

# Regeringsrätten

## Rättsfall

**Huvudaktieägare har köpt ut en del i kommanditbolag från sitt aktiebolag. Fråga bl a om andelens värde skall beräknas efter substansvärdet eller efter avkastningsvärdet. RÅ85 1:45**

Besvär av W angående inkomsteftertaxering för 1973.

TI yrkade att W skulle påföras eftertaxering till statlig och kommunal inkomstskatt med 200 000 kr och att skattetillägg skulle påföras beräknat på ett underlag av motsvarande belopp. Till stöd för yrkandet anförde han att det vid taxeringskontroll framkommit att W år 1972 från ett aktiebolag i vilket han är huvudaktieägare för ett pris av 400 000 kr förvärvat andel i kommanditbolag. Enligt TI hade värdet på andelen vid förvärvstillfället uppgått till i vart fall 600 000 kr, varför till beskattning som löneförmån borde tagas 200 000 kr.

W bestred att formella förutsättningar för eftertaxering förelåg och bestred även yrkandet i sak. Om LR fann förutsättningar föreligga för att påföra skattetillägg hemställde W att skattetillägget skulle efterges på den grund att beskattningsfrågan rättsligt sett varit svårbedömbär.

LR yttrade bl a: W är aktieägare i fåmansbolaget W:s Mekaniska Verkstad AB, nedan kallad bolaget. Av W:s i målet lämnade uppgifter jämte vad i övrigt förekommit framgår i huvudsak följande. — Bolaget var ägare till fastigheten 30:46 Månstrålen 13 i Göteborgs kommun. Fastigheten var obebyggd och omfattade omkring 6000 m<sup>2</sup> industrimark. I syfte att bebygga fastigheten bildade bolaget 1970 tillsammans med Byggnadsfirman Anders Diös AB, nedan kallad byggnadsfirman, Kommanditbolaget Månstrålen 13, Byggnadsfirman Anders Diös AB & Co. Fastigheten Månstrålen 13 utgjorde därvid bolagets insats i kommanditbolaget. Mellan bolaget och byggnadsfirman träffades samma år avtal om optionsrätt innebärande rätt för såväl bolaget som byggnadsfirman att påfordra byggnadsfirmans inlösen av bolagets andel i kommanditbolaget i mars månad 1975 för ett pris av 900 000 kr. Bolaget överlät den 1 januari 1972 sin andel i kommanditbolaget till Lars W för en köpeskilling av 400 000 kr; i samband härmed träffades ett nytt optionsavtal mellan Lars W och byggnadsfirman. Enligt detta avtal ägde Lars W rätt att påfordra att byggnadsfirman från och med den 1 jan 1976 inlöste hans andel i kommanditbolaget för 900 000 kr. I enlighet med avtalet har Lars W den 2 jan 1976 sålt sin andel för avtalat pris. — Det antecknas att fastigheten Månstrålen 13 vid 1970 års allmänna fastighetstaxering åsatts ett taxeringsvärde av 350 000 kr, allt markvärde, och att detta värde vid 1975 års allmänna fastighetstaxering höjdes till 360 000 kr. — Vid affärstransaktioner mellan fåmansföretag och dess ägare är av betydelse i beskattningssammanhang om oriktig prissättning skett i samband med exempelvis ägares förvärv av

