

REGERINGSRÄTTENS DOM

Mål nr
843-08

meddelad i Stockholm den 10 november 2009

KLAGANDE

Skatteverket
171 94 Solna

MOTPART

AA

Ombud: Pär Börnfors
LRF Konsult AB
Box 565
201 25 Malmö

ÖVERKLAGAT AVGÖRANDE

Kammarrätten i Jönköpings dom den 7 december 2007 i mål nr 2369-07, se bilaga

SAKEN

Inkomsttaxering 2004

REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Regeringsrätten avslår överklagandet.

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

Dok.Id 80554

Postadress
Box 2293
103 17 Stockholm

Besöksadress
Wallingatan 2

Telefon
08-561 676 00
E-post: regeringsratten@dom.se

Telefax
08-561 678 20

Expeditionstid
måndag – fredag
08:00-12:00
13:00-16:30

YRKANDEN M.M.

Skatteverket yrkar att Regeringsrätten upphäver kammarrättens dom och fastställer länsrättens dom vad gäller beräkning av kapitalvinst. Verket anför bl.a. följande. Bestämmelsen i 52 kap. 2 § tredje stycket inkomstskattelagen (1999:1229), 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.

AA bestrider bifall till Skatteverkets talan och anför 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 gränobelopp. 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. – AA yrkar ersättning med 1 687 kr och 50 öre för sina kostnader i Regeringsrätten.

SKÄLEN FÖR REGERINGSRÄTTENS AVGÖRANDE

Av utredningen i målet framgår bl.a. följande. BB avled den 11 februari 1975. Hans hustru CC avled år 2000. Genom arvskifte den 11 mars 2003 efter BB tillskiftades barnbarnen DD, EE och AA 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 AA, 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 anføres 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 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 BB. Med stöd av bestämmelsen om skattemässig kontinuitet vid beskattningen blev AAs andel i tavlan också personlig tillgång hos henne i samband med arvskiftet. Enbart det förhållandet att AA bestämde sig för att avyttra sin andel i tavlan kan inte föranleda att tavlan ska anses ha förlorat sin karaktär av personlig tillgång hos henne. Eftersom det inte heller i övrigt kommit fram någon omständighet som visar att egendomen hos AA inte var personlig tillgång vid tidpunkten för avyttringen, får hon vid kapitalvinstberäkningen beräkna omkostnadsbeloppet enligt schablonregeln i 52 kap. 2 § första stycket IL. Skatteverkets överklagande ska därför avslås.

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

Susanne Billum

Kjerstin Nordborg

Lennart Hamberg

Henrik Jermsten

Olle Stenman

Bertil Idarsson

Föredragande regeringsrätts-
sekreterare

Avd. II

Föredraget 2009-09-16