

Målnummer:	4461-94	Avdelning:	3
Avgörandedatum:	1995-02-20		
Rubrik:	Av 2 § 4 mom. nionde stycket jämfört med sjunde stycket samma moment lagen om statlig inkomstskatt framgår att avdrag inte medges för realisationsförlust vid överlåtelse av egendom mellan två juridiska personer såvida dessa är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Dessa bestämmelser har inte ansetts utgöra hinder för ett av kommunen helägt aktiebolag att få avdrag för realisationsförlust vid avyttring av en fastighet till kommunen. Förhandsbesked.		
Lagrum:	2 § 4 mom. sjunde och nionde styckena lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	RÅ 1983 Aa 225		

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde Sollentuna Fastighets AB (bolaget) följande: Bolaget var ett av Sollentuna kommun helägt fastighetsbolag. Bolaget var t.o.m. den 31 december 1993 ett allmännyttigt bostadsföretag. - Under 1989 förvärvade bolaget från kommunen fastigheten Exemplet 1 i Sollentuna kommun till marknadspris. På fastigheten fanns uppförd en skolbyggnad, där det bedrevs skolverksamhet i kommunens regi. Bolaget avsåg nu att under 1994 sälja tillbaka Exemplet 1 till kommunen. - Överlåtelsen, som skulle ske till marknadspris, skulle komma att medföra förlust för bolaget. Förlustens storlek skulle komma att vara känd till sitt nominella belopp vid överlåtelse tillfallet. - I 2 § 4 mom. nionde stycket lagen om statlig inkomstskatt (SIL) stadgades: Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25-31 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningsskatt m.m. i tredje och femte styckena. - I sjunde stycket samma moment stadgas följande: Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. Vad nu sagts gäller också vid fusion mellan statshypoteksföreningar samt då en försäkringsföretags hela försäkringsbestånd övertagits av ett annat försäkringsföretag. - Bestämmelserna syntes i första hand ta sikte på överlåtelser mellan oinskränkt skattskyldiga juridiska personer, som dessutom kunde klassas som företag, och ingå i en äkta eller oäkta koncern. Såvitt bolaget kunde finna, fanns dock inga uttalanden som utslöt att reglerna också skulle kunna tillämpas på överlåtelse från ett bolag som ägdes av en kommun till kommunen. - Det som talade för att regeln inte skulle tillämpas när försäljningen skedde från ett bolag till ägaren, när ägaren var en kommun, var dels regelns allmänna uppbyggnad och funktion, dels det faktum att om regeln vore tillämplig i förevarande situation, förlusten inte skulle bli avdragsgill överhuvudtaget. Då det var av synnerlig vikt för bolaget att få fastlagt att förlusten vid fastighetsförsäljningen blev skattemässigt avdragsgill, önskade bolaget svar på följande fråga. - Utgjorde bestämmelserna i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL hinder för att bolaget skulle kunna få skattemässigt avdrag för

nämnda förlust?

