

Målnummer:	8011-00	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2004-04-23		
Rubrik:	I Sverige inte bosatta personer har beskattats här för ersättning vid upplåtelse av en svensk privatbostadsfastighet. Avdrag har därför medgetts för ränteutgifter avseende fastigheten som belöper sig på upplåtelseperioden. Inkomsttaxering 1997.		
Lagrum:	3 § 2 och 3 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	RÅ 2001 ref. 1		

REFERAT

A.D. och B.D. var bosatta utomlands och av den anledningen endast begränsat skattskyldiga i Sverige. Som begränsat skattskyldiga var de enligt 6 § 1 mom. första stycket a lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, skyldiga att erlägga skatt för bl.a. löpande inkomster som hänförde sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket.

A.D. och B.D. ägde en privatbostadsfastighet som under del av år 1996 hade upplåtits mot ersättning. Under inkomst av kapital tog de i sina självdeklarationer upp ersättningen och yrkade avdrag för ränteutgifter samt schablonavdrag enligt 3 § 3 mom. tredje stycket SIL.

Skattemyndigheten i Stockholm avtog den 22 december 1997 yrkandena om avdrag för ränteutgifter.

A.D. och B.D. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att ränteavdragen skulle medges. De anförde bl.a. att det måste anses diskriminerande enligt dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland att inte medge ränteavdrag.

Skattemyndigheten bestred bifall till överklagandet och anförde bl.a. följande. Av dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland framgår att medborgare i Tyskland inte i Sverige skall bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i Sverige under samma förhållanden är eller kan bli underkastad. Svensk medborgare som flyttar till Tyskland och under samma förhållanden som A.D. och B.D. stadigvarande bosätter sig där är inte berättigad till ränteavdrag. Med hänsyn härtill kan diskrimineringsregeln i avtalet inte tillämpas.

Länsrätten i Stockholms län (1999-12-28, ordförande Nylund) yttrade: Det är i målet ostridigt att A.D. och B.D. inte var att anse som bosatta i Sverige under ifrågavarande period. De var således begränsat skattskyldiga i Sverige. Frågan i målet är om en begränsat skattskyldig som beskattas för inkomster från uthyrning av privatbostad belägen i Sverige kan medges avdrag för räntekostnader som är hänförliga till förvärvet av privatbostaden. - Enligt 3 § 2 mom. SIL medges avdrag från intäkt av kapital för omkostnader för intäkternas förvärvande. Ränta som belöper på lån som nedlagts i egendom som ger avkastning måste enligt länsrättens mening ses som en omkostnad för intäkternas förvärvande. Fysisk person som är obegränsat skattskyldig i Sverige har dessutom rätt till avdrag för räntekostnader även om de inte utgör kostnader för intäkternas förvärvande, se prop. 1989/90:110 Del 1 s. 699. - Bestämmelsen i 3 § 3 mom. tredje stycket SIL som stadgar att den som hyr ut en privatbostadsfastighet från hyresintäkterna endast har rätt att dra av ett på

