

Målnummer: 4619-95 **Avdelning:** 2

Avgörandedatum: 1996-03-26

Rubrik: En tomträtt med byggnad har överlåtits mot ett vederlag som avsevärt understigit taxeringsvärdet. Vid tillämpning av lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning har som förvärvarens anskaffningsvärde ansetts det anskaffningsvärde som skulle ha gällt för överlåtaren om denne alltjämt ägt egendomen. Förhandsbesked angående inkomstskatt.

Lagrum: 13 § 4 lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning

Rättsfall:

REFERAT

I ansökan hos Skatterättsnämnden om förhandsbesked anförde O.W.O. och A-C.O. följande: O.W.O. avsåg genom en år 1995 dagtecknad gåvohandling överlåta tomträtten Kartboken - nedan kallad fastigheten - i Bromma församling, Stockholms kommun till sin dotter A-C.O. Fastigheten utgjorde anläggningstillgång i fastighetsförvaltning och var taxerad som hyreshusenhet. År 1993 var fastigheten åsatt ett taxeringsvärde av 900 000 kr, därav markvärde 350 000 kr och byggnadsvärde 550 000 kr. Vid 1994 års allmänna fastighetstaxering höjdes taxeringsvärdet till 2 107 000 kr, därav markvärde 543 000 kr och byggnadsvärde 1 564 000 kr. Som villkor för överlåtelsen skulle gälla att A-C. övertog betalningsansvaret för lån i fastigheten om 724 000 kr och att hon till fadern utgav en revers om 500 000 kr. Reversen skulle vara förfallen till betalning tre månader efter anfordran och löpa med 10 procent årlig ränta. Det sammanlagda vederlaget för fastigheten uppgick sålunda till 1 224 000 kr. - O.W.O. hade erhållit fastigheten i gåva år 1948 från sin mor E.O., som förvärvade fastigheten genom köp 1943 för 245 000 kr. Vid beräkning av fördelningsunderlaget per den 1 januari 1994 enligt lagen (1993:1536) om räntefördelning vid beskattning (räntefördelningslagen) fick O.W.O. som anskaffningsvärde för fastigheten ta upp fastigheten till moderns köpeskilling 245 000 kr minskat med gjorda värdeminskningsskattdrag under hela innehavstiden. Alternativt fick fastigheten tas upp till 48 procent av 1993 års taxeringsvärde eller 432 000 kr minskat med värdeminskningsskattdrag för beskattningsåret 1993. I förevarande fall ledde alternativregeln till det högsta värdet. - Enligt deras bedömning skulle överlåtelsen inte utlösa någon reavinstbeskattning och gåvotagaren skulle överta givarens avskrivningsplan. - Vid tillämpning av räntefördelningslagen skulle enligt 13 § 4 fastighet som utgjorde anläggningstillgång upptas till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning. Härmed torde avses anskaffningsvärdet enligt bokföringslagen. Med en tillgångs anskaffningsvärde förstås enligt 13 § andra stycket bokföringslagen utgiften för dess förvärv eller tillverkning. Utgiften för A-C.O:s förvärv motsvaras av hela vederlaget, dvs. 1 224 000 kr. Sökandena ansåg därför att A-C. vid beräkning av fördelningsunderlaget på grund av förvärvet som anskaffningsvärde för fastigheten skulle få ta upp 1 222 000 kr. Om A-C. endast fick ta upp det för fadern gällande anskaffningsvärdet för fastigheten skulle detta medföra att hennes fördelningsunderlag blev negativt och sålunda utlösa negativ räntefördelning. - Med stöd av det anförda hemställde sökandena om förhandsbesked i följande närmare angivna frågor. - Fråga 1. Utlöser den tänkta överlåtelsen någon beskattning av O.W.O.? - Fråga 2. Äger A-C.O. vid beräkning av sitt ingående fördelningsunderlag ta upp fastigheten till ett anskaffningsvärde av 1 222 000 kr?

