

Målnummer:	2283-05	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2006-10-05		
Rubrik:	Att vederlaget vid avyttring av en kapitaltillgång till ett företag i intressegemenskap är lägre än marknadsvärdet hindrar inte uppskjutet avdrag enligt den s.k. förlustregeln för skillnaden mellan marknadsvärdet och ett högre omkostnadsbelopp. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	25 kap. 8 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

I en ansökan om förhandsbesked anförde X AB (bolaget) bl.a. följande. Bolaget ingår i Y-koncernen. Bolaget äger en fastighet som i skattehänseende är en kapitaltillgång. Fastigheten har ett skattemässigt värde om flera hundra miljoner kr. Taxeringsvärdet för fastigheten uppgår till knappt hälften. Fastighetens marknadsvärde är högre än taxeringsvärdet men lägre än det skattemässiga värdet. Av organisatoriska skäl avser bolaget att överlåta fastigheten till Y AB. För att minimera stämpelskatten skall överlåtelser ske mot en ersättning som motsvarar fastighetens taxeringsvärde. Överlåtelser sker således med förlust. Enligt 25 kap. 8 § 2 inkomstskattelagen (1999:1229), IL, får kapitalförlusten inte dras av om ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat. Det råder osäkerhet om hur denna bestämmelse skall tolkas. - Bolaget frågade om det vid en senare extern avyttring hade rätt till uppskjutet avdrag enligt den s.k. förlustregeln för det belopp varmed marknadsvärdet understeg det skattemässiga värdet.

Skatterättsnämnden (2005-03-30, André, ordförande, Wingren, Knutsson, Silfverberg, Ståhl, Svensson, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Bestämmelsen i 25 kap. 8 § 2 IL hindrar inte att X AB får avdrag för den kapitalförlust motsvarande skillnaden mellan skattemässigt värde och marknadsvärde som uppkommer vid överlåtelser av fastigheten till Y AB. - Motivering. - Den i ärendet aktuella bestämmelsen infördes år 1998 i 2 § 4 a mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, som en del i ett sammanhållet system för beskattning vid omstruktureringar som även reglerar bl.a. överlåtelser av tillgångar till underpris (prop. 1998/99:15). - Vid införandet av inkomstskattelagen behandlades dels samordningen mellan 25 kap. 8 § 2 IL (då i 25 kap. 29 § IL) och de allmänna bestämmelserna om kapitalförlust i 44 kap. 23-24 §§ IL, dels den fråga som aktualiseras här, att avdragsförbudet i 25 kap. 8 § 2 IL enligt lagrummets ordalydelse kan leda till att rätten till avdrag för en viss kapitalförlust i sin helhet går förlorad så snart ersättningen understiger marknadsvärdet (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 426 och del 2 s. 335). Däremot uppmärksammades inte bestämmelsens förhållande till underprisreglerna, vilka numera finns i 22 och 23 kap. IL (jfr prop. 1998/99:15 s. 250 och 296 f.). - Eftersom överlåtelser av fastigheten i förevarande fall sker mot en ersättning under marknadsvärdet är det fråga om ett uttag enligt 22 kap. 3 § IL. Uttaget skall enligt 22 kap. 7 § IL behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet (uttagsbeskattning). I det fall marknadsvärdet på tillgången är lika med eller lägre än tillgångens skattemässiga värde saknas enligt 23 kap. 2 § 3 IL möjlighet att tillämpa reglerna om undantag från uttagsbeskattning i det

