

Målnummer:	4371-06	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2007-11-09		
Rubrik:	Ett aktiebolags underskott har begränsats sedan ett handelsbolag som aktiebolaget har del i fått ackord. Vid beräkning av kapitalvinst med anledning av att andelen avyttrats skall anskaffningsutgiften för andelen minskas med belopp som dragits av som aktiebolagets del av handelsbolagets underskott. Ackordet har inte ansetts böra påverka detta belopp. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	40 kap. 21 § och 50 kap. 5 § andra stycket inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

Y KB ägdes av X AB och Z KB. X AB var huvudägare i Z KB. Båda kommanditbolagen fick år 1999 ackord utan konkurs. Y KB upplöstes genom likvidation år 2003. - Vid 2004 års taxering yrkade X AB att den justerade anskaffningsutgiften för andelarna i Y KB skulle höjas med hänsyn till ackordet. - I ett omprövningsbeslut den 21 december 2005 fann Skatteverket att den justerade anskaffningsutgiften i nu aktuellt avseende skulle fastställas när andelarna avyttrades, dvs. vid 2004 års taxering och att ackordsbeloppet inte skulle påverka beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften för andelarna i Y KB.

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked ställde allmänna ombudet hos Skatteverket följande frågor.

- 1. Skall vid beräkning omkostnadsbeloppet på X AB:s (bolagets) andelar i Y KB (kommanditbolaget) anskaffningsutgiften justeras enligt 50 kap. 5 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, det år andelarna avyttras eller skall anskaffningsutgiften anses ha fastställts förlöpande under innehavstiden?

- 2. Skall det belopp som svarar mot den minskning av avdrag för underskott som bolaget som delägare i kommanditbolaget enligt 40 kap. 21 § IL får vidkännas på grund av att kommanditbolaget fått ett ackord beaktas när anskaffningsutgiften justeras?

Skatterättsnämnden (2006-06-21, André, ordförande, Wingren, Melbi, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Den justerade anskaffningsutgiften för andelen i Y KB beslutas vid 2004 års inkomsttaxering.

Fråga 2 - Det belopp som svarar mot den minskning av avdrag för underskott som X AB som delägare i Y KB enligt 40 kap. 21 § IL får vidkännas på grund av att kommanditbolaget fått ackord utan konkurs skall inte minska anskaffningsutgiften vid sådan justering av utgiften som avses i 50 kap. 5 § andra stycket IL. - Motivering - Vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag skall enligt 50 kap. 3 § IL vid beräkning av omkostnadsbeloppet anskaffningsutgiften (före tillkomsten av IL benämnd ingångsvärde) justeras enligt bestämmelserna i 5 och 6 §§ samma kapitel. I 5 § andra stycket anges att anskaffningsutgiften skall minskas med bl.a. det belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av bolagets underskott. Enligt de regler som nu finns i 40 kap. 21 § IL skall vidare, om ett svenskt handelsbolag som den

