

HFD 2018 ref. 72

Avyttring av bitcoin omfattas av bestämmelsen i 52 kap. 3 § inkomstskattelagen om kapitalvinst vid avyttring av andra tillgångar än personliga tillgångar och omkostnadsbeloppet ska därmed beräknas enligt genomsnittsmetoden. Förhandsbesked om inkomstskatt.

44 kap. 13 och 14 §§, 48 kap. 2, 4 och 7 §§ samt 52 kap. 2 och 3 §§ inkomstskattelagen (1999:1229)

Högsta förvaltningsdomstolen meddelade den 4 december 2018 följande dom (mål nr 2674-18).

Bakgrund

Till inkomstlagen kapital räknas kapitalvinster och kapitalförluster som uppkommer när en privatperson avyttrar tillgångar. Beräkningen av vinsten respektive förlusten går i princip till så att ersättningen vid avyttringen minskas med det s.k. omkostnadsbeloppet. Omkostnadsbeloppet består som huvudregel av dels utgiften för att anskaffa tillgången, dels förbättringsutgifter. De närmare reglerna för hur omkostnadsbeloppet ska beräknas varierar mellan olika tillgångsslag, och för en del tillgångar – bl.a. vissa marknadsnoterade delägaraktier och personliga tillgångar – får beloppet bestämmas schablonmässigt.

G.S. har köpt, sålt och växlat den virtuella valutan bitcoin. Han har också använt valutan för att köpa varor. Bitcoin kan användas för betalningar mellan privatpersoner via internet samt i vissa butiker och restauranger som accepterar valutan, och kan även innehas i kapitalplaceringssyfte. Valutan saknar utgivare och skapas i stället direkt i ett digitalt nätverk genom en speciell algoritm.

G.S. ansökte om förhandsbesked för att få klarhet i vilket slags tillgång bitcoin är och hur omkostnadsbeloppet ska beräknas vid en avyttring av tillgången. Han ansåg att valutan är antingen en tillgång som kan jämföras med en marknadsnoterad delägaraktier eller en personlig tillgång, och att omkostnadsbeloppet därför ska få bestämmas schablonmässigt.

Skatterättsnämnden fann dock att bitcoin inte kan hänföras till något av de nämnda tillgångsslagen och att den inte heller är en valuta i skattelagstiftningens mening. Avyttringen ska enligt nämnden i stället beskattas enligt de bestämmelser som gäller för andra tillgångar än de som särskilt räknas upp i lagen, vilket innebär att omkostnadsbeloppet inte får bestämmas schablonmässigt utan ska beräknas enligt den s.k. genomsnittsmetoden.

Yrkanden m.m.

Skatteverket yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska fastställa Skatterättsnämndens förhandsbesked.

G.S. yrkar att Högsta förvaltningsdomstolen ska ändra förhandsbeskedet och förklara att avyttring av bitcoin ska beskattas antingen enligt bestämmelserna om marknadsnoterade delägarätter eller enligt bestämmelserna om personliga tillgångar och att omkostnadsbeloppet därmed ska få bestämmas schablonmässigt. Han anför att det är praktiskt omöjligt att beräkna omkostnadsbeloppet med tillämpning av genomsnittsmetoden.

Skälen för avgörandet

Frågan i målet

Frågan i målet är till vilket slags tillgång bitcoin ska hänföras och hur omkostnadsbeloppet därmed får beräknas vid kapitalvinstbeskattningen när tillgången avyttras.

Rättslig reglering

Till inkomstslaget kapital räknas enligt 41 kap. 1 § första stycket inkomstskattelagen (1999:1229), IL, inkomster och utgifter på grund av innehav av tillgångar och skulder, och i form av kapitalvinster och kapitalförluster. Med kapitalvinst och kapitalförlust i inkomstslaget kapital avses enligt 2 § första stycket bl.a. vinst och förlust vid avyttring av tillgångar.

