

Målnummer: 2124-06 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2006-10-05

Rubrik: En överlåtelse av en andel i ett handelsbolag omfattas inte av regleringen i 53 kap. 2 § inkomstskattelagen om överlåtarens justerade anskaffningsutgift är negativ. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 50 kap. 3 § samt 53 kap. 2 § och 3 § inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A bl.a. följande. A äger en andel i ett handelsbolag. Handelsbolaget äger och förvaltar fastigheter och bolaget är ägare till en hyresfastighet. A:s justerade anskaffningsutgift för andelen beräknades vid den aktuella tidpunkten uppgå till ett negativt belopp om ca 12,9 milj. kr. A äger också samtliga aktier i ett förvaltningsaktiebolag. I anledning av att A har för avsikt att överlåta sin andel i handelsbolaget utan ersättning till förvaltningsaktiebolaget i syfte att begränsa sitt personliga ansvar och för att förbereda en omstrukturering av sitt ägande inför en framtida generationsväxling hemställde A om svar på följande frågor. Fråga 1 - Vilka skattekonsekvenser uppkommer för A om hon avyttrar sin andel i handelsbolaget utan ersättning till förvaltningsaktiebolaget. - Fråga 2 - Skall A bli beskattad för sin negativa justerade anskaffningsutgift om hon avyttrar sin andel i handelsbolaget utan ersättning till förvaltningsaktiebolaget. - Fråga 3 - Till vilket värde uppgår den justerade anskaffningsutgiften för andelen i handelsbolaget för förvaltningsaktiebolaget efter det att förvaltningsaktiebolaget har förvärvat andelen utan ersättning från A. - Fråga 4 - Vem skall beskattas för andelen av handelsbolagets resultat det år då överlåtelsen av andelen sker från A till förvaltningsaktiebolaget. - Fråga 5 - Är lagen (1995:575) mot skatteflykt tillämplig på förfarandet.

I en kompletterande skrivelse till Skatterättsnämnden hemställde A om att förvaltningsaktiebolaget skulle anses som medsökande i ärendet om förhandsbesked.

Skatterättsnämnden (2006-03-03, André, ordförande, Wingren, Melbi, Nylund, Silfverberg, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked. - Frågorna 1-2 - Vid överlåtelsen av andelen i handelsbolaget skall den negativa justerade anskaffningsutgiften öka ersättningen för andelen. - Fråga 3 - Förvaltningsaktiebolagets anskaffningsutgift för handelsbolagsandelen är noll. - Fråga 4 avvisas. - Motivering. - Frågorna 1 och 2 - Särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av andelar i svenska handelsbolag finns i 50 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL. Vid beräkning av omkostnadsbeloppet för en andel i ett handelsbolag skall enligt kapitlets 3 § första stycke anskaffningsutgiften justeras enligt bestämmelserna i 5 och 6 §§. Om det vid beräkningen uppkommer ett negativt saldo anses enligt 3 § andra stycket omkostnadsbeloppet vara noll. Ersättningen för andelen skall då enligt samma lagrum i stället ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften (jfr prop. 1988/89:55 s. 18 och 30). - A har till stöd för sin uppfattning att den negativa justerade anskaffningsutgiften inte skall beaktas vid kapitalvinstberäkning på grund av avyttring av andelen i handelsbolaget åberopat bestämmelserna i 53 kap. 2 och 3 §§ IL om fysiska personers överlåtelser av tillgångar till underpris

till bl.a. svenskt aktiebolag som överlåtaren direkt eller indirekt äger aktier i. Av 2 § första stycket framgår att bestämmelsen i 3 § gäller om den fysiske personen överlåter en tillgång utan ersättning eller mot ersättning som understiger såväl tillgångens marknadsvärde som omkostnadsbelopp. I den senare paragrafen föreskrivs att den överlåtna tillgången skall anses ha avyttrats mot en ersättning som motsvarar tillgångens omkostnadsbelopp eller marknadsvärde om detta är lägre. - Eftersom den justerade anskaffningsutgiften avseende andelen i handelsbolaget är negativ vid tidpunkten för avyttringen anses omkostnadsbeloppet enligt 50 kap. 3 § IL vara noll. Ersättningen för andelen skall då ökas med den negativa justerade anskaffningsutgiften. Det innebär att förutsättningarna i 53 kap. 2 § IL för att tillämpa 3 § samma kapitel inte föreligger. - Fråga 3 - I och med att aktiebolaget förvärvar andelen utan att lämna någon ersättning skall den anses förvärvad för noll. - Mot bakgrund av svaren på frågorna 1-3 får fråga 5 anses förfalla. - Avvisningen - Det har inte utvecklats i vilket avseende den rättsfråga som avses med fråga 4 är oklar eller av vilket annat skäl det för sökandena är av vikt att ett förhandsbesked lämnas på den ställda frågan. Frågan skall därför avvisas.

