

RA 2002 not. 143

Överklagande av Slipsten i Karlstad AB i konkurs (bolaget) ang. skattetillägg m.m. vid inkomsttaxering 1995.

– Bolaget gjorde i deklARATIONEN avdrag med 9 108 585 kr avseende skattemässig förlust från kommanditbolaget Rådmannen 22, vari aktiebolaget var delägare (komplementär). I beslut den 12 november 1996 (omprövningsbeslut enligt 4 kap. 14 § taxeringslagen (1990:324), TL), vägrade skattemyndigheten avdraget samt påförde skattetillägg med 40 procent av skatten på ett underlag av samma belopp. Beslutet motiverades med att kommanditbolaget erhållit ackord med större belopp än det redovisade underskottet, varför avdragsrätt inte förelåg p.g.a. 11 § lagen (1993:153 9) om avdrag för underskott av näringsverksamhet (LAU).

– Bolaget begärde omprövning, yrkade taxering i enlighet med sin deklARATION och anförde bl.a. följande. Av 1 § i den av skattemyndigheten angivna lagen framgår att underskottet påverkas av bestämmelserna i 11 § först påföljande beskattningsår och inte under innevarande beskattningsår. Till stöd härför åberopas boken "Omstrukturerings, fusion och rekonstruktion" av Löfgren och Haglund.

– I beslut den 17 februari 1997 vidhöll skattemyndigheten sin ståndpunkt och anförde bl.a. följande. Av 1 § LAU kan inte utläsas annat än att med underskott förstås det utgående underskott som uppkommer när resultatet beräknats vid beskattningsårets utgång. Något begrepp för "inrullat underskott" finns inte i lagen. I paragrafen regleras vidare att det fastställda underskottet för ett beskattningsår medges som avdrag nästföljande år. Detta innebär dock inte att man kan underlåta att fastställa underskott för det förstnämnda året. 11 § i LAU är att se som ett undantag från bestämmelsen i 1 §. I 1 § föreskrivs att man får avdrag för underskott nästkommande år medan denna rätt begränsas av bestämmelserna i 11 §. Enligt 11 § medges inte avdrag för underskott i handelsbolag till den del det motsvarar skulder som fallit bort genom ackord. I den aktuella bestämmelsen står inte "underskott i förvärvskälla" utan endast underskott vilket måste tolkas så att när aktiebolag är delägare i handelsbolag det är underskottet från handelsbolaget som avses. Eventuellt underskott hos aktiebolaget i sin helhet berörs således inte utan avdragsbegränsningen träffar underskottet från handelsbolaget.

– Bolaget fullföljde i överklagande sin talan och, utöver vad som anförts i begäran om omprövning, anförde bl.a. följande. Vi anser att begränsningen enligt 11 § omfattar den skattskyldiges förvärvskälla som helhet och inte kommanditbolagets underskott. Detta följer av 1 § underskottslagen där det anges att begränsningen gäller underskottet i *förvärvskällan*. Förutsättningen för att underskottslagen ska kunna tillämpas är således att det föreligger ett underskott i förvärvskällan som helhet. Eftersom aktiebolag bara har en förvärvskälla (se 2 § 1 mom. femte stycket lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL) måste aktiebolagets hela verksamhet uppvisa underskott innan begränsning ska ske. Skattemyndighetens uppfattning är däremot riktig beträffande fysiska personer, eftersom kommanditbolag utgör en särskild förvärvskälla för dem.

– Skattemyndigheten vidhöll sin inställning.

– *Länsrätten i Värmlands län (1997-05-13, ordf. Berglund)*: LAU inleds med en portalparagraf, 1 §, så lydande: "Uppkommer underskott i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt kommunalskattelagen (1928:370), KL, och SIL medges avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av denna lag." – Härefter följer bestämmelser om allmänna begränsningar i avdragsrätten, begränsningar efter ägarförändringar samt, under rubriken "begränsningar vid konkurs och ackord", bl.a. den i målet aktuella 11 § som har följande lydelse: "Har en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen (1994:334), medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen." – Att kommanditbolag är en form av handelsbolag och därmed omfattas av regeln framgår av 1 kap. 2 § lagen (1980:1102) om handelsbolag och enkla bolag.