Skatterättsnämnden (1995-06-19, Sandström, Nordling, Wingren, Nord) yttrade: Förhandsbesked. - Fråga 1. Fastighetsöverlåtelsen föranleder ingen reavinstbeskattning av O.W.O. - Fråga 2. Vid bestämmande av A-C.O:s anskaffningsvärde enligt 13 § 4 räntefördelningslagen skall avseende inte fästas vid det lån hon övertagit betalningsansvaret för eller till skulden till fadern. Hon får i stället tillgodoräkna sig det anskaffningsvärde som skulle ha gällt för fadern om han alltjämt ägt fastigheten. - Motivering. - O.W.O. bedriver fastighetsförvaltning. Han avser att överlåta en av sina fastigheter (tomträtten Kartboken 1) till dottern A-C.O. Enligt villkoren skall dottern överta betalningsansvaret för lån i fastigheten (om 724 000 kr) och utge en revers till fadern (om 500 000 kr). Taxeringsvärdet för fastigheten är 2 107 000 kr, varav byggnadsvärdet är 1 564 000 kr. De frågor som ställs är (fråga 1) om överlåtelsen föranleder någon beskattning av fadern och (fråga 2) om dottern som anskaffningsvärde för fastigheten enligt räntefördelningslagen får räkna det sammanlagda skuldbeloppet (1 224 000 kr). - Fråga 1. Vederlaget för fastigheten är lägre än taxeringsvärdet. Av praxis följer att överlåtelsen i inkomstskattehänseende skall anses utgöra en gåva och att någon reavinstbeskattning av O.W.O. inte skall ske. - Fråga 2. Syftet med räntefördelningsreglerna är att en beräknad ränta på det positiva eller negativa kapitalet i en enskild näringsverksamhet skall hänföras till inkomstslaget kapital. Räntefördelningen är positiv eller negativ beroende på om fördelningsunderlaget (kapitalet i näringsverksamheten) är positivt eller negativt. Vid positiv räntefördelning tas fördelningsbeloppet upp som intäkt av kapital och som avdrag vid beräkningen av inkomsten av näringsverksamheten. Vid negativ räntefördelning gäller det omvända (avdrag i kapital och intäkt i näringsverksamhet). - Reglerna om fördelningsunderlag i räntefördelningslagen bygger på reglerna om kapitalunderlag i survlagstiftningen. Avsikten är att räntefördelningen skall träffa det fullbeskattade kapitalet (jfr t.ex. specialmotiveringen till 12 §, prop. 1993/94:50 s. 311). Vad gäller tillgångarna är utgångspunkten därför att de skall tas upp till de värden som gäller vid inkomstbeskattningen (jfr prop. s. 231). I fråga om anläggningsfastigheter som förvärvats före 1991 får värderingen dock ske med utgångspunkt i 1993 års taxeringsvärde (14 §; O.W.O. har utnyttjat den bestämmelsen). - Knytningen till de inkomstskattemässiga värdena tar sig uttryck i de olika punkterna i 13 §. Vanliga lagertillgångar skall t.ex. tas upp till "de värden som gäller vid inkomsttaxeringen" (punkt 2) medan inventarier m.m. skall tas upp till "skattemässiga restvärden" (punkt 3). Fastigheter som utgör anläggningstillgång skall tas upp till "anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag" (punkt 4). - Det kan i och för sig te sig naturligt att med anskaffningsvärde förstå det vederlag som gåvotagaren faktiskt erlagt. Detta vederlag är i gåvofallen ofta noll. Ibland utgår ett vederlag som antingen understiger eller - som i det aktuella fallet - överstiger det skattemässiga restvärdet. Det kan knappast komma i fråga att i de båda förstnämnda fallen bestämma anskaffningsvärdet till noll eller till ett belopp som understiger det skattemässiga restvärdet. Rimligen bör då inte heller i det tredje fallet - det där vederlaget överstiger det skattemässiga restvärdet - avseende fästas vid vederlaget. - O.W.O. reavinstbeskattas inte trots att han får ett vederlag vid gåvan. Avkastningen på vederlaget beskattas hos honom, oavsett i vad mån vederlaget hänförs till hans näringsverksamhet eller till hans privatekonomi, i inkomstslaget kapital. Vad här har sagts liksom allmänna principer om beskattningen efter gåva talar för att A-C.O. vid tillämpning av 13 § 4 räntefördelningslagen bör få tillgodoräkna sig samma anskaffningsvärde för fastigheten som O.W.O.

