

Målnummer:	5633-10	Avdelning:	1
Avgörandedatum:	2011-12-06		
Rubrik:	Om en tidigare fastighetsägare gjort skogsavdrag ska en person som fått fastigheten i gåva återföra motsvarande belopp när fastigheten avyttras. Inkomsttaxering 2004.		
Lagrum:	21 kap. 6 §, 9 § och 16 § samt 26 kap. 2 § första stycket 2 inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

M.H. sålde under 2003 sin hälftenandel av en skogsfastighet. Hon hade erhållit fastighetsandelen som gåva. Den tidigare ägaren hade medgivits skogsavdrag med 17 000 kr. - Skatteverket återförde skogsavdraget till den del det hänförde sig till M.H:s hälftenandel till beskattning i samband med att M.H. avyttrade sin del av fastigheten och fastställde genom grundläggande beslut om årlig taxering den 23 november 2004 M.H:s resultat av näringsverksamhet för taxeringsåret 2004 till ett överskott om 5 501 kr. Som skäl för beslutet anförde verket bl.a. följande. Vid avyttring av näringsfastighet ska de värdeminskningsskogsavdrag m.m. som medgivits under innehavstiden tas upp till beskattning i inkomstslaget näringsverksamhet, där motsvarande avdrag tidigare skett (26 kap. 1-2 §§ inkomstskattelagen [1999:1229], IL).

M.H. överklagade Skatteverkets beslut och yrkade att den påförda inkomsten av näringsverksamhet på 8 500 kr skulle undanröjas. Till stöd för överklagandet anförde hon bl.a. följande. Det påförda beloppet avser återföring av skogsavdrag. M.H. kan konstatera att hon inte erhållit skogsavdrag med aktuellt belopp. Såvitt hon kan se finns det ingen lagreglering som medför att en latent återföring av skogsavdrag vid en gåva av fastighet ska överföras till mottagaren av denna fastighet.

Skatteverket fattade obligatoriskt omprövningsbeslut den 9 december 2008 och ändrade då inte det överklagade beslutet. Som skäl för beslutet anfördes bl.a. följande. Frågan gäller om en säljare av en näringsfastighet är skyldig att återlägga givarens skogsavdrag, dvs. om kontinuitetsprincipen gäller i ett sådant fall. Före IL:s ikraftträdande reglerades detta i punkt 5 av anvisningarna till 22 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Där angavs uttryckligen att säljaren/gåvotagaren var skyldig att återlägga bl.a. givarens skogsavdrag. Kontinuitetsprincipen gällde fullt ut. Införandet av IL har inte inneburit någon ändring i det avseendet. Principen har dock inte fått kommunalskattelagens koncentrerade skrivning. Bestämmelser om att gåvotagaren inträder i givarens skatterättsliga situation återfinns i 19 kap. 18 § IL (värdeminskningsskogsavdrag byggnader), 20 kap. 12 § IL (värdeminskningsskogsavdrag markanläggningar), 21 kap. 16 § IL (skogsavdrag), 44 kap. 21 § IL (rätt till avdrag för givarens kostnader m.m.) Mot denna bakgrund och med beaktande av syftet med bestämmelserna om återläggning av åtnjutna värdeminskningsskogsavdrag m.m. - att förebygga dubbla kostnadsavdrag - ska 26 kap. 2 § IL tolkas så att säljare/gåvotagaren är skyldig att återlägga bl.a. givarens gjorda skogsavdrag.

Länsrätten i Jämtlands län (2009-05-14, ordförande Sohl) yttrade: Vid avyttring av en näringsfastighet ska enligt 26 kap. 2 § första stycket 2 IL skogsavdrag återföras. - Enligt 21 kap. 16 § första och tredje styckena gäller följande. Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning

eller på liknande sätt, gäller vid beräkning av förvärvarens avdragsutrymme följande. Omfattar förvärvet bara en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde för förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen. - Länsrätten gör följande bedömning. - Regleringen i 26 kap. 2 § och 21 kap. 16 § IL måste, för att det ska kunna undvikas att dubbelavdrag sker, tolkas så att en säljare av en fastighet som erhållit fastigheten som gåva ska återföra det skogsavdrag som givaren medgivit. M.H. ska således återföra skogsavdrag om 8 500 kr till beskattning i enlighet med Skatteverkets beslut. Överklagandet skall därmed avslås. - Länsrätten avslår överklagandet.