visst sätt bestämt schablonbelopp, oavsett de verkliga kostnaderna för uthyrningen, tar sikte på kostnader föranledda av uthyrningen. I förarbetena till bestämmelsen (SOU 1989:33 s. 68 samt prop. 1989/90:110 Del 1 s. 513) uttalas bl.a. att schablonavdraget får anses täcka såväl kostnader som normalt förorsakas av en uthyrning som eventuella utgifter för reparation och underhåll för att avhjälpa brist eller skada som har uppkommit under uthyrningstiden. Länsrätten finner inte att den innebär att avdrag för ränta inte skall medges. - På grund av vad nu sagts och då det i målet inte gjorts gällande annat än att ifrågavarande ränta belöper på lån som nedlagts i den uthyrda fastigheten skall A.D:s och B.D:s överklaganden bifallas. - Vid denna utgång i målet saknas anledning att beröra frågan om tillämpning av antidiskrimineringsartikeln i dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland. - Med bifall till överklagandena förordnar länsrätten att A.D. och B.D. skall medges avdrag för de räntekostnader de haft för att finansiera köpet av ifrågavarande fastighet.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom och yrkade att avdrag inte skulle medges. Skattemyndigheten anförde bl.a. följande. Den som är bosatt utomlands har som huvudregel inte rätt till avdrag för ränteutgifter i inkomstslaget kapital. Avdragsrätt föreligger endast om ränteutgifterna kan ses som omkostnader för intäkternas förvärvande. Ränteutgifter hänförliga till fastighetsförvärv är i och för sig i vissa fall (t.ex. i inkomst av näringsverksamhet) att betrakta som omkostnader för intäkternas förvärvande. Bostadsräntor torde i vissa fall kunna betraktas som omkostnader för intäkternas förvärvande. Beträffande kapitalinkomster som består av uthyrningsintäkter gäller emellertid att rätten till avdrag för omkostnader är schabloniserad och begränsad till följd av bestämmelserna i 3 § 3 mom. SIL.

A.D. och B.D. bestred bifall till överklagandet och yrkade, för det fall kammarrätten inte skulle göra samma bedömning som länsrätten, att avdragsfrågan skulle prövas med tillämpning av diskrimineringsregeln i dubbelbeskattningsavtalet alternativt enligt Romfördraget.

Kammarrätten i Stockholm (2000-10-18, Belfrage, Dinnetz) yttrade: Av 3 § 2 mom. första stycket SIL framgår bl.a. att avdrag får göras från intäkt av kapital för omkostnader för intäkternas förvärvande samt, såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret, för ränteutgift. - Bestämmelserna infördes i samband med skattereformen, i vilket sammanhang intäktsbeskattningen av småhus (en- och tvåfamiljsfastigheter) i form av schablonbeskattning slopades varefter innehav av småhus enbart beskattas enligt fastighetsskattelagen. Samtidigt infördes bestämmelserna om beskattning av intäkt av uthyrning av sådana hus. - Bestämmelserna i 3 § 2 mom. första stycket SIL har i här aktuella delar tillkommit i två steg. - I sin ursprungliga lydelse (SFS 1990:551) var rätten till avdrag för ränteutgifter för fysisk person inte begränsad till sådan person som varit bosatt i Sverige under beskattningsåret. - Enligt de ursprungliga förarbetena (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 699) innehöll stycket grundläggande regler om avdrag i inkomstslaget kapital vilka innebar att avdrag får göras för omkostnader för intäkternas förvärvande, vissa reaförluster, samt för ränteutgifter även om de inte utgör sådana omkostnader. Vidare uttalades bl.a. följande. Bostadsräntor och tomträttsavgälder kan i allmänhet inte ses som omkostnader för förvärvande av någon skattepliktig intäkt, eftersom nyttjandet av egen bostad inte skall tas upp som intäkt, men räntorna får ändå dras av i inkomstslaget kapital. - Regeln om avdragsrätt i 3 § 2 mom. första stycket SIL för ränteutgifter "såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret" togs in genom SFS 1990:1422 i samband med ett antal kompletteringar av skattereformen. - Som skäl härför anges följande (prop. 1990/91:54 s. 308-309).

Första stycket har justerats i fråga om avdragsrätten för inskränkt skattskyldiga. Inskränkt skattskyldiga har hittills inte haft avdragsrätt för ränteutgifter och reaförluster som inte kan hänföras till någon förvärvskälla i Sverige. I 3 § 2 mom. anges att ränteutgifter är avdragsgilla även om de inte

