

Målnummer:	6266-04	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2005-09-30		
Rubrik:	Förbudet mot avdrag för kapitalförluster som inte är verkliga har inte ansetts utgöra hinder mot avdrag för kapitalförlust på andel i kommanditbolag i ett fall då förlusten uppkommit till följd av särskild föreskrift i lag om värdet på den justerade anskaffningsutgiften för andelen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 44 kap. 23 § inkomstskattelagen (1999:1229)• 4 kap. 92 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1992 ref. 94• RÅ 1993 not. 745• RÅ 1999 ref. 13• RÅ 1999 ref. 35• RÅ 2002 ref. 87		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde X AB bl.a. följande. X AB och Y AB äger hälften var av samtliga kommanditandelar i KB. Komplementär är Z AB. KB-andelen utgör kapitaltillgång hos X AB. - KB har som enda tillgång ett fartyg som hyrs ut. Hyrestagaren har en option att köpa fartyget från KB. Optionen kommer att utnyttjas under år 2004 och priset uppgår till 72 750 000 kr vilket motsvarar fartygets bokförda restvärde. I skattemässigt hänseende är fartyget helt avskrivet. KB började bedriva verksamhet i september 1987. Det första inkomståret uppgick X AB:s andel av det skattemässiga resultatet i kommanditbolaget till ett underskott på 44 267 578 kr. Underskottet var i sin helhet hänförligt till överavskrivningar. X AB drog av beloppet vid 1988 års taxering. Om KB upplöses efter att fartyget överlåtits uppkommer en kapitalförlust. X AB:s del av denna kapitalförlust kan beräknas till 41 869 346 kr. Är X AB berättigat till avdrag för denna kapitalförlust?

Skatterättsnämnden (2004-10-18, André, ordförande, Wingren, Sjökvist, Ståhl, Svensson) yttrade: Förhandsbesked. - Bolaget är inte berättigat till avdrag för kapitalförlusten. - Motivering. - Enligt 50 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, anses en andel i ett handelsbolag avyttrad om bolaget upplöses. X AB frågar om bolaget har rätt till avdrag med 41 869 346 kr som uppkommer vid beräkning av kapitalförlust på bolagets andel i kommanditbolaget till följd av att den justerade anskaffningsutgiften får beräknas med utgångspunkt i att den var noll per den 31 december 1987, 50 kap. 5 § IL och 4 kap. 92 § lagen (1999:1230) om ikraftträdande av inkomstskattelagen, ILP. - Nämnden gör följande bedömning. - I 44 kap. 23 § IL anges att bara verkliga förluster skall anses som kapitalförluster. Med hänsyn härtill och till att X AB vid 1988 års taxering fått avdrag för underskott i kommanditbolaget med belopp överstigande angivna förlust finner nämnden att X AB inte är berättigat till avdrag för förlusten (jfr RÅ 1993 not. 745 och RÅ 1999 ref. 13).

Ledamöterna Knutsson och Silfverberg var skiljaktiga och anförde med instämmande av föredraganden Roupe följande. Med verkan fr.o.m. den 1 januari 1989 (tax. 1990) infördes nya reavinstregler för avyttring av andelar i handelsbolag, varvid bestämdes att vid beräkning av reavinst skulle

anskaffningsutgiften justeras för bl.a. tidigare skattemässigt resultat i handelsbolaget. Enligt en övergångsregel fick, om anskaffningsutgiften därvid blev negativ, justerad anskaffningsutgift för andel i handelsbolag som förvärvats före utgången av det räkenskapsår som avslutats närmast före den 1 mars år 1988 beräknas till noll vid utgången av det räkenskapsåret (bokslutsdagen). Vidare infördes en undantagsregel som utsade att vid beräkning av reaförlust fick övergångsregeln inte tillämpas. Vid 1990 års skatteomläggning togs undantagsregeln bort medan övergångsregeln kvarstod. Övergångsregeln har senare tagits in i 4 kap. 92 § ILP. Mot bakgrund härav finner vi att vid beräkning av verklig kapitalförlust på X AB:s andel i kommanditbolaget bör utgångspunkten vara en justerad anskaffningsutgift på bokslutsdagen på noll. X AB är därför berättigat till avdrag för kapitalförlusten i fråga.

Skatteverket överklagade förhandsbeskedet och yrkade att Regeringsrätten skulle fastställa detta. Verket anförde till stöd för sin talan i huvudsak följande. Det numera uttryckliga kravet i 44 kap. 23 § IL att förlusten skall vara verklig bör kunna ses som en generell norm som anger rätten till avdrag för kapitalförluster. Om det skulle föreligga lagkonkurrens mellan denna regel och ifrågavarande övergångsbestämmelse kan dessutom konstateras att bestämmelsen om verklig förlust tidsmässigt är tillkommen senare än övergångsbestämmelsen, vilket talar för att den skall tillämpas före övergångsbestämmelsen.