M.H. överklagade länsrättens dom hos kammarrätten. Hon fullföljde därvid sin i länsrätten förda talan. Till stöd för sin talan anförde hon, utöver vad hon anförde i länsrätten, bl.a. följande. Länsrätten vidimerar i sin dom att det inte finns någon lagreglering gällande återföring av skogsavdrag genom att ange att bestämmelserna måste tolkas som länsrätten tolkat dem. Lagtexten ger dock inte utrymme för en sådan tolkning. Av systematiken i inkomstskattelagen följer att det endast är den avyttrande fastighetsägarens avdrag som kan återföras. För övriga avdrag gäller jämlikt 19 kap. 18 §, 20 kap. 12 och 28 §§ samt 31 kap. 20, 21 och 26 §§ IL att kontinuitetsprincipen ska tillämpas vid benefik överlåtelse av fastigheten, och den latent återföringen således överförs till den nye ägaren. En sådan lagreglering saknas för skogsavdrag. Av detta följer att länsrättens dom visserligen speglar lagstiftarens ambitioner men samtidigt strider mot den lagreglering som införts. - Det krävs en direkt lagreglering för att en viss persons skattesituation ska kunna överföras till en annan person då hela strukturen i IL är kopplad till individen, den skattskyldige. En sådan finns för värdeminskningssavdrag men inte för skogsavdrag. I 21 kap. 16 § IL regleras anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid arv, gåva m.fl. benefika förvärv. Bestämmelsen reglerar inte återföringssituationen. - M.H. hänvisade till Urban Rydins och Jan Antonssons bok "Skatt på skog" (s. 386 f).

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande till stöd för sin inställning. Enligt Skatteverkets mening ger varken bestämmelsernas ordalydelse eller övergripande systematik anledning att göra skillnad mellan värdeminskningssavdrag och skogsavdrag vad gäller skyldigheten att återföra avdrag som medgetts före ett benefikt förvärv. Detta särskilt som en sådan tolkning uppenbart överensstämmer med lagregleringens syfte. Skatteverket hänvisar till Per Sjöbloms kommentar "Reavinstbeskattning av privatbostads- och näringsfastigheter" (s. 55).

Kammarrätten i Sundsvall (2010-07-15, Sjödin, Eberstein, Ericsson, referent) yttrade: Frågan i målet är om man vid avyttring av en näringsfastighet som erhållits som gåva utan uttryckligt stöd i lag ska återföra skogsavdrag som givaren av fastigheten har gjort, således om kontinuitetsprincipen gäller i ett sådant fall. - Den i målet aktuella återföringsregeln finns i 26 kap. 2 § IL vari anges bl.a. följande. Vid avyttring av en näringsfastighet ska följande avdrag återföras:

1. värdeminskningssavdrag på byggnader och markanläggningar,
2. skogsavdrag, 3. avdrag för substansminskning, 4. avdrag för sådana avskrivningar av byggnader och markanläggningar som gjorts i samband med att en ersättningsfond eller liknande fond har tagits i anspråk, och
5. avdrag som avser beskattningsåret och de fem föregående beskattningsåren för utgifter för förbättrande reparationer och underhåll av byggnader och markanläggningar. - Bestämmelsen innehåller inte några regler för hur avdrag ska hanteras om en näringsfastighet har fått en ny ägare genom ett benefikt förvärv. I 26 kap. 1 § tredje stycket IL anges dock följande. I 14 § finns en bestämmelse om skattemässig kontinuitet när en näringsbostadsrätt förvärvas

genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt och den behåller sin karaktär av näringsbostadsrätt. Motsvarande bestämmelser samt bestämmelser om kontinuitet i fråga om värdeminskingsavdrag finns för byggnader och fastigheter i 19 kap. 18 § respektive 20 kap. 12 §. - I dessa tre angivna bestämmelser anges att om en näringsbostadsrätt som efter sådant förvärv behåller denna karaktär (26 kap. 14 § IL), byggnad (19 kap. 18 § IL) eller fastighet (20 kap. 12 § IL) förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation när det gäller värdeminskingsavdrag samt utgifter för sådana förbättrande reparationer och underhåll som avses i 26 kap. 10 § andra stycket IL avseende näringsbostadsrätt och i 26 kap. 2 § IL avseende byggnad och fastighet. - Det finns således inte någon hänvisning från 26 kap. IL till någon bestämmelse som reglerar den skattemässiga kontinuiteten gällande skogsavdrag. Skatteverket har dock i det obligatoriska omprövningsbeslutet hänvisat till 21 kap. 16 § IL. I denna bestämmelse anges bl.a. följande. Om en fastighet förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, gäller vid beräkning av förvärvarens avdragsutrymme följande. Omfattar förvärvet bara en del av skogsmarken, anses som anskaffningsvärde för förvärvaren så stor del av den tidigare ägarens anskaffningsvärde som värdet av den förvärvade skogen och skogsmarken utgör av värdet av all skog och skogsmark i dennes näringsverksamhet när förvärvet sker. Förvärvaren anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren anses ha gjort på den förvärvade delen. - Skatteverket har i samma beslut hänvisat till 44 kap. 21 § IL avseende skattemässig kontinuitet för rätten till avdrag för givarens kostnader m.m. Skatteverket har i kammarrätten gjort gällande att skogsavdrag som medgetts tidigare innehavare (givare eller arvlätare) ska kunna återföras med stöd av denna bestämmelse. I 44 kap. IL finns grundläggande bestämmelser om kapitalvinster och kapitalförluster. I kapitlets 21 § första stycket anges att om en tillgång förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. I förarbeten till bestämmelsen (prop. 1999/2000:2 s. 535) anges följande. Riksskatteverket efterlyser en bestämmelse om att förvärvaren ska återföra överlåtarens avdrag för värdeminskingsavdrag och förbättrande reparationer och underhåll när förvärvaren i sin tur avyttrar en näringsfastighet. Den nu aktuella bestämmelsen är placerad i den avdelning som reglerar hur man beräknar kapitalvinsten. Vad som regleras är således skattemässig kontinuitet vid beräkning av kapitalvinster och inte återföring av värdeminskingsavdrag och avdrag för förbättrande reparationer och underhåll. När det gäller kontinuitet i fråga om sådana avdrag, se 19 kap. 18 §, 20 kap. 12 § och 26 kap. 14 §. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Varken 21 kap. 16 § eller 44 kap. 21 § IL ger uttryckligt lagstöd för att vid avyttring av en fastighet som förvärvats genom gåva återföra skogsavdrag som tidigare ägare till fastigheten har gjort. Den förra bestämmelsen reglerar skattemässig kontinuitet avseende fastigheters anskaffningsvärde och avdragsutrymme vid arv, gåva m.m. och den senare skattemässig kontinuitet vid beräkning av kapitalvinster. Att lagstiftaren i 26 kap. 1 § IL valt att hänvisa till bestämmelser som ger uttryck för kontinuitetsprincipen för vissa avdrag som enligt 26 kap. 2 § IL ska återföras och där inte räknat upp någon av dessa bestämmelser talar också mot att de ska ha en sådan innebörd avseende skogsavdrag. - Lagreglernas innebörd enligt ordalydelsen är klar. Det framgår inte av lagens övriga text att det skulle vara orimligt att någon skattemässig kontinuitet inte skulle finnas lagreglerad för skogsavdrag. Det förhållandet att lagens förarbeten och det underliggande saksammanhanget i viss mån talar mot att så skulle vara fallet kan, med hänsyn till legalitetsprincipen, inte föranleda att en skattemässig kontinuitet tillämpas i förevarande fall när denna inte finns lagstadgad. Det finns således inte någon bestämmelse i IL som direkt reglerar den skattemässiga kontinuiteten avseende skogsavdrag och kontinuiteten i detta fall kan, särskilt med beaktande av legalitetsprincipen, enligt kammarrättens mening inte heller anses följa av en oreglerad generell kontinuitetsprincip (jfr RÅ 2001 not. 196).

Mot bakgrund av det anförda finner kammarrätten att en enskild vid avyttring av en näringsfastighet som erhållits som gåva inte är skyldig att återföra skogsavdrag som givaren av fastigheten har gjort. M.H:s överklagande ska därför bifallas. - Kammarrätten bifaller överklagandet i huvudsaken och upphäver, med ändring av länsrättens dom, Skatteverkets beslut att vid 2004 års inkomsttaxering påföra M.H. 8 500 kr såsom inkomst av näringsverksamhet.

Skatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att M.H. skulle återföra de aktuella skogsavdragen om 8 500 kr till beskattning. Skatteverket anförde bl.a. följande. Det är en grundläggande princip att värdeminskningsskogsavdrag m.m. ska återföras till beskattning när en näringsfastighet avyttras. Vid en benefik överlåtelse förs skyldigheten att återföra avdragen över på förvärvaren. Kontinuitetsprincipen kommer till uttryck i bl.a. 21 kap. 16 § och 26 kap. 2 § IL. Det finns ingen uttrycklig regel för återföring av skogsavdrag men det framstår som uppenbart att även återföring av skogsavdrag innefattas i den åsyftade kontinuiteten. Tidigare reglerades den skattemässiga kontinuiteten för skogsavdrag i punkt 10 av anvisningarna till 23 § KL. Att syftet varit att behålla denna kontinuitet framgår av förarbetena till IL (SOU 1997:2 del 1 s. 122 och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 286).

M.H. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. De skogsavdrag som hennes far har beviljats ska inte återföras hos henne. Det är givetvis en ryggmärgsreflex att detta förmodade misstag från lagstiftarens sida måste läkas. Det finns dock en gräns för hur mycket som kan tolkas in i en lagreglering. Det finns ingen allmän oreglerad kontinuitetsprincip som kan tillämpas (RÅ 2001 not. 196).

Högsta förvaltningsdomstolen (2011-12-06, Sandström, Almgren, Ståhl) yttrade: Skälen för avgörandet.

M.H. har fått hälften av en näringsfastighet i gåva och har nu avyttrat sin del. Den tidigare ägaren har gjort skogsavdrag med 17 000 kr. Frågan i målet är om M.H. med anledning av avyttringen ska beskattas för 8 500 kr enligt återföringsregeln i 26 kap. 2 § första stycket 2 IL.

För en fastighet som är taxerad som lantbruksenhet beräknas ett anskaffningsvärde för skog och skogsmark (21 kap. 6 §). En enskild näringsidkare får under innehavstiden göra skogsavdrag med högst 50 procent av detta värde. Detta är det s.k. avdragsutrymmet (21 kap. 6 och 9 §§). I takt med att skogsavdrag görs minskar avdragsutrymmet.

Det är alltså avdragsutrymmet som avgör de framtida möjligheterna till avdrag. För den som förvärvar en fastighet genom gåva eller annat benefikt fång bestäms avdragsutrymmet enligt 21 kap. 16 §. Bestämmelserna innebär att det gäller kontinuitet på så sätt att förvärvaren dels tar över den tidigare ägarens anskaffningsvärde, dels anses ha gjort skogsavdrag med samma belopp som den tidigare ägaren.

M.H. anses alltså själv ha gjort skogsavdrag. Avdragen ska återföras till beskattning enligt 26 kap. 2 § första stycket 2 IL. Överklagandet ska således bifallas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande. Med bifall till överklagandet upphäver Högsta förvaltningsdomstolen kammarrättens dom i huvudsaken och fastställer det slut som länsrättens dom i denna del innehåller.

Justitieråden Melin och Jäderblom var av skiljaktig mening och avslog överklagandet. De ansåg att skälen för Högsta förvaltningsdomstolens avgörande skulle ha följande lydelse. - Enligt 26 kap. 2 § första stycket 2 ska skogsavdrag återföras vid försäljning av en näringsfastighet. Det anges

emellertid inte att säljarens återföringskyldighet, om fastigheten förvärvats genom t.ex. gåva, även omfattar skogsavdrag som gjorts av en tidigare ägare. - I 26 kap. 1 § tredje stycket hänvisas till andra föreskrifter enligt vilka skattemässig kontinuitet ska gälla vid benefika överlåtelser i vissa fall. Dessa föreskrifter avser inte återföring av skogsavdrag. Någon allmän kontinuitetsprincip har inte slagits fast i lag eller praxis. - Bestämmelser som avser förvärv av skogsmark genom t.ex. gåva finns i 21 kap. 16 §. De anges uttryckligen avse beräkning av förvärvarens utrymme för skogsavdrag vid förvärv genom arv, gåva eller på liknande sätt och kan inte förstås så att de även gäller återföring av sådana avdrag. - Det framstår visserligen som följdriktigt att skattemässig kontinuitet bör gälla även när det gäller återföring av skogsavdrag. I avsaknad av tydlig föreskrift i lag skulle emellertid en tillämpning av en kontinuitetsprincip till enskilds nackdel stå i strid med legalitetsprincipen. Skatteverkets överklagande kan därför inte vinna bifall.

Föredraget 2011-11-16, föredragande Rubenson, målnummer 5633-10

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet

Litteratur:
