



KLAGANDE

Skatteverket

MOTPART

AA

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Länsrättens i Östergötlands län dom den 28 juli 2008 i mål nr 3799-07, se bilaga A

SAKEN

Kapital; uppskov med beskattning av kapitalvinst

Inkomsttaxering 2007

Ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m.

Skatteverket yrkar att kammarrätten ändrar länsrättens dom och inte medger AA slutligt uppskovsavdrag med beskattning av kapitalvinst om 621 250 kr samt att hon inte medges ersättning för kostnader i målet. Till stöd för sin talan anför Skatteverket bl.a. följande. Makarna AA/BB har i samband med uppskovsfrågan uppgett att deras egentliga avsikt var att förvärva fastigheten xxx gemensamt. Den vinst makarna AA/BB erhöll vid avyttringen av den gemensamt ägda fastigheten yyy har satts in i ersättningsbostaden xxx och de har genom ett skuldebrev från den 7 juli 2006 upptagit ett gemensamt lån på 4 600 000 kr med sistnämnda fastighet som säkerhet. Mot denna bakgrund har det hävdats att, oavsett att BB enligt köpehandlingarna varit ensam ägare till xxx, AA haft dold äganderätt i fastigheten och således borde anses som hälftenägare redan från tidpunkten för makens förvärv av densamma. För att göra den dolda äganderätten öppen har BB genom gåvobrev den 5 oktober 2007 överlåtit hälften av fastigheten xxx till sin

hustru utan något vederlag. – Makarna AA/BB uppgifter i målet talar för att AA har döld äganderätt i xxx. Vad som emellertid talar emot sådan äganderätt är att BB ensam står som köpare av fastigheten xxx. Även i gåvobrevet från den

5 oktober 2007, enligt vilket hälften av fastigheten överlåtits till hustrun, anges att maken äger hela fastigheten. BB har även avgett

fastighetsdeklarationer för xxx med avseende på åren 2006 och 2007, efter nybyggnationen av bostadshuset. I deklARATIONERNA uppges inte annat än att hans andel av fastigheten är 100 procent. Vidare har AA inte ansett sig som ägare till xxx, eftersom hon inte redovisat fastighetsskatt för denna fastighet. – De överlåtelse-handlingar som förekommit har fått de rättsliga konsekvenserna att BB hos inskrivningsmyndigheten, genom köpehandlingen från den 5 september 2005, registrerats som ensam ägare till fastigheten Axxx. Därefter har AA, genom gåvobrevet den 5 oktober 2007, blivit registrerad som ägare till hälften av fastigheten från sist-nämnda datum. – Eftersom överlåtelsen genom gåva den 5 oktober 2007 saknar insättandeförklaring, vilket enligt AA skett i avsikt att undgå stämpelskatt, har AA genom gåva utan någon lämnad ersättning förvärvat sin hälft av fastigheten först vid denna senare tidpunkt.

Förvärvstidpunkten är således inte medelst insättandeförklaring eller tingsrättsdom tillbakaflyttad till ursprungsförvärvet från den 5 september 2005. – Eftersom AA i samband med sitt förvärv den 5 oktober 2007 genom gåva inte utgivit något vederlag föreligger inte heller förutsättning för att medge henne något uppskovsavdrag. De tillskott hon tidigare lämnat genom upptagande av lån har skett mer än ett år före hennes egentliga förvärv av fastigheten xxx och kan då inte betraktas som ersättning i samband med förvärvet den 5 oktober 2007. – I jordabalken uppställs strikta formkrav på överlåtelsehandlingar vid avyttring av fastighet. Om AAs förvärv av fastigheten xxx skulle anses ha skett i samband med makens förvärv den 5 september 2005 och om hon då tillgodoräknas del av anskaffningskostnaden samt hennes del av utgifterna för husbyggnationen, innebär detta

