

Anmälare
tf professor Leif Edvardsson
Bok: Per Thorell m fl

Studier i skatterätt
tillägnade Nils Mattsson
på femtioårsdagen
Iustus Förlag 1988

1. INLEDNING

Nils Mattsson har sedan år 1974 varit verksam som professor i finansrätt i Uppsala. Med sin allmänt positiva och generösa inställning till forskarstuderande, som jag själv haft förmånen att i periferien få ta del av, har Nils Mattsson som forskningsledare under denna tid verksamt bidragit till att skapa en utomordentligt produktiv forskarmiljö. Under hans aktiva handledarskap har doktorsavhandlingar framlagts av Per Thorell: "Skattelag och affärssed" och av Bertil Wiman: "Prissättning inom multinationella koncerner". Vidare har monografier publicerats av Sture Bergström: "Ogiltighet ur civilrättslig och skatterättslig synvinkel" och "Förutsebarhet" samt Per Thorell; "Beskattning och utländsk valuta". Mängden uppsatser som publicerats är så omfattande, att det helt enkelt inte är meningsfullt att i ett sådant här samman-

hang försöka sig på att förteckna dem.

För att uttrycka sin uppskattning av Nils Mattsons insatser har de närmaste medarbetarna under dessa år på hans femtioårsdag tillägnat honom: "Studier i skatterätt", 221 sidor, Iustus förlag, Uppsala 1988.

Boken innehåller åtta uppsatser. De har inte något gemensamt tema. Snarare synes valet av respektive författares ämne ha varit betingat av dennes speciella intresseinriktning. Flertalet uppsatser behandlar ämnen med anknytning till företagsbeskattningen. Utanför denna ram faller endast Jerker Lövgrens uppsats "Beskattning av standardiserade optioner" och Erik Wallers: "Lottläggning och värdering enligt AGL". Den mest påtagliga kopplingen till företagsbeskattningen har Göran Landerdahls "Genomsyn av handelsbolag vid inkomstbeskattningen" och Bertil Wimans "Bekattning av royalties m m till utlandet". Sambandet mellan redovisningen och beskattningen behandlas av Claes Norberg i "Sambandet mellan utdelningsbart belopp och skattepliktig vinst" och Per Thorell i "Skattefrågor vid villkorade tillskott". Övriga två uppsatser har skrivits av Sven-Åke Bergkvist: "KL:s bestämmelser om vinstbolag — en oklar skattestrafflagstiftning" och Sture Bergström: "Fåmanshandelsbolag".

Min granskning nedan följer bokens disposition på så sätt att varje uppsats behandlas för sig i särskilda avsnitt. Därvid sker hänvisningar antingen till den speciella avsnittsindelning som respektive författare valt för sin uppsats eller till aktuell sida i boken. Jag kommer att lämna såväl formella som materiella synpunkter. Av naturliga skäl inriktas min granskning i första hand på sådana frågeställningar, där min uppfattning inte överensstämmer med författarens.

2. KL:S BESTÄMMELSER OM VINSTBOLAG – EN OKLAR SKATTESTRAFFLAGSTIFTNING

Begreppet *vinstbolag* dök upp i den allmänna debatten under 1960-talet, som en beteckning på sådana bolag, som vid en överlåtelse endast innehåller beskattade och obeskattade vinstmedel. Efter en utförsäljning av de substantiella tillgångarna (varulager, inventarier m m) finns i bolaget i princip kvar endast likvida medel. Efter inkrämsöverlåtelsen brukar ett sådant bolag benämnas *skalbolag*.

Överlåtelse av aktier i ett vinstbolag är inte olaglig. Överlåtelsen kan emellertid falla under tillämpningen av den s k *vinstbolagsregeln* i 35 § 3 mom 7 st KL. Som förutsättning för tillämpning av regeln gäller att tre villkor samtidigt måste vara uppfyllda. Dessa villkor är

1. att större delen av bolagets tillgångar före aktieavyttringen överlåtits till den skattskyldige eller annan,
2. att obeskattade vinstmedel funnits i det sålda bolaget vid tidpunkten för aktieavyttringen samt
3. att de obeskattade vinstmedlen uppkommit i bolaget *till följd av*

överlåtelsen av större delen av tillgångarna.

Bergkvists uppsats behandlar de tre villkoren i turordning. Störst utrymme ägnas åt att analysera de två första medan det sista ägnas litet intresse. I det praktiska livet torde det dock vara så att det sällan är några större svårigheter att konstatera om de två första villkoren är uppfyllda eller ej. Avgörande för om vinstbolagsregeln kan tillämpas blir därmed i regel innebörden av det tredje villkoret om att ett *orsaks samband* skall föreligga mellan avyttringen av tillgångarna och förekomsten av obeskattade vinstmedel i bolaget. Innan jag går närmare in på de tolkningssvårigheter som detta villkor kan föranleda skall jag dock först kommentera Bergkvists tolkning av det första villkoret.

För att avgöra om större delen av tillgångarna avyttrats eller ej skall jämförelsetidpunkterna enligt förarbetena (prop 1972:93 s 33) vara "ingången av räkenskapsåret i fråga och vid tidpunkten för aktieöverlåtelsen". Uttalandet innebär självfallet att vinstbolagsregeln inte är tillämplig om ett avyttrat bolag vid räkenskapsår lika med kalenderår köper in tillgångar i januari och säljer dem i december sedan tillgångarna stigit i värde. Bergkvist hävdar (s 16) att uttalandet också leder till att ett bolag inte kan påverka sin vinstbolagsstatus genom att under löpande räkenskapsår öka sin tillgångsmassa. Att påståendet dock inte äger generell giltighet torde framgå av RÅ 1988 ref 149. Det torde för övrigt inte vara helt klart om vinstbolagsregeln kan tillämpas efter en utförsäljning av tillgångarna i samband med en omstrukturering av verksamheten, varefter andra substantiella tillgångar anskaffas för motsvarande be-

lopp. Inledningen till det ovan återgivna förarbetsuttalandet har nämligen följande lydelse: "Frågan huruvida större delen av tillgångarna i *bolagets rörelse* (min kursivering) har tagits ut får bestämmas med ledning av bolagets ställning vid". Uttalandet ger inte täckning för vinstbolagsregelns tillämpning om ersättningsanskaffningen avser *samma förvärvskälla*. Däremot synes regeln kunna tillämpas om ersättningsanskaffningen skett i *annan förvärvskälla*.

Beträffande det tredje villkoret har RR i det mycket uppmärksammade förhandsbeskedsärendet RÅ 1988 ref 149 funnit att vinstbolagsregeln kan vara tillämplig på ett skalbolag innehållande obeskattade vinstmedel som härrör från löpande varuförsäljning. I detta fall krävs dock "att dessa vinstmedel kan sägas ha uppkommit till följd av att större delen av bolagets tillgångar överlåtits. För att sådant samband skall anses föreligga måste, med avvikelse från vad som är brukligt inom företaget eller inom branschen, återanskaffning av varor ha underlåtits i sådan omfattning att försäljningen framstår som ett led i den avveckling av verksamheten i bolaget som inkrämsöverlåtelsen innebär."

Enligt domsmotiveringen skall ett orsakssamband anses föreligga om bolaget har underlåtit att återanskaffa tillgångar i en omfattning, som är normal. Innebörden av detta återanskaffningskrav har inte preciserats. Efter som säsongvariationer uppenbarligen skall beaktas, kan varulagret vara lägre vid tidpunkten för inkrämsöverlåtelsen jämfört med ingången av räkenskapsåret utan att ett orsakssamband föreligger mellan vinsten av den löpande rörelsen och överlåtelsen av större de-

len av tillgångarna. En förutsättning är dock att återanskaffning av lagertillgångar skett i samma omfattning som varit fallet om inkrämsöverlåtelsen inte ägt rum. RR synes därför ha menat, att de obeskattade vinstmedlen skall utlösa vinstbolagsregelns tillämpning om åtgärder vidtagits i det sålda bolaget för att skapa en onormalt stor vinst, vilket i sin tur påverkat aktiepriset.

