

Målnummer:	803-95	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	1999-02-10		
Rubrik:	Vid beräkning av ett aktiebolags rörelseförlust i samband med avyttring av kommanditbolagsandelar som utgjort omsättningstillgångar har beaktats avdrag som aktiebolaget medgett vid löpande inkomstbeskattning till följd av andelsinnehavet. Inkomsttaxering 1988.		
Lagrum:	29 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370)		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1979 1:85• RÅ 1982 1:7• RÅ 1985 1:86• RSV/FB Dt 1985:36• RÅ 1986 ref. 52• RÅ 1986 ref. 104• RÅ 1992 ref. 94• RÅ 1993 not. 745• RÅ 1994 ref. 22• RÅ 1995 ref. 83• RÅ 1995 ref. 34• RÅ 1997 ref. 11		

REFERAT

Taxeringsnämnden vägrade Förvaltnings AB Gamlestaden (Gamlestaden) avdrag med 4 500 000 kr avseende rörelsekostnad för förlust vid avyttring av andel i Atlantic Compass KB då förlusten inte kunde anses definitivt samt då verklig förlust inte kunde bedömas ha förelegat eftersom bolaget tillgodoförts underskott överstigande omkostnadsbeloppet för andelen.

Gamlestaden överklagade taxeringsnämndens beslut och yrkade att bli taxerat i enlighet med avlämnad självdeklaration. Bolaget anförde att andelen i Atlantic Compass KB var att anse som lagerandel och att yrkat avdrag för redovisad förlust motsvarades av en verklig förlust.

Skattemyndigheten bestred bolagets yrkande på den grund att avyttringen var hänförlig till rörelse och ej avdragsgill som driftsförlust då den inte var att anse som en verklig förlust.

Länsrätten i Göteborgs och Bohus län (1992-07-16, ordförande Hanson) yttrade såvitt nu är i fråga: Gamlestaden var fram till den 3 juli 1989 ett helägt dotterbolag till Investment AB Asken. Bolagets verksamhet bestod av finansiell affärsverksamhet samt leasing. - Atlantic Compass KB har bedrivit rederirörelse med RoRo/Container-fartyget M/S Atlantic Compass, som förvärvades den 1 oktober 1985. Enligt ett vid förvärvstidpunkten tecknat bareboat-avtal med Rederiaktiebolaget Transocean har fartyget hyrts ut för en period om 14 år med option för Transocean att förlänga perioden med ytterligare 7 år. Komplementär i kommanditbolaget har varit Rederiaktiebolaget Transatlantic. Kommanditdelägare vid utgången av år 1985 var bl.a. två bolag inom Gamlestadskoncernen, vilka tillsammans ägde 10 procent (10 andelar) av det ursprungliga kommanditkapitalet om 90 000 000 kr (100 kommanditlotter a 900 000 kr). Gamlestaden förvärvade 1985 den andel (5 kommanditlotter) i Atlantic Compass varom fråga nu är för 4 500 000 kr (5 X 90 000). Enligt överlåtelseavtal, daterat den 1 september 1987 har Gamlestaden avyttrat kommanditlotterna mot ett sammanlagt vederlag av 2 kr till Gamlestaden

