

Målnummer:	5979-07	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2008-04-30		
Rubrik:	Dödsbodelägare som tillskiftats tillgångar i en enskild näringsverksamhet har inte ansetts ha rätt till avdrag för underskott i näringsverksamheten som uppkommit före skiftet. Förhandsbesked angående inkomstskatt.		
Lagrum:	4 kap. 1 § och 2 § samt 40 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:	• RÅ 2007 ref. 81 • RÅ 2004 ref. 42 • RÅ 2001 not. 196 • RÅ 1996 ref. 48 • RÅ 1994 not. 348		

REFERAT

I en ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde arvingarna efter X bl.a. följande. X avled under 2005 och efterlämnade hustru och tre gemensamma barn. X bedrev en omfattande fastighetsförvaltning som enskild näringsverksamhet. Vid utgången av år 2004 hade X ett utgående underskott om 34,3 miljoner kr. Genom arvsavstående ska barnen tillskiftas hela näringsverksamheten med en tredjedel vardera medan X:s hustru ska tillskiftas all övrig egendom i dödsboet. Arvingarna efter X ställer mot denna bakgrund följande frågor till Skatterättsnämnden. - Fråga 1. När skifte sker av samtlig egendom som tillhörde X bedrivna näringsverksamheten, kommer då kvarstående underskott att överföras till mottagarna av näringsverksamheten? - Fråga 2. Om ja på fråga 1. Kan underskottet i så fall fördelas i förhållande till storleken på tillskiftad del av näringsverksamheten? - Fråga 3. Blir svaret på frågorna ovan annat för det fall att skifte av näringsverksamheten sker partiellt?

Skatterättsnämnden (2007-09-07, André, ordförande, Svanberg, Dahlberg, Gäverth, Hellenius, Sjökvist, Ståhl) yttrade: Förhandsbesked - Sökandena har inte rätt till avdrag för kvarstående underskott i den av dödsboet efter X bedrivna näringsverksamheten. Motivering - X, som avled under år 2005, var verksam som enskild näringsidkare genom innehav av hyres- och jordbruksfastigheter. Vid utgången av år 2004 fanns ett underskott i näringsverksamheten om 34,3 miljoner kronor. Sökandena, arvingar efter X, frågar huruvida de kan överta underskottet om de i samband med arvskifte övertar tillgångarna i den enskilda näringsverksamheten och driver den vidare. - Skatteverket anser att ett kvarstående underskott i dödsboet inte kan utnyttjas i näringsverksamheten efter det att boet skiftats. - Skatterättsnämnden gör följande bedömning. - Enligt 40 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, ska ett underskott av näringsverksamheten som kvarstår från det föregående beskattningsåret dras av i den utsträckning det inte finns begränsningar i kapitlet eller i vissa uppräknade andra bestämmelser (begränsningarna är inte aktuella i ärendet). Av 4 kap. 1 § IL följer att dödsboet för dödsåret ska dra av underskott i en avlidens näringsverksamhet från närmast föregående beskattningsår. Det anses även att dödsboet kan dra av underskott som kvarstår från dödsåret eller senare beskattningsår när bestämmelserna för obegränsat skattskyldiga fysiska personer ska tillämpas (jfr 4 kap. 2 § IL). - För dödsbodelägare som efter ett arvskifte tar över näringsverksamheten finns inte någon särskild regel om rätt

till avdrag för underskott som uppkommit hos en annan person. Enligt nämndens uppfattning kan en sådan rätt inte anses följa enbart av 40 kap. 2 § IL och inte heller av en oreglerad generell kontinuitetsprincip (jfr RÅ 2001 not. 196). - Efter det att sökandena tagit över den aktuella näringsverksamheten genom arvskifte har de därför inte rätt att dra av dödsboets underskott i näringsverksamheten som kvarstod närmast föregående beskattningsår. - Frågorna 2 och 3 förfaller.

Arvingarna efter X överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av Skatterättsnämndens förhandsbesked, skulle besvara fråga 1 jakande samt att även frågorna 2 och 3 skulle prövas av Regeringsrätten, alternativt återförvisas till Skatterättsnämnden för prövning. Klagandena anförde bl.a. följande. Att en näringsverksamhet som förvärvas genom ett oneröst fång inte kan anses vara samma näringsverksamhet hos förvärvare som hos överlåtare är klart mot bakgrund av tanken att underskottsavdrag endast ska tillkomma den som haft förlusten och att man genom lagstiftning söker hindra handel med underskott för att undvika skatteundandragande. När en näringsverksamhet förvärvas genom ett benefikt fång är förutsättningarna helt andra och det finns inget skyddsvärt intresse i att begränsa avdragsrätten. Mot den bakgrunden bör det vid ett benefikt fång anses vara fråga om samma näringsverksamhet hos överlåtare och förvärvare och förvärvaren måste därmed ha rätt till avdrag enligt 40 kap. 2 § IL.

Skatteverket hemställde att Regeringsrätten skulle fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked och anförde bl.a. följande. Frågan är om det är möjligt att överlåta ett underskott av enskild näringsverksamhet från ett dödsbo till dödsbodelägare genom arvskifte. Enligt verkets uppfattning kan en fysisk person inte överlåta ett fastställt underskott av näringsverksamhet vare sig benefikt eller oneröst. Detta synsätt gäller även mellan en avliden och dödsbodelägarna och innebär att underskott enligt 40 kap. 2 § IL inte är möjliga att överlåta.

Regeringsrätten (2008-04-30, Wennerström, Nord, Hamberg, Brickman, Knutsson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten gör samma bedömning som Skatterättsnämnden.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten fastställer Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 2008-04-02, föredragande Malmgren, målnummer 5979-07

Sökord: Förhandsbesked, skatter inkomstskatt; Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur: Prop. 1998/99:15 s. 151; prop. 1999/2000:2 Del 2 s. 65; Skatteverkets handledning för beskattning av inkomst vid 2007 års taxering Del 3, s. 149 f.; Andersson m.fl., Inkomstskattelagen En kommentar Del 2, s. 1196 f.; Lodin m.fl., Inkomstskatt, 11 u., s. 473 f. och 479