Hittills har det varit en allmänt spridd uppfattning att vinstbolagsregeln inte kan tillämpas, om tillgångarna i det gamla bolaget överläts till bokförda värden till det nya bolaget och endast investeringsfonder, resultatutjämningsfond och periodens vinst lämnas kvar (Se t ex Grosskopf, Familjeföretagens generationsskifte s 30). Från skattemyndigheternas sida vill man nu tolka det här rättsfallet så att vinstbolagsregeln är tillämplig på i princip alla skalbolagsaffärer. Ett mycket stort antal processer har därför påbörjats. Om den tolkningen visar sig vara riktig är onekligen Bergkvists rubriksättning av uppsatsen välmotiverad.

Ett exempel på Bergkvists goda insikter i ämnet är hans ifrågasättande om inte generalklausulen mot skatteflykt borde kunna tillämpas i vissa fall när aktierna säljs i ett moderbolag, som har ett dotterbolag som är vinstbolag. RR har i en dom 1989-06-15 gått på Bergkvists linje.

3. FÅMANSHANDELSBOLAG

Av 53 § 2 mom KL framgår att ett handelsbolag inte skall taxeras. I stället skall bolagets inkomst påföras delägar-

na som inkomst med belopp som motsvarar deras andelar av bolagets inkomst. Eftersom handelsbolagens inkomster således enkelbeskattas finns all anledning att ifrågasätta 1976 års beslut att låta fåmansföretagsreglerna generellt omfatta även handelsbolagen.

I flera avseenden är fåmansföretagsreglerna sållsynt illa anpassade till handelsbolagen. Det gäller t ex den skatfelprisregeln i 35 § 1 a mom 3 st KL. Denna regel i förening med bestämmelsen i 28 § 1 st KL leder till att en delägars privata utköp av ett inventarium till underpris blir beskattat hos honom två gånger. Reglernas utformning omöjliggör därmed i praktiken för delägarna att upplösa bolaget genom att till sig utskifta tillgångarna. Samma orimliga skatteeffekter uppkommer om antalet bolagsmän går ned till en, t ex vid ett dödsfall, och bolaget därför träder i likvidation. Om delägarna vill undvika de oförmånliga skatteeffekterna tvingas de först låta bolaget sälja ut tillgångarna till marknadspriser för att därefter utskifta kapitalet.

Felprisregeln är en av de regler som Sture Bergström tar upp till kritisk granskning i sin uppsats. Efter en inledande diskussion om lagstiftningen är tekniskt lämpligt utformad går han igenom hur en del av fåmansföretagsreglerna fungerar vid beskattningen av handelsbolag.

Genom ett enkelt exempel visar Bergström i avsnitt 2.2 (s 33) hur en person enligt lagtextens lydelse skulle kunna bli beskattad för samma transaktion mer än två gånger. Att flera stoppbestämmelser kan bli tillämpliga samtidigt har naturligtvis aldrig varit lagstiftarens avsikt. RSV har därför i sina anvisningar tvingats påpeka att en-

dast en regel är tillämplig i det enskilda fallet. Jag delar Bergströms uppfattning att det är klart olämpligt med allmänt hållna skatteregler, där deras tillämpningsområde enligt förarbetena står i strid med deras ordalydelse i lagtexten.

I stort sett finns inget att erinra mot Bergströms genomgång och kritik av hur de olika reglerna fungerar. I den följande detaljgranskningen av uppsatsen börjar jag med ett förslag av Bergström till förändring i regelsystemet, där jag har svårt för att förstå argumentationen.

Det förslag till lagstiftning som antogs av riksdagen våren 1976 innebar att medhjälpare måste arbeta minst 600 timmar i verksamheten under beskattningsåret för att själv bli beskattad för värdet av sin arbetsinsats. Kravet på arbetsinsatsens omfattning nedsattes till 400 timmar på initiativ av den borgerliga regeringen redan på hösten samma år. Denna 400-timmarsgräns har i praktiken visat sig omöjlig att kontrollera, eftersom något krav på tidsredovisning inte uppställt, se t ex RÅ 84 1:54. Bergström vill nu sänka gränsen till 200 timmar per år "av förenklingsskäl och kontrollskäl" (s 39). Någon sakligt underbyggd argumentation för denna ståndpunkt redovisas inte. Oavsett var man sätter gränsen uppkommer olyckliga tröskeeffekter. Kontrollproblemen torde inte bli mindre utan snarare större. Det är därför lika befängt var man än sätter denna gräns. I stället måste det enda rätta vara att slopa regeln helt, såsom företagskatteskommittén föreslår i sitt slutbetänkande SOU 1989:2.

I övrigt har jag gjort följande noteringar:

Not 14 på s 34 avser anskaffning av

personbil. Därför kunde i noten ha inlagts en ytterligare kommentar om att ingående moms på personbil i så gott som samtliga fall inte får lyftas av, jfr 18 § ML. Det rättsfall som hänvisas till i noten avsåg inventarieanskaffning till ett fritidshus och inte anskaffning av en personbil.

Lagtexthänvisningen i not 64 på s 47 bör enligt min uppfattning vara 10 § 3 mom SIL. Det åberopade 5 mom avser en kvittningsbestämmelse som möjliggör att inkomsten av rörelse kan kvittas mot gamla underskottsavdrag i samma förvärvskälla.

I not 4 anges ett felaktigt årtal och i not 56 samt not 61 felaktig lagtexthänvisning. Den löpande texten på s 36 och s 43 innehåller också felaktiga lagtexthänvisningar.

Bergström framför på s 47 hård kritik mot den bristande samordningen mellan den löpande inkomstbeskattningen och realisationsvinstbeskattningen. Som bekant har de s k dubbla avdragen slopats sedan boken publicerats, se prop 1988/89:55.

Att Bergström har fog för sin kraftiga kritik av fåmansföretagsreglerna för handelsbolag har fått stöd i företagskattkommitténs ovan nämnda slutbetänkande. Kommittén föreslås att handelsbolag inte längre skall hänföras till fåmansföretagen. I likhet med Bergström föreslås också kommittén att reglerna i 35 § 1 a mom 2 st KL om beskattningen av hyra och i 27 § anv p 5 KL rörande beskattningen vid avyttring av vissa immateriella rättigheter alljämt skall gälla för bolagsman i ett handelsbolag. Kommittén menar att förslagen är väl förenliga med kommitténs tidigare förslag till staketmetod för handelsbolag (SOU 1986:44).

4. GENOMSYN AV HANDELSBOLAG VID INKOMSTBESKATTNING

Landerdahl diskuterar i sin uppsats syftet med och effekterna av att man i vissa situationer frångår de generella normerna för beskattning av handels- och kommanditbolag genom att företa s k genomsyn av bolagskonstruktionen. Därvid behandlar han i ett första avsnitt sådan genomsyn i lagstiftningen och i ett följande avsnitt genomsyn i praxis. I ett avslutande avsnitt diskuterar han olika situationer när genomsyn kan eller borde företas.

Det bästa exemplet på lagstiftning där lagstiftaren ingripit och infört regler för en samordning mellan delägarnas och handelsbolagets skattesituation är bestämmelserna i 27 § anv p 3, 4 st KL beträffande skattskyldig som bedriver byggnadsrörelse eller handel med fastigheter och samtidigt äger en andel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag. I detta fall skall — förutom andelen — en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Landerdahls övriga exempel på genomsyn är tillämpningen av reglerna i 53 § 1 mom KL om skattskyldighet i Sverige när delägaren i handelsbolaget är inskränkt skattskyldig, fåmansföretagsreglernas tillämpning i vissa fall och skatteflyktslagets tillämpning i det fall då ett handelsbolag företar en rättshandling och delägaren blir den som erhåller skatteförmånen. Fåmansföretagsreglerna förefaller vara ett mindre väl valt exempel. Landerdahl påpekar nämligen själv i not 9 på s 59 att någon regelrätt genomsyn inte företas, eftersom fåmansföretagsreglerna inte bortser från att två skilda rättssubjekt föreligger.

Som exempel på rättsfall där genomsyn företagits i praxis diskuterar Landerdahl ingående RÅ 78 1:80, som behandlar frågan om ett aktiebolag uppfyller de generella förutsättningarna för koncernbidrag genom att äga andelar i ett rörelsedrivande handelsbolag. Ytterligare ett exempel som Landerdahl diskuterar när genomsyn företagits är RSV/FB Dt 1985:33. I detta förhandsbesked ansågs ett aktiebolag vara rörelsedrivande om det äger andel i ett rörelsedrivande handelsbolag. Andra av Landerdahl analyserade rättsfall där genomsyn företagits är RÅ 82 1:43 angående intern aktieöverlåtelse och RÅ 1988 ref 29 i vilket komplementär i kommanditbolag ansetts berättigad att vid förmögenhetsbeskattningen tillgodoräkna sig negativt värde hos bolaget. Landerdahl har som exempel från praxis där genomsyn inte företagits tagit upp RÅ 85 1:72, i vilket RR fann att undantaget från kedjebeskattningen inte är tillämpligt på aktier innehavda av ett HB. Den i avsnitt 4.6 förda diskussionen beträffande realisationsvinstbeskattning av handelsbolagsandelar är med den numera genomförda lagstiftningen i stort sett överspelad.