Invest AB (tre kommanditlotter) och till Förvaltnings AB Boxen (två kommanditlotter). Gamlestaden har genom överlåtelsen åsamkats en förlust om 4 500 000 kr, motsvarande anskaffningskostnaden för andelen. I deklaration för taxeringsåret 1988 har bolaget yrkat avdrag med 5 806 550 kr, utgörande bolagets andel av Atlantic Compass KB:s redovisade rörelseunderskott per den 31 december 1987. - För skattskyldig som driver annan verksamhet än bank- eller annan penningrörelse skall vinst respektive förlust vid försäljning av aktier eller andelar bedömas enligt reglerna för realisationsvinstbeskattning. För den som driver penningrörelse, dvs. handel med ädla metaller, växlar och andra värdepapper, är emellertid aktier och andra värdepapper i regel att anse som varor i rörelse och vinst liksom förlust vid avyttringen av dessa att anse som intäkt respektive driftsförlust i rörelse. Sistnämnda regel gäller dock inte sådana aktier eller andelar som utgör anläggningstillgångar, dvs. sådana aktier eller andelar som innehas som ett led i organisationen av ett bolags verksamhet. Dessa aktier eller andelar beskattas istället enligt reglerna i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet. Med stöd av andra stycket, punkt 5 i anvisningarna till 20 § KL kan beskattning av förlust vid avyttring av sådana aktier eller andelar emellertid också ske enligt reglerna i förvärvskällan rörelse. Av rättspraxis (se bl.a. RÅ 1986 ref. 52 och ref. 104) framgår att en skattskyldig har möjlighet att välja om en avyttring av organisationsaktier respektive andelar skall redovisas under rörelse eller under tillfällig förvärvsverksamhet. Vidare framgår att beskattningskonsekvenserna kan bli olika beroende på i vilket inkomstslag redovisning sker, eftersom en förutsättning för att en förlust skall vara avdragsgill i rörelse, i motsats till i tillfällig förvärvsverksamhet där inkomstberäkningen är nominell, är att fråga är om en verklig förlust. - Gamlestaden har anfört följande. Bolaget bedriver penningrörelse och Atlantic Compass KB bedriver självständig annan verksamhet i form av rederirörelse. Andelarna i Atlantic Compass KB innehas inte som ett led i organisationen av Gamlestadens verksamhet utan som en tillgång i penningrörelsen. De utgör inte substitut för en verksamhet som bolaget annars skulle ha bedrivit själv. Att andelarna bokföringsmässigt sett redovisats som anläggningstillgångar har redovisningstekniska skäl, som inte förtar dem deras skatterättsliga karaktär av lager i penningrörelse. Vidare motsvaras avdragsyrkandet av en verklig förlust. Andelen i kommanditbolaget har utgjort en del av lagret i bolagets penningrörelse. Lagrets värde påverkas i sig inte av att bolaget utnyttjar ett skattemässigt underskott av den rederiverksamhet som bedrivs i kommanditbolaget. Däremot påverkas lagrets värde av att andelar minskar eller ökar. I detta fall har bolaget genom försäljningen minskat antalet andelar i Atlantic Compass KB och detta har resulterat i en förlust i penningrörelsen. Då inga medel har förts över, varken dolt eller öppet, är förlusten verklig. - Länsrätten gör följande bedömning. Gamlestaden driver penningrörelse. Förvärvet av andelar i Atlantic Compass KB har ingått som ett led i rörelsen varför förlusten vid avyttringen skall redovisas som driftsförlust i inkomstslaget rörelse. De aktuella andelarna kan inte, som bolaget också påpekat, anses utgöra organisationsandelar. Bolaget saknar därför möjlighet att välja att avyttringen skall hänföras till inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet istället för till inkomstslaget rörelse. En förutsättning för att en förlust vid avyttringar av andelar skall vara avdragsgill som driftsförlust i rörelse är att fråga är om en verklig förlust. Det får således inte röra sig endast om en bokföringsmässigt framräknad förlust. Av rättspraxis framgår att skattefri utdelning, koncernbidrag m.m. skall beaktas vid beräkning av avdragsgill förlust i rörelse. Enligt länsrättens mening bör hänsyn vid beräkning av förlust även tas till löpande underskott för vilka den skattskyldige erhållit avdrag, eftersom den skattskyldige annars skulle åtnjuta dubbelt avdrag. Bolaget har åberopat förhandsbeskedet RSV/FB 1985:36, där löpande förluster i ett handelsbolag enligt rättsnämndens mening inte skulle reducera anskaffningsvärdet för andelarna när de avyttrades. Enligt nämndens mening fanns det inte något skäl att vid tillämpning av rörelsereglerna behandla förluster i handelsbolagets verksamhet annorlunda än vid en realisationsvinstberäkning. Ärendet prövades aldrig i Regeringsrätten. Av efterföljande praxis (se RÅ 1986 ref. 52 och 1986 ref. 104) framgår emellertid att Regeringsrätten ansett att beräkning av förlust vid rörelse- respektive

