

Målnummer: 7034-10 **Avdelning:** 1

Avgörandedatum: 2011-06-08

Rubrik: En näringsidkare har rätt att beräkna det för räntefördelning justerade resultatet med tillämpning av 33 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen även om verksamheten under beskattningsåret upphört genom att föras över till någon annan. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 33 kap. 5 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229)

Rättsfall:

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked uppgav A bl.a. följande. A bedrev som enskild näringsidkare jordbruk på en av honom ägd fastigheten i Skåne. Han avsåg att överlåta näringsverksamheten till en av sina söner. Drifttillgångarna i verksamheten skulle överlåtas till sonen mot en ersättning som minst uppgick till deras skattemässiga värde. Fastigheten skulle överlåtas mot en ersättning som understeg taxeringsvärdet. A har ett sparad fördelningsbelopp. Vidare har han gjort avdrag för avsättning till periodiseringsfond enligt 30 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, och till expansionsfond enligt 34 kap IL. I samband med de planerade transaktionerna avsåg A att återföra avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och till expansionsfond och för de intäkter återföringarna gav upphov till utnyttja viss del av det sparade fördelningsbeloppet. Övrig del av det sparade fördelningsbeloppet skulle tas över av sonen i samband med att den enskilda näringsverksamheten förs över till denne. A ställde följande frågor till nämnden.

1. Ska när A:s näringsverksamhet upphör det för räntefördelning justerade beloppet ökas med avdrag för avsättning till periodiserings- och expansionsfond respektive minskas med återfört avdrag för avsättning till periodiserings- och expansionsfond?
2. Om A:s kapitalunderlag för det år då verksamheten upphör befinner sig i intervallet plus 50 000 kr och minus 50 000 kr, kan då A utnyttja sin sparade räntefördelning?

Skatterättsnämnden (2010-11-17, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Pålsson, Sjökvist, Werkell) yttrade: Förhandsbesked - Fråga 1 - Beräkning av det för räntefördelning justerade resultatet får inte ske med tillämpning av 33 kap. 5 § tredje stycket IL. - Fråga 2 - Sparat fördelningsbelopp kan inte utnyttjas ett år då räntefördelningen enligt 33 kap. 4 § IL inte ska göras. - Motivering - Aktuella rättsregler - I 33 kap. IL finns bestämmelser om räntefördelning som gäller bl.a. enskilda näringsidkare. Räntefördelning görs enligt kapitlets 2 § i form av positiv eller negativ räntefördelning. Positiv räntefördelning, som aktualiseras i ärendet, innebär att ett positivt fördelningsbelopp får dras av i inkomstslaget näringsverksamhet och i stället tas upp i inkomstslaget kapital. Ett positivt fördelningsbelopp beräknas enligt 3 § första stycket genom att ett positivt kapitalunderlag, i sin tur beräknat enligt 8-18 §§, multipliceras med statslåneräntan vid utgången av november andra året före taxeringsåret ökad med fem procentenheter. - I 33 kap. 4 § IL anges att när kapitalunderlaget är högst 50 000 kr ska räntefördelning inte göras. - Positiv räntefördelning får enligt 33 kap. 5 § första stycket IL göras med högst ett belopp som motsvarar ett för räntefördelning

