

Målnummer:	4963-97	Avdelning:	2
Avgörandedatum:	2001-01-10		
Rubrik:	Den som är bosatt utomlands och av den anledningen är endast begränsat skattskyldig till svensk inkomstskatt har ansetts ha rätt att göra avdrag för en viss kostnad vid taxeringen i Sverige endast under förutsättning att kostnaden utgör omkostnad för förvärv av intäkt som skall beskattas här. Räkna på lån som har tagits upp för att finansiera köp av svenska aktier har inte ansetts som omkostnad för förvärv av den realisationsvinst som uppkommer när aktierna avyttras. Inkomsttaxering 1992.		
Lagrum:	3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt		
Rättsfall:	RÅ 1984 1:44		

REFERAT

A.U., som under beskattningsåret 1991 tillsammans med sin hustru var bosatt i Belgien, uppgav i en självdeklaration till ledning för 1992 års taxering att makarna under beskattningsåret tillsammans haft löpande kapitalintäkter om 16 536 kr, realisationsvinst vid försäljning av svenska aktier om 155 860 kr och ränteutgifter om 233 325 kr. Han uppgav att hälften av intäkterna och ränteutgifterna belöpte på honom. Sedan han från sin del av intäkterna gjort avdrag för ränta återstod inte något belopp att taxera.

Skattemyndigheten taxerade A.U. vid 1992 års taxering till statlig inkomstskatt för hans del av realisationsvinsten, 77 930 kr, och medgav inte något avdrag för ränta. Som skäl för beslutet angavs att den som var bosatt utomlands inte hade rätt till avdrag för räntekostnader.

A.U. överklagade skattemyndighetens beslut och yrkade att taxeringen skulle undanröjas. Som grund för sin talan anförde han i första hand att han inte var skattskyldig för realisationsvinsten och i andra hand att han hade rätt till ränteavdrag.

Länsrätten i Stockholms län (1994-09-29, ordförande Grivenfeldt) biföll överklagandet med följande motivering: Länsrätten finner att A.U. enligt 53 § 1 mom. a) fjärde stycket kommunalskattelagen (1928:370) är skattskyldig principiellt i förevarande fall i Sverige för inkomst vid avyttring av aktier i svenskt aktiebolag, vilket även framgår av gällande dubbelbeskattningsavtal mellan Sverige och Belgien (SFS 1991:606), varför A.U:s förstahandsyrkande skall avslås. - Av 3 § 2 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, framgår bl.a. att från intäkt av kapital får avdrag göras för omkostnader för intäkternas förvärvande. Med hänsyn härtill finner länsrätten att A.U. är berättigad till avdrag i förevarande fall med så stort belopp att någon skattepliktig inkomst till statlig inkomstskatt inte uppkommer. Överklagandet skall därför bifallas enligt A.U:s andrahandsyrkande.

Skattemyndigheten överklagade och yrkade att A.U. vid beräkning av vinst vid aktieförsäljning inte skulle medges avdrag för räntekostnader. Skattemyndigheten anförde som grund för sin talan bl.a. följande. A.U. var bosatt i Belgien och var endast inskränkt skattskyldig i Sverige för vissa inkomster, bl.a. vinst vid avyttring av svenska aktier. För att en inskränkt skattskyldig skulle medges avdrag för skuldräntor fordrades att ränteutgiften utgjorde en omkostnad för intäkternas förvärvande. Andra ränteutgifter var enligt 3 § 2 mom. SIL inte avdragsgilla för utomlands bosatta personer. För att

en utgift skulle räknas som en omkostnad för intäkternas förvärvande krävdes att det fanns ett direkt samband mellan utgiften och en skattepliktig intäkt. Vid beräkning av realisationsvinst skulle som intäkt upptas det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Avdrag fick ske för alla omkostnader för egendomen, således för erlagd köpeskilling jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d., samt - i förekommande fall - för vad som nedlagts på förbättring av egendomen (24 § 1 mom. första stycket SIL). Avdrag för utgifter som hänför sig till innehavet av viss egendom fick göras vid beskattning av avkastning som härrörde från egendomen. Löpande kostnader var avdragsgilla från löpande intäkter. Från intäkter vid avyttring av egendom medgavs däremot inte avdrag för löpande kostnader, t.ex. räntekostnader.