realisationsförlustbeskattning skall ske på olika sätt. Att det är möjligt att erhålla s.k. dubbelt avdrag vid beräkning av vinst respektive förlust i inkomstslaget tillfällig förvärvsverksamhet är betingat av att det finns klara bestämmelser (se punkterna 1, 2 b och 3 i anvisningarna till 36 § KL) om den realisationsvinst- respektive realisationsförlustberäkning som skall göras vid en avyttring av aktier eller andelar och att dessa bestämmelser inte innehåller någon föreskrift om att beräkningen skall påverkas av att den skattskyldige erhållit skattefri utdelning eller koncernbidrag. Någon sådan praxis har inte heller utvecklats. Vidare kan påpekas att det faktum att det före 1988 varit möjligt att beträffande innehav av andel i handelsbolag komma i åtnjutande av dubbelt avdrag på så sätt att löpande förluster inte reducerat anskaffningsvärdet av en andel beror på att det varit fråga om två olika avdrag, dels ett avdrag vid den löpande beskattningen och dels ett avdrag vid försäljningen, i två skilda förvärvskällor. Lagen har nu ändrats på så sätt att då ett handelsbolags underskott är avdragsgillt vid den statliga taxeringen skall underskottet dras av vid beräkningen av ingångsvärdet av handelsbolagsandelen. När det som i förevarande fall är fråga om att redovisa både den löpande verksamheten i kommanditbolaget och avyttringen av andelen i samma förvärvskälla, nämligen i inkomstslaget rörelse, är det emellertid en förutsättning att en verklig förlust har förelegat vid avyttringen av andelen för att avdrag för driftsförlust skall kunna medges. Vid beräkning av Gamlestadens förlust vid avyttringen av den aktuella kommanditbolagsandelen skall därför hänsyn tas till löpande underskott eftersom bolaget annars skulle erhålla dubbelt avdrag i inkomstslaget rörelse, vilket står i strid med ovan förda resonemang. Det av Gamlestaden för taxeringsåret 1988 yrkade avdraget för bolagets andel av kommanditbolagets rörelseunderskott överstiger bolagets förlust vid avyttringen av kommanditbolagsandelen. Förlusten utgör således endast en bokföringsmässigt framräknad förlust. Då någon verklig förlust således inte existerar skall yrkat avdrag med 4 500 000 kr inte medges. Mot bakgrund av det anförda föreligger inte skäl att ändra Taxeringsnämndens beslut. - Länsrätten ändrar inte bolagets taxering.

Gamlestaden överklagade och yrkade taxering enligt avlämnad deklARATION. Bolaget anförde bl.a. följande. När det gällde förlustavdraget var bolaget ense med skattemyndigheten och länsrätten om tre saker. Bolaget bedrev penningrörelse, andelarna i Atlantic Compass KB utgjorde lager i penningrörelsen och förlust respektive vinst vid avyttring av andelarna kunde endast redovisas i inkomstslaget rörelse. Förutom dessa omständigheter menade bolaget att det rörde sig om en verklig förlust. Bolaget hade inte tömt Atlantic Compass KB på värde genom utdelning, koncernbidrag, dold värdeöverföring eller dylikt. Den enda relevanta frågan var om lagret i penningrörelsen var rätt värderat. Lagret av andelar m.m. i penningrörelsen ökade eller minskade inte i värde av enbart det förhållandet att bolaget i sin deklARATION yrkade avdrag för underskott i den löpande rederirörelsen. I detta fall hade andelarna faktiskt minskat i värde och därmed måste saken vara klar. Att hänföra underskottet i Atlantic Compass KB och förlusten vid andelsförsäljningen till samma förvärvskälla i inkomstslaget rörelse var dessutom direkt felaktigt. Resultatet från ett kommanditbolags löpande verksamhet utgjorde alltid ett resultat från en särskild förvärvskälla enligt 18 § sista stycket KL, prop. 1988/89:55 s. 25, 26 och 44 samt RÅ 82 1:7. Inom inkomstslaget rörelse hänfördes underskottet i Atlantic Compass KB till en förvärvskälla och förlusten på försäljning av andelarna till en annan. - Bolaget hänvisade vidare till RÅ 1992 ref. 94.

Skattemyndigheten ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet.

Kammarrätten i Göteborg (1994-12-30, Hansson, Olsson, referent) instämde i länsrättens bedömning och ändrade därför inte den överklagade domen.

Kammarrättsrådet Wileke var av skiljaktig mening och anförde: När det gäller avdrag för förlust vid försäljning av andel i handelsbolag som inte utgör lagertillgång men som är näringsbetingad är, som framgår av länsrättens dom,

rättsläget klart (se även RÅ 1993 not. 745). Om säljaren av andelen väljer att redovisa förlusten i förvärvskällan rörelse gäller således att, för att avdrag skall kunna medges, fråga skall vara om en definitiv och verklig förlust. Avdrag skall följaktligen vägras om säljaren redan har fått skattemässiga fördelar genom innehavet av andelen. - Frågan är då om en annan bedömning skall göras när det gäller försäljning av andel i handelsbolag som utgör lagertillgång. Enligt min mening kan man inte utan vidare anlägga samma betraktelsesätt som angetts ovan på en sådan försäljning. Snarare måste det så att säga ligga i sakens natur att, när det är fråga om en försäljning av en lagertillgång, avdrag för uppkommen förlust skall medges även om säljaren redan tidigare har fått vissa skattemässiga fördelar genom innehavet. - Tvist råder inte om att bolaget bedriver penningrörelse och att det är fråga om en försäljning av en lagertillgång. Jag anser därför att avdrag för den genom försäljningen uppkomna förlusten skall medges. - I övrigt är jag överens med majoriteten.