De grundläggande bestämmelserna om kapitalvinster och kapitalförluster finns i 44 kap. IL. Av 13 § framgår att kapitalvinsten som huvudregel ska beräknas som skillnaden mellan å ena sidan ersättningen för den avyttrade tillgången minskad med utgifterna för avyttringen och å andra sidan omkostnadsbeloppet. Med omkostnadsbelopp avses enligt 14 § första stycket, om inte annat föreskrivs, utgifter för anskaffning (anskaffningsutgifter) ökade med utgifter för förbättring (förbättringsutgifter).

I 48 kap. IL finns särskilda bestämmelser om kapitalvinst vid avyttring av delägarätter och fordringsrätter. Med delägarätt avses enligt 2 § första stycket aktie, rätt på grund av teckning av aktier, teckningsrätt, fondaktierätt, andel i en värdepappersfond och en specialfond, andel i en ekonomisk förening och annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt. Bestämmelserna om delägarätter ska tillämpas också på vissa andra tillgångar som räknas upp i andra stycket.

Med utländsk fordringsrätt avses enligt 48 kap. 4 § första stycket fordran i utländsk valuta. Bestämmelserna om utländska fordringsrätter ska enligt andra stycket tillämpas också på utländsk valuta.

Omkostnadsbeloppet vid avyttring av delägarätter och fordringsrätter ska enligt 48 kap. 7 § första stycket beräknas enligt genomsnittsmetoden. Metoden innebär att det genomsnittliga omkostnadsbeloppet för samtliga delägarätter eller fordringsrätter av samma slag och sort som den avyttrade ska användas som omkostnadsbelopp. För vissa marknadsnoterade delägarätter får enligt 15 § första stycket omkostnadsbeloppet i stället bestämmas till ett schablonbelopp.

I 52 kap. IL finns bestämmelser om avyttring av andra tillgångar än sådana som avses i tidigare kapitel i lagen. För tillgångar som den skattskyldige innehåft för personligt bruk (personliga tillgångar) får enligt 2 § första stycket omkostnadsbeloppet bestämmas till ett schablonbelopp. Enligt 2 § andra stycket och 5 § andra stycket gäller dessutom att kapitalvinster vid avyttring av sådana tillgångar ska tas upp bara till den del de för beskattningsåret sammanlagt överstiger 50 000 kr och att förluster inte får dras av.

För andra tillgångar som omfattas av 52 kap. än personliga tillgångar gäller enligt 3 § första stycket att kapitalvinsten vid en avyttring ska beräknas med tillämpning av genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §, om tillgångarna är en del av ett samlat innehav med enhetligt värde.

Högsta förvaltningsdomstolens bedömning

Bestämmelserna i 52 kap. IL ska tillämpas vid avyttring av sådana tillgångar som inte kan hänföras till något av de tillgångsslag som räknas upp i tidigare kapitel i lagen. Högsta förvaltningsdomstolen prövar därför först om bitcoin omfattas av något av dessa tillgångsslag. De tillgångsslag som har aktualiserats i målet är delägarätter och utländsk valuta.

Bitcoin är inte en sådan tillgång som särskilt nämns i definitionen av delägarätter i 48 kap. 2 § IL. Valutan – vars värdeförändring saknar koppling till någon ekonomisk verksamhet eller ekonomisk utveckling hos ett utgivande företag eller liknande – kan inte heller anses vara en tillgång med liknande konstruktion eller verkningsätt som en aktie eller annan tillgång som räknas upp i paragrafen (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 430 och 433, prop. 1999/2000:2 del 1 s. 508 ff. och del 2 s. 572 f. samt RÅ 2005 ref. 4 II). Bitcoin omfattas således inte av bestämmelserna om avyttring av delägarätter.

Frågan är då om bitcoin utgör en utländsk valuta i den mening som avses i 48 kap. 4 § andra stycket IL. Valutan saknar utgivare och utgör inte ett lagligt betalningsmedel i någon stat. Bitcoin kan därför inte anses vara en utländsk valuta i inkomstskattelagens mening.

Inte heller något annat av de särskilt uppräknade tillgångs-
slagen i lagen är tillämpligt. En avyttring av bitcoin omfattas
därmed av bestämmelserna i 52 kap. IL. Det som återstår att
avgöra är om bitcoin kan hänföras till sådana personliga tillgångar
som avses i 2 §.

