

Målnummer:	840-08	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2009-11-10		
Rubrik:	Konstverk som hos arvlåtaren utgjort personlig tillgång har i enlighet med bestämmelsen i 44 kap. 21 § inkomstskattelagen om skattemässig kontinuitet vid arv m.m. ansetts utgöra personlig tillgång även hos arvtagaren. Inkomsttaxering 2004.		
Lagrum:	44 kap. 21 § och 52 kap. 2 § inkomstskattelagen (1999:1229)		
Rättsfall:			

REFERAT

Skatteverket påförde i omprövningsbeslut den 22 december 2005 J.W. kapitalvinst på 1 850 000 kr avseende försäljning av lös egendom samt påförde skattetillägg med 40 procent på den skatt som belöpte på oredovisad kapitalvinst. Som motivering anförde verket i huvudsak följande. J.W. har i sin deklaration redovisat försäljning av tavla. Med svar på förfrågan har det inkommit kopior på arvskifte efter J.W:s morfar. Av arvskiftet framkommer att J.W. tillsammans med två syskon ärvt tavlan. Arvskifte utlöser inte kapitalvinstberäkning. Den nye ägaren övertar tidigare ägares anskaffningsutgift. Detta är den s.k. kontinuitetsprincipen. Den innebär alltså att en ny ägare får överta tidigare ägares anskaffningspris. Skatteverket anser att J.W:s slutsats, där han anser att då tavlan var hans morföräldrars personliga tillgång så skall den enligt kontinuitetsprincipen behålla karaktären vid hans försäljning, ej kan godtas. Kontinuitetsprincipen tar fasta på att anskaffningspriset får övertas av den nye ägaren genom arv, gåva och bodelning. Prövning av huruvida innehavet utgör lös egendom eller personlig lös egendom skall ske i varje ägares hand. Av proposition 1989/90:110 s. 474 framgår att det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Av gjord utredning framgår att arvskiftet gjorts i nära anslutning till försäljningen. Av insänt svar framgår även att tavlan förvarats av Auktionsfirman Bukowskis som även försäkrat den. Skatteverket anser att tavlan således inte kan betraktas som en tillgång som innehafts för personligt bruk. Av svar på förfrågan framgår genom kopia på slutlig avräkning att utbetalning gjorts den 3 juli 2003 med 5 610 000 kr. Härav utgör 1/3 eller 1 870 000 kr J.W:s andel av utbetald ersättning. Denna del utgör den ersättning som han skall redovisa som skattepliktig ersättning i sin deklaration. Vid försäljning av tillgångar som inte innehafts för personligt bruk upptas till beskattning skillnaden mellan erhållen ersättning och erlagd anskaffningsutgift. Av insänt svar framgår att tavlan funnits i släkten i fyra generationer sedan början av 1900-talet. Kännedom om köpeskillningens storlek saknas. I avsaknad av verklig anskaffningskostnad medger Skatteverket avdrag med skäliga 60 000 kr som anskaffningsutgift, varav 20 000 kr belöper på J.W. Beloppet 60 000 kr framstår som väl tilltaget utifrån den markanta ändring som skett av kronans värde från 1900-talets början fram till dags dato. Från erhållen ersättning på 1 870 000 kr medges skäligt avdrag med 20 000 kr som anskaffningskostnad. Kapitalvinst uppkommer därmed med 1 850 000 kr.

J.W. överklagade hos länsrätten och yrkade att han skulle taxeras för kapitalvinst vid försäljning av tavla med 1 352 500 kr. Han yrkade vidare att påfört skattetillägg skulle undanröjas och i andra hand att han skulle befrias från skattetillägget. Slutligen yrkade han ersättning för kostnader i länsrätten. Som grund för talan anförde J.W. i huvudsak följande. Tavlan har han och hans två syskon ärvt av morfadern. Arvskiftet förrättades den 11 mars 2003, varvid