Landerdahls uppsats är skriven med spänst och god språklig behandling. Hans argumentering för sina slutsatser är i allmänhet övertygande. På några punkter är jag dock inte helt överens med honom. Det gäller bl a not 21 på s 69. Här uttalas att det inte är ovanligt att RR tillämpar en subjektiv tolkningsmetod. Beträffande s k stopplagstiftning har det åtminstone hittills varit en utbredd uppfattning att domstolen använder sig av en objektiv lagtolkningsmetod, jfr Bergkvists artikel.

Enligt 2 § 3 mom SIL är en av de

generella förutsättningarna för koncernbidragsrätt att såväl givande som mottagande bolags huvudsakliga verksamhet avser jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse. Landerdahl hävdar att begreppet "huvudsaklig verksamhet" i detta sammanhang skall tolkas som 70 % eller mer, s 62. Som grund för denna uppfattning hänvisar han i not 12 till GRS, Skattehandbok, del 5 avsnitt SI 2:35ff. På s 2:35 kommenteras begreppet "huvudsaklig verksamhet" mycket kortfattat. Där nämns inget om att det står för 70 % eller mer. Det som föranlett Landerdahls uppfattning är förmodligen kommentarerna på s SI 2:37 till begreppet "huvudsaklig del". Begreppet återfinns i 2 § 3 mom 3 st i anslutning till den speciella begränsning i avdragsrätten som gäller för fastighetsförvaltande fåmansföretag. Denna begränsning infördes först 1979 och har därefter ändrats till nuvarande lydelse 1981. Enligt ett uttalande i förarbetena (prop 1980/81 s 20) skall givarens fastighetsinnehav till huvudsaklig del vara stadigvarande använt på angivet sätt om 75–80 % värdemässigt avser mottagarens jordbruk, skogsbruk eller rörelse. Begreppet har i senare års lagstiftning regelmässigt använts i denna betydelse, se t ex prop 1980/81:68 s 155f och 1981/82:191 s 17.

I förarbetena till fåmansföretagslagstiftningen föreslogs att begreppet "till huvudsaklig del" skulle utnyttjas vid bestämningen av begreppet fåmansföretag. På initiativ av skatteutskottet byttes emellertid orden "till huvudsaklig del" ut mot de nuvarande "till övervägande del" utan att man för den skull avsåg att ändra på innehållet i begreppet fåmansföretag, se SkU 1975/76:28 s 37f.

Den s k "Luxemburgregeln", som infördes 1933, finns numera intagen i 3 § 3 st SIL. Ett av villkoren för tillämpning av regeln är att företaget "huvudsakligen ägs eller på annat därmed jämförligt sätt innehas av svenska fysiska personer". I dubbelbeskattnings-sakkunnigas betänkande (SOU 1962: 59 s 222) anges att uttrycket "huvudsakligen" här innebär mer än 50 %. Vi finner alltså här samma gränssättning som i företagsskatteberedningens förslag till definition av fåmansföretag, se SOU 1975:54 s 174.

Frågan är om begreppet "huvudsaklig" alltid i koncernbidragssammanhang skall tolkas enligt den modernare rättsuppfattningen i betydelsen 70–75 % eller enligt äldre, mer vacklande språkbruk. Man bör därvid hålla i minnet att koncernbidragsreglerna lagfästes redan 1965 och att den speciella spärregeln för fastighetsförvaltande fåmansföretag infördes först 1979. Förarbetena till lagstiftningen (SOU 1964:29 och prop 1965:126) kan här ge viss vägledning.

I utredningen (s 95) säger de sakkunniga bl a följande: "Utredningen har därför ansett sig böra förorda, att bidraget skall anses utgöra kostnad respektive intäkt i den förvärvskälla hos bolagen, som motsvarar den huvudsakliga verksamheten. Skulle det mottagande bolaget sakna förvärvskälla inom inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet eller rörelse eller skulle mottagarens huvudsakliga verksamhet inte vara hänförlig till något av dessa inkomstslag, bör bidraget hos mottagaren anses tillhöra det inkomstslag, i vilket avdrag medgivits hos givaren. . . Undantagsvis kan dock tänkas att varken givare eller mottagare driver rörelse eller äger fastighet."

DepC gör följande modifiering i propositionen (s 72): "Som villkor för att koncernbidraget skall betraktas som omkostnad resp intäkt synes dock böra uppställas att den huvudsakliga verksamheten för de företag, mellan vilka koncernbidrag lämnas, skall avse jordbruksfastighet, annan fastighet eller annan rörelse än livförsäkringsrörelse. . . Jag anser mig inte kunna förorda utredningens förslag att bidraget — om mottagareföretagets huvudsakliga verksamhet inte avsr något av nämnda inkomstslag — skall anses som intäkt i förvärvskälla i det inkomstslag, i vilket det utgivande företaget erhållit avdrag för bidraget, . . . I regel har företagen endast en förvärvskälla. Skulle emellertid givare- eller mottagareföretaget ha flera förvärvskällor bör av praktiska skäl som huvudregel gälla att koncernbidraget skall hänföras till den förvärvskälla, som motsvarar den huvudsakliga verksamheten. . . Vad jag nu föreslagit innebär att koncernbidrag med avdragsrätt för givaren och skattskyldighet för mottagaren inte kan lämnas till eller från ett bolag eller en förening som endast har inkomst av kapital, t ex förvaltar värdepapper eller därmed likartad lös egendom."

De ovan återgivna citaten visar att utredningen var beredd att godta koncernbidrag även mellan företag som inte bedrev jordbruk, annan fastighet eller rörelse. DepC var dock inte beredd att acceptera en så långt gående resultatutjämnning som utredningen hade tänkt sig. Han ansåg att koncernbidraget som huvudregel skulle hänföras till den förvärvskälla som motsvarar den huvudsakliga verksamheten. Vidare menade han att koncernbidrag inte kunde komma i fråga mellan företag vars enda inkomst var inkomst av kapi-

Snogeholms Utbildnings AB

SEMINARIER/KURSER ÅR 1990

SKATTERÄTT

• **2 mars Internationell företagsbeskattning inför 1990-talet**

Lärare: Höskolelektor Kent Simon och professor Göran Grosskopf

Plats: SAS Hotel Arlandia, Stockholm. Anmälan: senast 5 feb

Pris: 2500 kr inkl dokumentation, lunch och kaffe

• **22-23 mars Fastighetsbeskattning nu och i framtiden**

Lärare: Höskolelektor Christina Gyland och professor Göran Grosskopf

Plats: Snogeholms Slott, Malmö-Ystad. Anmälan: senast 23 feb

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

• **24-25 april Koncernbeskattning**

Lärare: t f professor Leif Edvardsson och professor Göran Grosskopf

Plats: Sheraton Hotel, Stockholm. Anmälan: senast 29 mars

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

• **21-22 maj Tolkning av lagar och rättsfall**

Lärare: Professor Gustaf Lindencrona och professor Göran Grosskopf

Plats: Snogeholms Slott, Malmö-Ystad. Anmälan: senast 25 april

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

• **Alt 1. maj De mindre företagens beskattning**

Lärare: t f professor Leif Edvardsson och höskolelektor Bo Svensson

Plats: Utomlands, kontakta oss. Anmälan: kontakta oss.

Pris: kontakta oss

• **Alt 2. sept De mindre företagens beskattning**

Lärare: Skattekonsulterna Jan-Erik Askenström och Gunnar Rabe

Plats: Utomlands, kontakta oss. Anmälan: kontakta oss.