– Beträffande bestämmelsernas tillkomst kan följande noteras. 1990 års skattereform innebar bl.a. ett förbud mot kvittning av underskott i en förvärvskälla mot överskott i en annan förvärvskälla. Uppkom underskott i en förvärvskälla, fick detta däremot "rullas" framåt i tiden och kunde kvittas mot överskott som eventuellt uppkom i samma förvärvskälla i framtiden. Vidare innebar skattereformen att aktiebolag enbart fick en enda förvärvskälla. Rullningsregeln kom till uttryck i 26 § KL enligt vilken underskott i en förvärvskälla medförde rätt till avdrag i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, med de undantag som angavs i anvisningarna. Bland dessa undantag återfanns det i detta mål aktuella ackordsfallet. Bestämmelserna har numera överförts till de inledningsvis återgivna 1 § respektive 11 § i LAU med vissa ändringar som i detta mål är av mindre intresse.

– Då aktiebolag som nämnts redovisar sina inkomster i en enda förvärvskälla, saknar det principiella kvittningsförbudet mellan förvärvskällor betydelse för dem. Inom en och samma förvärvskälla får vinster och förluster i olika verksamhetsgrenar fritt kvittas mot varandra. Ackordsregeln är därför endast av intresse om den är att uppfattas som ett generellt avdragsförbud, likställbart med t ex de i 20 § KL angivna avdragsförbuden avseende levnadskostnader, svenska allmänna skatter m.m. Med hänsyn till att ackordsregeln finns i en lag – tidigare en paragraf – som handlar om avdragsrätt för underskott i en förvärvskälla kan länsrätten emellertid inte se att detta skulle vara fallet. Ackordsregeln måste, även om ordet förvärvskälla inte återfinns i just den paragrafen, uppfattas som enbart ett undantag från huvudregeln att underskott i en förvärvskälla ett visst år får kvittas mot överskott i samma förvärvskälla kommande år. Ackordsregeln är därmed inte tillämplig då det, som i det här aktuella fallet, inte är fråga om underskott i en förvärvskälla utan enbart underskott i en del av en förvärvskälla; och då det dessutom inte är fråga om rullning mellan olika beskattningsår utan kvittning mellan samma år uppkommande överskott och underskott i olika delar av en förvärvskälla. Det är visserligen riktigt, som skattemyndigheten påpekar, att underskott skall fastställas redan det år det uppkommer och inte först när det skall utnyttjas till avdrag, men länsrätten kan inte se att det påverkar den här aktuella frågan. Det väsentliga är att underskottet skall avse en hel förvärvskälla.

– Länsrätten finner således att bolaget inte kan vägras det aktuella avdraget på den av skattemyndigheten åberopade grunden. Bolagets talan skall alltså bifallas. Vid denna utgång skall givetvis skattetillägget undanröjas.

– Med bifall till överklagandet förklaras bolaget berättigat till yrkat avdrag, 9 108 585 kr. Påfört skattetillägg undanröjs.

– Skattemyndigheten överklagade och yrkade att bolaget skulle vägras avdrag med 9 108 585 kr avseende förlust från KB Rådmannen 22 samt att bolaget skulle påföras skattetillägg med 40 procent på ett underlag om 9 108 585 kr. Skattemyndigheten anförde följande. I 1 § LAU anges att när underskott uppkommer i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL medges avdrag för underskott i förvärvskällan om inte annat följer av den aktuella underskottslagen. Lagen innehåller därefter vissa allmänna begränsningsregler rätten till avdrag för underskott och vid ägarförändringar för att därefter under en särskild rubrik ta upp de särskilda begränsningar som gäller vid konkurs och ackord i 10 § respektive 11 §. Av 11 § LAU framgår att om en skattskyldig eller ett handelsbolag, som han är delägare i, erhållit ackord under beskattningsåret medges inte avdrag för underskott till den del detta underskott motsvarar skulder, som fallit bort genom ackordet. Till skillnad från vad som var fallet med den ersatta bestämmelsen i punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL anges inte i den nya, lydelsen av begränsningsregeln att med underskott avses underskott i förvärvskälla. Detta bör innebära en förändring av rättsläget i förhållande till vad som gällde tidigare. Sålunda bör 11 § LAU tolkas så att det är handelsbolagets underskott som avses med begränsningen i avdragsrätten. Varken av lagtextens ordalydelse eller av dess förarbeten (prop. 1993/94:50 s. 269–270) framgår att avdragsbegränsningen endast avser underskottet hos delägaren och inte underskottet hos det handelsbolag där ackordet erhållits. Det förhållandet att ett handelsbolags resultat skall fördelas på delägarna vid beskattningen talar vidare för att det bör finnas ett entydigt sådant resultat att fastställa för handelsbolaget oberoende av om delägarna är fysiska eller juridiska personer. Vid ett motsatt synsätt skulle den skattemässiga effekten av avdragsbegränsningen kunna bli helt annorlunda för en delägare som är fysisk person än för ett delärande aktiebolag. Grunden för att avdrag för underskott inte medges när ackord erhållits är att avdrag inte skall beviljas för ett underskott, som består av kostnader respektive förluster, som handelsbolaget befriats från och faktiskt inte behövt betala. Eftersom ackordsvinsten regelmässigt inte utgör skattepliktig intäkt, motsvaras underskottet hos ett handelsbolag i en ackordssituation inte alltid av en verklig förlust. Uttrycket underskott i 11 § LAU bör därför tolkas så att det är handelsbolagets underskott som avses. Eftersom kommanditbolaget i förevarande fall erhållit ackord med större belopp än underskottet skall bolaget inte medges något avdrag för underskott hänförligt till kommanditbolaget. I fråga om skattetillägget kan konstateras att bolaget har tillgodogjort sig avdrag för ett skattemässigt underskott i KB Rådmannen 22 utan att lämna någon uppgift om att kommanditbolaget erhållit ackord. Därmed föreligger en oriktig uppgift till ledning för taxeringen i den bemärkelse som avses i 5 kap. 1 § TL. Förutsättningar föreligger därmed att påföra bolaget skattetillägg. Med hänsyn till att den oriktiga uppgiften, bestående i underlåtenheten att redovisa den för bedömningen av beskattningsfrågan relevanta omständigheten att kommanditbolaget erhållit ackord, inte kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som varit normalt tillgängligt för skattemyndigheten skall skattetillägget beräknas efter 40 procent på ett underlag av det avdragna beloppet, 9 108 585 kr. Sådana omständigheter som kan motivera att skattetillägget bör efterges föreligger inte.