egendom från bolaget. Har förvärvet skett till underpris skall ägaren beskattas för skillnaden mellan verkligt värde och avtalat pris. Allmänt gäller därvid att värderingen skall ske med ledning av på orten gällande pris, d v s marknadsvärdet. Fastigheter värderas vanligen med utgångspunkt från åsatt taxeringsvärde men visar flertalet domar i skattemål att värderingen kan ske efter andra grunder. — LR har att pröva om Lars W förvärvat bolagets andel i kommanditbolaget till ett pris som vid förvärvstillfället understeg dess verkliga värde. Andelens värde får därvid med hänsyn till redovisade omständigheter anses ha motsvarat det värde ifrågavarande fastighet, som utgjort kommanditbolagets enda tillgång, haft vid överlåtelsestillfället. — Genom att i samband med förvärvet av andelen i kommanditbolaget träffa ifrågavarande optionsavtal måste W anses ha tillgodoförts en förmån av ett så betydande värde att en värdering av andelen med utgångspunkt från fastighetens taxeringsvärde uppenbarligen skulle leda till ett för lågt värde. Då W förvärvat andelen till ett pris som ungefärligen motsvarar fastighetens antagna marknadsvärde beräknat med utgångspunkt från åsatt taxeringsvärde får därför förvärvet anses ha skett till underpris. Vid beräkning av andelens värde måste beaktas att W inte utan delägarens samtycke ägt att överlåta andelen och att föfoganderätten över fastigheten härigenom begränsats. Vidare får optionsavtalet anses ha inneburit ett visst riskåtagande för W. — Även den omständigheten att inlösen av andelen kunde påfordras först fyra år efter förvärvet samt det förhållandet att den värdeökning som andelen kan ha undergått under innehavstiden beaktas vid beräkning av eventuell realisationsvinstbeskattning vid andelens försäljning utgör faktorer som har betydelse vid bedömningen. Med beaktande av redovisade omständigheter finner LR vid en samlad bedömning att andelens värde skäligen kan beräknas till 500 000 kr. Skillnaden mellan detta värde och det pris W erlagt, eller 100 000 kr, bör därför som TI yrkat bedömas som inkomst av tjänst för Lars W. — Genom att i deklARATIONEN inte redovisa omständigheterna kring förvärvet av andelen har Lars W underlåtit att lämna upplysningar som varit av betydelse för att kunna åsätta en riktig taxering. Förutsättningar för eftertaxering föreligger därför. — — — — Då Lars W som ovan anförts underlåtit att i deklARATIONEN lämna sådana upplysningar föreligger förutsättning för att påföra skattetillägg. Lars W kan inte anses ha anført någon omständighet som utgör tillräcklig grund för eftergift. TI:s yrkande skall därför bifallas men skall underlaget för skattetillägg begränsas med hänsyn till beslutad eftertaxering. — LR påför W eftertaxering 1973 för inkomst av tjänst med 100 000 kr taxerade och beskattningsbara inkomster. — LR påför därjämte W skattetillägg med 50 procent av den statliga och kommunala inkomstskatt som belöper på underlag av beslutad eftertaxering.

I besvär hos KR yrkade W att han skulle bli taxerad i enlighet med avgiven deklARATION och att påfört skattetillägg skulle undanröjas. Till stöd för sin talan anförde han bl a. LR:s bedömning av utköpsvärdet grundades på en skönsmässig bedömning av hur mycket en optionsrätt, som kunde återopas efter viss tid, kunde vara värd. Enligt de skatteregler som gällde för fåmansdelägare år 1972 kunde fastigheten utköpas till taxeringsvärdet, eller för 350 000 kr. Han hade därför tagit vederbörlig hänsyn till optionsrättens värde när han bedömde värdet av andelen i kommanditbolaget till 400 000 kr. Bedömningen av andelens värde vid uppköpstillfället var en besvärlig skatterättslig fråga. På grund av den lämnade uppgiftens särskilda beskaffenhet borde skattetillägg inte utgå.

TI avstyrkte bifall till W:s besvär. I egna besvär yrkade han att W skulle eftertaxeras för ytterligare 100 000 kr och att skattetillägg skulle påföras med 50 procent av den skatt som belöpte även på detta belopp. Till stöd för sin talan anförde han bl a. Avgörande för värdesättningen av andelen är vad en förstständig köpare är villig att betala den 1 jan 1972 för en tillgång som han enligt

bindande avtal har rätt och skyldighet att avhända sig för 900 000 kr fyra år senare. Det synes naturligt att göra denna bedömning utifrån diskontering av lösenbeloppet. Förvärvarens räntekrav avgör vad han är villig att betala. Om han utgår från en rak ränta av 12,5 procent under de fyra åren blir andelens värde 600 000 kr vid förvärvet den 1 jan 1972. Denna räntesats är hög om man jämför med det officiella diskontot som gällde under den aktuella tidsperioden. Med hänsyn till rådande ränteläge och de begränsade riskerna måste en ränta på 300 000 kr på fyra år, eller 75 000 kr per år, anses som mycket fördelaktig på ett satsat kapital av 600 000 kr.

KR i Göteborg avslog W:s besvär och biföll istället TI:s yrkanden.

