Svar i anledning av advokat Hans Norells kommentar.

Av docent Peter Melz

Syftet med min artikel i SN 1988 s 286—301 var dels att rättsfallsgenomgången skall fungera som ett index till praxis där olika rättsfall systematiserats efter problemområde, dels att innebörden av viss praxis och slutsatser härav diskuteras. Formen för artikeln medför att referaten blir komprimerade, och framställningen ibland kanske svårbegriplig. Den intresserade måste gå vidare och själv studera de refererade rättsfallen. Även diskussionen kring vissa frågor kan givetvis föras längre, men det får ske i annan form och flera av rättsfallen kommer nog att kommenteras även av andra författare.[1] Advokat Norells kommentarer ger mig anledning till några förtydliganden.

1. Omständigheterna i *RÅ 1986 ref 75* är komplicerade och mitt sammandrag av dem blev tyvärr väl kort och jag skall därför återge dem mer utförligt här.

En ägare (P) av ett fåmansaktiebolag hade i samband med att bolaget sålde en fastighet, av köparen till underpris förvärvat ett område av fastigheten, avsett att senare avstyckas.

Regeringsrätten fann att de två transaktionerna skulle ''ses som av varandra beroende transaktioner'' varav följde att P borde beskattas för det värde som överförts från aktiebolaget till honom. Enligt lagrumshänvisningarna under referatrubriken torde RR ha ansett att beskattning skulle ske enligt felprisregeln i 35 § 1 a mom KL. P beskattades dock inte då RR fann att förmånen var hänförlig till annat beskattningsår än det som var föremål för prövning.

Det var från bedömningen av beskattningsårsfrågan som jag drog slutsatser för realisationsvinstbeskattningens vidkommande, trots att fallet således avser utdelningsbeskattning. RR konstaterar angående tidpunkten för beskattningen av förmånen följande:

''Den förmån P förvärvat genom transaktionerna är den rätt som köpekontraktet den 5 april 1976 givit honom till området. Köpekontraktet har innebörden att äganderätten till området har övergått omedelbart, och oavsett att det enligt 4 kap 7 § jordabalken krävts fastighetsbildning för köpets giltighet har P varit oförhindrad att genast överlåta eller på annat sätt förfoga över sin rätt enligt kontraktet. Förmånen har således varit att hänföra till beskattningsåret 1976. . .''.

Den av Norell kritiserade formuleringen, ''den rätt som ett köpekontrakt givit till ett fastighetsområde'', bygger på regeringsrättens dom, men det var olyck-

Open access från www.skattenytt.se, 2025-06-10 20:13:38

ligt att objektet ''honom'' uteslöts i min omformulering. Jag hoppas att genom ovanstående rader ha undanröjt oklarheten.

2. Mina synpunkter i anslutning till *RÅ 1986 ref 62* skall i allt väsentligt ses som synpunkter de lege ferenda, dvs en kritik där en förändring av rättsläget kräver lagstiftning. För denna diskussion är de förhållanden Norell tar upp av betydelse. En mer fullständig diskussion av principerna för den subjektiva skattskyldigheten är av stort intresse, och ett mycket omfattande ämne som jag hoppas kunna återkomma till. Här får jag inskränka mig till att kort kommentera Norells synpunkter.

Jag är givetvis medveten om att praxis angående avdragsrättens fördelning vid realisationsvinstbeskattningen är likartad med, och torde bygga på, praxis angående ränteavdragsrättens fördelning.[2] I huvudsak kan även samma invändningar resas mot innebörden av den sistnämnda som mot innebörden av den förstnämnda praxisen. Det låg dock utanför artikelns ram att utveckla kritiken mot sistnämnda praxis. Det bör noteras att den redan etablerade praxisen om ränteavdragsrättens fördelning torde öka stadgan i praxisen om avdragsrättens fördelning vid realisationsvinstbeskattningen.