Gamlestaden fullföljde sin talan.

Prövningstillstånd meddelades.

Riksskatteverket (RSV) bestred bifall till ändringsyrkandet. Enligt RSV borde i avsaknad av särskilda bestämmelser i skattelagstiftningen för beräkning av rörelseresultatet vid avyttring av andelar i handels- eller kommanditbolag som utgjorde omsättningstillgång det skattemässiga resultatet av andelsförsäljningen beräknas till samma belopp som det bokföringsmässiga resultatet, varvid någon skattemässig förlust inte uppkom vid avyttringen. I vart fall borde enligt RSV samma princip tillämpas som i RÅ 1993 not. 745; bedömningen av om en rörelseförlust var verklig eller ej borde således inte påverkas av om de sålda andelarna utgjorde anläggnings- eller omsättningstillgångar.

Regeringsrätten (1999-02-10, Werner, Lindstam, Rundqvist, Billum, Schäder) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bland omständigheterna i målet kan noteras följande. Atlantic Compass KB bildades enligt kommanditbolagsavtal den 27 september 1985 mellan Rederiaktiebolaget Transatlantic (TA) och Rederiaktiebolaget Transocean (TO). Kommanditbolagets verksamhet skulle bestå i att äga och bortfrakta ett fartyg. Kommanditbolaget förvärvade fartyget av TO den 1 oktober 1985 och hyrde ut detta för en period om 14 år till TO. I nära anslutning därtill förvärvade Gamlestaden ifrågavarande andelar i kommanditbolaget (motsvarande 5 procent av insatskapitalet) för 4 500 000 kr. I Gamlestadens räkenskaper hänfördes andelarna till anläggningstillgångar. Vid 1986 års taxering medgavs Gamlestaden med hänsyn till andelsinnehavet och till redovisade förluster i kommanditbolaget underskottsavdrag med 8 251 192 kr. Under år 1986 förvärvade Gamlestaden ytterligare en andelspost om 5 procent i kommanditbolaget från ett bolag som ingick i samma koncern som Gamlestaden, varvid vederlaget bestämdes till 1 kr. Vid 1987 års taxering medgavs Gamlestaden på grund av det sammanlagda andelsinnehavet (10 procent) och förluster i kommanditbolaget underskottsavdrag med 11 115 820 kr. Sedan de av Gamlestaden först förvärvade kommanditandelarna den 1 september 1987 överlätts till två andra koncernbolag för tillhoppa 2 kr, yrkade Gamlestaden i självdeklarationen 1988 i inkomstslaget rörelse förlustavdrag på grund av andelsöverlåtelsen med 4 500 000 kr. Detta avdrag har inte godtagits av skattemyndigheten eller av domstolarna.

Det kan vidare med hänsyn till föreliggande uppgifter om Gamlestadens verksamhet tas som utgångspunkt att kommanditbolagsandelarna, trots vad som angetts i räkenskaperna, är att betrakta som lager eller omsättningstillgångar i Gamlestadens rörelse samt att resultat av överlåtelsen av andelarna skall redovisas i inkomstslaget rörelse.

Beräkning av förlust i samband med avyttring av andel i kommanditbolag som utgör omsättningstillgång skall ske enligt de regler som i allmänhet gäller för beräkningen 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 av 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 beskattningskonsekvenser. 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 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. 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 Gamlestaden tillgodoförts vid 1986 och 1987 års taxeringar i anledning av kommanditbolagets förluster kan någon avdragsgill förlust inte anses ha uppkommit vid överlåtelsen av andelarna. Gamlestadens överklagande skall därför avslås.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Föredraget 1998-12-10, föredragande Ocklind, målnummer 803-1995

Sökord: Inkomst av rörelse

Litteratur: prop. 1980/81:68, s. 48, 200; prop. 1988/89:55, s. 11-13, 44-45; prop. 1989/90:110, s. 393 ff.; prop. 1993/94:50, s. 313, 317-318; Mattsson, Beskattning av handelsbolag, 9 uppl., 1994 s. 109; von Bahr, Verklighet, schablon eller fiktion, SN 1988 s. 578 ff.; Wiman, Koncernbeskattning, 3 uppl. s. 189.