ett åsidosättande av de skriftliga överlåtelsehandlingar som ingetts till tingsrätten och inskrivningsmyndigheten. Eftersom AA får anses ha förvärvat fastigheten xxx först genom gåvobrevet den 5 oktober 2007 och utan att ha utgett vederlag, föreligger inte grund för slutligt uppskovsavdrag. – Även om kammarrätten skulle dela länsrättens bedömning och medge slutligt uppskovsavdrag bör någon ersättning för processkostnader inte utgå, eftersom skatteprocessen har sin grund i de felaktigheter i överlåtelsehandlingarna som AA och hennes make själva gjort, såväl vid förvärvet av fastigheten xxx som i samband med den senare överlåtelsen i gåvobrev utan insättande-förklaring av halva fastigheten från mannen till hustrun. Målet är i sig specifikt, men omständigheterna i detsamma ger inte stöd för att det skulle komma att bli av vikt för rättstillämpningen. – Skatteverket åberopar domar från Kammarrätten i Göteborg den 1 juni 2007 i mål nr 5203-06 och Kammarrätten i Stockholm den 7 november 2008 i mål nr 3924-08.

AA bestrider bifall till överklagandet och anför bl.a. följande. Omständigheterna i det av Skatteverket åberopade avgörandet från Kammarrätten i Göteborg är inte att likna vid de sakförhållanden som ska prövas i detta mål. I förevarande mål är det ostridigt att hon och hennes make ägde och bodde på den tidigare fastigheten tillsammans, att de avsåg att förvärva den nya fastigheten gemensamt, att de gemensamt använt pengarna från försäljningen av ursprungsbostaden till köpet av ersättningsbostaden och att de gemensamt upptagit lån på ersättningsbostaden. De oklarheter som fanns i den av Skatteverket åberopade kammarrättsdomen från Göteborg finns inte i hennes fall. Hon och hennes make har obestriddligen betalat hälften var för fastigheten xxx med tillhörande byggnad. De är vidare överens om att hon äger hälften av fastigheten. Det är sålunda, utifrån gällande rätt, mer eller mindre klarlagt att hon har s.k. dold äganderätt till fastigheten. – Vad avser gåvan så kan något fång i skatterättslig mening inte anses ha skett eftersom hon erlagt full betalning för den del som hon erhåller i gåva. Gåvobrevet tillkom endast i syfte att erhålla lagfart och därmed möjliggöra en registrering av

uppskovet hos Skatteverket. Det finns inte stöd i skattelagstiftningen för att tvinga dem att erlägga stämpelskatt för ett förvärv som hon och hennes make redan erlagt stämpelskatt för. – I avgörandet från Kammarrätten i Stockholm har inte den dolda ägaren gjorts öppen (lagfaren ägare) vilket naturligtvis innebär kontrollsvårigheter för staten. Hon har efterkommit kravet på öppenhet och möjlighet till registrering, då hon blivit lagfaren ägare till fastigheten. Sakomständigheterna i avgörandet från Kammarrätten i Stockholm är sålunda inte jämförbara med de som nu ska prövas. – Det är anmärkningsvärt att Skatteverket anser att hon begått fel och att det är det som förorsakat att ärendet nu anhängiggörs i högre rätt. Verket har inte försökt hjälpa henne och förklara hur hon skulle ha förfarit. I ljuset av länsrättens dom borde Skatteverket ha medgivit henne uppskavsavdrag, när det stod klart att hon var dold ägare till fastigheten och registreringen var möjlig att göra. – När det gäller ersättning för kostnader finns det inte något avgörande från Regeringsrätten som klargör rättsfrågan i målet. Det finns därför grund för att ge henne ersättning för kostnader.

DOMSKÄL

Av handlingarna i målet framgår följande. Makarna AA/BB avyttrade den 1 juni 2006 den gemensamt ägda fastigheten yyy för 2 900 000 kr. Makarna redovisade vid 2007 års taxering en vinst vid avyttringen med vardera 621 250 kr. BB hade dessförinnan, den 5 september 2005, ensam förvärvat lantbruksenheten xxx för en köpeskilling av 600 000 kr. Efter förvärvet nedlades ca 8 500 000 kr för nybyggnad av bostadsbyggnad på fastigheten. Makarna AA/BB hade gemensamt upptagit lån på 4 600 000 kr med pantbrev i xxx som säkerhet. AA ansökte i 2007 års deklaration om uppskov med beskattning av sin andel av kapitalvinsten vid avyttringen av ursprungsbostaden yyy. I sin uppskovsansökan angav hon att ersättningsbostaden xxx förvärvats den 1 juni 2006 för 8 500 000 kr och att bosättning på fastigheten skett samma datum. AA

har gjort gällande att hon förvärvat ersättningsbostaden med dold äganderätt. Hon har vidare åberopat att äganderätten gjorts öppen genom gåvobrev den 5 oktober 2007 varigenom hon förvärvat halva fas-tigheten från maken. AA beviljades den 6 december 2007 lagfart på hälften av xxx med stöd av nämnda gåvohandling. Skatteverket vägrade, i grundläggande taxeringsbeslut den 30 augusti 2008, AA slutligt uppskov med den skattepliktiga kapitalvinsten.