– Skattemyndigheten åberopade vidare två domar från Länsrätten i Älvsborgs län den 10 november 1997 mål nr 2235-96 och 2236-96.

– Bolaget ansåg att kammarrätten skulle avslå överklagandet och anförde följande. Av 1 § LAU framgår att underskottet skall avse hel förvärvskälla. Enligt 2 § 1 mom. femte stycket SIL hänförs för aktiebolag all inkomst till samma förvärvskälla. Bestämmelsen gäller även inkomster från ett handelsbolag i vilket aktiebolaget är delägare. Med hänsyn till att något underskott i förvärvskällan som helhet inte har uppkommit har någon "ackordseffekt" inte uppstått.

– I 18 § KL stadgas att all inkomst av näringsverksamhet som bedrivs av en fysisk person hänförs till en enda förvärvskälla. Undantag från denna regel är bl.a. inkomster från handelsbolag, vilka för fysisk person utgör särskild förvärvskälla. I 2 § 1 mom. SIL stadgas, för aktiebolag, att all inkomst hänförs till en förvärvskälla. Mot bakgrund av skillnaden i förvärvskälleindelning mellan en fysisk person och ett aktiebolag uppkommer i ett flertal situationer också skillnader beträffande beskattningen, t.ex. kan en fysisk person inte kvitta ett underskott av ett handelsbolag mot inkomst av en enskild firma medan det för aktiebolag inte finns någon sådan begränsning. Att det föreligger skillnader i beskattningshänseende mellan en enskild firma och ett aktiebolag måste således ligga i linje med lagstiftarens syfte. Om det inte vore så skulle fysiska personer bara ha en enda förvärvskälla, åtminstone i inkomstslaget näringsverksamhet.

– *Kammarrätten i Göteborg (1998-06-23, Palm, Risper, Svensson)*: Rätt till avdrag för förlustutjämning tillkom år 1960 genom Kungl. Maj:ts förordning nr 63 om rätt till förlustutjämning vid taxering för inkomst, senare lagen (1960:63) om förlustavdrag. Enligt förordningen fick den skattskyldige göra avdrag för förlust som var hänförlig till tidigare beskattningsår. Med förlust avsågs enligt 2 § förordningen "det belopp, varmed summan av skattskyldigs underskott i förvärvskälla och övriga allmänna avdrag visst beskattningsår (förluståret) överstigit sammanlagda beloppet av den skattskyldiges inkomster från olika förvärvskällor samma år". I 3 § fjärde stycket av förordningen stadgades följande: "Har skattskyldig eller vanligt handelsbolag eller kommanditbolag, vari han är delägare, erhållit ackord utan konkurs, må förlustavdrag, som enligt denna förordning medges vid taxering för det beskattningsår, varunder ackordet beviljats, eller för senare år, icke inräknas under förstnämnda beskattningsår eller tidigare uppkommet underskott i sådan förvärvskälla till vilken efterskänkt skuld varit att hänföra". I förarbetena till denna regel angavs att då en skattskyldig erhåller ackord utan konkurs bärs en förlust helt eller delvis av någon annan. Om ett vanligt handelsbolag eller kommanditbolag erhåller ackord, bör delägaren i konsekvens härmed inte i förlustavdrag få inräkna andel i sådan bolagets förlust, som uppkommit före ackordsmedgivandet (prop. 1960:30 s. 91–92).

– I samband med skattereformen infördes i stället bestämmelser om förlustutjämning i 26 § KL, som hade följande lydelse: "Uppkommer underskott vid beräkningen av inkomst av en förvärvskälla medges – med de begränsningar som anges i anvisningarna – avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår". Punkt 2 av anvisningarna till 26 § KL hade följande lydelse: "Har skattskyldig eller handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs medges inte avdrag för underskott i förvärvskälla till vilken skuld som omfattas av ackordet hänför sig". I förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 546) uttalades bl.a. följande. Den enklaste tekniken för förlustutjämning i det föreslagna systemet bör vara att underskott förvärvskällan får dras av vid beräkningen av inkomst av förvärvskällan närmast följande beskattningsår. Visar förvärvskällan underskott under flera beskattningsår i följd ackumuleras underskotten. Förslaget innebär att ett underskott för ett beskattningsår – till skillnad från i dag – kommer att ingå som en post vid beräkningen av förvärvskällans inkomst närmast följande beskattningsår. Det ter sig naturligt att underskottets storlek skall beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår som förvärvskällan resulterade underskott. Då uppkommer bl.a. den fördelen att, när det är påkallat, förvärvskällan blir föremål för en närmare granskning vid den årliga taxeringen på samma sätt som förvärvskällor som visar överskott. När rätten till förlustutjämning infördes ansågs det nödvändigt att i största möjliga utsträckning förhindra att den skulle missbrukas. Reglerna skulle vara sådana att bolag och föreningar utan andra "värden" än en skattemässig rätt till förlustavdrag skulle hindras från att bli föremål för handel. Därför föreslogs att förlustavdrag inte skulle få utnyttjas fritt efter ägarskiften. Särskilda spärregler behövs även i det nya systemet. Spärregler som i dag finns i förlustavdragslagen bör därför inarbetas i SIL.

– Numera gäller LAU. I 1 § LAU stadgas följande: "Uppkommer underskott i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL medges avdrag för underskottet i förvärvskällan närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av denna

lag". Härefter följer i 2 § vissa allmänna begränsningar i avdragsrätten. I 3–9 §§ finns bestämmelser om begränsningar i avdragsrätten efter ägarförändringar och i 10 § finns bestämmelser om begränsningar vid konkurs. Den för målets avgörande aktuella bestämmelsen i 11 § om begränsningar i avdragsrätten vid ackord har följande lydelse: "Har en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs eller skuldsanering enligt skuldsaneringslagen, medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet eller skuldsaneringen".

– Kammarrätten gör följande bedömning.

– Den inledande paragrafen i LAU innehåller alltså regeln om att avdrag för underskott i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet medges närmast följande beskattningsår, om ej annat följer av lagen. De därpå följande bestämmelserna i 2–11 §§ om begränsningar avdragsrätten utgör mer eller mindre långtgående undantag från regeln i 1 §. Som framgått ovan är ett av syftena med begränsningsreglerna att man velat förhindra att avdrag medges för förluster som bärs av någon annan än den skattskyldige. Detta är också innebörden av 11 § LAU. Lagens uppbyggnad samt avfattningen av 1 och 11 §§ skall mot denna bakgrund tolkas så att det – när ett aktiebolag är delägare i ett kommanditbolag – är kommanditbolagets underskott som avdragsbegränsningen i 11 § tar sikte på. Denna slutsats stöds av den allmänna regeln om att ett handelsbolags resultat skall bestämmas innan det fördelas på delägarna.

– KB Rådmannen 22, vari bolaget var komplementär, har erhållit ackord med ett större belopp än det underskott som kommanditbolaget har redovisat. Storleken av underskottet skall beslutas som en del av inkomsttaxeringen för det beskattningsår som förvärvskällan resulterat i underskott. Till följd av det nu anförda uppkommer inte något underskott från kommanditbolaget som Bolaget kan utnyttja. Bolaget har därför inte rätt till avdrag med 9 108 585 kr avseende förlust i KB Rådmannen 22.

