

Målnummer: 456-01 **Avdelning:** 1
Avgörandedatum: 2004-09-07
Rubrik: Fråga om kammarrätt i ett mål om inkomsttaxering utformat domslutet på ett sätt som omöjliggör förutsatta handläggningsåtgärder. Inkomsttaxering 1992.
Lagrum: 6 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324)
Rättsfall:

REFERAT

Novare Human Capital AB (bolaget) redovisade som inkomst av näringsverksamhet i sin deklaration 1992 dels inkomst av egen verksamhet, dels inkomst från sådan utländsk juridisk person för vilken enligt 6 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, jämte punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, delägare i Sverige skall beskattas. I fråga om den utländska juridiska personen hade avdrag för värdeminskning på ett fartyg gjorts med 25 procent av på ett visst sätt beräknat oavskrivet restvärde med $(0,25 \times 47\,266\,805 =)$ 11 501 479 kr. - Bolaget begärde i februari 1993 att skattemyndigheten skulle ompröva taxeringen och tillåta att värdeminskningsavdrag på fartyget beräknades utifrån marknadsvärdet på fartyget den 1 januari 1990, vilket skulle medföra dels ytterligare avdrag med 9 530 123 kr vid beräkningen av årets resultat, dels avdrag med 21 396 324 kr för underskott vid taxeringen 1991. - Som grund för sin begäran anförde bolaget sammanfattningsvis följande. Bolaget har till följd av den från den 1 januari 1990 gällande nya lagstiftningen om delägarbeskattning av vissa utländska juridiska personer blivit skattskyldigt för inkomsten från dotterbolaget N.W.L. Limited, Hong Kong (NWL). Bolaget har också redovisat inkomsten, ett överskott på 379 903 kr respektive ett underskott på 1 303 480 kr vid 1991 och 1992 års taxeringar. Inkomsten skall beräknas enligt svenska regler. Enligt dessa beräknas avskrivningsunderlaget för en anläggningstillgång som förvärfvas i utländsk valuta till svensk valuta efter den kurs som gäller vid anskaffningstillfället. I fall när tillgång förvärfvas från utomstående säljare utgör den faktiska anskaffningskostnaden normalt avskrivningsunderlag. I fall när faktisk anskaffningskostnad inte finns att lägga till grund för avskrivningar godtas regelmässigt marknadsvärdet som underlag. Exempel härpå är när tillgångar införs i näringsverksamhet av fysisk person och utdelning i annan form än pengar från utländskt dotterbolag. Med stöd av detta och ett värderingsintyg avseende värdet på anläggningstillgången (fartyget M/S Morland) i NWL den 1 januari 1990 samt valutaköpkursen detta datum skall avskrivningsunderlaget beräknas till 112 602 500 kr vid denna tidpunkt. Avskrivning enligt restvärdemetoden (25 procent) ger då skattemässigt avdrag för värdeminskning med 28 150 625 kr respektive 21 112 968 kr vid 1991 och 1992 års taxeringar mot i deklarationerna gjorda avskrivningar om 6 754 301 kr respektive 11 501 479 kr.

Skattemyndigheten avlog i omprövningsbeslut den 3 februari 1993 bolagets begäran. Som skäl anförde myndigheten i huvudsak följande. Ifrågavarande tillgång i dotterbolaget skall vid beskattningen enligt de svenska reglerna tas upp enligt reglerna om anskaffningsvärden avseende anläggningstillgångar i punkt 13 andra stycket anvisningarna till 23 § KL. Då aktuell tillgång varken ändrat karaktär eller överförts till bolaget skall som underlag för värdeminskning användas i dotterbolaget bokfört värde, vilket baseras på

existerande verkligt anskaffningsvärde minskat med ackumulerade avskrivningar.

Bolaget överklagade beslutet.

Skattemyndigheten vidhöll sitt beslut och anförde rörande fartygets marknadsvärde att det i utredningen beträffande 1993 års taxering återfanns ett avtal per den 23 april 1992 vari fartyget ansågs ha ett marknadsvärde om 12 500 000 USD och att tillgångens värde tycktes variera kraftigt då fartyget enligt tidigare insänt intyg, med hänsyn till viss pågående affärsverksamhet, värderats till 18 250 000 USD per den 31 december 1989.

Med anledning av skattemyndighetens yttrande rörande fartygets marknadsvärde anförde bolaget att vad myndigheten anført saknade samband med sakfrågan och att fartygspriserna fluktuerade mycket kraftigt, innebärande att priserna kunde gå såväl upp som ner.