Pris: kontakta oss

• **30 maj Etablering i Öststaterna**

Lärare: Höskolelektor Kent Simon och professor Göran Grosskopf

Plats: Arlanda Konferens, Stockholm. Anmälan: senast 2 maj

Pris: 2500 kr inkl dokumentation, lunch och kaffe

Snogeholms Utbildnings AB

- **30-31 aug Beskattning av företagsöverlåtelser före och efter år 1991**

Lärare: Skattekonsult Ulf Söderholm och professor Göran Grosskopf

Plats: SAS Royal Hotel, Malmö. Anmälan: senast 1 aug

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

- **10-11 sept Internationella etableringsstrukturer**

Lärare: Höskolelektor Kent Simon och professor Göran Grosskopf

Plats: Snogeholms Slott, Malmö-Ystad. Anmälan: senast 10 aug

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

- **Alt 1. 11-13 sept Familjeföretagens beskattning (Sthlm)**

Lärare: Professor Göran Grosskopf, skattekonsulterna Ulf Söderholm och Greger Boström

Plats: SAS Royal Viking Hotel, Stockholm. Anmälan: senast 10 aug

Pris: 6200 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

- **Alt 2. sept Familjeföretagens beskattning (utomlands)**

Lärare: t f professor Leif Edvardsson och skattekonsult Lennart de Verdier

Plats: Kontakta oss. Anmälan: kontakta oss

Pris: Kontakta oss.

- **1-2 okt Obeståndsrätt**

Lärare: Professor Madeleine Löfmarck, advokat Leif Ljunholm och höskolelektor Bo Svensson

Plats: SAS Royal Viking Hotel, Stockholm. Anmälan: senast 31 aug

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

- **29-30 okt Generalklausulen och genomsynsprincipen**

Lärare: Docent Sture Bergström och professor Göran Grosskopf

Plats: SAS Royal Viking Hotel, Stockholm. Anmälan senast 28 sept

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

- **Alt 1. 21-22 nov Skattefrågor inför 1990 års bokslut**

Lärare: Docent Per Thorell och professor Göran Grosskopf

Plats: IVA, Stockholm. Anmälan: senast 23 okt

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

- **Alt 2. 28-29 nov Skattefrågor inför 1990 års bokslut**

Lärare: Docent Per Thorell och professor Göran Grosskopf

Plats: Snogeholms Slott, Malmö-Ystad. Anmälan: senast 26 okt

Pris: 5300 kr inkl dokumentation, luncher och kaffe

Snogeholms Utbildnings AB

Ny bok från Snogeholms Utbildnings AB

VÅRT NYA SKATTESYSTEM

**En orientering om kommande skattereformer
2:a upplagan**

av

GÖRAN GROSSKOPF

- **100 sidor.**
- **Nyheter t.o.m. 6 december finns med.**
- **Beställ nu, vi levererar omgående!**
- **Frakt ingår, moms tillkommer!**
- **Den kostar 94 kr**
- **Större volymer offereras.**

Anmälningstalong

Skickas till Snogeholms Utbildnings AB, Östergatan 30, 211 22 Malmö.
Telnr: 040-975101 Faxnr: 040-129164

Jag anmäler mig till

seminariet/kursen.....den.....

seminariet/kursen.....den.....

Jag vill veta mer om (Sätt x i 0)

0 Kurser/seminarier år 1990

0 Nyhetsbrev inom skatteområdet; provex erhålles utan kostnad

Litteratur/nyhetsbrev

Jag beställer..... ex av Vårt nya skattesystem á 94 kr

Jag beställer..... ex av Vinstbolagstranskationer á 200 kr

Jag beställer..... ex av Aktiebolagens finansieringsformer á 170 kr

Jag beställer..... årsprenumerat(er) av Nyhetsbrev á 2750 kr

Porto ingår, moms tillkommer

Företag:

Namn:

Adress:

Postadress:

Telnr:.....Faxnr.....

Frankeras ej
Mottagaren
betalar portot

Snogeholms Utbildnings AB

Svarspost

Kundnummer 200349000
200 70 Malmö

tal, d v s de rena förvaltningsföretagen. Dessa två uttalanden synes sammanförda mycket väl kunna anses innebära, att ett företag som har dels inkomst av kapital dels inkomst av jordbruksfastighet, annan fastighet och rörelse kan ge eller motta koncernbidrag under förutsättning att inkomsten av kapital inte är större än inkomsten av de tre andra förvärvskällorna gemensamt. Under alla förhållanden ger uttalandena inget stöd för Landerdahls tolkning av begreppet "huvudsaklig verksamhet". Anmärkas kan att URF föreslår att villkoret huvudsaklig verksamhet skall utmönstras och i det nya systemet formuleras så att varken givare eller mottagare får vara livförsäkringsanstalt, schablonbeskattat bostadsföretag eller förvaltningsföretag eller investmentföretag, se SOU 1989:34 del I s 269.

I avsnitt 5.1 (s 75–79) beträffande låneförbudet för Landerdahl de lege lata- och de lege ferenda-resonemang om vartannat. Avsnittet upplever jag därför som lite svårgripbart. I det här sammanhanget är det viktigt att ha klart för sig att låneförbudet trots allt är straffsanktionerat, jfr not 31 på s 78 och Petréns uttalande i där nämnt rättsfall.

5. BESKATTNING AV STANDARDISERADE OPTIONER

Handel med standardiserade optioner startade i juni 1985 på initiativ av Stockholms Optionsmarknad OM Fondkommission AB. I den uppåtgående aktiemarknaden under de närmaste åren därefter ökade handeln explosionsartat och många nya instrument tillskapades. Vi fick inte bara ak-

tieoptioner av sälj- och köpoptionstyp utan även ränteoptioner och indexoptioner. Fler aktörer dök upp på marknaden och även terminer introducerades. Efter lagstiftning våren 1987 och "börskraschen" på hösten samma år har handeln stabiliserats på en lägre nivå.

Efter en inledande redovisning av optionens historik och utveckling i Sverige går Jerker Lövgren i sin uppsats igenom skattereglerna för köpoptioner och säljoptioner i separata avsnitt. I respektive avsnitt behandlas därvid var för sig optionsutfärdarens och optionsinnehavarens skattesits vid de olika handlingsalternativ, som står honom till buds. I ett avslutande avsnitt behandlas förmögenhetsbeskattningen av standardiserade optioner.

Lövgrens redovisning av rättsläget har jag inget att erinra mot. Även hans argumentation för beskattningskonsekvenserna i de delar av regelkomplexet, som ännu inte prövats i praxis finner jag övertygande. I anslutning till resonemanget om standardiserade optioner är förmögenhetsskattepliktiga eller ej förfäktar Lövgren en mycket intressant lagtolkningsmetod. Han har helt enkelt frågat lagens författare hur beskattningen skall ske, eftersom detta inte klart framgår varken av lagtexten eller förarbetena. Det svar Lövgren fått på sina frågor utgör enligt Lövgren en tillförlitlig tolkning av lagtexten. Uppfattningen står i direkt strid mot den allmänt vedertagna legalitetsprincipen. Brister i lagstiftningen faller i allmänhet tillbaka på lagstiftaren själv, se t ex Bergström, Skatter och civilrätt s 66ff, Grosskopf m fl, Inkomst- och förmögenhetsbeskattning del I s 37 och Lodin m fl, Beskattning av inkomst och förmögenhet s 520 f.

Avslutningsvis finner jag det anmärkningsvärt att inte Ekman-Tiveus, Skatt på aktier omnämns som källmaterial. Edvardsson-Bjerreks artikel i Skattenytt 1987, som behandlar exakt samma ämne nämns inte heller.

6. SAMBANDET MELLAN UTDELNINGSBART BELOPP OCH SKATTEPLIKTIG VINST

Bortsett från reglerna för avskrivningar på fastigheter krävs vid taxeringen för avdragsrätt att skattemässigt betingade dispositioner företas i redovisningen. Under de senare åren har det förts en livlig debatt om det lämpliga med en så stark koppling mellan redovisningen och beskattningen. Om man i större utsträckning tillåter att olika resultatberäkningsprinciper får tillämpas blir följden naturligtvis att betydande skillnader kan uppkomma mellan det bokföringsmässiga och skattemässiga resultatet. Det vanligaste sättet att redovisningsmässigt beakta sådana skillnader i andra länder, där skattemässigt betingade dispositioner inte företas i den bokföringsmässiga redovisningen, är att redovisa latent skatteskulder i stället för obeskattade reserver.