han och hans två syskon tillskiftades den aktuella tavlan. Tavlan har funnits i släktens ägo under flera generationer och under hela tiden utgjort en personlig tillgång. Sedan 1945 har den hängt som prydnad i ett av morföräldrarnas sovrum fram till arvsförfattningen den 11 mars 2003 då den lämnades in till Bukowskis för försäljning. - Av 44 kap. 21 § inkomstskattelagen (1999:1229), IL, framgår att om en tillgång förvärfvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärfvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation. Detta är den s.k. kontinuitetsprincipen, som alltså innebär att en arvtagare övertar arvlåtarens omkostnadsbelopp och innehavstid, vilket i sin tur innebär en kontinuitet vad gäller kapitalvinsten. Arvtagaren skall alltså hamna i samma situation som arvlåtaren skulle ha gjort om denne i stället hade sålt tillgången. Det är ostridigt att tavlan för arvlåtaren utgjorde sådan personlig tillgång som avses i 52 kap. 2 § IL. För sådana tillgångar gäller att som omkostnadsbelopp får räknas 25 procent av ersättningen minskad med försäljningsprovision och andra utgifter för avyttringen. Vidare gäller i fråga om personliga tillgångar att endast den del av kapitalvinster som överstiger 50 000 kr skall tas upp. Eftersom skattemässig kontinuitet skall gälla enligt 44 kap. 21 § IL måste detta innebära att schablonregeln i 52 kap. 2 § IL också kan användas av honom. Observera att varken han eller någon av övriga dödsbodelägarna har anskaffat tavlan i kapitalplaceringssyfte. De har i stället så snart som möjligt efter arvsförfattningen lämnat uppdrag åt Bukowskis att sälja tavlan. Om de tre syskonen skall beskattas för en intäkt efter försäljningskostnader om vardera (5 610 000/3=) 1 870 000 kr kan omkostnadsbeloppet beräknas till (25 % x 1 870 000=) 467 500 kr. Efter avdrag för fribeloppet 50 000 kr återstår en skattepliktig kapitalvinst om (1 870 000 - 467 500 - 50 000 =) 1 352 500 kr.

Skatteverket fann i obligatoriskt omprövningsbeslut den 23 februari 2006 anledning att ändra tidigare beslut endast på så sätt att påfört skattetillägg sattes ned till hälften. Som motivering hänvisade Skatteverket till sitt tidigare beslut samt tillade, såvitt nu är av intresse, följande. Den kontinuitetsprincip som följer av 44 kap. 21 § IL innebär att en arvtagare inträder i arvlåtarens skattemässiga situation. Det innebär att förvärfvaren av egendomen övertar den tidigare ägarens anskaffningsutgift vid avyttring av den förvärvade egendomen. - Den tillgång som avyttrats efter arvsförfattningen är en tavla som hängt i den avlidnes bostad. Det är således en sådan tillgång som, enligt 52 kap. 2 § IL, kan utgöra personlig tillgång. Schablonregeln i 52 kap. 2 § IL ger dock inte uttryck för en kontinuitetsprincip i likhet med 44 kap. 21 § IL i annat än att även ett dödsbo som avyttrat en tillgång skall kunna använda sig av schablonregeln. Tavlan har omedelbart efter arvsförfattningen överlämnats till Bukowskis för försäljning, den har således inte använts såsom personlig tillgång för någon av delägarna i den meningen att de haft den i sitt hem i annat syfte än kapitalplacering. Enligt prop. 1989/90:110 s. 474 skall bedömningen om en tillgång skall anses utgöra personlig tillgång eller inte avgöras av den faktiska användningen. Det är Skatteverkets uppfattning att bedömningen skall göras i varje ägares hand förutom i det undantagsfall gällande dödsbo som särskilt tas upp i lagrummet. Eftersom tavlan inte kan anses ha utgjort en personlig tillgång för J.W. då den omedelbart efter förvärfvet lämnats till försäljning kan beräkning av omkostnadsbeloppet inte ske i enlighet med schablonregeln i 52 kap. 2 § IL.

Länsrätten i Mariestad (2007-05-15, ordförande Sjökvist) yttrade bl.a.: Länsrätten gör följande bedömning. - Skatteverket har som anskaffningskostnad för tavlan, i enlighet med den s.k. kontinuitetsprincipen i 44 kap. 21 § IL och i avsaknad av känd anskaffningskostnad, beräknat sådan kostnad till 20 000 kr. J.W. anser för sin del att omkostnadsbeloppet skall beräknas efter 25 procent enligt schablonregeln för personliga tillgångar i 52 kap. 2 § IL. Emellertid så får den i tredje stycket av 52 kap. 2 § IL intagna regeln om vad som gäller för dödsbo efter avliden anses tala emot att man med hänvisning till tidigare ägares innehav behandlar tavlan som personlig tillgång även för J.W. Med hänsyn härtill och då tavlan redan i samband med arvsförfattningen har lämnats till försäljning kan den inte heller anses ha innehaft av J.W. på

sådant sätt att den för honom utgjort personlig tillgång som avses i 52 kap. 2 § IL. Skatteverket har därför haft fog att inte godta/använda schablonregeln. Som följd av det saknas grund för att beräkna vinsten annorlunda än vad Skatteverket beslutat. - Länsrätten avslår överklagandet och yrkandet om ersättning för kostnader.