Kammarrätten i Stockholm (1997-06-27, Laurén, Konradsson, referent) yttrade: Av handlingarna i målet framgår att A.U. har gjort en realisationsvinst vid försäljning av aktier i svenska aktiebolag. Han har enligt egen uppgift finansierat förvärvet av aktierna med lånat kapital. Frågan i målet är om de räntekostnader som är hänförliga till det lånade kapitalet kan anses utgöra en avdragsgill omkostnad vid beskattningen av realisationsvinsten. - Enligt 6 § 1 mom. a) SIL i dess lydelse vid 1992 års taxering är fysisk person, för tid under vilken han inte är bosatt i Sverige, skattskyldig till statlig inkomstskatt för bl.a. vinst vid avyttring av aktier i svenska aktiebolag om inte annat har föreskrivits i t.ex. dubbelbeskattningsavtal. Dubbelbeskattningsavtalet mellan Sverige och Belgien hindrar inte att beskattning av sådan vinst sker i Sverige. - Vid beräkningen av realisationsvinsten skall enligt 24 § 1 mom. SIL såsom intäkt tas upp det vederlag som överenskommits för den avyttrade egendomen med avdrag för försäljningsprovision och liknande kostnader. Vidare får avdrag göras för alla omkostnader för egendomen. Med omkostnader avses här dels det s.k. ingångsbeloppet, som utgörs av köpeskilling som erlagts vid förvärvet av egendomen jämte inköpsprovision, stämpelskatt o.d., dels kostnader som nedlagts för förbättring av egendomen. - Avdrag från intäkt av kapital får enligt 3 § 2 mom. SIL göras för omkostnader för intäkternas förvärvande samt, såvitt gäller fysisk person som har varit bosatt i Sverige under beskattningsåret, för bl.a. ränteutgifter. Bestämmelsen innebär en begränsning av avdragsrätten för inskränkt skattskyldiga genom att de inte har någon generell avdragsrätt för räntor, utan endast får göra avdrag för räntekostnader om dessa kan anses utgöra omkostnader för intäkternas förvärvande (prop. 1990/91:54 s. 309). - Skattemyndigheten har gjort gällande att löpande kostnad i form av ränta inte kan utgöra en avdragsgill omkostnad för förvärvandet av en realisationsvinst, utan endast för förvärvandet av en löpande intäkt. Utdelning på aktier för inskränkt skattskyldiga är inte föremål för inkomstbeskattning enligt SIL och den skattepliktiga intäkten utgörs i förevarande fall endast av realisationsvinsten från försäljningen av aktierna. Fråga uppkommer därmed om räntekostnaderna kan anses utgöra en omkostnad för förvärvandet av realisationsvinsten. - Vad som avses med omkostnad framgår inte av lagtexten och vägledande förarbetsuttalanden eller avgöranden från Regeringsrätten i frågan saknas. Av förarbetena till 3 § 2 mom. SIL framgår emellertid att syftet med begränsningen av avdragsrätten för inskränkt skattskyldiga är att ränteavdrag inte skall medges för räntekostnader som inte är hänförliga till kapital i Sverige (prop. 1990/91:54 s. 308 f.). - Kammarrätten gör följande bedömning. - Ränta utgör en löpande kostnad för det lånade beloppet. Även om räntekostnaden för lån som använts för förvärv av den aktuella egendomen är avtalad redan vid förvärvet, och därmed är en förutsebar kostnad, kan den inte anses utgöra en sådan ingångskostnad som avses i 24 § 1 mom. SIL. Räntekostnaden utgör inte heller någon kostnad för egendomens förbättring. Den kan därför inte dras av vid realisationsvinstberäkningen, utan realisationsvinsten skall i sin helhet tas upp som intäkt av kapital. - Varken i lagtext, förarbeten eller praxis uppställs krav på att en löpande kostnad måste dras av mot en löpande intäkt. I förevarande fall är det fråga om räntekostnader för lån som har använts för förvärv av aktier i svenska bolag. Kostnaden för lånen har ett nära samband med förvärvet av aktierna och därmed även med den realisationsvinst som uppstått vid försäljningen av dem.