– Genom att bolaget i sin deklaration inte redogjort för de faktiska omständigheterna kring det yrkade avdraget om 9 108 585 kr avseende KB Rådmannen 22 har bolaget lämnat en sådan oriktig uppgift som avses i 5 kap. 1 § taxeringslagen. Den oriktiga uppgiften har inte kunnat rättas med ledning av kontrollmaterial som varit normalt tillgängligt för skattemyndigheten. Skattetillägg skall därför utgå med 40 procent av det yrkade avdraget. Grund för befrielse av skattetillägget enligt 5 kap. 6 § taxeringslagen har inte framkommit.

– Kammarrätten bestämmer, med ändring av länsrättens dom, att bolaget inte har rätt till avdrag för underskott från KB Rådmannen 22 med 9 108 585 kr.

– Kammarrätten påför bolaget skattetillägg med 40 procent av skatten på ett underlag av 9 108 585 kr.

– Bolaget överklagade kammarrättens dom och yrkade att Regeringsrätten skulle undanröja kammarrättens dom.

– Riksskatteverket bestred bifall till överklagandet.

– *Regeringsrätten (2002-10-08, Lindstam, Nilsson, Schäder, Ersson, Melin): Skälen för Regeringsrättens avgörande.* I målet är fråga dels om bolaget har rätt till avdrag vid 1995 års inkomsttaxering för förlust som uppkommit i Kommanditbolaget Rådmannen 22, i vilket bolaget var delägare, dels om skattetillägg skall påföras bolaget.

– Vid 1995 års inkomsttaxering skall LAU tillämpas. Enligt 1 § LAU medges, om underskott uppkommer i en förvärvskälla vid beräkning av inkomst av näringsverksamhet enligt KL och SIL, med vissa begränsningar avdrag för underskott i förvärvskällan närmast följande beskattningsår. I 11 § LAU finns bestämmelser om vad som gäller bl.a. då en skattskyldig eller ett handelsbolag som han är delägare i under beskattningsåret erhållit ackord utan konkurs. I sådant fall medges inte avdrag för underskott till den del underskottet motsvarar skulder som fallit bort genom ackordet.

– I 2 § 1 mom. femte stycket SIL föreskrivs i fråga om andra juridiska personer än dödsbon att all inkomst hänförs till samma förvärvskälla. Detta innebär, eftersom kommanditbolags och andra handelsbolags inkomst enligt 6 § 2 mom. samma lag beskattas hos delägarna och inte hos handelsbolaget, att då ett aktiebolag är delägare i ett handelsbolag utgör dess egen verksamhet och den verksamhet som bedrivs av handelsbolaget en enda förvärvskälla för aktiebolaget. Att handelsbolagets verksamhet inte kan utgöra en förvärvskälla hos handelsbolaget följer av att handelsbolaget inte beskattas för sin inkomst.

– Av det nu anförda följer att det i en situation som den nu aktuella inte är kommanditbolagets underskott som avses i 11 § LAU utan det delägande aktiebolagets underskott.

- Fråga uppkommer härefter om rätt ordning för prövningen av bolagets rätt till avdrag för underskottet av näringsverksamheten vid 1995 års taxering.
- Regeringsrätten kom i rättsfallet RÅ 1999 ref. 59 fram till att storleken av ett underskott av näringsverksamhet skall prövas och fastställas redan vid taxeringen för underskottsåret medan frågan om det föreligger avdragshinder för underskottet på grund av ackord skall prövas först vid taxeringen för det beskattningsår som följer närmast efter underskottsåret. Regeringsrätten fann vidare att den skattskyldiges åtgärd att tillgodoföra sig avdrag vid sistnämnda taxering, utan att samtidigt lämna uppgift om ackordet, innebar att den skattskyldige lämnat en sådan oriktig uppgift som utgjorde grund för att påföra skattetillägg.
- Det angivna rättsfallet avsåg tillämpningen av bestämmelser i 26 § KL. Dessa bestämmelser motsvaras med i detta sammanhang betydelselösa skillnader av bestämmelserna i 1 och 11 §§ LAU. I enlighet med vad Regeringsrätten uttalat i rättsfallet finner Regeringsrätten att underinstanserna inte borde ha prövat frågorna om avdragshinder på grund av ackord och om skattetillägg vid den i målet aktuella taxeringen. Bolaget har därför rätt till avdrag för underskottet i kommanditbolaget. Någon anledning att bestämma underskottet till annat belopp än det av bolaget i deklarationen redovisade föreligger inte. Vid sådant förhållande skall skattetillägg inte påföras.
- *Regeringsrättens avgörande.* Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer det slut som länsrättens dom innehåller. (fd II 2002-09-18, Heinefors).
- Samma dag avgjordes mål 2717-1999 där omständigheterna var likartade och utgången densamma.