Ledamöterna Colver, Johansson, Melz och Virin var skiljaktiga såvitt avsåg fråga 2 och anförde: I likhet med majoriteten anser vi att syftet är att räntefördelningsunderlaget skall utgöras av det beskattade egna kapitalet i näringsverksamheten. - I räntefördelningslagen saknas, till skillnad från i den likartade regleringen av en kapitalbas i 3 § 12 mom. lagen (1947:576) om statlig inkomstskatt, SIL, en bestämmelse som anger vilket värde som skall

användas för tillgångar som erhållits genom ett helt eller delvis benefikt fång. Värderingen skall därför i detta fall ske enbart på grundval av bestämmelsen i 13 § 4 räntefördelningslagen, vari anges att fastigheter skall "tas upp till anskaffningsvärdet för mark, byggnad och markanläggning minskat med medgivna värdeminskingsavdrag och liknande avdrag". - Av bestämmelsen framgår inte entydigt om det är det faktiska eller ett särskilt skattemässigt anskaffningsvärde som avses. Den mest närliggande tolkningen är det faktiska anskaffningsvärdet. Å andra sidan anges explicit i övriga värderingsregler, med undantag för punkt 8, skattemässiga värden. En lagsystematisk tolkning skulle därför kunna motivera att även punkt 4 ansågs avse skattemässiga värden. - Utgår man från syftet bakom värderingsbestämmelsen så är det motiverat att den skattskyldige, i ett fall som detta, får använda sitt faktiska anskaffningsvärde eftersom det motsvarar hennes investering av beskattat kapital i näringsverksamheten. Det är motiverat även när kapitalet är upplånat eftersom skuldposten fortvarigt kommer att avräknas vid beräkning av räntefördelningsunderlaget, i den utsträckning den kvarstår efter amorteringar. - Å andra sidan kan avvikelser från de anskaffningsvärden som gäller vid realisationsvinstbeskattningen o.d. skapa en bristande kontinuitet i det system räntefördelningslagen ingår i. Detta genom att givaren, såsom i detta fall, utan beskattning erhåller en ökning av det kapital vars avkastning fortsättningsvis, faktiskt eller schablonmässigt genom räntefördelning, kommer att hänföras till inkomstslaget kapital. Felet uppkommer dock inte primärt i räntefördelningssystemet. I stället uppkommer felet i realisationsvinstbeskattningssystemet där en systematiskt motiverad beskattning undgås genom tillämpning av huvudsaklighetsprincipen på fall där en "givare" erhåller en ersättning som överstiger hans skattemässiga omkostnadsbelopp, vilket ju innebär att "givaren" faktiskt realiserat en del av värdestegringsvinsten på fastigheten. - Vi anser att det finns större anledning att beakta den skattskyldiges individuella skatteförmågeförhållanden än att söka bota brister i den sammantagna beskattningen av parterna. Syftena bakom räntefördelningslagen motiverar därför användning av det faktiska anskaffningsvärdet. Detta stärker skälen för en tillämpning av lagtexten i överensstämmelse med dess mest närliggande objektiva tolkning. Att ett hänsynstagande till innebörden av andra likartade lagrum kan tala för en annan tolkning är därvid inte tillräckligt skäl för en tillämpning i enlighet med det andra tolkningsalternativet. - 13 § 4 skall därför tillämpas så att som anskaffningsvärde för fastigheten skall i det förevarande fallet tas upp det vederlag som lämnats i form av övertagen skuld samt skuldsättning till överlåtaren.