Länsrätten i Stockholms län (1998-01-14, ordförande Nylund) yttrade: Som framgår av länsrättens dom i mål S 3109-96, som meddelats denna dag, har länsrätten funnit att eventuellt underskott beskattningsåret 1990 och således frågan om ingångsvärdet för fartyget M/S Morland och möjliga ytterligare avdrag för värdeminskning på fartyget skall bedömas vid taxeringen 1992. - Enligt 6 § 2 mom. SIL jämte punkt 10 andra stycket av anvisningarna till 53 § KL skall ägare av vissa utländska juridiska personer, vilka inte är bolag som omfattas av dubbelbeskattningsavtal och som inte är likartat beskattade som svenskt aktiebolag, beskattas i Sverige för den utländska juridiska personens vinst med belopp motsvarande ägarens andel härav, oberoende av om vinsten tagits ut eller ej, om ägaren direkt eller indirekt innehar eller kontrollerar åtminstone 10 procent av kapitalet eller rösterna och om minst 50 procent av bolaget kontrolleras av svenska intressen. Reglerna, vilka ofta benämns CFC-regler (Controlled Foreign Company), innebär att ägarna kommer att beskattas löpande för sin andel av den utländska juridiska personens vinst efter samma principer som gäller beträffande svenska handelsbolag och att inkomsten skall beräknas efter svenska regler på samma sätt som sker beträffande övrig här skattepliktig inkomst (prop. 1989/90:47 s. 63 och 69). - Parterna i målet är överens om att bolagets dotterbolag NWL utgör sådan utländsk juridisk person som omfattas av de nu angivna reglerna och att dessa även medger att underskott i sådan utländsk juridisk person får dras av vid inkomsttaxeringen av svensk ägare. Länsrätten finner inte skäl för annan bedömning. - Frågan i målet gäller om underlaget för värdeminskningens avdrag på dotterbolagets fartyg utgörs av NWL:s bokförda värde eller av marknadsvärdet på detta fartyg den 1 januari 1990. - Enligt punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL skall som anskaffningsvärde för inventarier som förvärvats genom köp, byte eller därmed jämförligt fång den verkliga utgiften för deras anskaffande anses som anskaffningsvärde. Bestämmelsen gäller enligt punkt 14 tredje stycket av anvisningarna till samma paragraf också i fråga om underlag för restvärdeavskrivning. - Någon särskild reglering av frågan vilket värde (anläggnings-)tillgångar skall anses ha vid svensk ägarbeskattning för ägande av här aktuella utländska juridiska personer gavs inte när den här aktuella lagstiftningen om beskattning av delägare i utländska juridiska personer infördes i punkt 10 av anvisningarna till 53 § KL (SFS 1989:1040). - Bestämmelsen har prövats i vissa avseenden som här inte är av omedelbart intresse i rättsfallet RÅ 1992 ref. 94. Av rättsfallet framgår dock dels att speciallagstiftningen om avdrag för avsättning till s.k. skatteutjämningsreserv, med hänsyn till ordalydelsen i denna lag, var möjlig för en jämförligt beskattad utländsk juridisk person. Vidare framgår att realisationsvinsten vid avyttring av den utländska juridiska personen skulle beräknas utan hänsyn till att ägaren kunnat tillgodogöra sig avdrag för löpande underskott i den utländska juridiska personen. Sistnämnda bedömning har senare, såvitt avser ett tyskt bolag närmast jämförbart med ett svenskt kommanditbolag, bekräftats i RÅ 1997 ref. 36. I det sistnämnda rättsfallet anger Regeringsrätten att det av förarbetena till reglerna om delägarbeskattning av vissa utländska juridiska personer och av

