

Målnummer:	421-1992	Avdelning:	
Avgörandedatum:	1993-01-08		
Rubrik:	Avyttring av en hyresfastighet har skett genom ett köpekontrakt, i vilket säljarna förbehållit sig äganderätten till fastigheten till en framtida tillträdesdag, som var beroende av att olika villkor uppfylldes. Säljarna har vid beräkning av inkomsten av fastigheten ansetts berättigade till avdrag för underskott av fastigheten fram till tillträdesdagen. Inkomsttaxering 1987.		
Lagrum:	24 § 1 mom., 25 § 1 mom. och 41 § kommunalskattelagen (1928:370) i dess lydelse vid 1987 års taxering		
Rättsfall:	<ul style="list-style-type: none">• RÅ 1950 ref. 5 I-II• RÅ 1958 Fi 1569• RÅ 1965 Fi 239• RÅ 1969 Fi 2166• RÅ 1980 1:24		

REFERAT

Taxeringsnämnden taxerade D.H. vid 1987 års inkomsttaxering efter skönsmässiga grunder i avsaknad av självdeklaration.

D.H. yrkade i besvär nedsättning av taxeringarna i enlighet med en till besvären fogad självdeklaration. I denna redovisade D.H. bl.a. underskott av förvärvskälla hänförlig till inkomstslaget annan fastighet, hyresfastigheten Renen 18 i Stockholm, med 220 000 kr. Länskattemyndigheten tillstyrkte viss nedsättning av taxeringarna samt anförde bl.a.: D.H. har i den nu ingivna deklARATIONEN inkomstredovisat fastigheten Renen 18. Av de uppgifter som inhämtats från inskrivningsmyndigheten vid Stockholms tingsrätt framgår att D.H. avyttrat fastigheten den 30 november 1985. Även om nye ägaren tillträtt fastigheten först under 1986 anses datum för köpekontraktets upprättande vara avgörande för när äganderätten övergått. Då D.H. således inte varit ägare av den ifrågavarande fastigheten under 1985 kan han inte heller tillgodoföras underskottsavdrag som härrör från denna fastighet.

Länsrätten i Stockholms län (1989-10-12, ordförande Engström) yttrade: Den numera inkomna deklARATIONEN kan läggas till grund för taxeringarna med följande ändringar. - Av handlingarna framgår att D.H. under 1985 avyttrade fastigheten Renen 18 i Stockholm. Avgörande härvid är när köpekontraktet undertecknades, inte den nye ägarens tillträde. Eftersom D.H. därvid inte var ägare till fastigheten under 1986, kan han inte tillgodoföras underskottsavdrag som härrör från den aktuella fastigheten. Yrkat avdrag 220 000 kr skall inte medges.

D.H. har vid beräkningen av inkomst av annan fastighet samt vid förmögenhetsredovisningen upptagit taxeringsvärdet för fastigheten Överby 180:7 i Värmdö till 270000 kr. Taxeringsvärdet är dock rätteligen 272000 kr. Schablonintäkten uppgår därmed till 5 440 kr mot av D.H. redovisade 5 400 kr. Förmögenheten skall även ökas med 2 000 kr. - Yrkat avdrag 250 kr för försäkringspremie avser en livförsäkring. Då avdragsrätt inte föreligger för sådan försäkringspremie, skall avdraget inte medges. - De skönsmässiga taxeringarna som påförts vid taxeringarna till kommunal inkomstskatt i Värmdö och Malung är riktiga och skall lämnas utan ändring.

Med delvis bifall till besvären bestäms taxeringarna i Stockholm enligt bilaga 1

(här utesluten).

Taxeringarna till kommunal inkomstskatt i Värmdö och Malung lämnas utan ändring.

I besvär yrkade D.H. att avdrag i första hand skulle medges för underskott av fastigheten Renen 18 i inkomstslaget annan fastighet med i deklarationen yrkade 220 000 kr eller i andra hand för de räntekostnader i inkomstslaget kapital som belöpte på fastigheten med sammanlagt 349 511 kr. Till stöd för sin talan anförde han i huvudsak. I köpekontrakt den 30 december 1985 avseende överlåtelse av fastigheten Renen 18 hade intagits föreskrift att säljaren förbehöll sig äganderätten till fastigheten intill dess köpeskillingen erlagts och tillträde skett. Köpebrev utfärdades den 5 maj 1986 och fastigheten tillträdades samma dag. Med anledning härav skulle han i skattehänseende betraktas som ägare till fastigheten intill den 5 maj 1986 och fram till detta datum beskattas för fastighetens inkomster (jfr RÅ 1950 ref. 5 och RN 1960 3:2).

Om han inte skatterättsligt kunde anses ha innehaft förvärvskällan annan fastighet under inkomståret 1986, hade han rätt till avdrag för yrkade räntekostnader vid beräkning av inkomst av kapital.

