

Målnummer: 7290-99 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 2002-11-04

Rubrik: Innehavare av näringsfastighet har vid tillämpning av bestämmelsen i 46 § 1 mom. kommunalskattelagen, enligt vilken allmänt avdrag för underskott av förvärvskälla får göras avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan och de fyra närmast följande beskattningsåren, ansetts bedriva förvärvskällan redan från och med förvärvet av fastigheten. Inkomsttaxering 1995.

Lagrum: 21 § och 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370)

Rättsfall:

REFERAT

M.E. yrkade i deklARATIONEN avdrag för underskott i näringsverksamhet (jordbruk) med 46 647 kr. Skattemyndigheten i Örebro län beslutade den 2 oktober 1995 att inte medge avdraget. Som skäl anfördes att avdrag inte medges om den skattskyldige någon gång under de fem beskattningsåren närmast före startåret bedrivit likartad verksamhet och att M.E. redovisat näringsverksamhet på jordbruksfastigheten för beskattningsåret 1989 (1990 års taxering).

M.E. överklagade beslutet och yrkade att avdraget skulle medges. Hon anförde att hon förvärvade fastigheten i december 1989 och tillträdde den 30 december 1989. Hon flyttade inte dit förrän i mitten av januari 1990, varvid verksamheten startade. I deklARATIONEN 1990 fanns varken intäkter eller kostnader i någon näringsverksamhet.

Skattemyndigheten fann vid omprövning inte skäl att ändra sitt beslut.

Länsrätten i Örebro län (1998-04-28, ordförande Göransson) yttrade: Enligt 46 § 1 mom. kommunalskattelagen (1928:370), KL, i dess lydelse vid 1995 års taxering får avdrag för underskott i förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet göras från den skattskyldiges inkomst. Avdrag får göras för underskott avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren. Avdrag medges dock inte om den skattskyldige någon gång under de fem beskattningsåren närmast före startåret bedrivit liknande verksamhet. - Av handlingarna i målet framgår att M.E. förvärvade jordbruksfastigheten den 22 december 1989. Enligt köpekontraktet tillträdde hon fastigheten den 30 december samma år. Enligt obestridd uppgift flyttade M.E. till fastigheten först i mitten av januari 1990 och startade näringsverksamheten på fastigheten då. - Med hänsyn till att M.E. inte tillträtt fastigheten förrän den 30 december 1989 och då hon inte flyttat till fastigheten förrän i januari 1990 finner länsrätten inte att det visats eller gjorts sannolikt att hon påbörjat någon näringsverksamhet före 1990. Det förhållandet att hon lämnat in en blankett J 2 (inkomst av jordbruk) för beskattningsåret 1989 utgör enligt länsrättens bedömning inte tillräckliga skäl för slutsatsen att verksamheten startat då, eftersom hon varken haft intäkter eller kostnader det året. Skäl att vägra underskottsavdraget har därför inte visats. - Länsrätten bifaller besvaren och medger M.E. avdrag för underskott med yrkade 46 647 kr.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att kammarrätten, med ändring av

länsrättens dom, skulle fastställa skattemyndighetens beslut. Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. En näringsverksamhet får anses påbörjad när denna har sådan omfattning att de rekvisit som gäller för rörelse uppkommit, dvs. självständighet, varaktighet och vinstsyfte. Beträffande näringsfastighet räcker det dock att en skattskyldig innehar fastigheten. Det är således förvärvet av äganderätten som är avgörande för huruvida en skattskyldig bedriver näringsverksamhet. Den dag äganderätten till en näringsfastighet övergår till köparen bör denne anses bedriva näringsverksamhet oavsett om verksamheten gett några intäkter. M.E. har förvärvat jordbruksfastigheten den 22 december 1989 (datum för köpekontraktet). Någon omständighet som utvisar att äganderätten övergått vid annan tidpunkt har inte framkommit. M.E. har förvärvat fastigheten och påbörjat verksamheten före år 1990 och avdrag kan därför inte medges.

M.E. bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Näringsverksamheten kan inte anses påbörjad förrän hon flyttade till fastigheten i mitten av januari månad 1990. Skattemyndigheten har först i kammarrätten gjort gällande att näringsverksamhet påbörjas vid köpekontraktsdatum. Ursprungligen nekade skattemyndigheten henne det yrkade avdraget eftersom hon använde blanketten J 2 för redovisning av inkomst av jordbruksfastighet. I deklarationen för taxeringsåret 1990 finns varken inkomster eller utgifter redovisade i näringsverksamheten.

Kammarrätten i Jönköping (1999-09-20, Alkman, Severin, Ramberg, referent) yttrade: Innehållet i den för målet relevanta bestämmelsen i 46 § 1 mom. KL redovisas i länsrättens dom. Den fråga som uppkommer i målet är om M.E. vid tillämpningen av nämnda bestämmelse skall anses ha bedrivit näringsverksamhet under år 1989 genom att ha förvärvat en jordbruksfastighet med tillträde den 30 december samma år. Av betydelse för bedömningen av vad som skall anses utgöra startår är enligt kammarrättens mening att syftet med kvittningen är att underlätta nyföretagande och att kvittningsmöjligheten skall fungera som en starthjälp. Mot denna bakgrund bör inte endast förvärvet av äganderätten till en näringsfastighet vara avgörande för om den skattskyldige skall anses ha startat en näringsverksamhet. Avgörande måste istället i första hand vara om något arbete faktiskt har påbörjats. Det har målet inte framkommit några omständigheter som visar att M.E. utfört något arbete hänförligt till jordbruksverksamheten (numera näringsverksamhet) under 1989. Såsom länsrätten funnit föreligger därför rätt till avdrag. Skattemyndighetens överklagande skall således avslås. - Kammarrätten avslår överklagandet.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten med ändring av kammarrättens dom skulle förklara att M.E. började bedriva näringsverksamhet under inkomståret 1989. RSV anförde till stöd för sin talan i huvudsak följande. Allmänt avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet kan medges enligt 46 § 1 mom. KL för det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och för vart och ett av de fyra närmast följande beskattningsåren. Lagtextens ordalydelse tyder på att det är den tidpunkt när en förvärvskälla i inkomstslaget näringsverksamhet påbörjas som är utgångspunkt för tidräkningen. Av 21 § KL framgår att till näringsverksamhet räknas innehav av näringsfastighet. I detta fall behöver verksamheten inte uppfylla de normala rekvisiten för näringsverksamhet utan enbart innehav av näringsfastighet är tillräckligt för att förvärvskällan skall anses föreligga.