J.W. fullföljde sin talan hos kammarrätten samt yrkade ersättning för kostnader i målet i kammarrätten med en tredjedel av 5 906 kr 25 öre, utöver den av honom i länsrätten yrkade ersättningen på en tredjedel av 13 500 kr. Yrkad ersättning avsåg detta mål och två andra samtidigt handlagda mål.

Skatteverket bestred bifall till yrkandena.

Kammarrätten i Jönköping (2007-12-07, Falkelius, von Strokirch, referent, Westberg) yttrade: Enligt lagmotiven till 52 kap. 2 § IL prop. 1989/90:110 s. 474 f., dras gränsen mellan rena kapitalplaceringar i lösöre och föremål som använts för personligt bruk genom att med personligt lösöre avses egendom som till övervägande del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Vidare framgår följande. Även samlarföremål och liknande föremål räknas ibland som personligt lösöre. Det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Lösöre kan användas för personligt bruk även om det finns ett inslag av kapitalplacering. Det förhållandet att viss egendom är värdefull medför inte att den skall anses som investeringsobjekt. - Skatteverket gör gällande att bedömningen av om ett föremål är att bedöma som sådan personlig egendom som nu är ifråga skall ske i varje ägares hand. - Ovan återgivna uttalanden i förarbetena om att bl.a. det sätt på vilket den skattskyldiges familj använt föremålet skall beaktas vid bedömningen ger enligt kammarrätten inte stöd för Skatteverkets ståndpunkt. - J.W. har, på sätt redogjorts för i Skatteverkets beslut och länsrättens dom, tillsammans med övriga delägare via Bukowskis sålt förevarande tavla av Carl Larsson "Grez-sur-Loing". Tavlan ingick i kvarlåtenskapen efter den i februari 1975 avlidne morfadern G.H. Tavlan uppges ha innehafts av familjen i fyra generationer och allt sedan år 1945 ha hängt som prydnad i ett av morföräldrarnas sovrum fram till arvskiftet i mars år 2003. Vid detta arvskifte tillskiftades tavlan J.W., H.W. och C.K. på visst sätt. Tavlan får mot denna bakgrund under hela innehavstiden jämlikt 52 kap. 2 § IL anses hänförlig till familjens personliga tillgångar. - Efter arvskiftet har tavlan lämnats till Bukowskis för försäljning. Eftersom tavlan använts av den skattskyldiges familj för nyttobruk/prydnadsändamål saknas skäl för påståendet att tavlans användning och karaktär av personlig tillgång skulle ha ändrat karaktär i samband med arvskiftet av den anledningen att den omedelbart lämnats för försäljning. Med hänsyn till att tavlan utbjudits till försäljning på auktionsverk har den inte samtidigt kunnat nyttjas av arvingarna genom att exempelvis hänga på en vägg hos en familjemedlem. Att J.W. och delägare genom arvet har tillskiftats en personlig tillgång och inte gjort någon investering eller kapitalplacering får anses framgå av omständigheterna. Skatteverket har inte förmått visa annat. Någon oriktig uppgift har inte lämnats. Överklagandet skall således bifallas på så sätt att omkostnadsbeloppet vid tavelförsäljningen skall beräknas till 25 procent av ersättningen. - Vid denna utgång finner kammarrätten skäl att medge J.W. ersättning för kostnader i målet. Han får anses tillgodosedd med ersättning i kammarrätten med skäliga 1 500 kr och i länsrätten med skäliga 3 500 kr. - Kammarrätten förklarar, med bifall till överklagandet och ändring av Skatteverkets beslut och länsrättens dom, att J.W. som omkostnadsbelopp får räkna 25 procent av ersättningen. - Kammarrätten beviljar J.W. ersättning av allmänna medel för kostnader i länsrätten med 1 500 kr och i kammarrätten med 3 500 kr.