utgör kostnader för att förvärva intäkterna. Regeln innebär att ränteutgifter för konsumtionslån är avdragsgilla. Samma reglering gäller för reaförluster. Dessa bestämmelser i det nya inkomstslaget kapital skulle emellertid kunna tolkas som att ränteutgifter och reaförluster även för inskränkt skattskyldiga blir generellt avdragsgilla. Det skulle innebära att den som är bosatt utomlands och arbetar i Sverige en viss tid får möjlighet att göra avdrag i kapital för alla sina ränteutgifter, dvs. även sådana räntor som inte är hänförliga till kapital i Sverige. Tjänsteinkomsten skulle med en sådan tillämpning i många fall bli helt skattefri såväl i Sverige som utomlands. Detta är självfallet inte en avsedd effekt. Andra momentet ändras därför så att den generella avdragsrätten för ränteutgifter och reaförluster begränsas. Om ränteutgifter inte är en omkostnad för intäkternas förvärvande får en inskränkt skattskyldig inte dra av utgiften. - - I praxis har avdrag vägrats för kostnader för bankgaranti (RÅ 84 1:37). Bankgarantiavgiften har inte jämförts med ränta och har inte heller ansetts som förvaltningskostnad. I propositionen om reformerad inkomst- och företagsbeskattning uttalades att det inte fanns skäl att frångå denna praxis (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 404). Följande kan tilläggas. En grundläggande bestämmelse i andra momentet anger att från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. Om en bankgarantiavgift utgör en kostnad för att förvärva intäkterna är avgiften således avdragsgill i kapital.

Kammarrätten gör följande bedömning. - Det kan konstateras att ränta som löper på lån som nedlagts i en privatbostadsfastighet normalt inte kan ses som en omkostnad för förvärvande av skattepliktig intäkt eftersom eget brukande av en sådan fastighet inte föranleder inkomstbeskattning. Det kan också konstateras att de införda bestämmelserna i 3 § 3 mom. SIL angående beskattning av intäkter från uthyrning av privatbostadsfastighet inte avsågs medföra att nu aktuella ränteutgifter skulle betraktas som omkostnader för hyresintäktens förvärvande eftersom avdragsrätt härför förelåg enligt 3 § 2 mom. första stycket i dess ursprungliga lydelse. Det förhållandet att bestämmelserna i 3 § 2 mom. första stycket SIL därefter har ändrats på tidigare angivet sätt kan enligt kammarrättens mening med hänsyn till vad som förekommit vid bestämmelsens införande inte anses medföra att ränteutgiften skall anses som omkostnad i det fall att den skattskyldige inte varit bosatt i Sverige under beskattningsåret. Kammarrätten finner således att de aktuella ränteutgifterna inte kan anses utgöra omkostnader för hyresintäktens förvärvande. Rätt till avdrag för yrkade räntekostnader föreligger därför inte. - A.D. och B.D. har i andra hand yrkat att avdragsfrågan skall prövas med tillämpning av antidiskrimineringsartikeln i dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Tyskland alternativt enligt Romfördraget. - Av artikel 38 i dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland framgår följande (punkt 1). Medborgare i en avtalslutande stat skall inte i den andra avtalslutande staten bli föremål för beskattning eller därmed sammanhängande krav som är av annat slag eller mer tyngande än den beskattning och därmed sammanhängande krav som medborgare i denna andra stat under samma förhållanden är eller kan bli underkastad. - Med hänsyn till att även svenska medborgare som flyttar till Tyskland och stadigvarande bosätter sig där inte är berättigade till avdrag för räntekostnader finner kammarrätten att avtalets diskrimineringsartikel inte utgör hinder för att vägra yrkade avdrag. - A.D. och B.D. har vidare uppgett att ett vägrat ränteavdrag strider mot likabehandlingsprincipen inom Europa. - I artikel 56 (punkt I) i Romfördraget anges följande. Inom ramen för bestämmelserna i detta kapitel skall alla restriktioner för kapitalrörelser mellan medlemsstater samt mellan medlemsstater och tredje land vara förbjudna. - Av artikel 58 (punkt 1 a) Romfördraget framgår att bestämmelserna i artikel 56 inte skall påverka medlemsstaternas rätt att tillämpa sådana bestämmelser i sin skattelagstiftning som skiljer mellan skattebetalare som har olika bostadsort eller som har investerat sitt kapital på olika ort. - Med hänsyn till vad som anges i artikel 58 (punkt 1 a) finner kammarrätten att det inte strider mot Romfördraget att vägra avdrag för de i målet aktuella räntekostnaderna. - Skattemyndighetens överklagande skall således bifallas. - Kammarrätten förklarar med ändring av