RÅ 1992 ref. 94 framgår att dessa skall delägarbeskattas efter i huvudsak (länsrättens kursivering) samma metod som tillämpas i fråga om handelsbolag. - I betänkandet SOU 1995:134, som närmast behandlar utökad skattskyldighet i Sverige för utländska juridiska personer baserat på en ny definition av begreppet "verklig ledning" och som inte föranlett någon åtgärd från lagstiftaren, föreslås bl.a. regler för ingångsvärden på tillgångar m.m. i sådana utländska juridiska personer som till följd av övriga förslag skulle anses som skattemässigt inflyttade i Sverige. Reglerna skall enligt betänkandet vara generella och gälla i de fall egendom underkastas såväl begränsad som obegränsad skattskyldighet i Sverige, varför de även föreslås tillämpas på tillgångar i här aktuell delägarbeskattad utländsk juridisk person. Efter en analys av de enligt utredningen möjliga alternativen; utländska värden - skattemässigt restvärde beräknat enligt svenska regler - marknadsvärdet, väljer utredningen marknadsvärdet. Som främsta skäl härtill anger utredningen följande. Om tillgångar undantas från beskattning (i Sverige) på grund av avtal om undvikande av dubbelbeskattning, skall enligt de från och med 1996 års taxering gällande reglerna (SFS 1994:1857) uttagsbeskattning ske även om tillgångarna inte i formell mening tas ut ur en förvärvskälla. Utagsbeskattning sker alltså vid övergång från obegränsad till begränsad skattskyldighet. Det måste därför vara konsekvent att låta tillgångar som genom byte av plats för den verkliga ledningen kommer att falla under svensk beskattning, få ingångsvärden motsvarande marknadsvärdena vid den tidpunkt då tillgångarna underkastas svensk beskattning. Den möjligheten att samma tillgång till följd av detta förslag skulle kunna skrivas av två gånger, bemöter utredningen med att det finns anledning att anta att det land från vilket den juridiska personen utflyttar kommer att uttagsbeskatta på samma sätt som Sverige nu gör. - Att utländskt värde inte väljs motiverar utredningen med att beskattningen i Sverige kan bli slumpmässig beroende på att värdena påverkas av olika länders varierande lagstiftning på området. Vidare bör hänsyn eventuellt tas till uttagsbeskattning i det andra landet, vilket till följd av att detta kanske sker först flera år efter det att skattskyldighet inträtt i Sverige leder till svårigheter. Härutöver bör man från principiella utgångspunkter så långt som möjligt bortse från händelser före den tidpunkt när skattskyldighet inträder i Sverige. Att använda ett enligt svenska regler beräknat skattemässigt restvärde, med utgång från faktiska anskaffningsvärden och tidpunkt och med maximal avräkning för fiktiv värdeminskning enligt svenska regler intill tidpunkten för skattskyldighetens inträde enligt svensk rätt, skulle enligt utredningen kunna förhindra avskrivning på samma tillgång två gånger dels i utlandet, dels i Sverige. Metoden förkastas dock med motiveringen att det är möjligt att i en koncern avyttra egendomen till företaget med hemvist i Sverige. Avskrivning kan då ske på anskaffningsutgiften. Vidare skulle förekomsten av dubbla avdrag för värdeminskning neutraliseras av uttagsbeskattning när egendomen lämnar sitt hemland eller när företaget ändrar hemvist. När egendomen förs till Sverige torde det inte ske till ett utländskt skattemässigt restvärde utan till ett marknadsvärde som legat till grund för uttagsbeskattning. - Som framgår ovan avsåg förslagen m.m. i SOU 1995:134 närmast lagstiftning för och med anledning av utökad skattskyldighet i Sverige för utländska juridiska personer med den verkliga ledningen i Sverige. Länsrätten finner inte att vad som föreslås i SOU 1995:134 om marknadsvärdet skulle innebära någon kodifiering av gällande rätt. Länsrätten delar skattemyndighetens uppfattning att NWL:s faktiska anskaffningskostnad i enlighet med reglerna i punkt 13 av anvisningarna till 23 § KL skall vara utgångspunkten för beräkning av avskrivning på tillgångar i CFC-bolaget. Överklagandet skall därför lämnas utan bifall. - Länsrätten lämnar överklagandet utan bifall.

Bolaget överklagade och yrkade att kammarrätten skulle medge avdrag för nedskrivning på fartyget vid 1991 och 1992 års taxeringar med 25 procent på ett underlag av 112 602 500 kr motsvarande fartygets marknadsvärde den 1 januari 1990. Bolaget hänvisade bl.a. till att Skatterättsnämnden den 29 januari 1998 avgjort ett ärende där den, när pågående näringsverksamhet på grund av ändring av dubbelbeskattningsavtal skulle tas upp till beskattning i Sverige, ansett att inventarierna skulle tas upp till värden motsvarande