Enligt reglerna i 47 kap. inkomstskattelagen (1999:1229), IL, kan en skattskyldig vid avyttring av en privatbostad under vissa förutsättningar få uppskov med beskattning av kapitalvinst på bostaden om en ersättningsbostad förvärvas. Av 47 kap. 5-5 b §§ framgår vilka bostäder som accepteras som ersättningsbostäder. Vid efterföljande avyttring av ersättningsbostaden ska uppskovsbeloppet återföras till beskattning, 47 kap. 11 § IL.

I sitt överklagande har Skatteverket gjort gällande i huvudsak att dold äganderätt inte är ett giltigt förvärv av ersättningsbostad som kan läggas till grund för uppskovsavdrag. AA har å sin sida vidhållit att hon förvärvat fastigheten xxx med dold äganderätt och att detta medför att hon förvärvat en ersättningsbostad som bör ge rätt till uppskovsavdrag.

Enligt civilrättslig praxis kan make eller sambo under vissa omständigheter förvärva s.k. dold samäganderätt till fast egendom, även om förvärvet utåt sett gjorts endast av den ene maken eller sambon (se t.ex. NJA 1980 s 705, NJA 1981 s 693 och NJA 1982 s 589). I nämnda praxis har dold samäganderätt ansetts föreligga när en av parterna köpt fast egendom för att användas för deras gemensamma bruk och den make eller sambo som inte utåt framträder som ägare har lämnat ett ekonomiskt bidrag till köpet samt att båda parterna, uttryckligen eller underförstått, avsett att äganderätten ska vara gemensam.

Länsrätten har, mot bakgrund av omständigheterna vid köpet av xxx, funnit att AA förvärvat dold äganderätt i fastigheten. Kammarrätten instämmer i länsrättens bedömning i denna del. Fråga återstår emellertid om detta innebär att AA förvärvat sådan ersättningsbostad som avses i 47 kap. 5 § IL och som medför rätt till upp-skovsavdrag.

Dold äganderätt till fastighet är inte någon äganderätt i vanlig mening utan får anses utgöra endast ett obligationsrättsligt anspråk mot den öppne ägaren. Härav följer att dold äganderätt till fastighet inte har karaktär av fast egendom (jfr NJA 1993 s 324). Den dolde ägarens anspråk grundas enbart på de båda samägarnas överenskommelse om att förvärvet varit gemensamt. Den dolda äganderätten har också betecknats som ett rättsligt skyddat anspråk på att bli ägare (NJA 1993 s 324). Den dolda äganderätten avser således rättsförhållandet mellan samägarna och den kan inte göras gällande i förhållande till utomstående, dvs. den saknar sakrättslig verkan (jfr NJA 1984 s 772, NJA 1985 s 95 och 615). Den dolda samäganderätten kan göras öppen genom att anspråket på äganderätt manifesteras i en formlig överlåtelse eller en lagakraftvunnen dom (jfr NJA 1984 s 772, NJA 1987 s 137 och 1989 s 114). En sådan överlåtelse kan innehålla en s.k. insättandeförklaring genom vilken det bekräftas att fastigheten förvärvats med samäganderätt (NJA 1989 s 114).

AA:s förvärv av dold äganderätt till xxx har således inte inneburit att hon erhållit någon fullödig äganderätt till fastigheten genom det förvärvet utan enbart att hon, i förhållande till maken, förvärvat ett anspråk på att bli samägare till egendomen. Kravet på förvärv av ersättningsbostad som avses i 47 kap. 5 § IL – såvitt här är aktuellt småhus med tillhörande tomtmark – kan då inte anses uppfyllt. Det förhållandet att dold samäganderätt i vissa fall godtagits som grund för taxering föranleder inte till annan bedömning.