Skatteverket överklagade och yrkade att Regeringsrätten skulle upphäva kammarrättens dom och fastställa länsrättens dom vad gällde beräkning av kapitalvinst. Verket anförde bl.a. följande. Bestämmelsen i 52 kap. 2 § tredje stycket IL, att en avlidens personliga tillgångar ska behandlas som personliga tillgångar också hos hans dödsbo, infördes i förtydligande syfte (prop.

1999/2000:2, del 2 s. 606). Dödsboet anses ha förvärvat den avlidnes tillgångar genom arv och är även skattskyldigt för avyttringar av boets tillgångar. Dödsboet kan såsom juridisk person inte inneha någon tillgång för personligt bruk, liksom det inte heller kan inneha en privatbostad enligt 2 kap. 8 § IL. Dödsboet utgör en fortsatt förvaltning av den avlidnes förmögenhet fram till dess skifte sker, varför det är naturligt att tillgången i det här avseendet inte skiftar skattemässig karaktär. Förtydligandet i 52 kap. 2 § tredje stycket IL begränsas uttryckligen till försäljningar där dödsboet är skattskyldigt för kapitalvinsten. Lagstiftningen baseras alltså på att den s.k. kontinuitetsregeln i 44 kap. 21 § första stycket IL inte omfattar statusen av personlig tillgång vid tillämpning av 52 kap. IL. Detta talar tydligt för att tillgångens tidigare karaktär hos arvlåtaren och dennes dödsbo inte ska överföras till arvtagaren och läggas till grund för dennes beskattning. Sammantaget menar Skatteverket att bedömningen av rekvisitet "personlig tillgång" ska baseras på omständigheter hänförliga till den skattskyldiges disposition av tillgången under sitt eget innehav. Huruvida tillgången var personlig tillgång hos tidigare ägare är därför av underordnad betydelse.

J.W. bestred bifall till Skatteverkets talan och anförde bl.a. följande. Avsikten vid den nu aktuella regelns tillkomst var att dödsbon skulle kunna avvecklas utan beskattning när det gäller huvuddelen av avyttringarna, dvs. i de fall det gäller avyttring av det sedvanliga bohaget och vinsterna inte översteg vissa gränsvärden. Av uttalanden i förarbetena (prop. 1989/90:110 s. 474) kan inte utläsas att denna avsikt endast skulle gälla det fallet att dödsboet självt avyttrade bohaget utan det får antas att avsikten även avsåg det fallet att dödsboet först skiftas och bohaget därefter avyttras. Eftersom tavlan i fråga inte har anskaffats i kapitalplaceringssyfte, varken av den avlidne eller av arvtagarna, är kammarrättens slutsats riktig. - J.W. yrkade ersättning med 1 687 kr 50 öre för sina kostnader i Regeringsrätten.

Regeringsrätten (2009-11-10, Billum, Nordborg, Hamberg, Jermsten, Stenman) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. G.H. avled den 11 februari 1975. Hans hustru E.H. avled år 2000. Genom arvskifte den 11 mars 2003 efter G.H. tillskiftades barnbarnen J.W., H.W. och C.K. en tavla av Carl Larsson (Grez-sur-Loing). Tavlan uppges ha innehafts av familjen i fyra generationer och allt sedan år 1945 hängt som prydnad i ett av morföräldrarnas sovrum fram till arvskiftet i mars år 2003. På Bukowskis internationella vårauktion den 26 - 28 maj 2003 såldes tavlan för 5 610 000 kr.

Huvudregeln är att en kapitalvinst beräknas som skillnaden mellan ersättningen för den avyttrade tillgången och omkostnadsbeloppet, som i normalfallet utgörs av anskaffningsutgiften (44 kap. 13 och 14 §§ IL). I fråga om tillgångar som innehafts för personligt bruk (personliga tillgångar) får som omkostnadsbelopp räknas 25 procent av ersättningen minskad med försäljningsprovision och andra utgifter för avyttringen (52 kap. 2 § första stycket IL). En avlidens personliga tillgångar ska behandlas som personliga tillgångar även hos hans dödsbo (52 kap. 2 § tredje stycket IL). Om en tillgång förvärvas genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt, inträder förvärvaren i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § första stycket IL).