länsrättens dom att A.D. och B.D. inte har rätt till yrkade avdrag för räntekostnader.

Heilbrunn, referent, var skiljaktig och anförde: Skattemyndigheten har som grund för sitt överklagande anført att avdragsbegränsningen i 3 § 3 mom. SIL är en inskränkning av den generella rätten till avdrag för omkostnader som annars följer av huvudregeln i 3 § 2 mom. SIL. Enligt skattemyndighetens mening gäller denna uttryckliga begränsning i avdragsrätten alla slags omkostnader för intäkternas förvärvande och således även för räntekostnader. Av förarbetena (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 513) framgår att de avdrag som medges enligt 3 § 3 mom. SIL avser att täcka kostnader som normalt förorsakas av en uthyrning, t.ex. kostnad för att avhjälpa brist eller skada som har uppkommit under uthyrningstiden. Avdragsrätt för räntekostnad från intäkt av upplåtelse av privatbostad regleras emellertid inte i sistnämnda lagrum. Med hänsyn härtill finner jag att det allmänna stadgandet i 3 § 2 mom. SIL får tillämpas subsidiärt. Enligt denna regel är avdragsrätten för ränteutgifter begränsad för inskränkt skattskyldiga. Om ränteutgiften inte är en omkostnad för intäkternas förvärvande får en inskränkt skattskyldig inte dra av utgiften. Den avgörande frågan är således om den i målet aktuella räntekostnaden kan anses vara en kostnad för hyresintäkternas förvärvande. I denna del gör jag följande bedömning. - Det är ostridigt att räntekostnaden belöper på lån som nedlagts i den i målet aktuella fastigheten. Det är vidare ostridigt att denna fastighet genererat den intäkt som nu är föremål för beskattning. Mot bakgrund härav kan jag inte finna annat än att räntekostnaden har ett sådant samband med den skattepliktiga intäkternas förvärvande att den är avdragsgill enligt 3 § 2 mom. SIL. Jag vill således inte bifalla skattemyndighetens överklagande. - Överröstad i denna del är jag i övrigt ense med majoriteten i fråga om tillämpning av dubbelbeskattningsavtalet med Tyskland samt Romfördraget.

A.D. och B.D. överklagade kammarrättens dom och yrkade att de skulle medges avdrag för ränteutgifter i enlighet med länsrättens dom.

Skatteverket bestred bifall till överklagandet och anförde, efter en genomgång av relevanta EG-rättsliga bestämmelser samt skatteavtalet med Tyskland, bl.a. följande. A.D. och B.D. har såvitt framkommit som enda tillgång i Sverige den aktuella privatbostadsfastigheten. I övrigt har de sina inkomster i Tyskland. De kan därför såvitt gäller avdrag för ränteutgifter inte anses befinna sig i en situation jämförbar med den för obegränsat skattskyldiga.

Regeringsrätten (2004-04-23, Billum, Sandström, Ersson, Nord, Stävberg) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. A.D. och B.D. är bosatta utomlands och av den anledningen endast begränsat skattskyldiga i Sverige. Som begränsat skattskyldiga är de enligt 6 § 1 mom. första stycket a SIL skyldiga att erlägga skatt för bl.a. löpande inkomster som hänför sig till privatbostadsfastighet och privatbostad här i riket.