Med personliga tillgångar avses lösöre och annan lös egendom
som till övervägande del används av den skattskyldige eller
dennes familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Det är den
faktiska användningen som är avgörande. En tillgång kan
användas för personligt bruk även om det finns ett inslag av
kapitalplacering. Om detta inslag dominerar anses det dock inte
vara fråga om en personlig tillgång (prop. 1989/90:110 del 1
s. 474 f. och prop. 1999/2000:2 del 2 s. 606).

G.S. har anfört att han använder bitcoin som betalningsmedel
och därmed för nyttobruk. Enligt Högsta förvaltningsdomstolens
mening kan den omständigheten att en tillgång utnyttjas som
betalningsmedel dock inte i sig anses medföra att den är en
personlig tillgång i bestämmelsens mening. Inte heller på någon
annan grund kan bitcoin anses vara en sådan personlig tillgång
som avses i bestämmelsen.

Avyttringen av bitcoin omfattas därmed av bestämmelsen i 52
kap. 3 § första stycket IL om kapitalvinst vid avyttring av andra
tillgångar än personliga tillgångar och omkostnadsbeloppet ska
beräknas enligt genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §.

Skatterättsnämndens förhandsbesked ska således fastställas.

Högsta förvaltningsdomstolens avgörande

Högsta förvaltningsdomstolen fastställer Skatterättsnämndens
förhandsbesked.

I avgörandet deltog justitieråden *Jäderblom, Knutsson, Ståhl* och
Baran. Föredragande var justitiesekreteraren Marianne Bergqvist.

Skatterättsnämnden (2018-04-18, *Eng, ordförande, Jönsson,*
Kristiansson, Pahlsson, Pärnhem, Sundin och Werkell):

Förhandsbesked

Avyttring av bitcoin ska beskattas enligt bestämmelserna om andra
tillgångar än personliga tillgångar i 52 kap. 3 § IL.

Motivering

Frågan i ärendet är hur en avyttring ska beskattas. Det är i sin tur
beroende av till vilket tillgångsslag bitcoin kan anses hänförligt.

Bitcoin kan enligt Skatterättsnämndens mening inte anses vara en delägarrätt eller annan tillgång med liknande konstruktion eller verkningssätt enligt 48 kap. 2 § IL (jfr prop. 1989/90:110 del 1 s. 430 och 433 och prop. 1999/2000:2 del 1 s. 508 ff. och del 2 s. 572 f.). De tillgångsslag som återstår är då utländsk valuta enligt 48 kap. 4 § andra stycket och andra tillgångar enligt 52 kap.

Det finns i svensk lagstiftning ingen definition av begreppet valuta. Allmänt torde med valuta avses ett betalningsmedel som är utgivet och garanterat av en stats centralbank eller liknande institution. Bitcoin saknar formell utgivare. Dess värde baseras inte på någon fordran på utgivaren utan bestäms utifrån marknadens tillgång och efterfrågan. Bitcoin är inte heller allmänt accepterat som betalningsmedel. Bitcoin kan mot den bakgrunden inte anses utgöra en valuta i IL:s mening.

En avyttring av bitcoin ska därför beskattas enligt bestämmelserna i 52 kap. För personliga tillgångar gäller enligt 2 § att som omkostnadsbelopp får räknas 25 procent av ersättningen minskad med försäljningsprovision och andra utgifter för avyttringen. Med personliga tillgångar avses tillgångar som till övervägande del används av den skattskyldige eller dennes familj för nyttobruk eller som prydnadsföremål. Det är den faktiska användningen som är avgörande. Om inslaget av kapitalplacering dominerar anses tillgången inte vara personlig (prop. 1989/90:110 del 1 s. 474 f.).

Enligt Skatterättsnämndens uppfattning kan bitcoin inte anses utgöra en sådan personlig tillgång som avses i lagrummet. Omkostnadsbeloppet ska då beräknas enligt genomsnittsmetoden i 48 kap. 7 §.