Skattemyndigheten bestred bifall till förstahandsyrkandet men tillstyrkte att avdrag skulle medges för räntekostnader i inkomstslaget kapital med 217 303 kr; härifrån skulle dock avräknas ränteintäkter i samma inkomstslag med 8 153 kr. Skattemyndigheten anförde i huvudsak. Förhållandena i målet var inte sådana att anledning förelåg att frångå den normala synen på tidpunkten för den skatterättsliga äganderättsövergången, dvs. dagen för upprättandet av köpekontraktet.

Beträffande räntekostnader framgick av den resultaträkning som bifogats deklarationen att endast 217 303 kr av de totala räntekostnaderna (349 511 kr) var hänförliga till D.H. och resterande del till den andra delägaren. D.H. borde därför inte tillgodoräknas avdrag för räntekostnader med högre belopp än 217 303 kr. Skäl saknades att behandla ränteintäkterna på annat sätt än räntekostnaderna. I resultaträkningen redovisade ränteintäkter (13114 kr) borde därför upptas till beskattning i inkomstslaget kapital. Uppgift saknades om hur stor del av ränteintäkterna som var hänförliga till resp. delägare. Ränteintäkterna torde dock kunna fördelas mellan delägarna efter samma andelstal som räntekostnaderna. D.H. borde därför påföras ränteintäkter med $(217303/349511 \times 13114 =) 8\ 153$ kr.

Kammarrätten i Stockholm (1991-12-12, Montgomery, Bondestam, Pernold, referent) yttrade såvitt här är av intresse.

Inkomst av annan fastighet

Enligt 4 kap. 5 § jordabalken skall, när i köpehandling avseende fast egendom föreskrivits att köpebrev skall upprättas, anses som om förvärvets fullbordan eller bestånd gjorts beroende av att köpeskillingen erläggs. Rättsföljden är att säljaren kan häva köpet. Äganderätten påverkas däremot inte av denna klausul. Att i det aktuella kontraktet införts en bestämmelse om att säljaren förbehåller sig äganderätten intill dess köpeskillingen har betalats kan inte tillerkännas en mer vidsträckt verkan. Ett traditionellt s.k. äganderättsförbehåll har i modern lagstiftning också ersatts av termen förbehåll om återtaganderätt (jfr 15 § konsumentkreditlagen och 7 § lagen om avbetalningsköp mellan näringsidkare m.fl.). Förbehållet ger säljaren kreditsäkerhet i godset, vilket bl.a. medför att säljaren vid bristande betalning har rätt att återta godset. Förbehållet utgör således en säkerhetsrätt liknande hävningsförbehållet i 4 kap. 5 § jordabalken. - Skatterättsligt gäller normalt att köpare av fastighet beskattas för fastighetens inkomster från och med den dag då avtal om köp träffades även om fastigheten enligt avtalet skall tillträdas vid en senare tidpunkt (RÅ 1937 Fi 670 och RÅ 1980 1:24). Den omständigheten att

Regeringsrätten i RÅ 1950 ref. 5 II ansett säljaren vara skattskyldig för avkastning av vissa fastigheter fram till den senare tidpunkt då äganderätten i enlighet med avtalet skulle övergå till köparen bör numera inte föranleda annan bedömning. D.H. kan således inte medges avdrag för yrkat underskott av annan fastighet under inkomståret 1986.

Inkomst av kapital

Enligt 38 och 39 §§ kommunalskattelagen skall ränteintäkter resp. räntekostnader som inte är hänförliga till annan förvärvskälla hänföras till inkomstslaget kapital. D.H. skall därför beskattas för uppburna ränteintäkter och medges avdrag för erlagda räntekostnader i inkomstslaget kapital. För avdragsrätt för räntekostnader fordras att den skattskyldige dels är betalningsansvarig för skulden och dels betalat räntan. D.H. har inte visat att han är berättigad till avdrag för räntekostnader med högre belopp än som framgår av resultaträkningen eller 217 303 kr. De ränteintäkter som kan hänföras till honom kan skäligen beräknas till 8 153 kr. Underskottet av kapital uppgår härefter till 208219 kr. - Kammarrätten nedsätter med ändring av länsrättens dom taxeringarna till följande belopp (beloppen här uteslutna).

Riksskatteverket anförde besvär och yrkade att Regeringsrätten, med ändring av kammarrättens dom, skulle medge D.H. avdrag för underskott av fastigheten Renen 18 i inkomstslaget annan fastighet med i deklarationen yrkade 220 000 kr samt anförde bl. a. följande. Förhållandena i föreliggande fall var i allt väsentligt identiska med förhållandena i rättsfallet RÅ 1950 ref. 5 II. Vad som numera utgjorde gällande rätt var dock osäkert, vilket inte minst den nu överklagade domen visade. Vidare uppkom frågan om förhållandena i det aktuella målet var sådana som åsyftades i Regeringsrättens dom i fallet RÅ80 1:24.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1993-03-02, M. Sjöberg, Wadell, Bouvin, Holstad, Lindstam) yttrade: Målet gäller om D.H. är berättigad till avdrag för underskott av fastigheten Renen 18 i Stockholm för tiden den 1 januari - den 5 maj 1986. Beloppet av underskottsavdraget är ostridigt 220000 kr. Avdragsrätten beror därför endast på om förhållandena i samband med överlåtelsen av fastigheten är sådana att D.H. kan anses som ägare av fastigheten till den 5 maj 1986 trots att avtal om överlåtelse av fastigheten ingåtts under år 1985.