A.D. och B.D. äger en privatbostadsfastighet som har upplåtits under del av år 1996. Med tillämpning av 3 § 3 mom. andra och tredje styckena SIL har ersättningen vid upplåtelsen (sammanlagt 49 500 kr) beskattats i inkomstslaget kapital och visst schablonavdrag medgetts (sammanlagt 13 900 kr). Frågan i målet är om de - vid sidan av schablonavdraget - kan få avdrag enligt 3 § 2 mom. första stycket SIL för utgifter för räntor på lån avseende fastigheten.

Enligt den vid 1990 års skattereform först antagna lydelsen av 3 § 2 mom. första stycket SIL fick avdrag från intäkt av kapital göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt för bl.a. ränteutgift (SFS 1990:651). Bestämmelserna kompletterades något senare på så sätt att den generella avdragsrätten för bl.a. ränteutgift förbehölls fysiska personer bosatta i Sverige och svenska dödsbon (SFS 1990:1422). Den kompletteringen hindrar inte att utomlands bosatta får avdrag för ränteutgifter såsom för omkostnader för förvärvandet av intäkter av kapital (jfr RÅ 2001 ref. 1 och nuvarande reglering i 42 kap. 1 § andra stycket inkomstskattelagen [1999:1229,IL]).

De i målet aktuella ränteutgifterna utgör, till den del de hänför sig till lån avseende fastigheten och den tid då den varit upplåten, omkostnader för förvärvandet av hyresintäkten. Vid en tillämpning av enbart 3 § 2 mom. första stycket SIL är de därmed avdragsgilla.

Enligt de särskilda reglerna i 3 § 3 mom. tredje stycket SIL medges schablonmässigt avdrag vid uthyrning av småhus med ett fast belopp (4 000 kr) och ett rörligt belopp (20 procent av hyresintäkten). Av förarbetena framgår att det schablonmässiga avdraget är avsett att täcka - förutom eventuella utgifter för reparation och underhåll för att avhjälpa brist eller skada som har uppkommit under uthyrningstiden - kostnader som normalt förorsakas av en uthyrning (prop. 1989/90:110 Del 1 s. 513). Till sådana kostnader hör inte ränteutgifter på lån avseende fastigheten. Vidare gäller enligt tredje stycket bl.a. att "[A]vdrag medges inte med högre belopp än som följer av detta stycke även om de faktiska kostnaderna varit högre."

Läst i sitt sammanhang framstår det som naturligt att uppfatta regleringen i 3 § 3 mom. tredje stycket så att "de faktiska kostnaderna" syftar på de kostnader som schablonavdraget förutsatts täcka. Avdragsrätten för ränteutgifterna skulle därmed styras av 3 § 2 mom. första stycket SIL. För den tolkningen talar också att ingenting tyder på att den ändring som gjordes genom SFS 1990:1422 syftade längre än till att för begränsat skattskyldiga utesluta avdrag för ränteutgifter som inte utgjorde omkostnader för intäkternas förvärvande. En annan tolkning av det aktuella uttrycket - innebärande att avdragsrätten helt bortfallit - kan komma i konflikt med vedertagna principer inom området för internationell beskattning.

Mot bakgrund av det anförda finner Regeringsrätten att A.D. och B.D. är berättigade till avdrag för sådana ränteutgifter på lån avseende fastigheten som belöper sig på tid då den varit upplåten. I avsaknad av närmare utredning kan dessa utgifter uppskattas till 15 000 kr för var och en av klagandena.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten förklarar, med ändring av kammarrättens dom, att A.D. och B.D. vid 1997 års inkomsttaxering skall medges avdrag i inkomstslaget kapital för ränteutgifter med vardera 15 000 kr.

Föredraget 2004-03-03, föredragande Heinefors, målnummer 8010-8011-00

Sökord: Inkomst av kapital

Litteratur: Prop. 1989/90:110 Del 1 s. 512 f., 699 f.; prop. 1990/91:54 s. 308 f.