Claes Norberg diskuterar i sin uppsats olika frågor som kan aktualiseras om man i Sverige övergår till att redovisa latent skatt när man beräknar ett bolags utdelningsbara belopp. Som underlag för denna diskussion undersöker han hur utdelningsbar vinst beräknas och vilka medel som får utdelas enligt några andra länders rättsordningar. Han har därvid valt ut några länder, där skattemässigt betingade värderingsregler inte används i den bokföringsmässiga redovisningen

(Storbritannien, USA, Danmark). För jämförelse har han studerat Norge, som har ett system liknande det svenska. Som skäl för valet av Norge anges att debatten där under senare år varit livlig om lämpligheten i att låta skatte-reglerna påverka redovisningen.

Norbergs genomgång av regelsystemen i de undersökta länderna är mycket tekniskt och faktaspäckad. Den tyder på mycket goda insikter i ämnet. Ett litet påpekande vill jag dock göra. Jag är medveten om att det många gånger kan vara svårt att finna adekvata svenska översättningar på enskilda utländska ord och uttryck. Det stör mig att i en löpande svensk text finna oöversatta utländska ord som inte ens är markerade med citationstecken.

För Sveriges vidkommande anser Norberg att en övergång till redovisning av latent skatt i stället för obeskattade reserver är fullt möjlig inom ramen för nuvarande regelsystem. Han föreslår att en sådan övergång sker genom att man inför särskilda värderingsregler i redovisningslagstiftningen. Vidare menar Norberg att en redovisning av skattedispositioner som vinstdisposition inte kan godtas. En hybridmodell där bokslutsdispositioner redovisas utanför resultaträkningen utan att latent skatt samtidigt anges avvisas. Som en mycket stor fördel med redovisning av latent skatteskulder framhålls att man får enhetligare koncernredovisningsregler, bl a av goodwill.

Norberg anser att man lagstiftningsvägen inte kan reglera alla de frågor som uppkommer vid en redovisning av latent skatteskulder. Jag delar hans uppfattning att de organ som redan nu svarar för redovisningsrekommendationer är mest lämpade för att lösa frå-

gor av mera teknisk natur. Lagstiftarens insatser bör alltså inskränkas till att dra upp ramarna så att god redovisningssed kan utvecklas i harmoni med internationell redovisningspraxis.

En övergång till redovisning av latent skatt kommer enligt Norberg att leda till att företagen kan redovisa ökade utdelningsbara vinster. Detta kan i sin tur öka rörligheten för företagens kapital. Ett förverkligande av de nyligen framlagda utredningsförslagen om 1990-talets skattesystem innebär väsentligt lägre total skattebelastning på företagens utdelade vinster, trots att man slopar de nuvarande lättnaderna i dubbelbeskattningen. Skatteomläggningen kan därför också förmodas öka rörligheten för företagens kapital.

Hur realistiskt är det då att räkna med att vi skall få ett redovisningssystem för företagen som beaktar latentas skattekulder? Utan en frikoppling av redovisningen från beskattningen torde detta vara svårt att åstadkomma. Man kan tyvärr inte hysa några större förhoppningar om förändringar i regelverket efter att ha läst URF:s förslag. Konsekvenserna av URFs förslag om slopade resultatregleringsmöjligheter blir att sambandet mellan bokföring och beskattning ökar. Genom en bredare skattebas försvinner de nuvarande värderingsreglerna i KL. Den allmänna värderingsprincipen i KL blir enligt förslaget att en värdering under LVP inte skall godtagas om inte särregler ges. Som utgångspunkt för de nya värderingsreglerna i KL har URF ordagrant utgått från terminologin och begreppsbildningen i BFL. Begreppen omsättningstillgång och anläggningstillgång får den innebörd som anges i 13 § BFL, SOU 1989:34 s 370. Likaså skall begreppet "verkligt värde" enligt

den innebörd det har i BFL användas i stället för det nuvarande uttrycket i KL — "återanskaffningsvärde", s 230f och 371. Avskrivning på inventarier m m skall grunda sig på 15 § 2 st BFL om värdeminskning på grund av "ålder, nyttjande eller annan därmed jämförlig orsak", s 81.

7. SKATTEFRÅGOR VID VILLKORADE TILLSKOTT

När ett aktiebolag behöver skaffa nytt kapital kan det ske på i princip två vägar. Bolaget kan öka det egna kapitalet genom en nyemission eller öka det långfristiga främmande kapitalet genom att ta upp lån. Det förekommer emellertid också olika mellanformer mellan aktier och fordringar, nämligen konvertibla skuldebrev som ger fordringsägaren rätt att på vissa villkor byta ut skuldebrevet mot aktier i bolaget och skuldebrev förenade med optionsrätt att delta i nyemissioner. Vid sidan av dessa mellanformer, som närmare regleras i 5 kap ABL, finns ytterligare en grupp av finansieringskällor för företagen, vilka blivit allt vanligare under senare år. Det är olika former av tillskott från aktieägarna eller andra, vars eventuella återbetalning är beroende av något slags villkor.

Sådana tillskott som inte skall återbetalas till tillskottsgivaren kallar Thorell för bidrag. De villkorade tillskotten delar han in i villkorade aktieägartillskott, vissa slag av villkorade statliga bidrag, villkorade statliga lån samt statliga tillskott som återbetalas i form av del av intäkterna av ett visst projekt.

Uppsatsen behandlar främst inkomstskatterättsliga aspekter på de villkorade tillskotten. Därvid diskuterar

Thorell i första hand gränsdragningen mellan bidrag och lån vid olika former av villkorade tillskott. Han behandlar därför inledningsvis några centrala bolagsrättsliga och redovisningsmässiga frågeställningar.

I avsnitt 2 om bolagsrättsliga aspekter på villkorade tillskott kritiserar Thorell att varken Rodhe eller någon annan ifrågasatt lämpligheten av aktieägartillskotten i bolagsrättsligt perspektiv, s 125. Han anser att det mot bakgrund av ABL:s regler om skydd för bolagets kapital finns skäl att ifrågasätta lämpligheten av dessa tillskott. För att underbygga sin kritiska inställning till de villkorade aktieägartillskotten redovisar han ett exempel på s 126, som hämtats från Kedner-Roos, Aktiebolagslagen del II, 1982 s 243 ff.

Thorell anser med ledning av exemplet, att likvidationsplikt med anledning av att bolagets egna kapital förbrukats till mer än hälften kan undanröjas genom en betydligt lägre kapitalinsats från aktieägarna om de i stället för alternativet nyemission väljer att lämna ett aktieägartillskott. Slutsatsen synes grundad på en felaktig tolkning av Kedner-Roos resonemang. Enligt nu gällande regler måste nämligen hela kapitalbristen fyllas upp, om man vill häva likvidationsplikten. Oavsett om detta sker genom en nyemission med efterföljande nedsättning av aktiekapitalet för att täcka förlusten eller om ett aktieägartillskott lämnas måste därför kapitalinsatsen från aktieägarna vara lika stor. En nedsättning av aktiekapitalet för att undanröja likvidationsplikten är endast en bokföringstransaktion. Förfarandet brukar därför kallas *oäkta sanering*. En *äkta sanering eller rekonstruktion* kräver att nytt kapital tillförs bolaget på ett eller

annat sätt. Detta är i allmänhet den enda möjligheten att rädda företaget och rätta till tidigare brister. Ju mer kapital som tillförs bolaget desto större är självfallet möjligheterna att rekonstruktionen lyckas.

I avsnitt 3 om redovisningsfrågor diskuterar Thorell de två tänkbara metoder som står till buds för hur villkorade aktieägartillskott skall redovisas. Den ena metoden innebär att tillskottet redovisas över resultaträkningen och den andra metoden att tillskottet redovisas direkt mot eget kapital. Resonemangen är svåra att följa på grund av, dels att Thorell framför motstridiga uppfattningar, dels att redovisningsfrågorna beträffande andra tillskott än aktieägartillskott även behandlas i anslutning till beskattningsreglerna för sådana tillskott. På s 129 hävdar Thorell att en konsekvent redovisning över eget kapital är att föredra för alla typer av aktieägartillskott. På s 133 menar han dock att man kan intäktsföra ett tillskott om villkoren för återbetalning utformas på gängse sätt.