Vad därefter gäller situationen med lokalhyresgästens avdragsrätt för reparationer och förbättringar av lokalen så är utgiften härför givetvis primärt hyresgästens då utgiften förbrukas av honom i hans rörelse. Fastighetsägarens avdragsrätt kan däremot sekundärt aktualiseras om åtgärden medför en värdeökning på fastigheten vilken beskattas hos ägaren såsom en hyra i natura.[3] En beskattning av detta värde grundar sekundärt en avdragsrätt för fastighetsägaren i takt med förbättringens värdeminskning. Jag inser dock inte att detta har någon omedelbar relevans för den i artikeln diskuterade frågan.

Relevant är däremot den samägandesituation som Norell därefter sammankopplar med lokalhyresgästens avdragsrätt. Jag antar att han syftar på en situation där en rörelseidkare bedriver verksamheten i en fastighet som han samäger med en annan person. Så var fallet i RÅ 1986 ref 16, som jag hänvisade till i artikeln men inte närmare redogjorde för. Fallet kan därför här användas som illustration för diskussionen.

I målet hade på en av makar gemensamt ägd fastighet 1979 nedlagts förbättringskostnader på sammanlagt 247 754 kr. Därav avsåg 79 910 kr reparationskostnader på lokaler som ena maken B disponerade för sin rörelse. Kostnaderna avdrogs i rörelsen 1979. Fastigheten försåldes samma år.

RR medgav vid realisationsvinstberäkningen avdrag för övriga förbättringskostnader och fördelade realisationsvinsten lika mellan makarna. B erhöll därför i rörelsen avdrag med 79 910 kr samt vid realisationsvinstberäkningen avdrag med hälften av resterande förbättringskostnader, 83 922 kr.

KR beräknade däremot realisationsvinsten på ett sådant sätt att förbättringskostnaderna totalt sett kom att fördelas lika mellan makarna.

Rättsfallet utgör exempel på vad jag på annat ställe benämnt konkretisering

Open access från www.skattenytt.se, 2025-06-10 20:13:38

av ägandet av en ideell andel i en fastighet.[4] B disponerade en viss del av fastigheten för en särskild verksamhet. Normalt medför en reparation av en sådan lokal ingen förmögenhetsökning som den andre fastighetsdelägaren kan tillgodogöra sig, och det är därför inte motiverat att till någon del se detta som en förbättringskostnad för dennes fastighetsägande. Jag anser det därför korrekt att man i sådana fall inte fördelar avdragsrätten i proportion till fastighetsägandet, utan i stället låter avdraget i sin helhet tillkomma den samägare som utfört reparationen etc. Detta utgör dock inte något stöd för att en fördelning skall underlåtas i andra situationer där en konkretisering inte föreligger, och där förbättringen påverkar den försäljningsintäkt som vid avyttring fördelas mellan samägarna efter andelstalet.

Vad gäller omständigheterna i RÅ 1986 ref 16 torde dessa vara sådana att den diskuterade utgiften sannolikt inte helt förbrukades i B:s rörelse. Fastigheten såldes samma år som reparationen utfördes och såvida inte reparationen av rörelselokalen var mycket säregen eller helt misslyckad bör den ha påverkat försäljningspriset, som delades lika mellan makarna. Det finns dock inte underlag för en sådan bedömning, och det kan även finnas skäl för att man inte vid realisationsvinstberäkningen skall företa en sådan korrigering av ett avdrag som har medgivits vid rörelsebeskattningen. Jag avstår här från att uttala en uppfattning, och jag valde i artikeln att i stället diskutera RÅ 1986 ref 62 som är ett mer renodlat fall där jag de lege ferenda är kritisk till rättstillämpningen.

Det bör vidare än en gång betonas att jag anser att domen i RÅ 1986 ref 62 uttrycker den gällande rättstillämpningen och att en förändring härav i huvudsak torde kräva en lagändring. När jag i artikeln uttalar tvekan om man kan dra ut rättstillämpningen till sin yttersta konsekvens, syftar jag däremot på oprövade situationer som praktiskt sett väsentligt skiljer sig från, om än i princip är likartade med, de prövade situationerna. Följande exempel kan anföras som illustration av konsekvenserna om rättstillämpningen dras ut till sin yttersta konsekvens:

X har en skattepliktig realisationsvinst på aktier på 200 000 kr. Hon och hennes dotter förvärvar samma år till hälften var en fastighet för 800 000 kr. X bekostar en ombyggnad av fastigheten för 400 000 kr. Därefter säljs fastigheten för 1,2 mkr.

X redovisar en försäljningsintäkt på 600 000 kr och drar som omkostnad av vad hon har betalat; 1/2 av 800 000 kr samt 400 000 kr. En realisationsförlust på 200 000 kr uppstår vilken X utnyttjar mot sin realisationsvinst. För dottern uppstår en realisationsvinst på 200 000 kr.[5]

Jag menar att det är tveksamt även med nuvarande praxis om en sådan realisationsvinstberäkning godtas av en skattedomstol.

Vad så gäller frågan om den principiella grund som den subjektiva avdragsrätten bör bedömas efter, tror jag mig kunna instämma i Norells uppfattning att ''de civilrättsliga förhållandena av onerös eller benefik art, som kan vara ett led i finansieringen av samägd - eller därmed på jämförligt sätt innehavd egendom, synes falla utanför skatterättens domäner''. Min slutsats härav är dock en annan än Norells. Den subjektiva avdragsrätten för kostnader bör primärt inte vara beroende av vem som, på benefik eller onerös grund, betalar

Open access från www.skattenytt.se, 2025-06-10 20:13:38

kostnaden. Principen för den skatterättsliga bedömningen bör vara att kostnaden anknyts till intäktsförvärvet och att kostnaden således är intäktsförvärvarens. För bedömningen härav i en samägandesituation är däremot civilrättsliga omständigheter såsom fördelning av äganderätt, resultat etc av betydelse. Den nyss angivna normen förordas av mig som utgångspunkt för bedömningen av den subjektiva avdragsrätten vid inkomstbeskattningen, oavsett att den inte konsekvent tillämpas i gällande praxis samt att dess tillämpning kan vara komplicerad och behöva modifieras i många situationer.

3. Jag vill även när tillfälle ges, förtydliga mig på ytterligare en punkt i artikeln.

På s 291 angav jag med hänvisning till RR:s dom den 24 april 1987 att ''återbetalning av grundavgifter el dyl anses varken som skattepliktig utdelning eller som avyttring av del av andelen''. Av meningen dessförinnan ges intrycket att jag anser att detta gäller för alla ekonomiska föreningar, vilket inte är min uppfattning.

Följande torde gälla. För alla slags ekonomiska föreningar torde gälla att återbetalning av insatskapital inte beskattas som utdelning.[6] Om återbetalningen i princip ses som avyttring av en del av andelen för alla slags ekonomiska föreningar eller ej är däremot inte klart, då RR inte har tagit ställning i själva principfrågan. I fallet ansågs någon realisationsvinstbeskattning inte kunna ske, men ställningstagandet skedde med uttrycklig hänvisning till vad som stadgades i 36 § anv p 2 c. Själva principfrågan är därmed, vilket även angavs i artikeln, inte avgjord. RR:s ställningstagande gäller sådana andelar vars avyttring beskattas enligt reglerna i 36 § anv p 2 c, vilket är andelar i ekonomiska föreningar och aktiebolag som utgör ''äkta'' bostadsföretag enligt definitionen i 38 § anv p 2 5:e st KL. För andra ekonomiska föreningar, inklusive bostadsrättsföreningar som är ''oäkta'' bostadsföretag, är det däremot inte uteslutet att återbetalningen, i likhet med bedömningen i RÅ 1938 ref 11, kan ses som avyttring av en del av andelen.

Noter

[1] Så har redan skett i SN 1988 s 360 ff angående RÅ 1987 ref 89.

[2] Se s 185 not 38 i Melz, Kapitalvinstbeskattningens problem, Stockholm 1986, samt not 30 i SN 1988 s 301.

[3] Rättsläget vad gäller hyresgästens ny-, till- och ombyggnader är komplicerat och kan inte här närmare redogöras för.

[4] Se härom Melz, 1986 s 183 ff, där jag utförligare diskuterat dessa frågor.

[5] Exemplet har jag ursprungligen anfört i Melz 1986, s 186.

[6] Se resonemangen och praxishänvisningarna i Victorin — Melz, Bostadsrätt, 1988, s 226 f.

Open access från www.skattenytt.se, 2025-06-10 20:13:38