X AB yrkade i eget överklagande att avdrag skulle medges för kapitalförlusten och anförde i huvudsak följande. När reglerna om beräkning av justerad anskaffningsutgift för handelsbolagsandelar infördes skulle en beräkning göras per en viss stickdag och då med utgångspunkt i kapitalbehållningen i bolaget vid den tidpunkten. Transaktioner före stickdagen beaktades inte. Var värdet negativt bortsågs från samtliga transaktioner och den justerade anskaffningsutgiften ansågs vara noll. Övergångsregleringen är en specialreglering som infördes i syfte att tidigare skattepliktiga intäkter och avdragsgilla underskott inte skulle behöva kartläggas. Denna specialreglering är klar och entydig och tar enligt bolagets mening över principen att avdrag endast medges för verkliga förluster. Detta understryks ytterligare av det faktum att den ursprungliga undantagsbestämmelsen - som innebar att en kapitalförlust inte fick beräknas med utgångspunkt i övergångsregeln - slopades utan kommentarer i samband med 1990 års skattereform.

Regeringsrätten (2005-09-30, Lavin, Almgren, Stävberg, Kindlund, Lundin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Kapitalvinstreglerna för beskattning av andelar i handelsbolag ändrades under år 1988 på ett genomgripande sätt. De bestämmelser som då infördes innebar att man vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften för en andel även skulle beakta de underskott i bolaget som andelsägaren fått avdrag för, vilket inte var fallet vid tillämpning av de äldre reglerna. De nya bestämmelserna kompletterades med en övergångsregel för att lindra retroaktiva effekter av tidigare underskottsavdrag. Övergångsregeln innebar att den justerade anskaffningsutgiften för en andel skulle beräknas på visst angivet sätt per den bokslutsdag som låg närmast före den 1 mars 1988. Om det vid denna beräkning uppkom ett negativt saldo föreskrevs att anskaffningsutgiften skulle bestämmas till noll. Den sålunda beräknade anskaffningsutgiften utgjorde sedan basen för de justeringar som skulle göras vid beräkning av justerad anskaffningsutgift för andelen vid efterföljande års taxeringar. Övergångsregeln kompletterades med en undantagsregel, enligt vilken övergångsregeln inte fick tillämpas om den ledde till en kapitalförlust. Undantagsregeln togs utan motivering bort vid 1990 års skattereform, medan övergångsregeln kvarstod. Denna återfinns numera i 4 kap. 92 § ILP.

Av 44 kap. 23 § IL följer att avdrag medges för en kapitalförlust endast om förlusten är verklig. Någon sådan bestämmelse fanns inte i inkomstskattelagstiftningen före tillkomsten av IL men en motsvarande princip

tillämpades i praxis sedan länge i fråga om förluster på aktier och andelar i inkomstslaget rörelse och principen fick efter 1990 års skattereform en vidare tillämpning. Innebörden av kravet på att en förlust skall vara verklig har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten har sin grund i att andelsägaren tillgodogjort sig värden ur tillgången utan skattekonsekvenser. Regeringsrätten har vidare ansett att motsvarande avdragsbegränsning bör gälla om andelsägaren fått skattemässiga fördelar genom andelsinnehavet, se RÅ 1993 not. 745 och RÅ 1999 ref. 13.

Av utredningen framgår att bolaget vid 1988 års taxering fått avdrag för underskott i kommanditbolaget med belopp som överstiger den kapitalförlust som är i fråga i målet samt att det vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften vid det ovan nämnda bokslutstillfället uppkommit ett negativt saldo till följd av detta underskott.

Den i målet aktuella kapitalförlusten har sin grund i att bolaget tillämpat övergångsregeln i 4 kap. 92 § ILP, i vilken föreskrivs att om saldot blir negativt vid beräkningen av den justerade anskaffningsutgiften denna anses vara noll. I detta fall uppkommer kapitalförlusten således på grund av lagtextens lydelse. Med hänsyn härtill kan bestämmelsen i 44 kap. 23 § IL inte anses utgöra något hinder mot avdragsrätt för den nu aktuella kapitalförlusten. Bolaget är således berättigat till avdrag för förlusten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bolaget har rätt till avdrag för kapitalförlust vid upplösning av kommanditbolaget.

Föredraget 2005-08-24, föredragande Abrahamsson, målnummer 6266-04

Sökord: Förhandsbesked inkomstskatt; Realisationsvinstbeskattning; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1988/89:55 s. 20-23, 28-33; prop. 1989/90:110 s. 393-396; prop. 1999/2000:2 s. 735; Tivéus, Skatt på kapital, 10 u., s. 145-146; Aldén, Regelkonkurrensproblem vid rättstillämpningen, Skattenytt 1998 s. 560-566