Beskattningen av villkorade aktieägartillskott behandlas på s 134–139. Sedan uppsatsen författades har ytterligare två rättsfall tillkommit. Båda avser överlåtelse av aktieägartillskott. I RÅ 1988 ref 65 hänvisade RR till RÅ 85 1:10. Detta mål visade att en återbetalning av ett villkorat aktieägartillskott till tillskottsgivaren själv i skattehänseende skall behandlas som återbetalning av ett lån. Beskattning kan därför komma i fråga endast inom ramen för realisationsvinstreglerna i 35 § 4 mom KL. Denna beskattningskonsekvens gäller oberoende av om tillskottsgivaren vid återbetalningstillfället alltså äger aktier i bolaget, eller om han före återbetalningen har avyttrat sina aktier men

behållit den rätt som han förbehöll sig vid tillskottsgivningen. Enligt RR är en konsekvens av ställningstagandena i RÅ 85 1:10 att också en återbetalning, som görs till någon som förvärvat (oneröst eller benefikt) tillskottsgivarens rätt skall behandlas som en återbetalning av lån. Mot bakgrund av utgången i de här två målen finns all anledning att ifrågasätta RÅ 83 1:42 och om det överhuvud taget längre finns någon situation där målet kan vara relevant.

I ett av RR ej ändrat förhandsbeskedsärende (1988-11-03, nr 1288—1988) fann rättsnämnden att villkorat aktieägartillskott inte skall beaktas vid beräkning av anskaffningskostnaden för aktierna i bolaget. I stället skall tillskottet anses som anskaffningskostnad för rätten till återbetalning av tillskottet. Utgången i detta förhandsbesked öppnar onekligen nya möjligheter till skatteplaneringsåtgärder inför en förestående försäljning av äldre aktier i ett fåmansbolag.

Avsnitt 5 om beskattningen av villkorade statliga tillskott är uppdelat på tre underavdelningar. I den första behandlas villkorade näringsbidrag, i den andra villkorade lån och i den tredje sådana tillskott som skall återbetalas i form av del av intäkterna av visst projekt. Vad som menas med villkorade näringsbidrag framgår av 19 § anv p2, 2 st KL. Exempel på sådana bidrag är lokaliseringsbidrag. Trots att återbetalningsskyldighet beträffande de villkorade näringsbidragen kan komma att aktualiseras behandlas de ändå i redovisningen på samma sätt som näringsbidrag utan återbetalningsplikt. Det beror i sin tur på skattereglerna i 19 § anv på 2 KL.

Som villkorade lån betecknar Thorell

alla former av villkorade tillskott, vars återbetalning gjorts beroende av resultatutfallet och där villkoren är av sådant slag att tillskottet inte kan intäktföras när det mottas. Enligt huvudregeln skall villkorade lån skuldföras såväl vid beskattningen som i redovisningen. Beträffande tillskott som skall återbetalas i form av del av intäkterna av visst projekt konstaterar Thorell att BFN inte gjort något uttalande angående redovisningen. Sådana tillskott där återbetalningen inte begränsas till tillskjutet belopp kallas i lagstiftningen *avkastningsrätter*. Thorell för ett intresseväckande resonemang omkring dessa avkastningsrätter och hur de skall hanteras om finansären är privat. Han menar med hänvisning till DepC uttalande att finansärens och mottagarens redovisning kan komma att misstämman. Medan finansären ser avkastningsrätten som en avskrivningsbar tillgång betraktar mottagaren den som en intäkt. En eventuell avyttring bör därför bli rörelsebeskattad och inte reavinstbeskattad.

8. LOTTLÄGGNING OCH VÄRDERING ENLIGT AGL

Arvsskatten avses träffa den förmögenhetsökning, som sker hos den enskilda arvingen eller testamentstagaren. Beskattningen borde därför äga rum vid själva förmögenhetsöverföringen, d v s vid det faktiska arvskiftet.

Av praktiska skäl har man emellertid valt att effektuera beskattningen vid en tidigare tidpunkt, nämligen när bouppteckningen inges och registreras hos tingsrätten.

Lagen om arvsskatt och gåvoskatt

(AGL) bygger på principen om arvs-lottsbeskattning och att efterlevande makes giftorättsandel är skattefri. För skattläggningen krävs därför att den skattefria giftorättsandelen avskiljs genom bodelning varefter storleken av de skattepliktiga lotterna kan beräknas genom arvskifte. Eftersom det inte krävs någon faktisk uppdelning av boet mellan arvingarna säger man att en *schematisk bodelning* respektive ett *schematiskt arvskifte* äger rum.

Den stora nyheten i 1987 års familjerättsreform är att efterlevande make fått en stärkt ställning. Denne make ärver hela kvarlåtenskapen såvida den avlidne inte efterlämnar egna barn, s k särkullbarn. Gemensamma barn får del av arvet först i och med att också den andra föräldern avlider. Den efterlevande makens arvslott består alltså av den avlidnes giftorättsgods och dennes eventuella enskilda egendom. En nyhet är att efterlevande make och den avlidnes arvingar kan överenskomma att enskild egendom som tillhört den avlidne eller den efterlevande får behandlas som giftorättsgods.

Efterlevande make har också rätt att begära att hans andel vid bodelningen skall motsvara värdet av hans giftorättsandel. Dessa regler medför att giftorättsandelen blir större eller mindre jämfört med principen att bodelningen skall innebära en hälftendelning av värdet av makarnas gemensamma giftorättsgods. Genom åtgärderna kan därmed arvsskattebelastningen påverkas. Av detta skäl skall den civilrättsliga delningen i vissa fall läggas till grund för beskattningen.

Reglerna i Äktenskapsbalken (ÄktB) och Ärvdabalken (ÄB) förutsätter att bodelning och arvskifte sker på grundval av tillgångarnas verkliga värden.

AGL:s värderingsregler är emellertid desamma som vid förmögenhetsbeskattningen. Om aktier, fastigheter eller företagsförmögenhet ingår i boet beräknas därmed de skattepliktiga arvslotterna vid en schematisk bodelning och ett schematiskt arvskifte i regel till väsentligt lägre värden. Dödsbodelägarna kan begära att arvsskattebeslutet skall grundas på en bodelning och ett arvskifte baserat på de verkliga värdena. Inget hindrar dem emellertid från att endast åberopa en verklig bodelning men underlåta att förete något verkligt arvskifte. Skattläggningen kommer då att ske på grundval av verklig bodelning och schematiskt arvskifte.

De ovan redovisade valmöjligheterna skapar en rad frågeställningar varav Erik Waller i sin informativa och lättillgängliga uppsats valt att diskutera följande:

1. Hur skall den skattepliktiga kvarlåtenskapen bestämmas om den åberopade bodelningen tillämpar verkliga värden på egendomen?
2. I vilka fall föreligger skyldighet att redovisa bodelningshandlingar som underlag för skattläggningen?
3. Hur skall storleken av legat med visst innehåll beräknas?

Den första frågeställningen diskuteras på s 157ff. Denna belyses med ett exempel, enligt vilket bobehållningen har ett skattemässigt värde på 1 000. Vid en schematisk bodelning uppgår därför såväl giftorättsandelen som kvarlåtenskapen till 500. Den avlidnes särkullbarn har erhållit arvsförskott med 400, vilket skall beaktas vid bodelningen. Vid bodelningen visar sig giftorättsandelens verkliga värde vara 1 200. Hur stor del av bobehållningen som skall arvsbeskattas kan beräknas

på fyra alternativa sätt. Waller förkastar omedelbart två av dem som orimliga. Av de båda återstående kallar han den ena för *öronmärkningsmetoden* och den andra *proportioneringsmetoden*. Öronmärkningsmetoden innebär att den verkliga bodelningens fördelningsnorm tillämpas men med de skattemässiga värdena. Giftorättsandelen beräknas då till $(1\ 000 + 400) : 2 = 700$. Kvar att beskatta är 300. Vid proportioneringsmetoden fördelar man i stället bobehållningen på 1 000 efter samma proportioner som gäller enligt den verkliga bodelningen. Bobehållningens verkliga värde är i exemplet 2 000. Efterlevande makes giftorättsgods uppgår till 1 200, d v s tre femtedelar. Makens skattefria giftorättsandel beräknas därför till tre femtedelar av 1 000 = 600. Att beskatta återstår därmed 400. Waller förordar proportioneringsmetoden i denna situation, vilket förefaller välgrundat.