Nämndens sekreterare Roupe var skiljaktig såvitt avsåg fråga 2 och anförde: I räntefördelningslagen finns ingen definition av anskaffningsvärde enligt 13 § 4. Syftet med räntefördelningsreglerna är emellertid att en beräknad ränta på positivt eller negativt kapital i en enskild näringsverksamhet skall hänföras till inkomstslaget kapital. Avsikten är att räntefördelningen skall träffa det fullbeskattade kapitalet och att tillgångarna skall tas upp till de värden som gäller vid inkomstbeskattningen (jfr t.ex. prop. 1993/94:50 s. 231 och 311). Detta framgår också av andra bestämmelser i lagen, se t.ex. 13 § 2 och 3. För vissa fastigheter tillåts dock ett högre anskaffningsvärde enligt 14 §. - Vid tillämpning av reglerna i kommunalskattelagen (1928:370), KL, och SIL om värdeminskingsavdrag och reavinst skall anskaffningsvärde resp. omkostnadsbelopp för benefikt förvärvad fastighet beräknas med utgångspunkt i föregående onerösa förvärv. Om dessa regler skulle utgöra tolkningsdata för nu förevarande fråga skulle A-C.O:s anskaffningsvärde enligt räntefördelningslagen bestämmas med utgångspunkt i det för O.W.O. gällande anskaffningsvärdet. - Enligt förutsättningarna för frågan kommer A-C.O. att utge ett betydande vederlag vid förvärvet av tomträtten. Vederlaget kommer dock att understiga marknadsvärdet. Det är alltså fråga om ett s.k. blandat fång varvid hon köper en del av tomträtten och erhåller en del i gåva. Vid tillämpning av KL och SIL skall emellertid enligt fast praxis förvärvet i sin helhet ses som en gåva (den s.k. huvudsaklighetsprincipen). - Eftersom gåvan inte utlöser någon reavinstbeskattning av O.W.O. svarar en betydande del av värdet

på tomträdden mot hos honom obeskattat kapital. A-C.O. kommer emellertid att med fullbeskattade medel förvärva en del av fastigheten (amorteringar på lån är ju inte avdragsgilla och måste alltså betalas med beskattade medel). - Frågan blir då om man vid tillämpning även av bestämmelsen i 13 § 4 räntefördelningslagen skall anse tomträdden i sin helhet förvärvat genom gåva. Om man ser till endast O.W.O:s beskattningssituation skulle frågan besvaras jakande. Räntefördelningslagen utgår emellertid närmast från den enskilde näringsidkarens individuella förhållanden. Jag finner det därför bäst överensstämma med räntefördelningslagens syfte att beakta det vederlag som A-C.O. faktiskt kommer att utge (jfr RÅ 1986 ref. 127 I och II vari utgivet vederlag vid förvärv av ersättningsfastigheter beaktades vid tillämpning av lagen, 1978:970, om uppskov med beskattning av realisationsvinst trots att de enligt reglerna i KL och SIL i sin helhet skulle anses benefikt förvärvade). A-C.O. bör därför som anskaffningsvärde enligt räntefördelningslagen på den del av tomträdden, som hon faktiskt kommer att förvärva genom köp, få tillgodoräkna sig utgivet vederlag. Vidare bör hon för den del av tomträdden, som hon kommer att få genom gåva, få tillgodoräkna sig motsvarande del av O.W.O:s anskaffningsvärde enligt samma lag.

A-C.O. överklagade Skatterättsnämndens beslut och yrkade att förhandsbeskedet skulle ändras på så sätt att vederlaget vid den tilltänkta fastighetsöverlåtelsen skulle tillgodoräknas henne som anskaffningsvärde vid beräkning av underlag för räntefördelning. Hon hänvisade därvid till vad de skiljaktiga ledamöterna Colver, Johansson, Melz och Virin anfört.

Riksskatteverket bestred bifall till ändringsyrkandet.

Regeringsrätten (1996-03-26, Björne, Palm, Werner, Holstad) delade Skatterättsnämndens uppfattning och fastställde Skatterättsnämndens förhandsbesked.

Föredraget 1996-03-07, föredragande Persson, målnummer 4619-1995

Sökord: Realisationsvinstbeskattning; Förhandsbesked

Litteratur: prop. 1993/94:50, s. 230-232, 312.