I flera avseenden är inkomstbeskattningen av fast egendom anknuten till den som äger fastigheten. Detta gäller t.ex. beskattningen av avkastning av annan fastighet enligt 24 och 25 §§ kommunalskattelagen i bestämmelsernas lydelse vid 1987 års taxering. Vid överlåtelse av fast egendom är det därför av avgörande betydelse för frågan om vem som skall vara skattskyldig för t. ex. inkomsten av fastigheten att man kan avgöra vem som vid en given tidpunkt skall anses som ägare till egendomen.

Civilrättsligt anses inte äganderätten övergå från säljaren till köparen vid en bestämd tidpunkt utan anses i regel övergå successivt. Vad gäller skatterätten kan konstateras att kommunalskattelagen inte upptar några bestämmelser som anger vid vilken tidpunkt någon skall anses som ägare. I stället har frågan överlämnats åt praxis. När det gäller beskattningen av inkomst av annan fastighet är praxis den att köparen av en fastighet anses som ägare till fastigheten från den dag då bindande avtal om köpet träffats, utom i de fall i avtalet intagits en bestämmelse om att äganderätten skall övergå till köparen vid en senare tidpunkt. I sistnämnda fall anses köparen som ägare från den avtalade tidpunkten för äganderättens övergång (se bl.a. RÅ 1950 ref. 5 I och II, RÅ 1958 Fi 1569 och RÅ 1965 Fi 239). Förutsättningarna för denna praxis har inte ändrats genom lagstiftning eller senare rättsfall.

Gällande praxis får anses innebära att D.H. vid tillämpning av 24 och 25 §§ kommunalskattelagen i bestämmelsernas lydelse vid 1987 års taxering skall

anses som ägare av fastigheten Renen 18 till tillträdesdagen den 5 maj 1986.

Praxis har emellertid kritiserats å ena sidan därför att kontraktsdagen ansetts mindre lämplig som utgångspunkt för fördelningen av beskattningen mellan säljare och köpare och å andra sidan därför att särskild vikt har fästs vid en äganderättsklausul som saknar självständig betydelse för regleringen av säljarens och köparens rättigheter och skyldigheter enligt avtalet (se t.ex. RÅ80 1:24 och Bergström, Skatter och civilrätt s. 209 ff.).

Regeringsrätten finner, i överensstämmelse med vad domstolen uttalade i RÅ80 1:24, att det inte bör komma i fråga att de tillämpande myndigheterna frångår en princip som har stöd i en långvarig och fast praxis utan att kunna grunda detta på ändrad lagstiftning. I förevarande mål kan dessutom konstateras att gällande praxis innebär en tillämpning som synes ha sakliga fördelar och som knappast kan leda till av lagstiftaren ej åsyftade skattekonsekvenser till nackdel för de skattskyldiga. I enlighet med det anförda bör frågan om rätt för D.H. att göra avdrag för underskottet i fastigheten bedömas med utgångspunkt i gällande praxis. Vid sådant förhållande finner Regeringsrätten att D.H. vid 1987 års inkomsttaxering är berättigad till avdrag för underskott av annan fastighet med 220 000 kr men inte till det av kammarrätten medgivna avdraget för räntekostnader i inkomstslaget kapital. Riksskatteverkets talan skall alltså bifallas.

Regeringsrätten ändrar kammarrättens dom och bestämmer D.H:s taxering till statlig inkomstskatt till 7 300 kr, taxerad och beskattningsbar inkomst, och underlaget för tilläggsbelopp till 227 300 kr samt undanröjer taxeringen till kommunal inkomstskatt i Stockholms kommun.

Föredraget 1993-01-08, föredragande Norgren,

målnummer 421-1992

Sökord: Inkomst av annan fastighet - fråga om tidpunkten för äganderättens övergång i skatterättsligt avseende

Litteratur: Skattenytt 1967 s. 355-383
K.G.A. Sandström, Äganderättens övergång vid köp av fast egendom: (av särskild intresse är s. 369-372)
Inkomst av hyresfastighet, Olof Norell, s. 19-21
Skatter och civilrätt, Sture Bergström, s. 206-224
Kapitalvinstbeskattningens problem, Peter Melz, s. 323-326
Inkomstskatt - en läro- och handbok i skatterätt, Sven-Olof Lodin m.fl., s. 180-181
Det svenska skattesystemet, Göran Grosskopf och Gunnar Rabe, s. 273-274
Allmän sakrätt, Henrik Hessler, s. 177-194
Handbok i sakrätt, Knut Rodhe, s. 178-193