Bodelning enligt ÄktB 12:2, d v s att den efterlevande maken behåller sitt giftorättsgods ograverat, påkallas förmodligen endast om denne make har mest giftorättsgods. I detta fall visar Waller med ett enkelt exempel på s 160, att öronmärkningsmetoden ger en riktigare lösning än proportioneringsmetoden. Skyldighet att förete bodelningshandlingen föreligger inte i detta fall. Anmälningsplikt föreligger däremot om delningen sker till den efterlevande makens nackdel, enligt Waller dock endast om den efterlevande makens andel av bobehållningen är mindre än hälften beräknat på såväl skattemässiga som verkliga värden, s 162. Beskattningsmyndigheternas möjlighet till kontroll är under sådana förhållanden naturligtvis utomordenligt små.

När parterna är överens om att dra in

enskild egendom finner Waller att proportioneringsregeln inte kan användas. Trots att öronmärkningsmetoden föranleder merarbete finner han den vara ändamålsenlig, s 163.

Värdepapperslegat kan skapa värderingsproblem om förordnandet anger att legat skall uppgå till visst belopp i kronor men utges i form av värdepapper. Det sammanhänger med AGL:s värderingsregler för olika typer av värdepapper. Dessa frågor diskuterar Waller på s 164.

Waller tycker att tiden är mogen att överväga övergång till en renodlad kvarlåtenskapsskatt. Detta är kanske inte så enkelt som det låter. För det första måste man då skapa enhetliga och klara regler för hur efterlevande makes egendom skall särskiljas från kvarlåtenskapen. Vidare är det problematiskt, att den nuvarande arvslotsbeskattningen — trots att den har karaktär av partiell kvarlåtenskapsskatt — i mycket påtaglig omfattning bygger på skatteförmågeprincipen. För de olika skatteklasserna tillämpas olika skatteskalor. Grundavdragen är beroende av arvingens släktskap med den avlidne. Vid en övergång till kvarlåtenskapsskatt måste progressiviteten lindras kraftigt och en enda skatteskala tillämpas. Grundavdraget måste vara enhetligt. Är det verkligen politiskt gångbart att sänka arvsskatten mest för andra arvtagare än efterlevande make och bröstarvingar?

Det är nog lättare att realisera Wallers önskemål om enhetligare värderingsregler. Inom kort väntas förslag om ändrade förmögenhetsskatte regler, som bygger på samma tankegångar som inkomstskatteutredningarna. Det skulle innebära breddad bas för skatten och en lägre och varför inte

proportionell skattesats. Det finns ingen anledning anta annat än att värderingsreglerna i AGL även fortsättningsvis kommer att vara desamma som förmögenhetsskattereglerna.

9. BESKATTNING AV ROYALTY M M TILL UTLANDET

En här i landet bosatt person är i princip skattskyldig för alla sina inkomster oavsett om dessa förvärfvas inom eller utanför Sverige. Personen är alltså *oinskränkt* skattskyldig i Sverige. Om personen inte har sin hemvist här, kan han likväl vara skattskyldig i Sverige. Skattskyldigheten avser dock endast sådana inkomster, som på ett särskilt markant sätt har anknytning till Sverige. Denna *inskränkta* skattskyldighet, som följer av källstatsprincipens tillämpning, avser bl a här belägen fastighet och rörelse som bedrivs här.

Royalty eller periodiskt utgående avgift till utländsk mottagare tillhör den grupp av inkomster som omfattas av den inskränkta skattskyldigheten. Beskattning sker enligt 28 § 2 st KL i något av inkomstlagen jordbruksfastighet, annan fastighet, rörelse eller tjänst. Avgränsningen till inkomstslaget rörelse sker med stöd av bestämmelsen i 53 § anv p 3, 4 st KL, vilken har följande lydelse:

”Ersättning i form av royalty eller periodiskt utgående avgift för utnyttjande av materiella eller immateriella tillgångar skall anses som intäkt av rörelse som här bedrivits från fast driftställe, om ersättningen skall hänföras till intäkt av rörelse och om den härrör från en här i riket från fast driftställe bedrivna rörelse.”

Bestämmelsen innebär således att

Sverige som källstat beskattar sådan royalty eller periodvis utgående avgift som avser

- rätten att utnyttja materiella och immateriella tillgångar
- om ersättningen skall hänföras till intäkt av rörelse och
- om ersättningen utgår från en rörelse som bedrivs från fast driftställe här i landet

Bertil Wiman undersöker i sin innehållsrika men ändå lättillgängliga och pedagogiskt upplagda uppsats beskattningskonsekvenserna för en utländsk mottagare, som erhåller olika typer av betalningar vid upplåtelse av egendom. Wiman begränsar sin framställning till upplåtelser, när beskattning sker i inkomstslaget rörelse. De skatteregler som gäller för den svenske utbetalaren behandlas inte. Wiman har valt att enbart studera de inkomstskatterättsliga reglerna i Sverige. Utanför undersökningen faller därför skyldigheten att erlagga socialavgifter och förmögenhetsrättsliga frågor. Mot de interna svenska reglernas utformning ställer Wiman relevanta bestämmelser i OECD:s och FN:s modellavtal och ingångna dubbelbeskattningsavtal med andra länder.

Wiman har disponerat sin uppsats så att han först beskriver motiven för den inskränkta skattskyldigheten för royalty m m till utländska mottagare. Han går i avsnitt 2 igenom praxis och förarbeten från tiden för kommunal-skattelagens tillkomst. Därefter behandlas i avsnitt 3 gällande svensk rätt vad gäller den inskränkta skattskyldigheten och hur inkomstberäkningen sker. I avsnitt 4 diskuteras den regel i

OECD:s och FN:s modellavtal som tar upp beskattningsrätten till utbetalda royalties. Wiman behandlar också i detta avsnitt de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått med andra länder. I det avslutande avsnitt 5 visar Wiman sin förmåga till konstruktiv kritik av det nuvarande regelsystemet. Han diskuterar ingående för- och nackdelar med de tänkbara alternativ, som han finner tillgängliga.

Wiman visar i avsnitt 2 att den skattskyldighet som föreligger enligt svensk rätt är grundad på en delaktighetstänke, dvs att den utländske upplåtaren genom upplåtelsen anses delaktig i den svenske licenstagarens rörelse. Delaktighetstanken avser emellertid endast immateriella tillgångar men däremot inte materiella tillgångar till vilka beskattningsområdet utvidgades genom 1981 års lagstiftning.

Uppsatsens viktigaste och mest omfattande avsnitt är avsnitt 3. Wiman gör här en detaljerad genomgång av 53 § anv p 3, 4 st KL. Dessutom behandlar han innebörden av begreppet "royalty". Detta begrepp förekommer här och var i skattelagstiftningen. Märkligt nog finns det emellertid inte definierat någonstans. I stället får man gå till prop 1981/82:10 s 59f där följande sägs:

"I begreppet royalty ligger att ersättningen i princip utgår med varierande belopp, t ex per producerad enhet eller i förhållande till en verksamhets omsättning. Den omständigheten att det i royaltyavtal stipuleras fasta minimi- eller maximibelopp påverkar inte ersättningens ka-

raktär av royalty. En på förhand fastställd avgift kan däremot inte hänföras till royalty . . ."

Royalty anses således utgöra en periodvis utgående ersättning vars storlek varierar med hänsyn till utnyttjandegraden. Med ledning av detta och tidigare förarbetsuttalanden samt praxis kommer Wiman fram till att engångsersättningar inte omfattas av skatteplikten, eftersom delaktighet i den svenska rörelsen inte föreligger. Däremot finner han att engångsersättningar som avlösning av skyldighet att utge royalty och förskottsbetalningar enligt ett royaltyavtal är skattepliktiga.

I avsnitt 3.2 diskuterar Wiman gränsdragningen mellan upplåtelse och överlåtelse. På s 180 kritiserar han med rätta RR:s dom i RÅ 1957 ref 1. RR ansåg i målet, att en på visst sätt bestämd del av köpeskillingen för aktierna skulle betraktas som royalty, även till den del vederlaget utgjort köpeskillning för annan egendom än rätt till royalty. Wiman menar dock med hänvisning till förstahandsbeskedsärendet RÅ 1974 ref 6 att betydelsen av 1957 års mål har minskat väsentligt. På s 181 redovisar Wiman ytterligare ett förhandsbesked, RÅ 84 Aa 111, till stöd för uppfattningen att betalnings sättet vid överlåtelse av aktier numera inte kan få till följd att beskattning sker i inkomstslaget rörelse. Utgången i förhandsbeskedsärendet 1988 ref 56 är ytterligare en bekräftelse på att 1957 års mål numera saknar giltighet.

Wiman diskuterar i avsnitt 3.3 innebörden av uttrycket "materiella och immateriella" tillgångar. Ersättningar som avser utnyttjande av fast egendom beskattas som inkomst av jordbruksfastighet eller annan fastighet och kan följaktligen enligt Wiman inte

inräknas i materiella tillgångar. Eftersom all lös egendom inte kan vara materiella tillgångar, finner han att *lös sak* är vad som avses med uttrycket materiell tillgång. Att rättigheter av goodwill natur, såsom varumärke, firmanamn o dyl eller för utnyttjande av patent, mönster o dyl skall räknas som immateriella tillgångar framgår direkt av 37 § 1 mom 4. taxeringslagen. Upphovsrätt räknas också definitivt som immateriell tillgång. Hur är det då med know-how? Wiman argumenterar övertygande för att ersättning för know-how, som överförs genom personliga tjänster inte skall utgöra immateriell tillgång.

Utländska mottagare av royalty anses bedriva rörelse i Sverige från fast driftställe om royaltyn betalas av någon som bedriver rörelse från fast driftställe här. Därmed är de skattskyldiga i Sverige för royaltyinkomsterna. Härav följer naturligtvis att royaltymottagaren är berättigad att erhålla avdrag för kostnaderna för bl a anskaffning och utveckling av tillgången i fråga. Skatten skall alltså utgå på nettoinkomsten. Wiman behandlar i avsnitt 3.6 de många svårhanterliga problem som uppkommer, när man skall bestämma nettoinkomsten. Dessa svårigheter synes starkt ha bidragit till hans uppfattning om hur beskattningen borde vara utformad för att fungera.

Beskattningen enligt dubbelbeskattningsavtalen behandlar Wiman i avsnitt 4. Han konstaterar där att OECD-avtalet ger hemviststaten uteslutande beskattningsrätt medan FN-avtalet, utöver att ge hemviststaten beskattningsrätt, dessutom låter källstaten i begränsad omfattning beskatta royalty. Beträffande OECD-avtalet har alltså

källstaten i regel ingen rätt att beskatta royaltyn. Wiman konstaterar på s 200 att Sverige tillhörde de stater som inte reserverade sig på denna punkt. Trots detta visar emellertid hans undersökning att majoriteten av de dubbelbeskattningsavtal som Sverige ingått innehåller en rätt för källstaten att beskatta utbetald royalty. Wiman pekar på flera skillnader mellan modellavtalens artikel 12 och intern svensk rätt som skapar svårigheter vid förhandlingar om dubbelbeskattningsavtal, s 204f. En annan svårighet som han tar upp på s 202f är att nettoinkomsten beskattas enligt intern svensk rätt medan den begränsningsregel som återfinns i dubbelbeskattningsavtalen är knuten till royaltyns bruttobelopp. Detta gör det alltid nödvändigt att jämföra skatteutfallet på nettoinkomsten och på bruttobeloppet enligt dubbelbeskattningsavtalet, om Sverige som källstat tillagts viss beskattningsrätt.

I sin avslutande utvärdering slår Wiman på ett övertygande sätt fast att delaktighetstanken som grund för skattskyldighet inte är hållbar, s 207. Han föreslår därför att man i ett framtida reformarbete helt bör bortse från delaktighetstanken. Ett tungt vägande argument för att helt slopa skattskyldigheten är onekligen att Sverige i OECD-sammanhang utan reservationer accepterat hemviststatens uteslutande beskattningsrätt. I 60 % av de ingångna dubbelbeskattningsavtalen har Sverige likväl delvis tillvaratagit sin rätt att som källstat beskatta royalties. Eftersom ett avtal inte kan utvidgas men väl begränsa intern svensk rätt, anser Wiman att man inte bör ta bort den inskränkta skattskyldigheten. Det skulle nämligen betyda att Sverige

frånhänder sig möjligheten att förhandla bort rätten att beskatta royalties i utbyte mot något annat som är av större betydelse från fiskal synpunkt. Wiman finner många fördelar med att övergå till en bruttobeskattningsform. Han menar att beskattningen då kan utformas som en definitiv källskatt liknande kupongskatten. En klar fördel med bruttobeskattningsform är att denna väl överensstämmer med förhållandena i andra länder, varför dubbelbeskattningsavtalen för alla parter blir betydligt lättare att hantera, när Sverige som källstat tillagts viss beskattningsrätt. En annan given fördel som Wiman påtalar är att mottagaren vid en definitiv källskatt inte behöver avlämna deklARATION.

Wimans goda kunskaper på det här området och förmåga till analys av bristerna i det nuvarande systemet framgår tydligt, när man sitter med facit i hand, Ds 1988:62 "Beskattningsform av royalty från Sverige". I promemorian föreslås således att royalty som utbeta-

las från Sverige i vissa fall skall beläggas med en definitiv källskatt om 30 % av royaltyns bruttobelopp. Källskatten skall utgå om mottagaren är en fysisk eller juridisk person med hemvist i utlandet. Begeppet royalty föreslås bli definierat i enlighet med OECD:s modellavtal. En modifiering föreslås dock på så sätt att leasingavgifter inte skall omfattas av den föreslagna definitionen.

10 SLUTORD

Skatterättens dilemma — och tjusning — är den snabba förändringen. Gamla sanningar måste efterhand modifieras i takt med ny lagstiftning och ytterligare praxis. I viss omfattning har även denna bok drabbats av detta fenomen. Det förtar dock inte det bestående intrycket av boken. Uppsatserna i den har stimulerat till eftertanke och begrundan. Läsningen har gett mycket ny kunskap att smälta. Författarna har all heder för sin prestation.



Regeringsrättens årsbok, Skattenytt, äldre skatterättsliga förarbeten, skatte- och bolagsrättslig litteratur

Svar till: Skattenytts redaktion, Box 7339, 103 90 Stockholm

Akelius Skatt

Rättvis skatt. Felfri deklaration.



Roger Akelius - dataexperten som förklarar de mest komplexa på ett lättfattligt sätt.

Starka skäl för att använda Akelius Skatt

- inför den nya skattereformen, behövs programmet mer än någonsin
- 900.000 deklarationer kommer i år att göras med Akelius Skatt
- 85% av alla redovisningsbyråer använder Akelius Skatt
- allt blir rätt direkt
- 99% av alla skatterådgivare använder Akelius Skatt
- klarar de mest komplexa deklarationer
- lätt att analysera den egna skattesituationen
- enastående telefonservice om du behöver hjälp
- ett vanligt och utmärkt sätt att lära sig data

Den bästa programinvestering du någonsin kommer att göra!

Akelius Skatt är den idealiska och kompletta PC-programvaran för alla, privatpersoner och företag, som själva vill utföra tillförlitliga och felfria deklarationer, skatteberäkningar, kalkyler över boende och fastighetsförsäljning. Genom enkla och snabba simuleringar förbättrar du den egna skattesituationen.

"Helt outstanding programvara"

Proffsversionen klarar enkelt de mest komplexa deklarationer och innehåller:

- deklaration
- skatteanalys
- ordbehandling
- skatteberäkning
- kontantberäkning
- boendekalkyl
- informationssökning

- arv och gåva
- reavinnsfastighet

Väl uttestade laserutskrifter.

Färdigtryckta, kompletta RSV-deklarationsblanketter med laserutskrift - allt i bilagenummerordning, klart för underskrift och inlämning! Du slipper lagerhålla och sortera de 43 mest använda blanketterna.

Pris
5.900:-

Enastående service

Vi förbättrar nu ytterligare servicen till våra kunder. Utan att det kostar dig ett öre, kan du när som helst ringa oss för att få värdefulla råd och tips om hur

programvaran fungerar och hur du bäst utnyttjar den. Och du är välkommen att ringa hur många gånger som helst! I stället för att leta i handboken - ring oss!

900.000 deklarationer i år!

Alla banker liksom de flesta revisionsbyråer, de flesta börsnoterade företag och försäkringsbolag, de flesta deklarationskontor, massor av privatpersoner samt

99% av alla skatterådgivare använder idag Akelius Skatt. För de anställda är tillgången till Akelius Skatt en löneförmån, värd 1.000-tals kronor!

* Programmet till din dörr inom tre dagar.

Moms och frakt tillkommer. Betalningsvillkor 20 dagar netto.

För omgående leverans, ring 018-34 51 60 eller telefax 018-34 39 42.

Aktiv International AB ligger i Ar - framtidens industristad mellan Arlanda och Uppsala.