Skatterättsnämnden (1994-06-17, Sandström, ordförande, Johansson, Nord, Virin) yttrade: Förhandsbesked. - Bolaget har inte rätt till avdrag för en eventuell förlust vid avyttring av den ifrågavarande fastigheten till kommunen. - Motivering. - Aktierna i bolaget ägs av kommunen. Avsikten är att bolaget till kommunen skall överlåta en tidigare från kommunen förvärvad fastighet på vilken kommunen bedriver skolverksamhet. Överlåtelsen, som skall ske till ett beräknat marknadspris, ger upphov till en förlust. Frågan i ärendet är om 2 § 4 mom. nionde stycket SIL leder till att avdrag för förlusten skall vägras. - Applicerad på det aktuella fallet innebär regleringen i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL (med hänvisningar) följande. Avyttrar en juridisk person en fastighet till en annan juridisk person skall någon avdragsgill reaförlust inte anses uppkomma om "företagen" är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vid beräkning av värdeminskningssavdrag m.m. och av skattepliktig reavinst eller avdragsgill reaförlust vid en senare externavyttring skall de båda företagen anses som "en skattskyldig". "Avdragsförbudet" säkerställer att förutsättningarna för att skattemässigt utnyttja en värdenedgång på reavinstbeskattad egendom inte blir större om verksamheten bedrivs genom flera företag inom en koncern e.d. i stället för genom ett företag (jfr prop. 1989/90:110 Del 1 s. 557). - Det ligger i sakens natur att ett avdragsförbud för överlåtaren måste kompletteras med särskilda regler som tar sikte på förvärvarens förhållanden. Förekomsten av regler rörande hanteringen av reavinst/reaförlust och värdeminskningssavdrag bör därför inte leda till att avdrag för en fastighetsförlust skall vägras endast i sådana fall då förvärvaren beskattas för eventuell reavinst och har rätt till värdeminskningssavdrag (jfr den reglering av likartat slag som finns i momentets sista stycke). Den omständigheten att kommunen inte är ett inkomstskattesubjekt bör alltså inte i sig utesluta att avdragsförbudet tillämpas. - Begreppet "företag" har ingen strikt skatterättslig innebörd. Då och då har det fallit sig naturligt att använda ordet som samlingsbegrepp (jfr t.ex. 7 § 8 mom. SIL i lydelsen före 1990 års skattereform, 1 § lagen /1990:655/ om återföring av obeskattade reserver och 3 § lagen /1993:1539/ om avdrag för underskott av näringsverksamhet) Användningen i det här sammanhanget av begreppet "företagen" (i stället för det språkligt inte särskilt tilltalande "personerna") kan inte leda till slutsatsen att bestämmelserna för sin tillämpning kräver att den förvärvande juridiska personen är skattskyldig i Sverige såvitt avser den förvärvade egendomen eller - alternativt - bedriver (eller kan komma att bedriva) någon form av kommersiell verksamhet. - En tillämpning av avdragsförbudet förutsätter slutligen att de berörda företagen "står under i huvudsak gemensam ledning". I det aktuella fallet utövas denna ledning närmast av kommunstyrelsen. Det finns inget som hindrar att även det företag genom vilket ledningen utövas ingår i den grupp som står under i huvudsak gemensam ledning (jfr beträffande det ifrågavarande begreppet RÅ83 Aa 225). - Nämndens uppfattning är att de invändningar som skulle kunna göras gällande mot att tillämpa avdragsförbudet i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL inte är bärande. Avdrag för förlusten skall därför inte medges.

Ledamöterna Nordling, Wingren, Colver och Rosen var skiljaktiga och anförde med instämmande av sekreteraren Tottie följande: Enligt 2 § 4 mom. nionde stycket SIL jämfört med sjunde stycket första meningen är en realisationsförlust som uppkommer vid en överlåtelse av tillgångar, bl.a. fastigheter, inte avdragsgill om överlåtelsen sker mellan juridiska personer som är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. - Vid en avyttring av en tillgång som förvärvats på grund av en sådan överlåtelse skall enligt den nämnda bestämmelsen jämfört med sjunde stycket andra meningen vid bedömningen av om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig. - De ifrågavarande bestämmelserna avser att upprätthålla den allmänna principen att avdrag medges endast för realiserade värdenedgångar och att således en förlust inte kan anses realiserad vid överlåtelser inom en grupp av

företag i intressegemenskap. De innebär vidare att det övertagande företaget övertar det överlåtande företags värden vid beräkningen av vinst eller förlust vid en avyttring utanför intressegemenskapen, (jfr prop. 1989/90:110 Del 1 s. 557 och 693). - Bestämmelserna, som är avhängiga av varandra och således inte bör bedömas fristående led för led, behandlar det fallet att såväl det överlåtande som det övertagande företaget skall kunna ses som en enda skattskyldig och att man således skall bortse från att företagets verksamheter av organisatoriska och liknande skäl uppdelats på skilda juridiska personer. För att reglernas båda led, dvs. avseende både den interna och den externa avyttringen, överhuvudtaget skall kunna tillämpas krävs därför att de företag som åsyftas med bestämmelsen i vart fall omfattas av reglerna i SIL. Så är inte fallet med en kommun. - Med hänsyn till det ovan anförda och på grund av bestämmelsernas utformning i övrigt finner vi att en kommun inte är en sådan juridisk person som avses med bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL. Denna bestämmelse hindrar således inte att bolaget får avdrag för den förlust som kan uppkomma vid en avyttring till kommunen av den i ärendet aktuella fastigheten. - Vi anser att förhandsbeskedet hade bort utformas i enlighet med det anförda.