skattskyldige är delägare i får ackord utan konkurs, avdrag för underskott minskas med ett belopp som motsvarar summan av de skulder i näringsverksamheten som fallit bort genom ackordet. - X AB var delägare (komplementär) i Y KB, som upplöstes genom likvidation år 2003. Bolaget redovisade under ett antal år underskott från kommanditbolaget. Eftersom endast en mindre del av underskotten kunde kvittas fördes resterande underskott vidare till närmast följande beskattningsår och gav upphov till underskott vid den då aktuella taxeringen. På grund av att kommanditbolaget fått ett ackord utan konkurs beskattningsåret 1999 minskades bolagets avdrag för underskott enligt den redovisade regeln i 40 kap. IL. - Vid den löpande redovisningen av den justerade anskaffningsutgiften som bolaget lämnade i sina inkomstdeklarationer (jfr utformningen av deklaraionsbilagan Andel i handelsbolag, N3B) minskade underskotten från kommanditbolaget anskaffningsutgiften. I anslutning till att kommanditbolaget fått ackord ökade bolaget anskaffningsutgiften med ett belopp motsvarande den del av bolagets underskott som minskats till följd av ackordet. - Fråga 1 - Enligt 50 kap. 2 § första stycket IL anses bolagets andel i kommanditbolaget avyttrad år 2003 genom att detta då upplöstes genom likvidation. Vid beräkningen av omkostnadsbeloppet skall enligt 50 kap. 3 § IL anskaffningsutgiften för andelen justeras enligt bestämmelserna i 5 och 6 §§ i kapitlet. Därav följer att justeringen av anskaffningsutgiften ingår som ett led i kapitalvinstberäkningen. Det betyder i förevarande fall att den justerade anskaffningsutgiften beslutas vid 2004 års inkomsttaxering. - Fråga 2 - Bestämmelserna om justering av anskaffningsutgiften vid avyttring av andel i handelsbolag infördes år 1988 i syfte att stoppa en delägars möjlighet till dubbla avdrag, dvs. att en förlust i handelsbolaget kunde utnyttjas dels löpande som underskottsavdrag, dels i samband med att andelen avyttrades (jfr prop. 1988/89:55 s. 11 ff.). - En av de poster som enligt 50 kap. 5 § andra stycket IL skall minska anskaffningsutgiften för en andel i ett handelsbolag är belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av handelsbolagets underskott. - Av motiven framgår att för en juridisk person som är delägare i ett handelsbolag skall andelen av handelsbolagets underskott normalt påverka den juridiska personens anskaffningsutgift för andelen eftersom den ingår som en post i dess enda förvärvskälla tillsammans med övriga poster. Uppstår underskott kan detta utnyttjas nästa år men utgör då inte underskott från handelsbolaget och påverkar inte anskaffningsutgiften. För fysiska personer gäller att underskott från handelsbolag påverkar anskaffningsutgiften bara när det finns en särskild kvittningsmöjlighet som också utnyttjas (se prop. 1999/2000:2 del 2 s. 597 f. och prop. 1988/89:55 s. 16 f.). - Av förarbetena framgår vidare att utrymme även finns för att vid justeringen av anskaffningsutgiften beakta senare tillkommande omständigheter, omnämnda som nya omständigheter som borde påverka vinstberäkningen (se prop. 1988/89:55 s. 19 och 24). En sådan tolkning får anses förenlig med lagtextens ordalydelse. - Enligt nämndens uppfattning får den i förevarande ärende aktuella förlusten av rätten till avdrag för underskott till följd av ackordet anses utgöra en sådan ny omständighet som skall slå igenom vid bolagets justering av anskaffningsutgiften för andelen i kommanditbolaget. Det innebär att ett belopp som svarar mot bolagets minskning av avdrag för underskott inte skall anses utgöra ett sådant belopp som dragits av som bolagets andel av kommanditbolagets underskott enligt 50 kap. 5 § andra stycket IL varmed anskaffningsutgiften skall minskas.

Allmänna ombudet överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

X AB ansåg också att förhandsbeskedet skulle fastställas.

Regeringsrätten (2007-11-09, Sandström, Dexe, Nord, Fernlund, Jermsten) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande - Av handlingarna framgår bl.a. följande. Y KB har ägts av ett aktiebolag X AB och av ett annat kommanditbolag Z KB i vilket X AB är huvudägare. De båda kommanditbolagen har under år 1999 fått ackord utan konkurs. Y KB har upplöstes genom likvidation år 2003. I och med likvidationen anses X AB ha avyttrat andelen i Y

KB. X AB har behållit sin andel i Z KB.

Skatterättsnämndens förhandsbesked avseende fråga 1 innebär att den justerade anskaffningsutgiften för X AB:s andel i Y KB - dvs. för den andel som ägs direkt och utan förmedling av Z KB - skall bestämmas vid den taxering då ställning tas till det skattemässiga resultatet av andelsavyttringen. Regeringsrätten gör såvitt avser denna fråga samma bedömning som nämnden.