kapitlet. Det innebär att bolaget skall som intäkt på grund av överlåtelsen ta upp fastighetens marknadsvärde. - En konsekvens av att uttaget skall behandlas som om tillgången avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet bör vara att denna beskattningseffekt beaktas för att bestämma ersättningens storlek även i andra sammanhang där beskattningsåtgärder aktualiseras med anledning av överlåtelsen. Förarbetena får anses ge stöd för en sådan tolkning (prop. 1998/99:15 s. 150). Det förhållandet att det därmed inte synes kunna uppkomma någon situation då avdragsbegränsningen skulle kunna aktualiseras medför ingen annan bedömning. - Med hänsyn härtill anser nämnden att ersättningen vid tillämpning av 25 kap. 8 § 2 IL skall anses utgöras av fastighetens marknadsvärde. Det innebär att bestämmelsen inte hindrar att bolaget vid tillämpning av övriga bestämmelser i kapitlet får beakta den kapitalförlust som består av skillnaden mellan fastighetens skattemässiga värde och marknadsvärdet.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle ändra förhandsbeskedet och förklara att bolaget inte var berättigat till avdrag för någon del av den förlust som uppkommer vid överlåtelsen av fastigheten till underpris. Verket anförde bl.a. följande. Med "ersättningen" i 25 kap. 8 § 2 IL, kan enligt vedertaget språkbruk inte avses annat än den köpeskilling som avtalats mellan parterna i transaktionen. Att uttagsbeskattningen grundas på ett annat belopp påverkar inte storleken på den ersättning som avtalats. Vidare framgår av prop. 1999/2000:2 att lagstiftaren avsett och insett att effekten av bestämmelsen blir att hela förlusten faller bort, dvs. även den del som betraktas som "verklig" (uttalanden av Lagrådet och regeringen, del 3 s. 426 och del 2 s. 335). I propositionen sägs inget om förhållandet till reglerna om uttagsbeskattning. Det får därför förutsättas att någon koppling till det uttagsbeskattade beloppet inte skall göras. En annan tolkning av bestämmelsen är inte heller rimlig eftersom den då skulle bli meningslös.

Bolaget bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Uttrycket "ersättningen" är inte definierat i IL. I 22 kap. 7 § första stycket sägs emellertid att uttag av en tillgång skall behandlas som om den avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet. Det är alltså noga reglerat i IL vad ersättningen skall anses uppgå till vid den aktuella fastighetsöverlåtelsen. Det måste vara en självklar utgångspunkt att denna bestämmelse om ersättningens storlek vid beskattningen gäller även vid tillämpning av andra bestämmelser i IL, såsom exempelvis 25 kap. 8 § 2. Bestämmelsen är inriktad på förluster som uppkommer till följd av att priset medvetet sätts under marknadspriset. Om marknadsvärdet understiger det skattemässiga värdet saknas skäl att vägra avdrag i den delen. De av Skatteverket åberopade uttalandena i prop. 1999/2000:2 kan inte tillmätas någon avgörande vikt eftersom de föranletts av ett yttrande från Lagrådet som inte berört bestämmelserna om uttagsbeskattning.

Regeringsrätten (2006-10-05, Billum, Sandström, Stävberg, Kindlund, Lundin): Skälen för Regeringsrättens avgörande. X AB och det företag som förvärvar fastigheten ingår i en sådan intressegemenskap som avses i 25 kap. 7 § IL. Vederlaget för fastigheten är lägre än marknadsvärdet vilket i sin tur är lägre än det skattemässiga värdet. Frågan i målet är om kapitalförlust som uppkommer vid avyttringen träffas av avdragsförbudet i 25 kap. 8 § 2. Är så fallet kan uppskjutet avdrag för förlusten inte komma i fråga enligt 25 kap. 10 §.

Enligt 25 kap. 8 § 2 IL får en kapitalförlust vid avyttring inom en intressegemenskap inte dras av om ersättningen understiger den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det är affärsmässigt motiverat. Skatteverkets inställning är att med "ersättningen" avses den faktiska ersättningen och inte marknadsvärdet, bl.a. av det skälet att den alternativa tolkningen skulle göra bestämmelsen meningslös. Verket åberopar också vad som uttalats i förarbetena. Bolagets inställning är däremot att med

ersättningen måste förstås marknadsvärdet eftersom fastigheten skall anses ha överlåtit mot en ersättning som motsvarar detta värde.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Undantag från uttagsbeskattning enligt reglerna om underprisöverlåtelser förutsätter att tillgångens marknadsvärde är högre än det skattemässiga värdet (23 kap. 2 § första stycket 3 IL). I detta fall är förhållandet det omvända. Bolaget skall därmed anses ha gjort ett uttag och uttagsbeskattning ske som om fastigheten avyttrats mot en ersättning som svarar mot marknadsvärdet (22 kap. 3 och 7 §§ IL). I målet aktualiseras frågan hur dessa bestämmelser förhåller sig till bestämmelserna i 25 kap. 7, 8 och 10 §§ IL om avyttringar med kapitalförlust till företag i intressegemenskap.