justerat resultat. Av paragrafens andra stycke framgår att med det justerade resultatet avses resultatet av näringsverksamheten före räntefördelningen ökat med bl.a. avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och expansionsfond samt minskat med bl.a. återförda avdrag för avsättningar till dessa fonder. Enligt ett undantag i tredje stycket ska i det fall näringsverksamheten upphör beräkningen av det justerade resultatet inte påverkas av nämnda avdrag och återförda avdrag. - Den skattskyldige får enligt 33 kap. 6 § IL helt eller delvis avstå från att dra av ett positivt fördelningsbelopp. - I kapitlets 7 § anges att om inte hela det positiva fördelningsbeloppet dras av på grund av 5 eller 6 § ska återstående belopp (sparat fördelningsbelopp) föras vidare till följande beskattningsår. - Om en enskild näringsverksamhet, en verksamhetsgren eller en ideell andel av en verksamhet eller verksamhetsgren förs över till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom gåva eller annat benefikt fång, får förvärvaren enligt 33 kap. 7 a § första stycket IL helt eller delvis ta över sparade fördelningsbelopp. - A vill, som Skatterättsnämnden uppfattar frågan, veta om det för räntefördelning justerade resultatet som vid verksamhetens upphörande får beräknas enligt 33 kap. 5 § tredje stycket IL även kan tillämpas när den enskilda näringsverksamheten förs över till sonen under samma beskattningsår (fråga 1). - Enligt A:s uppfattning finns det inget som hindrar att den bestämmelsen tillämpas när verksamheten upphör på grund av ett generationsskifte. - A vill vidare veta, i en situation då överföringen av den enskilda näringsverksamheten sker stegvis över mer än ett beskattningsår, om hans sparade fördelningsbelopp kan utnyttjas för räntefördelning även om kapitalunderlaget inte överstiger 50 000 kr det år verksamheten upphör (fråga 2). - Han menar att så borde vara fallet eftersom det sparade fördelningsbeloppet uppkommit under år då kapitalunderlaget överstigit detta belopp. - Skatteverket anser att båda frågorna ska besvaras nekande. Beträffande fråga 1 menar verket att verksamheten inte har upphört i den mening som avses i 33 kap. 5 § tredje stycket IL när det är möjligt att överföra sparade fördelningsbelopp med stöd av kapitlets 7 a §. När det gäller fråga 2 anser verket att det klart framgår av 4 § att räntefördelning inte får göras ett år då kapitalunderlaget är högst 50 000 kr. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning - Fråga 1 - Frågan i ärendet är om den omständigheten att den enskilde näringsidkarens verksamhet upphör genom att den förs över till annan - på sätt som enligt lämnade förutsättningar uppfyller villkoren i 33 kap. 7 a § IL - innebär att både bestämmelserna i kapitlets 5 § tredje stycke och 7 a § blir tillämpliga. - Den enskilde näringsidkaren skulle därmed uppnå dels att avdrag för avsättningar för periodiseringsfonder och expansionsfonder kan återföras hos honom utan att utrymmet för räntefördelning minskas, dels att delar av det sparade fördelningsbeloppet kan tas över av förvärvaren. - Bestämmelsen i 33 kap. 5 § tredje stycket IL tar sikte på det fall att verksamheten upphör. Då ska återföring av avdrag för avsättningar till periodiseringsfond och till expansionsfond inte minska det justerade resultatet. - Avsikten är att ge ökat utrymme för räntefördelning när en enskild näringsidkarens verksamhet upphör för att på så sätt skapa neutralitet med den situation som gäller vid avyttring av aktier som utgör kvalificerade andelar i ett fåmansbolag. Det är då möjligt att från kapitalvinsten avräkna sparade utdelningsutrymme (prop. 2004/05:32 s. 16). - Bestämmelserna i 33 kap. 5 § tredje stycket och 7 a § IL infördes samtidigt. Lagtekniskt har 7 a § förts samman med 7 § under rubriken "Sparat fördelningsbelopp" där 7 a § utgör ett undantag från 7 §. Undantaget innebär att hela eller del av det sparade fördelningsbeloppet kan tas över av en fysisk person som förvärvar den enskilda näringsverksamheten eller del därav genom gåva eller annat benefikt fång. - I förarbetena vid införandet av bestämmelserna anges att 33 kap. 5 § tredje stycket IL ska kunna tillämpas då näringsverksamheten upphör utan att den förs över till någon annan (a. prop. s. 31). - Av 33 kap. 7 och 7 a §§ IL framgår att en förutsättning för att tillämpa bestämmelserna är att den näringsverksamhet, eller del därav, som det sparade fördelningsbeloppet hänförs till inte har upphört. - Det anförda leder Skatterättsnämnden till slutsatsen att 33 kap. 5 § tredje stycket IL inte kan tillämpas i den omfrågade situationen. - En jämförelse kan även göras med de regler om periodiseringsfonder och expansionsfonder som bestämmelsen hänvisar till. Avdrag för avsättningar till sådana fonder ska återföras bl.a. om