Förhandsbeskedet avseende fråga 2 innebär att ackordet påverkar omkostnadsbeloppet för andelen i Y KB genom posterna i 50 kap. 5 § andra stycket IL. I målet har inte belysts om omkostnadsbeloppet kan påverkas på annan grund. Regeringsrätten begränsar sin prövning till nämnda andra stycke, dvs. i realiteten till andra strecksatsen där (justering för belopp som dragits av som den skattskyldiges andel av handelsbolagets/kommanditbolagets underskott). Vad avser fråga 2 gör Regeringsrätten följande bedömning.

Enligt etablerad praxis beskattas inte ackordsvinst. Hänsyn till ackord har däremot tagits på det sättet att rätten till avdrag för förlust och - efter 1990 års skattereform - för underskott av näringsverksamhet fallit bort om ackord beviljats den skattskyldige eller ett handelsbolag som denne varit delägare i. Numera gäller att begränsningen av avdragsrätten träffar endast sådan del av underskottet som svarar mot ackordsbeloppet. En regel med denna innebörd fanns tidigare i 11 § lagen (1993:1539) om avdrag för underskott av näringsverksamhet och finns nu i 40 kap. 21 § IL.

Den aktuella regeln är en av flera i 40 kap. IL intagna regler som på ett schablonmässigt sätt begränsar rätten till avdrag för tidigare års underskott om ett visst förhållande inträffar. Regeln i 21 § får effekt bara om den skattskyldige befinner sig i underskottsposition. Regeln är schablonartad också i det hänseendet att den inte ställer krav på att ackordet avser skulder av visst slag eller med visst ursprung eller att det finns ett samband mellan de efterskänkta skulderna och underskottet (jfr prop. 1999/2000:2 del 2 s. 478; jfr också uttalanden i anslutning till lagstiftningen om förlustutjämning, prop. 1960:30 s. 91 f.). De schablonmässiga inslagen är naturligtvis ägnade att underlätta tillämpningen.

Även i reglerna om beskattningen vid avyttring av andelar i handelsbolag finns schablonmässiga inslag. I förarbetena till 1988 års lagstiftning har förutsatts att en minskning av anskaffningsutgiften skall göras även om underskottet rent faktiskt inte lett till minskad skatt och att någon närmare prövning av förhållandena i det enskilda fallet inte skall göras (prop. 1988/89:55 s. 16 f.). Det framhölls i sammanhanget att ett beaktande av effekterna i det enskilda fallet skulle kräva en turordning för att avgöra om ett utnyttjat förlustavdrag hänförs till underskottet av verksamheten i handelsbolaget eller till annan verksamhet. I anslutning till detta kan konstateras att det inte finns någon turordningsregel som anger att anskaffningsutgiften för en avyttrad andel skall justeras på visst sätt i de fall ackord beviljats flera subjekt till ett sammanlagt belopp som överstiger det skattskyldiga företagens underskott. Frånvaron av en sådan regel talar i sig mot en omräkning av beloppet enligt andra strecksatsen i 50 kap. 5 § andra stycket IL i ackordsfallen.

Sammantaget finner Regeringsrätten att den aktuella begränsningen av X AB:s rätt till avdrag för underskott inte skall föranleda någon ny beräkning av det i andra strecksatsen i 50 kap. 5 § andra stycket IL avsedda beloppet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 1.

Regeringsrätten ändrar nämndens förhandsbesked vad avser fråga 2 och förklarar att ackordet inte påverkar beräkningen av posterna i 50 kap. 5 § andra stycket IL.

Föredraget 2007-05-31, föredragande H. Dunnington, målnummer 4371-06

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet;
Kapitalvinstbeskattning

Litteratur: Prop. 1960:30 s. 91 f.; prop. 1988/89:55 s. 16 f.; prop. 1999/2000:2 del 2
s. 478