Bolaget överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av förhandsbeskedet skulle besluta att regeln i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL inte hindrade bolaget från att få avdrag för eventuell realisationsförlust vid överlåtelse av fastigheten Exemplet 1 till Sollentuna kommun.

Regeringsrätten (1995-02-20, Brink, Wadell, Lavin) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Bestämmelserna i 2 § 4 mom. nionde stycket SIL lyder: Bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna gäller också då en juridisk person icke yrkesmässigt överlåter egendom eller rättighet som avses i 25-31 §§ till en annan juridisk person såvida överlåtelsen sker med förlust och företagen är moderföretag och dotterföretag eller står under i huvudsak gemensam ledning. Vidare gäller i nu avsedda fall bestämmelserna om värdeminskningssavdrag m.m. i tredje och femte styckena.

Bestämmelserna i nyssnämnda sjunde stycke första och andra meningarna lyder: Fusionen skall inte leda till någon skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust för något av de deltagande företagen. Avyttras tillgångar som övertagits vid fusionen skall vid bedömandet av frågan om skattepliktig realisationsvinst eller avdragsgill realisationsförlust uppkommit anses som om överlåtande och övertagande företag utgjort en skattskyldig.

Bolaget är ett av Sollentuna kommun helägt fastighetsbolag och står som sådant under kommunens ledning. Bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket första mening SIL innehåller bl.a. den förutsättningen att företagen skall vara moderföretag och dotterföretag eller stå under i huvudsak gemensam ledning. Denna förutsättning kan i det aktuella fallet endast vara uppfylld om kommunen betraktas som ett företag.

Begreppet företag har inte någon enhetlig innebörd på skatterättens område utan får ges ett med hänsyn till omständigheterna avpassat innehåll. I 2 § 4 mom. nionde stycket SIL anges i vilka fall tillämpningsområdet för bestämmelserna i sjunde stycket första och andra meningarna av samma moment skall utvidgas. Detta medför att reglerna har ett nära samband på så sätt att förutsättningarna för utvidgningen finns i nionde stycket och de därav följande inkomstskatterättsliga konsekvenserna i sjunde stycket. Med hänsyn härtill bör med företag menas detsamma i de berörda reglerna.

Av sjunde stycket framgår att här avses med företag sådana företag som kan vara skattskyldiga för statlig inkomstskatt. Enligt 7 § 3 mom. SIL är kommun inte skattskyldig för dylik skatt. Den innebörd som begreppet företag är avsett att ha vid tillämpningen av nu aktuella regler medför således att kommun inte kan omfattas av begreppet.

Den omständigheten att en kommun inte är ett inkomstskattesubjekt medför

vidare att de inkomstskatterättsliga effekter som beskrivs i berörda regler i sjunde stycket inte kan komma att inträda i den omfattning och på det sätt som avsetts med reglerna. Den i andra meningen angivna konstruktionen att överlåtande och övertagande företag skall anses som en skattskyldig är exempelvis inte möjlig att skapa i det aktuella fallet. Även från denna synpunkt kan de ifrågavarande reglerna i sjunde och nionde styckena inte antagas omfatta förhållandet mellan kommun och dess helägda bolag.

Det finns inte heller något i förarbetena som tyder på att de aktuella bestämmelserna är avsedda att tillämpas när egendom överlåtits till en kommun (jfr prop. 1989/90:110 del I s. 556-559, 693).

På grund av det ovan anförda finner Regeringsrätten att bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket första meningen SIL inte utgör hinder för bolaget att få avdrag för en förlust vid en avyttring av ifrågavarande fastighet till kommunen.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked och förklarar att bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket första meningen SIL inte utgör hinder för bolaget att få avdrag för förlust vid överlåtelse av fastigheten Exemplet 1 till Sollentuna kommun.