marknadsvärdet vid den tidpunkt då ändringen trädde ikraft.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2000-11-14, Anclow, Rydholm, Pernold, referent) yttrade: Frågan i målet är vilket värde som skall anses utgöra anskaffningsvärde för NWL:s fartyg M/S Morland, när skattskyldighet i Sverige för bolagets inkomst av NWL:s verksamhet uppkommit till följd av lagändring som trätt i kraft den 1 januari 1990. Närmare bestämt är frågan om fartygets anskaffningsvärde skall anses utgöras av NWL:s bokförda värde eller av fartygets marknadsvärde vid nyssnämnda tidpunkt. - Det av bolaget åberopade förhandsbeskedet från Skatterättsnämnden den 19 januari 1998 har numera prövats av Regeringsrätten, se RÅ 1999 ref. 19. Målet gällde en i Sverige bosatt person som ägde skeppsandelar i Danmark. Till följd av nytt nordiskt skatteavtal med ikraftträdande den 1 januari 1998 skulle verksamheten komma att beskattas i Sverige. Fråga ställdes till Skatterättsnämnden om skeppsandelarna skulle tas upp till marknadsvärde när verksamheten blev skattepliktig i Sverige. Nämnden gav förhandsbeskedet att under förutsättning att skyldighet inte tidigare förelegat att erlagga inkomstskatt här i landet med anledning av den i Danmark bedrivna verksamheten, skall andelarna vid beskattning i Sverige tas upp till värden motsvarande marknadsvärdena den 1 januari 1998. Nämnden motiverade sitt beslut med att reglerna om uttagsbeskattning enligt punkt 1 av anvisningarna till 22 § KL liksom punkt 13 andra stycket av anvisningarna till 23 § KL ger uttryck för den allmänna principen att beskattning skall - om inte annat särskilt anges - ske med iakttagande av tillgångarnas verkliga värde. - Eftersom inkomsten av verksamheten skulle beskattas här från och med den 1 januari 1998 skulle därför marknadsvärdena vid denna tidpunkt anses utgöra anskaffningsvärdena. Regeringsrätten fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked med hänvisning till nämndens bedömning. - Omständigheterna i det nu aktuella målet är i allt väsentligt desamma som i Regeringsrättens avgörande i det angivna rättsfallet. Kammarrätten finner med hänsyn härtill och till vad som framkommit i målet att när bolagets inkomst av NWL:s verksamhet skall beskattas här i riket från och med den 1 januari 1990 avskrivningsunderlaget för fartyget M/S Morland skall bedömas med utgångspunkt i fartygets marknadsvärde vid denna tidpunkt. - Kammarrätten ändrar underinstansernas avgöranden på så sätt att anskaffningsvärdet för M/S Morland skall anses utgöras av fartygets marknadsvärde den 1 januari 1990. - Målet överlämnas till skattemyndigheten för fortsatt handläggning i enlighet med vad som ovan sagts.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens domslut, skulle undanröja länsrättens dom och återförvisa målet till Skatteverket för prövning i enlighet med 6 kap. 6 § taxeringslagen (1990:324). Till stöd för sin talan anförde verket bl.a. följande. Verket har inget att erinra mot kammarrättens bedömning att underlaget för värdeminskningssavdrag avseende det aktuella fartyget skall bedömas med utgångspunkt i dess marknadsvärde den 1 januari 1990. Kammarrätten har emellertid inte undanröjt länsrättens dom och skattemyndighetens omprövningsbeslut. Kammarrätten har inte heller återförvisat målet till skattemyndigheten utan överlämnat målet för "fortsatt handläggning". Med hänsyn till hur kammarrätten utformat sitt domslut finns det inte någon möjlighet för verket att företa någon fortsatt handläggning. Domslutet måste därför ändras.

Bolaget hade inga synpunkter på Skatteverkets yrkanden.

Regeringsrätten (2004-09-07, Ragnemalm, Sandström, Ersson, Dexe, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Målet i underinstanserna har gällt frågan om underlaget för värdeminskningssavdraget skall baseras på ett bokfört värde eller fartygets marknadsvärde. Skattemyndigheten och länsrätten har stannat för det förra alternativet och

därmed saknat anledning att ta ställning till hur marknadsvärdet beloppsmässigt borde bestämmas.

Kammarrätten har i sina domskäl redovisat anledningen till att marknadsvärdet skall läggas till grund för beräkningen. Då man i domslutet förklarar sig ändra underinstansernas avgöranden på så sätt att anskaffningsvärdet för fartyget skall utgöras av dess marknadsvärde den 1 januari 1990 och överlämnar målet till skattemyndigheten för fortsatt handläggning i enlighet med vad som anförts, kan det inte råda något tvivel om domens innebörd. Kammarrätten har uppenbarligen ansett att fastställandet av det sålunda preciserade värdet krävde ytterligare utredning för att de för inkomsttaxeringen nödvändiga beloppen skulle kunna bestämmas och att detta lämpligen borde ske i första instans. Skatteverket förefaller ha kommit till samma slutsats eftersom verket yrkar att målet återförvisas dit.

Skatteverkets invändningar synes sålunda rikta sig inte mot vad den fortsatta handläggningen skall avse eller vilken instans som skall ha hand om denna utan mot kammarrättens ordval i domslutet, framför allt att kammarrätten inte förordnat att underinstansernas avgöranden skall "undanröjas" och inte heller att målet skall "återförvisas". Av det ovan anförda följer emellertid att innebörden av kammarrättens dom måste anses klar och entydig utan att domslutet för den skull måste innehålla de av Skatteverket saknade termerna. Något formellt hinder mot att skattemyndigheten företar en prövning enligt kammarrättens dom föreligger inte heller.

På grund av det anförda skall Skatteverkets överklagande avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 2004-06-09, föredragande Erliksson, målnummer 456-2001

Sökord: Förvaltningsprocess övriga frågor; Taxeringsprocess

Litteratur: SOU 1964:27 s. 602; prop. 1989/90:74 s. 370-382; Almgren - Leidhammar, Skatteförfarandet, s. 4:14:3 f. och 4:23:1-4:23:3