Prövningstillstånd meddelades.

M.E. bestred bifall till överklagandet och anförde till stöd för sin talan följande. Frågan i målet är hur 46 § 1 mom. KL i dess lydelse vid 1995 års taxering skall tolkas, närmare bestämt vad som förstås med att den skattskyldige börjar bedriva näringsverksamhet. Den ifrågasatt fastigheten förvärvades 1989 och eventuella inkomster från denna skall räknas till inkomstslaget näringsverksamhet. Hon kan således sägas inneha förvärvskälla från denna

tidpunkt. Genom att lägga till ordet "bedriva" i 46 § 1 mom. KL torde lagstiftaren ha velat markera att det krävs en viss aktivitet från den enskilde näringsidkarens sida för att de fem åren skall börja löpa. I vart fall bör krävas att den enskilde näringsidkaren redovisar inkomster eller kostnader för att denne skall anses bedriva förvärvskällan. Hon har inte utfört något arbete under 1989 och hon har heller inte redovisat några inkomster eller kostnader under det året. - M.E. yrkade ersättning för sina kostnader i Regeringsrätten med 4 200 kr exklusive mervärdesskatt.

RSV tillstyrkte yrkandet om ersättning för kostnader.

Regeringsrätten (2002-11-04, Lavin, Schäder, Ersson, Melin, Nord) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Enligt 21 § KL avses med näringsverksamhet yrkesmässig självständigt bedriven förvärvsverksamhet. Till näringsverksamhet räknas, enligt samma lagrum, också i annat fall innehav av bl.a. näringsfastighet.

Av 46 § 1 mom. KL i dess lydelse vid 1995 års taxering framgår, såvitt här är av intresse, att avdrag för underskott av förvärvskälla som utgör aktiv näringsverksamhet får göras avseende det beskattningsår då den skattskyldige började bedriva förvärvskällan (startåret) och de fyra närmast följande beskattningsåren.

M.E. förvärvade den 22 december 1989 en jordbruksfastighet. Enligt köpekontraktet tillträdde hon fastigheten den 30 december samma år. Först i mitten på januari 1990 flyttade M.E. till fastigheten. I deklarationen för inkomståret 1994 yrkade hon allmänt avdrag för underskott av aktiv näringsverksamhet med 46 647 kr.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

För att näringsverksamhet skall föreligga måste såsom framgår av 21 § KL verksamheten uppfylla krav på yrkesmässighet, självständighet och förvärvssyfte. Detta gäller dock inte vid innehav av näringsfastighet. Då räknas redan innehavet till näringsverksamhet. Vid beskattningen av näringsfastighet delas anskaffningsutgifterna för fastigheten upp på bl.a. mark, markanläggningar, byggnader och inventarier. Medan anskaffningsutgiften för marken dras av vid en framtida avyttring av fastigheten skrivs inventarier, byggnader och markanläggningar av genom årliga värdeminskningsskatt (jfr anvisningarna till 23 § KL och 25 § 5 mom. lagen, 1947:576, om statlig inkomstskatt). Utgifter för reparationer och underhåll skall som regel dras av omedelbart. Vid överlåtelse av näringsfastighet fördelas vid den löpande beskattningen intäkter och kostnader mellan säljare och köpare.

Av reglerna för beskattning av näringsfastigheter framgår att de särskilda reglerna för näringsverksamhet är tillämpliga från och med förvärvet av fastigheten. Näringsverksamheten får därför anses bedriven från samma tidpunkt. Inkomsten av varje förvärvskälla beräknas för sig. Med begreppet förvärvskälla i 46 § 1 mom. KL måste därför avses den ifrågavarande beräkningsenheten, dvs. den näringsverksamhet som i detta fall utgörs av innehav av näringsfastighet.

Genom förvärvet av fastigheten 1989 måste M.E. således anses ha börjat bedriva förvärvskällan. Startåret vid tillämpning av 46 § 1 mom. KL är då 1989. M.E. är därför inte berättigad till allmänt avdrag för underskott av förvärvskällan vid 1995 års taxering.

Frågan i målet får anses ha betydelse för rättstillämpningen. Vid sådant förhållande finner Regeringsrätten att M.E. bör beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. för sina biträdeskostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med bifall till

Riksskatteverkets överklagande, att M.E. vid 1995 års taxering inte har rätt till avdrag för underskottet 46 647 kr som allmänt avdrag.

Regeringsrätten beviljar M.E. ersättning av allmänna medel med 4 200 kr för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2002-10-16, föredragande Abrahamsson, målnummer 7290-1999

Sökord: Inkomst av näringsverksamhet; Inkomstskatt

Litteratur: prop. 1989/90:110 s. 649; prop. 1993/94:50 s. 250 ff.