Regeringsråden von Bahr och Baekkevold var skiljaktiga i fråga om motiveringen och anförde: Bestämmelserna i 2 § 4 mom. nionde stycket --- (= första och andra styckena i skälen för Regeringsrättens avgörande) --- utgjort en skattskyldig. - I målet uppkommer frågan om det avdragsförbud som sålunda föreskrivs i 2 § 4 mom. nionde stycket omfattar även överlåtelser till en kommun, dvs. till en juridisk person som enligt 7 § 3 mom. är frikallad från skattskyldighet för all inkomst enligt SIL. - Av lagtexten och förarbetena kan inte med säkerhet utläsas om avsikten varit att införa ett generellt avdragsförbud vid internförsäljningar eller att införa ett mer begränsat avdragsförbud av uppskovskaraktär för sådana fall där kontinuiteten i beskattningen kan upprätthållas, dvs. där bortfallet av avdragsrätten för realisationsförlust vid en internförsäljning kompenseras av en motsvarande avdragsmöjlighet vid efterföljande externförsäljning. Enligt det senare alternativet skulle avdragsförbudet vid internförsäljning inte vara tillämpligt om exempelvis - som i det aktuella målet - den närstående köparen är ett skattebefriat subjekt. - Avdragsförbudet har i lagtexten kommit till uttryck inte genom en direkt förbudsregel utan genom en utvidgning av tillämpningsområdet för en del av det regelkomplex som gäller för fusioner mellan moderföretag och dotterföretag. Detta regelkomplex bygger på principen att en fusion inte skall föranleda några omedelbara beskattningsekvenser men att kontinuiteten i beskattningen skall upprätthållas. Även vissa av de regler vars tillämpningsområde utvidgas genom den aktuella hänvisningen i nionde stycket förutsätter för sin tillämpning att också det förvärvande företaget är skattskyldigt och kan överta det överlåtande företagets avdragsrätt. Den beskrivna lagstiftningstekniken talar i viss mån för att avdragsförbudet skall gälla bara i sådana fall då det belopp för vilket avdrag vägrats kan beaktas enligt reglerna i SIL vid en efterföljande externförsäljning. - Enligt vår mening kan emellertid lagtextens utformning också uppfattas så att - vid bedömningen av om rätt till avdrag föreligger för förlust vid en internförsäljning - hänsyn inte skall tas till den närstående köparens skatterättsliga situation och därmed inte heller till exempelvis de skatterättsliga konsekvenserna vid en vidareförsäljning. Lagregleringen skulle alltså i så fall anses innefatta ett generellt avdragsförbud kombinerat med särskilda regler för köparens beskattning i några typsituationer. Ett visst stöd för en sådan tolkning synes också kunna hämtas från det bakomliggande syftet med regleringen. Detta kan nämligen antas vara att förhindra att en intern transaktion mellan närstående företag ger upphov till en avdragsgill realisationsförlust. - Om nionde stycket ges innebörd av ett generellt avdragsförbud leder detta till ett totalt bortfall av avdragsrätt för realisationsförlust i de fall då den närstående köparen inte är skattskyldig till statlig inkomstskatt. En sådan ordning måste betecknas som materiellt sett otillfredsställande. Det kan också hävdas att en

tillämpning som innebär ett definitivt bortfall av avdragsrätt inte gärna bör komma i fråga utan klart stöd i lagtexten. - Mot den nu redovisade bakgrunden finner vi vid en samlad bedömning övervägande skäl tala för att nämnda bestämmelser i vart fall inte skall anses omfatta en transaktion mellan en kommun och ett av kommunen ägt aktiebolag. - Av vad nu anförts följer att bestämmelsen i 2 § 4 mom. nionde stycket första meningen SIL inte bör utgöra något hinder för Sollentuna Fastighets AB att få avdrag för en förlust vid avyttring av ifrågavarande fastighet till kommunen.

Föredraget 1994-12-14, föredragande Clementz, målnummer 4461-1994

Sökord: Realisationsvinstbeskattning

Litteratur: prop. 1989/90:110 del 1, s. 556-559, 693; prop. 1986/87:42, s. 67 f.