Det synsätt som skattemyndigheten anlagt i frågan skulle få till följd att inskränkt skattskyldiga aldrig skulle få möjlighet att dra av räntekostnader för lån som använts för förvärv av svenska aktier - trots att aktierna utgör kapital som är hänförligt till Sverige - eftersom utdelningen på aktierna inte utgör skattepliktig intäkt enligt SIL. Detta är inte ett tillfredsställande resultat. Med hänsyn till det ovan redovisade förarbetsuttalandet är det enligt kammarrättens mening i stället rimligt att avdragsrätt för inskränkt skattskyldiga medges för räntekostnader som belöper sig såväl på kapital som kan ge löpande skattepliktig intäkt i Sverige som på kapital som kan ge skattepliktig realisationsvinst i Sverige. Med beaktande härav finner kammarrätten att A.U. är berättigad till avdrag för räntekostnader under förutsättning att dessa är hänförliga till lån som har använts till att förvärva de aktuella aktierna. - Enligt A.U:s deklaration uppgick anskaffningsvärdet för aktierna till 334 654 kr, medan de lån som räntekostnaderna belöper sig på uppgick till 1 513 250 kr. Det är därmed uppenbart att hela det lånade beloppet inte kan avse lån för förvärv av de ifrågavarande aktierna. Skattemyndigheten har emellertid inte bestritt att lånen har använts för att finansiera aktieinnehavet. Avdrag bör därför medges för räntekostnader som belöper på ett lånebelopp motsvarande aktiernas anskaffningsvärde. Kammarrätten finner att 50 000 kr får anses utgöra skäligt avdrag för räntekostnader. Eftersom A.U. äger aktierna tillsammans med sin hustru, som även svarar för hälften av lånen, skall han endast beskattas för hälften av realisationsvinsten och han kan därmed inte medges avdrag med mer än hälften av de avdragsgilla räntekostnaderna eller 25 000 kr. - Med delvis bifall till överklagandet fastställer kammarrätten att A.U. endast skall medges avdrag i inkomstslaget kapital med 25 000 kr.

Lagmannen Lindgren var skiljaktig och anförde: Jag delar majoritetens mening att de räntekostnader som A.U. har yrkat avdrag för inte kan dras av vid beräkningen av realisationsvinsten. Vad därefter gäller avdrag enligt 3 § 2 mom. SIL anser jag att räntekostnaderna inte kan anses utgöra en sådan omkostnad som avses i nämnda lagrum för förvärvandet av realisationsvinsten. Jag anser därför att A.U. inte är berättigad till yrkat avdrag, varför jag vill bifalla överklagandet.

Riksskatteverket (RSV) överklagade och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, skulle förklara att A.U. inte hade rätt till avdrag för räntekostnader. RSV ansåg att räntekostnaderna inte kunde anses utgöra en sådan omkostnad för förvärv av realisationsvinst som avses i 3 § 2 mom. SIL och att A.U. därför inte hade rätt till ränteavdrag.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (2001-01-10, Swartling, Rundqvist, Eliason, Nilsson, Ersson) yttrade: Skälen för Regeringsrättens avgörande. A.U., svensk medborgare och tidigare bosatt i Sverige, bosatte sig hösten 1990 tillsammans med sin hustru i Belgien. Som bosatt utomlands var han vid 1992 års taxering endast begränsat skattskyldig i Sverige enligt bestämmelserna i 6 § 1 mom. SIL. En sådan begränsad skattskyldighet omfattar inte löpande avkastning i form av t.ex. aktieutdelning men däremot realisationsvinst vid avyttring av aktier i svenska aktiebolag. Han var följaktligen vid nämnda taxering skattskyldig till statlig inkomstskatt för sin del av den realisationsvinst som uppkom vid hans och hans hustrus försäljning under år 1991 av aktier i svenska aktiebolag. Dubbelbeskattningsavtalet med Belgien medför inte någon inskränkning i denna skattskyldighet.

Målet gäller frågan om A.U. har rätt att vid nämnda taxering göra avdrag för ränta på lån som, enligt vad han uppgett, tagits upp för att finansiera förvärvet av de avyttrade aktierna.

Som kammarrätten har konstaterat får avdrag för räntan inte göras vid beräkningen av realisationsvinsten.

En realisationsvinst skall enligt 3 § 1 mom. SIL behandlas som intäkt av

kapital. Enligt 3 § 2 mom. första stycket SIL får från intäkt av kapital göras avdrag för omkostnader för intäkternas förvärvande. Av samma lagrum framgår att den som är bosatt utomlands och som således är begränsat skattskyldig inte har rätt till avdrag för annan ränta än sådan som utgör omkostnad för intäkternas förvärvande. För den begränsat skattskyldige gäller dessutom att bestämmelserna om omkostnadsavdrag måste anses innebära att rätt till avdrag för en viss kostnad föreligger endast under förutsättning att den intäkt till vilken kostnaden hänförs skall beskattas i Sverige (se bl.a. Dahlman och Fredborg, Internationell beskattning, s. 4:17, och Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 12 uppl., s. 94-95). För A.U:s del betyder det sagda att avdrag för den aktuella räntekostnaden kan medges endast om räntan är att betrakta som omkostnad för förvärv av realisationsvinsten.

Enligt de regler som gällde före 1990 års skattereform hänfördes löpande kapitalavkastning och realisationsvinst till förvärvskällor inom skilda inkomstslag, inkomst av kapital (här bortses från de fall där avkastningen utgjorde intäkt av fastighet eller rörelse) respektive inkomst av tillfällig förvärvsverksamhet. Avdrag för ränta på lån som hade tagits upp för att finansiera förvärv av aktier skulle göras i den förvärvskälla där den löpande avkastningen på aktierna skulle redovisas (jfr rättsfallet RÅ 1984 1:44 med hänvisningar) och fick således inte dras av vare sig vid realisationsvinstberäkningen (samma rättsfall) eller som omkostnad för förvärv av realisationsvinsten. Genom skattereformen har löpande kapitalavkastning och realisationsvinst sammanförts till ett och samma inkomstslag. Denna ändring motiverar emellertid inte att man frångår principen att de löpande ränteutgifterna för ett lån som har tagits upp för att finansiera anskaffningen av en tillgång betraktas som omkostnader för förvärv av den löpande avkastningen på tillgången men däremot inte för förvärv av den intäkt av engångskaraktär som vinsten vid en avyttring av tillgången utgör.

Av det anförda följer att A.U. inte får behandla den aktuella räntekostnaden som omkostnad för förvärv av realisationsvinsten och att räntan vid sådant förhållande inte till någon del är avdragsgill. RSV:s överklagande skall därför bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Regeringsrätten bifaller, med ändring av kammarrättens dom, RSV:s överklagande och förklarar att A.U. vid 1992 års taxering inte är berättigad till avdrag för någon del av de i målet aktuella räntekostnaderna.

Föredraget 2000-11-30, föredragande Kristiansson, målnummer 4963-1997.

Samma dag avgjordes ett likartat mål med samma utgång (målnummer 4964-1997).

Sökord: Inkomst av kapital; Inkomst av kapital

Litteratur: Dahlman och Fredborg, Internationell beskattning, s. 4:17; Mattsson, Svensk internationell beskattningsrätt, 12 uppl., s. 94 f.