W gick vidare till RR, som yttrade: W har visserligen i deklarationen till 1973 års taxering lämnat oriktig uppgift genom att underlåta att redovisa omständigheterna vid förvärvet i januari 1972 av andelen i kommanditbolaget. Det kan emellertid - även med beaktande av det i målet ingivna optionsavtalet - inte anses tillfredsställande utrett att substansvärdet av andelen i kommanditbolaget vid W:s förvärv översteg förvärvspriset 400 000kr. Det oriktiga meddelandet har därför inte föranlett att W blivit påförd för låg skatt genom den ordinarie taxeringen. Förutsättningar för eftertaxering föreligger därför inte. RR undanröjer, med ändring av LR:s och KR:s domar, den W åsatta eftertaxeringen samt skattetillägget. (Dom 13.6. 1985; två ledamöter av RR ville inte ändra KR:s dom.)

#### **Fråga om fördelning av underhåll mellan frånskild make och barn när beloppen ej utgjort full betalning. RÅ85 1:41**

Besvär av Signe H angående inkomsttaxering 1979.

Signe H deklarerade i sin deklaration i förvärvskällan tjänst periodiskt understöd med 3 280 kr.

TN följde deklarationen.

Taxeringsintendenten yrkade hos LR i besvär att upptaget periodiskt understöd skulle höjas med 1 770 kr till 5 050 kr. Signe H medgav höjning med 600 kr till 3 880 kr.

LR yttrade: Av handlingarna framgår följande. Enligt beslut av Växjö tingsrätt den 26 april 1978 skulle Berndt H till Signe H utge underhållsbidrag med 1 000 kr per månad för hennes egen del och 350 kr per månad för ettvar av två barn tills dessa uppnått 18 års ålder. Underhållsbidraget för ett av barnen upphörde i och med juli månads utgång 1978. Enligt företedda postanvisningstalonger har Signe H för månaderna maj och juni 1978 mottagit lägre belopp än Berndt H rätteligen haft att utge. Berndt H skulle rätteligen ha utgivit underhållsbidrag med totalt 13 200 kr år 1978. Signe H har dock mottagit endast 8 080 kr — TI har gjort gällande att en proportionering av mottagna underhållsbidrag bör göras med utgångspunkt från vad Berndt H rätteligen haft att utge. — Signe H har gjort gällande att, med hänsyn till att hon haft egen

inkomst, mottagna underhållsbidrag först och främst avser bidrag till barnen och vad som därefter återstår avser bidrag för hennes egen del. — LR gör följande bedömning. Av insända postanvisningstalonger framgår inte hur stor del av utgivna belopp som avser Signe H:s egen del och som avser barnen. Med hänsyn härtill finner LR skäligt att proportionera utgivna belopp med utgångspunkt från vad Berndt H rätteligen skulle ha utgivit. Berndt H skulle för Signe H:s egen del rätteligen ha utgivit 9 000 kr, vilket utgör 68 procent av vad han totalt skulle ha utgivit i underhållsbidrag. På Signe H kan då anses belöpa 68 procent av utgivet belopp 8 080 kr eller 5 494 kr. Enligt underrättelse från TN i Alvesta har Berndt H i sin självdeklaration verkställt avdrag för periodiskt understöd till Signe H med 5 050 kr. Vid angivna förhållanden godtas TI:s yrkande om en höjning till 5 050 kr.

Hos KR vidhöll Signe H sitt yrkande att hon inte skulle beskattas för inkomst av periodiskt understöd med högre belopp än 3 280 kr eller i vart fall inte för mer än 3 880 kr. Till stöd för sin talan anförde hon följande. Av de underhållsbidrag hon mottog från sin förutvarande make utgjorde 3 280 kr underhållsbidrag till henne och resterande belopp var underhållsbidrag till hennes barn för vilket hon inte skulle beskattas.

TI avstyrkte bifall till besvären.

KR i Göteborg yttrade: Vid beräkning av den del av de utbetalda underhållsbidragen som kan anses belöpa på Signe H bör varje utbetalning proportioneras i förhållande till underhållsbidragens storlek. Vid denna beräkning skulle Signe H rätteligen ha beskattats för 5 206 kr. — KR bifaller ej besvären.

Signe H gick vidare till RR, som yttrade: När, som i förevarande fall, det inte i samband med betalningen har blivit bestämt hur stor del av beloppet som skall anses utgöra till fränskild make utgående bidrag, bör vid beskattningen ingendera partens i efterhand uttryckta önskan om fördelningen ges försteg framför den andres. I stället får, på sätt KR funnit, en proportionell fördelning göras för de månader då full betalning ej har erlagts. TI:s av LR bifallna yrkande, innebärande att Signe H skall beskattas för samma belopp som Berndt H yrkat avdrag för i sin självdeklaration som makebidrag, ligger inom ramen för vad som vid en proportionell fördelning får anses ha utgått till henne. — RR bifaller inte besvären. (Dom 14.6 1985.)