den enskilde näringsidkaren upphör att bedriva näringsverksamheten (30 kap. 9 § och 34 kap. 16 § IL). - Fonderna kan emellertid tas över av annan i vissa fall. Det gäller om realtillgångarna i en enskild näringsverksamhet övergår till en obegränsat skattskyldig fysisk person genom gåva eller andra benefika fång (30 kap. 12 a § och 34 kap. 18 § IL). Bestämmelsen om möjlighet att ta över periodiseringsfonder tillkom och motsvarande bestämmelse om expansionsfond fick sitt nuvarande innehåll samtidigt som de aktuella bestämmelserna om räntefördelning infördes. - Mot bakgrund av det anförda finner Skatterättsnämnden sammanfattningsvis att frågan ska besvaras nekande. - Ansökan avvisas i denna del i den mån frågan inte har besvarats. - Fråga 2 - Enligt 33 kap. 4 § IL ska räntefördelning inte göras om det positiva (eller negativa) kapitalunderlaget är högst 50 000 kr. Bakgrunden till regleringen är att räntefördelning inte ska ske i fall där den ekonomiska effekten kan anses vara begränsad (SOU 1991:100 s. 95). - Utformningen av 33 kap. 4 § IL ger enligt Skatterättsnämndens mening inte utrymme för annan slutsats än att ett sparad fördelningsbelopp inte kan utnyttjas ett år då räntefördelning inte ska göras.

Skatteverket överklagade hos Högsta förvaltningsdomstolen och yrkade att förhandsbeskedet skulle fastställas. Verket anförde i huvudsak följande. Av författningskommentaren till den aktuella regeln (prop. 2004/05:32 s. 31) framgår tydligt att en verksamhet inte har upphört i den mening som avses i 33 kap. 5 § tredje stycket IL om den förts över till någon annan. Skatteverket delar inte A:s uppfattning att regeln i 33 kap. 4 § IL är oklar. Tvärtom framgår det tydligt att någon räntefördelning inte kan ske när kapitalunderlaget ligger mellan 50 000 kr och minus 50 000 kr.

Även A överklagade och yrkade att beräkning av det för räntefördelning justerade resultatet skulle få ske med tillämpning av 33 kap. 5 § tredje stycket IL (fråga 1) och att sparad fördelningsbelopp skulle få utnyttjas ett år då räntefördelning enligt 33 kap. 4 § IL inte skulle göras (fråga 2). A anförde till stöd för sin talan i huvudsak följande. Det verkar som om Skatterättsnämnden förutsatt att 33 kap. 5 § tredje stycket och 7 a § IL är oförenliga under samma beskattningsår. Det torde dock egentligen vara otvistigt att de inte alltid är oförenliga. Generationsskiftet kan mycket väl genomföras i två steg under samma beskattningsår. I det första steget överförs fastigheten (eller ideell andel av näringsverksamheten) och viss del av den sparade räntefördelningen. Med största sannolikhet överförs då en verksamhetsgren (eller ideell andel av näringsverksamheten), varför den sparade räntefördelningen kan föras över med tillämpning av 7 a §. I det andra steget upphör näringsverksamheten genom att övriga tillgångar (och kvarvarande skulder) i näringsverksamheten förs över. I deklarationen för aktuellt beskattningsår tillämpas sedan 5 § tredje stycket. Högsta förvaltningsdomstolen kan utgå ifrån att han avser att genomföra generationsskiftet på det nyss beskrivna sättet. Det finns då inte någon laglig grund för att besvara den första frågan annorlunda än i enlighet med yrkandet. Bestämmelserna i 33 kap. 5 och 7 a §§ ska tolkas var för sig med beaktande av de rekvisit som gäller för respektive lagrum. Det bör också uppmärksammas att en sådan överlåtelse som behandlas i 7 a § inte innebär annat än att näringsverksamheten därmed upphör hos överlåtaren. Han kan därför inte se att de två lagrummen är oförenliga ens om generationsskiftet görs i ett steg. Utrymmet för räntefördelning minskas om bestämmelsen i 5 § tredje stycket tillämpas. Någon dubbeleffekt innebärande att visst fördelningsutrymme kan utnyttjas både av honom och av sonen uppkommer därför inte. Den enda effekten är att han kan utnyttja viss del av den sparade räntefördelningen och sonen viss del. Vad gäller den andra frågan anser han att utformningen av 4 § tillåter att sparad räntefördelning ska kunna utnyttjas även under år då kapitalunderlaget ligger mellan 50 000 kr och minus 50 000 kr och att det mycket väl kan hävdas att "räntefördelning" i 4 § enbart syftar på årets bestämning av fördelningsbelopp.

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-06-08, Melin, Almgren, Dexe, Saldén Enérus, Jäderblom) yttrade: Skälen för avgörandet

A som bedriver jordbruk som enskild näringsidkare avser att upphöra med sin näringsverksamhet. A har ett sparade positivt fördelningsbelopp enligt 33 kap. 7 § IL. Han har också gjort avsättning till periodiseringsfond och expansionsfond.

