

Målnummer:	7125-00	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2003-03-25		
Rubrik:	Ett aktiebolag som sålt en andel i ett fastighetsförvaltande handelsbolag har inte ansetts skyldigt att återföra medgivna värdeminskningsskattavdrag avseende handelsbolagets fastigheter till beskattning. Inkomsttaxering 1996.		
Lagrum:	<ul style="list-style-type: none">• 21 § anvisningarna punkt 4 kommunalskattelagen (1928:370)• 22 § anvisningarna punkt 4 kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	RÅ 1999 ref. 13		

REFERAT

X AB (bolaget) avyttrade under 1995 andelar i fastighetsägande handelsbolag. Andelarna utgjorde omsättningstillgångar hos bolaget vid överlåtelsefallet. I sin till ledning för 1996 års taxering avgivna självdeklaration, var bolaget redovisade överlåtelserna av handelsbolagsandelarna, yrkade bolaget avdrag för tillskott till handelsbolagen. Skattemyndigheten medgav inte avdraget. Skattemyndigheten beslutade vidare att justera det skattemässiga resultatet avseende överlåtelserna genom att återföra skillnaden mellan skatte- och bokföringsmässiga avskrivningar hänförliga till handelsbolagens fastigheter till beskattning. Som skäl för besluten angavs följande. Bolaget har yrkat avdrag för tillskott gjorda till avyttrade handelsbolag enligt en till deklARATIONEN häftad bilaga. - Enligt Föreningen Auktoriserade Revisorers, FAR, rekommendationer nr 12 skall andelar i handelsbolag bokföras till sin anskaffningskostnad eller erlagd insats. Löpande resultat skall årligen påverka det bokförda värdet. - I det fall ett negativt belopp uppstår skall beloppet redovisas som skuld. - Bolaget har enligt deklARATIONEN bokfört anskaffningen av andelarna. Löpande underskott har inte påverkat andels bokförda värde. Det skattemässiga underskottet har bokförts som skuld i bolaget som därefter reglerats. - I det fall inga uttag skett från handelsbolagen och tillskotten motsvarar uppkomna skattemässiga underskott utgör, utifrån FAR:s rekommendation, det i redovisningen bokförda värdet på respektive handelsbolag, det anskaffningsvärde som även utgör det anskaffningsvärde som skall ligga till grund för den skattemässiga beräkningen vid en försäljning. - Bolaget har inte visat att några övriga tillskott skett. - Någon möjlighet att de mot underskotten svarande tillskotten skattemässigt skall öka bokförd anskaffning föreligger

inte enligt myndigheten. - Enligt deklARATIONEN har det skattemässiga resultatet inte justerats för skillnaden mellan skatte- och bokföringsmässiga avskrivningar härrörande från fastigheter i avyttrade handelsbolag. - Enligt anvisningspunkt 4 sjätte stycket till 21 § kommunalskattelagen (1928:370), KL, skall en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Av detta följer att skillnaden mellan skattemässig och bokföringsmässig avskrivning skall återföras till beskattning för såväl indirekt ägda fastigheter som direktägda fastigheter såvida inte andel förvärvats före 83-01-01. Se övergångsbestämmelser till lag 9 april 1981 (nr 295) . Se även RÅ85 1:88.

Bolaget överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att beräkning av det skattemässiga resultatet av avyttring av andelarna i handelsbolagen skulle fastställas i enlighet med inlämnad deklARATION. Vidare yrkade bolaget att de skattemässiga värdeminskningsskattavdrag som gjorts på fastigheter i de avyttrade handelsbolagen inte skulle återföras till beskattning. Till stöd för sin talan