*Anm: Se RÅ 1961 not. 1310.*

#### **Ej avräkning från svensk skatt av utländsk skatt på utländsk inkomst som inte ingår i det svenska beskattningsunderlaget. RÅ85 1:49**

Besvär av ASEA AB angående förhandsbesked.

I ansökan hos RSV om förhandsbesked anförde bolaget i huvudsak följande: Bolaget tillverkar produkter vilka i stor utsträckning exporteras för för-

säljning utomlands. — Försäljning sker bl a till helägda bolag i Portugal och Danmark. — Försäljning sker också f n i Egypten. Bolaget avser att utvidga sitt engagemang i detta land genom att etablera en egen filial där. Verksamheten kan därför förutsättas komma att ske från ett fast driftställe i den bemärkelse som avses i dubbelbeskattningsavtalet med Egypten. — Försäljning till utlandet sker dessutom av ett flertal produkter genom direkt export till köpare runt om i världen. — Bolaget kommer med hänsyn till ovanstående att bl a uppbära inkomster enligt följande:

- utdelningsinkomster från dotterbolagen i Portugal och Danmark
- inkomst av rörelse avseende filialen i Egypten
- inkomst av rörelse hänförlig till den egna exportförsäljningen från Sverige både till angivna dotterbolag och till utomstående köpare.

Sverige har inte något dubbelbeskattningsavtal med Portugal, vilket innebär att skattskyldighet i Sverige föreligger för utdelningar från dotterbolaget där. ASEA AB har emellertid erhållit dispens enligt punkt 5 anv till 54 § KL, innebärande att bolaget förklarats frikallat från skattskyldighet på dessa utdelningsinkomster. — För utdelningsinkomsterna från det danska dotterbolaget föreligger frikallelse från skattskyldighet enligt s k 54 §-utvidgning i dubbelbeskattningsavtalet med Danmark (artikel 10 punkt 4). — Utdelningarna är underkastade källskatt i respektive länder: I Portugal 30 %, i Danmark 5 % (artikel 10, punkt 2). — Enligt dubbelbeskattningsavtalet med Egypten skall inkomst av rörelse, som bedrivs från fast driftställe ”i det andra landet”, beskattas endast i det landet. Nämda inkomster är därför enligt avtalet skattefria för ASEA AB i Sverige. — Samtliga utländska skatter är allmänna skatter på inkomst som erlagges till utländsk stat. I förekommande fall omfattas skatterna av gällande dubbelbeskattningsavtal. — Bolagets övriga rörelseinkomster härrörande från exportförsäljning till utlandet utgör skattepliktig inkomst här i Sverige. Dessa rörelseinkomster förutsätts ej bli föremål för beskattning i utlandet.

Förhandsbesked önskas på följande frågor.

#### **Fråga 1**

Äger ASEA AB att från sin statliga och kommunala inkomstskatt i Sverige avräkna den utländska skatt som belöper på bolagets inkomster av utdelningar från Portugal och Danmark och den rörelseverksamhet som bedrivs i Egypten?

#### **Fråga 2**

a) Skall den del av den svenska skatten som belöper på inkomst som härrör från ASEA AB:s exportförsäljning få tas i anspråk för avräkning av utländsk skatt?

b) Får den utdelning som uppburits från Portugal räknas med bland de inkomster som härrör från utlandet och icke undantagits från beskattning här i riket genom överenskommelse med främmande stat?

RSV:s nämnd för rättsärenden meddelade följande förhandsbesked:

#### **Fråga 1**

Enligt 24 § andra stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt får avräkning enligt lagens bestämmelser inte ske om dubbelbeskattning av den inkomst som är i fråga kan undanröjas eller lindras på grund av överenskommelse med utländsk stat. Vid avräkning enligt sådan överenskommelse skall dock 25 § första stycket samma lag beaktas. Enligt första meningen i detta lagrum får avräkning ske endast av sådan utländsk skatt som belöper på "här i riket skattepliktig inkomst". Ordalydelsen utesluter inte avräkning av skatt på sådan inkomst som är av skattepliktig natur men som på grund av begränsningar i den subjektiva skattskyldigheten inte blir föremål för beskattning i Sverige. Enligt de regler som gällde före 1982 års ändringar av ifrågavarande bestämmelser kunde emellertid avräkning inte komma i fråga i sådana fall. Skatteavräkningssakkunniga föreslog att avräkningsmöjligheten skulle vara begränsad till skatt på inkomster "som taxerats här i riket". I prop 1982/83:14 föreslogs istället — utan särskild kommentar — den nu gällande lydelsen av 25 § första stycket första meningen. Av det anförda och av vad som i övrigt kan utläsas av förarbetena till 1982 års lagstiftning framgår enligt nämndens mening klart att lagstiftaren inte avsett att ändra den grundläggande principen att utländsk skatt är avräkningsbar endast under förutsättning att den hänförs till inkomst som inräknas i det svenska beskattningsunderlaget. Denna princip måste alltså anses som gällande rätt.