En motsvarighet till de bestämmelser som nu finns i 25 kap. 7, 8 och 10 §§ IL fanns tidigare i 28-30 §§ i samma kapitel och före införandet av IL i 2 § 4 a mom. SIL. Till grund för regleringen i SIL låg förslag i prop. 1998/99:15 som i sin tur grundades på ett betänkande av 1992 års företagsskatteutredning (SOU 1998:1). Som en förutsättning för rätt till avdrag för förlusten gällde enligt 2 § 4 a mom. SIL samma villkor som det som nu finns i 25 kap. 8 § 2 IL, dvs. att avyttringen inte skett till underpris. Det finns anledning att uppehålla sig något vid reglerna i 2 § 4 a mom. SIL, bl.a. eftersom utgångspunkten i propositionen med förslag till inkomstskattelag var att den där föreslagna lagregleringen återspeglade gällande rätt.

Kapitel 11 i utredningsbetänkandet och kapitel 12 i propositionen behandlar samordningen mellan reglerna om underprisöverlåtelse och sex andra system/regler för uppskov, däribland den uppskjutna avdragsrätten för förluster. Texten i kapitlen är i stort sett densamma. I de särskilda avsnitt som behandlar förhållandet mellan reglerna om underprisöverlåtelse och förluster avviker texten dock något.

Skälet till denna avvikelse synes vara att man i propositionsarbetet uppmärksammat att texten i betänkandet utgick från det fallet att marknadspriset vid avyttringen översteg det skattemässiga värdet. I betänkandetexten sägs (s. 266), med anknytning till de föreslagna reglerna om underprisöverlåtelser, att en eventuell uttagsbeskattning sker till marknadsvärdet medan det skattemässiga värdet anses som vederlag om uttagsbeskattning underlåts (jfr numera 22 kap. 7 § respektive 23 kap. 10 § IL).

I propositionen föreslogs att de fall då tillgångens marknadsvärde är lika med eller lägre än det skattemässiga värdet skulle hållas utanför tillämpningsområdet för den nya lagen om beskattningen vid överlåtelser till underpris (jfr 2 § 3 underprislagen och numera 23 kap. 2 § första stycket 3 IL). Det kan konstateras att det för dessa fall inte fanns något behov av samordnade uppskavsregler eftersom uttagsbeskattning obligatoriskt skulle ske.

I propositionen fördes dock inget resonemang om konsekvenserna av att tillämpningsområdet för underprislagen begränsades. Utgångspunkten i avsnittet om samordningen med de aktuella förlustreglerna var i stället - liksom i betänkandet - att egendomen stigit i värde och att förlusten var verklig i den meningen att den inte berodde på att avyttringen skett till underpris (jfr också författningskommentaren i propositionen, s. 297). Texten tog alltså inte alls sikte på en sådan situation som föreligger i målet.

Vid sin behandling av förslaget till inkomstskattelag pekade Lagrådet på en rad oklarheter i de delar av förslaget som avsåg omstruktureringar av företag. Kritiken - som anknöt till kritik som Lagrådet tidigare framfört och som återgetts i prop. 1998/99:15 - gällde bl.a. innebörden av begreppet avyttring i 44 kap. och räckvidden av bestämmelsen där om avyttringar till underpris (se särskilt prop. 1999/2000:2 del 3 s. 458 ff.).

Lagrådet tog också upp det här aktuella avdragsförbudet (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 426). Enligt regeringens förslag skulle en kapitalförlust vid en avyttring till närstående företag inte få dras av om ersättningen understeg den avyttrade tillgångens marknadsvärde utan att det var affärsmässigt motiverat (avdragsförbudet motsvarade det som nu finns i 25 kap. 8 § 2 IL). Lagrådet anknöt till ett exempel där omkostnadsbeloppet var 100, marknadsvärdet 60 och priset vid avyttringen 59. Lagrådet ifrågasatte från saklig synpunkt det rimliga i att inte medge avdrag för någon del av förlusten när avdrag skulle ha medgetts med 40 om priset höjts till 60.

I sina kommentarer till avdragsförbudet berörde Lagrådet inte effekterna av en uttagsbeskattning. I en annan del av yttrandet efterlyste emellertid Lagrådet klarlägganden rörande den närmare innebörden av bestämmelserna om uttagsbeskattning och - i anknytning till ett exempel med en fastighetsförsäljning - samspelet med kapitalvinstbeskattningen (prop. 1999/2000:2 del 3 s. 417 ff.).

I propositionen noterades vad Lagrådet anfört rörande avdragsförbudet (prop. 1999/2000:2 del 2 s. 335). Det framhölls att motsvarande avdragsförbud gällde redan enligt 2 § 4 a mom. SIL. Någon omedelbar ändring borde därför inte övervägas utan i stället borde frågan utredas vidare. Vad gäller uttagsbeskattningen begränsade sig regeringen till konstaterandet att uttagsbeskattningsreglerna anger till vilket värde fastigheten avyttrats och att "[V]id beräkningen av kapitalvinsten skall således detta värde minskas med omkostnadsbeloppet" (del 2 s. 298)¹. Även i andra sammanhang har hävdats att uttagsbeskattning av kapitaltillgångar sker inom ramen för kapitalvinstbeskattningen (se prop. 1998/99:15 s. 174 rörande tillskott av aktier).

¹Konsekvensen av synsättet i propositionen kan belysas med ett exempel där förutsättningarna i Lagrådets tidigare återgivna exempel varierar. Anta att marknadsvärdet är 100, omkostnadsbeloppet 60 och priset vid avyttringen oförändrat 59. Den faktiska ersättningen understiger således marknadsvärdet (sådana affärsmässiga motiv som avses i 25 kap. 8 § 2 IL förutsätts inte föreligga). Vid kapitalvinstberäkningen skall som ersättning för den avyttrade tillgången inte tas upp 59 utan 100 (22 kap. 7 §) alternativt 60 (23 kap. 10 §). Någon kapitalförlust uppkommer inte. Om i stället, som i Lagrådets exempel, omkostnadsbeloppet är 100 och marknadsvärdet 60, skall ersättningen bestämmas till 60 (22 kap. 7 §). I inget av fallen uppkommer någon kapitalförlust.

Vad som sagts i prop. 1999/2000:2 rörande samspelet mellan reglerna om uttagsbeskattning och kapitalvinstbeskattning aktualiserar frågan om vad som avses med realisationsförlust i 2 § 4 a mom. SIL och kapitalförlust i 25 kap. 8 § 2 IL.

I det första hänseendet kan erinras om att den i SOU 1998:1 föreslagna regleringen syftade till att avgöra vilket av två regelsystem - det om underprisöverlåtelser eller det om uppskjutet avdrag vid avyttringar till närstående företag - som skulle ha företräde men att regleringen efter departementsbehandlingen ändrade karaktär i och med att den kom att omfatta också fall då en tillämpning av bestämmelserna om underprisöverlåtelser var utesluten. Uttalandet i prop. 1999/2000:2 rörande innebörden av avdragsförbudet i 2 § 4 a mom. SIL framstår därför som högst diskutabelt.

Enligt Regeringsrättens mening kan begreppet kapitalförlust i 25 kap. 8 § 2 IL inte ges en annan innebörd än i andra bestämmelser i IL (jfr 2 kap. 1 § och 25 kap. 3 §). Med tillämpning av det synsätt som redovisats i prop. 1999/2000:2 (del 2 s. 298) skall därför kapitalförlusten enligt 25 kap. 8 § bestämmas med utgångspunkt i att den i målet aktuella fastigheten avyttrats mot en ersättning som motsvarar marknadsvärdet.

Med "ersättningen" i paragrafens andra punkt kan inte gärna avses annat än samma ersättning, dvs. ett belopp motsvarande marknadsvärdet.

Regeringsrättens slutsats är att avdragsförbudet i 25 kap. 8 § 2 IL inte är tillämpligt i målet och att därmed uppskjutet avdrag för den realiserade värdenedgången på fastigheten får göras enligt bestämmelserna i 25 kap. 10 §. Skatterättsnämndens förhandsbesked skall således fastställas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2006-05-31, föredragande Kållberg, målnummer 2283-05

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: SOU 1998:1 s. 265 f.; prop. 1998/99:15 s. 297; prop. 1999/2000:2 del 2 s. 298 och 335, del 3 s. 426