anförde bolaget bl.a. följande: Under 1995 har bolaget koncerninternt överlåtit andelar i handelsbolag. De ifrågavarande andelarna utgjorde omsättningstillgångar hos bolaget vid överlåtelsestillfället. Handelsbolagen har redovisat löpande underskott under innehavstiden. Bolaget har lämnat tillskott som sammanlagt uppgår till 74 754 479 kr för att täcka förlusterna. Varken de löpande underskotten eller tillskotten har redovisats på andelarnas konton. Om andelar i ett handelsbolag utgör omsättningstillgångar är reglerna i 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, inte tillämpliga. Enligt bolagets uppfattning skall istället äldre praxis ligga till grund för beräkningen av vinst respektive förlust vid avyttring av andelar som utgör omsättningstillgångar. Äldre praxis utgörs främst av RN 1959 5:5, RÅ 1983 Aa 120 och förhandsbeskedet RSV/FB Dt 1985:36. Äldre praxis utvisar att bokförda förluster inte skall reducera anskaffningskostnaden för andelarna. Denna praxis gällde tidigare för andelar som var såväl anläggnings- som omsättningstillgångar. För anläggningstillgångar har reglerna ändrats och numera tillämpas de särskilda bestämmelserna i 28 § SIL. För andelar som utgör omsättningstillgångar har däremot regelsystemet inte förändrats. Av denna anledning skall beskattningen ske med ledning av ovan åberopad praxis. De löpande förlusterna skall således inte reducera den anskaffningskostnad som skall tillgodoräknas vid överlåtelsen. De tillskott som gjorts skall däremot öka anskaffningskostnaden. Med anledning av detta vidhåller bolaget vad som anförs i bilaga till deklarationen och yrkar således avdrag för 74 754 479 kr, vilket motsvarar de tillskott som gjorts under innehavstiden. - Hanteringen av medgivna värdeminskingsavdrag vid avyttring av fastighet som utgör omsättningstillgång regleras i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL. Av bestämmelsen framgår att återföring skall ske endast om fastigheten avyttras direkt. I den aktuella situationen avyttras inte fastigheten utan det är ett flertal handelsbolag som överlåts koncerninternt. I flera av handelsbolagen finns fastigheter. Skattemyndigheten åberopar RÅ85 1:88 till stöd för sitt synsätt. I detta avgörande förtydligade emellertid Regeringsrätten att endast värdeminskingsavdrag på de avyttrade direktägda fastigheterna skulle återföras till beskattning. Innehållet i domen bekräftas av Eriksson och Qwerin ("Beskattning av byggnadsrörelse", s. 93) som uttalar att det kan anmärkas att av bolaget gjorda värdeminskingsavdrag på byggnader m.m. givetvis inte skall återföras till beskattning vid en andelsförsäljning. Av ovanstående framgår med tydlighet att handelsbolagets värdeminskingsavdrag på byggnad inte skall återföras i ägarbolaget när andelarna avyttras. Återföring av skattemässiga värdeminskingsavdrag sker i stället då handelsbolaget avyttrar fastigheten, vilket slutligen drabbar handelsbolagets ägare vid avyttringstillfället. Ett handelsbolag belastas således med en latent skatt som i denna del motsvarar återföringseffekten av skattemässiga värdeminskingsavdrag som inte skett i bokföringen. Den latent skatten påverkar prissättningen på handelsbolaget.

Skattemyndigheten bestred bifall och anförde bl.a. följande. I fråga om värdeminskingsavdraget framgår sammantaget av aktuella anvisningspunkter att värdeminskingsavdrag skall återföras till beskattning även i de fall andelen avyttras då andelen och fastigheten skattemässigt är att anse som en enhet. Att så är fallet visar även det förhållandet att skattemässiga värdeminskingsavdrag kan verkställas hos delägaren trots att motsvarande avdrag inte behöver göras i handelsbolagets bokföring. Av i deklarationen redovisade uppgifter framgår att handelsbolaget i förevarande fall inte gjort värdeminskingsavdrag i redovisningen. Skattemässigt avdrag har endast skett vid beräkningen av delägarnas skattemässiga underskott. Med hänsyn härtill kan gjorda värdeminskingsavdrag inte vara gjorda av handelsbolaget. Med hänsyn till den starka genomsyn som föreligger mellan fastighet och andel i fastighetsägande handelsbolag bör en skattemässig koppling ske såtillvida att den som nyttjat avdragsrätten även skall beskattas när andelen avyttras.

Länsrätten i Stockholms län (1999-12-16, ordförande Clémentz) yttrade: Avyttring av andelar i handelsbolag - Enligt 24 § KL beräknas inkomst av näringsverksamhet enligt bokföringsmässiga grunder om dessa inte strider mot

bestämmelserna i denna lag. Bestämmelsen är tillämplig vid taxering till statlig inkomstskatt enligt 2 § 1 mom. SIL. - I målet är ostridigt att de aktuella handelsbolagsandelarna utgjort omsättningstillgångar i bolagets näringsverksamhet. Försäljning av omsättningstillgångar beskattas enligt de allmänna reglerna för beräkning av inkomst av näringsverksamhet. - Regeringsrätten har i RÅ 1999 ref. 13 prövat frågan om rätt till förlustavdrag förelegat vid avyttring av kommanditbolagsandel. Bakgrunden i målet var följande. G förvärvade andelar i ett kommanditbolag för 4 500 000 kr. Vid 1986 års taxering medgavs G med hänsyn till andelsinnehavet och till redovisade förluster i kommanditbolaget underskottsavdrag med 8 251 192 kr. Under år 1986 förvärvade G ytterligare en andelspost för ett vederlag om 1 kr. Vid 1987 års taxering medgavs G underskottsavdrag med 11 115 820 kr. G överlät därefter andelarna för 2 kr. I självdeklaration 1988 yrkade G i inkomstslaget rörelse förlustavdrag på grund av andelsöverlåtelsen med 4 500 000 kr. I sin bedömning anför Regeringsrätten bl.a. följande.

Beräkning av förlust i samband med avyttring av andel i kommanditbolag som utgör omsättningstillgång skall ske enligt de regler som i allmänhet gäller för beräkning vid avyttring av lager i rörelse, dvs. enligt bokföringsmässiga grunder. Vid 1988 års taxering gällde som huvudregel för värderingen av lager att den i räkenskaperna gjorda värderingen godtogs vid beskattningen. För lager av värdepapper fanns i punkt 3 anvisningarna till 41 § KL en bestämmelse om att lägre belopp inte fick tas upp än vad som med hänsyn till risk för prisfall m.m. framstod som skäligt. I fråga om förlust vid avyttring av andra aktier eller andelar än sådana som utgjorde lagertillgångar kunde vid ifrågavarande års taxering, under förutsättning att innehavet ansågs betingat av näringsverksamheten, avdrag ske enligt särskilda bestämmelser i KL, såsom för driftförlust i den förvärvskälla i vilken näringsverksamheten redovisades. I anslutning till denna reglering har enligt praxis som villkor för avdrag gällt att fråga skall vara om en definitiv och verklig förlust. Innebörden av kravet att förlusten skall vara "verklig" har vanligen ansetts vara att avdrag inte medges om förlusten vid avyttringen har sin grund i att det ägande bolaget tillgodogjort sig värden ur det ägda bolaget utan beskattningsekvenser. I ett år 1993 avgjort mål (RÅ 1993 not. 745), som gällde frågan om avdrag skulle medges för förlust vid överlåtelse av rörelsebetingade andelar i kommanditbolag (anläggningstillgångar), bedömde Regeringsrätten att motsvarande avdragsbegränsning borde gälla om ägarbolaget redan fått skattemässiga fördelar genom andelsinnehavet. Regeringsrätten finner att det också i de fall där avyttringen avser handels- eller kommanditbolagsandelar som är hänförliga till omsättningstillgångar är motiverat att vidmakthålla ett krav på att förlusten skall vara verklig för att avdrag skall medges för denna som driftförlust i rörelse. I fråga om innebörden av denna förutsättning saknas det vidare anledning att inta en annan ståndpunkt än som kommit till uttryck i 1993 års förenämnda avgörande (RÅ 1993 not. 745). Således bör de skattemässiga fördelar som erhållits vid den löpande beskattningen till följd av andelsinnehavet beaktas vid beräkningen av rörelseförlusten vid avyttring av samma andelar. Med hänsyn till storleken av de avdrag som G tillgodoförts vid 1986 och 1987 års taxeringar i anledning av kommanditbolagets förluster kan någon avdragsgill förlust inte anses ha uppkommit vid överlåtelsen av andelarna.

Länsrätten gör följande bedömning. - Handelsbolagen har under innehavstiden redovisat underskott. Andelarnas bokförda värden har inte påverkats av dessa löpande underskott utan underskotten har istället bokförts som skuld i bolaget som därefter reglerats. Andelarna har ifrågavarande beskattningsår överlåtit till bokförda värden. Bolaget gör nu gällande att de tillskott som lämnats för att täcka handelsbolagens förluster skall öka andelarnas anskaffningskostnad varför avdrag skall medges med belopp motsvarande de sammanlagda lämnade tillskotten. Bolaget har dock löpande tillgodoförts underskottsavdrag hänförliga till handelsbolagens förluster. De därvid utnyttjade avdragen har uppgått till belopp motsvarande nu yrkat avdrag för lämnade tillskott. Med beaktande av de skattemässiga fördelar som bolaget således redan tillgodoförts i anledning

av handelsbolagens förluster finner länsrätten att ytterligare avdrag hänförliga till samma förluster inte kan medges då någon verklig förlust inte kan anses ha uppkommit vid överlåtelsen av andelarna. Länsrätten har vid denna bedömning tillämpat de principer som kommit till uttryck i RÅ 1999 ref. 13 som gällde beräkning av inkomst av rörelse. Dessa principer är gällande även vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet. Mot bakgrund av det anförda skall överklagandet i den delen avslås. - Värdeminskningsavdrag - Av punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL framgår att om skattskyldig innehar aktie eller andel i ett fastighetsförvaltande företag och skulle någon av företagets fastigheter ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den hade innehaft av den skattskyldige, skall aktien eller andelen anses utgöra omsättningstillgång. Enligt sjätte stycket skall när företaget är ett handelsbolag - förutom andelen - en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. - I punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL anges att om en fastighet som utgör omsättningstillgång har avyttrats skall medgivna värdeminskningsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet. - Bestämmelserna är tillämpliga vid taxering till statlig inkomstskatt enligt 2 § 1 mom. SIL. - Frågan är om de värdeminskningsavdrag som medgivits på fastigheterna skall återföras till beskattning vid bolagets avyttring av andelarna i handelsbolagen, trots att handelsbolagen som civilrättsligt är ägare till fastigheterna inte avyttrat dessa. Enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL skall således vid avyttring av en fastighet som utgör omsättningstillgång medgivna värdeminskningsavdrag som inte gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning. - Länsrätten gör följande bedömning. - Skattemyndigheten har till stöd för sin uppfattning att återföring av värdeminskningsavdrag i denna situation bör ske åberopat RÅ85 1:88. Enligt länsrättens mening är det klart att vad Regeringsrätten uttalat i det referatet inte har någon avgörande betydelse i målet då Regeringsrätten har tillämpat äldre rätt. Länsrätten har inte heller kunnat finna att Regeringsrätten senare prövat denna fråga. Det enda fall länsrätten funnit är RÅ 1986 not. 830 som dock också synes ha avsett äldre rätt. - I prop. 1980/81:68 finns förarbeten till ovan redovisade bestämmelser i KL. På s. 159-163 finns uttalanden om de förändrade reglerna gällande aktier och andelar i fastighetsföretag, m.m., förarbeten till bl.a. nuvarande punkt 4 femte stycket av anvisningarna till 21 § KL. Av förarbetena framgår, s. 162, att ett direkt fastighetsinnehav och fastigheter som innehas genom ett handelsbolag skattemässigt bör behandlas på samma sätt. Det framgår vidare att andelar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag regelmässigt bör betraktas som substitut för direkt ägda fastigheter. I förarbetena till punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 28 § KL - nuvarande punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL - uttalas bl.a. följande, a. prop. s. 171. "Vid försäljning av en fastighet, som utgör omsättningstillgång i rörelse, skall som intäkt av rörelse redovisas - förutom bokföringsmässig vinst - summan av värdeminskningsavdrag som medgivits under innehavstiden. En uttrycklig regel om detta bör enligt min mening föras in i punkt 1 av anvisningarna till 28 § KL. I likhet med vad som f.n. gäller vid realisationsvinstberäkningen bör medgivna värdeminskningsavdrag återföras även om den skattskyldige på grund av rörelsens dåliga resultat i praktiken inte kunnat utnyttja avdragen. Har den skattskyldige undantagsvis helt avstått från att yrka avdrag för värdeminskning - den skattskyldige har t.ex. uteslutande begagnat sig av rätten till nedskrivning - bör dock någon återföring självfallet inte komma ifråga". - Genom den lagstiftning som genomförs på grundval av a. prop. har kodifierats att en genomsyn ifråga om fastigheter som innehas av fastighetsförvaltande handelsbolag skall göras, se förutom vad som anförts ovan även a. prop. s. 173. Om genomsyn av handelsbolag i tidigare praxis, se bl.a. RÅ82 1:43. Detta innebär enligt länsrättens mening att bestämmelsen i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL måste ses i belysning av bestämmelsen om att ett handelsbolags fastigheter skall anses som omsättningstillgång hos delägare till den del de belöper på hans andel (under den förutsättningen att fastigheten hos denne skulle ha utgjort omsättningstillgång om han ägt fastigheten direkt). - Med detta synsätt, att en genomsyn skall göras, har bolaget avyttrat de i

handelsbolagen ingående fastigheterna i och med att handelsbolagen avyttrats. Bolaget har inte styrkt att några av de avyttrade handelsbolagen förvärvats före utgången av 1982. De av bolaget, den skattskyldige, tidigare medgivna värdeminskingsavdragen skall därför återföras till beskattning då det även är klart att fastigheterna hos bolaget är att anse som omsättningstillgångar och att värdeminskingsavdrag inte gjorts i räkenskaperna. - Länsrätten vill framhålla att den av bolaget förfäktade ståndpunkten att värdeminskingsavdrag skall återföras först när handelsbolagen eventuellt avyttrar fastigheterna skulle innebära att en annan skattskyldig än den som åtnjöt värdeminskingsavdragen skulle bli tvungen att ta upp dessa tidigare medgivna avdrag till beskattning. Detta anser länsrätten skulle vara principiellt felaktigt. Något stöd för att detta skulle ha avsetts har länsrätten inte heller kunnat finna i förarbetena. Länsrätten vill slutligen framhålla att den bedömning som länsrätten nu gör överensstämmer med den uppfattning om nu gällande rätt som rättsnämnden gav uttryck för i RÅ85 1:88. - Bolagets överklagande i denna delen skall också avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

Bolaget överklagade länsrättens dom hos kammarrätten och yrkade att beräkningen av det skattemässiga resultatet av bolagets avyttringar av andelar i handelsbolag skulle fastställas i enlighet med inlämnad deklaration samt att de skattemässiga värdeminskingsavdrag som skett på fastigheter i de avyttrade handelsbolagen inte skulle återläggas till beskattning vid försäljningen av andelarna i handelsbolagen. Till grund för yrkandena åberopade bolaget i huvudsak vad som tidigare anförts.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet.

Kammarrätten i Stockholm (2000-09-12, Anclow, Almgren, Gammer, referent) yttrade: Avdrag för tillskott till handelsbolag - De aktuella handelsbolagen har under den tid bolaget innehaft andelar i dessa redovisat negativt resultat. Underskotten, som utnyttjats löpande av bolaget, har bokförts som skulder hos detta. Skulderna har reglerats genom att bolaget skjutit till sammanlagt 74 754 479 kr till handelsbolagen. Bolaget hävdar att det vid försäljning av andelarna till bokfört värde, vilket under hela innehavstiden varit detsamma, lidit en förlust motsvarande tillskjutet belopp. Kammarrätten anser däremot i likhet med länsrätten att någon verklig förlust inte kan anses ha uppkommit vid överlåtelse av andelarna, eftersom bolaget löpande redan erhållit avdrag för det tillskjutna beloppet (jfr RÅ 1999 ref. 13). Överklagandet i denna del skall följaktligen avslås. - Återföring av värdeminskingsavdrag - I förevarande fall är inte bara de handelsbolagsandelar som bolaget avyttrat, utan även mot andelarna svarande delar av handelsbolagens fastigheter, att anse som omsättningstillgångar hos bolaget (se punkt 4 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 21 § KL). Andelarna betraktas således som substitut för fastigheterna (jfr prop. 1980/81:68 s. 162). Av detta följer enligt kammarrättens mening att bestämmelsen i punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL, enligt vilken medgivna värdeminskingsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna skall återföras till beskattning när fastighet som utgör omsättningstillgång avyttras, är tillämplig även vid en försäljning av handelsbolagsandelar, dvs. en genomsyn görs. - Bestämmelserna i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL gäller enligt punkt 3 av övergångsbestämmelserna till lag 1981:295, genom vilken de bestämmelser som numera återfinns i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL infördes, endast i fråga om aktier och andelar som har förvärvats efter utgången av år 1982. I målet har inte framkommit annat än att aktuella andelar förvärvats efter utgången av år 1982. - Kammarrätten delar mot bakgrund av det angivna länsrättens bedömning att tidigare medgivna värdeminskingsavdrag som inte gjorts i räkenskaperna skall återföras till beskattning. Överklagandet skall följaktligen avslås även i denna del. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Bolaget fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket hemställde att kammarrättens dom skulle fastställas.

Regeringsrätten (2003-06-17, Billum, Schäder, Melin, Stävberg, Kindlund) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som kammarrätten såvitt gäller frågan om avdrag för tillskott till handelsbolag.

Vad gäller frågan om återföring av värdeminskingsavdrag noterar Regeringsrätten inledningsvis följande.

Av punkt 4 femte och sjätte styckena av anvisningarna till 21 § KL följer att en andel som en skattskyldig innehar i ett fastighetsförvaltande handelsbolag och en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter skall anses utgöra omsättningstillgång hos delägaren om någon av handelsbolagets fastigheter skulle ha utgjort omsättningstillgång i byggnadsrörelse eller handel med fastigheter om den innehafts av den skattskyldige.

Har en fastighet som utgör omsättningstillgång avyttrats skall, enligt punkt 4 andra stycket av anvisningarna till 22 § KL, medgivna värdeminskingsavdrag som inte har gjorts i räkenskaperna återföras till beskattning i näringsverksamhet.

Det är ostridigt att de berörda värdeminskingsavdragen är hänförliga till fastigheter som, i enlighet med anvisningarna till 21 § KL, skall anses som omsättningstillgångar hos bolaget. Frågan i målet är om bolagets avyttring av handelsbolagsandelarna medför en skyldighet för bolaget att återföra värdeminskingsavdragen.

Enligt RSV:s uppfattning följer av de nu redovisade bestämmelserna att skillnaden mellan skattemässiga och bokföringsmässiga värdeminskingsavdrag skall återföras till beskattning även i det fallet att en via handelsbolag ägd fastighet omfattas av en försäljning av andelen i handelsbolaget, under förutsättning att andelen har förvärvats efter utgången av år 1982. Bolaget hävdar å sin sida att beskattning inte skall ske eftersom bestämmelsen om återföring av värdeminskingsavdrag är tillämplig endast om en fastighet säljs men inte om en andel i ett fastighetsägande handelsbolag säljs.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Bestämmelsen i punkt 4 av anvisningarna till 21 § KL framstår som oklar till sin innebörd och omfattning. Enligt sin ordalydelse skall inte endast andelen i handelsbolaget utan även en mot andelen svarande del av handelsbolagets fastigheter anses som omsättningstillgång hos delägaren. Bestämmelsen kan emellertid knappast innebära att ägaren av handelsbolagsandelen skall - utöver sin andel av resultatet i handelsbolaget - beskattas som om han direkt ägde en del i bolagets fastighet eller fastigheter. Inte heller kan en avyttring av andelen i handelsbolaget medföra att beskattning skall ske som om även en fastighetsförsäljning hade skett. Enligt Regeringsrättens mening måste bestämmelsen i fråga ha en mer inskränkt betydelse än vad som kan anses framgå av dess ordalydelse.

Enligt förarbetena syftar bestämmelsen till att reglera hur andelar i fastighetsägande handelsbolag och handelsbolagets fastigheter skall behandlas i skattehänseende (se prop. 1980/81:68, del A, s. 159 f.). Utgångspunkten anges därvid vara att andelarna skall behandlas som omsättningstillgångar hos andelsägaren om handelsbolagets fastigheter skulle ha haft sådan karaktär om han ägt dem direkt. Att beträffande handelsbolag - till skillnad från vad som gäller för andra företag - även en mot andelen svarande del av bolagets fastigheter skall anses som omsättningstillgång, motiverades i förarbetena (a. prop. s. 162) med att försäljningslikvider för handelsbolagets fastigheter annars

i vissa fall skulle kunna komma att beskattas endast inom ramen för realisationsvinstreglerna och därmed inte, som är fallet beträffande försäljning av en fastighet som utgör omsättningstillgång, i näringsverksamheten.

Det finns varken i lagtexten eller förarbetena stöd för slutsatsen att en avyttring av en andel i ett handelsbolag vid tillämpningen av anvisningarna till 22 § KL också skall anses innebära att handelsbolagets fastigheter avyttras. Med hänsyn härtill och till vad som tidigare anförts får antas att föreskrifterna i anvisningarna till 21 § KL endast syftar till att reglera enligt vilka bestämmelser en fastighetsförsäljning skall beskattas. Någon skyldighet för bolaget att återföra ifrågavarande värdeminskingsavdrag till beskattning föreligger därför inte.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med delvis bifall till överklagandet, att värdeminskingsavdragen inte skall återföras till beskattning.

Föredraget 2003-04-29, föredragande Heinefors, målnummer 7125-2000

Sökord:

Litteratur: Prop. 1980/81:68 s. 159 f., 162