Mot denna bakgrund finner nämnden att varken den utländska skatt som belöper på inkomst från det fasta driftstället i Egypten eller de utländska källskatterna på utdelningsinkomster från Danmark och Portugal är avräkningsbara. Fråga 1 besvaras därför nekande.

#### **Fråga 2 a**

Avräkning får enligt 25 § första stycket andra meningen lagen om statlig inkomstskatt ske högst med belopp motsvarande den statliga och kommunala inkomstskatt som hänförs till inkomster vilka "härrör från utlandet" och inte undantagits från beskattning enligt dubbelbeskattningsavtal. För att en inkomst skall härröra från utlandet måste enligt nämndens mening fordras att den förvärvskälla till vilken inkomsten är hänförlig anses lokaliserad till utländsk stat enligt den statens interna skattelagstiftning (jfr 24 § första stycket, första meningen nämnda lag). Under de i ärendet angivna förutsättningarna är detta villkor inte uppfyllt beträffande bolagets exportinkomster. Nämnden besvarar därför fråga 2 a nekande.

**Fråga 2 b**

Som framgår av svaret på fråga 1 anser nämnden att den första meningen i 25 § första stycket nämnda lag skall tolkas så att endast utländsk skatt på inkomst som räknas in i det svenska beskattningsunderlaget kan komma i fråga för avräkning. På motsvarande sätt måste enligt nämndens mening gälla att endast sådana inkomster från utlandet som blir föremål för taxering i Sverige skall beaktas vid tillämpning av spärreglerna i andra — fjärde meningarna av samma lagrum. Även fråga 2 b besvaras således nekande.

Bolaget yrkade hos RR omprövning av förhandsbeskedet men RR ändrade inte förhandsbeskedet. (Dom 20.5. 1985)

*Anm.: Se DsB 1982:5, s 73; DsB 1984:25, s 125; prop 1982/83:14, s 10-13 samt Skattenytt 1984, s 225-231. (Ersson och Hagergård) och detta häfte s 554-561 (Ersson och Boström).*

# ”SRF:s egna kompetenskrav är min garanti.”

De drygt 700 ledamöterna i Sveriges Redovisningskonsulters Förbund ger service åt närmare 100.000 företag över hela landet. Allt från vanlig sifferhantering till kvalificerad ekonomisk rådgivning och medverkan i kundernas företagsutveckling. En service med ansvar och kvalitet.

SRF är en varudeklaration av kompetens. Förutom en avancerad teoretisk och praktisk grundutbildning krävs — för fortsatt ledamotskap i förbundet — en kontinuerlig aktualitetsutbildning på beskattnings- och redovisningsområdena.

Ett tämligen unikt krav i en yrkesorganisation som borgar för hög kvalitet på Redovisningskonsulten SRF.

Redovisningskonsulten SRF finns på de flesta orter. Du finner oss på Gula Sidorna under Revisorer och Redovisningskonsulter, betecknade med  $\Delta$ .

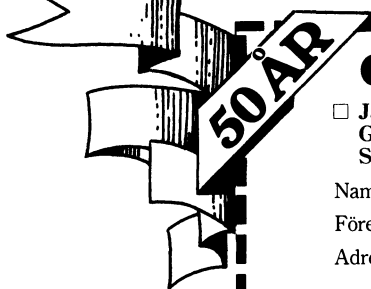


# SRF

— företagarens nära rådgivare och samtalspartner sedan 1936.

**SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND**

Förbundsadress: Magasinsgatan 7 A, Box 143, 791 23 Falun. Tfn 023/181 30.



## Goda Råd gratis!

- Ja tack, skicka mig broschyren **Goda Råd** och information om Sveriges Redovisningskonsulters Förbund.

Namn .....

Företag .....

Adress .....

SVERIGES REDOVISNINGSKONSULTERS FÖRBUND

