanns det enligt vad utredningen utvisar inte några anordningar för rörelsen som konstituerade fast driftställe i USA. Utbetalningen av ersättningen grundade sig emellertid på omständigheter som inträffat under den tid då fast driftställe förelåg. Vid tillämpning av avtalet får vinsten därför anses "hänföra sig till" det fasta driftstället (jfr prop. 1992/93:45 s. 44). Den skall alltså beskattas endast i USA.

På grund av det anförda skall eftertaxeringarna och underlaget för skattetillägg nedsättas med 37444 kr.

Beloppet skall dock - i enlighet med artikel XIV b) samt punkt 2 av de anvisningar till artikeln som intagits i bil. 3 i kungörelsen (1965:38) om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet - beaktas vid fastställandet av den statliga inkomstskatten (s. k. progressionsförbehåll). Från beloppet bör dock avräknas på I.T. belöpande andel av underskott för åren 1980 och 1981 av den ifrågavarande travsportrörelsen, nämligen 6 386 kr (se 39 § 2 mom. kommunalskattelagen i dess lydelse vid ifrågavarande taxering). Det belopp som skall beaktas vid tillämpning av progressionsbestämmelserna uppgår därför till (37 444 - 6 386 =) 31058 kr.

Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom och bestämmer eftertaxeringarna för år 1983 till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Regeringsrätten beslutar att progressionsbestämmelserna i punkt 2 av anvisningarna till artikel XIV i nämnda tillämpningskungörelse (SFS 1965:38) skall tillämpas så att den statliga inkomstskatten utgår med 66100:97100 av den statliga inkomstskatt som belöper på en beskattningsbar inkomst av 97 100 kr.

Regeringsrätten beslutar vidare att underlaget för skattetillägg skall nedsättas till 40 procent av den inkomstskatt som blir följden av de åsatta eftertaxeringarna och tillämpningen av progressionsbestämmelserna.

Föredraget 1993-01-07, föredragande Hedin,

målnummer 5326-1991

Sökord: Dubbelbeskattning - avtalet med Amerikas Förenta Stater (vinst i form av utbetalning av försäkringsersättning för död häst hänförlig till fast driftställe?); Skattskyldighet - fråga om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Amerikas Förenta Stater (vinst i form av utbetalning av försäkringsersättning för död häst hänförlig till fast driftställe?)

Litteratur:
