

Målnummer:	4177-98	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1999-06-02		
Rubrik:	Hinder har inte ansetts föreligga att medge avdrag för realisationsförlust som uppkommit när en person till marknadspris förvärvar andelarna i ett kommanditbolag, som endast äger en fastighet med ett anskaffningsvärde om 1 mkr och ett marknadsvärde om 4,5 mkr, upplöser kommanditbolaget och tillskiftas fastigheten för ett avräkningspris om 1 mkr. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	24 § 2 mom. tredje stycket och 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1992 ref. 94• RÅ 1995 ref. 35• RÅ 1997 ref. 67• RÅ 1998 ref. 53		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde A i huvudsak följande. X kommanditbolag äger en fastighet. Kommanditbolaget ägnar sig uteslutande åt att äga och förvalta fastigheten. Fastigheten hyrs i sin helhet ut till Y AB, vilket bolag till 60 procent ägs av A, som också arbetar som VD i bolaget. A diskuterar nu ett eventuellt förvärv av fastigheten. Han har därvid erbjudits att förvärva samtliga andelar i kommanditbolaget. - A äger sedan tidigare vissa hyresfastigheter. Det skulle vara organisatoriskt och administrativt lämpligt att förvalta samtliga fastigheter gemensamt. A önskar därför inte fortsätta förvaltningen av fastigheten i kommanditbolaget. Snarast efter ett förvärv av andelarna avser han därför att överta fastigheten privat och likvidera kommanditbolaget. Fastighetens anskaffningsvärde är ca 1 mkr. Fastigheten belastas av in-teckningsskulder om ca 3 mkr. Den diskuterade köpeskillingen för samtliga andelar i kommanditbolaget utgör ca 1,5 mkr. - Vid en likvidation av kommanditbolaget aktualiseras realisationsvinstberäkningar dels avseende fastigheten, dels avseende andelarna i kommanditbolaget. A anser att det i vissa avseenden föreligger osäkerhet angående hur realisationsvinstberäkningarna skall gå till. En avveckling av kommanditbolaget kan genomföras på flera olika sätt. De olika sätten att genomföra avvecklingen kan sannolika medföra olika skattekonsekvenser. Vid dessa förhållanden är det av synnerlig vikt för A att få utrett skattekonsekvenserna vid en avveckling som genomförs på något av de sätt som beskrivs i det följande. - A är införstådd med att värdeminskningssavdrag och eventuella värdehöjande reparationer och underhåll av byggnad eller markanläggning kan komma att återföras till beskattning vid en övergång av fastigheten från kommanditbolaget till A personligen. Ansökan avser inte dessa skattekonsekvenser. Genom ansökan avser A inte heller att få fastställt marknadsvärdet på fastigheten eller på andelarna. För att förenkla resonemanget utgår A i fortsättningen från att fastigheten har ett marknadsvärde på 4,5 mkr. I fortsättningen bortses också från övriga i sammanhanget mindre tillgångs- och skuldposter i kommanditbolagets balansräkning. - Genomförande alternativ 1 - A förvärvar samtliga andelar i kommanditbolaget för 1,5 mkr. Om kommanditbolaget utan vidare åtgärder likvideras, övertar A fastigheten samt kommanditbolagets lån om 3 mkr. Likvidationen av kommanditbolaget föranleder en realisationsvinstberäkning avseende fastigheten. Denna skall därvid anses avyttrad till avräkningsvärdet. A:s första fråga (fråga 1 a) är huruvida

avräkningsvärdet kan sättas lägre än ett belopp motsvarande de lån som övertas av A, dvs. 3 mkr. A:s nästa fråga (fråga 1 b) är huruvida en likvidation genomförd på det sättet att avräkningsvärdet sätts till 3 mkr föranleder en realisationsvinstbeskattning av honom för en vinst vid fastighetsöverlåtelse motsvarande skillnaden mellan avräkningsvärdet och kommanditbolagets anskaffningskostnad (dvs. 2 mkr. - Vidare skall ske en realisationsvinstberäkning avseende andelarna i kommanditbolaget. Frågan är därvid först vad som utgör A:s "likvid" vid denna realisationsvinstberäkning. Är den (fråga 1 c) marknadsvärdet på fastigheten (dvs. ovan förutsatta 4,5 mkr)? - Som avdragsgilla poster vid realisationsvinstberäkningen kan A använda den erlagda köpeskillingen 1,5 mkr. Kan han (fråga 1 d) härutöver använda de inteckningslån om 3 mkr som han övertar vid likvidationen? - A:s fråga föranleds av att lånen har räknats som en "köpeskillning" erlagd till kommanditbolaget för fastigheten enligt föregående stycke. Det förefaller därför tveksamt om samma belopp dessutom kan räknas som avgående post vid en realisationsvinstberäkning avseende andelarna. Åtminstone i samband med konkurs anses dock ett övertagande av skulder som en avgående post, jfr GRS Skattehandbok 28:9 Si. - Utgör förvärvet av fastigheten genom likvidationen ett sådant uttag som skall minska A:s ingångsvärde för andelarna? (fråga 1 e). - (Frågorna enligt alternativ 2 återkallades av A). - Genomförande alternativ 3 - Liksom i föregående båda alternativ skulle A förvärva kommanditbolagsandelarna för 1,5 mkr. Han skulle därefter av kommanditbolaget förvärva fastigheten genom köp för en köpeskillning motsvarande kommanditbolagets anskaffningskostnad (1 mkr) mot övertagande av 1 mkr av kommanditbolagets inteckningslån. - A:s första fråga (fråga 3 a) är om ett sådant köp som avses i föregående stycke kan föranleda någon realisationsvinst för A avseende fastigheten. En följdfråga (fråga 3 b) är om lagen (1995:575) mot skatteflykt kan tillämpas för att uppnå ett annat beskattningsresultat för den händelse "vanliga" skatteregler ej föranleder någon realisationsvinst. - Vid en herefter genomförd likvidation av kommanditbolaget skulle endast de kvarstående inteckningslånen i kommanditbolaget om 2 mkr övertas av A. Frågan är hur beräkning av realisationsvinst avseende andelarna vid en sådan likvidation skall ske. Någon tillgång som kan utgöra "vederlag" vid en sådan beräkning synes inte finnas. A:s första fråga (fråga 3 c) är om han skall ta upp någon intäkt vid realisationsvinstberäkningen. Som avdragsgilla poster finns A:s köpeskillning för andelarna 1,5 mkr. Frågan är (fråga 3 d) om restskulden om 2 mkr också är avdragsgill. Frågan är (fråga 3 e) vidare om A:s förvärv av fastigheten utgör ett sådant uttag som skall minska hans ingångsvärde för andelarna.

A frågade dessutom om en realisationsförlust som uppkommer på andelarna vid en likvidation av kommanditbolaget är avdragsgill enligt vanliga regler till 70 procent (fråga 1 f och 3 f).

Skatterättsnämnden (1998-05-19, Ersson, ordförande, Nordling, Wingren, Johansson, Nord, Silfverberg, Tollerz, Virin) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 a - Avräkningsvärdet för den utskiftade fastigheten får, även om fastighetsskulden är större, bestämmas till ett belopp som motsvarar anskaffningsvärdet (enligt förutsättningarna 1 mkr). - Fråga 1 b - Sätts avräkningsvärdet till 3 mkr uppstår, utifrån förutsättningarna, en reavinst avseende fastigheten om 2 mkr. - Fråga 1 c - Andelarna i kommanditbolaget avyttras mot ett vederlag som motsvarar värdet på den utskiftade egendomen (fastigheten). Detta värde beräknas utifrån åsatt avräkningsvärde för fastigheten och med beaktande av det vederlag i form av skuldövertagande A kan anses lämna för fastigheten. - Fråga 1 d - Övertagandet av fastighetsskulden, till den del som inte beaktas som vederlag för fastigheten, får jämföras med ett tillskott som enligt 28 § lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, ökar ingångsvärdet för andelarna i kommanditbolaget. - Fråga 1 e - En överföring av fastigheten från kommanditbolaget till A till ett värde under marknadsvärdet föranleder inte att uttag som avses i 28 § SIL skall anses ha skett. - Fråga 1 f - A har rätt till avdrag för den förlust som kan uppkomma vid likvidationen av kommanditbolaget. - Motivering - A avser att

förvärva samtliga andelar i X Kommanditbolag vars huvudsakliga tillgång utgörs av en fastighet. Efter andelsförvärvet kommer fastigheten att överföras till A personligen och kommanditbolaget att upplösas genom likvidation. - För att förenkla förutsättningarna görs följande preciseringar. Andelarna i kommanditbolaget förvärvas för 1,5 mkr. Den av kommanditbolaget ägda fastigheten har ett anskaffningsvärde på 1 mkr och är belastad med inteckningsskulder om 3 mkr. Fastighetens marknadsvärde uppgår till 4,5 mkr. - Förfarandet aktualiserar reavinstberäkningar avseende dels fastigheten, dels andelarna i bolaget. Frågorna i ärendet gäller hur och till vilka värden dessa beräkningar skall göras. - Frågorna 1 a och 1 b - Överföringen av fastigheten till A är en reavinstgrundande avyttring för kommanditbolaget som om den leder till vinst skall beskattas hos A såsom delägare i bolaget (jfr punkt 10 av anvisningarna till 53 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Huruvida vinst uppkommer beror av det värde till vilket fastigheten skall anses avyttrad. - Till en början kan slås fast att uttagsbeskattning enligt punkt 1 fjärde stycket av anvisningarna till 22 § KL inte aktualiseras vid överföringen av fastigheten eftersom en vinst beskattas hos A i inkomstslaget kapital. - Fastigheten får därmed anses avyttrad för det värde som åsätts vid utskiftningen, det s.k. avräkningsvärdet, även om det värdet är lägre än marknadsvärdet. Nämnden förutsätter härvid att fastigheten inte kan antas komma att bli en sådan privatbostad som bestämmelserna i punkt 14 fjärde stycket av anvisningarna till 32 § KL kan bli tillämpliga på. - Frågan är vidare om avräkningsvärdet kan sättas till fastighetens anskaffningsvärde, 1 mkr, eller måste lägst utgöras av skuldbeloppet, 3 mkr. Visserligen är i samband med en egendomsöverlåtelse ett övertagande av en skuld som hör till egendomen att betrakta som ett lämnat vederlag för egendomen. Emellertid får A såsom ensam bolagsman i kommanditbolaget redan anses som ansvarig för bolagets förpliktelser. Mot denna bakgrund bör det skuldövertagande som kan anses förenat med utskiftningen av fastigheten inte i detta fall vara bestämmande för till vilket värde fastigheten skall anses avyttrad. Något hinder bör därför inte föreligga mot att sätta avräkningsvärdet till 1 mkr motsvarande det för kommanditbolaget i skattehänseende gällande värdet och att låta motsvarande del av skulden som övertas av A utgöra vederlaget. Mot avräkningsvärdet står sedan det belopp som A får som anskaffningsvärde för fastigheten. - Frågorna 1 c - 1 f - Av 24 § 2 mom. tredje stycket SIL följer att upplösningen av kommanditbolaget medför att A skall anses ha avyttrat sina andelar i bolaget. - Hur vederlaget för andelarna skall bestämmas framgår inte av bestämmelsen. Alternativa synsätt torde kunna komma i fråga för hur resultatet skall beräknas. Principiellt får avyttringen anses ske mot ett vederlag som motsvarar värdet av den egendom som utskiftas till A vid upplösningen av kommanditbolaget. Det ligger här närmast till hands att låta detta värde beräknas med utgångspunkt i det avräkningsvärde som enligt det föregående utgjort beskattningsunderlaget för den överförda fastigheten minskat med det skuldbelopp som kan betraktas som vederlaget för fastigheten. Med de avräkningsvärden som förts på tal i frågorna innebär detta att intäkten för andelarna vid likvidationen kan bestämmas till noll. - Utifrån det berörda sättet att bestämma vederlaget för andelarna får eventuell övrig del av skuldövertagandet beaktas på så sätt att det jämföras med ett tillskott till kommanditbolaget som enligt bestämmelserna i 28 § SIL påverkar, ökar, andelarnas ingångsvärde. - En ökning av ingångsvärdet sker också i det fall valt avräkningsvärde medför att en skattepliktig reavinst avseende fastigheten uppkommer för A. - Av 28 § SIL framgår vidare att ingångsvärdet för andelarna skall minskas med gjorda uttag från kommanditbolaget. Att avräkningsvärdet för fastigheten sätts under marknadsvärdet kan enligt praxis (RÅ 1996 ref. 71) dock inte anses innebära att A i motsvarande mån gjort ett uttag som enligt den nämnda bestämmelsen medför att ingångsvärdet för andelarna skall justeras. - Fråga har vidare uppkommit om hanteringen av den förlust som beräknats uppkomma på andelarna vid upplösningen av kommanditbolaget. Storleksmässigt uppgår förlusten - om man bortser från den effekt som följer av att en reavinst på fastigheten är kvoterad - till 3,5 mkr och detta oavsett om avräkningsvärdet för fastigheten sätts till marknadsvärdet eller ett lägre värde. Riksskatteverket (RSV) gör gällande att förlusten skall vägras såsom inte verklig till den del den

motsvarar "det skattefria uttaget". - Som framgår av det föregående får accepteras att det avräkningsvärde som beräkningen av det skattemässiga resultatet av överföringen av fastigheten grundas på sätts under marknadsvärdet. Underpriset medför vidare inte någon justering som för uttag enligt 28 § SIL vid beräkningen av ingångsvärdet för andelarna i kommanditbolaget. Ett avdrag för förlusten motsvaras i princip av att värdestegringen på fastigheten beskattas hos A vid en framtida avyttring. Att reaförluster kan utnyttjas i skatteplaneringssyfte kan lagstiftaren sägas i viss mån ha beaktat genom att avdragsrätten gjorts begränsad till 70 procent av förlusten, jfr prop. 1989/90:110, Del 1, s. 477. - Mot denna bakgrund bör underpriset inte föranleda någon reduktion i rätten till avdrag för den förlust som uppkommer på andelarna såsom inte verklig. - Frågorna 3 a - 3 f - Frågorna under alternativ 3 får anses förfalla med hänsyn till de svar som givits på de under alternativ 1 ställda frågorna.

RSV överklagade och yrkade att fråga 1 f skulle besvaras med att A inte hade rätt till avdrag för den del av realisationsförlusten på andelarna i kommanditbolaget som motsvarade skillnaden mellan marknadsvärdet på den uttagna fastigheten och avräkningspriset vid uttagstillfället.

A bestred RSV:s yrkande.

Regeringsrätten (1999-06-02, Rundqvist, Hulgaard, Nilsson, Schäder, Wennerström) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden i den del som omfattas av överklagandet.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked i den del det överklagats.

Föredraget 1999-05-05, föredragande Sundin, målnummer 4177-1998

Sökord: Inkomst av kapital; Förhandsbesked, inkomstskatt; Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: prop. 1989/90:110 Del 1, s. 393-396, 476-477.