Frågan i målet är om J.W., som förvärvat sin andel i tavlan genom arv, vid beräkning av omkostnadsbeloppet får tillämpa schablonregeln i 52 kap. 2 § första stycket IL.

Nu gällande bestämmelser infördes i samband med 1990 års skattereform då den tidigare skattefriheten för kapitalvinster vid avyttring av lösöre m.m. som innehafts i minst fem år avskaffades. Det konstaterades i förarbetena att vid längre innehav saknades ofta uppgift om anskaffningskostnaden. Det ansågs därför, inte minst övergångsvis, angeläget att det skulle finnas en schablonregel för att bestämma anskaffningsutgiften (prop. 1989/90:110 s. 475). I förarbetena anförts vidare (s. 474 ff.) bl.a. följande. Mindre vinster vid

försäljning av vanligt bohag i ett hem bör inte beskattas. Huvuddelen av de avyttringar som sker när dödsbon avvecklas bör således vara skattefria. - Med personligt lösöre avses egendom som till övervägande del används av den skattskyldige eller hans familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Även samlarföremål och liknande föremål räknas ibland som personligt lösöre. Det är den faktiska användningen som är avgörande för gränsdragningen. Lösöre kan användas för personligt bruk även om det finns ett inslag av kapitalplacering. Om detta inslag dominerar ska egendomen emellertid inte anses som personligt lösöre. Det bör understrykas att enbart det förhållandet att viss egendom är värdefull inte medför att den ska anses som investeringsobjekt. Gränsen mellan personligt lösöre och övrigt lösöre är svårare att dra när det t.ex. gäller samlarföremål. Här får avgränsningen göras från fall till fall. Även subjektiva omständigheter får vägas in vid denna gränsdragning.

Regeringsrätten gör följande bedömning.

Den som genom arv, testamente, gåva, bodelning eller på liknande sätt förvärvar en tillgång inträder i den tidigare ägarens skattemässiga situation (44 kap. 21 § första stycket IL). Det är de svårigheter som kan föreligga att utreda den faktiska anskaffningsutgiften i fråga om personligt lösöre som motiverade att schablonregeln infördes. Dessa utredningssvårigheter är oftast större för arvtagare och andra som har att tillämpa kontinuitetsregeln än för den som avyttrar egendom som han själv en gång förvärvat. Av ordalydelsen i kontinuitetsregeln framgår inte heller annat än att egendom som hos arvlåtaren var personlig tillgång genom arvet blir personlig tillgång också hos förvärvaren.

Bestämmelsen i 52 kap. 2 § tredje stycket IL om att en avlidens personliga tillgångar ska behandlas som personliga tillgångar även hos hans dödsbo infördes i samband med IL som ett förtydligande (prop. 1999/2000:2 s. 606). Redan av det skälet kan bestämmelsen avseende dödsbo inte anses innebära en inskränkning av den allmänna bestämmelsen om kontinuitet vid beskattningen vid förvärv genom bl.a. arv.

Det är ostridigt att den ifrågavarande tavlan utgjorde personlig tillgång hos G.H. Med stöd av bestämmelsen om skattemässig kontinuitet vid beskattningen blev J.W:s andel i tavlan också personlig tillgång hos honom i samband med arvskiftet. Enbart det förhållandet att J.W. bestämde sig för att avyttra sin andel i tavlan kan inte föranleda att tavlan ska anses ha förlorat sin karaktär av personlig tillgång hos honom. Eftersom det inte heller i övrigt kommit fram någon omständighet som visar att egendomen hos J.W. inte var personlig tillgång vid tidpunkten för avyttringen, får han vid kapitalvinstberäkningen beräkna omkostnadsbeloppet enligt schablonregeln i 52 kap. 2 § första stycket IL. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

J.W. bör beviljas ersättning enligt lagen (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. med yrkat belopp.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten avslår överklagandet.

Regeringsrätten beviljar J.W. ersättning av allmänna medel med 1 687 kr och 50 öre för kostnader i Regeringsrätten.

Föredraget 2009-09-16, föredragande Idarsson, målnummer 840-08

Anm. Samma dag avgjordes målen nr 841-08 och 843-08 där omständigheterna var likartade och utgången densamma.

Sökord: Inkomst av kapital

Litteratur: Prop. 1989/90:110 s. 475; prop. 1999/2000:2 s. 606