A överklagade hos Regeringsrätten och yrkade att den negativa justerade anskaffningsutgiften inte skulle öka ersättningen för den avyttrade andelen i handelsbolaget (fråga 1), att andelen skulle anses avyttrad för noll kr (fråga 2) och att skatteflyktslagen inte skulle anses tillämplig (fråga 5). Förvaltningsaktiebolaget yrkade i överklagande att svaret på fråga 3 skulle fastställas. A anförde bl.a. följande. Skatterättsnämnden förefaller att i begreppet "ersättning" innefatta såväl den avtalade ersättningen som den negativa justerade anskaffningsutgiften. Lagtextens utformning i såväl 53 kap. 2 § som i 50 kap. 3 § IL ger stöd för uppfattningen att det är den avtalade ersättningen som avses. Stöd för denna uppfattning finns även i förarbetena till motsvarande tidigare regler (prop. 1998/99:15 s. 298). Bestämmelserna i 53 kap., som skall ses som en form av specialreglering i förhållande till de mer generella reglerna i 50 kap. på samma sätt som bestämmelserna i 48 a kap. är en specialreglering i förhållande till 44 kap., syftar till att det inte skall ske någon beskattning vid en överlåtelse till underpris till ett eget bolag och de innehåller en fullständig reglering. Bestämmelserna är tillämpliga i och med att hon överlåter en tillgång utan ersättning till ett svenskt aktiebolag som hon är delägare i. Enligt 53 kap. 3 § skall andelen i handelsbolaget anses vara överlåten mot en ersättning som motsvarar omkostnadsbeloppet, dvs. noll kr eftersom den justerade anskaffningsutgiften är negativ.

Skatteverket hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avsåg frågorna 1-3. För det fall att A:s negativa justerade anskaffningsutgift inte skulle utlösa en kapitalvinstbeskattning vid genomförandet av den beskrivna överlåtelser borde svaret på fråga 5 bli att skatteflyktslagen skall anses tillämplig. Verket anförde bl.a. följande. Oavsett om A:s överlåtelse av andelen i handelsbolaget till det av henne helägda aktiebolaget omfattas av bestämmelserna i 53 kap. IL eller om det är fråga om en avyttring enligt 44 kap. blir svaren på frågorna 1-3 desamma. Är den justerade anskaffningsutgiften negativ bör delägaren inte kunna disponera över skatteutfallet genom att överlåta andelen till annan.

Regeringsrätten (2006-10-05, Sandström, Dexe, Kindlund, Hamberg, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör såvitt avser frågorna 1 och 2 samma bedömning som Skatterättsnämnden. Som nämnden konstaterat förfaller därmed fråga 5.

Förvaltningsaktiebolaget har yrkat att svaret på fråga 3 skall fastställas. Förhandsbeskedet har inte gått bolaget emot och det har därmed inte rätt att överklaga beskedet. Bolagets överklagande skall därför avvisas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked såvitt avser frågorna 1 och 2.

Regeringsrätten avvisar bolagets överklagande.

Föredraget 2006-08-23, föredragande Björnsson, målnummer 2124-06

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomstskatt; Besvärsrätt
kontraritet; Förhandsbesked, skatter övriga frågor

Litteratur: Prop. 1988/89:55 s. 11, 15 ff., 18, 27 ff.; prop. 1998/99:15 s. 298 f.;
prop. 1999/2000:2, del 2, s. 594, 596, 610; Andersson m.fl.:
Inkomstskattelagen - en kommentar, del 2, 2006 s. 1407 ff., 1431 ff.