AA har sedermera genom gåvobrev den 5 oktober 2007 blivit

insatt som hälftenägare till xxx. Något vederlag har inte lämnats i samband med denna gåva. Överlåtelsen har inte skett med en sådan s.k. insättandeförklaring på sätt som anges i rättsfallet NJA 1989 s 114, som knyter hennes förvärv till tidpunkten för makens förvärv av fastigheten. Därmed finns inte förutsättningar att medge begärt uppskovsavgift. Skatteverkets överklagande ska därför bifallas i denna del.

Med denna utgång i målet och då omständigheterna i övrigt inte talar för annat saknas skäl att medge ersättning för AAs kostnader i länsrätten. Länsrättens ersättningsbeslut ska därför upphävas.

DOMSLUT

Med bifall till överklagandet upphäver kammarrätten länsrättens dom och fastställer Skatteverkets beslut.

HUR MAN ÖVERKLAGAR, se bilaga B (formulär 3).

Gert Svenson

Håkan Lundgren
referent

Stig Hedén

Föredragande: Kent Ohlsson

HUR MAN ÖVERKLAGAR

Den som vill överklaga kammarrättens avgörande skall skriva till Regeringsrätten. Skrivelsen ställs alltså till Regeringsrätten men skall skickas eller lämnas till kammarrätten.

Överklagandet skall ha kommit in till kammarrätten inom två månader från den dag då klaganden fick del av beslutet. Tiden för överklagande för det allmänna räknas dock från den dag beslutet meddelades.

För en enskild klagande är sista dagen för överklagande två månader från den dag då han/hon fick del av kammarrättens beslut. Om klaganden fick del av kammarrättens beslut t.ex. den 30 juni måste skrivelsen med överklagande ha kommit in senast den 30 augusti. Om klaganden fick del av beslutet t.ex. den 31 juli, som inte har någon motsvarighet två månader senare, löper tiden i stället ut på slutmånadens sista dag, dvs. i det här exemplet den 30 september. Om sista dagen för överklagande infaller på en lördag, söndag eller helgdag, midsommar-, jul- eller nyårsafton, räcker det att skrivelsen kommer in nästa vardag.

För att ett överklagande skall kunna tas upp i Regeringsrätten fordras att prövningstillstånd meddelas. Regeringsrätten lämnar prövningstillstånd om det är av vikt för ledning av rättstillämpningen att talan prövas eller om det föreligger synnerliga skäl till sådan prövning, såsom att grund för resning föreligger eller att målets utgång i kammarrätten uppenbarligen beror på grovt förbiseende eller grovt misstag.

Om prövningstillstånd inte meddelas står kammarrättens beslut fast. Det är därför viktigt att det klart och tydligt framgår av överklagandet till Regeringsrätten varför man anser att prövningstillstånd bör meddelas.

Om en part har överklagat beslutet får även motparten ge in ett överklagande, trots att den gällande tiden för överklagande gått ut. Ett sådant (anslutnings-) överklagande skall ges in inom en månad räknat från utgången av den tidigare överklagandetiden. Ett anslutningsöverklagande förfaller om det första överklagandet återkallas eller av annan anledning förfaller. Även när det gäller anslutningsöverklagande krävs prövningstillstånd.

Skrivelsen med överklagande skall undertecknas av klaganden eller dennes ombud och inges i original samt innehålla;

1. den klagandes namn, personnummer/organisationsnummer, yrke, postadress och telefonnummer. Dessutom skall adress och telefonnummer till arbetsplatsen och eventuell annan plats där klaganden kan nås för delgivning lämnas om dessa uppgifter inte tidigare uppgetts i målet. Om någon person- eller adressuppgift ändras är det viktigt att anmälan snarast görs till Regeringsrätten
2. det beslut som överklagas med uppgift om kammarrättens namn, målnummer samt dagen för beslutet
3. de skäl som klaganden vill åberopa för sin begäran om att få prövningstillstånd
4. den ändring av kammarrättens beslut som klaganden vill få till stånd och skälen härför
5. de bevis som klaganden vill åberopa och vad han/hon vill styrka med varje särskilt bevis.