A ska överföra näringsverksamheten till en av sina söner. Generationsskiftet avses genomföras i två steg. I det första steget överförs fastigheten (eller ideell andel av näringsverksamheten) samt en viss del av det sparade fördelningsbeloppet med stöd av 33 kap. 7 a §. Efter viss tid, dock under samma beskattningsår, ska det andra steget genomföras varvid kvarvarande tillgångar och skulder förs över.

A avser att utnyttja en viss del av det sparade positiva fördelningsbeloppet mot den inkomst som uppkommer i form av återföring av periodiseringsfond och expansionsfond.

Den första frågan som A önskar få besvarad är om 33 kap. 5 § tredje stycket IL kan tillämpas när den enskilda näringsverksamheten förs över till en son under samma beskattningsår på så sätt att 7 a § blir tillämplig. Han har ställt frågan mot bakgrund av ett uttalande i författningskommentaren till bestämmelsen i 5 § tredje stycket där det anges följande (prop. 2004/05:32 s. 31): "Enligt det nya tredje stycket ska avdrag för avsättning, respektive återförda avdrag för avsättning, till periodiseringsfonder och expansionsfond inte öka respektive minska det för räntefördelning justerade resultatet när näringsverksamheten upphör utan att den förs över till någon annan."

Bestämmelserna i 33 kap. IL reglerar hur räntefördelning ska ske för enskilda näringsidkare och fysiska personer som är delägare i svenska handelsbolag. Räntefördelning innebär att en viss del av inkomsten av näringsverksamhet, ett positivt fördelningsbelopp, beskattas i inkomstslaget kapital i stället för i inkomstslaget näringsverksamhet, 2 §. De inledande bestämmelserna i kapitlet, 1-7 a §§, gäller både för enskilda näringsidkare och för delägare i handelsbolag. Av 8-18 §§ framgår hur ett kapitalunderlag för räntefördelning ska beräknas för enskilda näringsidkare samt av 19 och 20 §§ för delägare i handelsbolag. Att ett positivt fördelningsbelopp beräknas genom att ett positivt kapitalunderlag multipliceras med statslåneräntan ökad med en viss procentsats framgår av 3 §.

I 33 kap. 5 § IL finns dock bestämmelser som begränsar det högsta belopp som en enskild näringsidkare eller en delägare i ett handelsbolag får flytta från inkomstslaget näringsverksamhet till kapital. Enligt första stycket får positiv räntefördelning göras med högst ett belopp som motsvarar ett för räntefördelning justerat resultat. Härmed avses enligt andra stycket resultatet av näringsverksamheten före räntefördelning ökat med vissa poster, bl.a. avdrag för avsättning till periodiseringsfond och avdrag för avsättning till expansionsfond samt minskat med bl.a. återfört avdrag för avsättning till periodiseringsfond och återfört avdrag för avsättning till expansionsfond. Om verksamheten upphör, ska enligt tredje stycket det för räntefördelning justerade resultatet varken ökas eller minskas med nyss nämnda poster.

I förarbetena har visserligen uttalats att 33 kap. 5 § tredje stycket IL för sin tillämpning förutsätter att verksamheten upphör utan att föras över till någon annan. Denna begränsning har emellertid inte kommit till uttryck i lagtexten. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens mening kan det beträffande enskilda näringsidkare inte av bestämmelsen utläsas något annat än att det är näringsidkaren som ska upphöra att bedriva verksamhet. Eftersom paragrafen gäller för såväl enskilda näringsidkare som delägare i handelsbolag går det inte att jämföra utformningen av den med paragrafer som enbart gäller för enskilda näringsidkare, t.ex. i fråga om periodiseringsfonder och expansionsfonder (30 kap. 9 § respektive 34 kap. 16 § IL). Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således ändras i denna del.

Den andra frågan som A önskar få besvarad är om sparade fördelningsbelopp

kan få utnyttjas ett år då räntefördelning enligt 33 kap. 4 § IL inte ska göras. Beträffande denna fråga gör Högsta förvaltningsdomstolen samma bedömning som Skatterättsnämnden. Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas i denna del.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Högsta förvaltningsdomstolen ändrar Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 1 och förklarar att 33 kap. 5 § tredje stycket IL kan tillämpas även när den enskilda näringsverksamheten förs över till någon annan under samma beskattningsår på så sätt att 33 kap. 7 a § IL blir tillämplig.

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked vad avser fråga 2.

Föredraget 2011-05-04, föredragande Ebbing, målnummer 7034-10

Sökord: Förhandsbesked, skatter, inkomstskatt; Inkomst av kapital; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
